

TAMPEREEN YLIOPISTO

Johtamiskorkeakoulu

Petri Kinnunen

**BEPS-HANKKEEN 13. TOIMENPIDEKOHTA JA UUDEN
RAPORTOINTIMALLIN KÄYTTÖÖNOTTO**

Pro gradu –tutkielma

Vero-oikeus

Tampere 2017

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto

Johtamiskorkeakoulu

KINNUNEN, PETRI: BEPS-Hankkeen 13. Toimenpidekohta ja uuden raportointimallin käyttöönotto

Pro gradu –tutkielma, XIII + 69 s.

Vero-oikeus

Huhtikuu 2017

Tutkielmassa käsitellään OECD:n BEPS-hankkeen 13. toimenpiteen sisältöä ja kuinka siinä esitetty lainsäädäntömalli on otettu osaksi Suomen kansallista lainsäädäntöä. BEPS-hanke laadittiin vastaamaan kansainvälisen verotuksen erinäisiin haasteisiin ja kasvavaan huoleen verosuunnittelun vaikutuksista ja veropohjien rapautumisesta. Hankkeessa on ehdotettu muutoksia monille kansainvälisen verotuksen osa-alueelle ja OECD on laatinut kaiken kaikkiaan 15 toimenpidekohtaa joista jokainen pyrkii tarttumaan jonkin tietyn verotuksen osa-alueen ongelmien ratkaisuun ja sääntelyn kehittämiseen. Tämän hankkeen 13. toimenpidekohta sisältää hyvin tarkan lainsäädäntömallin suurten kansainvälisten konsernien siirtohinnoittelua koskevaan raporttiin liittyen. Lisäksi tässä toimenpidekohdassa esitellään täysin uudenlainen maakohtaisen raportoinnin vaatimus, jota ei laajamittaisesti ole ollut aiemmin käytössä. Tutkimuksessa on hyödynnetty lainopillisen tutkimuksen sekä oikeuspoliittisen tutkimuksen metodeja. Tarkoituksena on selvittää OECD:n laatiman lainsäädäntömallin sisältöä ja siihen liittyviä mahdollisia tulkintaongelmia. Vähintään yhtä tärkeänä päämääränä on selvittää kuinka tämän lainsäädäntömallin sisältämät vaatimukset on implementoitu Suomen kansalliseen lainsäädäntöön ja miltä osin ne ovat muuttaneet oikeustilaa. Suomi uudisti lainsäädäntöään vastaamaan OECD:n suosituksia vuoden 2017 alussa, joten kyseessä on hyvin ajankohtainen tutkimusaihe.

LÄHTEET	I
LYHENTEET	XIV
1 JOHDANTO	1
1.1 Tutkimuksen taustaa	1
1.1.1 OECD:n ja G20 maiden BEPS-hanke	1
1.1.2 Verosuunnittelu ja veropohjien turvaaminen.....	4
1.1.3 Siirtohinnoittelu	7
1.2 Tutkimuskysymykset, tutkielman rajaus ja käytetyt lähteet	8
1.3 Käytetyt tutkimusmenetelmät	11
2 VERORAPORTTIEN KÄYTTÖ JA MUUT TIETOLÄHTEET	13
2.1 Veroraporttien kehitys ja käyttö.....	13
2.1.1 Veroraportoinnin kehitys.....	13
2.1.2 Veroviranomaiset.....	14
2.1.3 Muut tahot.....	18
2.2 Muita käytettävissä olevia tietolähteitä	20
2.2.1 Siirtohinnoitteludokumentointi	20
2.2.2 Keneltä siirtohinnoitteludokumentointia vaaditaan?	22
2.2.3 Tilinpäätös.....	24
2.2.4 Vastuullisuus- ja veroraportit.....	26
3 UUDISTETTU RAPORTOINTIMALLI	29
3.1 KOLMEPORTAINEN RAPORTOINTIMALLI.....	29
3.1.1 Master file	29
3.1.2 Local file	32
3.1.3 Maakohtainen raportti.....	34
3.2 Raportointivelvollisuus ja sitä koskevat säädökset	36
3.2.1 Yleistä	36

3.2.2	Ketä uusi raportointivelvollisuus koskee?.....	38
3.2.3	Emoyhtiön määritelmä	43
3.2.4	Raportin laadintaan käytettävät tietolähteet ja tietojen olennaisuuden arviointi	46
4	UUDEN OECD:N MALLIN MUKAISTEN SIIRTOHINNOITTELUDOKUMENTOINTISÄÄNNÖSTEN IMPLEMENTOINTI SUOMEN LAINSÄÄDÄNTÖÖN	51
4.1	Aiheen taustaa	51
4.2	Siirtymävaihe ja sääntelyn voimaantulo	53
4.3	Raportointivelvollisuuden laiminlyöminen	54
5	AUTOMAATTINEN TIETOJENVAIHTO JA SALASSAPITO.....	59
5.1	Automaattinen tietojenvaihto verohallintojen kesken.....	59
5.2	Raporttien sisältämien tietojen salassapito ja siihen liittyvät ongelmat	61
6	JOHTOPÄÄTÖKSET	65

LÄHTEET

Aarnio 1989

Aarnio, Aulis: Laintulkinnan teoria: yleisen oikeustieteen oppikirja. WSOY (1989).

Ammattiliitto Pro 2016

Ammattiliitto pro: Lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi verotusmenettelystä annetun lain siirtohinnoittelua koskevien dokumentointisäännösten muuttamisesta, (2016).

Amparo – Ruiz 2014

Amparo, María – Ruiz, Grau: European Union/OECD Country-by-Country Reporting: The Primary Concerns Raised by a Dynamic Approach. Bulletin for International Taxation, (Volume 68), No. 10, (2014).

Aukeela – Pankakoski 2016

Aukeela, Elisa – Pankakoski, Katriina: Siirtohinnoitteludokumentointi ja markkinaehtoperiaatteen tulkinta, Edilex 2016/42.

Bradburry ym. 2016

Bradbury, David – Pross, Achim –de Ruiter, Marvies –Russo, Raffaele: Inside observations on the BEPS Project. International Tax Review 1/4/2016.

Cockfield – MacArthur 2015

Cockfield, Arthur J. – MacArthur, Carl D.: Country-by-Country Reporting and Commercial Confidentiality. Canadian Tax Journal/Revue Fiscale Canadienne, Volume 63, No. 3, (2015).

Deloitte 2016

Country-by-Country Reporting The FAQs, Deloitte, syyskuu 2016. Saatavilla:

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dt-tl-tax-country-by-country-reporting-faqs.pdf> (3.2.2017)

Elinkeinoelämän keskusliitto 2016

Hankkeen VM071:00/2015 lausunto VM/1865/03.01.00/2015, Elinkeinoelämän keskusliitto, (2016).

Engblom ym. 2015

Engblom, Ari – Holla, Jyrki – Järvinen, Jussi – Lampinen, Anne – Pekka – Paronen, Vesa – Lepistö, Markku – Sandelin, Eric – Torkkel, Timo – Rautajuuri, Anna-Leena – Äimä, Kristiina – Lamminsivu, Suvi – Westergård Marjo: Elinkeinoverotus 2015. Edita Publishing Oy 2015.

European Commission 2014

European Commission: Report from the Commission to the European Parliament and the Council, General assessment of economic consequences of country-by-country disclosure requirements set out in Article 89 of Directive 2013/36/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013, European Commission, (2014). Saatavilla: http://ec.europa.eu/internal_market/company/docs/modern/141030-cbcr-crd-report_en.pdf (14.10.2016)

Euroopan unionin neuvosto 2015

Neuvoston direktiivi direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla, Euroopan unionin neuvosto, (2015). Saatavilla: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12802-2015-INIT/fi/pdf> (12.9.2016)

Evarsti 2007

Ervasti, Kaijus: Oikeuspoliittinen tutkimus ja oikeuspolitiikka, Oikeus (36), 4/2007.

Evarsti 2011

Ervasti, Kaijus: Oikeussosiologia ja oikeuspoliittinen tutkimus osana oikeustiedettä. Oikeustiede-Jurisprudentia 2011:XLIV s. 65-132. Refereeartikkel.

Evers ym. 2014

Evers, Maria Theresia – Meler, Ina – Spengel, Christoph: OECD Transparency in Financial Reporting: Is Country-by-Country Reporting Suitable To Combat International Profit Shifting? Bulletin for International Taxation, 2014 (Volume 68).

EY 2014

OECD releases report under BEPS Action 13 on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, (2014). Saatavilla: <http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--oecd-releases-report-under-beps-action-13-on-transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting> (5.10.2016)

Fédération bancaire française 2014

Fédération bancaire française: Consultation by the European Commission on the potential economic consequences of country-by-country reporting under Capital Requirements Directive IV, European Commission, (2014). Saatavilla: http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/2014/country-by-country-crd4/docs/contributions/registered-organisations/federation-bancaire-francaise_en.pdf (16.11.2016)

Finnwatch 2016

Finnwatch: Finnwatch ry:n asiantuntijalausunto, kuuleminen maakohtaisia veroraportointia koskevasta direktiiviehdotuksesta, (2016).

Finsif 2017

Finsif: Vastuullinen sijoittaminen Suomessa. Saatavilla:
<https://www.finsif.fi/vastuullinen-sijoittaminen-suomessa/> (24.4.2017)

Grant Thornton 2015

Standing up to scrutiny: BEPS country-by-country reporting, Grant Thornton International Ltd. (2015). Saatavilla:
http://www.grantthornton.global/globalassets/1.-member-firms/global/insights/article-pdfs/2015/country-by-country-reporting_final.pdf (1.3.2017)

HE 142/2016

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

HE VM071:00/2015

Laki verotusmenettelystä annetun lain siirtohinnoittelua koskevien dokumentointisäännösten muuttamisesta, hallituksen esityksen valmistelu.

Hirvonen 2011

Hirvonen, Ari: Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Saatavilla:

http://www.helsinki.fi/oikeustiede/tutkimus_ja_julkaisut/julkaisut/yleinen_oikeustiede/hirvonen_mitka_metodit.pdf (15.3.2017).

Husa 2013

Husa, Jaakko: Oikeusvertailu, Kauppakamari (2013).

Iso-Britannia The TaxesRegulations 2016

Iso-Britannia The TaxesRegulations: The Taxes (Base Erosion and Profit Shifting) (Country-byCountry Reporting) Regulations, Statutory Instruments, 2016 No. 237, The National Archives, (2016).

Saatavilla: <http://www.legislation.gov.uk/uksi/2016/237/contents/made> (8.10.2016)

Isomaa-Myllymäki 2016

Isomaa-Myllymäki, Anita: Konsernin sisäisen rahoituksen markkinaehtoisuus, Talentum Pro, (2016).

Karjalainen – Raunio 2007

Karjalainen, Jukka – Raunio, Merja: Siirtohinnoittelu. WSOY Pro, (2011).

Knuutinen 2013

Knuutinen, Reijo: Verotuksen minimointi ja yriyksen yhteiskuntavastuu, Verotus 2/2013.

Knuutinen 2016

Knuutinen, Reijo: Professori Reijo Knuutisen lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi verotusmenettelystä annetun lain siirtohinnoittelua koskevien dokumentointisäännösten muuttamisesta, Valtiovarainministeriö, (2016).

Saatavil-

la:<http://www.hare.vn.fi/upload/asiakirjat/21246/4091801471766575.PDF>
(5.10.2016)

KPMG 2015

KPMG: Currents of Change, The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2015. Saatavilla:
<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/02/kpmg-international-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2015.pdf>
(25.4.2017)

KPMG 2016 A

KPMG: Country-by-country reporting An EU perspective, KPMG EU Tax Centre, (2016). Saatavilla:
<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/08/eu-tax-centre-cbcr-an-eu-perspective.pdf> (14.3.2017)

KPMG 2016 B

KPMG: Maakohtainen raportointi mutkistaa compliance-kenttää, mutta tarjoaa myös mahdollisuuksia, KPMG Finland, (2016). Saatavilla:
<https://home.kpmg.com/fi/fi/home/uutiset-ja-julkaisut/2016/08/maakohtainen-raportointi-mutkistaa-compliance-kenttaa-mutta-tarjoaa-myos-mahdollisuuksia.html> (16.3.2017)

KPMG Meijburg&Co 2015

KPMG Meijburg&Co: Netherlands to adopt BEPS Action 13 based Country-by-Country Reporting and documentation requirements, (2015).

Saatavil-

la:<https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/09/netherlands-sept16-2015.pdf> (5.3.2017)

Lagarden 2015

Lagarden, Martin: New Transfer Pricing Documentation Requirements for Companies: Routes to Simplification? *International Transfer Pricing Journal*, 2016 (Volume 23), No 1 (28.12.2015).

Lakka 2017

Lakka, Päivi: Sote-yrityksiä vaaditaan tarkempaan syyniin: ”Aggressiivista verosuunnittelua vaikeutettava”, *Aamulehti* 13.3.2017.

Lindroos 2016

Lindroos, Noora: Yhteiskuntavastuu ja sääntely – Katsaus yritysten yhteiskuntavastuuseen liittyviin sääntelykehityskulkuihin eri puolilla maailmaa II, Työ- ja elinkeinoministeriö, (2016). Saatavilla: <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-327-122-7> (6.2.2017)

Malmgrén 2014

Malmgrén, Marianne: OECD ja EU:n hankkeet aggressiivisen verosuunnittelun rajoittamiseksi ja veropohjan rapautumisen estämiseksi. Yritys, omistaja ja verotus. Juhlajulkaisu Seppo Penttilälle, Edita Publishing Oy (2014)

Murphy 2014

Murphy, Richard: Maakohtainen raportointi vaikeuttaisi veronkiertoa, *Helsingin Sanomat*, 19.2.2014.

Saatavilla: <http://www.hs.fi/talous/a1392707657921> (4.9.2016)

Myrsky 2013

Myrsky, Matti: Suomen veropolitiikka. Talentum Helsinki (2013).

Määttä 2015

Määttä, Tapio: Metodinen pluralismi oikeustieteessä – ympäristöoikeudellisen tutkimuksen suuntaukset ja menetelmät, Edilex (2015). Saatavilla: <https://www.edilex.fi/artikkelit/15891> (24.4.2017)

Neuvoston Direktiivi 2011/16/EU

Neuvoston Direktiivi 2011/16/EU, annettu 15 päivänä helmikuuta 2011, hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta

Nyberg 2006

Nyberg, Martti: Tasavero, Yksinkertainen, oikeudenmukainen ja kasvua tukeva verojärjestelmä, EVA, Taloustieto Oy, 2006.

Saatavilla: http://www.eva.fi/wp-content/uploads/files/1578_tasavero.pdf (3.11.2016)

OECD 2012

OECD: Keeping It Safe: The OECD Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes, OECD Publishing (2012).

OECD 2014

OECD: OECD Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital, OECD Publishing (2014).

OECD 2015

OECD: Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing (2015).

OECD/G20 2015 A

OECD/G20: Base Erosion and Profit Shifting Project, Action 13: Country-by-Country Reporting Implementation Package, OECD Publishing (2015).

OECD/G20 2015 B

OECD/G20: Base Erosion and Profit Shifting Project, Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, OECD Publishing (2015).

OECD/G20 2015 C

OECD/G20: Base Erosion and Profit Shifting Project: Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final report, OECD Publishing (2015).

OECD/G20 2015 D

OECD/G20: Policy Brief, OECD Publishing, (2015). Saatavilla: <http://www.oecd.org/ctp/policy-brief-beps-2015.pdf> (23.4.2017)

OECD 2016

OECD: Status of Convention, OECD Publishing, (2016).
Saatavilla:http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf (18.11.2017)

OECD 2016 B

OECD: Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting-BEPS Action 13, OECD Publishing, (2016).

Peccarelli 2016

Peccarelli, Brian: Understanding the Impact of BEPS, Thomson Reuters. (2016). Saatavilla: <https://blogs.thomsonreuters.com/answerson/understanding-impact-beps/> (21.4.2017)

Penttilä 2016

Penttilä, Seppo: Professori Seppo Penttilän lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi verotusmenettelystä annetun lain siirtohinnoittelua koskevien dokumentointisäännösten muuttamisesta, Valtiovarainministeriö (2016).

Saatavilla:

<http://www.hare.vn.fi/upload/asiakirjat/21246/4091491943996528.PDF>

(7.11.2016)

PWC 2015 A

PWC: IFRS and US GAAP: similarities and differences, PWC 2015.

Saatavilla: <http://www.pwc.com/us/en/cfodirect/assets/pdf/accounting-guides/pwc-ifs-us-gaap-similarities-and-differences-2015.pdf> (14.2.2017)

PWC 2015 B

PWC: Australian Parliament delivers multinational package triggering need for quick action by taxpayers, PWC Tax Insights from transfer pricing, 8.12.2015. Saatavilla:

<https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/pricing-knowledge-network/assets/australia-financial-reporting-requirements.pdf> (6.2.2017)

PWC 2016 A

PWC: The Netherlands implements transfer pricing documentation and country by country reporting requirements, PWC Tax Insights from transfer pricing, 6.1.2016.

Saatavilla: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/pricing-knowledge-network/assets/pwc-netherlands-tp-documentation-cbcr-regulations.pdf> (5.2.2017)

PWC 2016 B

PWC: New French finance law adopts country by country reporting, *PWC Tax Insights from transfer pricing*, 2.2.2016. Saatavilla: <http://image.edistribution.pwc.com/lib/fe9813707560007f73/m/1/01262016-TP-France-cbc-reporting.pdf> (3.2.2017)

Simola – Ylönen 2011

Simola, Eeva – Ylönen, Matti: Miksi vastuuttomuus kannattaa? Veronmaksu ja yritysvastuu. Vastuullinen liiketoiminta kansainvälisessä maailmassa, Gaudeamus Helsinki University Press, (2011).

Suomen Asianajajaliitto 2016

Suomen Asianajajaliitto: Suomen Asianajajaliiton lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi verotusmenettelystä annetun lain siirtohinnoittelua koskevien dokumentointisäännösten muuttamisesta, Valtiovarainministeriö, (2016).

Saatavilla:

<http://www.hare.vn.fi/upload/asiakirjat/21246/4090681209137574.PDF>
(20.3.2017)

Suomen Tilintarkastajat ry 2016

Suomen Tilintarkastajat ry: Suomen Tilintarkastajat ry:n lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi verotusmenettelystä annetun lain siirtohinnoittelua koskevien dokumentointisäännösten muuttamisesta, Valtiovarainministeriö, (2016).

Saatavilla:

<http://www.hare.vn.fi/upload/asiakirjat/21246/4092261744290324.PDF>
(20.12.2017)

Tax Justice Network 2015

Tax Justice Network: Tax Research UK. Why Public Country-by-Country Reporting for Large Multinationals is a Must. Questions and Answers.

Saatavilla: <http://eurodad.org/files/pdf/559a8b67d89e5.pdf>. (5.1.2017)

Tax Adviser 2015

Tax Adviser: BEPS Country-by-Country Reporting: The Practical Impact for Corporate Tax Departments. Saatavilla: <http://www.thetaxadviser.com/issues/2015/jun/brennan-june15.html>. (16.12.2016)

Urpilainen 2012

Urpilainen, Matti: Vapaa liikkuvuus ja verosuvereniteetti Euroopan unionin sisämarkkinoilla, Lakimiesliiton kustannus, (2012).

Urpilainen 2016

Urpilainen, Matti: Vero-oikeuden muutos tutkimuskohteena, Edilex, (2016). Saatavilla: <https://www.edilex.fi/artikkelit/16293.pdf> (21.4.2017)

Valtioneuvoston kanslia 2014

VNK/1256/50/2014. Ohjeistus valtion enemmistöomisteisille yhtiöille maakohtaisten verojen raportointiin (2014).

Verohallinto 2007

Verohallinto: Siirtohinnoittelun dokumentointi –ohje, Diaarinumero: 1471/37/2007, Antopäivä: 19.10.2007. Saatavilla: [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/Siirtohinnoittelun_dokumentointi\(10053\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/Siirtohinnoittelun_dokumentointi(10053))

Verohallinto 2013

Verohallinto: Ne bis in idem –periaate ja verotus: samasta asiasta ei voi rangaista kahteen kertaan, Syventävät vero-ohjeet, Antopäivä 2.12.2013. Saatavilla: [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Verotuksen_toimittaminen_ja_muuttaminen/Ne_bis_in_idem_periaate_ja_verotus_samas\(30337\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Verotuksen_toimittaminen_ja_muuttaminen/Ne_bis_in_idem_periaate_ja_verotus_samas(30337)) (21.4.2017)

Verohallinto 2016 A

Verohallinto: Verohallinnon lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi verotusmenettelystä annetun lain siirtohinnoittelua koskevien dokumentointisäännösten muuttamisesta, Valtiovarainministeriö, (2016).

Saatavilla:

<http://www.hare.vn.fi/upload/asiakirjat/21246/40915131226031.PDF>

Verohallinto 2016 B

Verohallinto: OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden päivitykset tulkintalähteenä, Verohallinnon kannanotto dnro A177/200/2015, (2016).

Viitala 2016

Viitala, Tomi: Lausunto Asiassa: Asia: HE 142/2016 vp Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi verotusmenettelystä annetun lain sekä hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin lainsäädännön alaan kuuluvien säännösten kansallisesta täytäntöönpanosta ja direktiivin soveltamisesta annetun lain muuttamisesta, Eduskunta (2016). Saatavilla:

<https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2016-AK-77817.pdf> (21.4.2017)

LYHENTEET

APA	Advanced Pricing Agreement
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
EU	Euroopan unioni
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968)
G20	Group of twenty
HE	Hallituksen esitys
KPL	Kirjanpitolaki 30.12.1997/133
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
PL	Suomen perustuslaki (11.6.1999/731)
SOTE	Sosiaali- ja terveys
TIEA	Tax Information Exchange Agreements
VML	Laki verotusmenettelystä (1558/1995)
WTO	World Trade Organization

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen taustaa

1.1.1 OECD:n ja G20 maiden BEPS-hanke

Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö Organisation for Economic Co-operation and Development (myöhemmin OECD) on jo pitkään vaikuttanut kansainväliseen verotukseen laatimalla malliverosopimuksia, siirtohinnoitteluohjeita sekä muita kansainvälistä verotusta koskevia sopimuksia ja ohjeita. Tavoitteena on pääasiassa ollut estää kaksinkertainen verotus kansainvälisissä tilanteissa, joissa verotusoikeus jakautuu kahden tai useamman valtion kesken. Toisaalta tavoitteena on myös verotulojen oikeudenmukainen jakautuminen niihin valtioihin, joissa yritysten tuottama lisäarvo syntyy ja estää haitallista verokilpailua sekä vähentää mahdollisuuksia aggressiiviseen verosuunnitteluun. Viime vuosina on ollut nähtävissä kehitystä, jossa painopiste on aiempaa enemmän siirtynyt juuri nollaverotuksen mahdollistavien tilanteiden estämiseen. Kuitenkin kaksinkertaisen verotuksen välttäminen on yhä edelleen tärkeässä osassa.

Tutkielmani keskittyy OECD:n Base Erosion and Profit Shifting (myöhemmin BEPS) nimeä kantavan hankkeen myötä laadittuun uuteen konseptiin, jonka myötä kansainvälisten suuryritysten tulee toimittaa verohallinnoille erinäisiä tietoja toimintaansa koskien. Nämä tiedot ovat kaikkien hankkeeseen sitoutuneiden valtioiden veroviranomaisten käytettävissä tietojenvaihtosopimusten mukaan. Tutkielman aiheen kannalta olennainen on BEPS-raportin toimenpidekohta 13, jossa esitellään uudistettu kolmeosainen raportointimalli, joka sisältää vaatimuksen täysin uudentyyntä maakohtaisen raportin laatimisesta (Country by Country Reporting, CbCR), sekä näiden raporttien myötä saatujen tietojen vaihtoa verohallintojen kesken koskevat sopimusehdotukset.

Vuonna 2013 OECD ja G20 maat laativat laajan BEPS-hankkeen toimenpidesuunnitelman, jonka tarkoituksena on tehdä kansainvälisestä verotuksesta läpinäkyvämpää, oikeudenmukaisempaa ja vastata uusien liiketoimintamallien tuomiin haasteisiin. Kansainvälisen kaupan kasvaminen ja sen myötä kansainvälisen verotuksen tilanteiden liittäminen ovat myös luoneet tarpeen yhtenäistää valtioiden verojärjestelmiä. Tämän hankkeen 13. toimenpidekohta esittää monikansallisten yritysten raportointivaatimusten kehittämistä siten, että verohallinnot ympäri maailmaa saavat tietoa koskien yritysten harjoittamaa siirtohinnoittelua, liiketulojen muodostumista ja taloudellista aktiiviteettia sekä maksettujen verojen kokonaismäärää kussakin valtiossa. Hankkeen on tarkoitus tehdä yritysten toiminnasta läpinäkyvämpää ja tarjota verotusta varten tarvittavat tiedot standardoidussa muodossa verohallintojen käyttöön. Suomessa BEPS-hankkeen 13. toimenpidekohdassa esitetyt muutokset on otettu osaksi lainsäädäntöä vuoden 2017 alussa verotusmenettelylakia uudistamalla.

