

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi verotusmenettelystä annetun lain siirtohinnoittelua koskevien dokumentointisäännösten muuttamisesta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi verotusmenettelystä annetun lain siirtohinnoitteludokumentointia koskevia säännöksiä. Lisäksi lakiin lisättäisiin velvollisuus antaa Verohallinnolle verotuksen maakohtainen selvitys. Laissa määrättäisiin myös veronkorotuksesta verotuksen maakohtaisen selvityksen toimittamista koskevan velvollisuuden laiminlyönnin perusteella. Verohallinto valtuutettaisiin antamaan tarkentavia päätöksiä ja määräyksiä verotuksen maakohtaisen selvityksen toimittamisajasta ja -tavasta.

Ehdotettujen muutosten jälkeen siirtohinnoittelun dokumentointia ja verotuksen maakohtaista selvitystä koskevissa säännöksissä huomioitaisiin Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön muuttuneet ohjeet.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan vuoden 2017 alusta. Lakia sovellettaisiin ensimmäisen kerran 1 päivänä tammikuuta 2017 tai sen jälkeen alkavalta verovuodelta toimitettavassa verotuksessa. Verotuksen maakohtaisen selvityksen osalta lakia sovellettaisiin ensimmäisen kerran 1 päivänä tammikuuta 2017 tai sen jälkeen alkavalta tilikaudelta annettaviin tietoihin.

PERUSTELUT

1 Nykytila

Verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995), jäljempänä *verotusmenettelylaki*, 14 a §:n mukaan verovelvollisen on laadittava kirjallinen selvitys verovuoden aikana etuyhteydessä tekemistään liiketoimista. Etuyhteydessä tehdyillä toimilla tarkoitetaan verotusmenettelylain 31 §:n mukaisen ulkomaisen etuyhteysosapuolen kanssa tehtyjä liiketoimia. Siirtohinnoitteludokumentoinnilla tarkoitetaan näistä liiketoimista laadittua dokumentointia. Siirtohinnoitteludokumentoinnin tarkoituksena on osoittaa, että verovelvollisen etuyhteystoimet noudattavat verotusmenettelylain 31 §:n markkinaehtoperiaatetta. Dokumentointivelvollisuus koskee myös ulkomaalaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisiä toimia. Pienet ja keskisuuret yritykset on vapautettu dokumentoinnin laatimisesta.

Siirtohinnoitteludokumentointiin on verotusmenettelylain 14 b §:n nojalla sisällytettävä liiketoimintaa ja etuyhteyssuhteita koskeva kuvaus sekä tiedot liiketoimista. Lisäksi siihen tulee sisällyttää toimintoarviointi, vertailuarviointi sekä kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä, jos verovelvollisen ja liiketoimen osapuolen välillä tehtyjen liiketoimien yhteismäärä on verovuonna yli 500 000 euroa. Verotusmenettelylain 14 c §:n mukaan siirtohinnoitteludokumentointi on esitettävä Verohallinnolle veroviranomaisen pyynnöstä 60

päivän sisällä veroviranomaisen kehotuksesta. Täydentävien lisäselvitysten esittämiselle on 90 päivän määräaika. Veroviranomainen voi pyynnöstä pidentää määräaikoja.

Siirtohinnoitteludokumentoinnille määrättävästä veronkorotuksesta säädetään erikseen. Verotusmenettelylain 32 §:n 4 momentin mukaan siirtohinnoitteludokumentoinnin tai sitä täydentävän lisäselvityksen esittämisen määräajan noudattamatta jättämisestä tai niiden esittämisestä vaillinaisena tai virheellisenä voidaan määrätä enintään 25 000 euron suuruinen veronkorotus.

Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön, jäljempänä *OECD*, julkaisi vuonna 2013 selvityksen veropohjien rapautumisesta ja voittojen siirtämisestä, *BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)*. Kyse on verosuunnittelustrategioista, joissa hyödynnetään eri valtioiden verosäännösten keskinäisiä eroja siten, että voitot siirretään verotettavaksi matalan verotuksen tai nollaverotuksen valtioihin tai oikeusalueille. Tulon verotusvaltiolla on vähän tai ei ollenkaan yhteyttä tuloa tuottavaan taloudelliseen ja arvoa luovaan toimintaan.

OECD julkaisi vuonna 2013 toimenpideohjelman (*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*), johon sisältyy 15 toimenpidettä *BEPS*-tilanteiden ratkaisemiseksi. Toimenpideohjelmassa todettiin muun ohella, että informaatioasymmetria, joka vallitsee verovelvollisten ja veroviranomaisten välillä, heikentää kykyä hallita markkinaehtoperiaatetta sekä lisää mahdollisuuksia *BEPS*-ilmiöiden syntymiselle. Veroviranomaisten saattaa olla vaikeaa saada kokonaiskuvaa verovelvollisen globaalista arvoketjusta. Toimenpideohjelmassa tuotiin esiin myös, että valtioiden erilaiset dokumentointivelvoitteet aiheuttavat verovelvollisille lisääntyneitä kustannuksia.

OECD:n toimenpideohjelmaan sisällytettiin toimenpide 13 siirtohinnoitteludokumentoinnista. Sen tavoitteena on verovelvollista koskevan informaation läpinäkyvyyden lisääminen verohallintojen näkökulmasta ottaen kuitenkin samalla huomioon yrityksille aiheutuvat kustannukset. Toimenpide 13:n mukaan yritysten on annettava tarvittavat tiedot tulojen globaalista allokoinnista, taloudellisesta toiminnasta sekä eri valtioihin maksetuista veroista.

Lokakuussa 2015 *OECD* julkaisi toimenpide 13:een liittyvän ohjeistuksen siirtohinnoittelun dokumentoinnista ja maakohtaisesta raportista (*Action 13: Final Report. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*), jäljempänä *BEPS-dokumentointiohjeistus*. Raportti käsittelee ohjeistuksen siirtohinnoitteludokumentoinnin ja maakohtaisen raportin tietosisällöstä sekä implementoinnista. Ohjeistus korvaa *OECD*:n julkaiseman raportin ”Siirtohinnoitteluperiaatteet monikansallisia yrityksiä ja verohallintoja varten”, jäljempänä *OECD:n siirtohinnoitteluohjeet*, luvun V aiemman sisällön.

BEPS-dokumentointiohjeistuksen mukaan siirtohinnoitteludokumentointi koostuisi kolmesta osasta: 1) koko konsernia koskevista tiedoista (*master file*), 2) tietyssä maassa sijaitsevaa yksittäistä yritystä koskevista tiedoista (*local file*) sekä 3) maakohtaisista, taloudellisiin seikkoihin liittyvistä tiedoista niistä valtioista ja oikeusalueista, joissa kansainvälisellä yrityksellä on toimintaa (*country-by-country report*). *BEPS-dokumentointiohjeistuksen* mukaan siirtohinnoitteludokumentoinnin tehtävänä on varmistaa, että verovelvollinen arvioi liiketoimiensa markkinaehtoisuuden toteutumista ja että tämä tapahtuu mahdollisimman ajantasaisesti. Lisäksi siirtohinnoitteludokumentoinnissa saatuja tietoja voitaisiin käyttää verohallinnoissa tukena riskianalyyseissä, jotta se voitaisiin suorittaa mahdollisimman tehokkaasti. Kolmantena siirtohinnoitteludokumentoinnin tavoitteena on toimia tiedonlähteenä verotarkastuksen suorittamiseksi. *BEPS-dokumentointiohjeistuksessa* on kuitenkin nimenomaisesti todettu, että veroviranomaisella on oikeus saada verovelvolliselta muitakin

tietoja kuin mitä siirtohinnoitteludokumentointi sisältää. OECD on erityisesti todennut, että country-by-country report -tietoja voitaisiin käyttää siirtohinnoittelun ylätason riskianalyysin ohella myös muiden BEPS-ilmiöön liittyvien riskien arvioimiseen sekä taloudellisten ja tilastollisten analyysien tekemiseen.

