

## Hallituksen esitys Eduskunnalle tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi

### ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi verotusmenettelystä annettua lakia ja rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annettua lakia.

Verotusmenettelystä annetussa laissa ehdotetaan säädettäväksi siirtohinnoitteluohikaisun tekemisestä etuyhteyssuhteessa tehdyn liiketoimen ehtojen poiketessa ehdoista, joita riippumattomien osapuolten välillä olisi käytetty. Lisäksi säädettäisiin verovelvollisen velvollisuudesta laatia ja esittää siirtohinnoittelua koskeva dokumentointi sekä dokumentointivelvollisuuden laiminlyönnin perusteella määrättävästä veronkorotuksesta. Rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annettuun lakiin ehdotetaan tehtäväksi verotusmenettelystä annettuun lakiin ehdotettua

muutosta vastaava sanonnallinen korjaus.

Ehdotetuilla muutoksilla tarkennettaisiin markkinaehtoperiaatteen soveltamista etuyhteydessä tehtyihin kotimaisiin ja rajat ylittäviin liiketoimiin ja veloitettaisiin verovelvolliset tietyissä tapauksissa laatimaan dokumentointi sen osoittamiseksi, että käytetty siirtohinnoittelu vastaa markkinaehtoperiaatetta.

Lait ovat tarkoitetut tulemaan voimaan vuoden 2007 alusta. Verotusmenettelystä annetun lain muutoksia sovellettaisiin ensimmäisen kerran verovuodelta 2007 toimitettavassa verotuksessa. Siirtohinnoitteludokumentointi olisi kuitenkin laadittava ensimmäisen kerran verovuodelta, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 2007 tai sen jälkeen.

## SISÄLLYSLUETTELO

<b>ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ .....</b>	<b>1</b>
<b>SISÄLLYSLUETTELO .....</b>	<b>2</b>
<b>YLEISPERUSTELUT.....</b>	<b>3</b>
<b>1. Johdanto .....</b>	<b>3</b>
<b>2. Nykytila.....</b>	<b>3</b>
<b>2.1. Lainsäädäntö .....</b>	<b>3</b>
Kansainvälinen peitelty voitonsiirto .....	3
Tonnistoverolaki.....	4
Verosopimusmääräykset .....	4
Arbitraatiosopimus .....	4
<b>2.2. Verotus- ja oikeuskäytäntö .....</b>	<b>5</b>
<b>2.3. Kansainvälinen kehitys .....</b>	<b>5</b>
Yleistä .....	5
Tanska .....	6
Saksa .....	6
Ruotsi .....	7
Yhdistynyt kuningaskunta.....	8
Euroopan unionin yhteinen siirtohinnoittelufoorumi.....	9
<b>2.4. Nykytilan arviointi .....</b>	<b>10</b>
<b>3. Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset .....</b>	<b>10</b>
<b>4. Esityksen vaikutukset .....</b>	<b>11</b>
<b>4.1. Taloudelliset vaikutukset.....</b>	<b>11</b>
<b>4.2. Organisaatio- ja henkilöstövaikutukset .....</b>	<b>12</b>
<b>5. Asian valmistelu.....</b>	<b>12</b>
<b>YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT .....</b>	<b>12</b>
<b>1. Lakiehdotusten perustelut .....</b>	<b>12</b>
<b>1.1. Laki verotusmenettelystä.....</b>	<b>12</b>
<b>1.2. Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta .....</b>	<b>22</b>
<b>2. Voimaantulo.....</b>	<b>22</b>
<b>LAKIEHDOTUKSET .....</b>	<b>23</b>
verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta .....	23
rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 3 §:n muuttamisesta	25
<b>LIITE .....</b>	<b>26</b>
<b>RINNAKKAISTEKSTIT .....</b>	<b>26</b>
verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta .....	26
rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 3 §:n muuttamisesta	29

## YLEISPERUSTELUT

### 1. Johdanto

Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan toisiinsa etuyhteydessä olevien osapuolten tekemän liiketoimen hinnoittelua. Siirtohinnoittelulla on olennainen merkitys tuloverotuksessa, koska liiketoimessa käytetty hinta vaikuttaa osapuolen verotettavan tulon tai tappion määrään. Tuloverotuksessa on tästä syystä kiinnitetty huomiota liiketoimen hinnoittelutilanteisiin. Toisistaan riippumattomien osapuolten välillä liiketoimen ehtojen määräytymiseen vaikuttavat ulkoiset markkinavoimat, joten verotettava tulo kohdentuu tällöin oikealle verovelvolliselle. Sen sijaan etuyhteydessä olevien osapuolten väliseen hinnoittelutilanteeseen markkinavoimat eivät vaikuta samalla tavalla. Siirtohinnoittelu voi näin ollen etuyhteystilanteessa poiketa toisistaan riippumattomien yritysten hinnoittelusta, jolloin osapuolille kertyy tuloa, tahattomasti tai tarkoituksella eri tavalla kuin jos liiketoimen toisena osapuolena olisi ollut riippumaton yritys.