Maakohtaiselle raportoinnille ja sitä kautta verohallintojen käytettävissä olevien tietojen lisäämiselle katsottiin olevan tarvetta, sillä OECD:n mukaan juuri siirtohinnoittelun avulla on mahdollista harjoittaa verosuunnittelua ja siirtää konsernin voittoja näytettäväksi matalamman verokannan valtioissa. Tällaisen toiminnan estäminen ja siihen puuttuminen ovatkin BEPS-hankkeen yksi tärkeimmistä tavoitteista. Myös Tax Justice Networkin lausunnon mukaan maakohtainen raportointi auttaisi paljastamaan tilanteet, joissa siirtohinnoittelua on käytetty väärin ja siten siirretty verotettavaa tuloa matalamman verokannan valtioihin.¹

Lopullinen raportti BEPS-hankkeen kansainvälistä verotusta koskevista muutoksista julkaistiin lokakuussa 2015 ja tämän jälkeen hankkeessa seuraavaksi vuorossa on esitettyjen muutosten toteuttaminen implementoimalla ne osaksi hankkeessa mukana olevien valtioiden lainsäädäntöä. Iso-Britannia oli ensimmäinen maa, joka ilmoitti jo vuoden 2015 alussa implementoivansa maakohtaista raportointia koskevat vaatimukset osaksi lainsäädäntöään. Myös Suomessa hallitus laati vuonna 2014 kansainvälisen veronkieron vastaisen toimenpideohjelman, jossa esitellään erilaisia tapoja puuttua kansainväli-

¹ Tax Justice Network 2015.

seen veronkiertoon². BEPS-hankkeen tavoitteiden saavuttamisella on siis vahva tuki myös Suomessa. Sittenkin lukuisat valtiot ovat seuranneet Iso-Britannian esimerkkiä ja myös Suomi uudisti lainsäädäntöään vuoden 2017 alussa, joten nykyään myös kansallinen verotusmenettelylaki sisältää säännökset koko konsernia koskevien tietojen sekä maakohtaisen raportin toimittamisesta.

Säädösten implementoiminen samansisältöisinä kaikkien valtioiden lainsäädäntöön on tärkeää, jotta hankkeessa tavoitellut vaikutukset olisi mahdollista saavuttaa. On myös tärkeää, että yrityksen kotipaikka ei vaikuttaisi raportointivelvollisuuden muodostumiseen. Muutoin yrityksillä olisi tietysti mahdollista harjoittaa tietynlaista verosuunnittelua myös raportointivelvollisuuden suhteen sijoittautumalla sellaiseen valtioon tai lainkäyttöalueelle, jossa raportointivelvollisuus olisi kevyempää kuin muualla.

Maakohtaista raportointia vastustavien argumenttien arvioinnissa on hyvä luonnollisesti muistaa raportointia vastustavien tahojen motiivi, joka pääsääntöisesti lienee kaiken ”ylimääräisen” sääntelyn vastustaminen. Toki lisääntyvä sääntely ja raportointivaatimukset lisäävät yritysten hallinnollista taakkaa ja sitä kautta myös kustannuksia. Kaikki tähän käytetyt resurssit ovat siten pois yrityksen harjoittamasta ydinliiketoiminnasta ja aiheuttavat ylimääräisiä kustannuksia ja taloudellista tehottomuutta. Toisaalta yleisesti voidaan todeta, että verotus vaikuttaa aina negatiivisesti vaihdantaan ja tekee taloudellisesta toiminnasta vähemmän houkuttelevaa aiheuttaen siten hyvinvointitappioita. Tästä syystä verojärjestelmän tulisi olla sellainen, joka aiheuttaa mahdollisimman vähän haittaa yrityksille saavuttaen kuitenkin sille asetetut fiskaaliset tavoitteet.³ Tämän vuoksi yritysten esittämät argumentit tulee myös ottaa huomioon verojärjestelmää suunnitellessa. OECD on kuitenkin todennut, että hankkeen tavoitteena on laatia sellaisia lainsäädäntösuosituksia, jotka huomioivat myös verovelvollisille aiheutuvat kustannukset ja pyrkivät rajoittamaan ylimääräisten hallinnollisten kustannusten muodostumista⁴. Tämä näkökulma tulee esiin moneen otteeseen OECD:n raporteissa. Toisaalta on kritisoitu myös sitä, että vaikka yksittäinen BEPS-hankkeen toimenpide ei lisäisikään yrityksille syntyviä kustannuksia, on koko hankkeen myötä suunniteltuihin uudistuksiin tutustumi-

² Valtioneuvoston kanslia s.1.

³ Nyberg s. 24.

⁴ OECD/G20 2015 C s. 10.

nen ja yrityksen toiminnan päivittäminen niitä vastaavaksi suuri haaste ja aiheuttaa paljon työtä yrityksille⁵.

1.1.2 Verosuunnittelu ja veropohjien turvaaminen

Yleisesti verosuunnittelulla tarkoitetaan toimintaa, jossa verovelvollinen toimii lainsäädännön mukaisesti, mutta valitsee itselleen edullisimman verorasituksen aiheuttavan toimintatavan valittavissa olevista vaihtoehdoista⁶. Verosuunnittelu kuuluu luonnollisena osana yrityksen toimintaan ja valtaosa yrityksistä ottanee verotuksen huomioon ainakin jollain tasolla toimintaa suunnitellessaan. Julkisuudessa käytetään runsaasti termiä aggressiivinen verosuunnittelu. Sille ei kuitenkaan ole olemassa vakiintunutta ja yksiselitteistä määritelmää ja käytännössä ”tavallisen” ja aggressiivisen verosuunnittelun raja onkin hyvin häilyvä. Pääsääntöisesti aggressiivisena verosuunnitteluna kuitenkin pidetään verovelvollisen tekemiä toimia, joissa käytetään sinänsä laillisia järjestelyitä, mutta nämä ovat ristiriidassa lain hengen ja tarkoituksen kanssa. Tämä voi käsittää vaikkapa täysin keinotekoisien liiketoimien tekemisen, joiden motiivina on ollut ainoastaan verotuksellisen hyödyn saavuttaminen ilman todellisia liiketaloudellisia perusteita. On hyvä huomata, että kyseessä tulee olla joka tapauksessa nimenomaan laillisten järjestelyiden avulla saavutettu hyöty, sillä mikäli lainsäädäntöä rikotaan, on kyse tapauksesta riippuen veronkierrosta tai veropetoksesta, eikä enää aggressiivisesta tai muunlaisesta verosuunnittelusta.

Ongelmana aggressiivisessa verosuunnittelussa on itsestään selvästi se, että valtioilta jää saamatta verotuloja. Niin oikeustieteen, laskentatoimen kuin taloustieteenkin tutkimuksissa on todettu, että kansainvälinen verosuunnittelu on omiaan vähentämään verotuloja valtioissa, joissa on verraten korkea verokanta⁷. Tämän lisäksi se vääristää yritysten välistä kilpailua, mikäli osa yrityksistä käyttää hyväkseen lainsäädännön tarjoamat verosuunnittelumahdollisuudet täysimääräisesti osan yrityksistä toteuttaessa hyvin maltillista verosuunnittelua. Verotulojen osalta tilanne johtaa siihen, että fisikaalisten tarpei-

⁵ Lagarden 2015 s. 53.

⁶ Knuutinen 2013 s. 179.

⁷ Cockfield – MacArthur 2015 s. 640.

den pysyessä ennallaan, muut verovelvolliset joutuvat maksamaan entistä enemmän veroja aggressiivisen verosuunnittelun muodostaman verovajeen kattamiseksi. Näiden ongelmien vuoksi verosuunnittelu ylipäättään on julkisuudessa hyvinkin negatiivisessa valossa ja eri tahot pyrkivät toimillaan estämään ja vähentämään kaikenlaista verosuunnittelua. Kaikki valtiot pyrkivät siihen, että verolainsäädäntö ei tarjoaisi mahdollisuuksia aggressiiviseen verosuunnitteluun, ja että siihen voitaisiin puuttua mahdollisimman tehokkaasti. Lisäksi lukuisat kansalaisjärjestöt sekä muut ryhmittymät kampanjoivat aktiivisesti verosuunnittelua vastaan vaatiensa lainsäädännön muuttamista siten, että verosuunnittelu olisi entistä vaikeampaa.

Kuten aiemmin tutkielmassa todettiin, on liiketoiminta muuttunut jatkuvasti kansainvälisemmäksi ja lukuisat eri tahot, kuten Euroopan Unioni, OECD ja WTO pyrkivät myös helpottamaan kansainvälistä kaupankäyntiä sekä purkamaan parhaansa mukaan esteitä, jotta yrityksillä olisi entistä paremmat mahdollisuudet toimia globaaleilla markkinoilla niiden kotipaikasta riippumatta. Kaupan kansainvälistyminen luo hyvinvointia ja lisäarvoa, mutta tuo mukanaan myös erinäisiä ongelmia. Yksi kansainväliseen kauppaan liittyvä ongelma on verotulojen jakautuminen eri valtioiden kesken. Sellaisissa tapauksissa, joissa yrityksellä tai konsernilla on liiketoimintaa useissa eri maissa, tulee ratkaistavaksi mikä osa tuotetusta lisäarvosta ja sitä myötä syntyvistä verotuloista kuuluu millekin valtiolle. Jokaisen maan intresseissä on luonnollisesti pyrkiä verottamaan mahdollisimman suuri osa yrityksen tulosta omassa maassa, jolloin riski kahdenkertaiseen verotukseen kasvaa kahden tai useamman valtion katsoessa verotusoikeuden kuuluvan juuri heille. Hankalan asiasta tekeekin juuri se, että kaksinkertainen verotus tulisi pystyä estämään, mutta samalla valtioiden verotusoikeus tulisi turvata, eikä lainsäädännön tulisi mahdollistaa tilannetta, jossa veronalaista tuloa ei lainsäädännön puutteiden vuoksi veroteta missään valtiossa (ns. double non-taxation).

Yritysten käyttäessä sijoittumisvapauttaan joutuvat valtiot kilpailemaan keskenään niiden tuottamista verotuloista. Tämä on johtanut maiden väliseen verokilpailuun, jonka joitakin muotoja voidaan kutsua myös haitalliseksi verokilpailuksi. Valtioilla on tietysti verosuvereniteetti myös EU:n sisämarkkinoilla, joten kansalliset verolainsäädännöt voi-

vat poiketa toisistaan merkittävästi jopa EU:n sisällä puhumattakaan muista valtioista⁸. Näin ollen yrityksillä on mahdollista sijoittumisvaltiosta päättäessään valita sellainen valtio, missä niihin kohdistuva verorasitus muodostuu mahdollisimman pieneksi. Millekään yritykselle verotus ei liene ainoa syy sijoittumisvaltiota päätettäessä, mutta keskeään muuten tasavertaisten maiden välillä sillä on varmasti merkitystä. Tämä on omiaan aiheuttamaan maiden välille verokilpailua, vaikka se ei useiden maiden ja poliitikkojen mieleen olekaan.

Finanssikriisin myötä useiden länsimaiden kansantaloudet ovat ongelmissa ja verotuloja yritetään saada kasaan kaikin mahdollisin keinoin. Taantumana ja sen aiheuttaman velkaantumisen vuoksi lukuisat maat pyrkivät täyttämään fiskaaliset tavoitteensa verolainsäädäntöä tiukentamalla. Koska yhteisövero on monille valtioille merkittävä tulonlähde, on yritysten ja erityisesti monikansallisten konsernien maksamiin veroihin kiinnitetty entistä enemmän huomiota. Kansainvälisesti toimivat yritykset, joiden omistus on usein pirstaleinen, ovat jossain määrin otollisia kohteita verotulojen keräämiselle verrattuna vaikkapa palkansaajiin tai muihin ihmisryhmiin. Yritysverotusta koskevaa lainsäädäntöä on myös mahdollista muuttaa helpommin kuin vaikkapa arvonlisäverolakeja, joista säädetään etenkin EU:ssa hyvin yksityiskohtaisesti unionin tasolla, eikä yksittäisillä jäsenmailla siksi ole niiden osalta juurikaan liikkumavaraa. Kansainvälisen verotuksen kysymykset ovatkin nykyisellään hyvin keskeisessä osassa politiikkaa.

Siirtohinnoittelun väistämättäkin tulkinnanvaraisen luonteen johdosta erilaiset siirtohinnoittelustrategiat mahdollistavat voittojen siirtämisen matalamman verorasituksen maihin. On esitetty jopa arvioita, että siirtohinnoittelu olisi merkittävin verosuunnitteluun käytetty väline suuryrityksissä⁹. Lisäksi kaikesta kansainvälisestä kaupasta jopa kaksi kolmasosaa käydään kansainvälisten konsernien sisällä, eli kyse on varsin merkittävistä rahavirroista¹⁰. Näin ollen monet valtiot pyrkivät nyt hakemaan lisää verotuloja puuttamalla siirtohinnoitteluun ja muuttamalla lainsäädännön tulkintalinjoja sekä itse lainsäädäntöä. Myös Suomessa hallituksen esityksen perusteluissa mainitaan, että uudistetun siirtohinnoitteludokumentoinnin ja maakohtaisen raportoinnin myötä yhteisöveron tuot-

⁸ Urpilainen 2012.

⁹ Simola – Ylönen 2011, s.125.

¹⁰ HE 142/2016 s. 20.

to kasvaisi merkittävästi¹¹. Tämä on kuitenkin hieman kyseenalaista, sillä käytännössä samansisältöiset muutokset on otettu tai ollaan ottamassa osaksi lukuisten muidenkin valtioiden lainsäädäntöä, jolloin kaikkien näiden maiden verotulojen tulisi uudistuksen myötä kasvaa. Jotta tämä toteutuisi, tulisi monikansallisten yritysten alkaa maksamaan tuloksestaan useisiin eri valtioihin merkittävästi aiempaa suurempia veroja. Uudistetut siirtohinnoitteludokumentointivaatimukset ja maakohtainen raportointi eivät välttämättä vähennä valtioiden välistä verokilpailua, vaan saattavat olla jopa omiaan lisäämään sitä.¹²

1.1.3 Siirtohinnoittelu

Ensimmäisenä siirtohinnoittelua koskeva lainsäädäntö esiteltiin Iso-Britanniassa vuonna 1915 ja tämän jälkeen muut valtiot seurasivat nopeasti perässä. Näin ollen siirtohinnoittelu on ollut jossain muodossa käytössä jo yli sata vuotta. Siirtohinnoittelusäännökset kehitettiin alun perin siksi, että yritysten yrittäessä optimoida verorasituksensa määrää, täytyi valtioiden laatia uutta sääntelyä verotulojen säilyttämiseksi. Siirtohinnoittelusäännösten alkutaipaleella veroja kerättiin lähes kaikkialla huomattavan paljon ensimmäisen maailmansodan kustannusten rahoittamiseksi.¹³ Nykyään sotatoimiin kuluu vähemmän rahaa kuin tuolloin, mutta valtioiden verontarve on silti säilynyt suurena ja siirtohinnoittelusäännöksiä käytetään edelleen pohjimmiltaan samojen syiden vuoksi, miksi ne alun perin laadittiin.

Siirtohinnoittelu nousi yhä merkittävämpään asemaan teknologisen kehityksen mahdollistettua uudenlaisia liiketoimintamalleja ja samalla tehden yritysten sijoittautumisesta entistä vapaampaa. Kun 1930 –luvun lamasta oli toivuttu, alkoi kansainvälinen kauppa elpyä ja sitä myöten myös kansainvälisten yritysten määrä ja liikevaihdot kasvaa.¹⁴ Nykypäivänä yrityksen sijaintipaikka ei välttämättä ole enää sidottuna tiettyyn maantieteel-

¹¹ HE 142/2016 s. 20.

¹² Knuutinen 2016 s. 3.

¹³ Karjalainen – Raunio 2007 s. 14.

¹⁴ Karjalainen – Raunio 2007 s. 15.

liseen paikkaan tuotantolaitosten tai muun kiinteän omaisuuden kautta, vaan liiketoimintaa on mahdollista harjoittaa internetin välityksellä mistä päin maailmaa tahansa. Tämän kehityksen myötä tarve konsernien sisäiselle siirtohinnoittelulle ja siten myös sitä koskevalle sääntelylle on kasvanut jatkuvasti. Samaan aikaan kansainvälisen kaupan arvo on globalisaation myötä kasvanut merkittävästi ja trendi näyttäisi jatkuvan saman suuntaisena myös tulevaisuudessa.¹⁵

Siirtohinnoittelusäännösten tarkoituksena on siis allokoida yrityksen verotettava tulo mahdollisimman oikeudenmukaisin perustein sen eri toimivaltioiden kesken. Kuitenkin julkisuudessa siirtohinnoittelu yhdistetään usein nimenomaan veronkiertoon tai verosuunnitteluun, vaikka tietyt kriteerit täyttävien yritysten on harjoitettava siirtohinnoittelua halusivatpa ne näin tehdä tai eivät. Kyseessä on siis yrityksen näkökulmasta tavannomaisesta toiminnasta, joka itse asiassa vaatii merkittävästikin resursseja raportointivaatimusten täyttämiseksi.

1.2 Tutkimuskysymykset, tutkielman rajaus ja käytetyt lähteet

Tutkielmassa on tarkoitus tutkia kuinka OECD:n BEPS-hankkeen 13. toimenpidekohta muuttaa kansainvälistä vero-oikeutta ja suurille kansainvälisille konserneille asetettuja tiedonantovelvollisuuksia. OECD on julkaissut lainsäädäntömallin, joka koostuu pääasiassa kolmeosaisesta raportointimallista. Tutkimuksessa pyritään avaamaan jokaisen raportin osalta siinä asetetut vaatimukset ja tuomaan esiin kuinka nämä muuttavat yritysten dokumentointivelvoitetta. Lisäksi uusien säädösten implementointi Suomen lainsäädäntöön on keskeisessä roolissa. Tutkimus selvittää mitä muutoksia verotusmenettelylakiin vuoden 2017 alusta tulleet uudistukset aiheuttavat voimassa olevaan oikeustilaan.

Tutkimuksessa selvitetään myös BEPS-hankkeen 13. toimenpidekohdassa esitettyjen uudistusten taustaa ja sitä, mihin ja millä tavoin uusien raportointivelvollisuuksien tar-

¹⁵ Ks. esim. <http://data.worldbank.org/topic/trade>

joamia tietoja voidaan käyttää. Tämän lisäksi tutkielmassa pohditaan myös mitä muita mahdollisuuksia veroviranomaisilla sekä muilla tahoilla on saada dokumentointisääntösten vaatimat tiedot käyttöönsä. Muiden tietolähteiden osalta pohditaan myös miltä osin ne sisältävät samoja tietoja kuin uusi kolmeportainen raportointimalli ja toisaalta mitä tietoja niistä puuttuu. Koska uudistukseen liittyy myös riskejä, on tutkielmassa pyritty tuomaan esiin uudistettujen dokumentointivaatimusten aiheuttamia ongelmia ja kustannuksia sekä sitä, millaisia riskejä näiden tietojen leviäminen automaattisen tiedonvaihdon myötä voi aiheuttaa.

Vaikka OECD:n BEPS-hanke sisältää runsaasti kansainvälistä vero-oikeutta muuttavia uudistuksia, on tutkimuksessa keskitytty ainoastaan 13. toimenpidekohdasta löytyvien siirtohinnoitteludokumentointivaatimusten käsittelyyn sekä täysin uudenlaisen maakoh-
taisen raportin tutkimiseen. BEPS-hankkeen myötä on syntynyt peräti 15 toimenpide-
kohtaa sisältävä esitys, mutta muiden toimenpidekohtien sisältö on rajattu tämän tutki-
muksen ulkopuolelle¹⁶. Kansainvälinen verotus uudistuu ja on jo uudistunut BEPS-
hankkeen vaikutuksesta. Tutkimuksessa käsitellään OECD:n laatimaa lainsäädäntömal-
lia, joka on implementoitu jo osaksi useiden OECD:n jäsenvaltioiden lainsäädäntöä.
Myös EU on laatinut aihetta koskevan direktiivin, joka vaatii jäsenvaltioita implemen-
toimaan uudistetut raportointivaatimukset lainsäädäntöönsä ja osallistumaan niitä kos-
kevaan automaattiseen tietojenvaihtoon. Eurooppavero-oikeutta ei kuitenkaan käsitellä
tutkimuksessa laajasti, vaikka sillä onkin merkittävää vaikutusta jäsenvaltioiden lain-
säädäntöön. Direktiivi kuitenkin koskee OECD:n lainsäädäntömallin implementoimista
jäsenvaltioiden lainsäädäntöön, joten on perusteltua tutkia itse OECD:n lainsäädäntö-
mallia ja siihen liittyviä tulkintasuosituksia. Käytännössä OECD:n dokumentit tulevat
varmastikin olemaan tulkintalähteinä myös dokumentointia koskevia kiistoja ratkaista-
essa EU:n lainvalmisteluaineiston jäädessä taka-alalle sekä pienemmälle painoarvolle.

¹⁶ OECD/G20 2015 D s. 1.

Tutkimuksessa pyritään löytämään vastaus seuraaviin kysymyksiin:

- 1) Mikä OECD:n lainsäädäntömallin sisältö on ja mitä vaatimuksia se asettaa dokumentointivelvollisille konserneille?
- 2) Kuinka OECD:n lainsäädäntömalli on implementoitu Suomen lainsäädäntöön?
- 3) Mitä ongelmia uudistettuihin raportointivaatimukseen liittyy?

Tutkimuksessa keskitytään pääasiassa kansainvälisen vero-oikeuden alaan, mutta myös Suomen kansallinen oikeus on osa tutkielmaa. Kuitenkin myös kansallisen lainsäädäntöme laatimiseen ja soveltamiseen vaikuttavat merkittävässä määrin kansainväliset verosopimukset, OECD:n luoma soft-law aineisto ja ennen kaikkea eurooppaverooikeus. Nämä ovatkin merkittävimmät kansainvälisen oikeuden oikeuslähteet, minkä vuoksi ne ovat suuressa osassa tutkimuksessa.¹⁷ Pääsääntöisesti oikeuslähteet jaetaan kotimaisiin ja muihin oikeuslähteisiin. Tämä tarkoittaa, että lainsäätäjän, viranomaisten ja tuomioistuinten tulee ottaa toiminnassaan huomioon ja soveltaa kansallisen lainsäädännön lisäksi myös aihetta koskevia kansainvälisiä oikeuslähteitä ja niiden myötä syntyntä oikeuskäytäntöä.¹⁸ Tutkimuksessa onkin käytetty lähdeaineistona runsaasti lainvalmisteluaineistoa, lainsäädäntöä, OECD:n ohjeita ja raportteja, oikeuskirjallisuutta sekä artikkeleja. Suureen rooliin on noussut myös hallituksen esitysluonnos ja erityisesti sitä koskien lausuntokierroksella annetut asiantuntijalausunnat. Lähdeaineistona OECD:n dokumenteista erityisesti BEPS-hankkeen 13. toimenpidekohtaa koskevat raportit ja dokumentit ovat suurena apuna, sillä kyseinen toimenpidekohta sisältää siirtohinnoitteludokumentointia koskevan lainsäädäntömallin ja siihen liittyviä tulkintaohjeita. Itse asiassa myös lainsäätäjä on verotusmenettelylain uudistusta koskevassa hallituksen esityksessä tukeutunut voimakkaasti OECD:n julkaisuihin, joten kokonaiskuvan saamiseksi Suomen lainsäädännöstä, on välttämätöntä perehtyä myös OECD:n julkaisemaan aineistoon. Tutkimuskohteen ollessa täysin uusi ja hyvin ajankohtainen, on lähdeaineistokin pääasiassa hyvin tuoretta ja löydettävissä näin ollen sähköisessä muodossa.

¹⁷ Isomaa-Myllymäki 2016 s. 19.

¹⁸ Myrsky 2013, s. 305.

1.3 Käytetyt tutkimusmenetelmät

Tutkielmalle asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi tarkoituksenmukaisia tutkimusmenetelmiä ovat lainopillinen eli oikeusdogmaattinen tutkimus sekä oikeuspoliittinen tutkimus. Lainopillisen tutkimuksen avulla normeja ja voimassa olevaa oikeuskäytäntöä voidaan tulkita ja systematisoida, jotta asetettuihin tutkimuskysymyksiin on mahdollista saada vastauksia¹⁹. Lainopillinen tutkimus onkin perinteisesti nähty oikeustieteen ydinalueena ja pääasiallisena tutkimusmenetelmänä²⁰. Oikeusdogmaattisen tutkimusmenetelmän avulla selvitetään oikeuslähteiden avulla voimassa olevan oikeuden tila ja pyritään systematisoimaan käsillä olevaa ongelmaa.²¹ Kyseinen menetelmä soveltuu tutkielmaan, sillä se mahdollistaa kansallisen lainsäädännön tutkimisen ja samalla kansainvälisten hankkeiden ja oikeuslähteiden huomioimisen. Oikeusdogmaattinen tutkimus pyrkii selvittämään oikeustilaa ja tuottamaan tulkintasuosituksia lainsoveltajille.²² Tutkimuksessa hyödynnetään myös oikeusvertailevia näkökulmia, mutta varsinaisesti oikeusvertailevan tutkimusmenetelmän edellytykset eivät tutkimuksessa täyty²³. Tutkimuksessa on lähinnä etsitty malleja muiden valtioiden lainsäädännöstä ja näiden avulla esitetty kehityskohteita tai kritiikkiä Suomen lainsäädäntöä koskien.

Toinen tutkielmassa runsaasti käytetty tutkimusmenetelmä on oikeuspoliittinen tutkimus, jonka avulla lainsäädännön ja sen kehitysmahdollisuuksien tutkiminen on mahdollista²⁴. Koska tutkielman aiheena olevat hankkeet ovat mitä suuremmissa määrin poliittisia, on lainopillisen tutkimusmenetelmän lisäksi perusteltua katsoa asiaa myös oikeuspoliittisen tutkimuksen näkökulmasta. Lisäksi oikeustieteiden alalla oikeuden monitieteisten metodien soveltaminen on noussut viime vuosina yhä tärkeämpään asemaan, mikä on tietysti omiaan vaikuttamaan myös tässä tutkimuksessa käytettyihin tutkimusmenetelmiin²⁵. Poliittiselle päätöksenteolle on tunnuksenomaista se, että asetetaan tiettyjä päämääriä jotka pyritään saavuttamaan. Oikeudellinen päätöksenteko puolestaan perus-

¹⁹ Hirvonen 2011 s. 36

²⁰ Evarsti 2011 s. 80.

²¹ Aarnio 1989 s. 53–61.

²² Määttä 2015 s. 9.

²³ Husa 2013, s. 121.

²⁴ Evarsti 2007 s. 382.

