

## Oikeusvarmuus, ennakoitavuus ja siirtohinnoittelu

*Viljami Tenhunen*

***Artikkelin tarkoituksena on antaa kuva oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden periaatteista siirtohinnoittelun kontekstissa, sekä esitellä lyhyesti soveltamistoiminnan haasteita ja hyväksi todettuja käytäntöjä. Analyysi perustuu oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden oikeusperiaatteiden punnintaan suhteessa niiden omiin ja toisaalta niitä ympäröiviin tavoitteisiin lähinnä oikeusteorian ja oikeusdogmatiikan keinoin. Keskeisimmät tulokset ja johtopäätökset selittävät osaltaan miksi oikeusvarmuus ja ennakoitavuus ovat korostetusti esillä siirtohinnoittelun soveltamistoiminnassa. Tähän vaikuttavat ennen kaikkea suhteellisen kapea kansallinen siirtohinnoittelusääntelymme, mikä lisää tulkinnanvaraisuutta ja siirtää harkintavaltaa kohti lainsoveltajaa, mutta myös alati kasvava kansainvälinen lähdeaineisto sekä jo lähtökohtaisesti vaikeasti kvantifioitava markkinaehtoperiaate. Kokonaisvaltaisin tapa oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden lisäämiseen on lopulta konsernin oma siirtohinnoittelun hallinta, koostuen siirtohinnoittelun analysoinnista, jatkuvasta monitoroinnista ja asianmukaisesta raportointivaatimukseen vastaamisesta.***

### Johdanto

Tämän artikkelin tarkoituksena on antaa lukijalleen kuva oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden periaatteista siirtohinnoittelun kontekstissa, sekä esitellä lyhyesti soveltamistoiminnan haasteita ja hyväksi todettuja käytäntöjä. Kyseessä on vero-oikeudellinen artikkeli, jonka aluksi käyn läpi aihepiirin ymmärtämiseksi tärkeimmät käsitteet sekä hyvin lyhyesti siirtohinnoittelun keskeisimmät oikeuslähteet. Loppuosaa kohden pyrin avaamaan sitä miksi oikeusvarmuus ja ennakoitavuus ovat siirtohinnoittelun kohdalla korostuneesti esillä ja millä tavoin oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden lisäämiseen voi tähdätä jo käytännön soveltamistoiminnassa. Artikkelissa esiin tuodut johto-

päätökset ovat omiani ja artikkelin lopussa esitelty lähdemateriaali saatavilla julkisista lähteistä.

Miksi siirtohinnoittelun, oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden kolminaisuus on tilintarkastuksen ja arvioinnin ammattilaiselle kenties tärkeämpi kuin koskaan ennen? Ensinnäkin oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta horjuttava siirtohinnoittelun tulkinnanvaraisuus on todettu jo OECD:n siirtohinnoitteluohjeissakin, joten lähtökohta yhteensovittamiselle on haastava.<sup>1</sup>

Toiseksi, tulojen ja menojen kohdistaminen oikeaan valtioon on noussut viime aikoina julkisen keskustelun eturintamaan ja siirtohinnoittelun rooli monikansallisten yritysten sisällä tehtävien liiketoimien arkipäiväisenä regulaatioympäristönä on liittänyt sen vahvasti mukaan tähän keskusteluun. Siirtohinnoittelun sääntely on valtioille ainut tapa päästä käsiksi konsernien sisällä liikkuviin rahavirtoihin ja viime aikoina onkin nähty lukuisia hankkeita sekä OECD:n että esimerkiksi Euroopan komission ajamina, joiden keskeisenä elementtinä on ollut siirtohinnoittelun sääntelyn kehittäminen. Kyseiset hankkeet ovat johtaneet muutoksiin myös kansallisessa lainsäädännössämme keskittyen tällä erää uusiin siirtohinnoittelun dokumentointisääntöihin sekä automaattiseen tietojen vaihtoon eri valtioiden veroviranomaisten välillä<sup>2</sup>.

Yrityksille siirtohinnoittelun sääntelyn kehitys on tarkoittanut mittavaa määrää uutta ohjeistusta, jota vasten niiden on peilattava toimintaperiaatteitaan. Ennakoitavuus ja oikeusvarmuus muuttuvassa toimintaympäristössä, kasvavan lähdeaineiston sekä jo lähtökohtaisesti vaikeasti kvantifioitavan markkinaehtoperiaatteen ympäröimänä ovat haastava yhdistelmä, joka aiheuttaa painetta niin kansalliselle sääntelylle kuin soveltamistoiminnallekin.

## Keskeiset käsitteet

Koska artikkeli käsittelee vero-oikeudellisia kysymyksiä siirtohinnoittelun kontekstissa, on tutkimuksen sujuvan seuraamisen mahdollistamiseksi syytä esitellä lyhyesti muutamia siirtohinnoitteluun läheisesti liittyviä käsitteitä. Seuraavilla käsitteiden määrittelyillä ei pyritä artikkelin kannalta merkityk-

<sup>1</sup> OECD Transfer pricing guidelines for multinational enterprises 2010, 133.

<sup>2</sup> Ks. lisää HE 142/2016 vp ja HE 203/2016 vp.

sellisiin linjanvetoihin, vaan niiden tehtävänä on ainoastaan avata lukijalle nyt käsiteltävää toimintakenttää.

*Siirtohinnoittelu.* Siirtohinnoittelun käsite tiivistettynä tarkoittaa *etuyhteydessä* olevien yritysten välisten liiketoimien, eli transaktioiden hinnoittelua verotuksen näkökulmasta<sup>3</sup>. Liiketoimia voivat tällöin olla esimerkiksi tavaramerkin käyttöoikeuden luovutus korvausta vastaan, konserninsisäisen hallintopalvelun myynti tai vaikkapa valmisteen myynti tehtaalta toisessa valtiossa sijaitsevalle jälleenmyyjälle. Näkökulma on verotuksellinen sen vuoksi, ettei etuyhteyksyrityksillä välttämättä olisi intressiä myydä palvelua tai tuotetta *markkinaehtoperiaatteen* mukaisella hinnalla, mutta osapuolten sijaintivaltioilla sen sijaan on fiskaalisessa mielessä intressiä vaatia markkinaehtoisen korvauksen jakoa näiden osapuolten välille. Tämän vuoksi siirtohinnoittelu on nimenomaan verotuksellisessa mielessä oikean hinnan määrittämistä.