BEPS-dokumentointiohjeistuksen mukaan kukin verohallinto pyytäisi master file -tiedot ja yksittäistä yritystä koskevat local file -tiedot kyseisessä valtiossa sijaitsevalta verovelvolliselta. Country-by-country -tiedot pyydetäisiin sen sijaan pääsääntöisesti konsernin ylimmältä emoyritykseltä sen asuinvaltiossa. Ylimmän emoyrityksen asuinvaltio toimittaisi kyseiset tiedot sen jälkeen automaattisella tietojenvaihdolla valtioille ja oikeusalueille, joita country-by-country -tiedot koskettavat ja joiden kanssa ylimmän emoyrityksen asuinvaltio on solminut asiaa koskevan toimivaltaisten viranomaisten välisen sopimuksen. Kyseinen sopimus sisältää muun muassa tietojen toimittamiseen, hyödyntämiseen sekä salassapitoon liittyviä seikkoja. Jotta kyseisten country-by-country -tietojen saanti turvattaisiin, ne voitaisiin pyytää tietyissä tilanteissa paikallisesti suoraan konserniyritykseltä, joka ei ole niin sanottu konsernin ylin emoyritys. Konserni voisi BEPS-dokumentointiohjeistuksen mukaan myös tietyissä tilanteissa ja tiettyjen ehtojen täyttyessä nimetä konserniyrityksen country-by-country -tietojen antajaksi.

BEPS-dokumentointiohjeistuksessa korostetaan, että on sekä verovelvollisten että verohallintojen kannalta tärkeää implementoida ohjeet johdonmukaisesti ja mahdollisimman laajasti. Uusien master file, local file sekä country-by-country -tietoja koskevien ohjeiden implementointi on OECD:ssä jatkuvan arvioinnin kohteena. Niiden kokonaisarviointi tapahtuu vuonna 2020, jolloin on käytettävissä muutamalta vuodelta saadut kokemukset.

Myös Euroopan unionissa, jäljempänä *EU*, on jo usean vuoden ajan korostettu, että kansainväliseen liiketoimintaan liittyy verotuksellisia ongelmia, jonka vuoksi valtiot menettävät verotulojaan. EU:n eri toimielimet ovat esittäneet esimerkiksi erilaisia toimenpiteitä avoimuuden ja tietojenvaihdon osalta veropetosten, veronkierron sekä aggressiivisen verosuunnittelun torjumiseksi.

Euroopan komission toimintaohjelmissa vuosille 2015 ja 2016 yhtenä päätoimena on oikeudenmukaisemman lähestymistavan omaksuminen verotukseen. Se tarkoittaa toimintasuunnitelmaa veronkierron ja veropetosten torjunnasta muun muassa EU:n tasolla toteutettavien toimien avulla. Tavoitteena on ottaa käyttöön järjestelmä, jonka mukaan verotus tapahtuu siinä maassa, jossa voitotkin ovat syntyneet. Komission tiedonannossa 17 päivänä kesäkuuta 2015 COM(2015)302 final korostuvat verotustietoihin liittyvän läpinäkyvyyden, viranomaisyhteistyön ja tietojenvaihdon edistämistä koskevat tavoitteet ja toimet. Toimintasuunnitelmassa todetaan, että esimerkiksi OECD:n ja EU:n toimenpidesuosituksat avoimuuden lisäämiseksi tuottavat lisää informaatiota, jonka avulla verohallinnot voivat tunnistaa tarkempaa analyysiä edellyttävät konsernin sisäiset transaktiot. Komissio voisi toimintasuunnitelman mukaan antaa tarkempaa ohjeistusta, miten verohallinnot voisivat käyttää kyseistä informaatiota parhaalla mahdollisella tavalla. EU-jäsenvaltiot sopivat lokakuussa 2015 tietojenvaihtoa koskevan direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta. Kyse on rajat ylittäviä tilanteita koskevien ennakkopäätösten sekä ennakkohinnoittelusopimusten automaattisesta tietojenvaihdosta jäsenvaltioiden kesken. Uusi direktiivi tulee sovellettavaksi vuoden 2017 alusta lukien.

Useat valtiot valmistelevat parhaillaan uusien dokumentointisäännösten säätämistä tai olemassa olevien säännösten päivittämistä tai ovat näin jo tehneet. *Alankomaat* julkaisi syyskuussa 2015 lakiehdotuksen (Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten Overige fiscale maatregelen 2016), jossa ehdotetaan uudistettavaksi voimassa olevia

dokumentointisäännöksiä sisällyttämällä säännöksiin vaatimukset koko konsernia koskevista tiedoista sekä tarkemmat tiedot paikallisesta yhtiöstä. Ehdotukseen sisältyy myös hollantilaisille konsernin ylimmille emoyrityksille asetettu velvollisuus esittää maakohtainen veroraportti OECD:n mallin mukaisesti. Luonnoksen mukaan jos tietoja ei saada tietojenvaihdon kautta konsernin ulkomaisen emoyhtiön valtiosta, se voidaan vaatia myös hollantilaiselta konserniyritykseltä ja kiinteältä toimipaikalta, joka ei ole konsernin ylin emo. Maakohtaisessa raportissa edellytetään muun muassa tietoja tuloista, voitoista, veroista sekä muista OECD:n BEPS-ohjeissa mainituista seikoista. Ehdotetut säännökset on esitetty tulevan sovellettavaksi 1 päivänä tammikuuta 2016 alkaen.

Norja julkaisi joulukuussa 2015 lakiehdotuksen (Høringsnotat – land-for-landrapportering for skatteformål Saksnr. 15/1829, 2.12.2015), jossa norjalaisille konsernin ylimmille emoyrityksille ehdotetaan velvollisuutta esittää maakohtainen veroraportti OECD:n mallin mukaisesti. Jos tietoja ei saada tietojenvaihdon kautta ulkomaisen emoyrityksen valtiosta, se voidaan vaatia myös norjalaiselta konserniyritykseltä ja kiinteältä toimipaikalta, joka ei ole konsernin ylin emo. Konserni voi myös nimetä raportin antajaksi ulkomaisen konserniyrityksen, jos tietyt edellytykset täyttyvät. Maakohtaisen veroraportoinnin on esitetty tulevan sovellettavaksi 1 päivänä tammikuuta 2016 alkaen.

Ranskan parlamentin alahuone hyväksyi marraskuussa 2015 lakimuutoksen, jonka mukaan ranskalaisilla konsernin ylimmillä emoyrityksillä on velvollisuus maakohtaiseen raportointiin. Vastaava velvollisuus on myös sellaisella Ranskassa sijaitsevalla yrityksellä, jonka konserni on osoittanut maakohtaisen raportin toimittavaksi yritykseksi tai joka ei pysty osoittamaan, että mikään muu konserniyritys täyttäisi ilmoitusvelvollisuuden erikseen määritellyissä valtioissa tai oikeusalueella. Ranskan hallitus laatii listan kyseisistä erikseen määritellyistä valtioista tai oikeusalueista. Uudet säännökset tulevat sovellettaviksi 1 päivänä tammikuuta 2016 alkavilta tilikausilta.

Tanska julkaisi marraskuussa 2015 lakiehdotuksen (Forslag til lov om ændring af skattekontrolloven, arbejdsmarkedsbidragsoven, kildeskatteloven, ligningsloven og pensionsbeskatningsloven; Indførelse af land-for-land rapportering for store multinationale koncerner, gennemførelse af ændring af direktivet om administrativt samarbejde på beskatningsområdet m.v. L46), jossa ehdotetaan muun ohella velvollisuutta tanskalaisille konsernin ylimmille emoyrityksille esittää maakohtainen veroraportti OECD:n mallin mukaisesti. Jos tietoja ei saada tietojenvaihdon kautta ulkomaiselta emoyritykseltä, se voidaan vaatia myös tanskalaiselta yritykseltä ja kiinteältä toimipaikalta, joka ei ole konsernin ylin emo. Konserni voi myös nimetä raportin antajaksi ulkomaisen konserniyrityksen, jos tietyt edellytykset täyttyvät. Maakohtaisen veroraportoinnin on esitetty tulevan sovellettavaksi 1 päivänä tammikuuta 2016 alkaen ja tanskalaisten muiden kuin ylimpien emoyritysten osalta 1 päivänä tammikuuta 2017 alkaen.

Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ilmoitti syyskuussa 2014, että se implementoi OECD:n maakohtaisen raportin. Jatkotoimenpiteenä kyseiselle ilmoitukselle parlamentti sääti maaliskuussa 2015 (Finance Act 2015, 26 päivänä maaliskuuta 2015), että monikansallisia yrityksiä velvoittava, verohallinnolle tehtävä maakohtainen raportointi voidaan implementoida tarkemmilla säännöksillä kansalliseen lainsäädäntöön. Verohallinto (HM Revenue and Customs) julkisti lokakuussa 2015 niin sanotulle tekniselle kuulemiselle maakohtaisen raportin, jolla tarkoitetaan OECD:n BEPS-työn puitteissa julkaistua ohjeistusta maakohtaisesta raportoinnista. Velvollisuus on asetettu Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvalle konsernin ylimmälle emoyhtiölle. Myös muu Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuva yhtiö voi tietyin edellytyksin toimittaa ilmoituksen verohallinnolle. Maakohtaisen veroraportoinnin on esitetty tulevan sovellettavaksi 1 päivänä tammikuuta 2016 alkaen.