²⁵ Aarnio 2011 s. 55.

tuu aina voimassa olevaan oikeuteen ja sen voimassaolevien normien tulkintaan. Veropolitiikassa lainsäädännön muutoksia voidaan tutkia ja pyrkiä tuottamaan perusteltuja politiikkasuosituksia voimassaolevaa oikeustilaa tutkimalla.²⁶

Oikeuspoliittinen tutkimus on yhteiskunnassamme tärkeässä roolissa, sillä on tärkeää tutkia kuinka asetetut tavoitteet on pystytty saavuttamaan säädettyjen lakien avulla, sekä arvioimaan jo etukäteen uusien lakien toimivuutta suhteessa niille asetettuihin tavoitteisiin. Näin voidaan tuottaa poliittisen päätöksenteon tueksi informaatiota siitä, millainen sääntely toimii ja minkälaisia oikeudellisia vaikutuksia sillä on. Saadun tiedon avulla voidaan muuttaa voimassaolevaa oikeustilaa tai jättää suunniteltuja muutoksia toteuttamatta tai muuttaa niiden sisältöä paremmin tavoitteiden asettelua palvelevaksi. Tämän prosessin myötä saamme toivottavasti aikaan parempaa lainsäädäntöä ja lopputuloksena on paremmin toimiva oikeustila.

²⁶ Myrsky 2013, s. 5.

2 VERORAPORTTIEN KÄYTTÖ JA MUUT TIETOLÄHTEET

2.1 Veroraporttien kehitys ja käyttö

2.1.1 Veroraportoinnin kehitys

Maakohtaisen raportin laatimisvelvollisuutta haluttaisiin tulevaisuudessa laajentaa koskemaan vielä nykyisiä rajoja pienempiä yrityksiä. Sipilän hallituksen ajaman Sote-uudistuksen myötä keskustelu kansainvälisten yritysten verosuunnittelusta ja voittojen valumisesta kevyemmän verotuksen valtioihin on kiihtynyt. Myös sosiaali- ja terveysalan yhtiöiden verosuunnitteluun haluttaisiin puuttua maakohtaisen raportoinnin avulla, erityisesti sen vuoksi, että nämä palvelut rahoitetaan usein verovaroista, jolloin yritysten harjoittama verosuunnittelu nostaa esiin entistäkin voimakkaampia mielipiteitä. Samalla on ehdotettu, että nimenomaan sote-palveluita tuottavien yritysten tulisi laatia maakoh-
taisia raportteja toiminnastaan ja samalla raportoida erikseen maksamistaan veroista.²⁷ Painetta maakohtaisen raportoinnin lisäämiseksi siis on, ja on selvää, ettei nyt voimaan saatettu lainsäädäntö riitä tyrehdyttämään keskustelua ja vaatimuksia raportointivelvollisuuksien lisäämisestä.

Lisäksi veroraporttien laatimista ja erityisesti julkaisemista on perusteltu sillä, että niiden avulla pystyttäisiin myös tarkkailemaan eri valtioiden yrityksiltä saamia tuloja. Varsinkin kolmannen maailman valtioissa, joissa julkisten varojen väärinkäytökset ja korruptio ovat suuria ongelmia, saattaisi julkisten maakohtaisten raporttien sisältö auttaa paljastamaan tähän liittyviä ongelmia ja mahdollisia väärinkäytöksiä.²⁸

Suomessa veroraportointia on haluttu jo aiemmin lisätä oma-aloitteisesti ilman kansainvälistä yhteistyötäkin. Vuodesta 2015 alkaen sellaisten yritysten, joissa valtio toimii enemmistöosakkaana, on täytynyt laatia ja julkistaa erillinen raportti maksamistaan ve-

²⁷ Lakka 2017.

²⁸ Tax Justice Network 2015.

roista²⁹. Kuten todettua, on nyt verojen maakohtaista raportointivelvollisuutta ehdotettu koskemaan myös sote-alan yrityksiä, vaikka ne eivät uuden OECD:n mallin mukaan laaditun lainsäädännön mukaan olisikaan raportointivelvollisia. Ongelmana tietysti on, että tällaiset hankkeet koskevat ainoastaan pientä osaa Suomessa toimivista yrityksistä, jolloin tavoitetta verosuunnittelun vähentämisestä ei välttämättä pystytä saavuttamaan kovinkaan tehokkaasti. Tämä on kuitenkin osoitus siitä, että poliitikoilla on halua luoda entistä tiukempia vaatimuksia yritysten veroraportointia koskien, johon BEPS-hanke onkin luonnollinen jatkumo.

2.1.2 Veroviranomaiset

OECD:n BEPS-hankkeen maakohtaista raportointia koskevan lainsäädäntömallin kuudennessa artiklassa kuvataan sitä, mihin tarkoituksiin monikansallisten yritysten laatimien raporttien sisältämää tietoa voidaan käyttää. Maakohtainen raportointi on suunniteltu ja tarkoitettu pääasiallisesti siirtohinnoitteluun liittyvien riskien tunnistamiseen ja analysointiin. Tämän vuoksi BEPS-hankkeessa mukana olevien valtioiden verohallinnot ovat luonnollisesti yritysten laatimien maakohtaisten raporttien suurimpia ja pääasiallisia käyttäjiä. Kuitenkin myös muut tahot voivat hyödyntää maakohtaisten raporttien sisältämiä tietoja erilaisiin tarkoituksiin siltä osin, kun lainsäädäntö sen mahdollistaa. Ensisijaisesti uutta raportointivelvollisuutta koskeva lainsäädäntö on kuitenkin kehitetty juuri verohallintojen käyttöön. OECD totesi vuonna 2013 julkaistussa BEPS-raportissaan, että verovelvollisen ja verohallinnon välinen epäsymmetrinen informaatio hankaloittavat markkinaehtoperiaatteen valvomista ja tämä on omiaan lisäämään mahdollisuuksia voittojen siirtelylle ja johtaa sitä myöten veropohjien kaventumiseen³⁰. Lisäksi on täysin mahdollista, että uuden raportointimallin myötä siirtohinnoitteluoikaisu- ja tehdään jatkossa Suomen verotuloja vähentävällä tavalla. Ainakin Saksan osalta on esitetty, että BEPS-hankkeen 13. toimenpidekohta saattaa olla omiaan jopa kaventa-

²⁹ Valtioneuvoston kanslia 2014 s. 1.

³⁰ HE VM071:00/2015 s. 2.

maan maan veropohjaa³¹. Verohallintojen tiedonsaantitarve on siis perimmäinen syy uudenlaisen raportointimallin kehittämiseen.

Uuden kolmiportaisen raportointimallin tuottamaa informaatiota on tarkoitus käyttää korkean tason siirtohinnoitteluun ja muihin veropohjien rapautumiseen ja voitonsiirte-lyyn liittyvien riskien havaitsemiseen sekä tarkemman riskianalyysin tekemiseen. Lisäksi BEPS-raportissa korostetaan erikseen, että maakohtaisen raportoinnin avulla on mahdollista havaita ja tunnistaa riskejä monikansallisten yritysten siirtohinnoitteluun liittyvistä laiminlyönneistä. Verovalvonta on kehittynyt viimeisimpinä vuosikymmeninä ympäri maailmaa valtavasti ja perustuu nykyisellään vahvasti riskiarvioiden tekemiseen, jonka avulla verotarkastuksiin käytettävissä olevia rajallisia resursseja pyritään kohdistamaan mahdollisimman tehokkaasti. Tämä puolestaan vaatii riittävän määrän luotettavaa tietoa, jotta toimivia riskiarvioita on mahdollista laatia. On kuitenkin huomattava, että myöskään jatkossa tehtävien riskiarvioiden ei tulisi perustua ainoastaan OECD:n esittelemän kolmiportaisen raportointimallin sisältämiin tietoihin, vaan riskianalyysin tulisi olla huomattavasti tätä kattavampi³². Lisäksi verohallinto itse näkee lisääntyneiden raportointivelvoitteiden toimivan myös ohjaavana tekijänä yritysten toiminnassa. Verohallinnon lausunnon mukaan Suomessa vuonna 2007 säädetty dokumentointivelvoite lisäsi yritysten tietoisuutta siirtohinnoittelun markkinaehtoperiaatteesta ja sai ne tarkastelemaan toimintaansa aiempaa kriittisemmin. Ilmeisesti myös nyt laajentuneella raportointivelvollisuudella toivotaan olevan samankaltaisia vaikutuksia. Toisaalta verohallinto toteaa, että suurilla kansainvälisillä yrityksillä dokumentointi ja markkinaehtoperiaatteen noudattaminen olivat kunnossa jo ennen uudistuksen voimaansaattamista.³³ Ottaen huomioon, että nyt säädetty raportointivelvollisuus koskettaa vain hyvin suuria kansainvälisiä konserneja, saattavat sen vaikutukset tältä osin jäädä vähäisiksi. Globaalista näkökulmasta tarkasteltuna tämä argumentti voi sen sijaan olla hyvinkin pätevä. Erityisesti kehittyvissä maissa lainsäädäntö ei verotuksen osalta ole välttämättä kovin pitkälle kehittynyttä, eikä siirtohinnoitteludokumentointia vaadita siinä määrin mitä esimerkiksi Suomessa. Tällaisten valtioiden kohdalla yritysten huomion kiinnittäminen markkinaehtoperiaatteeseen ja lisääntynyt dokumentointi- ja raportointivelvollisuus voivat hyvinkin

³¹ Lagarden 2015 s. 58.

³² Evers ym. 2014 s. 561.

³³ Verohallinto 2016 s. 1.

toimia ohjaavina tekijöinä yritysten toiminnassa.

OECD ja G20 maiden BEPS-hankkeen tuottaman raportin mukaan verohallintojen rajallisten resurssien tehokas käyttö edellyttää tarkan riskianalyysin laatimista. Erityisesti siirtohinnoittelun osalta ongelmat ovat yleensä monimutkaisia ja erittäin faktakeskeisiä, jolloin laadukkaan riskianalyysin tekeminen verotarkastusten kohdistamiseksi korostuu entisestään. Raportissa painotetaan myös sitä, että veroviranomaisilla tulisi olla riittävät ja ajankohtaiset tiedot saatavilla mahdollisimman aikaisessa vaiheessa, jotta kunnollinen riskianalyysi voidaan tehdä ja sen avulla arvioida siirtohinnoitteluun liittyviä riskejä ja niiden olemassaoloa, kuten keinotekoisia liiketoimia tai sitä, harjoittaako yritys markkinaehtoisesta hinnoittelusta poikkeavaa siirtohinnoittelupolitiikkaa.³⁴

Merkittävä seikka on, että lainsäädäntömallin kuudennessa artiklassa sanotaan nimenomaisesti, että siirtohinnoitteluoikaisuja ei voida tehdä yrityksen laatimaan maakohtaiseen raporttiin perustuen.³⁵ Suomessa vuoden 2017 alussa voimaan astuneiden lakimuu-
tosten esitöissä on myös otettu kantaa tätä koskien. Hallituksen esityksessä todetaan, että:

”Maakohtaisen raportin lisäksi olisi aina käytettävä muita tietolähteitä ja tarvittaessa pyydettävä verovelvolliselta lisätietoja ennen kuin siirtohinnoittelua koskeva lisäys tehtäisiin verotettavaan tuloon.”³⁶

Kyseinen kohta on muotoiltu hieman väljästi OECD:n BEPS-raporttiin verrattuna. Hallituksen esityksen mukaan siirtohinnoitteluoikaisun tekemiseksi riittäisi siis se, että maakohtaisen raportin lisäksi on käytetty myös muita tietolähteitä. Sanamuodon mukaan olisi kuitenkin mahdollista käyttää siirtohinnoitteluoikaisun tekemiseksi pääasiallisena tietolähteenä maakohtaista raporttia, jota tukemaan olisi käytetty jossain määrin myös muita tietolähteitä. Tästä poikkeamasta OECD:n lainsäädäntömalliin verrattuna onkin esitetty kritiikkiä ja vaadittu, että myös Suomen lainsäädännön olisi otettava yksi-

³⁴ OECD/G20 2015 s. 13.

³⁵ OECD/G20 2015 A s. 15.

³⁶ HE 142/2016 s 19.

selitteinen kanta, joka estäisi siirtohinnoitteluokaisuiden tekemisen ainoastaan maakohtaisten raporttien sisältämien tietojen perusteella³⁷. Pelkästään maakohtaisen raportin tietoja tulkitsemalla ei voida varmistua siitä, että yritys maksaa ”liian vähän” veroja ja päätelmien tekeminen ilman asian laajempaa tutkimista ei ole sopiva toimintatapa³⁸.

Vaikka verotusmenettelylain 31§ mukaisia siirtohinnoitteluokaisuja ei voida tehdä ainoastaan maakohtaiseen raporttiin perustuen, ei tilanne ole kuitenkaan ongelmaton. Yrityksille perusteltuna huolenaiheena voinee pitää sitä, että verohallinto alkaa keräämään verovelvollisilta tietoja siirtohinnoitteluokaisun tekemiseksi maakohtaisen raportin sisältämiin tietoihin perustuen, vaikka siirtohinnoitteluokaisua ei tehtäisikään varsinaisesti ainoastaan siihen perustuen. Ongelma muuttuu merkittävämmäksi, mikäli näitä tietoja vaaditaan hyvin nopealla aikataululla, jolloin yrityksillä saattaa olla hankaluuksia niiden toimittamisessa.³⁹ Mikäli ainoastaan maakohtaisen raportin sisältämien tietojen perusteella tehdään verohallinnon toimesta päätöksiä siirtohinnoittelua koskien, saattaa asiassa näyttötaakka siirtyä verovelvolliselle jopa lainsäädännön tarkoituksen vastaisesti liian kevyin perustein⁴⁰. Toisaalta koko hankkeen tavoitteena on lisätä verohallintojen suorittamien riskianalyyysien laatua ja käytettävyyttä ja sitä kautta tehostaa verotuksen valvontaa sekä mahdollistaa resurssien aiempaa optimaalisempi allokoiminen. Mikäli raportoinnin sisältämällä uusilla tiedoilla saadaan verotarkastukset kohdistettua sellaisiin yrityksiin, joissa siirtohinnoitteluokaisu on perusteltua tehdä, on hanke saavuttanut yhden tavoitteistaan, mikä lienee hyvä asia.

Yhdeksi huolenaiheeksi uusien raportointivaatimusten myötä on noussut se, että yrityksiin voi kohdistua uudistuksen myötä aiempaa useammin kaksinkertaista verotusta. Tällaisissa tilanteissa eri valtioiden verohallintojen tulee sopia keskinäisessä menettelyssä kaksinkertaisen verotuksen estämisestä. Mikäli kaksinkertaisen verotuksen tilanteet tulevat lisääntymään, vaaditaan Verohallinnolta aiempaa suurempia resursseja näiden tilanteiden hoitamiseksi, jotta asiaan liittyvät kysymykset eivät viivästyisi tarpeettomas-

³⁷ Elinkeinoelämän keskusliitto 2016 s. 5–6.

³⁸ Amparo – Ruiz 2014 s. 560.

³⁹ Grant Thornton 2015 s. 5.

⁴⁰ Suomen Asianajajaliitto 2016 s. 2.

ti.⁴¹ Kaksinkertaisen verotuksen riski johtuu useimmiten siitä, että kansainvälisissä tilanteissa eri valtioiden verohallinnot saattavat tulkita maakohtaisen raportin ja siirtohinnoitteludokumenttien sisältämiä tietoja yleensäkin toisistaan poikkeavalla tavalla. Toisistaan poikkeavan katsantokannan vuoksi valtiot voivat katsoa, että tietty tulo tulisi verottaa juuri heidän lainkäyttöalueellaan. Kaksinkertainen verotus on yritykselle merkittävä riski ja voi toteutuessaan aiheuttaa merkittävää taloudellista vahinkoa ja lisätyötä asian selvittämiseksi. Mikäli ratkaisun saaminen viipyy kohtuuttoman kauan tilanteissa, joissa kaksinkertaista verotusta on vaarassa tapahtua, on tästä todellista haittaa yritykselle. Tämä ei tietystikään ole tavoiteltavaa ja on ristiriidassa myös OECD:n asettamien tavoitteiden kanssa. Toisaalta yritykset saattavat vastata uusien raportointivaatimusten aiheuttamaan lisääntyneeseen veronmaksuriskiiin alkamalla harjoittamaan verosuunnittelua jatkossa myös maakohtaisen raportoinnin osalta. Jotkin tahot näkevät tämän jopa välttämättömänä toimenpiteenä vastata lisääntyneiden raportointivelvollisuuksien aiheuttamiin toimintaympäristön muutoksiin⁴². Kokonaisuutena tarkasteltaessa lainsäädäntömallissa esitettyjä käyttötarkoituksia voinee kuitenkin sinänsä pitää hyväksyttävänä ja kansainvälisen verotuksen näkökulmasta oikeutettuna.

2.1.3 Muut tahot

OECD:n laatimassa raportissa mainitaan myös, että maakohtaisten raporttien sisältämiä tietoja on mahdollista käyttää verotuksen toimittamisen lisäksi taloustieteellisen ja tilastollisen analyysin tuottamisen tarpeisiin soveltuvilta osin⁴³.

Eri tahoilla on luonnollisesti erilaiset intressit maakohtaisen raportoinnin sisältämän informaation käyttötarkoituksia sekä julkisuutta koskien. Tietojen käyttäminen veropohjien rapautumista ja voitonsiirtelyn tutkimista varten on saanut kannatusta erityisesti kansalaisjärjestöjen ja tutkijoiden keskuudessa⁴⁴. Luonnollisesti erilaisten arvioiden ja tilastojen tekeminen helpottuu ja ne muuttuvat luotettavammiksi mitä enemmän infor-

⁴¹ Penttilä 2016 s. 5.

⁴² Grant Thornton 2015 s. 4.

⁴³ OECD/G20 2015 A s. 15.

⁴⁴ Finnwatch 2016 s. 2.

maatiota on käytettävissä. Myös BEPS-hankkeen toimeenpanija OECD on todennut, että taloustieteellisen ja tilastollisen tutkimuksen tekeminen monikansallisten yritysten verosuunnittelun ja siirtohinnoittelun mahdollisten poikkeamien kokoluokasta ja vaikutuksista on hankalaa nykyisin saatavilla olevan tiedon pohjalta. Tähän ongelmaan ratkaisua yritetään hakea erityisesti BEPS-hankkeen 13. toimenpidekohdan maakohtaisen raportoinnin avulla.⁴⁵ Lisäksi yritysten toimittamien raporttien tietoja voidaan jossain määrin käyttää myös poliittisen päätöksenteon tukena, jolloin toimivaksi havaittua lainsäädäntöä voidaan ottaa helpommin käyttöön muissakin valtioissa ja lainsäädäntöalueilla.⁴⁶ Uusien lainsäädäntöhankkeiden vaikuttavuutta saattaa olla myös mahdollista ennustaa uuden tiedon perusteella. Tiedon kerääminen poliittisen päätöksenteon tueksi onkin varsin perusteltua ja viime vuosina on pyritty korostamaan yhä enenevässä määrin politiikan vaikuttavuutta, arviointia ja ylipäättään tietoon ja näyttöön perustuvasta politiikkaa⁴⁷. Tietojen käyttäminen tällaisiin tarkoituksiin on kuitenkin sivuosassa jo hankkeen tavoitteet ja tarkoitus huomioon ottaen.

Yritysten laatimien maakohtaisten raporttien julkistamista on myös vaadittu erityisesti erilaisten kansalaisjärjestöjen toimesta, joten on myös mahdollista, että tulevaisuudessa raporttien sisältämät tiedot ovat kaikkien kansalaisten tarkasteltavana. Tähän kuitenkin liittyy omat ongelmansa, minkä vuoksi tällä hetkellä raportteja ei julkaista, vaan niiden sisältämät tiedot ovat salassa pidettäviä ja tietojen käyttö rajattu hyvin tarkasti. Lisäksi on hyvä muistaa, että mikäli maakohtaisen raportoinnin tiedot olisivat julkisia, tulee niiden tulkinnassa olla kuitenkin huolellinen ja aiheeseen perehtynyt. Konsernin matala veroaste voi hyvin selittyä esimerkiksi aiempien vuosien tappioiden hyödyntämisellä, joka on täysin hyväksyttävää, eikä osoita verosuunnittelutarkoitusta lainkaan. Tämä pätee tietysti myös veroviranomaisiin, mutta heidän taholtaan voidaan odottaa asiantuntemusta, jolloin tämänkaltaiset asiat osataan ottaa huomioon.

Ottaen huomioon kuinka suuri hanke BEPS on, olisi sen vaikutuksia kansainväliseen verotukseen ja lisääntyneiden verotulojen suuruuteen sekä allokoitumiseen hyvä pystyä mittaamaan. Vaikka maakohtainen raportointi ei tähän olekaan riittävä, saati täydellinen

⁴⁵ OECD 2015 s. 79.

⁴⁶ Cockfield – MacArthur 2015 s. 640.

⁴⁷ Evarsti 2011 s. 88.

ratkaisu, on se varmasti omiaan auttamaan hankkeen vaikutusten arvioinnissa ja havaitsemaan monikansallisten yritysten toimintaan hankkeen myötä aiheutuvia muutoksia.

2.2 Muita käytettävissä olevia tietolähteitä

2.2.1 Siirtohinnoitteludokumentointi

Kuten tutkimuksen johdantoluvussa jo todettiin, ei siirtohinnoitteludokumentointi ole uusi konsepti, vaan sitä on vaadittu kansainvälisiltä yrityksiltä jo useiden vuosien ajan. OECD:n malliverosopimuksen yhdeksännen artiklan mukaan konsernin sisäisten transaktioiden tulee noudattaa markkinaehtoperiaatetta⁴⁸. Yksinkertaisesti selitettynä tämä tarkoittaa sitä, että konserniyhtiöiden välillä tehtävien transaktioiden hinnoittelun tulee olla samanlaista, mihin toisistaan riippumattomat osapuolet päätyisivät samankaltaisten olojen vallitessa tehdyssä sopimuksessa. Luonnollisesti myös Suomessa konserniyhtiöiden välisten transaktioiden hinnoittelun tulee noudattaa markkinaehtoperiaatetta. Tämä vaatimus ilmenee verotusmenettelylain 31§, joka antaa verohallinnolle myös mahdollisuuden tehdä oikaisuja yritysten verotukseen, mikäli markkinaehtoisesta hinnoittelusta on poikettu.

Suomessa siirtohinnoitteluraportoinnista säädetään VML 14 a–c §. Siirtohinnoitteludokumentoinnin tavoitteena on osoittaa VML 31 §:n tarkoittaman markkinaehtoperiaatteen toteutuminen konsernin suorittamissa etuyhteystoimissa⁴⁹. Sen lisäksi, että dokumentoinnin laatiminen auttaa verohallintoa valvomaan markkinaehtoperiaatteen toteutumista ja reagoimaan mahdollisiin epäselvyyksiin tai väärinkäytöksiin, on sillä myös yrityksen kannalta suuri merkitys. Luonnollisesti raportin laatiminen vaatii aikaa ja resursseja aiheuttaen näin kustannuksia, mutta huolellinen ja perusteellinen dokumentointivaatimusten täyttäminen suojaa yritystä siirtohinnoittelu-oikaisujen tekemiseltä ja lisää näin varmuutta ja ennustettavuutta toimitettavan verotuksen osalta. Yrityksen tulee joka tapauksessa määrittää siirtohinnoittelussa käyttämänsä hinnat markkinaperiaatteen mu-

⁴⁸ OECD 2014 s. 29–30.

⁴⁹ HE VM071:00/2015 s. 2.

kaisiksi, joten raportointi onkin hyvin pitkälle vain tämän prosessin dokumentointia ja sen kuvaamista, kuinka käytettyihin hintoihin on päädytty.

Koska markkinaehtoisien hinnan määrittäminen konserniyhtiöiden välisissä transaktioissa harvoin on yksiselitteistä ja lisäksi yrityksen on mahdollista vaikuttaa voittojen allokointiin yhtiöiden välillä, on niillä houkutus käyttää itselleen mahdollisimman edullisen kokonaisveroasteen muodostavaa siirtohinnoittelupolitiikkaa. Tätä veronsaajien ja verovelvollisen välille useissa tilanteissa syntyvää erimielisyyttä ratkaisemaan OECD on laatinut ja julkaissut siirtohinnoitteludokumentointiohjeet, joihin myös Suomen lainsäädännön edellyttämä raportointivelvollisuus nojaa. Suomen ollessa EU:n jäsenvaltio, myös unionin siirtohinnoitteludokumentoinnin käytäntesäännöt vaikuttavat Suomessa sovellettaviin dokumentointivaatimuksiin. Nämä OECD:n siirtohinnoittelua koskevat ohjeet tai unionin käytäntesäännöt eivät kuitenkaan ole sitovia oikeuslähteitä, mutta viranomaisten sekä tuomioistuinten tulisi kuitenkin noudattaa näitä siirtohinnoitteluohjeita ja niiden tulkintaohjeita mahdollisuuksien mukaan omassa toiminnassaan⁵⁰. Käytännössä tuomioistuimet ovatkin tehneet ratkaisunsa linjassa OECD:n antamien suositusten kanssa, mikäli kansallinen lainsäädäntö tämän on suinkin mahdollistanut. On kuitenkin huomattava, että Suomen ollessa Euroopan unionin jäsenvaltio, tulee lainsäädännön olla myös EU-oikeuden kanssa linjassa, vaikka OECD:n linjaukset tästä poikkeaisivatkin⁵¹. Siirtohinnoitteludokumentointivaatimusten ollessa yhteneväiset mahdollisimman useissa valtioissa, muodostuvat myös verovelvollisille dokumentoinnin laatimisesta aiheutuneet kustannukset pienemmiksi, sillä jokaista lainkäyttöaluetta varten joilla yritys toimii, ei tarvitse laatia siirtohinnoitteludokumentointia erilaisten vaatimusten mukaisesti⁵². Näin ollen yhteneväisillä dokumentointivaatimuksilla voidaan saavuttaa eräänlaisia skaalaetuja ja myös dokumenttien sisältöjen vertailu on mahdollista.

⁵⁰ Karjalainen – Raunio 2007 s. 41.

