

Luonnos 18.12.2014

## Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muuttamisesta

### ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi verotusmenettelystä annettua lakia siten, että etuyhteisyritysten välistä siirtohinnoittelua voitaisiin oikaista myös silloin, kun jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta. Muutoksen jälkeen Suomen lainsäädäntö vastaisi Suomen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tekemiä sopimuksia, joissa on OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaa vastaava määräys etuyhteisyritysten välisten

palveluiden ja tavaroiden markkinaehtoisesta hinnoittelusta. Siirtohinnoittelun tulkintaohjeena käytettävän OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan etuyhteisyritysten välisiä liiketoimia voidaan oikaista malliverosopimuksen 9 artiklan perusteella myös silloin, kun liiketoimen sisältö ei vastaa oikeudellista muotoa.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan päivänä kuuta 20 ja sitä sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 20 toimittavassa verotuksessa.

### PERUSTELUT

#### 1 Nykytila

##### 1.1 Kansallinen lainsäädäntö

Tuloverotuksessa tulot ja menot tulee kohdentaa oikealle verovelvolliselle. Elinkeinotulon osalta tulon ja menon kohdentuminen perustuu elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968), jäljempänä *elinkeinoverolaki*, 2, 3, 4 ja 7 §:ään. Menojen osalta tämä periaate on esitetty elinkeinoverolain 7 §:ssä, jonka mukaan vähennyskelpoisia ovat elinkeinotoiminnassa tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot ja menetykset. Periaatteen mukaisesti myös jokainen konserniyhtiö vastaa omista menoistaan. Verotuskäytännössä periaatetta on sovellettu esimerkiksi korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä KHO 31.3.1998/544. Päätöksessä katsottiin, että suomalaisen emoyhtiön tuloista ei voitu pääsäännön mukaan vähentää ulkomaisen tytäryhtiön tulonhankkimistoiminnasta johtuneita menoja,

vaan konsernissakin menot oli vähennettävien yhtiön tuloista, jonka tuloa ne olivat välittömästi kerryttäneet.

Toisistaan riippumattomien osapuolten välillä verotettava tulo kohdentuu yleensä oikealle verovelvolliselle. Sen sijaan etuyhteydessä olevien osapuolten välinen hinnoittelutilanne voi olla erilainen ja osapuolille saattaa kertyä tuloa eri tavalla kuin tilanteissa, joissa liiketoimen toisena osapuolena on riippumaton yritys. Tuloverotuksessa keskeistä on erityisesti se, mihin valtioon kansainvälisen konsernin tulot ja menot kertyvät sekä missä valtiossa verotettavaa tulosta voidaan verottaa.

Sen turvaamiseksi, että kansainvälisen konsernin tulot kertyvät oikealle verovelvolliselle ja että ne verotetaan tulojen kertymisvaltiossa, valtioilla on käytössään erityissäännöksiä. Suomessa muun muassa verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995), jäljempänä *verotusmenettelylaki*, 31 §:n siirtohinnoitteluoikaisusäännös ja 28 §:n veron-

kiertosäännös, elinkeinoverolain 18 a §:n korkovähennysoikeuden rajoitussäännös ja tuloverolain (1535/1992) 13 a §:n kiinteän toimipaikan verotussäännös turvaavat verotulojen kertymistä. Suomen verotusoikeuteen vaikuttavat lisäksi Suomen tekemät sopimukset kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi, jäljempänä *verosopimukset*.

#### Siirtohinnoittelulainsäädäntö ja käytäntö

Verotusmenettelylain 31 §:n siirtohinnoitteluoikaisusäännös sisältää markkinaehtoperiaatteen, jonka mukaan etuyhteydessä toisiinsa olevien osapuolten välisissä liiketoimissa on noudatettava ehtoja, joita olisi käytetty toisistaan riippumattomien yritysten välillä. Jos ehdot eivät vastaa markkinaehtoperiaatetta, niitä voidaan oikaista verotettavan tulon oikean määrän laskemista varten.

Suurimmille verovelvollisille on säädetty verotusmenettelylain 14 a, 14 b ja 14 c §:ssä dokumentointivelvoite rajat ylittävistä siirtohinnoittelua koskevista liiketoimista. Dokumentointivelvoitteen tarkoituksena on osoittaa etuyhteysyritysten välisen liiketoimien markkinaehtoisuus. Dokumentointi helpottaa veroviranomaisten mahdollisuuksia tutkia siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta.

Verotusmenettelylain 14 b §:n 1 momentin 4 kohdan mukaan siirtohinnoitteludokumentointiin on sisällytettävä toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista. Verohallinto on täsmentänyt toimintoarviointin tarkoitusta antamassaan ohjeessa siirtohinnoittelun dokumentoinnista (diarinumero 1471/37/2007, antopäivä 19.10.2007), jäljempänä *Verohallinnon siirtohinnoitteluohe*, jonka mukaan toimintoarviointin kuvataan etuyhteystoimen osapuolten suorittamat toiminnot sekä toiminnoissa käytetty omaisuus ja otetut riskit. Toimintoarviointia on luonnehdittu työkaluksi, jolla kerätään tietoa ja selvitetään liiketoimeen vaikuttavat tosiseikat ja olosuhteet.

Verohallinnon siirtohinnoitteluoheen mukaan toimintoarviointiin kuuluu myös osapuolten ottamien todellisten riskien kuvaaminen. Ne voidaan osoittaa etuyhteystoimen sopimusehdoilla, jotka voivat ilmetä kirjallisesta sopimuksesta, osapuolten välisestä

viestinnästä tai osapuolten käyttäytymisestä. Sopimusehdot eivät kuitenkaan osoita kaikissa tilanteissa otettua riskiä. Osapuolten tosiasiallisesti ottamat riskit voivat poiketa sovitusta riskeistä.