Myös eräät muut valtiot ovat muuttaneet lainsäädäntöään tai ovat tehneet esityksiä lainsäädäntönsä muuttamiseksi OECD:n maakohtaisen veroraportoinnin johdosta. *Espanjassa* ja *Puolassa* uusi sääntely on jo saatettu voimaan. Lisäksi esimerkiksi *Irlannissa* ja *Australiassa* asiaa koskeva lainsäädäntöprosessi on kesken. Myös *Yhdysvaltojen* julkaisemaan työsuunnitelmaan 2015—2016 sisältyy maakohtaisen raportoinnin implementointi.

2 Ehdotetut muutokset

Lain 14 b §:ssä säädettäisiin muutoksista siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältöön. Muutoksia voimassaoleviin siirtohinnoitteludokumentointia koskeviin säännöksiin aiheuttaisi etenkin 14 b §:n 1 momentissa ehdotettu sääntely. Ehdotettu sääntely vastaisi OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden päivitettyä dokumentointiohjeistusta. Siirtohinnoitteludokumentointia koskevien säännösten sisältämien käsitteiden tulkintalähteenä olisivat OECD:n siirtohinnoitteluohjeet.

Siirtohinnoitteludokumentointiin olisi sisällytettävä pykälän 1 momentissa mainitut tiedot konsernista, johon verovelvollinen kuuluu. Konsernilla tarkoitettaisiin koko kansainvälistä konsernia, josta suomalainen verovelvollinen on osa. Tarkoituksena ei siten esimerkiksi olisi esittää kuvausta ainoastaan alakonsernista, johon suomalainen verovelvollinen välittömästi kuuluu. Pykälän 1 momentin tietovaatimukset vastaisivat siirtohinnoitteludokumentointia koskevan BEPS-dokumentointiohjeistuksen liitteen I muodostamaa osakokonaisuutta (*master file*). Pykälän 1 momentin 1 kohdassa edellytetyjen tietojen avulla olisi tarkoitus pystyä muodostamaan kuva konsernin kansainvälisestä liiketoiminnasta ja siirtohinnoittelua koskevista toimintaperiaatteista sen maailmanlaajuisessa taloudellisessa, juridisessä sekä rahoitukseen ja verotukseen liittyvässä ympäristössä.

Pykälän 1 momentin 1 kohdan mukaisesti konsernista olisi esitettävä sen organisaatorakenne. Organisaatorakenteella tarkoitettaisiin kaaviota konserniyhtiöistä ja niiden omistussuhteista sekä konsernin toiminnallisesta rakenteesta. Kaaviosta tulisi käydä ilmi myös juridisten ja liiketoimintayksiköiden sekä kiinteiden toimipaikkojen maantieteellinen sijoittuminen.

Siirtohinnoitteludokumentoinnissa olisi pykälän 1 momentin 2 kohdan mukaisesti esittävä kuvaus konsernin liiketoiminnasta. Tällä tarkoitettaisiin yleiskuvausta konsernin liiketoiminnasta. Siihen olisi sisällytettävä selostus konsernin liiketoiminnan kannalta tärkeistä, tuloa tuottavista ja arvoa luovista tekijöistä (*drivers of business profit*). Lisäksi kuvaukseen olisi sisällytettävä selostus konsernin liikevaihdolla mitattuna viiden suurimman tuotteen ja tarjotun palvelun tuotanto- ja toimitusketjusta. Vastaava kuvaus olisi sisällytettävä myös sellaisista tuotteista ja tarjotuista palveluista, joiden osuus liikevaihdosta on enemmän kuin viisi prosenttia. Selostukseen olisi sisällytettävä tieto kyseisten tuotteiden ja palveluiden pääasiallisista maantieteellisistä markkinoista. Kuvaus voitaisiin esittää esimerkiksi taulukon tai diagrammin muodossa. Liiketoiminnan kuvaukseen olisi liitettävä myös listaus ja lyhyt selostus niistä järjestelyistä, jotka koskevat keskeisiä konsernin sisäisiä palveluja ja jotka liittyvät muuhun kuin tutkimukseen ja kehitykseen. Kuvaukseen olisi sisällytettävä lisäksi tiedot keskeisten palveluntarjoajien toiminnoista ja kyvykkyydestä. Myös siirtohinnoitteluperiaatteet, jotka koskevat palveluiden tuottamisesta aiheutuneiden kustannusten jakoa ja palveluveloituksista perittävän hinnan määrittelyä, olisi esitettävä osana konsernin liiketoimintaa koskevaa kuvausta. Liiketoiminnan kuvaukseen sisältyisi myös lyhyt toimintoarviointi, joka kuvaisi merkittävimpiä liiketoiminnan arvonmuodostukseen liittyviä panostuksia, joita yksittäiset konserniyritykset tekevät. Näillä tarkoitettaisiin esimerkiksi avaintoimintojen, merkittävien riskien ja tärkeiden varojen kuvausta. Liiketoiminnan kuvaus kattaisi lisäksi selostuksen tilikaudella tapahtuneista tärkeistä liiketoiminnan uudelleenjärjestelyistä etuhyteysosapuolten välillä sekä konserniin liittyneistä yrityskaupoista.

Siirtohinnoitteludokumentoinnissa olisi pykälän 1 momentin 3 kohdan mukaisesti esitettävä kuvaus aineettomaan omaisuuteen liittyvästä toiminnasta. Aineettomalla omaisuudella tarkoitettaisiin OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaista arvoa tuottavaa muuta kuin fyysistä tai rahoitukseen liittyvää aineetonta omaisuutta. Aineetonta omaisuutta koskevan käsitteen tulkintalähteenä olisivat OECD:n siirtohinnoitteluohjeet. Aineettoman omaisuuden kuvaus kattaisi selostuksen konsernin kokonaisstrategiasta, joka liittyy aineettoman kehittämiseen, omistamiseen ja hyödyntämiseen. Kuvaus sisältäisi myös tiedot keskeisen tutkimus- ja kehitystoiminnan sijainnista. Lisäksi dokumentointi sisältäisi tiedot siitä, missä tutkimus- ja kehitystoimintoja koskeva johto ja ohjaus tapahtuvat. Aineettoman omaisuuden kuvauksen olisi sisällettävä lista siirtohinnoittelun kannalta tärkeästä aineettomasta omaisuudesta tai aineettoman omaisuuden ryhmistä. Lisäksi dokumentoinnissa olisi oltava tieto siitä, mikä yhtiö ne juridisesti omistaa. Aineettoman omaisuuden kuvaus käsittäisi myös listan tärkeistä aineetonta koskevista sopimuksista sekä tiedon, minkä konserniyritysten välillä ne on tehty. Tämä kattaisi muun muassa kustannustenjakosopimukset, merkittävät tutkimustoimintaa koskevat sopimukset sekä lisenssisopimukset. Aineettoman omaisuuden kuvaus sisältäisi myös yleisen kuvauksen konsernin siirtohinnoitteluperiaatteista, jotka koskevat tutkimus- ja kehitystoimintaa ja aineetonta omaisuutta. Aineettoman omaisuuden kuvauksessa olisi oltava myös yleisluontoiset tiedot tärkeistä tilikaudella tapahtuneista aineettoman omaisuuden siirroista, mukaan lukien tiedot niihin liittyneistä osapuolista, valtioista ja oikeusalueista sekä korvauksen suuruudesta.

Siirtohinnoitteludokumentoinnissa olisi pykälän 1 momentin 4 kohdan mukaisesti esitettävä kuvaus rahoitustoiminnasta. Tämä kattaisi tiedot siitä, miten konsernin rahoitus on järjestetty. Tältä osin olisi esitettävä myös, mitä rahoitusjärjestelyjä konserniyrityksillä on riippumattomien, konsernin ulkopuolisten lainantantajien kanssa. Rahoitustoimintaa koskevan kuvauksen olisi sisällettävä myös tiedot konserniyrityksistä, jotka tarjoavat konsernissa keskitettyjä rahoitustoimintoja. Tämä kuvaus kattaisi muun ohella tiedot valtioista ja oikeusalueista, joiden lakien mukaan kyseiset konserniyhtiöt on organisoitu ja joissa niiden tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee. Rahoitustoiminnan kuvauksessa olisi esitettävä myös yleisluontoinen kuvaus konserniyhtiöiden välisistä rahoitusjärjestelyistä ja niihin sovellettavista siirtohinnoitteluperiaatteista.