*Etuyhteydasema.* Euyhteydaseman määrittely vaihtelee jonkin verran valtioiden välillä. Liiketoimen osapuolet ovat verotusmenettelylain<sup>4</sup> 31 §:n mukaan etuyhteydessä toisiinsa, jos liiketoimen osapuolella on toisessa osapuolesa määräysvalta tai kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa. Pykälän mukaan osapuolella on määräysvalta toisessa osapuolesa silloin, kun:

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

*Markkinaehtoperiaate.* OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaan sisältyvän periaatteen mukaan etuyhteystilanteissa olevien yritysten tulee liiketoimis-

<sup>3</sup> Ks. esim. Karjalainen & Raunio 2007, 14; Jaakkola et al. 2012, 21.

<sup>4</sup> Laki verotusmenettelystä 1558/1995, VML.

saan noudattaa ehtoja, joita vastaavassa tilanteessa olevat riippumattomat yritykset olisivat soveltaneet.<sup>5</sup> Markkinaehtoperiaatteen ydin on siis liiketoimien vertailukelpoisuudessa riippumattomien ja etuyhteysasemassa olevien yritysten välillä, jolla varmistetaan verotettavan tulon kertyminen siihen valtion, johon se ilman yritysten keskinäisiä intressejä olisi kertynyt.

### *Keskeisimmät oikeuslähteet*

Kansainvälisellä tasolla siirtohinnoittelun pelisäännöille luo pohjan OECD:n malliverosopimusten mukaan laaditut valtioiden väliset verosopimukset, joiden tulkinnassa hyödynnetään OECD:n tuottamia tulkintalähteitä, kuten malliverosopimuksen kommentaaria ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeen tulkintoja markkinaehtoperiaatteesta<sup>6</sup>. Verosopimuksissa luodaan oikeuksia myös valtioiden suorittamille siirtohinnoitteluokaisuille, verovelvollisen vaatimalle vastaoikaisuille sekä verosopimuksen tulkintaristiriitojen ratkaisemiseen tähtäävälle keskinäiselle sopimusmenettelylle.

OECD:n julkaisema siirtohinnoitteluohje on itsessään muodostunut kansainväliseksi standardiksi, joka on toiminut perustana myös lukuisten valtioiden siirtohinnoittelua koskevalle lainsäädännölle ja sen tulkinnalle<sup>7</sup>. Alkuperäisestä siirtohinnoitteluohjeesta on julkaistu päivitetty versio vuonna 2010, jonka lisäksi vuonna 2013 alkanut OECD:n Base Erosion and Profit Shifting -projekti (”BEPS-projekti”) on tuottanut mittavan määrän uutta ohjeistusta 15 avainkysymyksensä ympärille, osan raporteista päivittäessä vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjetta<sup>8</sup>.

Eurooppalaisesta perspektiivistä katsottuna OECD:n lisäksi myös Euroopan Unioni, etenkin Euroopan komission ja tätä tukemaan perustetun European Transfer Pricing Forumin kautta, on aktiivinen toimija siirtohinnoittelun alalla. OECD:n BEPS-projektin myötä myös Euroopan Unionin

<sup>5</sup> Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013, 190.

<sup>6</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital condensed version July 2010 ja OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 18 August 2010.

<sup>7</sup> HE 107/2006 vp, 3, Karjalainen & Raunio 2007, 38; Jaakkola et al. 2012, 46.

<sup>8</sup> <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>.

aktiivisuus on jälleen lisääntynyt, mistä viimeisimpänä osoituksena on maakohtaista raportointia koskeva EU-direktiivi 2016/881/EU.

Nykyinen kansallinen siirtohinnoittelusääntelyimme rakentuu verotusmenettelylain kolmen pykälän, eli 14 a–e §:n sekä 31 §:n ja 32 §:n ympärille. VML 14 a § sisältää määräykset siirtohinnoitteludokumentaation laatimiselvollisuudesta ja laatimiselvollisten piiristä ja vastaavasti VML 14 d § verotuksen maakohtaisen raportin laatimisesta. VML 14 §:n momentit b, c ja e sisältävät säännökset kyseisten dokumenttien sisällöstä sekä esittämisestä. VML 31 § koskee siirtohinnoitteluoikaisua ja sisältää myös etuyhteysyrityksen määritelmän. Verotusmenettelylain yleinen veronkorotuksia sääntelevä pykälä on 32 §, jonka 4 momentiksi on lisätty siirtohinnoittelua koskevan selvityksen laiminlyöntiperuste sekä 5 momentiksi verotuksen maakohtaista raportointia koskeva kohta<sup>9</sup>.

Kansalliset siirtohinnoittelupykälämme ovat kokeneet osittaisen uudistuksen vain hetki sitten, kun eduskunta hyväksyi vuoden 2016 lopussa niitä koskevan hallituksen esityksen HE 142/2016. Lakimuutosten taustalla ovat jo edellä esiin tuodut BEPS-raportit ja näiden osalta päivittyneet OECD:n siirtohinnoitteluohje sekä EU-direktiivi 2016/881/EU. Muutokset koskivat pykälää 14 b §, minkä lisäksi lakiin lisättiin uudet momentit 14 d ja 14 e § sekä 32 §:ään uusi 5 momentti (siirtäen momentit 5 ja 6 momenteiksi 6 ja 7). Maakohtainen raportointi astui voimaan tilikaudelta 2016 lähtien ja muutettuja dokumentointisäännöksiä sovelletaan ensimmäisen kerran vuonna 2017 alkaviin verovuosiin.

Siirtohinnoittelun keskeisimmät oikeuslähteet ovat siis laaja-alainen otos kansainvälisiä verosopimuksia, kansallista lainsäädäntöä sekä kansainvälisten toimijoiden, kuten OECD:n ja Euroopan unionin, julkaisemia ohjeita ja raportteja. Soveltamistoiminnan kannalta kenttä on hyvin mielenkiintoinen, vaatiin samalla yrityksiltä laaja-alaista selontottovelvollisuutta.

---

<sup>9</sup> Momenttien 4 ja 5 lisääminen ei kuitenkaan tarkoita muiden VML 32 §:n momenttien rajautumista pois siirtohinnoittelun osalta.