Tuloverotuksessa on keskeistä erityisesti konsernien sisäisen, kansainvälisen tavara- ja palvelukaupan siirtohinnoittelu, joka vaikuttaa siihen, mihin valtioon tulo kertyy ja missä valtiossa siitä voidaan verottaa. Siirtohinnoittelu liittyy tästä syystä olennaisesti kansainväliseen verotukseen.

Siirtohinnoittelun kansainvälisenä perusperiaatteena on markkinaehtoperiaate, 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. Markkinaehtoperiaate sisältyy Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön, jäljempänä OECD, julkaiseman malliverosopimuksen 9 artiklaan. Sitä on kommentoitu järjestön vuonna 1995 julkaisemassa raportissa ”Siirtohinnoitteluperiaatteet monikansallisia yrityksiä ja verohallintoja varten”, jäljempänä OECD:n siirtohinnoitteluohjeet, jolla on siirtohinnoittelun alalla pitkälti kansainvälisen standardin asema.

Siirtohinnoitteludokumentoinnilla tarkoitetaan verovelvollisen laatimia asiakirjoja, joi-

den perusteella voidaan todeta periaatteet, joita verovelvollinen noudattaa siirtohinnoittelussa, ja arvioida, ovatko etuyhteydessä olevien osapuolten keskinäiset liiketoimet markkinaehtoperiaatteen mukaisia.

### 2. Nykytila

#### 2.1. Lainsäädäntö

Markkinaehtoperiaate on ilmaistu sekä verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) kansainvälistä peiteltyä voitonsiirtoa koskevassa 31 §:ssä että tonnistoverolain (476/2002) 16 §:ssä. Markkinaehtoperiaatteen vastaisten ehtojen perusteella osakkaan hyväkseen saaman peiteltyyn voitonsiirron lähdeverottamisesta säädetään rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain (627/1978), jäljempänä lähdeverolaki, 3 §:n 2 momentissa. Lisäksi markkinaehtoperiaatteen vastaisesta hinnoittelusta aiheutuvista oikaisuista on määräyksiä Suomen tekemissä tulon ja varallisuuden kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevilla sopimuksissa, jäljempänä verosopimus. Samoin määräyksiä on 23 päivänä heinäkuuta 1990 tehdyssä Euroopan unionin jäsenvaltioiden välisessä yleissopimuksessa kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä (SopS 61/1999), jäljempänä arbitraatiosopimus. Siirtohinnoittelun dokumentoinnista ei ole säännöksiä.

#### Kansainvälinen peitelty voitonsiirto

Tuloverotuksen osalta markkinaehtoperiaate on lainsäädännössä ilmaistu verotusmenettelystä annetun lain 31 §:ssä, joka koskee kansainvälistä peiteltyä voitonsiirtoa. Säännös oikeuttaa veronviranomaisen puuttumaan suomalaisen ja ulkomaisen yrityksen välisen liiketoimen markkinaehtoperiaatteesta poikkeaviin ehtoihin.

Kansainvälistä peiteltyä voitonsiirtoa koskevan pykälän mukaan ”Jos Suomessa elinkeino- tai muuta tulonhankkimistoimintaa harjoittava verovelvollinen on jollekulle, joka taloudellisesti osallistuu hänen yritykseen tai jolla on vaikutusvaltaa sen johtoon

taikka jonka yritykseen hän taloudellisesti osallistuu tai jonka yrityksen johtoon hän voi vaikuttaa, myynyt tavaroita käypää alempaan hintaan tai häneltä ostanut tavaroita käypää korkeampaan hintaan taikka muutoin hänen kanssaan sopinut taloudellisista ehdoista, jotka poikkeavat siitä, mitä toisistaan riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu, ja jos elinkeinosta saatu tulo tämän johdosta on jäänyt pienemmäksi kuin se muuten olisi ollut eikä se, jolle tulo on siirtynyt, ole Suomessa yleisesti verovelvollinen, on verotusta toimitettaessa elinkeinon tai muun tulonhankkimistoiminnan tuottamaksi tuloksi luettava määrä, johon sen voidaan katsoa nousseen, jollei sanotunlaisiin toimenpiteisiin olisi ryhdytty".