Siirtohinnoitteludokumentointi sisältäisi pykälän 1 momentin 5 kohdan mukaisesti konsernin konsolidoidun tilinpäätöksen verovuotta koskevalta tilikaudelta. Se olisi sisällytettävä dokumentointiin kuitenkin ainoastaan, jos se muutoin on laadittu taloudellista raportointia, sääntelyvaatimuksia, sisäistä johtamista, verotusta tai jotain muuta tarkoitusta varten.

Siirtohinnoitteludokumentointi sisältäisi pykälän 1 momentin 6 kohdan mukaisesti luettelon sekä lyhyen kuvauksen konsernin olemassa olevista, ennakollisista hinnoittelua koskevista sopimuksista, jotka ovat yksipuolisia (*unilateral advance pricing agreements*). Myös muista verotukseen liittyvistä ennakollisista kannanotoista, jotka koskevat tulon allokointia rajat ylittävissä tilanteissa ja jotka ovat voimassa kyseisenä verovuotena, olisi esitettävä listaus sekä lyhyt kuvaus.

Siirtohinnoitteludokumentointiin olisi sisällytettävä pykälän 2 momentissa mainitut tiedot yksittäisestä verovelvollisesta, joka on dokumentointivelvollinen 14 a §:n nojalla. Pykälän 2 momentin verovelvollista koskevat tiedot vastaisivat siirtohinnoitteludokumentointia koskevan BEPS-dokumentointiohjeistuksen liitteen II muodostamaa osakokonaisuutta (*local file*).

Yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välillä ei tehdä varsinaisia liiketoimia, koska kiinteä toimipaikka on osa yritystä. Kiinteän toimipaikan tulon määrittämisessä on noudatettava

markkinaehtoperiaatetta ja siinä tulee muun ohella ottaa huomioon ulkomaisen yrityksen ja kiinteän toimipaikan väliset toimet. Siirtohinnoittelun dokumentointivelvoite koskee soveltuvin osin myös ulkomaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisiä toimia, jotka on dokumentoitava samalla tavalla kuin kiinteän toimipaikan muut rajat ylittävät liiketoimet etuyhteysyritysten kanssa. Mitä pykälässä esitetään liiketoimista, koskisi soveltuvin osin myös ulkomaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisiä toimia.

Siirtohinnoitteludokumentoinnissa olisi pykälän 2 momentin 1 kohdan mukainen kuvaus verovelvollisen organisaatio- ja hallintorakenteesta.

Pykälän 2 momentin 2 kohdan mukaan siirtohinnoitteludokumentoinnin olisi sisällettävä yksityiskohtaiset tiedot liiketoiminnasta. Tällä tarkoitettaisiin yksityiskohtaista kuvausta verovelvollisen liiketoiminnasta ja sitä koskevasta strategiasta. Tämä sisältäisi myös selostuksen viimeksi kuluneen vuoden aikana mahdollisesti tapahtuneista liiketoiminnan uudelleen järjestelyistä tai aineettoman omaisuuden siirroista, joissa verovelvollinen on ollut osallisena tai joilla on ollut vaikutusta verovelvolliseen. Dokumentoinnin olisi sisällettävä myös kuvaus edellä mainittujen muutosten vaikutuksista verovelvolliseen. Liiketoiminnan kuvaus kattaisi myös tiedot verovelvollisen pääasiallisista kilpailijoista.

Siirtohinnoitteludokumentointiin olisi sisällytettävä pykälän 2 momentin 3 kohdan mukaisesti kuvaus verovelvollisen etuyhteyssuhteista. Verovelvollisen etuyhteyssuhteiden kuvauksessa olisi esitettävä tiedot verovelvolliseen etuyhteydessä olevista yrityksistä, joiden kanssa verovelvollisella on verovuonna ollut liiketoimia tai joiden liiketoimet vaikuttavat suoraan tai välillisesti verovelvollisen etuyhteyssuhteessa tekemän liiketoimen hinnoitteluun. Kuvauksessa olisi esitettävä, mihin etuyhteyssuhde perustuu ja mihin liiketoimeen kukin etuyhteyssuhde liittyy.

Pykälän 2 momentin 4 kohdassa edellytettäisiin selvitystä etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista. Liiketoimia ovat esimerkiksi tavaroiden osto- ja myynti, palvelu, kustannusten jakaminen sekä rahoitus. Etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista olisi selvitettävä liiketoimen tyyppi, osapuolet, euromääräinen arvo, laskutus, sopimusehdot ja liiketoimen suhde muihin etuyhteydessä tehtyihin liiketoimiin. Samanlaisista liiketoimista voitaisiin esittää yhdistetty selvitys, jos liiketoimet on tehty samojen osapuolten välillä samanlaisin ehdoin. Selvityksessä olisi oltava luettelo verovelvollisen etuyhteydessä tekemistä sopimuksista. Olennaisimmista sopimuksista olisi liitettävä jäljennökset selvitykseen.

Pykälän 2 momentin 5 kohdassa edellytettäisiin toimintoarviointia etuyhteydessä tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista. Toimintoarvioinnilla tarkoitetaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaista kuvausta ja arviointia osapuolten toiminnoista ottaen huomioon käytetty omaisuus ja otetut riskit. Toimintoarviointi olisi esitettävä dokumentointivelvollisena olevan verovelvollisen liiketoimien osalta. Siten se olisi laadittava tarkemmalla tasolla kuin mitä edellytettäisiin pykälän 1 momentin 2 kohdassa konsernin toimintojen, käytettyjen varojen ja riskien kuvauksesta. Toimintoarviointi olisi esitettävä etuyhteyслиiketoimen molemmista osapuolista. Dokumentoinnista olisi myös käytävä ilmi muutokset, joita toimintoarvioinnin osalta on tapahtunut edelliseen verovuoteen nähden. Verovelvollisen olisi esitettävä, mitkä etuyhteysosapuolet on toimintoarvioinnin tekemisen jälkeen valittu testattavaksi osapuoleksi ja perusteet sille.

Pykälän 2 momentin 6 kohdassa edellytettäisiin vertailuarviointia. Lisäksi siirtohinnoitteludokumentointiin olisi liitettävä käytettävissä oleva tieto vertailukohteista.

Siirtohinnoitteludokumentoinnin olisi myös sisällettävä selvitys vertailukohteiden hakua koskevasta menettelystä ja tiedonhaussa käytetystä lähteistä. Verovelvollisen olisi lisäksi esitettävä selvitys myös mahdollisista oikaisuksista, jotka on tehty testattavaa osapuolta tai riippumatonta vertailukohdetta koskeviin tietoihin.

Pykälän 2 momentin 7 kohdan mukaisesti edellytettäisiin kuvausta siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta. Siirtohinnoitteludokumentointi sisältäisi tiedot etuyhteystoimeen parhaiten soveltuvasta menetelmästä ja perusteet menetelmän valinnalle. Lisäksi dokumentoinnissa olisi esitettävä siirtohinnoittelumenetelmän soveltamisessa käytetyt oletukset. Siirtohinnoitteludokumentointi sisältäisi myös selostuksen, miten valittua siirtohinnoittelumenetelmää käyttäen saatuun hintaan on päädytty ja perusteet, joiden nojalla lopputulos on markkinaehtoperiaatteen mukainen.

Pykälän 2 momentin 8 kohdan mukaan siirtohinnoitteludokumentoinnissa esitettäisiin verovelvollisen verovuoden tilinpäätös tai tilinpäätökset, jotka koskevat verovuoden aikana päätyneitä tilikaudia. Jos verovelvollisella on käytettävissään tilintarkastettu tilinpäätös, se olisi liitettävä dokumentointiin. Muussa tapauksessa olisi toimitettava tilintarkastamaton tilinpäätös.