Korkein hallinto-oikeus on katsonut päätöksessään KHO 2014:119, että liiketoimen sivuuttaminen ja uudelleenluokittelu ei ole mahdollista verotusmenettelylain 31 §:n 1 momentin nojalla eikä etuyhteysyritysten välistä lainasuhdetta voitu pitää oman pääomanehtoisena sijoituksena. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan, kun otetaan huomioon lainaehdot kokonaisuutena sekä valituksenalaisena aikana vallinneet taloudelliset olosuhteet, lainaa on pidettävä verotuksessa luonteeltaan vieraana pääomana. Lisäksi korkein hallinto-oikeus katsoi, että sovitun liiketoimen sivuuttaminen ja uudelleenluokittelu edellyttäisi selkeää tähän oikeuttavaa lain säännöstä. Kun verotusmenettelylain 31 §:n 1 momentin ei sen sanamuodon eikä sitä koskevien hallituksen esityksen perustelujen mukaan voida selvästi katsoa oikeuttavan liiketoimen luonnehdintaa toiseksi liiketoimeksi, kysymyksessä olevan lainan luonnehdinta verotuksessa oman pääomanehtoiseksi sijoitukseksi ei ole mainitun säännöksen nojalla mahdollista. Korkein hallinto-oikeus totesi päätöksessä että, koska asiassa ei ollut verotusta toimitettaessa edes väitetty, että verovelvollinen olisi ryhtynyt kysymyksessä olevaan lainajärjestelyyn veron välttämisen tarkoituksessa, lainasta yhtiölle kertyneitä korkoja ei ole voitu katsoa kokonaan vähennyskelvottomiksi verotusta toimitettaessa.

Päätöksen tilanteessa suomalainen osakeyhtiö A Oy oli vuonna 2009 saanut pääomistajaltaan luxemburgilaiselta yhtiöltä B 15 miljoonan euron suuruisen lainan. A Oy oli ilmoittanut verovuoden 2009 elinkeinotoiminnan tulosta vähennettäväksi 1 337 500 euroa B:n myöntämälle lainalle kertyneitä korkoja. Lainan myöntäminen perustui A Oy:tä rahoittaneiden pankkien vaatimukseen lisärahoituksesta, jonka tuli olla maksusaantijärjestyksessä toissijainen pankkilainoihin nähden ja luonteeltaan IFRS-tilinpäätöksessä omana pääomana käsiteltävä niin sanottu IFRS-hybridilaina. Laina oli vakuudeton ja eräpäivätön. Lainan kiinteä vuo-

sittainen korko oli 30 prosenttia ja korko lisättiin lainan pääomaan. Laina voitiin maksaa takaisin vain A Oy:n vaatimuksesta.

Konserniverokeskus oli poikennut A Oy:n veroilmoituksesta siten, että yhtiön elinkeinotoiminnan tuloon oli lisätty luxemburgilaiselle yhtiö B:lle maksettavaksi kertyneiden suoritusten määrä 1 337 500 euroa. Konserniverokeskus lausui perusteluinaan muun ohella, että kun otetaan kokonaisuutena huomioon rahoitusjärjestely, yhtiön taloudelliset olosuhteet ja lainan eräpäivättömyys, takasijaisuus, vakuudettomuus ja lainan takaisinmaksulle asetetut ehdot, on katsottava, ettei riippumattomien osapuolten välisessä velkasuhteessa sovittaisi vastaavista lainaehdoista. Konserniverokeskus on pitänyt lainaa markkinaehtoperiaatteen mukaisesti tosiasialliselta luonteeltaan oman pääomanehtoisena sijoituksena, jolle maksettava korvaus ei ole maksajalle verotuksessa vähennyskelpoinen. Koska lainan on antanut yhtiön lähes kokonaan omistava taho, ei lainalle ole tarvetta asettaa erityisiä osakasoikeuksia.

**Yleinen veronkiertosäännös, korkovähennysoikeuden rajoitussäännös ja kiinteän toimipaikan verotussäännös**

Verotusmenettelylain 28 §:n 1 momentin mukaan, jos jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, on verotusta toimitettaessa meneteltävä niin kuin asiassa olisi käytetty oikeaa muotoa. Tältä osin lainkohdassa säädetään sisällön ja muodon vastaamattomuudesta. Jos kauppahinta, muu vastike tai suoritus aika on kauppa- tai muussa sopimuksessa määrätty taikka muuhun toimenpiteeseen on ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauttaisiin, voidaan verotettava tulo ja omaisuus arvioida. Verotusmenettelylain 28 §:n 2 momentin mukaan säännöksen soveltaminen edellyttää muun muassa verosta vapautumisen tarkoitusta.

Elinkeinoverolain 18 a §:ssä on rajoitettu yhteisöjen sekä avoimien yhtiöiden ja kommandiittiyhtiöiden suorittamien korkomenojen vähennysoikeutta elinkeinotoiminnan tulolähteessä. Säännöstä sovelletaan vain me-

noihin, joita pidetään korkomenoina elinkeinotulolähteen tuloa laskettaessa. Jos koron vähennyskelpoisuus hylätään verotusmenettelylain 31 §:n mukaan, kyseessä ei enää ole meno, johon soveltuisi elinkeinoverolain 18 a §:n säännös.

Elinkeinoverolain 18 a §:n mukaan korkomenot saadaan vähentää täysimääräisesti korkotulojen määrää vastaavalta osin. Jos nettokorkomenot, joilla tarkoitetaan korkotuloja ylittäviä korkomenoja, ovat verovuonna enintään 500 000 euroa, ne voidaan vähentää kokonaan. Nettokorkomenojen ylittäessä mainitun euromäärän nettokorkomenot voidaan vähentää siltä osin kuin ne ovat enintään 25 prosenttia pykälässä säädetystä oikaistusta elinkeinotoiminnan tuloksesta. Vähennyskeltottomien nettokorkomenojen määrä on kuitenkin enintään etuyhteisyriytysten välisten nettokorkomenojen suuruisen. Korkovähennysrajoituksia ei sovelleta silloin, kun verovelvollinen esittää selvityksen siitä, että verovelvollisen oman pääoman suhde tilinpäätöksen mukaiseen taseen loppusummaan on korkeampi tai yhtä suuri kuin vahvistetun konsernitaseen vastaava suhdeluku. Rajoitussäännöksiä ei sovelleta lotto-, vakuutus- ja eläkelaitoksiin sekä eräiltä osin näiden konserniyhtiöihin. Vähennyskeltottomat nettokorkomenot voidaan vähentää seuraavien verovuosien tuloista kunkin verovuoden vähennyskelpoisten korkomenojen rajoissa.

Elinkeinoverolain 18 a §:n korkovähennysrajoitussäännös rajoittaa korkojen vähennysoikeutta etuyhteisyriytysten välisten lainojen kohdalla. Koron luonne ei kuitenkaan muutu, vaan korkomenoa vastaava tulo on edelleen saajalle korkotuloa.