## Oikeusvarmuus ja ennakoitavuus siirtohinnoittelussa

Oikeusvarmuus ja ennakoitavuus linkittyvät yleisesti ottaen vero-oikeuteen ja edelleen siirtohinnoitteluun ennen kaikkea perustuslain (Suomen perustuslaki 731/1999, PL) oikeusvaltioperiaatteen (PL 2 §) sekä yksilön oikeuksista ja velvollisuuksista päättämisen (PL 80 §) kautta. Oikeusvarmuuden periaatteen keskeisenä sisältönä voidaankin pitää juuri oikeusjärjestyksen ja siihen perustuvan päätöksenteon ennakoitavuuden vaatimusta. Tämä tarkoittaa että lainsäädännön ja sitä noudattavan soveltamistoiminnan on kummankin oltava riittävän täsmällisiä, jotta oikeussubjektit voivat selkeästi ymmärtää näistä seuraavat oikeutensa ja velvollisuutensa.<sup>10</sup>

Täsmällisen lainsäädännön ja siihen linkittyvän ennakoitavuuden lisäksi oikeusvarmuuden periaatteeseen on katsottu kuuluvan myös saavutettujen oikeuksien suoja, taannehtivien oikeusvaikutusten kielto sekä ymmärrettävän kielen vaatimus<sup>11</sup>. Vertailun vuoksi valtiovarainministeriön yritysverotuksen kehittämistyöryhmän muistiossa periaatteita kuvataan seuraavasti:

”Oikeusvarmuudella tarkoitetaan sitä, että veroratkaisu on lainmukainen ja että verovelvollinen on voinut ennustaa ratkaisun sisällön. Veropäätösten ennustettavuus on olennainen osa oikeusvarmuutta. Oikeusvarmuuden toteutumiseen vaikuttaa merkittävästi lainsäädäntötekniikka. Yksityiskohtaisten säännösten katsotaan yleensä parantavan verotuksen ennustettavuutta, kun taas yleisluontoisten periaatteiden varaan luodut säännökset aiheuttavat tulkintaongelmia ja vähentävät siten ennustettavuutta.”<sup>12</sup>

Oikeuden syvätasoon kuuluvan oikeusvarmuuden periaatteen tarkemman jaottelun osalta tukeudun oikeusvarmuudesta väitelleen Helsingin yliopiston professori Juha Raition nk. aarniolaiseen näkemykseen, jossa oikeusvarmuus jakaantuu muodolliseen, faktuaaliseen ja aineelliseen osaan<sup>13</sup>.

<sup>10</sup> Lainkirjoittajan opas 2013, 180; Laakso et al. 2006, 344; sekä esim. PeVL 51/2010 vp, 2; PeVL 20/2008 vp, 2.

<sup>11</sup> Raitio 2001, 314; Lainkirjoittajan opas 2013, 180.

<sup>12</sup> Valtiovarainministeriön työryhmämuistio 4/2006, 17.

<sup>13</sup> Raitio 2001, 314; Raitio 2012, 403. Ks. myös esim. Raitio 2012, 404–406.

## *Muodollinen oikeusvarmuus*

Raition formuloinnin mukaisesti muodollinen oikeusvarmuus koostuu eritoten oikeusturvaodotuksen toteutumisesta ja mielivallan sekä takautuvan ja ennakoimattoman lainkäytön estämisestä. Samalla muodollisen oikeusvarmuuden toteutuminen edellyttäisi, että soveltajalla olisi käytössään selkeä säädöshierarkia ja säännösten pitäisi pystyä ohjaamaan päätöksiä oikeudenmukaiseen ja tapahtuneita tosiasioita vastaavaan suuntaan. Esimerkiksi perustuslakivaliokunta on yleisellä tasolla huomauttanut, että verolakeihin sisältyvä oikeus luottaa verovelvollisuuden kannalta olennaisia oikeuksia ja velvollisuuksia sääntelevän lainsäädännön pysyvyyteen. Valiokunnan mukaan taloudellisilla toimijoilla on lisäksi oikeus odottaa verolainsäädännöltä sellaista ennakoitavuutta, että he pystyvät etukäteen kohtuullisessa määrin arvioimaan verolainsäädännön merkityksen toimintaansa suunnitellessaan.<sup>14</sup>

Aiemman kansallisen siirtohinnoittelun sääntelyä koskevan uudistuksen kohdalla tuotiin esille, että kyseessä oli pääosin jo voimassa olleiden siirtohinnoitteluperiaatteiden tuominen säännöksiin<sup>15</sup> ja dokumentaatioisäntöjä lukuun ottamatta uusilla lainkohdilla ei mitään ilmeisimminkään ollut tarkoituksena tehdä radikaaleja ohjaavia muutoksia vallinneeseen verotuskäytäntöön. Menettelyn ennakoitavuuden toteutumista toivottiinkin jo valtiovarainvaliokunnan käsittelyssä, kun muistioon kirjattiin valiokunnan pitävän ”ensiarvoisen tärkeänä sitä, että lain soveltamisessa löydetään yhtenäiset ja helposti ennakoitavat menettelytavat.”<sup>16</sup> Käytännön soveltamistoiminnan lähdettyä liikkeelle ennakoitavuudesta esitettiin kuitenkin niin negatiivisia kommentteja, että verohallinto päätti aikanaan puolustautua asiassa lehdistötiedotteen avulla<sup>17</sup>.

Myös säännösten taannehtivuus on siirtohinnoittelun kohdalla läsnä, kun Korkeimman hallinto-oikeuden omaksuman ratkaisulinjan mukaisesti

<sup>14</sup> PeVL 1/2009 vp., 2; Lainkirjoittajan opas 2013, 406. Perustuslakivaliokunnan käytännöstä ks. esim. PeVL 39/2006 vp, 2.

<sup>15</sup> Ks. esim. HE 107/2006 vp, 3 ja 11.

<sup>16</sup> VaVM 22/2006 vp, 7.

<sup>17</sup> Ks. Verohallinnon lehdistötiedote 20.01.2014 ja esim. Haapaniemi 2013, 33–34; Linna-  
kangas, Helminen & Juusela 2014; Helsingin Sanomat 16.01.2014; Helsingin Sanomat  
8.3.2014; Talouselämä 6.3.2014.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden taannehtiva soveltaminen on hyväksyttävää, mikäli taannehtivat kohdat eivät sisällä perustavanlaatuisia uusia tulkintasuosituksia suhteessa jo aiemmin voimassa olleeseen<sup>18</sup>. Oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden kannalta on ongelmallista, kuinka ja missä määrin verovelvollinen pystyy varmistumaan uusien ohjeen kohtien taannehtivasta vaikutuksesta. Vastaaviin tilanteisiin tullaan törmäämään luultavasti myös tulevaisuudessa, sillä verohallinto linjasi etteivät siirtohinnoitteluohjeiden vuonna 2015 muutetut kohdat sisällä *perustavanlaatuisia uusia tulkintasuosituksia* suhteessa jo aiemmin voimassa olleeseen ensimmäiseen lukuun<sup>19</sup>.