Pykälän 2 momentin 9 kohdan mukaisesti edellytettäisiin jäljennökset verovelvollisen etuyhteysuhteissa tekemiä liiketoimia koskevista verotuksen ennakollisista kannanotoista ja sopimuksista. Näillä tarkoitettaisiin kyseisenä verovuonna voimassaolevia, yksipuolisia, kahdenvälisiä tai monenvälisiä siirtohinnoittelun ennakollisia sopimuksia (*advance pricing agreements*) sekä muita verotuksen ennakollisia kannanottoja, jotka koskevat verovelvollisen etuyhteystoimia ja joita Suomi ei ole antanut tai joissa Suomi ei ole sopimisosapuolena.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin, että konsernilla tarkoitettaisiin kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 6 §:ssä tai vastaavissa ulkomaisissa säännöksissä kuvatun kaltaista konsernia, johon verovelvollinen kuuluu. [Esityksessä ehdotetut muutokset perustuvat voimassaolevaan kirjanpitolakiin (1336/1997). Kyseisen lain mahdollisten muutosten vaikutukset esitykseen arvioidaan erikseen.] Siten esimerkiksi suomalaisen yhtiön, joka kuuluu yhdysvaltalaiseen konserniin, olisi esitettävä pykälän 1 momentissa edellytetyt tiedot US GAAP:n mukaisesti määritellystä konsernista. Pykälän mukaisissa konsernitiedoissa olisi esitettävä maailmanlaajuisen konsernin tiedot. Pykälässä tarkoitetuilla konsernitiedoilla ei siten tarkoitettaisi esitettäväksi pelkästään esimerkiksi Suomessa sijaitsevan alakonsernin tietoja, vaan myös niiden konsernin osien tiedot, jotka eivät sijaitse Suomessa ja jotka eivät ole suomalaisen verovelvollisen välittömässä tai välillisessä omistuksessa. Tarkoituksena ei olisi myöskään, että esitettäisiin kuvaus ainoastaan siitä alakonsernista, johon suomalainen verovelvollinen välittömästi kuuluu.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin myös, että 1 momentissa edellytetyt tiedot olisi sisällytettävä siirtohinnoitteludokumentointiin sellaisesta ulkomaisesta yrityksestä, joka ei toimi konsernirakenteessa mutta jonka toiminta on siirtohinnoitteludokumentointisäännösten alasta Suomessa. Siten vaikka kansainvälinen yritys ei toimisi konsernin muodossa mutta yrityksellä olisi Suomessa kiinteä toimipaikka, pykälän 1 momentissa edellytetyt tiedot olisi esitettävä ulkomaisesta yrityksestä.

Pykälän 4 momentin mukaan 2 momentin 5—9 kohdassa tarkoitettuja tietoja ei tarvitsisi esittää määrältään vähäisten liiketoimien osalta. Tietoja ei edellytettäisi, jos verovelvollisen ja liiketoimen toisen osapuolen välillä tehtyjen liiketoimien markkinaehtoinen yhteismäärä on verovuonna enintään 500 000 euroa. Säännös vastaisi nykytilaa, jossa siirtohinnoitteludokumentointivelvoite on ollut kevyempi vähäisten liiketoimien osalta.

Ehdotetussa 14 d §:ssä säädettäisiin verotuksen maakohtaisesta selvityksestä. Säädöksellä määrättäisiin BEPS-dokumentointisuosituksen mukaisesti Verohallinnolle toimitettavasta selvityksestä, joka sisältää tietoa kansainvälisen konsernin veroista, taloudellisista seikoista sekä toiminnan luonteesta eri maissa (*country-by-country report*, BEPS-dokumentointiohjeistuksen liite III).

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin siitä, kuka olisi velvollinen antamaan Verohallinnolle verotuksen maakohtaisen selvityksen. Jokaiselta tilikaudelta laadittavan verotuksen maakohtaisen selvityksen olisi velvollinen laatimaan ja toimittamaan Verohallinnolle pykälässä tarkoitettu selvitysvelvollinen. Selvitysvelvollisella tarkoitettaisiin verovelvollista, joka on konsernin ylin emoyritys. Selvitysvelvollinen olisi Suomessa yleisesti verovelvollinen.

Selvityksen antamisvelvollisuuden edellytyksenä olisi lisäksi ensinnäkin se, että konserniin kuuluisi vähintään yksi ulkomainen osapuoli. Selvitysvelvollisuutta ei siten olisi puhtaasti kotimaisella konsernilla. Osapuolella tarkoitettaisiin laajasti erilaisia kansainvälisiä yritysmuotoja, kuten esimerkiksi osakeyhtiön ja henkilöyhtiöiden kaltaisia toimijoita. Konsernilla tarkoitettaisiin kirjanpitolain 1 luvun 6 §:ssä tai vastaavissa ulkomaisissa säännöksissä kuvattua konsernia.

Selvityksen antamisvelvollisuuden edellytykset sidottaisiin myös liikevaihtoa koskevan rajan ylittymiseen. Ehdotetussa pykälässä tarkoitettu liikevaihto sisältäisi myös esimerkiksi Finanssivalvonnan kirjanpitoa, tilinpäätöstä ja toimintakertomusta koskevassa 13 päivänä joulukuuta 2012 annetussa määräyksessä ja ohjeessa Dnro FIVA 7/01.00/2012 todetun määritelmän henki- ja vahinkovakuutusyhtiöiden liikevaihdosta. Ohjeen mukaan henkivakuutusyhtiöiden liikevaihdolla tarkoitetaan yleensä seuraavien erien summaa: vakuutusmaksutuotot ennen jälleenvakuuttajien osuutta + sijoitustoiminnan nettotuotto tuloslaskelmassa + muut tuotot. Vahinkovakuutusyhtiöiden liikevaihdolla tarkoitetaan ohjeen mukaan seuraavien erien summaa: vakuutusmaksutulo ennen jälleenvakuuttajien osuutta + sijoitustoiminnan nettotuotto tuloslaskelmassa + muut tuotot. Luottolaitokset ja sijoituspalveluyritykset eivät tyypillisesti raportoi tilinpäätöksessään toimintansa osalta liikevaihtoa. Ehdotetussa säännöksessä liikevaihdolla tarkoitettaisiin luottolaitosten ja sijoituspalveluyritysten osalta samaa kuin niiden tilinpäätöksissä raportoidut liiketoiminnan tuotot. Liikevaihdon määrittäminen sisällöltään laajaksi vastaisi BEPS-dokumentointiohjeistusta, jonka mukaan ilmoitusvelvollisuudesta ei olisi mitään, kuten esimerkiksi toimialaan perustuvia poikkeuksia.

Pykälän 1 momentin mukaan verotuksen maakohtaisen selvityksen antamisen toisena edellytyksenä olisi, että konsernituloslaskelman mukainen liikevaihto olisi vähintään 750 miljoonaa euroa. Liikevaihtoa koskevan vähimmäisrajan tulisi ylittyä tilikaudella, joka edeltää sitä tilikautta, jolta verotuksen maakohtainen selvitys laaditaan. Vähimmäisrajan sitominen edeltävän tilikauden liikevaihtoon helpottaisi selvitysvelvollisen mahdollisuutta varautua selvityksen tekemiseen jo selvitettävän tilikauden aikana sen sijaan, että vähimmäisrajan ylittyminen selviäisi vasta selvitettävän tilikauden lopuksi laaditun konsernitilinpäätöksen liikevaihdosta.

Pykälän 2 momentissa määriteltäisiin konsernin ylin emoyritys. Ylimmällä emoyrityksellä tarkoitettaisiin konserniin kuuluvaa yritystä, joka ei ole konsernissa minkään toisen osapuolen määräysvallassa kirjanpitolain 1 luvun 5 §:ssä tarkoitetulla tavalla.

Pykälän 3 momentissa määriteltäisiin 1 momentissa tarkoitettu konsernituloslaskelma. Konsernituloslaskelmalla tarkoitettaisiin kirjanpitolain 7 a luvun 1 §:ssä tarkoitettujen

kansainvälisten tilinpäätösstandardien tai vastaavien standardien mukaan laadittua konsernituloslaskelmaa. Jos kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaista konsernitilinpäätöstä ei ole laadittu, käytettäisiin konsernitilinpäätöstä, joka on EU:n jäsenvaltion tai Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion kirjanpitolainsäädännön ja näiden puuttuessa vastaavien säännösten mukainen. Konsernitilinpäätöksen tuloslaskelmalla tarkoitettaisiin koko konsernin tuloslaskelmaa, johon sisältyvät kaikki konserniyritykset. Siten kyse ei olisi ainoastaan esimerkiksi emoyrityksen ja sen suorassa omistuksessa olevien suomalaisten tytäryritysten konsolidoidusta liikevaihdosta, vaan koko maailmanlaajuisesta konsolidoidusta luvusta.

Pykälän 4 momentin mukaan verotuksen maakohtaisen selvityksen antamisvelvollisuus koskisi 1 momentissa tarkoitettua selvitysvelvollisen lisäksi sellaista Suomessa yleisesti verovelvollista, joka ei kuulu mihinkään konserniin mutta jolla on kiinteä toimipaikka ulkomailla. Lisäksi edellytyksenä olisi, että kyseisen yleisesti verovelvollisen liikevaihto tilikaudella, joka edeltää selvitettävää tilikautta, olisi vähintään 750 miljoonaa euroa. Maakohtaisen selvityksen laatimisvelvollisuus ei koskisi siten ainoastaan konsernin muodossa harjoitettavaa liiketoimintaa vaan se velvoitettaisiin laatimaan myös silloin, kun liiketoiminta olisi rajat ylittävää toisessa valtiossa tai oikeusalueella sijaitsevan kiinteän toimipaikan vuoksi.