Tuloverolain 9 §:n mukaan henkilö, joka ei asu Suomessa, on velvollinen suorittamaan veroa tulon perusteella kaikesta Suomessa elinkeinon harjoittamista varten olevaan kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi luettavasta tulosta. Tuloverolain 10 §:n 2 kohdan mukaan Suomesta saatua tuloa on muun muassa täällä harjoitetusta liikkeestä tai ammatista saatu tulo. Tuloverolain 13 a §:n mukaan kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan paikkaa, jossa elinkeinon pysyvää harjoittamista varten on erityinen liikepaikka tai jossa on ryhdytty erityisiin järjestelyihin, eli esimerkiksi

paikkaa, jossa sijaitsee liikkeen johto. Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön, jäljempänä *OECD*, malliverosopimuksen (2014) 5 artiklan mukaan kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan pysyvää liikepaikkaa, jossa yrityksen liiketoimintaa harjoitetaan kokonaan tai osittain. Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan esimerkiksi johtopaikkaa. Malliverosopimuksen 7 artiklan mukaan kiinteään toimipaikkaan liittyvät tulot voidaan verottaa sen sijaintivaltiossa. Suomen tekemissä verosopimuksissa on määräyksiä, joiden mukaan liiketulo voidaan verottaa kiinteän toimipaikan valtiossa.

Tietyissä tilanteissa esimerkiksi ulkomaisen yhteisön korkotuloa voidaan verottaa Suomessa, jos yhtiöllä on Suomessa tuloverotuksessa tarkoitettu kiinteä toimipaikka. Oikeuskäytännössä on katsottu esimerkiksi tapauksessa KHO 10.5.1999 T 1031, että tietyissä tilanteissa ulkomailla toimivalle yhtiölle muodostuu Suomeen kiinteä toimipaikka, kun yhtiön johto ja hallinto ovat Suomessa. Tällöin yhtiö on velvollinen suorittamaan kiinteän toimipaikan tulosta veroa.

## 1.2 EU:n lainsäädäntö ja toimet veropetosten ja veronkierron torjunnan tehostamiseksi

Siirtohinnoittelusta ei ole erityistä sääntelyä Euroopan unionissa. Suomi on liittynyt Euroopan unionin jäsenvaltioiden väliseen arbitraatiosopimukseen (90/436/ETY). Sopimus koskee vastaoikaisun tekemistä kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi toisen jäsenvaltion tekemän ensioikaisun jälkeen. Sopimuksen mukaan kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskeva asia voidaan tietyn edellytyksin siirtää pakolliseen välimiesmenettelyyn, jos toimivaltaiset viranomaiset eivät pääse neuvotteluin ratkaisuun kahden vuoden kuluessa asian vireillepanosta.

Euroopan unionin komissio on tähdentänyt automaattista tietojenvaihtoa ja reilua verokilpailua. Komission 6 päivänä joulukuuta 2012 antama tiedonanto sisältää toimintasuunnitelman veropetosten ja veronkierron torjunnan tehostamiseksi (KOM(2012) 722 lopullinen), jonka pohjalta voitaisiin komission mukaan saada takaisin satoja miljardeja

niistä verovaroista, jotka nykytilanteessa menetetään. Komissio ehdottaa muun muassa yleisen veronkiertonormin tehostettua käyttöä ja suosittaa esittelemänsä mallisäännöksen käyttöönottoa jäsenvaltioissa.

## 1.3 Verosopimukset ja OECD:n veropohjan rapautumista ja voittojen siirtoa koskeva BEPS-hanke

OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklassa on etuyhteisyriyten välinen markkinaehtoperiaate. Artiklan 1 kohdan mukaan, mikäli etuyhteydessä keskenään olevien yritysten välillä sovitaan kauppaa- tai rahoitussuhteissa ehdoista tai määrätään ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mitä riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu, voidaan kaikki tulo, joka ilman näitä ehtoja olisi kertynyt toiselle näistä yrityksistä, mutta niiden vuoksi ei ole sille kertynyt, lukea tämän yrityksen tuloon ja verottaa siitä tämän mukaisesti.

Artiklan 2 kohta koskee oikaisua, joka on tehtävä, jotta toisessa valtiossa suoritetusta verotettavan tulon korottamisesta syntynyt kansainvälinen kaksinkertainen verotus saataisiin poistetuksi. Malliverosopimuksen kommentaarissa ohjeistetaan malliverosopimuksen määräyksiä tulkintaa. Malliverosopimuksen kommentaarin mukaan vastaoikaisu tehdään vain silloin, kun sopimusvaltio pitää toisen sopimusvaltion oikaisua oikeutettuna. Lisäksi sopimusvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on tarvittaessa neuvoteltava keskenään asiasta.

Suomen tekemien verosopimusten etuyhteydessä keskenään olevia yrityksiä koskeva artikla perustuu OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaan. Kaikissa Suomen tekemissä verosopimuksissa ei ole 2 kohdassa olevaa määräystä.

Tehtäessä siirtohinnoitteluoikaisu on mahdollista, että etuyhteystoimeen kohdistuu kaksinkertainen verotus, mikäli sopimusvaltio ei pidä toisen sopimusvaltion tekemää oikaisua oikeutettuna ja tee vastaoikaisua. Tällöin asia pyritään ratkaisemaan keskinäisessä sopimusmenettelyssä. Tämä tekee siirtohinnoitteluoikaisupäätöksen pysyvyyden epävarmaksi.

Malliverosopimuksen kommentaarissa on esitelty OECD:n veroasiainkomitean alikapi-

talisoinnista antamaa raporttia, jossa on käsitelty 9 artiklan suhdetta kansallisiin alikapitalisointisäännöksiin. Raportissa on muun muassa todettu, että 9 artikla ei ole relevantti vain sen määrittämisessä, onko lainasopimuksen korkokanta markkinaehtoinen, vaan myös siinä, voidaanko prima facie -lainaa pitää lainana vai onko sitä pidettävä muunlaisena maksuna, erityisesti oman pääoman panoksena. Yrityksen voitto ei artiklan soveltamisen seurauksena saisi ylittää markkinaehtoista voittoa.

Malliverosopimuksen 10 artiklassa on määryksiä osinkotulon verotuksesta. Osinkotulon lisäksi artiklaa sovelletaan velalle maksettuun korkoon silloin, kun velkoja tosiasiasa jakaa velallisyhtiön yritysrisikin. Artikla ei estä koron luokittelua osingoksi kansallisten alikapitalisointisäännösten mukaan. Malliverosopimuksen kommentaarin mukaan voidaan ottaa huomioon muun muassa seuraavia seikkoja arvioitaessa velkojan osuutta velallisyhtiön yritysrisikkiin:

- onko lainalla pyritty korvaamaan merkittävä osa yrityksen menetetyistä pääomasta eikä yrityksessä ole lainaa vastaavia varoja,
- onko velkojalla oikeus yhtiön voittoihin,
- onko laina pääomaehtoinen muihin velkoihin ja osingon maksuun nähden,
- onko koron määrä tai maksu riippuvainen yhtiön voitoista ja
- velkakirjassa ei ole sovittu tiettyä takaisinmaksupäivää.