Selkeyteen ja ennakoitavuuteen liittyen haasteellisiksi ovat muodostuneet esimerkiksi verotusmenettelylain 14 a §:n pienen ja keskisuuren yrityksen raja-arvot sekä riippumattomuutta kuvaavat omistus- ja sidosyhteysmääritelmät, jotka vaikuttavat siihen, onko yhtiö velvollinen laatimaan siirtohinnoitteludokumentaation<sup>20</sup>. Pykälässä ei esimerkiksi lue, että mikäli raja-arvoista työtekkijöiden määrä, tai sekä liikevaihto että taseen loppusumma, ylittävät raja-arvot kahtena tilikautena peräkkäin, on vasta jälkimmäiseltä tilikaudelta (ei siis jo ensimmäiseltä) laadittava dokumentaatio. Pykälästä ei myöskään ilmene, ettei pelkän liikevaihtorajan tai taseen loppusumman ylittäminen kahtena(-kaan) peräkkäisenä tilikautena vaikuta dokumentointivelvollisuuteen. Nämä asiat löytyvät vasta pykälässä viitatussta komission suosituksesta 2003/361/EY. Vaikka pykälässä asetetut raja-arvot ovatkin *täsmällisiä ja tarkkarajaisia*, eikä säännöksen perusteella viranomaiselle jää käytännössä juurikaan *barkintavaltaa*, on säännös kokonaisuutena ottaen vaikeaselkoinen. Tähän kiinnittivät aikanaan huomiota myös jo valtiovarainvaliokunnassa kuullut asiantuntijat<sup>21</sup>.

Soveltamistoiminnan kannalta merkittävä käsitteellinen lainsäädännön puute on erillisyyhtiöperiaatteen poisjättäminen verotusmenettelylain säännöksistä, vaikka kyseinen periaate useimmista Suomen solmimista verosopimuksista löytyykin. Nykyisessä tilanteessa tehokkaana oikeussäntönä voimassa

<sup>18</sup> Esim. vuosikirjapäätös KHO:2013:36.

<sup>19</sup> Verohallinnon kannanotto dnro A177/200/2015.

<sup>20</sup> Jaakkola et al. 2012, 32–34.

<sup>21</sup> VaVM 22/2006 vp., 3.



olevan erillisyyhtiöperiaatteen oikeudellinen perusta lepää ainoastaan verosopimuksissa sekä Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO:2010:73.

### *Faktuaalinen oikeusvarmuus*

Faktuaalisen oikeusvarmuuden pohdinnan taustalla on erityisesti oikeusrealistisia metodeja ja perustavanlaatuisena kysymyksenä ovatko oikeusnormit päteviä ja tehokkaita. Yksi tapa lähestyä tätä on Aulis Aarnion muotoilema, Jerzy Wróblewskin klassista oikeuden voimassaolon kolmijakoa hyödyntävä esitystapa, jossa oikeussäännön pätevyys riippuu sen systeemisdonnaisesta voimassaolosta ja tehokkuus taas sen tosiasiallisesta voimassaolosta<sup>22</sup>. Aarnion mukaan oikeusnormi on tehokas yhteiskunnassa silloin ja vain silloin, kun kansalaiset säännönmukaisesti noudattavat sitä käyttäytymisessään. Aarnio täsmentää vielä ajatustaan todeten säännönmukaisuuden merkitsevän, että jos joku joutuu suorittamaan käyttäytymistään koskevan valinnan, on todennäköistä, että hän valitsee normin mukaisen käyttäytymistavan.<sup>23</sup>

Tosiasiallisen vaikutuksen määrittämisessä johtoa voidaan edelleen hakea esimerkiksi Jani Wackerin väitöskirjasta<sup>24</sup>, jonka mukaan tosiasiallisen velvoittavuuden tunne yleisesti ottaen perustuu:

- a. moraaliluonteiseen käsitykseen siitä, että oikeussäännöksiä on noudatettava tai
- b. haluun välttää oikeussäännöksen rikkomisesta seuraavia haittaseurauksia tai
- c. molempiin edellä mainittuihin motiiveihin.<sup>25</sup>

Tosiasiallisiksi oikeussäännösten vaikutuksiksi Wacker nimeää ne oikeussääntelyn seuraukset, jotka aiheuttavat jonkin muutoksen ihmisten käyttäytymisessä tai toiminnassa.<sup>26</sup> Wackerin teesejä OECD:n siirtohinnoitteluohjeeseen sovellettaessa ja ohjeen merkittävyyttä peilaten niiden voidaan sanoa tuottavan tosiasiallisen sitovuuden kokemuksen, vaikka ne eivät esimerkiksi Suomen

<sup>22</sup> Aarnio 1982, 42–43.

<sup>23</sup> Aarnio 1982, 50.

<sup>24</sup> Ks. esim. Wacker 2009, 30.

<sup>25</sup> Wacker 2009, 7–8.

<sup>26</sup> Wacker 2009, 9–10.

oikeuslähdeopin mukaan varsinaisia oikeusnormeja olekaan. Näin eritoten siksi, koska verovelvollinen tietää veroviranomaisten noudattavan tarkasti näitä ohjeita ja jonka vuoksi verovelvollisen oma noudattamatta jättäminen johtaisi luultavasti virheellisen siirtohinnoittelun vuoksi sanktioon. Edelleen ohjeiden voidaan katsoa viranomaisia ohjaavan vaikutuksensa vuoksi olevan luonteeltaan myös *tehokkaita*. Tätä kantaa tukee esimerkiksi se, että verohallinnon soveltamiskäytännön lisäksi myös tuomioistuimet ovat todenneet ohjeet merkittäväksi tulkintalähteeksi, jonka vuoksi ohjeilla voidaan katsoa olevan myös rajatusti välillistä oikeudellista sitovuutta.