⁵¹ Malmgrén 2014 s. 230.

⁵² Suomen Tilintarkastajat ry 2016 s. 1.

2.2.2 Keneltä siirtohinnoitteludokumentointia vaaditaan?

Kansainvälisten konsernien tulee laatia ja toimittaa verohallinnolle kirjallinen siirtohinnoitteludokumentointi, josta selviää konserniyritysten keskenään tekemien transaktioiden hinnoittelun markkinaehtoisuus, sekä perusteet joilla tähän hintaan on päädytty. Kuten BEPS-hankkeen myötä esitetty vaatimus kolmiportaisen raportointimallin toimitamisesta, myös vaatimus siirtohinnoitteludokumentoinnin laatimisesta on kohdistettu ainoastaan suurille yrityksille ja pienet ja keskisuuret yritykset on vapautettu raportointivelvollisuudesta. Nyt laaditussa OECD:n lainsäädäntömallissa pieniksi ja keskisuuriksi yrityksiksi on katsottu alle 750 miljoonan euron liikevaihtoa tekevät konsernit⁵³. Kuitenkin Suomessa siirtohinnoitteludokumentointivaatimusten osalta pieniksi ja keskisuuriksi yrityksiksi on katsottu verotusmenettelylain 14a § mukaan yritykset, jotka täyttävät seuraavat ehdot:

- 1) Yrityksen palveluksessa on alle 250 työntekijää,
- 2) Yrityksen liikevaihto on alle 50 miljoonaa tai taseen loppusumma enintään 43 miljoonaa euroa ja
- 3) Täyttää EU:n komission suosituksen tarkoittamat yrityksen riippumattomuutta kuvaavat sekä muut pienen ja keskisuuren yrityksen tunnusmerkit.

Vaikka raportointivelvollisuus ei koskekaan pieniä ja keskisuuria yrityksiä, tulee huomata, että siitä huolimatta näidenkin yritysten tulee noudattaa markkinaehtoista hinnoittelua mahdollisesti suorittamissaan etuyhteysliiketoimissa. Raportointivelvollisuus koskee kuitenkin myös ulkomaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisiä transaktioita, aivan kuten maakohtainen raportointikin, vaikka kyse ei olisikaan varsinaisesti konsernista.⁵⁴

Konsernin kiinteiden toimipaikkojen osalta on huomionarvoista, että varsinaisia liike-toimia ei voi yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välillä syntyä, sillä kiinteä toimipaik-

⁵³ OECD/G20 2015 C s. 21.

⁵⁴ HE VM071:00/2015 s.2.

ka on osa yritystä ja toimii ainoastaan verotuksellisista syistä erillisenä laskentayksikkönä. Varsinaisesti koko kiinteän toimipaikan käsitettä ei edes tunneta verotuksen ulkopuolella. Tästä huolimatta siirtohinnoittelusäännöksiä noudatetaan myös kiinteiden toimipaikkojen osalta soveltuvin osin ja kiinteän toimipaikan liiketulon laskemisessa tulee niin ikään noudattaa markkinaehtoperiaatetta⁵⁵. Sen sijaan siirtohinnoitteludokumentointia ei vaadita, mikäli konserni on puhtaasti kotimainen, riippumatta konsernin koosta. Tällaisessa tapauksessa konserniyhtiöiden välisten transaktioiden hinnoittelulla ei ole verotuksen kannalta merkitystä, sillä maksettava yhteisöverokanta on kaikkien yritysten osalta sama, ja tulosta on muutenkin mahdollista tasata konserniavustusten avulla konsernin voitollisten ja tappiollisten yritysten kesken.

Siirtohinnoitteludokumentointia koskeva lainsäädäntö on Suomessa yli kymmenen vuotta vanhaa ja OECD:n BEPS-hankkeen myötä siirtohinnoitteludokumentointia koskevan lainsäädännön uudistamiselle on katsottu olevan tarvetta. Tämän lisäksi samalla halutaan implementoida myös maakohtaista raportointia koskevat linjaukset osaksi Suomen lainsäädäntöä⁵⁶. Suomen osalta siirtohinnoittelu ei kosketa valtaosaa täällä toimivista yrityksistä. Vuonna 2014 Suomessa oli siirtohinnoitteludokumentointivelvollisia yrityksiä noin 2 100 kappaletta⁵⁷. Nämä yritykset ovat kuitenkin kooltaan ja liikevaihdoltaan hyvin suuria, joten valtion näkökulmasta siirtohinnoitteluun liittyvillä sääöksillä on merkittävä fiskaalinen intressi.

Kuten edellä on käynyt ilmi, yritysten laatiman siirtohinnoitteludokumentoinnin sisällöstä ja siirtohinnoitteluun käytettävistä menetelmistä on laadittu OECD:n toimesta siirtohinnoitteludokumentointiohjeet (Transfer Pricing Guidelines). Suomen lainsäädännön mukaan verohallinnolle toimitettavan siirtohinnoitteludokumentoinnin tulee sisältää liiketoimintaa ja etuyhteyssuhteita koskeva kuvaus sekä tiedot yrityksen liiketoimista. Lisäksi siihen tulee sisällyttää toimintoarviointi, vertailuarviointi sekä kuvaus käytetystä siirtohinnoittelumenetelmästä⁵⁸. Verohallinnolla on Suomessa jo nykyisellään hyvin laaja tietojensaantioikeus ja VML 11 §:n mukaan verovelvolliselta voidaan pyytää

⁵⁵ HE VM071:00/2015 s.8.

⁵⁶ Knuutinen 2016 s. 1.

⁵⁷ HE VM071:00/2015 s.2.

⁵⁸ HE VM071:00/2015 s.2

kaikkia tietoja, joilla saattaa olla vaikutusta verotukseen⁵⁹. Myös OECD:n antama BEPS-dokumentointiohjeistus nimenomaan toteaa, että veroviranomaisten tiedonsaanti-oikeus ei rajoitu siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältämiin tietoihin⁶⁰. Siten siirtohinnoitteludokumentointi voidaan nähdä ainoastaan yhtenä osana veroilmoitusta, jota verovelvollisen on pyynnöstä täydennettävä sekä tarvittaessa esitettävä lisäselvityksiä sitä koskien. Samalla se toimii myös yrityksen kannalta näyttönä siitä, että se on etuyhteysliiketoimissaan pyrkinyt noudattamaan markkinaehtoperiaatetta ja pystyy tämän todistamaan laadittuja dokumentteja apuna käyttäen.

2.2.3 Tilinpäätös

Yritykset ovat kirjanpitovelvollisia toiminnastaan ja niiden tulee laatia tilinpäätös jokaisen tilikauden osalta. Monikansalliset konserniyritykset, joita maakohtainen raportointi tulee koskemaan, laativat lähes poikkeuksetta tilinpäätöksensä kansainvälisesti hyväksytyjen kirjanpitostandardien mukaan, eivätkä ainoastaan yksittäisen valtion kirjanpitolainsäädännön vaatimuksia noudattaen. Kansainvälisiä tilinpäätöstä ja kirjanpitoa koskevia standardeja on käytössä kaksi: International Financial Reporting Standards (IFRS) sekä pääasiassa Yhdysvalloissa käytettävä Generally Accepted Accounting Principles (USGAAP). Molemmat yleisesti käytössä olevat standardit ovat merkittävältä osiltaan hyvin samankaltaisia, vaikka joitakin eroavaisuuksiakin toki löytyy. Lähes kaikki yhtiöt joiden osakkeet ovat julkisen kaupankäynnin kohteena, ovat velvoitettuja laatimaan tilinpäätöksensä jommankumman edellä mainitun standardin mukaan⁶¹.

Riippumatta siitä, kumman standardin mukaan yritys tilinpäätöksensä laatii, tulee sen laatia konsernin yhtenäistetty tilinpäätös (Consolidated Financial Statements). Tähän tilinpäätökseen täytyy sisällyttää kaikkien niiden yhtiöiden tiedot, joissa konserni käyttää valtaa joko suoraan tai välillisesti. Yhtenäistetty tilinpäätös laaditaan tämän jälkeen kuten koko konserni olisi yksi yhtenäinen yritys, vaikka se todellisuudessa koostuu use-

⁵⁹ Verotusmenettelylaki.

⁶⁰ HE VM071:00/2015 s.3.

⁶¹ PWC 2015 A s. 1.

ammasta erillisestä yrityksestä, jotka laativat oman tilinpäätöksensä itsenäisesti ja luonnollisesti yrityksiä pääsääntöisesti verotetaan myös erillisinä verovelvollisina⁶². Nämä tiedot laaditaan pääasiallisesti yrityksen erinäisten sidosryhmien tiedontarpeen tyydyttämiseksi. Käytössä oleva malli tarjoaa tarvittavat tiedot esimerkiksi rahoitusmarkkinoiden tarpeeseen, mutta verotuksen ja verotusta koskevien tietojen yleisöjulkisuuden tarpeeseen yhtenäistetty tilinpäätös soveltuu varsin kehnosti siitä syystä, että yksittäisten konserniyritysten tietoja ei eritellä. Tämän vuoksi konsernien julkaisemien tilinpäätösten perusteella on lähes mahdotonta päätellä, onko joitakin liiketoimia tehty verotuksellisista syistä. Näiden tietojen perusteella ei myöskään saada lainkaan tietoa siirtohinnoittelusta tai sen markkinaehtoisuudesta, sillä konsernin sisäiset transaktiot on puhdistettu yhtenäistetystä tilinpäätöksestä, mikä onkin perusteltua useimpien sidosryhmien tarvitseman tiedon vuoksi. Tiivistettynä voisi todeta, että yhtenäistetyn konsernitilinpäätöksen tarjoaman informaation perusteella on mahdollista laskea ainoastaan koko konsernin efektiivinen veroaste, mutta muuta verotusta koskevaa informaatiota siitä ei juurikaan löydy. Tämän lisäksi myös aiempien tilikausien tappioiden hyödyntäminen ja muut seikat vaikuttavat konsernin veroasteeseen eikä näitä välttämättä ole mahdollista saada selville yhtenäistetystä tilinpäätöksessä ilmenevistä tiedoista. Toisaalta on myös esitetty argumentteja siitä, että tilinpäätöstiedot sisältävät jo samoja tietoja kuin nyt laaditussa kolmeportaisessa raportointimallissa vaaditaan. Tämä taas johtaa päällekkäisiin raportointivaatimuksiin lisäten näin ollen yritykselle aiheutuvia kustannuksia⁶³.

Nyt esitelty BEPS-hankkeen maakohtainen raportointi nojaa kuitenkin edellä kerrotuista puutteista huolimatta vahvasti kirjanpitostandardeihin, ja olettaa että niitä käytetään apuna ratkaistaessa mitä konserniin kuuluvia yrityksiä ja muita itsenäiseksi katsottavia konsernin yksiköitä maakohtaiseen raporttiin sisällytetään⁶⁴. Toisaalta muita yksinkertaisia keinoja konserniin kuuluvien yritysten määrittelemiseksi ei ole olemassa eikä tällaisten laatiminen puhtaasti siirtohinnoitteludokumentointia varten ole järkevää. Kuten myöhemmin tutkimuksessa tulee ilmi, on OECD antanut suosituksessaan hyvin laajan mahdollisuuden yrityksille päättää, mistä lähteistä se kerää raporttiin tarvittavat tiedot.

⁶² Esimerkiksi korkovähennysrajoitukset ja jotkin muut säännökset saattavat tehdä tähän poikkeuksen, jolloin verovelvollisen kuuluminen konserniin vaikuttaa sen verotukseen.

⁶³ Fédération bancaire française 2014 s. 8.

⁶⁴ OECD 2016 B s. 5–6.

Tämän vuoksi onkin perusteltua olettaa, että maakohtaisten raporttien sisältämät tiedot on ainakin osittain löydettävissä jo nykyisellään julkisista tilinpäätöstiedoista, vaikka yritykset varmasti joutuvatkin täydentämään tietoja myös sisäisen laskentatoimen tuottamalla informaatiolla.

Luonnollisesti jokaisen valtion veroviranomaiset saavat käyttöönsä kyseisessä valtiossa sijaitsevien yhtiöiden laatimat tilinpäätökset, joista selviää kyseisen yrityksen tiedot verotuksen toimittamista varten. Näiden tilinpäätösten avulla ei kuitenkaan ole mahdollista arvioida koko konsernin toimintaa ja siten sitä, hyödyntääkö konserni mahdollisesti siirtohinnoittelua manipuloimalla saatavia verohyötyjä siirtääkseen voittoja matalamman verokannan valtioihin. Juuri tähän ongelmaan OECD:n ja G20 maiden BEPS-hanke pyrkii puuttumaan ehdotetun maakohtaisen raportoinnin ja master filen avulla, josta saataisiin tietoa kattavan riskianalyysin tekemiseen ja mahdollisten siirtohinnoittelupoikkeamien havaitsemiseksi. Maakohtaisen raportin ja master filen toimittamisen myötä veroviranomaisilla on mahdollisuus aiempaa paremmin muodostaa kattava kokonaiskuva koko konsernin toiminnasta, eikä arvioida verotuksellisia seikkoja ainoastaan heidän lainkäyttöalueellaan toimivien yksiköiden laatimien ja toimittamien tietojen perusteella.

2.2.4 Vastuullisuus- ja veroraportit

Yritysten yhteiskuntavastuullisuus on noussut viimeisimpien vuosien aikana yhä tärkeämpään asemaan ja niin kuluttajat, sijoittajat kuin muutkin yritysten sidosryhmät kiinnittävät tähän entistä enemmän huomiota. Myös lukuisat kansalaisjärjestöt sekä poliitikot vaativat yrityksiltä entistä läpinäkyvämpää toimintaa ja tiedottamista. Vaikka lukuisat tahot vaativatkin kiivaasti yrityksille aiempaa kattavampaa raportointivelvollisuutta, löytyy tälle kehitykselle luonnollisesti myös vastustajia. Yksimielisyyttä raportointivelvollisuuden tarpeesta ei olekaan tämän vuoksi saavutettu ja raportointi perustui varsinakin ennen BEPS-hanketta pitkälti vapaaehtoisuuteen.⁶⁵ Myös OECD:n suositusten jäl-

⁶⁵ Knuutinen 2016, s. 1.

keen verotietojen julkinen raportointi on yhä hyvin pitkälti yritysten itsensä päätettävissä, eikä ainakaan tässä vaiheessa tietoja vaadita lainsäädännön nojalla julkaistavaksi. Raportointivelvollisuuksien kasvattamiselle ja läpinäkyvyyden lisäämiselle löytyykin argumentteja sekä puolesta että vastaan.

Julkisen painostuksen vuoksi lukuisat yritykset ovat kuitenkin viime vuosina alkaneet laatia ja julkaista säännöllisesti erillisiä raportteja koskien yhteiskuntavastuun toteuttamista omassa liiketoiminnassaan⁶⁶. Yritykset varmasti näkevät vapaaehtoisen raportoinnin luovan heille lisäarvoa esimerkiksi myönteisemmän mielikuvan vuoksi ja mahdollisesti myös tekevän yhtiöstä kiinnostavamman tiettyjä sijoittajaryhmiä kohtaan. Viime vuosina niin kutsuttu eettinen sijoittaminen on lisääntynyt ja myös kuluttajat tekevät entistä enemmän valintoja yrityksen toiminnan eettisyyden perusteella⁶⁷. Siten yritysten on otettava huomioon enenevässä määrin myös se, että niiden toiminnan tulee olla eettisesti tarkasteltuna kestäväällä pohjalla. Tähän kuuluu yhtenä osana myös verojen maksaminen asianmukaisella tavalla. Koska verojen maksaminen mielletään tärkeäksi osaksi yhteiskuntavastuuta ja erityisesti aggressiivisen verosuunnittelun harjoittamisen katsotaan olevan täysin päinvastaista toimintaa, kertovat yritykset usein myös tietoja maksamiaan veroja koskien. Toisaalta on myös esitetty kritiikkiä siitä, että veroraporttien aikaan saama julkinen painostus kohdistuu pääosin kuluttajatuotteita myyviin yrityksiin, jolloin muilla sektoreilla toimivat yhtiöt selviävät vähemmällä johtuen siitä, että kuluttajatuotteita myyvät yritykset ovat suurelle yleisölle huomattavasti tunnetumpia ja näille yrityksille brändiarvo nousee merkittävämpään asemaan⁶⁸. Harva kuluttaja viitsii perehtyä koko arvoketjun kaikkiin yrityksiin, jolloin pelkkänä alihankkijana toimivan yrityksen osalta maineriski on merkittävästi pienempi.

Kuten todettua tällaisten veroraporttien laatiminen on ainakin suurimmassa osassa valtioita täysin vapaaehtoista. Kiistämättä näiden raporttien sisältämät tiedot verotusta koskien saattavat olla kiinnostavia ja mahdollisesti tarjota tietoja yrityksen harjoittamaa verosuunnittelupolitiikkaa koskien. Kuitenkin raportit vastaavat ennemminkin yleisön ja erinäisten kansalaisjärjestöjen tiedontarpeeseen, eikä näillä verotusta toimittaessa ole käytännössä lainkaan painoarvoa. Yrityksen laatimien vapaaehtoisten veroraporttien

⁶⁶ KPMG 2015 s. 24.

⁶⁷ Finsif 2017.

⁶⁸ Cockfield – MacArthur 2015 s. 641.

käyttäminen verotuspäätösten tukena erityisesti siirtohinnoittelussa olisi hyvin kyseenalaista ja jopa mahdotonta. Koska kyseisten raporttien laatiminen perustuu täysin vapaaehtoisuuteen, eikä niiden sisältö siten ole yhtenäinen, ei eri yritysten toiminnan vertailu myöskään ole välttämättä mielekäästä ja vaatii huomattavasti perehtyneisyyttä, jotta yritysten väliset erot voidaan havaita ja ottaa huomioon. Lisäksi konsernin veroastetta tutkittaessa tulisi huomioida myös aiempien verovuosien tulos, tehdyt investoinnit ja muut tulokseen vaikuttavat tekijät ja näiden vaikutus konsernin maksamien verojen määrään. Vaikkapa aiempien tilikausien tappioiden vähentämisen osalta ei varmastikaan voida puhua aggressiivisesta tai haitallisesta verosuunnittelusta, vaan tämä on osa normaalia yritystoimintaa. Tierojen virheellisen tulkinnan vuoksi yrityksillä voikin olla intressi olla julkaisematta vapaaehtoisia raportteja, vaikka niiden toiminta sinällään olisikin läpinäkyvää ja noudattaisi täysin lain henkeä. Vapaaehtoisuuden myötä ongelmaksi nousee myös se, että yritysten itsensä harkittavaksi jää sen arvioiminen, mitkä tiedot ovat raportoinnin kannalta olennaisia. Ilman lain asettamaa velvollisuutta ja sääntelyä yritykset eivät halua raportoida itselleen epäedullisia tietoja, jolloin raportin sisältämät tiedot eivät välttämättä anna oikeaa kuvaa yrityksen toiminnasta.

3 UUDISTETTU RAPORTOINTIMALLI

3.1 KOLMEPORTAINEN RAPORTOINTIMALLI

3.1.1 *Master file*

Kuten tähän mennessä on jo selvinnyt, BEPS-hankkeen myötä syntyneet uudet raportointivaatimukset koostuvat siis kolmesta eri osakokonaisuudesta. Näistä kokonaisuuksista jonkinlaisena ylätasoinen raporttina voidaan pitää master file raporttia, jonka tarkoitus on antaa kattava kuva yrityksen liiketoiminnasta, siirtohinnoittelupolitiikasta, sekä tulojen ja taloudellisen toiminnan maantieteellisestä jakautumisesta.⁶⁹ Myös ennen maakohdaisen raportoinnin velvoitetta monikansallisten yritysten on tullut laatia siirtohinnoitteludokumentaatio, jossa edellytetään niin ikään liiketoiminnan kuvaamista, eli täysin uudeltaisista vaatimuksista ei tältä osin ole kyse. Raportoitavien tietojen laajuutta ollaan ennemminkin suurennettu, sillä aiemmin siirtohinnoitteludokumentoinnissa liiketoiminnan kuvaus oli huomattavasti suppeampi, kuin mitä uuden raportointimallin selvitäsvollisuus edellyttää.

Aikaisemman verohallinnon ohjeen mukaan siirtohinnoitteludokumentoinnin osalta konsernin toiminnan kuvaamiseksi on riittävää, kunhan yritys raportoi kirjallisesti seuraavat tiedot:

”Yleiskuvaksi riittää yleisluonteinen selvitys liiketoiminnasta. Tässä vaiheessa ei ole tarkoitus laatia yksityiskohtaista selvitystä liiketoiminnasta, eri liiketoiminta-alueisiin vaikuttavista tekijöistä eikä yksittäisistä liiketoimista.”⁷⁰

Maakohtaista raportointia koskevassa OECD:n lainsäädäntömallissa kuitenkin vaaditaan hyvinkin yksityiskohtaisia tietoja konsernin toiminnasta ja rakenteesta. Suomessa

⁶⁹ OECD/G20 2015 C s.14.

⁷⁰ Verohallinto 2007 s. 18.

vuoden 2016 lopussa voimaan tulleissa uudistetuissa verotusmenettelylain säännöksissä vaaditaan samojen tietojen antamista, joita OECD:n lainsäädäntömallissa edellytetään⁷¹. Vaadittavat tiedot ovat siis käytännössä samat, mutta esittelen seuraavaksi master fileen vaadittavat tiedot siten, kuinka OECD on ne esittänyt omassa raportissaan.

Master fileen tulee sisällyttää kyseisen mallin mukaan seuraavat tiedot:

- 1) Kaavio, josta selviää konsernin määräysvalta- ja omistussuhteet sekä eri toimintojen maantieteellinen jakautuminen,
- 2) Kirjallinen selvitys liiketoiminnan voittojen pääasiallisista ajureista,
- 3) Kuvaus konsernin viiden liikevaihdolla mitattuna suurimman tuotteen ja/tai palvelun toimitusketjusta sekä kaikkien sellaisten tuotteiden/palveluiden toimitusketjusta jotka edustavat vähintään viiden prosentin osuutta konsernin liikevaihdosta,
- 4) Listaus ja lyhyt kuvaus tärkeistä palvelusopimuksista jotka on solmittu konserniyritysten kesken, tästä voidaan kuitenkin jättää pois tutkimusta ja kehitystä koskevat sopimukset,
- 5) Kuvaus pääasiallisista maantieteellisistä markkinoista niiden konsernin tuotteiden osalta jotka on listattu kohdassa kaksi
- 6) Lyhyt kuvaus konserniyhtiöiden roolista arvonsynnyttämisen kannalta, johon kuuluu kuvaus yhtiöiden pääasiallisista tehtävistä, kannetuista riskeistä sekä käytetyistä omaisuuseristä, sekä
- 7) Kuvaus merkittävistä liiketoimintajärjestelyistä joita on suoritettu kuluneen verovuoden aikana.⁷²

Kuitenkaan master filen laatimisessa edellytetyt tiedot eivät rajoitu ainoastaan edellä kerrottuihin kohtiin, vaan lisäksi vaaditaan selvitystä konsernin aineettomista omaisuuseristä, rahoitusratkaisuista sekä voimassaolevista siirtohinnoittelun ennakkosopimuksista (APA).

⁷¹ Verotusmenettelylaki 14b§ 1mom.

⁷² OECD/G20 2015 C s. 25.

Näistä aineettomien omaisuuserien käyttöä koskeva kuvaus on ehdottomasti laajin ja myös tulkinnanvaraisin. Koska aineettomien omaisuuserien hinnoittelu on usein haastavampaa kuin aineellisten omaisuuserien, liittyy niihin myös suurempi mahdollisuus siirtohintojen manipulointiin ja sitä kautta verosuunnitteluun. Siten riskianalyysin tekemisessä aineettomia omaisuuseriä koskevat tiedot nousevat merkittävään rooliin ja varmasti juuri tämän vuoksi aineettomia omaisuuseriä koskien raportointivaatimukset on kerrottu BEPS-raportissa hyvin yksityiskohtaisesti. OECD:n lainsäädäntömalli vaatii master filessa kerrottavaksi seuraavia tietoja aineettoman omaisuuden käytöstä:

- 1) Yleiskuvaus konsernin strategiasta kehittää, omistaa ja käyttää hallussaan olevaa aineetonta omaisuutta sekä selvitys tärkeimpien tutkimus ja kehitysyksiköiden sijainnista ja tutkimus ja kehitystoiminnan johdon sijainnista,
- 2) Lista konsernin aineettomista omaisuuseristä jotka ovat siirtohinnoittelun kannalta olennaisia ja selvitys mikä konserniyhtiö omistaa nämä omaisuuserät,
- 3) Lista konserniyritysten välisistä sopimuksista aineettomien omaisuuserien käytöstä, kuten lisensointia ja tutkimusta koskevat sopimukset,
- 4) Yleiskuvaus konsernin siirtohinnoittelukäytännöistä tutkimus ja kehitystoiminnan sekä muiden aineettomien omaisuuserien osalta, sekä
- 5) Kuvaus kaikista merkittävistä muutoksista aineettomien omaisuuserien osalta, kuten omistussuhteiden ja maantieteellisen sijainnin muutokset.⁷³

Kuten muutenkin master filen osalta, myös aineettomia omaisuuseriä koskevat raportointivelvoitteet on otettu Suomen lainsäädäntöön käytännössä sellaisenaan. Huomionarvoista on, että lainsäätäjällä on jättänyt aineettomien omaisuuserien määrittelyn täysin OECD:n vastuulle todeten ainoastaan, että aineettomalla omaisuudella tarkoitetaan verotusmenettelylaissa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan määriteltäviä aineetonta omaisuutta.⁷⁴ Uudistetun lainsäädännön sisältö käy selväksi siis osittain ainoastaan OECD:n laatimia dokumentteja tutkimalla, eikä ainoastaan Suomen lain tunteminen riitä.

⁷³ OECD/G20 2015 C s. 26.

⁷⁴ HE 142/2016 s. 8.