Pykälän 5 momentissa säädettäisiin verotuksen maakohtaiseen selvitykseen liittyviä velvoitteita koskevasta poikkeuksesta. Poikkeus merkitsisi, että Verohallinto saisi verotuksen maakohtaisen selvityksen käyttöönsä, vaikka konsernin ulkomaisen ylimmän emoyrityksen asuinvaltiossa ei ole kyseistä velvoitetta tai verotuksen maakohtaista selvitystä ei saataisi tietojenvaihdon kautta. Vaikka verovelvollinen ei olisi konsernin ylin emoyritys Suomessa, sen olisi annettava Verohallinnolle verotuksen maakohtainen selvitys tiettyjen edellytysten täytyessä. Velvollisuus koskisi yleisesti verovelvollisia sekä konserniin kuuluvia kiinteitä toimipaikkoja. Edellytyksenä olisi, että maailmanlaajuisesta liiketoimintaa koskevan konsernituloslaskelman liikevaihto olisi vähintään 750 miljoonaa euroa. Liikevaihtoa koskevan euromääräisen rajan olisi ylittävä tilikaudella, joka edeltää tilikautta, jolta verotuksen maakohtainen selvitys laaditaan. Velvollisuus verotuksen maakohtaisen selvityksen antamiseen edellyttäisi lisäksi, että joku kolmesta vaihtoehtoisesta lisäedellytyksestä täytyisi. Edellytyksenä 1 kohdan mukaisesti olisi, että konsernin ulkomainen ylin emoyritys ei olisi velvoitettu laatimaan omassa valtiossaan tai oikeusalueellaan verotuksen maakohtaista selvitystä. Velvollisuus verotuksen maakohtaisen selvityksen antamiseen voisi 2 kohdan mukaisesti syntyä silloin, jos Suomella ei olisi verotuksen maakohtaista selvitystä koskevaa tietojenvaihtosopimusta sen valtion tai oikeusalueen kanssa, jossa konsernin ylin emoyritys sijaitsee. Velvoite verotuksen maakohtaisen selvityksen antamiseen olisi 3 kohdan mukaan silloin, jos konsernin ylin emoyritys sijaitisi valtiossa tai oikeusalueella, jossa sillä olisi velvoite laatia verotuksen maakohtainen selvitys mutta jota Verohallinto ei antamansa tiedon mukaan olisi saanut. Säännöksen 3 kohdan tilanteessa Verohallinto antaisi siten tiedon siitä, että verotuksen maakohtaista selvitystä ei ole saatu konsernin ylimmän emoyrityksen valtiosta. Ilmoituksen johdosta säännöksessä määritellylle yleisesti verovelvolliselle tai kiinteälle toimipaikalle syntyisi velvollisuus antaa selvitys Suomessa.

Pykälän 6 momentissa säädettäisiin, että 5 momentin poikkeussäännöstä voitaisiin soveltaa vastaavasti myös tilanteessa, jossa ulkomainen yritys ei kuulu mihinkään konserniin mutta sillä on kiinteä toimipaikka Suomessa. Lisäksi edellytettäisiin, että ulkomaisen yrityksen liikevaihto selvitettävää tilikautta edeltävällä tilikaudella olisi kokonaisuudessaan vähintään 750 miljoonaa euroa. Säännöksen johdosta Suomessa sijaitseva kiinteä toimipaikka olisi velvollinen antamaan verotuksen maakohtaisen selvityksen 5 momentissa esitetystä kolmesta erityistilanteesta, jossa Suomi ei saisi tietoja ulkomaisen yrityksen asuinvaltiosta.

Pykälän 7 momentin mukaan Verohallinto antaisi tarkemmat määräykset verotuksen maakohtaisen selvityksen toimittamisen ajankohdasta ja toimittamistavasta.

Ehdotetussa 14 e §:ssä säädettäisiin verotuksen maakohtaisen selvityksen sisällöstä. Selvitykseen sisällytettäisiin konsernin maailmanlaajuiset tiedot konsernia koskevista osapuolista. Tarkoituksena ei siten olisi, että esitettäisiin selvitys esimerkiksi ainoastaan sen alakonsernin tiedoista, johon suomalainen verovelvollinen välittömästi kuuluu. Osapuolilla tarkoitettaisiin laajasti erilaisia kansainvälisiä yritysmuotoja, kuten esimerkiksi osakeyhtiön ja henkilöyhtiöiden kaltaisia toimijoita, jotka ovat osa kirjanpitolain 1 luvun 6 §:ssä tai vastaavissa ulkomaisissa säännöksissä kuvattua konsernia. Verotuksen maakohtaisessa selvityksessä annettaisiin tietoja myös kiinteistä toimipaikoista. Tiedot esitettäisiin konsernin osapuolista maakohtaisesti eli kunkin valtion ja oikeusalueen osalta erikseen. Esitettävät tiedot sisältäisivät tuotot eriteltyinä etuyhteyssuhteessa ja riippumattomien kanssa tehdyistä liiketoimista syntyneiden osalta sekä näiden yhteismäärän; tuloksen ennen veroja; maksetut ja kertyneet verot sekä lähdeverot; pääoman; kertyneet voittovarot; työntekijöiden lukumäärän; ja sellaisen aineellisen omaisuuden, joka on muuta kuin kassavaroja tai niihin verrattavaa aineellista omaisuutta.

Pykälän 2 momentin mukaan verotuksen maakohtaiseen selvitykseen edellytettäisiin myös tiedot konserniin kuuluvista osapuolista valtioittain ja oikeusalueittain sekä tiedot niiden harjoittaman toiminnan luonteesta. Lisäksi edellytettäisiin muita selvityksen kannalta tarpeellisia lisätietoja. Lisätietoja olisivat muun muassa tieto käytetystä keskivaluuttakurssista tilanteesta, jossa eri maiden tiedot on jouduttu muuntamaan selvitystä varten yhdenmukaiseksi tiettyyn valuuttaan. Muita lisätietoja olisivat myös esimerkiksi tiedot selvityksen tekemiseen käytetyn tiedon lähteistä.

Lain 32 §:ään lisättäisiin uusi 5 momentti, jossa säädettäisiin verotuksen maakohtaiseen selvitykseen liittyvästä veronkorotuksesta. Jos 14 d §:ssä tarkoitettua verotuksen maakohtaista selvitystä ei olisi annettu säädetyssä määräajassa tai se olisi annettu olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä, voitaisiin määrätä enintään 25 000 euron veronkorotus. Veronkorotus määrättäisiin kyseisessä pykälässä tarkoitettulle yleisesti verovelvolliselle tai kiinteälle toimipaikalle. Veronkorotus olisi asetettava määrältään suuremmaksi kuin 2 momentin ilmoitusvelvollisuutta koskeva veronkorotus, jotta sen vaikuttavuus olisi riittävä. Verotuksen maakohtainen selvitys on osa siirtohinnoitteludokumentointia koskevaa kokonaisuutta, joten myös siihen liittyvän veronkorotuksen määrää koskevan sääntelyn olisi oltava yhdenmukainen. Verotuksen maakohtaista selvitystä koskeva veronkorotus määrättäisiin käytännössä muun kuin asiaa koskevan verotuspäätöksen yhteydessä. Verotuksen maakohtainen selvitys olisi määrämudossa säännöllisin väliajoin Verohallinnolle tehtävä selvitys. Sen toimittaminen ei liittyisi veroilmoituksen antamiseen tai välittömästi verotarkastuksen suorittamisajankohtaan, joten myöskään sitä koskevaa veronkorotusta ei olisi tarkoituksenmukaista sitoa verotuspäätöksen tekemisen yhteyteen.

Tarkoituksena on, että Verohallinto antaisi säännösten tultua voimaan ohjeistuksen niiden yhdenmukaisen soveltamisen varmistamiseksi.

3 Esityksen vaikutukset

Siirtohinnoitteludokumentointia koskevien säännösten muuttaminen vastaamaan ehdotettuja säännöksiä aiheuttaisi dokumentointivelvollisille yrityksille lisääntyneitä verotukseen liittyviä kustannuksia. Kyse olisi kuitenkin ainoastaan nykyisten velvoitteiden päivittämisestä eikä kokonaisuudessaan täysin uusien velvoitteiden säätämisestä, mikä osaltaan rajoittaisi säädösmuutoksista aiheutuvien kustannusten määrää. Erityisesti konsernitietojen osalta

yrietykset ja konsernit joutunevat laatimaan vastaavan sisällön joka tapauksessa muutoinkin, koska OECD:n suositusten mukaan kyseiset tiedot annettaisiin verohallinnolle siirtohinnoitteludokumentoinnin osana kaikissa valtioissa, joissa yrityksellä on toimintaa.