Oikeusvarmuuden kannalta tämä saattaa tietyissä tilanteissa olla ongelmallista, kun tosiasiallinen sitovuuden kokeminen ei kuitenkaan riitä nostamaan ei-oikeudellisia ohjausvälineitä voimassaoleviksi, tuomaria velvoittaviksi oikeusnormeiksi. Lisäksi siirtohinnoitteluohjeiden tehokkuuskaan ei ole aukotonta, joka sekin tekee sovelletusta käytännöstä epä johdonmukaisemman ja vaikeammin ennakoitavan. Esimerkiksi korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun KHO:2014:119 mukaan liiketoimen uudelleenluonnehdinta (vastaten nykyisten OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden tarkoittamaa ”liiketoimen sivuuttamista”) ei ole Suomessa toimenpiteenä mahdollinen markkinaehtoperiaatetta koskevaan VML 31 §:ään perustuen, vaikka OECD:n siirtohinnoitteluohjeet sivuuttamisen mahdollistavatkin<sup>27</sup>. Sinänsä molemmin puolin hyväksytyjen ohjeiden mukaan toimiminen ei vielä takaa molemmin puolin hyväksyttävää lopputulosta.

### *Aineellinen oikeusvarmuus*

Sekä aineellinen oikeusvarmuus että siihen liittyvä hyväksyttävyyden arviointi sisältävät arvolatautuneen ja subjektiivisen arvioinnin mahdollistavan elementin, jonka kriteereitä ei oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa voida rajata kovinkaan tarkasti.<sup>28</sup> Aarnion mukaan oikeudellinen ratkaisu on viimekädessä aina tasapainoilua lain kirjaimen ja muiden asiaan vaikuttavien perusteiden

<sup>27</sup> Ks. lisää esim. Isomaa-Myllymäki 2016, 475–487.

<sup>28</sup> Raitio 2012, 407–408.

välillä – kysymys on lain soveltamisesta tavalla, joka on yleisesti hyväksyttävissä.<sup>29</sup>

OECD:n siirtohinnoitteluohjeistus ei sisällä säännöksiä, pykäläiä tai momentteja, vaan aukikirjoitettuja kuvauksia erilaisista toimintatavoista ja niihin liittyvistä edellytyksistä erilaisissa tilanteissa. Tämän vuoksi OECD:n siirtohinnoitteluohje eroaa jonkin verran perinteisemmästä vero-oikeudellisesta lähdemateriaalista ja on jo lähtökohdiltaan herkempi tulkinnoille. Yleisellä tasolla ohje eittämättä lisää siirtohinnoittelun kohtelun ennakoitavuutta eri valtioiden välillä, mutta ratkaiseva merkitys muodostuu lopulta tämän laajan aineiston tulkinnasta. Valtioiden kilpaillessa verotuloista rationaalinen päätösten perustelu nousee keskeisimmäksi tekijäksi ratkaisujen hyväksyttävyyttä analysoitaessa.

Hyväksyttävyyden ja perustelujen osalta yhdeksi nostoksi soveltamistoiminnasta voidaan mainita verohallinnon antamat prosenttiperusteiset veronkorotukset, jotka on annettu varsinaisten siirtohinnoittelu-oikaisujen lisäksi. Korkein hallinto-oikeus on tapauksessaan KHO:2014:33<sup>30</sup> todennut, hallituksen esitykseen viitaten, että mikäli verovelvollinen pystyy osoittamaan pyrkineensä markkinaehtoiseen hinnoitteluun vilpittömästi ja kohtuullisin ponnistuksin, ei VML 32 § 3 momentin mukaista prosenttiperusteista sanktiota voida määrätä, vaikka siirtohinnoittelu-oikaisu toimitettaisiinkin. Käytännön soveltamistoiminnasta on kuitenkin huomautettu, että verohallinnolla on ollut tapana määrätä siirtohinnoittelu-oikaisutapauksissa veronkorotusta noin viisi prosenttia lisätystä tulosta<sup>31</sup>, vaikka prosenttiperusteinen veronkorotus lain mukaan edellyttäisi *tieten tai törkeästä huolimattomuudesta* annettua olennaisesti vääriä veroilmoitusta tai muun ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavaa ilmoitusta. Verotuskäytännössään verohallinto ei kuitenkaan ole arvioinut yrityksen menettelyä tai varsinkaan sen moitittavuutta, vaan määrännyt prosenttiperusteisen veronkorotuksen, mikäli verotettavaan tuloon tehty oikaisu on ollut euromääräisesti suuri.<sup>32</sup>

<sup>29</sup> Aarnio 1982, 19–20.

<sup>30</sup> Ks. myös KHO:2013:36.

<sup>31</sup> Tax Express 8/2014; Jaakkola et al. 2012, 38.

<sup>32</sup> Tax Express 8/2014.

Päätösten hyväksyttävyyteen liittyvä mielenkiintoinen tilastotieto on, että vuosina 2010–2016 verohallinnon siirtohinnoittelupäätöksistä tehtyihin valituksiin on saatu yhteensä 21 tuomioistuinten ratkaisua. Näistä oikeusassteissa säilyi kokonaan verohallinnon päätöksen mukaisina 53 prosenttia, 33 prosenttia pysyi osittain ja 14 prosenttia kumoutui kokonaan.<sup>33</sup> Jako ilmentää verrattain hyvin siirtohinnoittelun luonnetta tulkinta-alttiina kohteena, jossa hyväksyttävä lain soveltaminen ja rationaalinen päätösten perustelu ovat keskeisessä asemassa.

### Oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden varmistaminen viranomaisprosessilla

Lähtökohtaisesti oikeusvarmuutta voidaan hakea joko ennakolta erilaisilla ennakkoratkaisuilla tai niitä muistuttavilla toimilla, tai jälkikäteen kansallisen valitustien tai kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen tähtäävien neuvottelujen kautta.

Kansallisella tasolla siirtohinnoittelukysymysten ennakkollinen käsittely verohallinnon kanssa voi tapahtua joko epämuodollisesti tai muodollisesti. Verohallinto itse tarjoaa mahdollisuutta aloittaa *ennakkollinen (epämuodollinen) keskustelu* verohallinnon kannan selvittämiseksi. Yrityksen itsensä lisäksi aloite näihin keskusteluihin voi tosin tulla myös verohallinnon puolelta, esimerkiksi säännönmukaisen verotuksen tietojen perusteella tehdyn riskiarvioinnin tai mediaseurannan kautta.<sup>34</sup> *Ennakkoratkaisu* sen sijaan on VML 85 §:n mukainen verohallinnon sitova kannanotto verotusasiaan, jota haetaan vapaamuotoisella, mutta kirjallisella hakemuksella. Tämä päätös on maksullinen.

Oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden osalta on huomattava, että ennakkoratkaisu sitoo vain kotimaista veroviranomaista, mikä on vain kolikon toinen puoli rajat ylittävien liiketoimien ollessa kyseessä. Ennakollisella keskustelulla sen sijaan ei ole lainkaan oikeudellista sitovuutta, joskin periaatteellisella tasolla esimerkiksi luottamuksen suoja on korostetusti läsnä.

<sup>33</sup> Verohallinnon tiedote 15.8.2016.

<sup>34</sup> Verohallinnon tiedote 15.8.2016.

Kansallisen tason lisäksi yrityksillä on myös mahdollisuus tehdä hakemus siirtohinnoittelun ennakkohintasopimuksen tekemisestä (*Advance Pricing Agreement, APA*), vaikka nykyinen Suomen verolainsäädäntö ei tätä pykälän muodossa vielä tunnistaakaan. Kansallisen sääntelyn puuttuessa hakemusvaiheessa nojaututaan osapuolten valtioiden väliseen verosopimukseen. Sopimusta haetaan neuvottelemalla joko kahden tai useamman valtion edustajien kanssa ja saavutettu ratkaisu sitoo osapuolia määräajan. APA-neuvottelujen kesto on osapuolista riippuen yleensä puolesta vuodesta yli vuoteen, ilman prosessin aloittamiseen vaadittavaa taustatyötä ja hakemuksen valmistelua.

Mikäli siirtohinnoittelun osalta on jo ajaututtu erimielisyyksiin, on valittavana kaksi väylää; kotimainen valitus- ja oikeusprosessi, jossa tavoitteena on tehdyn oikaisun peruminen, sekä MAP/Arbitraatio-prosessi, jossa tavoitteena on kansainvälisen kahdenkertaisen verotuksen poistaminen.

*Kotimainen valitus- ja oikeusprosessi* rakentuu pääasiassa Oikaisulautakunta–Hallinto-oikeus–Korkein hallinto-oikeus-polun varaan. Korkeimman hallinto-oikeuden antamalla valitusluvalla tapaukselle voidaan hakea myös niin kutsuttua ennakkopäätösluonnetta, jolloin oikaisulautakunnan päätöksestä voidaan valittaa suoraan Korkeimpaan hallinto-oikeuteen. On tärkeää huomata, että kotimainen valitusprosessi saattaa eri valitusasteineen kestää useita vuosia.

*Mutual Agreement Procedure (MAP)* -prosessissa siirtohinnoitteluikäisen osapuolena olevien valtioiden viranomaiset neuvottelevat tehdyn oikaisun vaikutuksesta ja mahdollisesta toisen valtion vastaοikaisusta kyseessä olevien etuyhteisyriytysten verotettavaan tuloon. MAP-prosessin aloittaminen edellyttää valtioiden välille voimassa olevaa verosopimusta, joka sisältää OECD:n malliverosopimuksen artiklaa 25 vastaavan kohdan prosessin perustaksi. Euroopan unionin jäsenvaltioiden välillä neuvottelut on mahdollista aloittaa myös arbitraatiosopimuksen perusteella.<sup>35</sup>

*Arbitraatioprogressi* on Euroopan unionin arbitraatiosäädösten alainen MAP-prosessi, jossa osapuolet sitoutuvat ratkaisun löytämiseen kahden vuoden määräajassa. Mikäli tässä epäonnistutaan, alkaa arbitraatiosopimuksen mukainen neuvottelu, jonka hoitaa jäsenmaiden viranomaisten sijasta heidän

<sup>35</sup> Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013, 202; Jaakkola et al. 2012, 29.

asettamansa neuvoa-antava toimikunta. Toimikunnalla on kuusi kuukautta aikaa antaa lausunto siitä, onko markkinaehtoisuudesta poikettu ja kuinka paljon. Toimikunnan päätös on jäsenvaltioiden veroviranomaisia sitova.<sup>36</sup>

## Siirtohinnoittelun onnistunut hallinta

Arkipäiväisin ja kokonaisvaltaisoin tapa oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden lisäämiseen on lopulta konsernin oma siirtohinnoittelun hallinta, koostuen siirtohinnoittelun analysoinnista, jatkuvasta monitoroinnista ja asianmukaisesta raportointivaatimuksiin vastaamisesta.

Siirtohinnoittelun toteuttamiseksi konsernilla tulee olla (etukäteen määritetty) siirtohinnoittelumalli, jonka tulee vastata konsernin operatiivista toimintamallia. Suurimmat siirtohinnoittelua koskevat riskit aiheutuvat tilanteissa, joissa siirtohinnoittelumallia ei ole mietitty, toiminta on muuttunut mallin valitsemisen jälkeen, tai valittua mallia ei ole noudatettu. Liiketoiminnan tulos tai -tappio ja näitä muokkaavat riskit eivät saa kerääntyä yhtiöön, joka ei tosiasiallisesti kerrytä näitä tuloja tai kanna vastuuta / pääätä näistä riskeistä. Tämä on tärkeää huomioida myös puhtaasti kotimaisessakin toiminnassa.

Koska siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden todentaminen perustuu aina kunkin tapauksen tosiseikkoihin ja olosuhteisiin, nousevat siirtohinnoittelun dokumentointi ja muu asiassa annettava selvitys aivan keskeiseen asemaan. Siirtohinnoittelumallin onnistuneen valinnan lisäksi keskeinen siirtohinnoittelun hallintaan liittyvä tekijä onkin sen dokumentoiminen, joka toimii käytännössä pohjana myös siirtohinnoittelutarkastuksen alkaessa.

Siirtohinnoitteludokumentoinnin tarkoituksena on osoittaa toisistaan riippuvaisten yritysten välisten liiketoimien markkinaehtoisuus ja antaa verovelvolliselle suojaa veroviranomaisten jälkikäteen tekemiä siirtohinnoittelu-oikaisuja vastaan ja näin vähentää liiketoimiin kohdistuvaa kaksinkertaisen verotuksen riskiä. Toisaalta dokumentoinnin tarkoituksena on lisätä veroviranomaisten mahdollisuuksia tutkia siirtohinnoittelun markkinaehtoisuut-

---

<sup>36</sup> 90/436/EEC; Jaakkola et al. 2012, 58–59.

ta.<sup>37</sup> Suomessa dokumentaatio on lähtökohtaisesti laadittava verovuoden aikana tehdyistä etuyhteysliiketoimista, joissa toinen osapuoli on ulkomaalainen, sekä ulkomaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisistä toimista. Siirtohinnoittelun dokumentointi ja raportointi rakentuvat tulevaisuudessa BEPS-projektin esittelemän kolmijakoisen mallin ympärille myös Suomessa, eduskunnan hyväksyttyä hallituksen esityksen HE 142/2016 ja sen sisältämät muutokset VML:ään. Nämä kolme tasoa ovat:

1. koko konsernia koskevat tiedot ("*masterfile*"),
2. tietyssä maassa sijaitsevaa verovelvollista yhtiötä koskevat tiedot ("*local file*"), sekä
3. maakohtaiset, taloudellisiin seikkoihin liittyvät tiedot niistä valtioista ja oikeusalueista, joissa kansainvälisellä yrityksellä on toimintaa ("*country-by-country report*").