Master filen tulee sisältää myös kuvaus konsernin rahoitusrakenteesta, mukaan lukien tiedot konsernin ulkopuolisista rahoittajista, sekä tiedot mahdollisista konserniyhtiöistä jotka tarjoavat keskitetysti rahoitusta konsernin muille yhtiöille. Tämän lisäksi tulee kertoa siirtohinnoittelukäytännöistä joita sovelletaan konserniyritysten välisiin rahoitus-transaktioita koskeviin ratkaisuihin.⁷⁵

3.1.2 Local file

Kolmeosaisen raportointikononaisuuden toinen osa on local file. Siinä missä master file tarjoaa ylätasoa kokonaiskuvan konsernin toiminnasta veroviranomaisten käyttöön, on local filen tarkoitus tarjota yksityiskohtaisempaa tietoa tietyn konserniyrityksen toiminnasta ja siten täydentää master filen tietoja. Local file keskittyy tarjoamaan tietoja tietyn valtion alueella toimivista konserniyrityksistä ja näiden tekemistä etuyhteysliiketoimista.⁷⁶ Tämän osan sisältö on siis lähempänä jo nyt vaadittavaa siirtohinnoitteludokumentointia, missä nimenomaan selvitetään etuyhteysliiketoimia ja markkinaehtoperiaatteen toteutumista näiden hinnoittelussa.

Kuten master filen osalta, myös local filen sisältämistä tiedoista säädetään suomessa verotusmenettelylaissa⁷⁷. Myös local filessä edellytettävät tiedot ovat Suomessa samansisältöiset kuin OECD:n lainsäädäntömallissa, joten seuraavaksi tutkitaan mitä OECD vaatii omassa lainsäädäntömallissaan.

⁷⁵ OECD/G20 2015 C s. 26.

⁷⁶ OECD/G20 2015 C s. 15.

⁷⁷ Verotusmenettelylaki 14b§ 2mom.

OECD:n lainsäädäntömallissa local filen tulee sisältää seuraavat tiedot:

1. Kuvaus paikallisen yrityksen hallintomallista, organisaatiokaavio, sekä tieto kenelle paikallisen yrityksen johto raportoi ja missä näiden henkilöiden pääasiallinen toimisto sijaitsee,
2. Yksityiskohtainen selvitys millaista liiketoimintaa yritys harjoittaa ja millaista liiketoimintastrategiaa se toteuttaa, sekä tiedot mahdollisista liiketoiminnan uudelleenjärjestelyistä tai aineettomien omaisuuserien siirroista mikäli yritys on ollut näissä osallisena kuluvana tai edellisessä vuonna sekä tieto miten tällaiset muutokset ovat vaikuttaneet yritykseen,
3. Tieto tärkeimmistä kilpailijoista,
4. Tiedot kaikkien eri kategorioiden (kuten tavaraostojen, palveluiden ostojen ja rahoituspalveluiden) sisältämisestä etuyhteysliiketoimista ja selvitys missä yhteydessä näitä transaktioita on suoritettu,
5. Konsernin sisäisten maksujen määrä, joissa kyseinen yritys on ollut osallisena jaoteltuna eri kategorioihin sekä jaoteltuna eri valtioiden kesken sen mukaan, missä maksun suorittaja tai vastaanottaja on verovelvollinen,
6. Kaikkien yritysten identifiointi kategorioittain jotka ovat olleet mukana etuyhteysliiketoimissa ja selvitys näiden suhteesta yritykseen,
7. Jäljennökset kaikista sopimuksista jotka yritys on tehnyt konserniyritysten kanssa,
8. Yksityiskohtainen toiminto- ja vertailuanalyysi ja mahdolliset muutokset joita on tapahtunut edellisvuoteen verrattuna,
9. Kuvaus käytetystä siirtohinnoittelumenetelmästä ja perustelut minkä vuoksi kyseistä menetelmää on käytetty.

Edellä lueteltujen kohtien lisäksi local filessä vaaditaan kerrottavaksi myös lisää yksityiskohtaisempia tietoja käytetyistä siirtohinnoittelumenetelmistä sekä siitä, kuinka yritys on varmistunut markkinaehtoperiaatteen noudattamisesta omassa toiminnassaan.⁷⁸

Local file siis käytännössä vastaa siirtohinnoitteludokumentointivaatimuksia, jotka aiemmin ovat olleet voimassa niin Suomessa kuin lukuisissa muissa OECD:n jäsenvalti-

⁷⁸ OECD/G20 2015 C s. 27–28.

oissa. Suomen osalta OECD:n BEPS-hankkeen mukainen raportointimalli vastaa käytännössä täysin jo aiemmin verotusmenettelylaissa olleita siirtohinnoitteludokumentointisäännöksiä, eikä niiden sisältöön siten tullut olennaisia muutoksia⁷⁹. Tämä johtuu siitä, että Suomessa on laadittu siirtohinnoittelua koskeva lainsäädäntö myös aiemmin pääosin siten, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeita voidaan ja tulee noudattaa. Koska OECD ei ole esittänyt merkittäviä muutoksia siirtohinnoitteludokumentointia koskien juuri local filen tietojen osalta, on suuressa osassa valtioita luultavasti jo voimassa oleva lainsäädäntö, joka edellyttää näiden tietojen antamista. Vuoden 2017 alusta voimaan tullut uusi lainsäädäntö siis vastaa Suomessa OECD:n dokumentointisuosituksia.

3.1.3 Maakohtainen raportti

Uuden OECD:n esittelemän kolmeportaisen raportointijärjestelmän kolmas osa on maakohtainen raportti. Koko BEPS-hankkeen 13 toimenpidekohdan mielenkiintoisin uudistus on eittämättä juuri maakohtainen raportointi, jollaista ei aiemmin ole ollut laajamittaisesti käytössä. Tämän vuoksi maakohtainen raportointi onkin saanut runsaasti palstatilaa sekä huomiota julkisuudessa ja sen arvellaan yleisesti estävän tai ainakin hankaloitavan yritysten aggressiivista verosuunnittelua.⁸⁰ Kuitenkin OECD:n esittelemässä uudessa raportointimallissa sekä local- että master file tuottavat enemmän tietoja veroviranomaisten käyttöön, kuin maakohtainen raportti. Siten siirtohinnoitteludokumentointivaatimusten uudistuksessa maakohtainen raportti ei välttämättä ole hyödyllisin taistelussa verosuunnittelua vastaan, eikä edes työläin raportoinnin osa yrityksille laatia. Tästä huolimatta maakohtainen raportti erittelee konsernin liiketoiminnan ja siihen liittyvät tuotot, tuotantopanokset ja maksetut verot lainsäädäntöalueittain, mitä ei ole aiemmin vaadittu kansainvälisiltä konserneilta.

OECD:n raportissa esitetyn lainsäädäntömallin neljännen artiklan mukaan maakohtaisen raportin tulee sisältää koottu informaatio konsernin toiminnasta eriteltynä lainsäädäntöalueittain, joissa konserni on verovelvollinen joko tytäryhtiön tai kiinteän toimipaikan

⁷⁹ Aukeela – Pankakoski, Katriina 2016 s. 8.

⁸⁰ Murphy 2014.

perusteella. Maakohtainen raportti siis kokoaa yhteen tiedot konsernin tulojen, maksettujen verojen ja tiettyjen muiden taloudellista toimintaa kuvaavien indikaattorien maantieteellisestä jakautumisesta⁸¹.

Raportin toimittamiseksi OECD on julkaissut oman taulukkonsa, johon konserni voi koota itseään koskevat tiedot ja toimittaa sen verohallinnolle. Ottaen huomioon raportin kansainvälisen luonteen ja sen, että samaa raporttia hyödyntävät lukuisten valtioiden veroviranomaiset, lienee hyvä, että raportointiin on kehitetty standardoitu malli jota kaikki hankkeessa mukana olevat valtiot käyttävät.

Raportin tulee sisältää seuraavat tiedot:

- 1) Liikevaihto (amount of revenue),
- 2) Tulos ennen veroja (profit (loss) before income tax),
- 3) Maksettujen verojen määrä (income tax paid),
- 4) Kertyneet verovelat (income tax accrued),
- 5) Oman pääoman kirjanpidollinen arvo (stated capital),
- 6) Aiempien tilikausien kertyneet voittovarot (accumulated earnings),
- 7) Työntekijöiden määrä (number of employees),
- 8) Muut aineelliset omaisuuserät kuin käteinen tai muut käteiseen rinnastettavat rahavarat (tangible assets other than cash or cash equivalents)⁸².

Näiden lisäksi raporttiin tulee sisällyttää tiedot konserniin kuuluvista osapuolista, niiden harjoittaman liiketoiminnan luonteesta, raportin tietojen hankintaan käytetyistä tietolähteistä sekä raportointiin käytetystä valuutasta. Kaikki edellä kuvatut tiedot tulee siis raportoida jaoteltuna lainkäyttöalueittain joilla konserni on verovelvollinen. Tämän lisäksi tulee eritellä kyseisellä lainkäyttöalueella verovelvolliset konserniyhtiöt ja/tai kiinteät toimipaikat ja ilmoittaa pyydetyt tiedot erikseen jokaisen osalta.⁸³ Raportissa olevien lukujen ei kuitenkaan ole välttämätöntä täsmätä konsernitilinpäätöksen lukujen kans-

⁸¹ OECD/G20 2015 C s. 16.

⁸² OECD/G20 2015 A s. 14.

⁸³ OECD/G20 2015 C s. 29–30.

sa⁸⁴. Suomessa uusi lainsäädäntö on laadittu vastaamaan BEPS-hankkeen mukaisia suosituksia, joten lainsäädännön sisältö vastaa maakohtaisen raportin antamisen osalta täysin edellä kuvattua OECD:n mallia.

Tutustumalla tarkemmin OECD:n laatimaan lainsäädäntömalliin on siis helppo huomata, että maakohtaisen raportoinnin ja master filen asettamat vaatimukset konsernin liiketoiminnan luonteen kuvaamiselle ovat huomattavasti raskaammat kuin aiemmin siirtohinnoitteludokumentoinnin asettamat. Toki aineettomien omaisuuserien, riskien jakautumisen sekä toiminnoissa tapahtuneiden muutosten kuvaamista edellytetään myös siirtohinnoitteludokumentoinnin toimintoarvioinnissa, mutta näin laajaa koko konsernin kattavaa kuvausta ei ole aiemmin edellytetty⁸⁵. Näin ollen uusi kolmeportainen raportointimalli tuottaa verohallintojen käyttöön kiistatta lisää informaatiota. Siirtohinnoitteluriskien tunnistamisen ja riskiarvioiden teko saattaa siis hyvinkin helpottua ja niiden laatu parantua uuden raportointimallin ansiosta. Toimitettavien tietojen osalta on myös pyritty siihen, että tiedot jotka liittyvät voimakkaasti siirtohinnoittelun väärinkäytösmahdollisuuksiin tulee raportoida huomattavasti tarkemmin kuin sellaiset tiedot, jotka liittyvät ennemminkin yleiskuvan saamiseen konsernin toiminnasta. Tästä yhtenä esimerkkinä toimii aineettomia omaisuuseriä koskevat erittäin tiukat raportointivelvoitteet.

3.2 Raportointivelvollisuus ja sitä koskevat säädökset

3.2.1 Yleistä

Sellaisten konsernien raportointivelvollisuus siis laajenee, jotka toimivat jossakin sellaisessa valtiossa, joka on ottanut BEPS-hankkeen mukaisen raportointivelvoitteen osaksi lainsäädäntöään. Ottaen huomioon hankkeessa mukana olevien valtioiden suuren määrän, koskee uudistus valtaosaa kansainvälisistä konserneista. Näiden monikansallisten yritysten tulee jatkossa laatia uudenlainen kolmeportaisen raportointimallin mukaan laadittu selvitys ja toimittaa se niiden valtioiden veroviranomaisille, missä yritys on

⁸⁴ HE 142/2016 s. 19.

⁸⁵ Elinkeinoelämän keskusliitto 2016 s. 2.

verovelvollinen. Suomessa on arvioitu, että selvitysvelvollisia konserneja olisi alle 100 kappaletta. Lisäksi toissijaisia selvitysvelvollisia on arvioitu olevan Suomessa alle 2 000 kappaletta. Nämä ovat siis yrityksiä, jotka kuuluvat konserniin, jonka kokonaisliikevaihto ylittää 750 miljoonaa euroa, mutta konsernin ylin emoyhtiö ei ole suomalainen.⁸⁶

Myöhemmin tässä luvussa esitellään kolmeportainen raportointimalli sellaisena, kuin se on OECD:n laatimassa mallissa. Lisäksi pyritään tuomaan esiin, kuinka kyseinen malli on otettu osaksi Suomen lainsäädäntöä, mutta hallituksen esitys ja siten myös uudistettu lainsäädäntö kuitenkin mukailevat hyvin tarkasti OECD:n lainsäädäntömallia, joten Suomen lainsäädäntö vastaa lähestulkoon kokonaan OECD:n laatimaa mallia. On hyvä huomata, että OECD:n lainsäädäntömalli on nimensä mukaisesti ainoastaan malli, eikä se siten sido jäsenmaita lainsäädännön laatimisessa, kuten vaikkapa Euroopan unionin direktiivit. Kuitenkin tämä malli ohjanee kaikkien valtioiden lainsäädännön kehittymistä merkittävässä määrin, vaikka joitakin maakohtaisia eroja saattaa tuki ilmetä.

OECD:n laatimassa toimenpidesuunnitelmassa korostettiin sitä, että yritysten näkökulma tulee ottaa huomioon, eivätkä uudet säännökset saa lisätä hallinnollisia kustannuksia kohtuuttomasti. Asetetun tavoitteen saavuttamiseksi OECD ja G20 maat ovat nyt kehittäneet standardoidun kolmitasoisien lähestymistavan siirtohinnoitteludokumentoinnin kehittämiseksi.⁸⁷ Merkittävä osa varsinkin local filen sisältämistä tiedoista ovat samoja, joita yritykset ovat jo aiemmin olleet velvoitettuja antamaan siirtohinnoitteludokumentoinnin muodossa. Kuitenkin yritysten tiedonantovelvollisuus laajenee aiemmasta huomattavasti ja master- ja local filen sisältämien vaatimusten myötä yrityksille tulee raportoitavaksi peräti 21 uutta kohtaa⁸⁸.

⁸⁶ Viitala 2016 s. 3.

⁸⁷ OECD/G20 2015 C s. 9.

⁸⁸ Elinkeinoelämän keskusliitto 2016 s. 2.

Raportti koostuu BEBS –hankkeen 13. toimenpidekohdan mukaan kolmesta erillisestä osasta:

- 1) koko konsernin tiedot sisältävä raportti (*master file*),
- 2) kyseisessä valtiossa sijaitsevan yksittäisen yrityksen tai kiinteän toimipaikan tiedot (*local file*), sekä
- 3) maakohtaiset, taloudellista toimintaa koskevat tiedot sellaisista valtioista, joissa kansainvälisellä konsernilla on taloudellista toimintaa (*country-by-country report*).⁸⁹

3.2.2 Ketä uusi raportointivelvollisuus koskee?

OECD:n julkaisemassa lainsäädäntömallissa vaaditaan kaikkia monikansallisia yrityksiä laatimaan maakohtainen raportti, master file sekä local file ja toimittamaan ne paikalliselle verohallinnolle, mikäli yrityksen liikevaihto ylittää 750 miljoonaa euroa. Kyseistä rajaa perustellaan sillä, että ainoastaan noin 10-15% monikansallisista yrityksistä ylittää rajan, mutta kuitenkin nämä kyseiset yritykset tuottavat noin 90% maailmanlaajuisista yritystuloista. Samaisessa mallissa painotetaan myös sitä, että minkään valtion ei tulisi tehdä omalla lainsäädännöllään tästä raportointivelvollisuudesta OECD:n ehdotusta suppeampaa, jotta hankkeelle asetetut tavoitteet olisi mahdollista saavuttaa. Erityisesti raportissa korostetaan sitä, että kaikkien edellä mainitun liikevaihtorajan täyttävien yritysten tulee kuulua raportointivelvollisuuden piiriin riippumatta siitä, millä toimialalla yritys toimii, onko kyse julkisesti omistetusta vai yksityisestä yrityksestä tai onko kyse perinteisestä liiketoimintaa harjoittavasta yrityksestä vai esimerkiksi sijoitusrahastosta.⁹⁰ Myös Suomen lainsäädännöstä ilmenee, että raportointivelvollisuuden on tarkoitus kattaa kaikki verovelvolliset yhteisöt, eikä siinä ole rajattu mitään tiettyä toimialaa tai yhtiömuotoa pois raportointivelvollisuuden piiristä. Uudistetussa verotusmenettelylaissa todetaan nimenomaisesti, että raportointivelvollisuutta koskevia säännöksiä sovelletaan

⁸⁹ OECD/G20 2015 C ss. 14–16.

⁹⁰ OECD/G20 2015 B s. 4–5.

myös avoimeen yhtiöön ja kommandiittiyhtiöön sekä muihin toimijoihin, jotka on organisoitu Suomen lakien mukaan. Merkitystä ei ole myöskään sillä, onko tällaisella verotussubjektilla kotipaikkaa Suomessa tai ulkomailla.⁹¹

Kuitenkin raportointivelvollisuus koskee ainoastaan konserneja, joissa on vähintään yksi ulkomainen osapuoli, eikä puhtaasti kotimaiselle konsernille ole tulossa raportointivelvollisuutta. Suomessa raportointivelvollisuuden raja on asetettu OECD:n mallin mukaisesti 750 miljoonan euron liikevaihtoon, vaikka local filen sisältämiä tietoja vaaditaan siirtohinnoitteludokumentoinnin muodossa jo huomattavasti pienemmiltäkin yrityksiltä. Myös ennen siirtohinnoitteludokumentointia koskevan lainsäädännön uudistusta pienten ja keskisuurten yritysten Suomen lain mukaiset määritelmät ylittävien konsernien on tullut laatia siirtohinnoitteludokumentaatio ja toimittaa se verohallinnolle. Liikevaihdoltaan jo 50 miljoonan euron rajan ylittävät konsernit ovat velvollisia laatimaan kirjallisen selvityksen verovuoden aikana suorittamistaan etuyhteysliiketoimista. Jo tätä pienemmät yritykset voivat olla velvollisia laatimaan kyseisen dokumentin, mikäli niiden palveluksessa on hyvin runsaasti henkilökuntaa tai taseessa on huomattavasti omaisuuseriä, jolloin yritys ei enää täytä pienille ja keskisuurille yrityksille asetettuja rajoja.⁹²

Ulkomaiseksi osapuoleksi katsotaan puolestaan hyvin laajasti kaikenlaiset toimijat, eikä esimerkiksi yritysmuodolla ole raportointivelvollisuuden muodostumisen kannalta merkitystä.⁹³ Suomessa lainsäädäntöuudistus toteutettiin myös raportointivelvollisuuden muodostumisen osalta BEPS-hankkeen myötä laaditun lainsäädäntömallin mukaisesti, eli uuden mallin mukaisen raportin kokonaisuudessaan ovat velvollisia toimittamaan sellaiset monikansalliset yritykset, joiden liikevaihto edellisellä tilikaudella ylittää 750 miljoonaa euroa⁹⁴. On siis hyvä huomata, että raportointivelvollisuus muodostuu yrityksen kasvaessa siten, että vasta kun tilikauden liikevaihto ylittää asetetun rajan, vaaditaan tulevilta tilikausilta raportin laatimista. Siten yrityksellä on hyvin aikaa valmistautua raportin laatimisvelvollisuuden muodostumiseen, eikä se synny yllättäen tilikauden pää-

⁹¹ HE142/2016 s. 24.

⁹² VML 14a§.

⁹³ HE VM071:00/2015 s. 9.

⁹⁴ HE142/2016 s. 3.

tyttyä esimerkiksi yrityksen liikevaihdon liikkeessä lähellä asetettua 750 miljoonan rajaa. Toki sellaisen yrityksen kohdalla, jonka liikevaihto on jatkuvasti hyvin lähellä asetettua rajaa, voi muodostua tilanne, jossa raportointivelvollisuus muodostuu ja katkeaa vuorotellen edellisen tilikauden liikevaihdon määrän perusteella. Lisäksi raportointivelvollisuus vastaavasti säilyy, vaikka kuluvan tilikauden liikevaihdon tiedettäisiinkin jäävän 750 miljoonan euron alapuolelle, mikäli edellisellä tilikaudella tuo raja on ylittynyt. Nämä eivät kuitenkaan liene kovin yleisiä tilanteita. Lisäksi selkeiden rajojen asettaminen poistaa tulkinnanvaraisuutta, joten tältä osin tarkkojen euromääriäisten rajojen asettaminen niin OECD:n kuin Suomen lainsäätäjänkin taholta on perusteltua.

Vaikka liikevaihtoraja kuulostaakin ensi alkuun hyvin suurelta, on mahdollista että uusien raportointivelvoitteiden piiriin tulee yrityksiä, joiden ei välttämättä olisi tarkoituksenmukaista olla raportointivelvollisia. Esimerkiksi yrityksellä, jonka liikevaihdosta suurin osa kertyy yhden valtion alueella, saattaa olla kiinteä toimipaikka toisessa valtiossa. Hyvinkin pienikin myyntiagentti tai varastotoiminta saattaisi kuitenkin synnyttää raportointivelvollisuuden niiden perusteella muodostuvan kiinteän toimipaikan vuoksi⁹⁵. OECD:n lainsäädäntömallissa tai Suomen lainsäädännössä ei ole tältä osin varsinaisia poikkeuksia maakohtaisen raportin antamisvelvollisuuden osalta. Kuitenkin määrältään vähäisten transaktioiden raportoimatta jättämiseen on varattu mahdollisuus, mutta tämä koskee lähinnä local filen antamista, eikä maakohtaista raporttia tai konserniraporttia⁹⁶. Myöskään Suomessa uudistetun lainsäädännön mukaan siirtohinnoitteludokumentointia ei tarvitse laatia, mikäli etuyhteysliiketoimet jäävät 500 miljoonan euron alle verovuoden aikana, vaikka yritykseltä muutoin kokonsa puolesta edellytettäisiin siirtohinnoitteludokumentoinnin laatimista⁹⁷. Tämä oli mahdollista jo aiemman siirtohinnoitteludokumentointia koskevan lainsäädännön ollessa voimassa, joten tilanne ei siltä osin muuttunut Suomessa lainsäädäntöuudistuksen myötä. Raportointivelvollisuuden muodostumiseen jopa hyvin pienille yrityksille on kiinnitetty huomiota myös lainsäädännön valmistelua varten annetuissa lausunnoissa ja kritisoitu sen asettavan yrityksille kohtuuttoman raskaan raportointivelvollisuuden⁹⁸. Tästä huolimatta uudistetuissa säädöksissä

⁹⁵ Grant Thornton 2015 s. 2.

⁹⁶ OECD/G20 2015 C s. 17.

⁹⁷ HE 142/2016 s. 22.

⁹⁸ Penttilä 2016 s. 3.

tai lain esitoissa tämä ei ole aiheuttanut toimenpiteitä, eikä ongelmaa ole käytännössä huomioitu.

Raportissa esitetty OECD:n malli on siis hyvin kattava ja koskee kaikkia monikansallisia yrityksiä joiden liikevaihto ei alita 750 miljoonaa euroa tai vastaavan suuruista summaa yrityksen raportointivaluutassa. Jotkin tahot ovat kuitenkin esittäneet, että raportointivelvollisuuden rajan tulisi olla huomattavasti matalampi erityisesti silloin, jos konsernin liikevaihdosta suuri osa muodostuu muualla kuin emoyhtiön kotimaassa. Perusteluna raportointivelvollisuuden rajan madaltamiseksi on esitetty, että kyseisten yritysten tulee joka tapauksessa laatia siirtohinnoitteludokumentaatio, vaikka konsernin liikevaihto olisi huomattavasti pienempi.⁹⁹ Esimerkiksi Suomessa siirtohinnoitteludokumentaatio on laadittava, mikäli monikansallisen yrityksen liikevaihto ylittää 50 miljoonaa euroa, kuten jo aiemmin kävi ilmi¹⁰⁰. Vertailun vuoksi, esimerkiksi Hollanti vaatii nykyään konserneja toimittamaan master filen vaatimat tiedot, mikäli yrityksen liikevaihto ylittää 50 miljoonaa euroa¹⁰¹. On kuitenkin huomattava myös, että BEPS-hankkeen myötä laaditussa raportissa nimenomaan vaaditaan, että hallinnolliset kustannukset eivät nouse kohtuuttoman suuriksi maakohtaisen raportoinnin aiheuttamien velvoitteiden johdosta¹⁰². Tämän vuoksi kohtuullisen korkea liikevaihtoraja lienee perusteltu, jolloin pienempien yritysten taloushallintoa ei rasiteta tarpeettoman raskailla raportointivaatimuksilla niillä saavutettuihin hyötyihin nähden. On kuitenkin huomattava, että raportointivelvollisuuden laajentamisella voitaisiin saattaa ainoastaan noin 10% kansainvälisistä liiketuloista raportoinnin piiriin, kuten aiemmin esitetystä OECD:n arvioista käy ilmi. Mikäli raportointivelvollisuuden rajaa haluttaisiin madaltaa, tulisi sen jatkossakin olla ehdottomasti yhteneväinen muiden valtioiden vaatimusten kanssa. Jos Suomi ainoana tai yhtenä harvoista valtioista vaatisi kattavan raportin laatimista ja toimittamista myös pienemmiltä konserneilta, vähentäisi se huomattavasti maamme houkuttelevuutta yrityksen sijoittautumisvaltiona. Hallituksen esitysluonnoksesta annetuissa kommentteissa on esitetty, että tavoitteena tulisi olla liikevaihtorajan huomattava madal-

⁹⁹ Finnwatch 2016 s. 3.

¹⁰⁰ Verotusmenettelylaki 14 a§.

¹⁰¹ KPMG Meijburg&Co 2015 s. 2.