Malliverosopimuksen 11 artiklan 3 kohdassa määritellään koron käsite verosopimusta sovellettaessa. Yleensä ottaen korolla tarkoitetaan tuloa mistä tahansa velkasaatavasta. Korkona ei kuitenkaan pidetä alikapitalisointinäkökulmasta eriä, joita pidetään artiklassa 10 tarkoitettuna osinkona. Korkona pidetään 11 artiklan 6 kohdan mukaan enintään koron markkinaehtoista määrää, kun koron maksajan ja saajan välillä tai näiden ja kolmannen tahon välillä on erityinen suhde ja korko ylittää markkinaehtoisen määrän. Korkona käsiteltävää määrää verotetaan sopimusvaltioiden kansallisen lainsäädännön mukaan, jos verosopimuksen muut artiklat eivät vaikuta verotukseen. Malliverosopimuksen 9 artiklan mukaan laina voidaan uudelleenluokitella pääomaksi.

OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaa on kommentoitu OECD:n ohjeissa siirtohinnoitteluperiaatteet monikansallisia yrityksiä ja verohallintoja varten (2010), jäljempänä *OECD:n siirtohinnoitteluohjeet*. OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla on kansainvälisen standardin asema. Korkein hallinto-oikeus on päätöksessään KHO 2013:36 todennut, että ohjeita voidaan pitää markkinaehtoperiaatteen tärkeänä tulkintalähteenä.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 1.45 kohdassa todetaan, että etupiiritoimia ei voi verrata riippumattomien yritysten välisiin toimiin, mikäli riskien määrässä ja jakautumisessa on huomattavia eroja, sillä riski vaikuttaa liiketoimen ehtoihin. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 1.48 kohdan mukaan voidaan arvioida sitä, onko väitetty riskin kohdentuminen yhdenmukainen liiketoimen taloudellisen sisällön kanssa. Osapuolten käytöstä on pidettävä parhaana osoituksena riskin todellisesta jakautumisesta. Ohjeiden mukaan, mikäli verohallinto katsoo, että liiketoimen hinnoittelu ei ole perustunut väitettyyn riskin jakautumiseen, verohallinto voi kyseenalaistaa väitetyn riskin jakautumisen kyseisen liiketoimen osalta.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 1.52 kohdan mukaan markkinaehtoperiaatteen mukaisessa liiketoimessa sopimusehdot määrittävät vastuun ja riskien ja etuuksien jakautumisen osapuolten välillä. Liiketoimen ehdot voivat ilmetä myös muusta osapuolten välisestä kommunikoinnista kuin kirjallisesta sopimuksesta. Kun kirjallisia ehtoja ei ole, osapuolten sopimussuhde on määriteltävä osapuolten käytöksestä ja niistä taloudellisista periaatteista, jotka ohjaisivat riippumattomien yritysten toimia. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 1.53 kohdan mukaan eriävät intressit varmistavat sen, että riippumattomat yritykset pitävät kiinni sovituista ehdoista tai että niitä ollaan noudattamatta tai niitä muutetaan vain, mikäli se on molempien osapuolten edun mukaista. Etuyhteysyritysten välillä intressit eivät aina ole eriävät ja siten tulee tutkia, vastaako osapuolten käytös sovittuja ehtoja vai osoittaako käytös, ettei ehtoja ole noudatettu tai että ne ovat valheellisia. Tällaisissa tilanteissa vaaditaan tarkempaa analyysia liiketoimen todellisten ehtojen määrittämiseksi.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 1.64 kohdan mukaan verohallinnon on lähtökohdaisesti perustettava etupiiritoimen tutkimus etupiiriyritysten tekemään liiketoimeen sellaisena, kuin ne ovat sen järjestäneet käyttäen verovelvollisen soveltamia menetelmiä. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 1.65 kohdan mukaan kahdessa erityistilanteessa voi poikkeuksellisesti olla sekä tarkoituksenmukaista että oikeutettua, että verohallinto harkitsee sen rakenteen sivuuttamista, jota verovelvollinen on käyttänyt etupiiritoimen tehdessään.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 1.65 kohdan ensimmäinen tilanne syntyy, kun liiketoimen taloudellinen sisältö poikkeaa liiketoimen muodosta. Kyse voi olla esimerkiksi sijoituksesta, joka tehdään vieraan pääomanehtoisena, vaikka markkinaehtoperiaetta noudattaen ja ottaen huomioon lainanottajan taloudelliset olosuhteet sijoitusta ei olisi järjestetty kyseisellä tavalla. Tällöin sijoitus voidaan luonnehtia uudelleen esimerkiksi omaksi pääomaksi. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 1.65 kohdan toinen tilanne syntyy, kun kokonaisharkinnan perusteella katsotaan liiketoimen järjestelyjen poikkeavan siitä, miten taloudellisesti rationaalisesti toimivat riippumattomat yritykset olisivat sopineet ja kun kyseinen järjestely käytännössä estää oikean siirtohinnan määrittämisen. Tällöin verohallinto voi mukauttaa myös muut kuin hintaan liittyvät ehdot vastaamaan sitä, mitä olisi perustellusti odotettu sovittavan riippumattomien yritysten välillä.

Päätöksessä KHO 2014:119 on ymmärrettävä olevan kyse OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 1.65 kohdan ensimmäisestä tilanteesta eli oikeudellisen muodon ja sisällön vastaamattomuuden arvioinnista. Tämä ilmenee myös ratkaisun perusteluista, joissa on kuvattu vain 1.65 kohdan ensimmäistä tilannetta. Kyseisessä tapauksessa ei ole arvioitu sitä, mahdollistaako verotusmenettelylain 31 § puuttumisen OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 1.65 kohdan toiseen tilanteeseen tai 1.48, 1.52 ja 1.53 kohtien kaltaisiin tilanteisiin. Siten tässä esityksessä verotusmenettelylain 31 §:ää esitetään muutettavaksi vain OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 1.65 kohdan ensimmäisessä tilanteessa.

OECD:n veropohjan rapautumista ja voittojen siirtoa koskeva BEPS-hanke

OECD on käynnistänyt erityisesti G20-valtioiden toivomuksesta veropohjan rapautumista ja voittojen siirtoja koskevan BEPS-hankkeen (Base Erosion and Profit Shifting), jossa selvitetään muun muassa monikansallisten yritysten verosuunnittelun aiheuttamaa veropohjan rapautumista. Hankkeeseen kuuluu 15 kohdan toimintasuunnitelma, jota työstetään kesäkuusta 2013 kesäkuuhun 2015.