Dokumentoinnin pääasiallinen tarkoitus on etuyhteydessä tehdyn liiketoimen markkinaehtoisen hinnoittelun todentaminen, joka edellyttää tämän liiketoimen ehtojen *vertailua* riippumattomien osapuolten välisten liiketoimien ehtoihin (vertailuarviointi).<sup>38</sup> Vertailuarviointi taas edellyttää vertailutietoa, jonka etsimisellä ja keräämisellä on katsottu olevan vaikutusta myös mahdollisiin verokorotuksiin (ks. jo aiemmin mainittu vuosikirjapäätös KHO:2014:33).<sup>39</sup> Yleisimmät tavat vertailutiedon etsimiselle ovat sisäisen tai ulkoisen vertailukelpoisen hinnan identifointi, vertailu käyttäen yhtiö- tai liiketoimikohtaisia taloudellisia tunnuslukuja sekä erilaiset valuaatiot.

Ylätasolla liikuttaessa onnistuneeseen siirtohinnoittelun hallintaan voidaan siis katsoa kuuluvan konsernin toimintaa vastaavan siirtohinnoittelumallin valinta, hinnoittelun markkinaehtoisuutta tukevan vertailutiedon etsiminen sekä siirtohinnoittelumallin ja vertailutiedon dokumentointi.

<sup>37</sup> HE 107/2006 vp., 12–13.

<sup>38</sup> Verohallinnon muistio, Dnro 1471/37/2007, 19.10.2007.

<sup>39</sup> Myös hallituksen esityksessä todetaan, että mikäli "verovelvollinen osoittaa, että hän on pyrkinyt markkinaehtoiseen hinnoitteluun vilpittömästi ja kohtuullisin ponnistuksin, ei sanktiota määrätä, vaikka siirtohinnoitteluokaisu toimitettaisiinkin." Ks. HE 106/2006 vp, 20. myös KHO viittasi ratkaisussaan kyseiseen hallituksen esityksen kohtaan.

## Yhteenvedo ja johtopäätökset

Siirtohinnoittelua koskevan ja sääntelevän, eräänlaisen muuta verolainsäädäntöä täydentävän kansallisen normiston tavoitteena on varmistaa, että viranomaisella on lainsäädäntöön turvaava toimivaltaperuste. Julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin, kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia. Kansallinen siirtohinnoittelusäätelymme on jokseenkin kapea, mikä ei sinänsä vielä vaaranna oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta, mutta kuten edellä on tuotu esille, lisää tulkinnanvaraisuutta ja siirtää harkintavaltaa kohti lainsoveltajaa. Tämän lisäksi muuttuva toimintaympäristö, kasvava lähdeaineisto sekä jo lähtökohtaisesti vaikeasti kvantifioitava markkinaehtoperiaate luovat siirtohinnoittelulle haastavan yhdistelmän, jossa oikeusvarmuus ja ennakoitavuus ovat korostetusti esillä.

Lähestyin aihetta Raition (2011) oikeusvarmuuden kolmijakoisen määritelmän avulla, jossa *muodolliseen oikeusvarmuuden* alueella liikuttaessa esimerkiksi VML 14 a § saattaa epäselvyydessään johtaa verovelvollisen kannalta ennakoimattomaan dokumentointivelvollisuuteen. Myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden soveltamista koskeva Korkeimman hallinto-oikeuden omaksuma ratkaisulinja, jonka mukaan ohjeiden taannehtiva soveltaminen on hyväksyttävää, mikäli taannehtivat kohdat eivät sisällä perustavanlaatuisia uusia tulkintasuosituksia suhteessa jo aiemmin voimassa olleeseen, on oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden kannalta haastava.

*Faktuaaliseen oikeusvarmuuteen* kuuluva siirtohinnoittelun oikeussääntöjen pätevyuden ja tehokkuuden analysointi indikoi, että osapuolille käytännössä osoitettujen ohjeiden mukaisesti toimiminen ei kuitenkaan aina tuota toivottua lopputulosta. Tähän vaikutti ennen kaikkea OECD-ohjeistuksen luonne, joka laajuutensa ja suhteellisen avoimien määrittelyjen johdosta mahdollistaa joissakin tapauksissa hyvinkin erilaiset tulkinnat. Tulkintahaasteiden lisäksi ohjeistus saattaa tietyissä tilanteissa olla ristiriidassa kansallisen, sitovan oikeudellisen lähdeaineiston kanssa.

*Aineelliseen oikeusvarmuuden* perspektiivistä katsottuna oikeudellinen ratkaisu on viimekädessä aina tasapainoilua lain kirjaimen ja muiden asiaan vaikuttavien perusteiden välillä, jolloin aineellisessa oikeusvarmuudessa on ennen kaikkea kysymys lain soveltamisesta tavalla, joka on yleisesti hyväksyt-



tävissä. Keskustelu aggressiivista veronkorotuksista ja oikeusasteissa noin 50 prosenttisesti pintansa pitäneistä verohallinnon päätöksistä viittaisivat suhteellisen tiukkaan ja ehkä jopa hieman kokeilevaan soveltamislinjaan.