Osakkaan hyväkseen saaman peiteltyyn voitonsiirron lähdeverottamisesta on lähdeverolain 3 §:n 2 momentin mukaan voimassa, mitä mainitussa laissa säädetään osingosta. Osakkaan hyväkseen saamasta peitelystä voitonsiirrosta, samoin kuin muun kuin luonnollisen henkilön saamasta peitelystä osingosta, on siten 7 §:n mukaisesti perittävä lähdeveroa 28 prosenttia.

#### Tonnistoverolaki

Markkinaehtoisuutta koskeva säännös on myös tonnistoverolain 16 §:ssä. Pykälän 1 momentin mukaan tonnistoverovelvollisen ja siihen saman lain 3 §:ssä tarkoitettussa suhteessa olevan yrityksen välisissä liiketoimissa on noudatettava ehtoja, joita toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi noudatettu. Säännöksen tarkoituksena on estää siirtohinnoittelua käyttäen tapahtuva verotettavan tulon siirtäminen tonnistoveron piiriin.

#### Verosopimusmääräykset

Merkittäviä siirtohinnoittelua koskevia säännöksiä ovat myös Suomen tekemien verosopimusten etuyhteydessä keskenään olevia yrityksiä koskevat artiklat, jotka perustuvat OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaan. Artiklan 1 kappale edellyttää, että sopimusvaltion yritys välittömästi tai välillisesti osallistuu toisen sopimusvaltion yrityksen johtoon tai valvontaan tai omistaa osan sen pääomasta, taikka samat henkilöt välittömästi tai välillisesti osallistuvat sekä sopimusvalti-

on yrityksen että toisen sopimusvaltion yrityksen johtoon tai valvontaan tahi omistavat osan niiden pääomasta. Edellytyksenä on lisäksi, että tällaisissa olosuhteissa yritysten välillä sovitaan kauppa- tai rahoitussuhteissa ehdoista tai määrätään ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mitä riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu. Näiden edellytysten täyttyessä 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 mukaiseksi.

Artiklan 2 kappale koskee oikaisua, joka on tehtävä, jotta toisessa valtiossa suoritettua verotettavan tulon korottamisesta syntynyt kansainvälinen kaksinkertainen verotus saataisiin poistetuksi. Määräys velvoittaa sopimusvaltion tekemään tällaisen vastaoikaisun. Sitä tehtäessä on otettava huomioon myös sopimuksen muut määräykset. Lisäksi sopimusvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on tarvittaessa neuvoteltava keskenään asiasta.

Suomi on eräiden muiden valtioiden tavoin jättänyt malliverosopimuksen 9 artiklaan varauksen, jossa se varaa itselleen oikeuden jättää 2 kappale pois sopimuksistaan, jolloin vastaoikaisun tekemiseen ei ole velvollisuutta. Kaikissa Suomen tekemissä verosopimuksissa ei siten ole 2 kappaleessa olevaa määrystä. Silloin kun määräys on otettu sopimukseen, siihen on tehty lisäys, jonka mukaan vastaoikaisu on tehtävä vain, jos sopimusvaltio pitää toisen sopimusvaltion oikaisua oikeutettuna. Tämä ehto vahvistaa OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa ilmaistun periaatteen, jonka mukaan perusteettomat oikaisut eivät velvoita toista sopimusvaltiota vastaoikaisuun.

#### Arbitraatiosopimus

Suomi on liittynyt Euroopan unionin jäsenvaltioiden väliseen arbitraatiosopimukseen. Sopimus koskee vastaoikaisun tekemistä kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi toisen jäsenvaltion tekemän ensioikaisun jälkeen. Sopimuksen mukaan kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskeva asia voidaan tietyin edellytyksin siirtää pakolliseen välimiesmenettelyyn, jos toimivaltaiset viranomaiset eivät pääse neuvotteluihin ratkaisuun.

kahden vuoden kuluessa asian vireillepanosta.