OECD:n työryhmissä valmistellaan muun muassa suosituksia kansalliseksi lainsäädännöksi BEPS:n toimenpideluettelon toimenpiteiden toteuttamiseksi. Siirtohinnoittelusäännösten uudistamisen tavoitteena on edesauttaa verotettavan tulon näyttämistä sen kertymisvaltiossa. BEPS-hankkeen tavoitteena on lisäksi kehittää muun muassa valtioiden väliyhteisösäännöksiä, kiinteän toimipaikan syntymistä koskevia säännöksiä ja korkovähennysoikeuden rajoitussäännöksiä. Lisäksi siirtohinnoittelutyön yhteydessä kehitetään ohjeistusta esimerkiksi etuyhteisyritysten välisten rahoitusliiketoimien hinnoittelusta.

#### 1.4 Kansainvälinen kehitys ja ulkomaiden lainsäädäntö

##### Ruotsi

Ruotsin siirtohinnoittelusäännös perustuu markkinaehtoisuudelle (inkomstskattelagen, 14 luvun 19 §). Sen mukaan elinkeinotoiminnan tuloksen olleessa pienempi siksi, että on sovittu ehdoista, jotka poikkeavat siitä, mitä olisi sovittu riippumattomien elinkeinonharjoittajien välillä, tulos on laskettava sen määrän suuruiseksi, johon se olisi nousut, jos tällaisia ehtoja ei olisi ollut. Säännöksen soveltaminen edellyttää tiettyjen laissa säädettyjen ehtojen täyttymistä.

Ruotsin Högsta Förvaltningsdomstolenia edeltänyt Regeringsrätten on antanut uudelleenluokitteluun liittyen tuomion RÅ 1990 ref. 34. Tuomiossa käsiteltiin siirtohinnoittelusäännöksen soveltuvuutta tilanteeseen, jossa ruotsalainen tytäryhtiö halusi vähentää amerikkalaiselle emo-yhtiölleen maksamiaan

lainan korkoja, vaikka tytäryhtiö oli alikapitalisoitu tavalla, joka ei olisi ollut mahdollinen riippumattomalle yhtiölle. Tuomioistuimen mukaan Ruotsissa ei ollut erityisiä verosäännöksiä, joilla olisi voitu puuttua tilanteisiin, joissa yhtiön oma pääoma on epätavallisen pieni suhteessa sen velkoihin. Siirtohinnoittelusäännöstä ei voitu tuomioistuimen mukaan soveltaa siten, että lainaa käsitellään osakepääomana. Siten tuomiossa todettiin, että yhtiö sai vähentää verotuksessaan korot ja kurssitappiot. Ruotsissa ei myöskään ole julkaistua oikeuskäytäntöä, jonka mukaan vieras pääoma olisi luokiteltu omaksi pääomaksi ja korkojen vähennysoikeus olisi eväty tällä perustella.

#### Norja

Norjassa oman pääoman ja vieraan pääoman erottelu tehdään kokonaisharkintana tosiseikkojen perusteella, eikä erän muodollisella nimityksellä ole merkitystä. Vieraan pääoman uudelleenluokittelu on hyväksytty norjalaisessa oikeuskäytännössä. Kun pääomarakenteen luonne on selvitetty, arvioidaan sen verotuksellista kohtelua. Norjassa markkinaehtoperiaatetta on noudatettava etuyhteyssuhteessa olevien yhtiöiden välillä (skatteloven § 13-1). Alikapitalisointitilanteisiin voidaan puuttua siirtohinnoittelusäännöksellä tyypillisesti tilanteessa, jossa yhtiön velka-aste ylittää tason, jonka riippumaton yhtiö olisi voinut saavuttaa. Tällöin osaa velan koroista voidaan pitää vähennyskelvottomina. Norjassa katsotaan, että markkinaehtoperiaatteeseen nojautuva oikaisu on OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan mukainen. Norjassa on vuoden 2014 alusta myös erilliset säännökset korkovähennysoikeuden rajoittamisesta.

#### Yhdysvallat

Yhdysvaltojen lainsäädäntö mahdollistaa siirtohinnoitteluoikaisun tekemisen etuyhteyssyrytysten välisten toimien osalta (Internal Revenue Code § 482). Markkinaehtoperiaate on valtiovarainministeriön antamassa säännöksessä.

Yhdysvalloissa uudelleenluokittelua ei pidetä siirtohinnoitteluasiana, jossa markki-

naehtoperiaate tulisi sovellettavaksi. Yhdysvalloissa liiketoimet luonnehditaan tapauksen tosiseikkojen mukaan, ottaen huomioon muun muassa kirjalliset sopimusehdot, osapuolten todellinen käyttäytyminen, taloudellinen sisältö ja muut oleelliset seikat. Yhdysvalloissa uudelleenluokittelu toteutetaan oikeuskäytännössä kehitettyjen doktriinien ja yleisten vero-oikeudellisten periaatteiden mukaisesti ja se edellyttää usein veron välttämisen tarkoitusta. Vasta liiketoiminnan todellisen luonteen selvittämisen jälkeen arvioidaan, onko liiketoimen hinnoittelussa noudatettu markkinaehtoperiaatetta.

Yhdysvalloissa katsotaan, että OECD:n malliverosopimuksen 9 artikla ei määrittele liiketoimen uudelleenluokittelun hyväksyttävyyttä. Ensin tulee luonnehtia liiketoimi oikein ja vasta sen jälkeen sovellettavaksi tulee malliverosopimuksen 9 artikla, jonka perusteella arvioidaan markkinaehtoperiaatteen mukaista hintaa liiketoimelle.

#### Alankomaat

Alankomaissa sijoituksen muodollinen muoto vastaa lähtökohtaisesti sen muotoa verotuksessa, mutta oikeuskäytännön mukaan tästä säännöstä on kolme poikkeusta. Ensinnäkin muodosta poiketaan silloin, kun sijoitus on vain muodollisesti laina ja osapuolien tarkoituksena oli tosiasiaassa tehdä oman pääomanehtoinen sijoitus. Toiseksi muodosta poiketaan, jos jo lainan maksuajankohtana lainanantajalle on selvää tai tulisi olla selvää, ettei lainaa makseta kokonaisuudessaan takaisin. Kolmanneksi muodosta poiketaan, kun kyse on hybridilainasta, joka täyttää seuraavat kriteerit: 1) Lainan takaisinmaksu on riippuvainen lainanottajan tuloksesta. 2) Lainana on pääomaehtoinen muihin velkoihin nähden. 3) Lainalle sovittu takaisinmaksuajankohta on yli 50 vuoden kuluttua tai takaisinmaksuajankohtaa ei ole sovittu ja se koskee vain konkurssitilanteita.