Lopuksi kävin läpi tekijöitä, jotka vaikuttavat onnistuneeseen siirtohinnoittelun hallintaan ja oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden saavuttamiseen, mielellään jo ennen erilaisia valitusteitä. Tätä koskien alle on koostettu prosessin askelmerkit; huoneentaulu onnistuneeseen siirtohinnoittelun hallintaan:

1. *Analysoi ja valitse* konsernille sopiva siirtohinnoittelumalli ja varmista, että valittu siirtohinnoittelumalli vastaa konsernin operatiivista toimintamallia. Muista tarkistaa mallin sopivuus aina mahdollisten liiketoiminnan muutosten jälkeen. Käytännöllinen tapa on laatia konsernille *siirtohinnoittelupolitiikka*, jota seurata.
2. *Selvitä*, mitä taloudellista tietoa on mahdollista kerätä omista lähteistä tai hankkia ulkopuolelta konsernin sisäisen hinnoittelun markkinaehtoisuuden osoittamiseksi (*vertailutieto suoritetuille liiketoimille*).
3. *Dokumentoi* siirtohinnoittelumalli vertailutietoineen riittävällä tasolla ja päivitä siirtohintadokumentaatio ajoissa, kun kaikki osalliset vielä muistavat toiminnan ja taustat.
4. *Varmista vähintään tilikausittain*, että sovellettu hinnoittelu vastaa valittua siirtohinnoittelumallia ja kerättyä vertailutietoa (liiketoimien hinnoittelu ja/tai yhtiöiden tulokset päätyvät perustellulle tasolle).
5. *Siirtohintatarkastuksen tullessa varmista*, että verotarkastajien haastattelemat henkilöt todella tuntevat liiketoiminnan ja siirtohinnoittelumallin, sekä ymmärtävät tarkastajien jokapäiväisestä liiketoiminnasta poikkeavan tarkastelunäkökulman.

Huolellisella suunnittelulla ja toiminnalla tulkinnanvaraisuus vähentyy, ennakoitavuus ja oikeusvarmuus lisääntyvät.

## Lähteet

Aarnio, Aulis 1982. *Oikeussäännösten tulkinnasta*. Helsinki: Helsingin Yliopiston Monistuspalvelu.

- Haapaniemi, Ossi 2013. Oikeusvarmuus ja ennustettavuus sekä lailla säätämisen vaatimus – esimerkkinä oman ja vieraan pääoman määrittely siirtohinnoittelusäännösten perusteella. Teoksessa Mieho, Altti (toim.) *Vero ja finanssi – Jublakin Matti Myrsky 60 vuotta*. Edita Publishing Oy.
- Isomaa-Myllymäki, Anita 2016. Etuyhteisliiketoimien uudelleenluonnehdinta, tunnistaminen ja sivuuttaminen OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa ja VML 31.1 §:n soveltamisessa. *Verotus* 5, 475–487.
- Jaakkola, Riikka, Laaksonen, Sanna, Nikula, Timo, Palmu, Mikko, Paronen, Vesa, Sandelin, Eric & Vasenius, Suvi 2012. *Siirtohinnoittelu käytännössä*. Helsinki: Edita Publishing.
- Karjalainen, Jukka & Raunio, Merja 2007. *Siirtohinnoittelu*. Juva: WSOYpro.
- Laakso, Seppo, Suviranta, Outi & Tarukannel, Veijo 2006. *Yleishallinto-oikeus*. Jyväskylä: Gummerus.
- Laaksonen, Sami 2013. Verohallinnon siirtohinnoitteluhankkeen haasteita. *Verotus* 2, 203–210.
- Raitio, Juha 2001. *The Principle of Legal Certainty in EC Law*. Saarijärvi: Gummerus Kirjapaino Oy.
- Raitio, Juha 2012. Oikeusvarmuus ja oikeusvoima Eurooppaoikeudessa. *Defensor Legis* N:o 4, 403–418.
- Wacker, Jani 2009. *Euroopan unionin talous- ja rahoituksen vaikutukset kansalliseen finanssivaltaan*. Tampere: Tampereen yliopistopaino.

### ***Säädökset ja lain esityöt***

- Laki verotusmenettelystä 1558/1995.  
Suomen perustuslaki 731/1999.  
HE 107/2006 vp.  
HE 142/2016 vp.  
HE 203/2016 vp.  
PeVL 39/2006 vp.  
PeVL 20/2008 vp.  
PeVL 1/2009 vp.  
PeVL 51/2010 vp.  
VaVM 22/2006 vp.

### ***Oikeustapaukset***

- KHO:2010:73.  
KHO:2013:36.  
KHO:2014:33.  
KHO:2014:119.

## *Muut lähteet*

- Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013, Verohallinnon julkaisu 284.13. Edita Publishing 2013.
- Lainkirjoittajan opas, Oikeusministeriön julkaisu 37/2013, Selvityksiä ja ohjeita OM 1/40/2011. Saatavissa pdf:nä osoitteesta: <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-259-318-4>
- Siirtohinnoittelun dokumentointi, Verohallinnon muistio, Dnro 1471/37/2007, 19.10.2007.
- Verohallinnon lehdistötiedote 20.01.2014: [https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa\\_Verohallinnosta/Medialle/Lehdistotiedotteet/Verohallinnon\\_siirtohinnoittelutyo\\_edist\(30876\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Medialle/Lehdistotiedotteet/Verohallinnon_siirtohinnoittelutyo_edist(30876))
- Verohallinnon tiedote 15.8.2016: [https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa\\_Verohallinnosta/Uutiset/Siirtohinnoittelukysymyksiin\\_saatavissa\\_\(40524\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Uutiset/Siirtohinnoittelukysymyksiin_saatavissa_(40524))
- Yleissopimus kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä 90/436/EEC.
- Komission suositus mikroyritysten sekä pienten ja keskisuurten yritysten määritelmästä 2003/361/EY. Euroopan unionin virallinen lehti nro L 124, 20/05/2003 s. 36 – 41.
- OECD Model Tax Convention on Income and on Capital condensed version July 2010.
- OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 18 August 2010.
- BEPS-projekti: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>.
- Linnakangas, Helminen & Juusela 2014, Helsingin Sanomat 16.01.2014: <http://www.hs.fi/talous/Oikeustieteilij%C3%A4t+kummastelevat+y yrityksille+m%C3%A4tk%C3%A4istyj%C3%A4+j%C3%A4lkiveroja/a1389792380000>.
- Helsingin Sanomat 8.3.2014: <http://www.hs.fi/talous/Fortum+haastoi+verottajan+oikeuteen/a1394189664014>
- Talouselämä 6.3.2014: [http://www.talouselama.fi/Tebatti/kysymykset/yritykset+verottajan+mielivallan+armoilla/a2236437?s=u\\_id-2073415\\_1](http://www.talouselama.fi/Tebatti/kysymykset/yritykset+verottajan+mielivallan+armoilla/a2236437?s=u_id-2073415_1)
- Tax Express 8/2014; <http://www.pwc.fi/fi/verokonsultointi/tax-express/2014/siirtohinnoittelu-8-2014.jhtml>