¹⁰² OECD/G20 2015 C s. 9.

taminen nyt asetetusta rajasta¹⁰³. Kuten edellä todettua, on yksittäisen valtion kuitenkin hankala laskea rajaa omatoimisesti, ja maiden välinen verokilpailu tulee vapaan liikkuvuuden ja sijoittautumisvapauden vuoksi ottaa huomioon, mikä on tietysti hyvä asia sääntelyn määrän hillitsemiseksi. Joka tapauksessa optimaalisen liikevaihtorajan asettaminen vaatisi jonkinlaista taloustieteellistä analyysia ja tietoa siitä, minkä suuruisia hyötyjä raporttien avulla on todellisuudessa mahdollista saavuttaa. Koska kyseessä on täysin uusi konsepti verolainsäädännössä, eikä raporttien hyödyllisyydestä verokertymän lisääntymiseen tai siirtohinnoitteluriskien tunnistamiseksi ole vielä tietoa, voinee nyt asetettua rajaa pitää hyvin perusteltuna. OECD on linjannut, että vuonna 2020 suoritetaan maakohtaista raportointia koskeva kokonaisarviointi, jolloin käytettävissä on tietoja ja kokemuksia muutaman vuoden ajalta¹⁰⁴. Tällöin lienee mahdollista muuttaa myös raportointivaatimusten sisältöä, mikäli tämä koetaan tarpeelliseksi saatujen kokemusten perusteella. Tuolloin voisi tulla arvioitavaksi myös se, onko raportointivelvollisuuden ulottamisella koskemaan myös nykyistä pienempiä konserneja mahdollista saada tavoiteltuja hyötyjä ja siten raportointia koskevia rajoja voitaisiin myös muuttaa, mikäli siitä katsotaan olevan hyötyä.

Jotta OECD:n BEPS-hankkeelle asetetut tavoitteet voidaan saavuttaa, täytyy kaikkien tähän hankkeeseen osallistuvien ottaa nämä uudistetut raportointikäytännöt osaksi siirtohinnoitteludokumentointivaatimuksia. Tämän myötä veroviranomaiset pystyvät paremmin selvittämään, miten monikansallisten yritysten tuottamat tulot ja sitä kautta myös maksetut verot jakautuvat eri valtioiden kesken.¹⁰⁵ Näin ollen raportointivelvollisuus koskee kaikkia yrityksiä, jotka toimivat jossakin OECD tai G20 valtiossa, tai jossakin muussa valtiossa joka on ottanut maakohtaisen raportoinnin osaksi lainsäädäntöään. Teollistuneista valtioista suuri osa onkin jo päivittänyt lainsäädäntönsä vastaamaan OECD:n laatimaa mallia.

¹⁰³ Ammattiliitto Pro 2016 s. 1.

¹⁰⁴ HE VM071:00/2015 s. 3.

¹⁰⁵ Tax Adviser 2015.

3.2.3 Emoyhtiön määritelmä

Uuden raportointimallin mukaisen master filen sekä maakohtaisen raportin laatimista edellytetään ainoastaan konsernin ylimmältä emoyhtiöltä. Tämä on todettu niin Suomen uudistetussa lainsäädännössä kuin OECD:n BEPS-raportissa¹⁰⁶. Suomen lainsäädännön osalta hallituksen esityksessä todetaan seuraavaa:

”Yleisesti verovelvollisen, joka on konsernin ylin emoyritys (*selvitysvelvollinen*), on annettava Verohallinnolle tilikausittain laadittava maakohtainen raportti, jos...”¹⁰⁷

Yleisesti voitaisiin ajatella, että konsernin ylimmän emoyhtiön määrittelemine ja tunnistaminen on yksinkertaista, mutta välttämättä näin ei kaikissa tilanteissa ole. Konsernissa voi olla useampia alakonserneja, jolloin emoyhtiönä voitaisiin pitää myös tällaisen alakonsernin emoyhtiötä, jolloin raportointivelvollisuuden voitaisiin katsoa rajoittuvan kattamaan ainoastaan tämän alakonsernin tiedot. Verotusmenettelylaissa onkin tarkennettu raportointivelvollisen emoyhtiön määritelmää toteamalla että:

”Konsernin ylimmällä emoyrityksellä tarkoitetaan yritystä, joka kirjanpitolain tai vastaavien ulkomaisten säännösten mukaan on velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöksen tai sen olisi tehtävä näin, jos sen oman pääoman ehtoisilla osuuksilla käytäisiin kauppaa verotuksellisen kotipaikan mukaisen lainkäyttöalueen arvopaperipörssissä. Lisäksi edellytyksenä on, että se ei ole sellaisen osapuolen välittömässä tai välillisessä määräysvallassa, jolla olisi velvollisuus laatia konsernitilinpäätös.”¹⁰⁸

Tästä pääsäännöstä on säädetty kuitenkin poikkeus. Sen mukaan konsernin ylimmällä emoyhtiöllä on mahdollisuus osoittaa toinen konserniin kuuluva yritys joka on velvollinen antamaan maakohtaisen raportin, jolloin raportointivelvollisuus siirtyy tälle nime-

¹⁰⁶ OECD/G20 2015 C s. 40.

¹⁰⁷ HE 142/2016 s. 23.

¹⁰⁸ VML 14d §.

tylle selvitysvelvolliselle. Suomen lainsäädäntö noudattaa myös tältä osin OECD:n lainsäädäntömallia, jossa vastaavaan poikkeukseen on annettu myös mahdollisuus¹⁰⁹.

Lisäksi hallituksen esityksessä on korostettu myös sitä, että uudistetun säädöksen raportointivelvollisuus koskee nimenomaan koko kansainvälistä konsernia. Hallituksen esityksessä mainitaankin, että:

”Tarkoituksena ei siten esimerkiksi olisi esittää kuvausta ainoastaan alakonsernista, johon suomalainen verovelvollinen välittömästi kuuluu.”¹¹⁰

OECD:n laatimassa lainsäädäntömallissa ei ole hallituksen esityksen tapaan nimenomaan korostettu sitä, että maakohtainen raportti kattaa kaikki kansainväliseen konserniin kuuluvat osat, eikä sitä voi antaa ainoastaan yksittäisen alakonsernin osalta. Jotta maakohtaista raporttia olisi mahdollista hyödyntää siirtohinnoittelun riskianalyyseissä kuten on tarkoitettu, on perusteltua että se on ulotettu kattamaan koko konsernin kaikki yksiköt. Tämä olisi kuitenkin ollut selvää myös ilman erillistä mainintaa asiasta lainsäädännön esitöissä, joskaan sen korostamisesta ei varmasti ole haittaa ja näin voidaan välttää aiheesta syntyvät mahdolliset tulkintaerimielisyydet.

Maakohtaisen raportoinnin osalta Suomen lainsäädännössä on säädetty myös niin sanotusta toissijaisesta selvitysvelvollisuudesta. Tämän velvollisuuden mukaan sellainen verovelvollinen, jonka ei katsota olevan konsernin ylin emoyritys, voidaan kuitenkin velvoittaa tietyin edellytyksin laatimaan ja toimittamaan oman kotipaikkansa verohallinnolle maakohtainen selvitys, mikäli ulkomainen konsernin emoyhtiö on kieltäytynyt antamasta kattavia tietoja toiminnastaan. Tällaisesta kieltäytymisestä vaaditaan myös erillisen ilmoituksen antamista.¹¹¹ Myös OECD on omassa lainsäädäntömallissaan tuonut esille vaatimuksen toissijaisesta selvitysvelvollisuudesta. Tämän OECD:n mallin mukaan toissijainen selvitysvelvollisuus voi syntyä myös, mikäli yrityksen verotuksellisen kotipaikan mukaisella valtiolla ei ole voimassaolevaa tietojenvaihtosopimusta, tai mikäli se jättää tällaisen sopimuksen asettamat velvoitteet täyttämättä. Veroviranomai-

¹⁰⁹ OECD/G20 2015 C s. 40.

¹¹⁰ HE 142/2016 s. 7.

¹¹¹ HE 142/2016 s. 14.

sen on myös annettava etukäteen ilmoitus tällaisesta velvoitteiden järjestelmällisestä täyttämättä jättämisestä, jotta toissijainen selvitysvelvollisuus voisi muodostua.¹¹² Myös Suomi on implementoinut samansisältöiset vaatimukset lainsäädäntöuudistuksen yhteydessä ja toissijainen raportointivelvollisuus voi muodostua Suomessa verovelvolliselle yritykselle edellä selostetuin perustein. Suomessa potentiaalisia toissijaisia selvitysvelvollisia, eli yrityksiä jotka ovat vähintään 750 miljoonan euron liikevaihtoa tekevän konsernin tytäryhtiöitä on arvioitu olevan alle 2000 kappaletta¹¹³. Tämä saattaa siis koskettaa merkittävästi suurempaa määrää yrityksiä kuin varsinainen maakohtaisen raportin ja master filen antamisvelvollisuus. Toisaalta valtaosa yrityksistä toimittanee asianmukaiset raportit kotipaikkansa veroviranomaisille jotka noudattavat tietojenvaihtosopimusta, jolloin toissijaista selvitysvelvollisuutta ei tosiasiallisesti muodostu. Toissijaisen selvitysvelvollisuuden perusteella verovelvollinen on kuitenkin velvollinen antamaan ainoastaan tietoonsa saamat ja hallussaan olevat tiedot.¹¹⁴ Koska raportointivelvollisuudelle asetetut rajat täyttävillä konserneilla on usein tytäryhtiöitä lukuisissa maissa, on päällekkäisten raportointivelvollisuuksien syntymisen riski ilmeinen, mikäli jokin tytäryhtiön tulisi raportoida koko konsernin tiedot. Jotta päällekkäisten raportointivelvollisuuksien syntymiseltä vältyttäisiin, on OECD:n lainsäädäntömallissa rajaus, jonka mukaan yhden tytäryhtiön antama raportti on riittävä velvollisuuksien täyttämiseksi, kunhan se on annettu raportointijärjestelmässä mukana olevassa valtiossa.¹¹⁵ Myös Suomessa uudistetun verotusmenettelylain mukaan on velvollisuuden täyttämiseksi riittävää, että jokin konserniin kuuluva yritys tai kiinteä toimipaikka antaa selvityksen sellaisessa valtiossa jonka kanssa Suomella on voimassaoleva tietojenvaihtosopimus¹¹⁶.

Kyseisten säännösten tarkoituksena on turvata verohallinnon tietojensaantioikeus myös sellaisissa tapauksissa, joissa konsernin emoyhtiön verotuksellinen kotipaikka on valtiossa, joka ei kuulu tietojenvaihtosopimuksen piiriin tai kyseinen valtio jättää sopimusvelvoitteensa järjestelmällisesti täyttämättä. Lievennettyjen raportointivaatimusten tarkoituksena taas on estää yhtiöitä joutumasta kohtuuttomaan tilanteeseen, jossa emoyhtiö

¹¹² OECD/G20 2015 C s. 40.

¹¹³ Viitala 2016 s. 3.

¹¹⁴ HE 142/2016 s. 14.

¹¹⁵ OECD/G20 2015 C s. 41.

¹¹⁶ HE 142/2016 s. 15.

kieltäytyy laatimasta maakohtaista raporttia ja yhtiölle määrättäisiin tämän vuoksi vuosittain hallinnollisia sanktioita ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöminen vuoksi. Tällöin sanktioiden välttämiseksi riittää, että yritys toimittaa tiedot siinä laajuudessa, mitä siltä kohtuudella voidaan edellyttää. Ongelma ei luonnollisestikaan olisi niin merkittävä, mikäli emoyhtiö omistaa tällaisen yhtiön kokonaisuudessaan ja siten kärsii mahdolliset sanktiot myös täysimääräisesti itse. Kuitenkin mahdollisten ulkopuolisten omistajien ollessa mukana, joutuisivat he kärsimään sanktioista, joiden määräämiseen heillä ei käytännössä ole tosiasiallista mahdollisuutta vaikuttaa.

3.2.4 Raportin laadintaan käytettävät tietolähteet ja tietojen olennaisuuden arviointi

Sen lisäksi, että OECD:n lainsäädäntömallissa määritellään hyvinkin tarkasti millaisia tietoja yritykset ovat velvoitettuja antamaan, linjataan kyseisessä mallissa myös siitä, mitä tietolähteitä näiden tietojen keräämiseen on sallittua hyödyntää. Lisäksi lainsäädäntömallissa otetaan kantaa myös tietojen olennaisuuteen sekä siihen, millä perusteella joitakin tietoja voi jättää pois raportista. Selkeä ohjeistus tietolähteiden käytöstä onkin perusteltua, jotta eri yritysten toimittamat tiedot olisivat vertailukelpoisia, ja jotta epäselvyydet sekä mahdolliset kiistat informaation laadun osalta vähenisivät. Yrityksiltä vaadittavien raporttien tulkinnessa saattaa kuitenkin ilmetä tulkinnanvaraisuutta siinä käytettyjen lukujen osalta, minkä vuoksi lainvalmisteluaineistossa olevat tiedot eivät välttämättä nykyisellään ole riittäviä, joten olisi suotavaa, että verohallinto vielä täsmentäisi ohjeistuksellaan raporteissa vaadittavien tietojen määritelmiä¹¹⁷.

OECD:n lainsäädäntömallin ohjeistuksen mukaan raportin laadintaan voidaan käyttää tietoja, jotka on kerätty konsernin konsolidoiduista taloudellisista raporteista (IFRS ja US GAAP ovat molemmat hyväksytyjä standardeja), konserniin kuuluvien yhtiöiden omista yrityskohtaisista tilinpäätöksistä tai yritysten operatiivisen taloushallinnon tieto-

¹¹⁷ Suomen Asianajaliitto 2016 s. 1.

järjestelmistä¹¹⁸ Raporttia varten kerättävän tiedon lähteitä ei siis ole rajoitettu merkittävässä määrin, vaan raportointivelvolliset yritykset voivat kerätä tietoja monenlaisista lähteistä parhaaksi ja helpoimmaksi katsomallaan tavalla. Tämä luonnollisesti edistää hankkeen tavoitetta tarjota lisää informaatiota verohallintojen käyttöön aiheuttamatta yrityksille tarpeettomasti hallinnollisia kustannuksia. Jo hankkeen suunnitteluvaiheessa tähän on kiinnitetty huomiota ja on tuotu esille se, että kaikille yrityksille ei voida asettaa samoja vaatimuksia käytettävien tietolähteiden suhteen, vaan tämän osalta sääntelyn tulisi olla joustavaa johtuen yritysten erilaisista taloudenhallintajärjestelmistä¹¹⁹. Tämä onkin otettu huomioon ja OECD:n suositus antaa varsin vapaat kädet yrityksille valitsemista se kerää raportointia varten tarvitsemansa tiedot. Valitsipa yritys minkä tahansa sallituista tietolähteistä, on raportointimallin kuitenkin oltava järjestelmällinen ja noudatettava jatkuvuutta siten, että raportoinnissa käytetään vuodesta toiseen samanlaisen taloudellisen raportoinnin tuottamaa dataa¹²⁰. Tämä periaate kumpuaa jo kirjanpidon peruseriaatteista, ja on ensiarvoisen tärkeä raportin sisältämän tiedon luotettavuuden ja vertailukelpoisuuden vuoksi. Kuitenkaan näitä eri lähteistä kerättyjä tietoja ei ole välttämätöntä siirtohinnoitteludokumentointia ja maakohtaista raporttia varten täsmäyttää konsernitilinpäätöksestä ilmeneviin tietoihin¹²¹. Tämän nimenomaista mainitsemista lainsäädännön esitöissä on pidetty tärkeänä, sillä maakohtaisen raportin tietoja verrattaneen joka tapauksessa konsernitilinpäätöksen lukuihin¹²². Suomessa nämä toiveet on kuultu ja lopullisessa hallituksen esityksessä asiasta on maininta. Myös OECD on katsonut lainsäädäntömallissaan tarpeelliseksi mainita, että lukuja ei ole tarpeen muuttaa vastaamaan konsernitilinpäätöstä¹²³. Näin ollen on hyvä, että myöskään Suomen lainsäädännön osalta ei tällaista velvollisuutta voida edes tulkita muodostuvaksi, vaan lainsäätäjällä on otanut selkeän kannan siitä, että lukujen ei tarvitse täsmätä konsernin tilinpäätöksen kanssa, vaan riittävää on että muut vaatimukset täyttyvät.

Myös Euroopan unionin direktiivin mukaan maakohtaisessa raportissa on johdonmukaisesti käytettävä samoja tietolähteitä vuodesta toiseen. Tietolähteinä on kuitenkin sallit-

¹¹⁸ OECD/G20 2015 C s. 32.

¹¹⁹ Amparo – Ruiz 2014 s. 562.

¹²⁰ EY 2014.

¹²¹ HE 142/2016 s. 19

¹²² Suomen Tilintarkastajat ry 2016 s. 2.

¹²³ OECD/G20 2015 C s. 32.

tua käyttää muun muassa konsernitilinpäätöksiä, yksittäisten konserniyritysten lakisääteisiä tilinpäätöksiä sekä yrityksen sisäisen laskennan tuottamia tietoja. Raportti tulee kuitenkin toimittaa yhden valuutan mukaan täytettynä, jolloin mahdollisesti eri valuutoissa laaditut tiedot tulee muuntaa asianmukaisesti raportointivaluutaksi vuoden keski-kurssia käyttämällä. Kirjanpitolainsäädäntöjen eroista johtuvien erojen oikaisua ei direktiivi kuitenkaan edellytä. Näiltä osin myös Euroopan unionin direktiivi vastaa sisällöltään OECD:n BEPS-ohjeistusta, mikä lienee ollut myös tarkoituksena direktiiviä säädettäessä. Suomen uusi lainsäädäntö on tietojen keräämisen osalta hyvin linjassa OECD:n laatiman mallin kanssa. Käytännössä hallituksen esityksessä on lueteltu kaikki samat tietolähteet jotka löytyvät myös BEPS-raportista. Myös OECD:n lainsäädäntömallissa oleva vaatimus samojen tietolähteiden käyttämisestä johdonmukaisesti vuodesta toiseen on löydettävissä lainvalmisteluaineistosta.¹²⁴ Näin ollen Suomessa verovelvollisille yrityksille annetaan myöskin hyvin laaja vapaus kerätä tarvittavat tiedot tarkoituksenmukaisimmaksi katsomastaan lähteestä, kunhan ne raportoivat tiedot vuodesta toiseen näihin samoihin tietolähteisiin perustuen. Euroopan unionin direktiivin sisällön vastatessa hyvin tarkasti OECD:n lainsäädäntömallia, on selvää, että myös Suomen tuli ottaa tietolähteitä koskeva sääntely lähes sellaisenaan osaksi kansallista lainsäädäntöä, kuten nyt on myös tehty.

Sen paremmin Suomen lainsäädännössä tai sen valmisteluaineistossa kuin OECD:n lainsäädäntömallissa ei ole otettu kantaa siihen, millaisissa tilanteissa raporttiin käytettyjä tietolähteitä olisi mahdollista vaihtaa. Esimerkiksi yrityksen ottaessa käyttöön uusia taloudenhallinta tai raportointi järjestelmiä, olisi perusteltua mahdollistaa yrityksen siirtävän niiden käyttämiseen myös veroraportoinnin osalta¹²⁵. Käytännössä raportoinnin perusteena käytettyjen tietolähteiden muuttaminen kuitenkin lienee hyväksyttävää, kunhan yrityksellä on esittää perustelut muutokselle, vaikka aiheesta ei löydykään minkäänlaisia suosituksia. Tällaisia raportointijärjestelmien käyttöönottoja tai merkittäviä muutoksia käytettävien tietolähteiden osalta ei liene varsinkaan yksittäisen konsernin osalta kovinkaan usein, joten on vaikea nähdä, että tämä muodostuisi ongelmaksi vaikkei aiheesta nimenomaisesti löydykään linjausta lainsäädännöstä tai edes OECD:n raporteista.

¹²⁴ HE 142/2016 s. 19.

¹²⁵ Amparo – Ruiz 2014 s. 562.

Raportoinnissa käytettävien tietolähteiden lisäksi OECD:n laatimassa lainsäädäntömallissa on otettu kantaa myös siihen, mitkä kaikki tiedot kuuluvat raportointivelvollisuuden piiriin sekä siihen, millä perusteella tietoja voi jättää ilmoittamatta sillä perusteella, että ne eivät ole siirtohinnoittelun arvioinnin ja riskianalyysin kannalta olennaisia.¹²⁶ Niin yritysten kuin veroviranomaistenkin kannalta on parempi, että sellaisia tietoja ei tarvitse raportoida, joilla ei ole ainakaan merkittävää vaikutusta konsernin siirtohinnoittelukäytäntöjen arvioimiselle. Näin vältetään tarpeetonta työtä ja tiedonkeruuta niin yritysten kuin veroviranomaistenkin osalta.

Tietojen olennaisuuden arvioinnissa OECD painottaa tilannekohtaista arviointia. Tietojen raportointivelvollisuuden alarajan tulisi huomioida kyseisen lainkäyttöalueen paikallisen talouden koko ja laatu, kyseessä olevan konsernin merkittävyys lainkäyttöalueella sekä konserniyritysten koko ja niiden harjoittaman liiketoiminnan laatu. Lainsäädäntömallissa kerrotaan, että raportointikynnyksen asettamisessa voidaan käyttää sekä suhteellisia, että absoluuttisia määreitä joiden täytyessä raportointivelvollisuus syntyy. Koska OECD toteaa, että näiden raportointikynnysten asettamisessa tulisi huomioida paikalliset olosuhteet, on se jättänyt tällaisen sääntelyn laatimisen paikallisten lainsäätäjien vastuulle, eikä esitä mitään yleispätevää raportointikynnystä.¹²⁷ OECD:n raportin tarjoaman ohjeistuksen ollessa hyvin yleisluontoinen, on myös Suomessa jouduttu lainsäädäntöuudistuksen yhteydessä ratkaisemaan tämä kysymys ja ottamaan kantaa siihen, millä perusteilla tietojen olennaisuutta tulisi arvioida. Suomessa uudistetun verotusmenettelylain mukaan raportointivelvollisuutta ei synny, mikäli verovelvollisen ja liike-toimen toisen osapuolen välisten transaktioiden yhteenlaskettu määrä ei ylitä 500 000 euroa tilikauden aikana¹²⁸. Tämä vastaa Suomessa aiemmin voimassa ollutta siirtohinnoittelua koskevaa lainsäädäntöä, jossa vähäisten etuyhteysliiketoimien raportointi ei ollut pakollista¹²⁹. Suomessa siis päädyttiin säilyttämään jo aiemmin lainsäädännössä ollut 500 000 euron raja uudistettaessa raportointivaatimuksia OECD:n mallin mukaiseksi. Tämä on tietysti yksinkertainen ja selkeä ratkaisu, mutta kuitenkin OECD:n

¹²⁶ OECD/G20 2015 C s. 32.

¹²⁷ OECD/G20 2015 C s. 17.

¹²⁸ Verotusmenettelylaki 14b§ 4mom.

¹²⁹ HE VM071:00/2015 s. 10.

esittämää arviota tai perusteluita raportointikynnyksen asettumiselle juuri lainsäädännössä olevan 500 000 euron kohdalle ei ole löydettävissä lainvalmisteluaineistosta. Voidaan siis katsoa lainsäätäjän valinneen tältä osin helpoimman tien, jolloin varsinaisten perusteluiden laatimiselta on välttytty, mutta siirtohinnoittelun kannalta epäolennaiset tiedot voidaan kuitenkin jättää ainakin jossain määrin raportin ulkopuolelle. Asetetun absoluuttisen rajan hyvänä puolena voidaan pitää sitä, että se on hyvin selkeä ja on vaikea nähdä siihen liittyvän juurikaan tulkinnanvaraisuutta. Tällainen raja kuitenkin jättää huomioimatta sen, että konsernilla voi olla yli 500 000 euron arvosta etuyhteysliiketoimia tilikauden aikana, mutta näistä osa voi olla melko merkityksettömiä ja niiden raportoinnin voidaan siten katsoa olevan turhaa. Toki tällaisten liiketoimien osalta verohallinnon intressi tarkempien tutkimusten suorittamiselle ja lisäselvitysten pyytämiseksi lienee melko pieni, joten yrityksille muodostuva haitta jäänee myös kohtuullisen pieneksi. Luonnollisesti yrityksen on joka tapauksessa aina noudatettava markkinaehtoista hinnoittelua etuyhteysliiketoimissa, vaikka niiden määrä jäisikin raportointivelvollisuuden alarajan ulkopuolelle, eikä erillisen dokumentaation laatimista ja toimittamista näin ollen vaadita.

Uudistettujen raportointivelvoitteiden täyttämiseksi vaaditaan paljon erilaisia tietoja. Nämä ovat pääsääntöisesti saatavilla yritysten käytössä olevista tietolähteistä ja monet raportointia vahvasti kannattavat tahot eivät usko tietojen keräämisen muodostuvan yrityksille ongelmaksi.¹³⁰ Kuitenkin yritys kenttää edustavat tahot ovat vastustaneet raportointia osin juuri siitä syystä, että heidän mukaansa tietojen kerääminen on työlästä vaatien siten myös runsaasti resursseja. Tietojenkeruun helppous tai vaikeus vaihtelevat varmasti yrityksittäin. Oletettavasti raportoinnin vaatiman datan kerääminen on haastavampaa, mikäli yritys on kasvanut fuusioiden tai yritysostojen kautta ja sillä on käytössään tämän vuoksi useita erilaisia tieto- ja raportointijärjestelmiä. Myös hyvin hajautettu yhtiörakenne saattaa hankaloittaa tietojenkeräämistä verrattuna pelkistetyn yhtiörakenteen omaaviin konserneihin.¹³¹

¹³⁰ Ammattiliitto Pro 2016 s. 1.

¹³¹ Deloitte 2016 s. 8.