Markkinaehtoperiaate on Alankomaiden yritysverotuslainsäädännössä. Alankomaissa ei ole oikeuskäytäntöä OECD:n siirtohinnoitteluoikeuden kohdan 1.65 perusteella tehdystä uudelleenluokittelusta. Kohdan 1.65 soveltamisen sijaan oikaisu on tehty oikeuskäytännössä esimerkiksi sen perustella, että lai-

nojen on katsottu olevan liiketaloudellisesti perustelemattomia lainoja, jotka sisältävät joitain markkinaehtoperiaatteen vastaisia ehtoja. Oikaisut ovat johtaneet joko korkojen vähentämisoikeuden epäämiseen tai lainoihin liittyvien arvonalennusten vähennysoikeuden epäämiseen.

Vaikka uudelleenluokittelua ei ole tehty oikeuskäytännössä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 1.65 perusteella, on kyseisen kohdan soveltamista käsitelty siirtohinnoittelua koskevassa vuonna 2013 annetussa oikeusohjeessa (14.11.2013, no. IFZ 2013/184M). Kyseisessä oikeusohjeessa on avattu OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kohdan 1.65 soveltuvuutta. Oikeusohjeen mukaan rahoitusta koskevissa liiketoimissa siirtohinnoitteluoikaisu tehdään ensisijaisesti hinnanoikaisuna eli oikaisemalla koron määrää, toissijaisesti oikaisemalla muita ehtoja ja vasta kolmassijaisesti ja vain poikkeustilanteissa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kohdan 1.65 mukaisesti uudelleenluokitteluna tai koko liiketoimen sivuuttamisena. Koko liiketoimen sivuuttaminen on mahdollista vain silloin, kun markkinaehtoperiaatteen soveltaminen ei ole mahdollista edes uudelleenluokittelun avulla.

Alankomaissa katsotaan, että malliverosopimuksen 9 artikla mahdollistaa uudelleenluokittelun.

#### Ranska

Ranskan siirtohinnoittelusäännöksen mukaan etuyhteyssuhteiden välillä matalilla tai korkeilla hinnoilla tai muilla tavoilla siirretyt tulot lisätään yrityksen tuloihin. Veroviranomaisilla on velvollisuus osoittaa, että osapuolet ovat etuyhteyssuhteessa ja että etu on annettu etuyhteyssuhteelle. Analyysi tehdään muun tiedon puuttuessa verrokkietujen avulla. Säännös sisältää markkinaehtoperiaatteen, vaikka siihen ei ole suoraan viitattu.

Ranskan siirtohinnoittelusäännös mahdollistaa osapuolien välisen hinnoittelun oikaisun ja liiketoimen uudelleen nimeämisen. Uudelleen nimeämisessä osapuolien välisistä sopimusehdoista ei poiketa. Uudelleen nimeämistilanteissa esimerkiksi myyntisopimuksen voidaan katsoa olevan tosiasiaa liiensisopimus. Yleisen veron välttämistä

koskevan säännöksen nojalla verohallinto voi ohittaa sopimuksen tai muun liiketoimen silloin, kun sopimus ei vastaa todellisuutta tai on perusteltu vain verotuksellisista syistä ja kun kyseisen veroedun saaminen on lain tarkoituksen vastainen. Esimerkiksi lainan voidaan katsoa olevan todellisuudessa oman pääomanehtoinen sijoitus. Verovelvollisen asemaa on uudelleenluokittelutilanteissa turvattu erityisillä menettelysäännöksillä.

Ranskassa katsotaan, että malliverosopimuksen 9 artikla mahdollistaa osapuolten välisen hinnoittelun oikaisun osapuolten tosiasialisen käytöksen mukaisesti siten kuin OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kohdassa 1.53 on kerrottu sekä uudelleen nimeämisen. Lisäksi se mahdollistaa osan tai koko sopimuksen sivuuttamisen joissain rajoitetuissa tilanteissa, kun toimenpide ei vastaa sitä, mitä taloudellisesti rationaalisesti toimivat osapuolet olisivat sopineet.

#### Tanska

Tanskan siirtohinnoittelusäännös perustuu markkinaehtoperiaatteelle (ligningsloven § 2). Lain esitöissä säännöksen on todettu vastaavan OECD:n siirtohinnoitteluperiaatteita. Tanskassa uudelleenluokittelua ei tehdä siirtohinnoittelusäännösten perusteella.

Lisäksi Tanskassa on korkovähennysoikeutta rajoittavia säännöksiä, mutta niissä ei ole kyse vieraan pääoman uudelleenluokittelusta omaksi pääomaksi.

## 2 Ehdotetut muutokset

Mikäli tavoitteena on verotusmenettelylain 31 §:n soveltaminen OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 1.65 kohdan ensimmäiseen tilanteeseen, jossa liiketoimen sisältö ei vastaa sen oikeudellista muotoa, lainsäädäntöä voitaisiin muuttaa siten, että säännökseen lisätäisiin nimenomainen maininta sen soveltamisesta myös silloin, kun liiketoimen sisältö ei vastaa oikeudellista muotoa. Säännöksessä olisi perusteltua olla yleiset periaatteet siitä, mitä seikkoja olisi otettava huomioon, kun arvioidaan liiketoimen sisällön ja oikeudellisen muodon poikkeavuutta toisistaan.

Siirtohinnoitteluoikaisuun liittyy aina rajat ylittävässä tilanteessa kysymys vastaoi-



kaisusta sekä eri valtioiden veroviranomais- ten ollessa verokohtelusta erimielisiä mah- dollinen verosopimuksissa sovittu keskinäi- nen sopimusneuvottelu tai Euroopan unionin arbitraatiosopimuksen mukainen arbitraatio- menettely. Nämä tekevät yhdessä valtiossa tehdyn siirtohinnoitteluoikaisupäätöksen py- syvyyden epävarmaksi. Toisaalta vastaoikais- u ja neuvottelumenettelyt lieventävät siirto- hinnoitteluoikaisun vaikutuksia verovelvollis- selle.

Oikeudellisen muodon ja sisällön poik- keavuudesta toisistaan säädetään verotusme- nettelylain 28 §:n yleisessä veronkiertosään- nöksessä. Säännöksen soveltaminen edellyt- tää kuitenkin muun muassa veron välttämisen tarkoitusta, joka vaikuttaa säännöksen tehokkuuteen ja voi merkitä sitä, että säännöstä ei voida soveltaa, jos liiketoimelle on liiketa- loudellinen syy. Esimerkiksi Ranskassa uudelleenluokittelu tehdään kansallisen yleisen veronkiertosäännöksen edellytysten täytyes- sä.