Verotuksen maakohtainen selvitysvelvollisuus olisi pääsäännön mukaan rajattu koskemaan ainoastaan yrityksiä, joilla on vähintään yksi ulkomainen osapuoli tai kiinteä toimipaikka ulkomailla ja jotka eivät ole minkään toisen osapuolen määräysvallassa eli käytännössä ne ovat konsernin ylimpiä emoja. Lisäksi edellytettäisiin, että maailmanlaajuinen liikevaihto on vähintään 750 miljoonaa euroa raportoitavaa kautta edeltävällä tilikaudella. Alustavien arvioiden mukaan kyseiset ehdot täyttäviä yrityksiä olisi Suomessa ainoastaan noin 50–60. Myös maakohtaista selvitystä koskevat säännösehdotukset perustuvat OECD:n suositukseen. Siten edellä mainitut yritykset ja konsernit joutunevat joka tapauksessa laatimaan ja toimittamaan kyseisen selvityksen muiden valtioiden verohallintoja varten. Ehdotettujen säännösten ei siten tulisi aiheuttaa yrityksille kohtuuttomia uusia kustannuksia.

Verotuottovaikutusten osalta voidaan todeta, että yhteisöveron tuotto oli verovuonna 2013 noin 4,6 miljardia euroa. Verotulojen turvaamisessa siirtohinnoittelun ja rajat ylittävän liiketoiminnan valvonnalla yleisemminkin on keskeinen asema. Tullin tavarakauppaa koskevien tilastojen mukaan viennin ja tuonnin yhteismäärä vuonna 2013 oli yli 114 miljardia euroa. Suurten yritysten osuus oli viennistä yli 85 prosenttia ja tuonnista yli 70 prosenttia. Tämän lisäksi palvelujen vienti ja tuonti olivat Tilastokeskuksen tietojen mukaan yhteenlasketulta arvoltaan yli 27 miljardia euroa.

On arvioitu, että kaksi kolmasosaa maailmankaupasta on konsernien sisäistä kauppaa. Edellä esitettyjen tilastotietojen perusteella voidaan siten arvioida, että suomalaisten yritysten vuosittain käymä tavara- ja palvelukauppa etuyhteisyriyten kanssa ovat arvoltaan useita kymmeniä miljardeja euroja. Kun konsernin sisäisen tavara- ja palvelukaupan ohella otetaan huomioon muut etuyhteydessä tehdyt liiketoimet, on vaikutus yhteisöveron kertymään näin ollen erittäin merkittävä. Tehokkaalla verovalvonnalla on merkittävä vaikutus yhteisöverokertymään.

Siirtohinnoittelua koskevan lainsäädännön muuttaminen ei aiheuttaisi välittömiä henkilöstötarpeita Verohallinnossa, mutta edellyttäisi muutoksia Verohallinnon tietojärjestelmiin. Asiaa koskevaa koulutusta henkilöstölle samoin kuin tiedottamista verovelvollisille olisi myös lisättävä.

4 Asian valmistelu

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä. Esitysluonnoksesta on pyydetty lausunnot [Lisätään teksti...]

5 Voimaantulo

Laki ehdotetaan tulevan voimaan 1 päivänä tammikuuta 2017. Lakia sovellettaisiin ensimmäisen kerran 1 päivänä tammikuuta 2017 tai sen jälkeen alkavalta verovuodelta toimitettavassa verotuksessa. Lain 14 d ja 14 e §:ää ja 32 §:n 5 momenttia sovellettaisiin ensimmäisen kerran 1 päivänä tammikuuta 2017 tai sen jälkeen alkavalta tilikaudelta annettaviin tietoihin.

Edellä esitetyn perusteella annetaan eduskunnan hyväksyttäväksi seuraava lakiehdotus:

Laki

verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 14 b §, sellaisena kuin se on laissa 1041/2006, sekä

lisätään lakiin uusi 14 d ja 14 e § sekä 32 §:ään, sellaisena kuin se on laeissa 907/2001, 565/2004, 1079/2005 ja 1041/2006, uusi 5 momentti, jolloin nykyinen 5 ja 6 momentti siirtyvät 6 ja 7 momentiksi, seuraavasti:

14 b §

Siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältö

Siirtohinnoitteludokumentointiin on sisällytettävä seuraavat tiedot konsernista:

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

Siirtohinnoitteludokumentointiin on sisällytettävä seuraavat tiedot verovelvollisesta:

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

Konsernilla tarkoitetaan kirjanpitolain 1 luvun 6 §:ssä tai vastaavissa ulkomaisissa säännöksissä kuvattua konsernia. Edellä 1 momentin säännöstä konsernia koskevista tiedoista sovelletaan myös ulkomaiseen yritykseen silloin, kun konserniin kuulumattomalla ulkomaisella yrityksellä on Suomessa kiinteä toimipaikka.

Edellä 2 momentin 5—9 kohdassa tarkoitettuja tietoja ei edellytetä, jos verovelvollisen ja liiketoimen toisen osapuolen välillä tehtyjen liiketoimien yhteismäärä on verovuonna enintään 500 000 euroa.

14 d §

Verotuksen maakohtainen selvitys

Yleisesti verovelvollisen, joka on konsernin ylin emoyritys (selvitysvelvollinen), on annettava Verohallinnolle tilikausittain laadittava verotuksen maakohtainen selvitys, jos

- 1) konserniin kuuluu selvitysvelvollisen lisäksi vähintään yksi ulkomainen osapuoli; ja
- 2) konsernituloslaskelman liikevaihto on vähintään 750 miljoonaa euroa tilikaudella, joka edeltää selvitettävää tilikautta.

Konsernin ylimmällä emoyrityksellä tarkoitetaan yritystä, joka ei ole kirjanpitolain 1 luvun 5 §:ssä tarkoitetulla tavalla minkään osapuolen määräysvallassa.

Konsernituloslaskelmalla tarkoitetaan kirjanpitolain 7 a luvun 1 §:ssä tarkoitettujen kansainvälisten tilinpäätösstandardien tai vastaavien standardien mukaan laadittua konsernituloslaskelmaa. Jos kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaista konsernitilinpäätöstä ei ole laadittu, käytetään konsernitilinpäätöstä, joka on Euroopan unionin jäsenvaltion tai Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion kirjanpitolainsäädännön ja näiden puuttuessa vastaavien säännösten mukainen.

Verotuksen maakohtaisen selvityksen on velvollinen antamaan myös konserniin kuulumaton yleisesti verovelvollinen, jolla on ulkomailla sijaitseva kiinteä toimipaikka ja jonka liikevaihto tilikaudella, joka edeltää selvitettävää tilikautta, on vähintään 750 miljoonaa euroa.

Yleisesti verovelvollisen, joka ei ole konsernin ylin emoyritys, ja konserniin kuuluvan kiinteän toimipaikan on annettava tilikausittain Verohallinnolle verotuksen maakohtainen selvitys, jos konsernituloslaskelman liikevaihto on vähintään 750 miljoonaa euroa tilikaudella, joka edeltää selvitettävää tilikautta. Lisäksi edellytetään, että ulkomainen konsernin ylin emoyritys

- 1) ei ole velvoitettu laatimaan verotuksen maakohtaista selvitystä;
- 2) asuu valtiossa tai oikeusalueella, jonka kanssa Suomella ei ole tietojenvaihtosopimusta verotuksen maakohtaisesta selvityksestä; tai
- 3) asuu valtiossa tai oikeusalueella, jossa sillä on velvollisuus laatia verotuksen maakohtainen selvitys, ja Verohallinto ei antamansa tiedon mukaan ole saanut selvitystä.

Mitä 5 momentissa säädetään, sovelletaan soveltuvin osin myös konserniin kuulumattomaan ulkomaiseen yritykseen, jolla on Suomessa kiinteä toimipaikka.

Verohallinto antaa tarkemmat määräykset verotuksen maakohtaisen selvityksen toimittamisen ajankohdasta ja toimittamistavasta.

14 e §

Verotuksen maakohtaisen selvityksen sisältö

Verotuksen maakohtaiseen selvitykseen on sisällytettävä seuraavat maakohtaiset tiedot konserniin kuuluvista osapuolista:

- 1) tuotot;
- 2) tulos ennen veroja;
- 3) maksetut ja kertyneet tuloverot sekä lähdeverot;
- 4) pääoma;
- 5) kertyneet voittovarot;
- 6) työntekijöiden lukumäärä; ja
- 7) muu aineellinen omaisuus kuin kassavarat ja siihen verrattava omaisuus.