4 UUDEN OECD:N MALLIN MUKAISTEN SIIRTOHINNOITTELUDOKUMENTOINTISÄÄNNÖSTEN IMPLEMENTOINTI SUOMEN LAINSÄÄDÄNTÖÖN

4.1 Aiheen taustaa

Suomen aiempi siirtohinnoitteluraportointia koskeva lainsäädäntö on vuodelta 2006, jolloin siirtohinnoitteluraportointisäännöksiä uudistettiin merkittävässä määrin. Ennen kyseistä uudistusta verotusmenettelylaissa ei ollut säännöksiä siirtohinnoitteludokumentointia koskien lainkaan ja tuolloin oli tarve saattaa myös Suomen lainsäädäntö vastamaan kansainvälisesti käytössä olleita siirtohinnoitteludokumentointivaatimuksia¹³². Kun Suomeen laadittiin ensimmäistä kertaa siirtohinnoittelusäännöksiä, oli OECD jo aiemmin laatinut ja julkaissut siirtohinnoitteluohjeet, joiden sisältö on vaikuttanut merkittävässä määrin käytännössä kaikkien länsimaiden siirtohinnoittelua koskevan lainsäädännön kehittymiseen nykyiseen muotoonsa¹³³. Suomen lukeutuessa OECD:n jäsenmaihin, on näillä siirtohinnoitteluohjeilla ollut suuri vaikutus myös Suomen lainsäädännön kehittämisessä ja käytännössä niiden tarjoamiin tulkintaohjeisiin on nojaututtu myös kansallista lainsäädäntöä tulkittaessa. Lisäksi Suomen ollessa EU:n jäsenvaltio, on kansallisen lainsäädännön laatimisessa ja tulkinnassa otettava huomioon myös unionin oikeuden asettamat vaatimukset. Myös EU:n siirtohinnoitteludokumentoinnin käytännösäännöt ovat siis olleet osaltaan vaikuttamassa lainsäädännön kehittymiseen kotimaassa.¹³⁴

Siirtohinnoittelua koskeva lainsäädäntö on siis ollut Suomessa voimassa jo useiden vuosien ajan, mutta vuoden 2017 alusta tämä lainsäädäntö on kokenut merkittäviä muutoksia pääasiassa OECD:n, EU:n ja yleisesti yhteiskunnallisen paineen vaikutuksen vuoksi.

¹³² Engblom ym. 2015 s. 539.

¹³³ Karjalainen – Raunio 2007 s. 38.

¹³⁴ Malmgrén 2014, s. 230.

Luonnollisesti BEPS-hankkeessa esitetyt muutosehdotukset tulee ottaa osaksi Suomen lainsäädäntöä, mikäli OECD:n antamia muutosehdotuksia halutaan noudattaa, sillä verotuksen on jo perustuslain mukaan perustuttava lakiin. Verotusmenettelylakia uudistettaessa hallituksen esityksessä on tietysti perusteltu lakiesityksen tavoitteita ja tarkennettu uuden lain tulkintaa. Lain esitöissä useassa kohdassa on viitattu suoraan OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin, kuten:

”Siirtohinnoitteludokumentointia koskevien säännösten sisältämien käsitteiden tulkintalähteenä olisivat OECD:n siirtohinnoitteluohjeet”¹³⁵.

Jo ennen lakiuudistusta siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältöä ja käsitteiden tulkitsemista on ohjannut voimakkaasti OECD:n siirtohinnoitteluohjeistus, mutta uuden lain esitöiden myötä sidos kansallisen lainsäädännön ja OECD:n suositusten välillä voimistuu entisestään¹³⁶. Tämä on myös herättänyt kritiikkiä, sillä nykyisen lainsäädännön tosiasiallinen sisältö ilmenee siis OECD:n laatimista dokumenteista, eikä suoraan Suomen laista, kuten perustuslain 81 § edellyttäisi. Kyseinen ongelma esiintyy useaan otteeseen hallituksen esityksessä ja aiheesta löytyy esimerkki myös tämän tutkimuksen master filen sisältöä koskevassa luvussa. Näin ollen vaatimus verotuksen perustumisesta lakiin ei luonnollisestikaan kaikilta osin toteudu¹³⁷. Tällaisen lain säätäminen ei tietysti ole missään nimessä hyvän oikeusjärjestelmän mukaista. Joka tapauksessa kyseisen lain tulkitsemista auttaa se, että hallituksen esityksessä on otettu kantaa tulkintakysymysten ratkaisemiseksi ja olisi toivottavaa, että se myös selkiyttäisi todennäköisesti syntyvien tulkintaerimielisyyksien ratkaisemista. On jopa esitetty, että lainsäädännön tukeutuessa aiempaa voimakkaammin OECD:n ohjeistukseen, voitaisiin dokumentoinnin sisältöön ja siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden arvioimiseen kohdistuvia veroriitoja välttää aiempaan oikeustilaan verrattuna.¹³⁸ Kuitenkin siirtohinnoitteludokumentoinnin, eli käytännössä BEPS-hankkeen 13. toimenpidekohdan local filen osalta oikeustilaan ei tullut merkittävää muutosta, sillä tuomioistuimet ovat jo aiemmin tulkinneet siirtohinnoittelua koskevia tapauksia kansainvälisesti vakiintuneen käytännön mukaan myös

¹³⁵ HE 142/2016 kohta 2.2.

¹³⁶ Aukeela – Pankakoski 2016 s. 20.

¹³⁷ Penttilä 2016 s. 2.

¹³⁸ Aukeela – Pankakoski 2016 s. 19.

Suomessa OECD:n ohjeistuksen mukaisesti ja yritykset ovat siten myös laatineet dokumentaation niihin perustuen¹³⁹.

Siitä huolimatta, että muutoksella ei välttämättä ole merkittävää vaikutusta voimassa olevaan oikeustilaan, olisi kuitenkin tärkeää, että verohallinto täsmentäisi lisäksi ohjeistuksellaan dokumentaation sisältövaatimuksia ja tätä onkin toivottu jo hallituksen esitysluonnoksesta annetuissa lausunnoissa¹⁴⁰. Lainsäädännön uudistuksella lienee joka tapauksessa vaikutusta tuomioistuimissa käytäviin veroriitoihin, mutta aika näyttää, kuinka uudistus tosiasiallisesti tulee vaikuttamaan tuomioistuimissa käsiteltävien riitöiden määrään sekä sisältöön.

4.2 Siirtymävaihe ja sääntelyn voimaantulo

Siirtohinnoitteluraportointia koskeva lainsäädäntö astui pääosin voimaan Suomessa 1.1.2017 ja samaan aikaan myös verohallintojen välistä automaattista tietojenvaihtoa koskevat säännökset tulivat voimaan. Kuitenkin maakohtaisen raportoinnin osalta uutta lainsäädäntöä sovelletaan jo vuonna 2016 alkavilta tilikausilta annettavien tietojen osalta. Suomi on tältä osin noudattanut OECD:n suositusta sääntelyn voimaansaattamisesta, kuten suuri osa OECD:n jäsenmaista.

Siirtymävaiheesta hallituksen esitysluonnoksessa esitettiin alun perin, että Suomen lainsäädäntö edellyttäisi uusien raportointivaatimusten täyttämistä verovelvollisilta vasta vuonna 2017 alkavalta tilikaudelta, vaikka OECD suosittelee jäsenmaitaan ja muita hankkeessa mukana olevia valtioita uudistamaan lainsäädäntöään siten, että uuden raportointimallin mukaista siirtohinnoitteludokumentointia vaaditaan jo vuoden 2016 tilikauden osalta. Tämän poikkeuksen vaikutukset eivät olisi luonnollisestikaan ulottuneet siirtymävaihetta pidemmälle. Kuitenkin varsinkin verohallinto esitti kritiikkiä siitä, että Suomi ei saisi tietojenvaihtosopimuksen nojalla kyseisiä tietoja käyttöönsä vielä vuodel-

¹³⁹ Verohallinto 2016. B

¹⁴⁰ Suomen Asianajajaliitto 2016 s. 1.

ta 2016, sillä niitä ei voida vastavuoroisesti toimittaa muiden valtioiden viranomaisille¹⁴¹. Varsinaisessa hallituksen esityksessä siirtymä oli kuitenkin ehdotettu toteutettavaksi siten, että raportointivelvollisuus olisi voimassa jo 1.1.2016 ja sen jälkeen alkavien tilikausien osalta.¹⁴² Vuoden 2017 alusta voimaan tullut laki noudattaa näiltä osin hallituksen esitystä ja siinä vaaditaan maakohtaisen raportin toimittamista jo vuonna 2016 alkavilta tilikausilta. Näin ollen lainsäädäntö tuli voimaan OECD:n suosituksen mukaisessa aikataulussa ja raporttien sisältämiä tietoja voidaan hyödyntää verotuksessa jo vuoden 2016 verotusta toimitettaessa myös Suomessa.

OECD:n suositusta pidemmän siirtymäajan myöntämisen verovelvollisille toivottiin alun perin auttavan näitä valmistautumaan uuden raportointivelvollisuuden asettamiin vaatimuksiin. Käytännössä hyöty olisi todennäköisesti jäänyt kuitenkin kovin pieneksi, mikäli yritys toimii valtioissa jotka vaativat kyseisen raportoinnin toimittamista jo vuonna 2016 alkavien tilikausien osalta, jolloin se olisi kuitenkin velvollinen laatimaan raportin muiden valtioiden veroviranomaisia varten.

4.3 Raportointivelvollisuuden laiminlyöminen

Raportointivelvollisuuden uudistamisesta säädettäessä päivitettiin verotusmenettelylakia myös siten, että raportointivelvollisuuden laiminlyönnistä seuraa hallinnollinen sanktio eli veronkorotus. Mahdollisen sanktion uhka luonnollisesti toimii kannustimena yrityksille toimittaa maakohtainen raportti. Laista on jo ennen uudistusta löytynyt säännökset jotka mahdollistavat veronkorotuksen määräämisen, mikäli siirtohinnoitteludokumentointia ei ole esitetty verohallinnolle lainkaan, tai mikäli se on sisällöltään olennaisesti vaillinainen tai virheellinen. Nyt lakiin on vielä lisätty uusi viides momentti, jonka mukaan on mahdollista määrätä enintään 25 000 euron suuruinen veronkorotus, mikäli maakohtaista raporttia ei ole toimitettu määräajassa tai se on olennaisesti vaillinainen tai virheellinen. Hallituksen esityksen perusteluista selviää, että uusi veronkorotussäännös

¹⁴¹ Verohallinto 2016 A s. 3.

¹⁴² HE 142/2016 kohta 5.

on haluttu säätää lakiin, sillä Verotusmenettelylain toisen momentin mukaisen enintään 800 euron suuruisen veronkorotuksen ei ole katsottu olevan tarpeeksi vaikuttava. Hallituksen esityksessä itse asiassa mainitaan erikseen, että veronkorotus tulee määrätä VML 32 § toisen momentin mahdollistamaa, eli 800 euroa suuremmaksi, jotta sillä päästään riittävään vaikutukseen¹⁴³. Näin ollen maakohtaisen raportin toimittamatta jättämisestä määrättävä veronkorotus voi olla jotakin 800 ja 25 000 euron väliltä. Toisaalta maakohtaisen raportin voidaan katsoa olevan yksi osa yrityksiltä vaadittavaa siirtohinnoitteludokumentaatiota, jolloin sen toimittamatta jättämisestä olisi voitu määrätä veronkorotus jo ennen lainsäädäntöuudistusta voimassa olleiden säännösten perusteella, eikä uutta säännöstä asiasta olisi tarvittu¹⁴⁴.

Uuden lainsäädännön mukaan veronkorotus on siis mahdollista määrätä enintään 25 000 euron suuruisena, vaikka raportointivelvollisuutta ei olisikaan laiminlyöty tietensä tai törkeästä huolimattomuudesta. Jo aiemmin voimassa ollut lainsäädäntö on mahdollistanut hyvinkin suurten veronkorotusten määräämisen, mikäli verovelvollinen on tietensä tai törkeää huolimattomuuttaan antanut väärän tai virheellisen veroilmoituksen. Maakohtainen raportti voidaan katsoa osaksi veroilmoitusta ja myös verohallinto katsonee maakohtaisen raportin tulevaisuudessa yhdeksi veroilmoituksen osaksi. Siten kyseinen säännös voisi myös tulla sovellettavaksi tapauksissa, joissa maakohtainen raportti on jätetty toimittamatta ja verovelvollisen voidaan katsoa toimineen näin tietensä tai törkeää huolimattomuutta. Siirtohinnoittelussa kyseessä ovat käytännössä lähes poikkeuksetta hyvin suuret summat, jolloin prosentuaalisena osuutena määrättävät veronkorotukset muodostuvat euromääräisesti hyvin suuriksi, vaikka verovelvollisen menettely ei välttämättä olekaan ollut erityisen moitittavaa. Tästä syystä kiinteän euromääräisen veronkorotuksen määrääminen lienee parempi ja johtaa oikeudenmukaisempiin veronkorotuksiin virheen laatuun nähden.¹⁴⁵ Suomen lainsäädännön asettamien sanktioiden enimmäismäärää voidaan pitää hyvin kohtuullisina verrattuina muihin maihin. Esimerkiksi Hollannissa paikallisen senaatin joulukuussa 2015 hyväksymän lainsäädännön mukaan raportointivelvollisuuden laiminlyönnistä voi seurata jopa 40 000 euron

¹⁴³ HE 142/2016 kohta 2.2.

¹⁴⁴ Suomen Asianajajaliitto 2016 s. 2.

¹⁴⁵ Aukeela – Pankakoski 2016 s. 14–15.

suuruinen sanktio tai jopa neljän vuoden vankeusrangaistus¹⁴⁶. Myös Ranskassa laiminlyönnistä voidaan määrätä jopa 100 000 euron suuruinen sanktiomaksu¹⁴⁷. Toisaalta esimerkiksi Iso-Britanniassa raportointivelvollisuuden laiminlyömisestä määrättävä sanktiomaksu on huomattavasti Suomen lainsäädännön edellyttämää pienempi. Toisaalta Iso-Britanniassa maksun määrä kasvaa jokaisen päivän osalta, jolloin raportointivelvollisuus on täyttämättä.¹⁴⁸

OECD:n laatima lainsäädäntömalli ei varsinaisesti ota kantaa siihen, millaisia sanktioita raportointivelvollisuuden laiminlyömisestä tulisi seurata. BEPS-hankkeen myötä laaditussa raportissa mainitaan ainoastaan, että valtioiden lienee helpointa ja järkevintä ulottaa nykyiset siirtohinnoitteludokumentoinnin laiminlyömistä koskevat sanktiot koskemaan myös maakohtaisen raportin jättämistä, sekä muiden uusien raportointivelvollisuuksien täyttämistä. Lisäksi OECD on halunnut korostaa, että sanktioita ei tulisi määrätä yrityksille sellaisten tietojen toimittamatta jättämisen perusteella, joihin sillä ei ole ollut tosiasiallisesti pääsyä¹⁴⁹. Näin ollen suomen lainsäädäntöä on muutettu juuri siten, että nykyään myös maakohtaisen raportin toimittamatta jättämisestä on mahdollista määrätä saman suuruinen veronkorotus kuin muista siirtohinnoitteludokumentointia koskevista laiminlyönneistä. Veronkorotuksen määrääminen luonnollisesti edellyttää sitä, että verovelvollisella on lain mukaan velvollisuus toimittaa kyseinen raportti. Suomen lainsäädäntöä on siten uudistettu näiltä osin juuri OECD:n suositusten mukaisesti. Joissakin valtioissa, kuten Australiassa, on päädytty kuitenkin dokumentointia koskevan lainsäädännön uudistamisen yhteydessä myös korottamaan laiminlyöntien johdosta määrättävien sanktioiden suuruutta¹⁵⁰. Kuitenkin huomattavasti yleisempää näyttäisi olevan, että sanktioiden määrää ei kasvateta, vaan maakohtainen raportti vaaditaan toimitettavaksi samansuuruisten sanktioiden uhalla kuin muutkin siirtohinnoitteludokumentit. Kuten jo aiemmin kävi ilmi, on tämä ollut myös OECD:n suositus, eikä määrättävien sanktioiden määrää ole tietoisesti haluttu korottaa. Valtaosa valtioista on myös seurannut tätä OECD:n suositusta.

¹⁴⁶ PWC 2016 A s. 2.

¹⁴⁷ PWC 2016 B s. 2.

¹⁴⁸ Iso-Britannia The Taxes Regulations 2016 s. 6.

¹⁴⁹ OECD/G20 2015 C s. 19.

¹⁵⁰ PWC 2015 B s.2.

Veronkorotuksia koskevan lainsäädännön osalta on huomionarvoista myös se, että samalla konsernilla voi olla yhdessä valtiossa lukuisia tytäryhtiöitä. Tällaisessa tilanteessa nyt Suomessa voimaan tullut lainsäädäntö mahdollistaisi sanktioiden määräämisen kaikille näille yrityksille, mikäli raportointivelvollisuus jätetään täyttämättä. Tällöin konsernille tulisi määrättäväksi veronkorotus useaan kertaan, mikäli emoyhtiö ei laadi maa-kohtaista raporttia, jolloin mikään tytäryhtiö ei myöskään pysty täyttämään sille asetettuja raportointivelvoitteita. Konsernilla on tietysti mahdollisuus laatia asianmukainen selvitys ja toimittaa se verohallinnolle, jolloin veronkorotukselta vältytään. Kuitenkin se, että veronkorotus voidaan määrätä usealle tytäryhtiölle samasta rikkeestä tarkoittaa tosiasiaassa sitä, että veronkorotusten yhteismäärä kohoaa lain asettamaa ylärajaa korkeammaksi. Tällöin yrityksen verokohteluun vaikuttaa sen valitsema konsernirakenne, vaikka tavoiteltavaa olisi, että yritys voi järjestellä toimintansa siten, että verokohtelu on neutraalia yritysrakenteesta riippumatta. Hallituksen esitysluonnokseen annetuissa kommentteissa tähän asiaan on myös toivottu tarkennusta¹⁵¹. Kuitenkaan varsinaisessa hallituksen esityksessä, jonka perusteella uusi lainsäädäntö astui voimaan, ei ole otettu kantaa siihen, voidaanko veronkorotus määrätä vain yhdelle konserniyhtiölle vai onko se mahdollista määrätä saman suuruisena kaikille saman konsernin yrityksille tai kiinteille toimipaikoille jotka ovat Suomessa verovelvollisia. Mahdollista tietysti olisi, että muille konsernin yhtiöille määrätty veronkorotukset otettaisiin huomioon veronkorotuksen määrää alentavana tekijänä, mutta tästäkään ei ole mitään mainintaa lain esitöissä. Käytännössä tämä voitaisiin toteuttaa vaikkapa siten, että veronkorotuksen yhteismäärä laskettaisiin samoin perustein, kuten tehtäisiin, mikäli konsernilla olisi ainoastaan yksi Suomessa verovelvollinen yhtiö tai kiinteä toimipaikka. Tämän jälkeen veronkorotus voitaisiin jakaa kaikille samaan konserniin kuuluville Suomessa verovelvollisille toimijoille, jolloin konserniin kohdistuva veronkorotus ei olisi suurempi johtuen sen valitsemasta konsernirakenteesta. Tällaisessa järjestelmässä tulisi tietysti ratkaista myös se, millä perustein veronkorotus jaettaisiin eri yritysten ja kiinteiden toimipaikkojen kesken. Veronkorotuksen jakaminen esimerkiksi liikevaihtojen suhteessa voisi olla oikeudenmukainen ja riittävän yksinkertainen menetelmä. Veronkorotusten suuruuden ja määräämisperusteiden arvioiminen jääkin verohallinnon tehtäväksi. Kuten aiemmin on

¹⁵¹ Penttilä 2016 s. 5.

todettu, OECD suosittelee, että veronkorotusta ei määrättäisi yritykselle, mikäli sillä ei ole mahdollisuutta toimittaa vaadittuja tietoja. Tältä osin Suomen uudistettu lainsäädäntö ei siis noudata OECD:n suositusta.

Samaan konserniin kuuluville tytäryhtiöille määrättävien veronkorotusten osalta lainsäädäntö saattaisi tulla tarkasteltavaksi myös kaksoisrangaistavuuden kiellon (*ne bis in idem*) perusteella, sillä tosiasiallisesti rangaistus määrätään samasta teosta, eli maakohtaisen raportin toimittamatta jättämisestä useaan kertaan. Oikeusjärjestelmässämme kaksoisrangaistavuuden kieltä on yksi peruseriaateista, joten sitä tulisi kunnioittaa lainsäädäntöä laadittaessa. Periaatteen mukaan ketään ei saa tutkia ja rangaista toiseen kertaan rikoksesta, josta hänet on jo lopullisesti vapautettu tai tuomittu syylliseksi.¹⁵² Kuitenkin kyse on kiistatta siitä, että samaa asiaa tutkitaan uudelleen, joka on jo ratkaistu aiemmin ja sen johdosta verovelvolliseen kohdistetaan hallinnollinen sanktio eli veronkorotus.

¹⁵² Verohallinto 2013.

5 AUTOMAATTINEN TIETOJENVAIHTO JA SALASSA-PITO

5.1 Automaattinen tietojenvaihto verohallintojen kesken

Kuten edellä on käynyt ilmi, koskee maakohtainen raportointi jo nimensä mukaan ainoastaan kansainvälisiä konserneja joilla on liiketoimintaa useissa valtioissa. Kansainvälisen luonteensa vuoksi maakohtaisen raportoinnin hyödyntäminen vaatii tiivistä yhteistyötä eri valtioiden veroviranomaisten kesken. Yleensäkin siirtohinnoitteluun liittyvät kysymykset koskevat aina vähintään kahden valtion verotusta, joten verohallintojen toimintatapojen ja tulkintojen tulisi olla yhteneväiset kaikissa valtioissa kahdenkertaisen verotuksen välttämiseksi. Tätä varten OECD on laatinut siirtohinnoitteluohjeet, jotka ovat apuna siirtohinnoittelua koskevien kysymysten tulkinnassa. Myös maakohtainen raportointi on laadittava yhteneväisen mallin mukaan ja toimitetaan samanmuotoisena kaikkien hankkeessa mukana olevien valtioiden veroviranomaisten käyttöön. Tähän mennessä jo 104 maata on sitoutunut ottamaan BEPS-hankkeen myötä syntyneen maakohtaisen raportointivelvoitteen osaksi lainsäädäntöään¹⁵³. Jo ennestään Euroopan Unionin jäsenvaltioiden kesken verotustietojen vaihto on ollut hyvin laajamittaista ja se on syventynyt entisestään viime vuosina erinäisten automaattista tietojenvaihtoa koskevien sopimusten myötä¹⁵⁴. Suomen ja valtaosan muiden EU:n jäsenvaltioiden kannalta automaattinen tietojenvaihto on siis jo tuttua ja sitä on toteutettu aiemminkin. Nyt OECD:n johdolla toteutettavan uuden tietojenvaihtosopimuksen myötä automaattinen tietojenvaihto laajenee koskemaan myös unionin ulkopuolisia valtioita. Näin ollen tietojenvaihtosopimuksesta voidaan katsoa muodostuvan vähemmän hyötyä Suomelle kuin sellaisille valtioille, joilla vastaavia sopimuksia ei ole ennestään ollut. Kuitenkin myös Suomen osalta uudistuksen voidaan katsoa olevan merkittävä ja se avaa verohallinnolle pääsyn sellaisiin tietoihin, joihin sillä aiemmin ei ole ollut mahdollisuutta ainakaan au-

¹⁵³ OECD 2016.

¹⁵⁴ KPMG 2016 A s. 5.

tomaattisesti. Sen sijaan kehittyville maille, joilla ei aiemmin ole ollut kattavaa tietojenvaihtosopimusten verkostoa, nyt laadittu monenkeskinen tietojenvaihtosopimus on merkittävä¹⁵⁵.

Maakohtaisesta raportoinnista tavoiteltavat hyödyt on kuitenkin mahdollista saavuttaa ainoastaan, mikäli yhteistyö ja tietojenvaihto eri valtioiden veroviranomaisten kanssa on läheistä ja toimivaa. Tätä varten OECD:n lainsäädäntömallin on otettu säännöksiä koskien tietojen automaattista vaihtamista verohallintojen kesken¹⁵⁶. Lisäksi Euroopan unionin direktiivi velvoittaa kaikkia jäsenmaita luovuttamaan verotusta koskevia tietojen muiden jäsenvaltioiden verohallinnolle automaattisesti¹⁵⁷. Tämän lisäksi Euroopa-neuvosto on esittänyt erillisen tietopankin perustamista, johon jäsenvaltiot ovat veloitettuja tallentamaan maakohtaiset raportit sekä muut rajat ylittävää verotusta koskevat tiedot. Tähän rekisteriin olisi pääsy kaikilla Euroopan unionin jäsenvaltioiden veroviranomaisilla sekä Euroopan komissiolla.¹⁵⁸ OECD:n ja G20 maiden toimesta laadittiin monenkeskinen toimivaltaisten viranomaisten välisten maakohtaisen raportoinnin sisältämien tietojen automaattista vaihtamista koskeva sopimus. Myös Suomi allekirjoitti kyseisen sopimuksen 27.1.2016, joka edellyttää siis myös automaattista tietojenvaihtoa koskevan lainsäädännön säätämistä kaikissa sopimusvaltioissa.¹⁵⁹

Suomen lainsäädäntöä siis uudistettiin, jotta automaattista tietojenvaihtoa koskevan sopimuksen velvoitteet saadaan täytettyä ja tämän myötä myös verohallinto pääsee hyödyntämään tietojenvaihdon mahdollistamana muiden valtioiden viranomaisten hankkimia verotusta koskevia tietoja. Myös Euroopan unioni on säätänyt tietojenvaihtoa koskevan direktiivin, joten käytännössä Suomen täytyi implementoida tämän direktiivin sisältämät säännökset osaksi kansallista lainsäädäntöä. Uuden lain mukaan Suomi on velvollinen luovuttamaan maakohtaista raporttia koskevat tiedot asianomaisille jäsenvaltioille, eli niiden jäsenvaltioiden viranomaisille, joita raportin sisältämät tiedot kos-

¹⁵⁵ Evers ym. 2014 s. 564.