Mahdollista olisi myös erityisesti säätää, että esimerkiksi etuyhteysosapuolten välistä velkasuhdetta olisi pidettävä omana pääoma- na, jos velkasuhteen sisältö ei vastaa asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta. Säännök- sen soveltamisen lisäedellytykseksi voitaisiin laittaa se, että järjestely ei ole markkinaeh- toinen. Tällöin olisi myös ratkaistava, onko edelleen kyseessä siirtohinnoittelun oikaisu, johon voi liittyä vastaoikaisu, toimivaltaisten viranomaisten keskinäinen sopimusneuvotte- lu tai arbitraatiomenettely. Jos kyseessä ei olisi siirtohinnoittelun oikaisu, olisi ratkais- tava säännöksen yhteensopivuus verosopi- musten kanssa. Säännös voisi olla yhteenso- piva verosopimusten kanssa muun muassa sillä perusteella, että kyseessä katsottaisiin olevan veronkiertosäännös.

Mikäli säännöksen tavoitteena on puuttua erityisesti korkovähennysoikeuden rajoitta- miseen ja voimassa olevaa elinkeinoverolain 18 a §:n korkovähennysoikeuden rajoitusta ei pidettäisi riittävän tehokkaana, voitaisiin harkita elinkeinoverolain 18 a §:n tiukenta- mista. Esimerkiksi Tanskassa korkovähenn- ysoikeuteen puututaan korkovähennysoi- keuden rajoitussäännöksellä eikä siirtohin- noittelun uudelleenluokittelua sovelleta. Myös Ruotsissa tilanne näyttää olevan kehittä-

tymässä samaan suuntaan kuin Tanskassa, jos Ruotsissa otetaan käyttöön Företagsskat- tekommittéen mietinnössään Neutral bol- lagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet (SOU 2014:40) ehdottama yleinen korkovä- hennysoikeuden rajoitussäännös. Korkovä- hennysoikeuden rajoitukseen perustuva vero- tus on pysyvämpi kuin siirtohinnoitteluoikai- su, koska siihen ei liity verosopimusten kes- kinäistä sopimusneuvottelua tai arbitraatio- menettelyä. Korkovähennysoikeusrajoituksen sisällöstä riippuen säännös voi merkitä kor- komenon vähennysoikeuden epäämistä, vaikka korkomenoa vastaava tulo on saajan veronalaista tuloa. Säännös voi siis olla konsernitasolla verovelvolliselle tiukempi kuin siirtohinnoitteluoikaisu.

Edellä esitetyistä vaihtoehdoista pidetään toimivimpana verotusmenettelylain 31 §:n muuttamista, kun otetaan huomioon muutok- sen vaikutukset myös verovelvollisille. Elin- keinoverolain 18 a §:ää sovelletaan ensim- mäisen kerran vuodelta 2014 toimitettavassa verotuksessa. Säännöksen muutostarpeita oli- si tarkasteltava, kun siitä on saatu kokemuk- sia. Lisäksi OECD:n BEPS-hankkeessa selvi- tetään korkovähennysoikeuden rajoituksia, joten olisi järkevää odottaa BEPS-hankkeen suosituksia ennen kuin elinkeinoverolain 18 a §:n muutoksia harkitaan.

31 §. Verotusmenettelylain 31 §:n 1 mo- menttia muutettaisiin siten, että etuyhteysyri- tysten välistä siirtohinnoittelua voitaisiin oi- kaista myös silloin, kun jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeu- dellinen muoto, joka ei vastaa asian varsi- naista luonnetta tai tarkoitusta. Lainkohtaan sisällytettäisiin nimenomaisesti OECD:n siir- tohinnoitteluohjeiden kohdan 1.65 ensimmäis- sessä tilanteessa kuvattu ”sisältö ennen muo- toa” -periaate, joka koskisi kaikkia etuyhte- ysyriytysten välisiä liiketoimia. Liiketoimen muodon sivuuttamisessa otettaisiin huomi- oon liiketoimi kokonaisuutena sekä liiketoi- men tosiseikat ja olosuhteet, kuten kirjalliset sopimusehdot, osapuolten todellinen toiminta, liiketoimen taloudellinen sisältö sekä muut olennaiset tilanteen arviointiin vaikut- tavat seikat. Etuyhteysosapuolten välistä lii- ketoimea verrattaisiin siihen, miten järjestely tehtäisiin riippumattomien osapuolten välillä. Muutoksella ei olisi tarkoitus muuttaa 31 §:n

suhdetta 28 §:ään eikä elinkeinoverolain 18 a §:ään.

Siirtohinnoitteluvoimaa voitaisiin ehdotetun muutoksen jälkeen soveltaa myös päätöksessä KHO 2014:119 mainittuihin rahoitusjärjestelyihin ja siirtohinnoitteluvoimaa edellytysten täyttyessä vierasta pääomaa pidettäisiin verotuksessa omana pääomana. Tällöin vieraalle pääomalle maksettu korko olisi käytännössä vähennyskelpoton, koska tuloon lisättäisiin määrä, joka olisi kertynyt rahoituksen ehtojen vastatessa sitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu. Lainasopimusta voitaisiin pitää omana pääomana, jos lainasopimuksen ehdot ja järjestely kokonaisuudessaan olisi sellainen, että muu kuin etuyhteydessä oleva osapuoli ei olisi tehnyt sijoitusta velallisyhtiön järjestelyn mukaisesti, kun otetaan huomioon velallisen taloudellinen tilanne. Lainan oman pääoman ehtoisuuden tunnusmerkkeinä pidettäisiin esimerkiksi seuraavia seikkoja: lainalla on pyritty korvaamaan merkittävä osa velallisen menetetyistä pääomasta, velkojalla on osuus yrityksen voittoon, laina on pääomaehtoinen ja huonommalla etusijalla verrattuna muiden velkojien kuin osakkaiden antamiin velkoihin, lainan koron määrä tai takaisinmaksu riippuu yhtiön voitosta, velalle ei ole sovittu takaisinmaksupäivää ja laina käsitellään kirjanpidossa omana pääomana. Kaikkien edellä mainittujen seikkojen ei tarvitse toteutua samassa järjestelyssä ja myös muut seikat voivat vaikuttaa siihen, pidetäänkö lainaa omana pääomana. Arvio tehdään yksittäisessä tapauksessa kokonaisarviona vertaamalla siihen, miten muu kuin etuyhteydessä oleva osapuoli olisi toteuttanut sijoituksen.