Sopimus oli alun perin voimassa vuoden 1999 loppuun asti, mutta sen voimassaoloaika pidennettiin 25 päivänä toukokuuta 1999 tehdyllä pöytäkirjalla (HE 116/1999 vp, EV 79/1999 vp). Pöytäkirja hyväksyttiin viimeisessäkin jäsenvaltiossa syksyllä 2004, joten sopimus on jälleen ollut voimassa ja sovellettavissa 1 päivästä marraskuuta 2004 alkaen. Sopimus uusien jäsenvaltioiden liittymisestä arbitraatiosopimukseen allekirjoitettiin 8 päivänä joulukuuta 2004 (HE 22/2006 vp, EV 45/2006 vp). Neuvosto hyväksyi 6 päivänä joulukuuta 2004 komission tiedoksiannon käytännösäännöistä arbitraatiosopimuksen tehokkaaksi soveltamiseksi (KOM [2004] lopullinen 23 päivänä huhtikuuta 2004).

## 2.2. Verotus- ja oikeuskäytäntö

Veroviranomaiset ovat tutkineet siirtohinnoittelutapauksia pääasiassa verotarkastuksilla, mutta myös säännönmukaisessa verotuksessa on ollut esillä joitakin tapauksia. Verotettavaan tuloon tehtyjen siirtohinnoittelusta johtuvien lisäysten määrä on ollut vuosina 2001–2004 verohallinnossa yhteensä yli 300 miljoonaa euroa. Tapausten tutkiminen on yleensä ollut aikaa vievää ja sitonut sekä veroviranomaisen että verovelvollisen voimavaroja. Yleisin ongelma siirtohinnoittelutapausten selvittämisessä on ollut se, että verovelvollisella ei ole ollut esittää valmista asiakirjaselvitystä siirtohinnoittelun markkinaehtoisuudesta ja veroviranomaiset ovat tämän vuoksi joutuneet pyytämään joskus laajojakin selvityksiä hinnoitteluun vaikuttaneista tekijöistä.

Myös etuyhteydessä olevien kotimaisten osapuolten välisiin liiketoimiin on lähtökohtaisesti sovellettu markkinaehtoperiaatetta. Tämä on ilmennyt muun muassa elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) yleisistä tulon veronalaisuutta ja menon vähennyskelpoisuutta sekä veron kiertämistä ja peiteltyä osinkoa koskevista säännöksistä. Lähtökohtana on ollut, että osapuolia verotetaan erillisinä verovelvollisina, joten tulot ja menot on kohdistettava sille osapuolelle, jonka tulonhankkimistoimintaan ne liittyvät. Kotimaisten osapuolten välisten liiketoimien markkinaehtoista hinnoittelua ei ole kuiten-

kaan säännelty erityisellä säännöksellä, koska verotusmenettelystä annetun lain 31 § koskee ainoastaan rajat ylittäviä etuyhteistoimia.

Siirtohinnoittelua koskevaa oikeuskäytäntöä on kertynyt kansainvälistä peiteltyä voitonsiirtoa koskevan säännöksen 40 vuoden soveltamisajalta melko vähän. Tapaukset ovat useimmiten liittyneet näyttökysymyksiin eikä niiden perusteella ole voitu tehdä laajakantoisia yleisiä johtopäätöksiä.

## 2.3. Kansainvälinen kehitys

### Yleistä

Siirtohinnoittelu liittyy edellä kuvatulla tavalla toisistaan riippuvaisten yritysten välisiin liiketoimiin. Tällaisten liiketoimien osuus maailmankaupasta on merkittävä. OECD on esittänyt arvioita, joiden mukaan jopa yli 60 prosenttia maailmankaupasta koostuu kansainvälisten yritysryhmien sisäisestä kaupankäynnistä.

Siirtohinnoittelun kansainvälinen painoero onkin viime aikoina kasvanut huomattavasti. Tästä on osoituksena muun muassa useiden valtioiden säätämät uudet siirtohinnoittelua ja siirtohinnoittelun dokumentointia koskevat säännökset, voimavarojen kohdentaminen siirtohinnoittelun valvomiseen sekä lisääntynyt kansainvälinen yhteistyö. Esimerkiksi seuraavat Euroopan unionin jäsenvaltiot ovat uudistaneet siirtohinnoittelulainsäädäntöään viime vuosina: Alankomaat, Espanja, Iso-Britannia, Portugali, Puola, Ranska, Saksa, Tanska, Tšekki ja Unkari.