¹⁵⁶ OECD/G20 2015 A s. 18.

¹⁵⁷ Neuvoston Direktiivi 2011/16/EU.

¹⁵⁸ Euroopan unionin neuvosto 2015 s. 9.

¹⁵⁹ HE VM071:00/2015 s.3.

kevat. Lisäksi maakohtaisen raportin antamisesta kieltäytymisestä tulisi ilmoittaa kaikille jäsenvaltioille.

5.2 Raporttien sisältämien tietojen salassapito ja siihen liittyvät ongelmat

Erityisesti liike-elämän edustajat ovat esittäneet hyvin huolestuneita kannanottoja maakohtaisen raportoinnin aiheuttamia ongelmia sekä automaattista tietojenvaihtoa koskien¹⁶⁰. Kannanotoissa on noussut esiin huoli siitä, että kaikkien valtioiden viranomaisten toiminta ei välttämättä ole yhtä luotettavalla tasolla kuin Suomessa ja muissa Pohjois-Euroopan valtioissa ja tämä voisi vaarantaa liikesalaisuuksien sekä tätä myöten kansainvälisen kilpailukyvyn turvaamisen¹⁶¹. Uuden kolmiportaisen mallin mukaan laadittu raportti sisältää merkittävässä määrin jopa liikesalaisuuksiksi katsottavia tietoja. Master filen aineettomien omaisuuserien käyttöä koskevassa kuvauksessa vaaditaan hyvin tarkkoja tietoja yrityksen tutkimus ja kehitystoiminnasta sekä patentteihin ja muihin aineetomiin omaisuuseriin liittyvistä strategioista. Lisäksi jo maakohtaisesta raportista ilmenevien lukujen perusteella on mahdollista päätellä yrityksen hinnoittelua ja katteita koskevia tietoja erityisesti sellaisissa tilanteissa, joissa yrityksellä on jollakin tietyllä lainkäyttöalueella käynnissä ainoastaan yksittäinen tai korkeintaan muutamia projekteja.¹⁶²

Investointien ja yrityksen sijoittautumisen kannalta viranomaistoiminnan luotettavuus ja tietojen salassapito lisäävät valtion houkuttelevuutta investointikohteena¹⁶³. Tämän vuoksi valtioiden intresseissä luulisikin olevan tietoturvan ja salassapidon varmistaminen, mutta tästä huolimatta näin ei valitettavasti aina ole tai muut intressit ovat tätä voimakkaampia. Raportit, joita monikansalliset konsernit velvoitetaan laatimaan ja toimittamaan veroviranomaisille sisältävät merkittävässä määrin konsernin liiketoimintaa koskevia tietoja. Eräs suurimmista huolenaiheista yritysten taholta onkin ollut se, kuin-

¹⁶⁰ Elinkeinoelämän keskusliitto 2016 ss. 2–3.

¹⁶¹ Lindroos s. 17.

¹⁶² Viitala 2016 s. 4.

¹⁶³ Amparo – Ruiz 2014 s. 563.

ka näiden tietojen salassapito saadaan turvattua ja näin varmistettua, ettei esimerkiksi kilpailevat yritykset saa tietoja oikeudettomasti haltuunsa¹⁶⁴. Tämä saattaa olla varsin perusteltu huolenaihe, sillä erityisesti niiden valtioiden, joiden talouselämässä valtio on merkittävä toimija, saattaa olla houkutusena käyttää maakohtaisen raportoinnin tarjoamia tietoja valtionyritysten kilpailuaseman parantamiseksi globaaleilla markkinoilla. Kuitenkin on huomattava, että niin OECD:n laatimassa lainsäädäntömallissa kuin Suomalaisessa hallituksen esityksessä tietojenvaihto on rajoitettu koskemaan ainoastaan sellaisten valtioiden viranomaisia, joiden viranomaisten toimintaa voidaan pitää luotettavana¹⁶⁵. Mikäli maakohtaisten raporttien sisältämiä tietoja pääsisi vuotamaan julkisuuteen, voisivat ne väärin tulkittuna ja mahdollisesti kontekstistaan irrotettuna aiheuttaa haittaa myös yrityksen maineelle¹⁶⁶. Tämä lienee perusteltu huolenaihe ja ymmärrettävää, sillä yrityksen luovuttaessa arkaluonteisia tietoja yrityksen ulkopuoliselle taholle, ei se enää itse pysty vaikuttamaan tietojen käsittelyyn ja tietoturvasta huolehtimiseen. Suomessa verohallinnon työntekijöiden salassapitovelvollisuus jatkuu myös virkasuhteen päättyessä, mutta näin ei välttämättä ole kaikissa valtioissa. On jopa esitetty, että henkilöiden jotka käsittelevät siirtohinnoitteludokumentteja työkseen verohallinnossa, tulisi velvoittaa allekirjoittamaan salassapitosopimus joka edellyttää salassapitoa myös tilanteessa jossa henkilö myöhemmin siirtyy yksityisen sektorin palvelukseen¹⁶⁷. Tietovuotojen mahdollisuus ei rajoitu ainoastaan tarkoitukselliseen tietojen vuotamiseen, vaan myös verohallintojen jakaessa raportteja keskenään, tulee tietoturvasta huolehtia hyvin ja varmistaa että tietojenvaihdossa käytetään riittävän turvallisia kanavia. Toisaalta veroviranomaiset jakavat jo nyt keskenään tietoja melko paljon keskinäisten tietojenvaihtosopimusten (TIEA) perusteella, joten aivan uudesta asiasta ei tämän osalta ole kyse ja OECD on jo aiemmin julkaissut ohjeistusta verotustietojen salassapitoa koskien¹⁶⁸. Mahdollisen tietovuodon aiheuttamat potentiaaliset vahingot sen sijaan luonnollisesti suurenevät mitä enemmän tietoja veroviranomaisten kesken jaetaan.

¹⁶⁴ Elinkeinoelämän keskusliitto 2016 s. 2.

¹⁶⁵ OECD/G20 2015 C s. 59.

¹⁶⁶ KPMG 2016 B.

¹⁶⁷ Amparo – Ruiz 2014 s. 563.

¹⁶⁸ OECD 2012.

Tietovuotojen lisäksi jotkin tahot näkevät uuden sääntelyn askeleena kohti laajempaa maakohtaisten raporttien julkisuutta¹⁶⁹. Myös tietojen laaja yleisöjulkisuus aiheuttaisi luonnollisesti samankaltaisia ongelmia sekä riskejä, kuin tietojen vuotaminen ulkopuolisille Mikäli tietojen julkistamista aletaan ajamaan eteenpäin, tämä varmastikin otetaan huomioon. On vaikeaa nähdä kehitystä, jossa tulevaisuudessa yrityksiä velvoitettaisiin julkaisemaan veroraportteja samassa laajuudessa, jossa BEPS-hanke niitä esittää toimitettavaksi verohallintojen käyttöön.

Toisaalta tämänkaltainen kehitys voisi olla mahdollista tulevaisuudessa, sillä myös päinvastaisia kannanottoja on esitetty runsaasti ja jopa vaadittu maakohtaisten raporttien tietojen täydellistä yleisöjulkisuutta sillä perusteella, että raportit eivät sisällä liikesalaisuuksiksi katsottavia tietoja, vaan kaikki maakohtaiseen raporttiin vaadittavat tiedot ovat jo nykyisellään löydettävissä yhtiöiden julkisista tilinpäätöksistä¹⁷⁰. Tämä argumentti on siinä mielessä arveluttavalla pohjalla, että mikäli kaikki maakohtaiseen raporttiin tulevat tiedot todellakin ovat jo nykyisellään saatavilla julkisista lähteistä, ei maakohtaisten raporttien julkaisemiselle kaiketi olisi minkäänlaista tarvetta, muuta kuin kenties helpottamaan verohallintojen ja muiden raportin sisällöstä kiinnostuneiden tahojen työtaakkaa keräämällä kaikki tarvittava tieto samaan dokumenttikokonaisuuteen. Toisaalta myös yritykset ovat todenneet, että osa maakohtaisen raportin tiedoista tulee jo nykyisellään julkaista tilinpäätöstiedoissa¹⁷¹. Kuitenkin tällaisen argumentin esittäminen perustuen siihen, että tällä keinolla verotietojen yleisöjulkisuus paranisi, on heikolla pohjalla. Lisäksi raporttien sisältämien tietojen julkisuus voisi aiheuttaa myös niiden tarkoituksen vastaisen ilmiön, mikäli runsaasti veroja maksavien yritysten osakkeenomistajat, johtajat ja potentiaaliset sijoittajat huomaisivat kilpailevien yritysten harjoittavan tehokkaampaa verosuunnittelua ja alkaisivat vaatia myös omistamaltaan yritykseltä aiempaa merkittävämpiä toimia verorasituksen pienentämiseksi¹⁷². Tämä lienee kuitenkin jossain määrin epärealistinen uhkakuva, mutta on omiaan osoittamaan kuinka monitahoisesta asiasta on kyse. Kaikkien vaikutusten arvioiminen lienee myös

¹⁶⁹ KPMG 2016 A s. 6.

¹⁷⁰ Finnwatch 2016 s. 5.

¹⁷¹ Fédération bancaire française 2014 s. 8.

¹⁷² Cockfield – MacArthur 2015 s. 643.

mahdotonta etukäteen, vaikka siihen toki tulisi pyrkiä ja ottaa nämä arviot huomioon päätöksenteossa.

Myös OECD on ottanut tämän huolenaiheen huomioon ja niinpä BEPS-hankkeen myötä laaditussa raportissa korostetaan voimakkaasti maakohtaisten raporttien luottamuksellista käsittelyä ja korostetaan, ettei raporteista ilmeneviä tietoja saa julkaista minkään yksittäisen valtion toimesta. Raportissa mainitaan myös, että mahdollisten oikeudenkäyntien yhteydessä julkaistavaa materiaalia tulisi rajoittaa siten, että ainoastaan käsiteltävän tapauksen kannalta olennaisia tietoja saatetaan julkisiksi.¹⁷³

Salassa pidettäviä tietoja koskeva huolenaihe ei siis ole turha, vaan yrityksillä on olemassa aito riski siitä, että vääriin käsiin joutuessaan luottamukselliseksi tarkoitettu tieto voisi paljastaa hinnoitteluun tai muuhun yritystoimintaan liittyviä tietoja kilpailijoille, joita nämä muutoin eivät saisi käyttöönsä. Tietojen julkaiseminen ei liity siis ainoastaan maineriskiinkin tai vastaavaan, vaan niiden salassa pysymiselle on olemassa voimakas liiketaloudellinen intressi. Toisaalta on esitetty myös näkemyksiä siitä, että maakohtaisen raportin sisältämiä tietoja voitaisiin julkaista hallitusti siten, että mahdollisten liikesalaisuuksien vuotamisen mahdollisuus on otettu huomioon ja tietojen julkistamista rajoitettaisiin tältä osin¹⁷⁴. Siitä, kuinka tällainen malli toimisi tai millainen se olisi, ei kaikeksi ole kuitenkaan esitetty tarkempia ehdotuksia. Hyvä puoli tietojen täydellisessä julkisuudessa tietysti olisi se, ettei tietoturvasta ja salassapidosta tarvitsisi huolehtia, kun tiedot olisivat joka tapauksessa julkisia. Tämä voisi helpottaa myös kehittyvien maiden veroviranomaisia, sillä tällaisilla valtioilla ei usein ole kattavaa tietojenvaihtosopimusten verkostoa, jolloin ne saisivat kuitenkin käyttöönsä tarpeelliset tiedot maakohtaisista raporteista¹⁷⁵. Tietysti myös kehittyvien valtioiden osalta tietojenvaihtosopimusten solmimisen tarve tältä osin vähentyisi. Toistaiseksi tiedot kuitenkin ovat salaisia, jolloin aiemmin esitetyt näkökohdat tietojen salassapitoa koskien tulisi ehdottomasti huomioida.

¹⁷³ OECD/G20 2015 s. 19.

¹⁷⁴ Ammattiliitto Pro 2016 s. 1.

¹⁷⁵ Amparo – Ruiz 2014 s. 564.

6 JOHTOPÄÄTÖKSET

Kuten jo tutkielman alussa todettiin, on BEPS-hanke valtavan suuri kokonaisuus ja se edustaa osaltaan uudenlaista näkökulmaa kansainvälisen verotuksen kehittämisesä ja uudistamisessa. Vaikka hankkeen myötä syntyneitä suosituksia ei ole vielä kaikkia saatukaan implementoitua verosopimuksiin ja kansalliseen lainsäädäntöön, on OECD onnistunut BEPS-hankkeen avulla jo nyt kiistatta vaikuttamaan kansainväliseen verotukseen ja myös yritysten toimintaan¹⁷⁶. Siirtohinnoitteludokumentointisäännösten uudistusta koskeva 13. toimenpidekohta on otettu lukuisten valtioiden toimesta hyvin vastaan¹⁷⁷. Kuten jo aiemmin on tullut ilmi, myös Suomi implementoi OECD:n mallilainsäädännön lähes sellaisenaan osaksi kansallista lainsäädäntöä, joten hankkeella on myös tältä osin ollut merkittävää vaikutusta Suomen osalta. Uusien dokumentointivaatimusten osalta master file merkitsee dokumentointivelvollisille yrityksille verotuksen tiedonantovelvollisuuksien lisääntymistä ja siten se sisältäne myös eniten veroviranomaisia hyödyttävää informaatiota. Toisaalta lakisääteisesti vaadittu maakohtainen raportti on myös täysin uusi konsepti kansainvälisen verotuksen saralla, joten myös se saattaa aiheuttaa kysymyksiä ja ongelmia alkuvaiheessa, ennen kuin sisältövaatimukset ja toimintatavat ovat vakiintuneet.¹⁷⁸ Uudistus kuitenkin selkiyttää siirtohinnoitteludokumentointivaatimuksia ja yhtenäistää niitä globaalilla tasolla. Tähän asti siirtohinnoittelua koskevat säännökset ovat poikenneet valtioiden välillä toisistaan, vaikka EU:n tasolla dokumentointisäännökset ovatkin olleet melko yhteneväiset.¹⁷⁹ Tämän vuoksi Suomen osalta muutos ei olekaan niin merkittävä kuin monien muiden valtioiden kohdalla. Hankkeen tavoitteena kuitenkin on, että kansainväliset konsernit eivät enää tulevaisuudessa pystyisi hyödyntämään verojärjestelmien epäsymmetriaa verosuunnittelukeinona ainakaan yhtä tehokkaasti ja laajamittaisesti kuin aiemmin. Tämän kautta siirtohinnoittelusäännösten yhtenäistäminen näin monen valtion kesken vaikuttanee myös Suomessa verovelvollisiin yhteisöihin ja mahdollisesti myös Suomen verokertymään verosuunnittelun vaikeutuessa.

¹⁷⁶ Peccarelli 2016.

¹⁷⁷ Bradburry ym. 2016 s. 4.

¹⁷⁸ Viitala 2016 s. 2.

¹⁷⁹ Urpilainen 2016 s. 273.

Niin siirtohinnoitteludokumentoinnin kuin muidenkin lainsäädäntöuudistusten osalta tulisi arvioida niiden hyötyjä ja haittoja. Jatkuvasti muuttuva maailma ja uudenlaiset liiketoiminnan muodot aiheuttavat lisääntyvää tarvetta uudelle sääntelylle, mutta tästä huolimatta ei tulisi luoda tarpeetonta sääntelyä, ja myös olemassa olevaa tulisi tarkastella kriittisesti. Siirtohinnoitteludokumentointisäädösten uudistuksessa punnittavaksi tulee lähinnä verovalvonnassa ja verosuunnittelun estämisessä tai hankaloittamisessa saavutettavat hyödyt ja niiden suhde monikansallisille yrityksille koituviin kustannuksiin. Luonnollisesti kustannukset valuvat ajan myötä kuluttajahintoihin ja näin ollen uudistus koskettaa kaikkia kansalaisia. Tämän osalta OECD on tehnyt hyvää työtä, josta osoituksena on raportointivaatimuksille asetettu korkeahko liikevaihtoraja, melko joustava mahdollisuus valita raportoinnissa käytettävät informaatiolähteet sekä suunnitelma tulevaisuudessa tehtävästä vaikutusarvioinnista ja sen myötä mahdollisista parannuksista sääntelysuosituksiin.

Näin valtavaan hankkeeseen liittyy luonnollisesti myös riskejä, joista osaa ei edes pystytä varmasti näkemään ennalta. Yksi riski voi liittyä siihen, että siirtohinnoittelussa on pohjimmiltaan kyse veropohjan jakamisesta eri valtioiden kesken, jolloin laaja siirtohinnoittelua koskevien tietojen jakaminen eri maiden veroviranomaisille saattaa lisätä maiden välistä verokilpailua. Kärjistäen voisi sanoa, että jaettavia tietoja tulkitsemalla jäsenvaltiot saattavat pyrkiä laajentamaan veropohjansa kansainvälisten yritysten siirtohinnoitteluun puuttumalla. Voidaankin nähdä, että BEPS-hanke pyrkii enemmän nollaverotuksen välttämiseen kuin kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen, mikä on usein ollut tavoitteena aiemmissa OECD:n luotsaamissa kansainvälisen verotuksen hankkeissa. Tätä näkemystä tukee se, että myös Suomessa on arvioitu verotulojen lisääntyvän hankkeen myötä, vaikka todellisuudessa lukuisat muutkin valtiot ottavat samansisältöiset säännökset osaksi lainsäädäntöään. Ei taas liene kovin uskottavaa, että juuri Suomesta olisi siirtohinnoittelun avulla siirtynyt merkittäviä määriä verotettavaa tuloa muihin valtioihin verrattuna toisiin OECD:n jäsenvaltioihin. Tämän arvion toteutuminen siis edellyttäisi sitä, että yritykset alkaisivat maksamaan aiempaa enemmän veroja, jolloin

niiden efektiivisen veroasteen tulisi myös nousta.¹⁸⁰ Verohallinnolta vaaditaankin malttia, jotta maakohtaisen raportoinnin tuottamaa informaatiota ei aleta käyttää epätarkoituksenmukaisesti pääasiallisena tietolähteenä siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden tutkimisessa ja tulkitsemisessa. Raportin tietojen tulkitsemisessa tulee noudattaa huolellisuutta ja muistaa, että siitä saatavat tiedot ovat kuitenkin melko suppeat siihen nähden, kuinka monimutkaisesta asiasta on kyse.

Vaikka kyseessä onkin merkittävä hanke ja sen vaikutukset ovat myös huomattavat, ovat lukuisat tahot edelleen tyytymättömiä ja vaativat raportointivelvollisuuden laajentamista entisestään¹⁸¹. Erityisesti kansalaisjärjestöt ovat vaatineet raporttien täyttä yleisjulkisuutta, mikä ei ainakaan tässä vaiheessa ole vielä toteutunut¹⁸². Kansainvälinen trendi näyttäisi kuitenkin olevan, että raportointivelvollisuus ja niiden julkisuusaste saattavat hyvinkin lisääntyä tulevaisuudessa¹⁸³. Ainakaan tiedonantovelvollisuuden merkittävää vähenemistä yritysten ei kannattane odottaa.

Monikansallisilta suuryrityksiltä vaadittavan dokumentoinnin sisällön osalta BEPS-hankkeen myötä syntynyt lainsäädäntömalli ei olennaisesti laajenna dokumentointivelvollisuutta¹⁸⁴. Suuri osa yrityksistä on jo tähän asti noudattanut raportoinnissaan EU:n käytäntösuositusten suositusta raportoida myös koko konsernia koskevat tiedot, jota nykyisin siis edellytetään lain tasolla lukuisissa valtioissa Suomi mukaan lukien¹⁸⁵. Mitä Suomen lainsäädäntöuudistukseen tulee, ei se varmastikaan aiheuta suuria haasteita niille konserneille, joilta raportointia jatkossa vaaditaan. Tällaiset konsernit ovat kuitenkin varmistaneet joka tapauksessa sen, että niiden laatimat raportit ja dokumentointi noudattavat OECD:n ohjeistusta. Kyse on kuitenkin sääntelystä, joka otetaan käyttöön koko EU:n alueella ja lisäksi useissa muissa OECD:n jäsenvaltioissa, jolloin uudistuksella ei pitäisi olla vaikutusta esimerkiksi yritysten sijoittautumispäätöksissä¹⁸⁶.

¹⁸⁰ Knuutinen 2013 s. 3.

¹⁸¹ Ammattiliitto Pro 2016 s. 1.

¹⁸² Tax Justice Network 2015 s. 3.

¹⁸³ Deloitte 2016 s. 3.

¹⁸⁴ Aukeela – Pankakoski 2016 s. 33.

¹⁸⁵ Aukeela – Pankakoski 2016 s. 19.

¹⁸⁶ Viitala 2016 s. 2.

Suomen lainsäädännön osalta suurimmat ongelmakohdat liittyvät siihen, että varsinaisesta laista tai hallituksen esityksestä ei löydy kattavasti kaikkia tietoja siitä, mitä verovelvollisilta vaaditaan, vaan lainsäätaja on tukeutunut voimakkaasti OECD:n tuottamaan ohjeistukseen ja viittaa siihen useasti lain esitöissä. Tämä on ristiriidassa perustuslain kanssa, vaikka laintulkinnan yksinkertaistamisen ja helpottamisen kannalta voikin olla varsin käypä ratkaisu. Lisäksi uusi raportointivelvollisuus saattaa asettaa sellaisen pienen tytäryhtiön, joka kuuluu yli 750 miljoonan euron liikevaihtoa tekevään konserniin, jonka emoyhtiö ei ole velvollinen laatimaan maakohtaista raporttia, melko kohuttomaan tilanteeseen toissijaisen raportointivelvollisuuden johdosta.¹⁸⁷

Yritysten kannalta Suomen lainsäädännön uudistus ja OECD:n lainsäädäntömallin implementointi myös lukuisiin muihin valtioihin tarkoittaa väistämättä raportointivelvollisuuden kasvua, vaikka tämä velvoite koskeekin ainoastaan hyvin suuria konserneja. Yritysten kannalta haasteeksi saattaa muodostua tietojärjestelmien saattaminen raportoinnin laatimisen edellyttämälle tasolle ja myös dokumentointiprosessin kehittäminen vaatii varmasti työtä alkuvaiheessa. Joidenkin yritysten ratkaisu voi myös olla liiketoimintojen osittainen uudelleenjärjestely ja sitä kautta verosuunnittelun harjoittaminen myös maakohtaisen raportoinnin osalta.¹⁸⁸ Myös kaksinkertaisen verotuksen riski voi kasvaa ja lisätä näin epävarmuutta sekä ylimääräisiä hallinnollisia kustannuksia. Lisäksi siirtohinnoitteluvoikaisuiden ja niitä koskevien lisäselvitysten määrä voi lisääntyä uudistuksen myötä. Tältä osin verohallinnolla on suuri rooli ja toivottavasti se pystyy käyttämään tietoja tehokkaasti hyödyksi aiheuttamatta yrityksille kuitenkaan turhaa työtä ja verotukseen liittyvää epävarmuutta. Myös mahdollisesti lisääntyvien valtioiden veroviranomaisten välisiin menettelyihin siirtohinnoittelukiistoja koskien toivoisi löytyvän riittävästi resursseja, jotta prosessit saataisiin hoidettua riittävän nopeasti.¹⁸⁹ Lisäksi veroviranomaisten eri valtioissa on huolehdittava erityisen tarkkaan dokumenttien sisältämien tietojen salassapidosta, sillä joissakin tapauksissa niiden avulla on mahdollista päätellä hyvinkin tarkasti esimerkiksi hinnoitteluun ja katteisiin liittyviä tietoja. Tämä luonnollisesti muodostaa yrityksille merkittävän riskin kaksinkertaisen verotuksen mahdollisuuden lisäksi. Lisäksi yritysten kannalta riskinä on raportointivelvollisuuden lai-

¹⁸⁷ Penttilä 2016 s. 3.

¹⁸⁸ Grant Thornton 2015 s. 4.

¹⁸⁹ Penttilä 2016 s. 5.

minlyönnin johdosta määrättävät suuretkin veronkorotukset, joita voidaan mahdollisesti määrätä saman konsernin useille yrityksille. Tältä osin konserni tietysti pystyy vaikuttamaan riskin toteutumiseen täyttämällä sille asetetut velvoitteet täysimääräisesti. Aina-kin Suomessa verotusmenettelylaki edellyttää tahallisuutta tai törkeää huolimattomuutta, jotta ankaria hallinnollisia sanktioita voitaisiin määrätä. Jatkossa sääntely ei ole aina-kaan vähenemässä, joten yritysten on pakko tottua sen lisääntymiseen ja toisaalta samat säännöt koskevat pääsääntöisesti myös kilpailijoita, jolloin erityistä kilpailuhaittaa ei pitäisi sääntelystä aiheutua, vaan raportointi voi jopa lisätä yritysten asemaa kansainvälisessä kilpailussa¹⁹⁰. Lisäksi verotarkastusten aiempaa tarkempi kohdistuminen on positiivista myös yritysten näkökulmasta. Tällöin oikein toimivilla yrityksillä verotarkastuksesta aiheutuvaa haittaa ei synny ja toisaalta kilpailijoiden toimintaan voidaan puuttua aiempaa paremmin, mikäli ne eivät noudata asetettuja sääntöjä.

Nähtäväksi jää, millaisia vaikutuksia BEPS-hankkeella ja uudistetuilla raportointivelvollisuuksilla on yritysten toimintaan. Kiistatta OECD on onnistunut aikaansaamaan täysin uudenlaisen hankkeen, joka muuttaa varmasti kansainvälisen verotuksen kenttää merkittävästi. Toivottavasti nämä muutokset ovat positiivisia ja yhtenäistävät sekä yksinkertaistavat kansainvälisen verotuksen pelikenttää. Jo tämä on suuri onnistuminen, vaikka globaalissa mittakaavassa verotulot eivät valtavassa määrin odotuksista huolimatta lisääntyisikään.

¹⁹⁰ European Commission 2014 s. 4.