Liiketoimen muodon sivuuttamisen jälkeen toisessa valtiossa voitaisiin OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan mukaisesti tehdä vastaavoimaa, jos toinen valtio hyväksyy Suomessa tehdyn uudelleenluokittelun.

Ehdotetun lainmuutoksen myötä verotusmenettelylain 31 § soveltuisi OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 1.65 kohdan ensimmäiseen tilanteeseen eli tilanteisiin, joissa liiketoimen sisältö ei vastaa oikeudellista muotoa. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä KHO 2014:119 on ymmärrettävä olevan kyse tällaisesta tilanteesta. Lainmuutoksella ei oli-

si vaikutusta esimerkiksi siihen, mahdollistaako verotusmenettelylain 31 § puuttumisen OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 1.65 kohdan toiseen tilanteeseen tai 1.48, 1.52 ja 1.53 kohtien tilanteisiin. Näihin tilanteisiin voidaan puuttua jo nykyisen 31 §:n nojalla.

### 3 Esityksen vaikutukset

Ehdotuksen taloudellisia vaikutuksia on arvioitu Verohallinnolta saatujen tietojen perusteella. Verohallinto on koonnut yhteen aiempia verovuosia koskevat tapaukset, joissa on tunnistettu olevan kyse vastaavista tilanteista kuin tapauksessa KHO 2014:119. Tällöin kyse on siis OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 1.65 kohdan ensimmäisestä tilanteesta eli oikeudellisen muodon ja sisällön vastaavuudesta. Verovaikutuksia arvioitaessa yhteisöverokantana on käytetty 20 prosenttia.

Verohallinnon tietojen mukaan tulonsäilytykset olivat aikaisempina vuosina vuositulolla noin 55 miljoonaa euroa. Tällä perusteella voitaisiin arvioida, että verotuottovaikutus olisi vuositulolla noin 11 miljoonaa euroa. Tuottovaikutus voi kuitenkin vaihdella merkittävästikin vuosittain, koska siirtohinnoitteluun puututaan yleensä yksittäisissä tilanteissa verotarkastusten yhteydessä.

Lisäksi verotuottoon voi vaikuttaa se, jos liiketoimen toisen osapuolen kotivaltio ei hyväksy Suomen siirtohinnoittelusäännöksen perusteella tekemää oikaisua. Tällöin saatetaan päätyä keskinäiseen sopimusmenettelyyn, jonka seurauksena Suomi voi joutua muuttamaan verotustaan. Tämä voi pienentää ehdotetun lainmuutoksen vaikutusta yhteisöveron tuottoon.

[lisätään mm. hallinnolliset vaikutukset Verohallinnolle ja yrityksille ym.]

### 4 Asian valmistelu

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

### 5 Voimaantulo

Laki ehdotetaan tulevaksi voimaan päivänä kuuta 20 . Lakia sovellettaisiin en-

simmäisen kerran vuodelta 20 toimitetta-  
vassa verotuksessa.

Edellä esitetyn perusteella annetaan edus-  
kunnan hyväksyttäväksi seuraava lakiehdotus:

LUONNOS

## Laki

### verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*muutetaan* verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 31 §:n 1 momentti, sellaisena kuin se on laissa 1041/2006, seuraavasti:

#### 31 §

##### *Siirtohinnoitteluoikaisu*

Jos verovelvollisen ja häneen etuyhteydessä olevan osapuolen välisessä liiketoimessa on sovittu ehdoista tai määrätty ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu, ja verovelvollisen elinkeinotoiminnan tai muun toiminnan verotettava tulo on tämän johdosta jäänyt pienemmäksi tai tappio on muodostunut suuremmaksi kuin se muutoin olisi ollut, lisätään tuloon määrä, joka olisi kertynyt ehtojen vastatessa sitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu. Liiketoimen ehtojen katsotaan poikkeavan siitä, mitä toisistaan riippumattomien osa-

puolten välillä olisi sovittu myös silloin, kun jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta. Arvioitaessa sitä, poikkeako liiketoimen oikeudellinen muoto asian varsinaisesta luonteesta ja tarkoituksesta, liiketoimi arvioidaan kokonaisuutena ja otetaan huomioon tosiseikat ja olosuhteet, kuten kirjalliset sopimusehdot, osapuolten todellinen toiminta, liiketoimen taloudellinen sisältö sekä muut olennaiset tilanteen arviointiin vaikuttavat seikat.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 . Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 20 toimitettavassa verotuksessa.

Helsingissä päivänä kuuta 20

**Pääministeri**

**ALEXANDER STUBB**

Valtiovarainministeri *Antti Rinne*

**Laki****verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
muutetaan verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 31 §:n 1 momentti, sellaisena kuin se on laissa 1041/2006, seuraavasti:

*Voimassa oleva laki*

31 §

*Siirtohinnoitteluoikaisu*

Jos verovelvollisen ja häneen etuyhteydessä olevan osapuolen välisessä liiketoimessa on sovittu ehdoista tai määrätty ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu, ja verovelvollisen elinkeinotoiminnan tai muun toiminnan verotettava tulo on tämän johdosta jäänyt pienemmäksi tai tappio on muodostunut suuremmaksi kuin se muutoin olisi ollut, lisätään tuloon määrä, joka olisi kertynyt ehtojen vastatessa sitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu.

*Ehdotus*

31 §

*Siirtohinnoitteluoikaisu*

Jos verovelvollisen ja häneen etuyhteydessä olevan osapuolen välisessä liiketoimessa on sovittu ehdoista tai määrätty ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu, ja verovelvollisen elinkeinotoiminnan tai muun toiminnan verotettava tulo on tämän johdosta jäänyt pienemmäksi tai tappio on muodostunut suuremmaksi kuin se muutoin olisi ollut, lisätään tuloon määrä, joka olisi kertynyt ehtojen vastatessa sitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu. *Liiketoimen ehtojen katsotaan poikkeavan siitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu myös silloin, kun jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta. Arvioitaessa sitä, poikkeako liiketoimen oikeudellinen muoto asian varsinaisesta luonteesta ja tarkoituksesta, liiketoimi arvioidaan kokonaisuutena ja otetaan huomioon tosiseikat ja olosuhteet, kuten kirjalliset sopimusehdot, osapuolten todellinen toiminta, liiketoimen taloudellinen sisältö sekä muut olennaiset tilanteen arviointiin vaikuttavat seikat.*

*Tämä laki tulee voimaan päivänä kuu-  
ta 20 . Lakia sovelletaan ensimmäisen ker-  
ran vuodelta 20 toimitettavassa verotukses-  
sa.*