Verotuksen maakohtaiseen selvitykseen on sisällytettävä myös tiedot konserniin kuuluvista osapuolista, niiden toiminnan luonteesta ja muut selvityksen kannalta tarpeelliset lisätiedot.

32 §

Veronkorotus

Jos 14 d §:ssä tarkoitettu yleisesti verovelvollinen tai kiinteä toimipaikka ei ole antanut verotuksen maakohtaista selvitystä säädetyssä määräajassa tai on antanut sen olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä, sille voidaan määrätä enintään 25 000 euron suuruinen veronkorotus.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran 1 päivänä tammikuuta 2017 tai sen jälkeen alkavalta verovuodelta toimitettavassa verotuksessa. Lain 14 d ja 14 e §:ää ja 32 §:n 5 momenttia sovelletaan ensimmäisen kerran 1 päivänä tammikuuta 2017 tai sen jälkeen alkavalta tilikaudelta annettaviin tietoihin.

Helsingissä päivänä kuuta 20

Pääministeri

Juha Sipilä

Valtiovarainministeri Alexander Stubb

Laki

verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 14 b §, sellaisena kuin se on laissa 1041/2006, sekä
lisätään lakiin uusi 14 d ja 14 e § sekä 32 §:ään, sellaisena kuin se on laeissa 907/2001, 565/2004, 1079/2005 ja 1041/2006, uusi 5 momentti, jolloin nykyinen 5 ja 6 momentti siirtyvät 6 ja 7 momentiksi, seuraavasti:

Voimassa oleva laki

14 b §

Siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältö

Siirtohinnoitteludokumentointiin on sisällytettävä seuraavat tiedot:

- 1) kuvaus liiketoiminnasta;
- 2) kuvaus etuyhteyssuhteista;
- 3) tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista;
- 4) toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista;
- 5) vertailuarviointi käytettävissä oleva tieto vertailukohteista mukaan lukien;
- 6) kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta.

Edellä 1 momentin 4—6 kohdassa tarkoitettuja tietoja ei edellytetä, jos verovelvollisen ja liiketoimen toisen osapuolen välillä tehtyjen liiketoimien yhteismäärä on verovuonna enintään 500 000 euroa.

Ehdotus

14 b §

Siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältö

Siirtohinnoitteludokumentointiin on sisällytettävä seuraavat tiedot konsernista:

- 1) organisaatorakenne;
 - 2) kuvaus liiketoiminnasta;
 - 3) kuvaus aineettomaan omaisuuteen liittyvästä toiminnasta;
 - 4) kuvaus rahoitustoiminnasta;
 - 5) tilinpäätös tai sen puuttuessa vastaavat olemassa olevat tiedot; ja
 - 6) tiedot rajat ylittävistä tulon allokointia koskevista verotuksen ennakollisista kannanotoista ja sopimuksista.
- Siirtohinnoitteludokumentointiin on sisällytettävä seuraavat tiedot verovelvollisesta:

- 1) organisaatio- ja hallintorakenteen kuvaus;
- 2) tiedot liiketoiminnasta;
- 3) kuvaus etuyhteyssuhteista;
- 4) tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista;
- 5) toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista;
- 6) vertailuarviointi käytettävissä oleva tieto vertailukohteista mukaan lukien;
- 7) kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta;

8) tilinpäätös; ja

9) verovelvollisen etuyhteyssuhteissa tekemiä liiketoimia koskevat verotuksen ennakolliset kannanotot ja sopimukset, joita Suomi ei ole antanut tai joissa Suomi ei ole sopimusosapuolena.

Konsernilla tarkoitetaan kirjanpitolain 1 luvun 6 §:ssä tai vastaavissa ulkomaisissa säännöksissä kuvattua konsernia. Edellä 1 momentin säännöstä konsernia koskevista tiedoista sovelletaan myös ulkomaiseen yritykseen silloin, kun konserniin kuulumattomalla ulkomaisella yrityksellä on Suomessa kiinteä toimipaikka.

Edellä 2 momentin 5—9 kohdassa tarkoitettuja tietoja ei edellytetä, jos verovelvollisen ja liiketoimen toisen osapuolen välillä tehtyjen liiketoimien yhteismäärä on verovuonna enintään 500 000 euroa.

14 d §

Verotuksen maakohtainen selvitys

Yleisesti verovelvollisen, joka on konsernin ylin emoyritys (selvitysvelvollinen), on annettava Verohallinnolle tilikausittain laadittava verotuksen maakohtainen selvitys, jos

1) konserniin kuuluu selvitysvelvollisen lisäksi vähintään yksi ulkomainen osapuoli; ja

2) konsernituloslaskelman liikevaihto on vähintään 750 miljoonaa euroa tilikaudella, joka edeltää selvitettävää tilikautta.

Konsernin ylimmällä emoyrityksellä tarkoitetaan yritystä, joka ei ole kirjanpitolain 1 luvun 5 §:ssä tarkoitetulla tavalla minkään osapuolen määräysvallassa.

Konsernituloslaskelmalla tarkoitetaan kirjanpitolain 7 a luvun 1 §:ssä tarkoitettujen kansainvälisten tilinpäätösstandardien tai vastaavien standardien mukaan laadittua konsernituloslaskelmaa. Jos kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaista konsernitilinpäätöstä ei ole laadittu, käytetään konsernitilinpäätöstä, joka on Euroopan unionin jäsenvaltion tai Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion

kirjanpitolainsäädännön ja näiden puuttuessa vastaavien säännösten mukainen.

Verotuksen maakohtaisen selvityksen on velvollinen antamaan myös konserniin kuulumaton yleisesti verovelvollinen, jolla on ulkomailla sijaitseva kiinteä toimipaikka ja jonka liikevaihto tilikaudella, joka edeltää selvitettävää tilikautta, on vähintään 750 miljoonaa euroa.

Yleisesti verovelvollisen, joka ei ole konsernin ylin emoyritys, ja konserniin kuuluvan kiinteän toimipaikan on annettava tilikausittain Verohallinnolle verotuksen maakohtainen selvitys, jos konsernituloslaskelman liikevaihto on vähintään 750 miljoonaa euroa tilikaudella, joka edeltää selvitettävää tilikautta. Lisäksi edellytetään, että ulkomainen konsernin ylin emoyritys

1) ei ole velvoitettu laatimaan verotuksen maakohtaista selvitystä;

2) asuu valtiossa tai oikeusalueella, jonka kanssa Suomella ei ole tietojenvaihtosopimusta verotuksen maakohtaisesta selvityksestä; tai

3) asuu valtiossa tai oikeusalueella, jossa sillä on velvollisuus laatia verotuksen maakohtainen selvitys, ja Verohallinto ei antamansa tiedon mukaan ole saanut selvitystä.

Mitä 5 momentissa säädetään, sovelletaan soveltuvin osin myös konserniin kuulumattomaan ulkomaiseen yritykseen, jolla on Suomessa kiinteä toimipaikka.

Verohallinto antaa tarkemmat määräykset verotuksen maakohtaisen selvityksen toimittamisen ajankohdasta ja toimittamistavasta.

14 e §

Verotuksen maakohtaisen selvityksen sisältö

Verotuksen maakohtaiseen selvitykseen on sisällytettävä seuraavat maakohtaiset tiedot konserniin kuuluvista osapuolista:

1) tuotot;

2) tulos ennen veroja;

3) maksetut ja kertyneet tuloverot sekä lähdeverot;

- 4) pääoma;
 - 5) kertyneet voittovarot;
 - 6) työntekijöiden lukumäärä; ja
 - 7) muu aineellinen omaisuus kuin kassavarat ja siihen verrattava omaisuus.
- Verotuksen maakohtaiseen selvitykseen on sisällytettävä myös tiedot konserniin kuuluvista osapuolista, niiden toiminnan luonteesta ja muut selvityksen kannalta tarpeelliset lisätiedot.

32 §

Veronkorotus

32 §

Veronkorotus

Jos 14 d §:ssä tarkoitettu yleisesti verovelvollinen tai kiinteä toimipaikka ei ole antanut verotuksen maakohtaista selvitystä säädetyssä määräajassa tai on antanut sen olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä, sille voidaan määrätä enintään 25 000 euron suuruinen veronkorotus.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran 1 päivänä tammikuuta 2017 tai sen jälkeen alkavalta verovuodelta toimitettavassa verotuksessa. Lain 14 d ja 14 e §:ää ja 32 §:n 5 momenttia sovelletaan ensimmäisen kerran 1 päivänä tammikuuta 2017 tai sen jälkeen alkavalta tilikaudelta annettaviin tietoihin.