Sitoutuminen OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin on maailmanlaajuisia. Jäsenvaltioiden lisäksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden periaatteita sovelletaan laajasti myös muissa valtioissa. Markkinaehtoisuudesta on eri valtioissa yleensä säädetty lain nsäädäntötasolla.

Siirtohinnoittelun dokumentointivelvoitteet vastaavat eri valtioissa yleensä lähtökohtaisesti OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden sisältöä, vaikka valtioilla on erilaisia painotuksia. Dokumentointiohjeissa saatetaan korostaa verovelvollisen yhteistyöhalukkuutta, suositella dokumenttien laatimista verovelvollisen näyttömahdollisuuksien parantamiseksi taikka ainoastaan kehottaa noudattamaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeita sekä pitä-

mään dokumentointia ajan tasalla. Joissakin valtioissa dokumentointi on edellytyksenä verotarkastuksen tuloksen kumoamiselle. Pienille ja keskisuurille yrityksille säädetyt dokumentointivelvollisuutta koskevat lievennykset ovat harvinaisia.

#### Tanska

Tanskan siirtohinnoittelulainsäädäntöä on muutettu 1 päivänä kesäkuuta 2005 annetulla lailla, jossa muun muassa ulotettiin säännökset koskemaan Tanskan sisäisiä liiketoimia, säädettiin dokumentointivelvollisuuden laiminlyömisestä määrättävästä sanktiosta sekä kiristettiin dokumentointivaatimuksia. Muutokset tulivat pääosin voimaan taannehtivasti vuoden 2005 alusta. Verohallinto on julkaissut 6 päivänä helmikuuta 2006 laajan ohjeen dokumentointivelvollisuuden yksityiskohdista.

Markkinaehtoisuus on vahvistettu lain tasolla (ligningslovenin 2 §:n 1 kappale). Sen mukaan verovelvollisen, jota kontrolloivat luonnolliset henkilöt tai oikeushenkilöt tai joka kontrolloi oikeushenkilöä tai joka on oikeushenkilöön nähden konsernisuhteessa tai jolla on kiinteä toimipaikka ulkomailla tai joka on ulkomainen luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö, jolla on kiinteä toimipaikka Tanskassa, on verotettavaa tuloa määrättäessä käytettävä näiden henkilöiden tai yksiköiden kanssa tehtävissä kaupallisissa tai taloudellisissa toimituksissa hintoja ja ehtoja, joita olisi käytetty, jos toimet olisi tehty riippumattomien osapuolten välillä.

Kontrollisuhde on olemassa, jos välittömästi tai välillisesti omistetut osakkeet muodostavat yli 50 prosenttia osakepääomasta tai oikeuttavat käyttämään yli 50 prosenttia äänimäärästä. Myös lähipiirin omistamat osakkeet otetaan huomioon. Ilmoittamisvelvollisia ovat kaikki ne tahot, joilla on edellä esitettyjä etuyhteyssuhteita (skattekontrollovenin 3 B §:n 1–3 kappale). Ilmoittamisvelvollisen tulee antaa veroilmoituksessaan tiedot etuyhteyssuhteissa tekemistään kaupallisista tai taloudellisista transaktioista. Ilmoitusvelvollisuus koskee itse etuyhteyssuhdetta sekä sitä, onko etuyhteyssiiketoimia kyseisen vuoden aikana tehty, samoin kuin edellä mainittujen toimien lajia ja laajuutta.

Dokumentointivelvollisuutta koskevien

hallinnollisten ohjeiden mukaan Tanskassa edellytetään seuraavia dokumentteja ja tietoja: kuvaus yrityksestä, kuvaus etuyhteystoimista, toiminto- ja riskiarviointi, vertailuarviointi, hinnoittelumenetelmän valinta ja valinnan perustelut sekä konserniyritysten väliset kirjalliset sopimukset. Vähämerkityksellisten liiketoimien dokumentointia ei edellytetä. Vertailukohteista edellytetään tehtäväksi tietokantahakuja ainoastaan viranomaisen nimenomaisesta pyynnöstä.

Pienet ja keskisuuret yritykset on suurelta osin vapautettu dokumentointivelvollisuudesta. Tällaiseksi katsotaan yritysryhmä, jolla on vähemmän kuin 250 työntekijää ja joko varoja vähemmän kuin 125 miljoonaa Tanskan kruunua tai liikevaihtoa vähemmän kuin 250 miljoonaa Tanskan kruunua. Näiden yritysten tulee dokumentoida ainoastaan liiketoimet sellaisten yritysten kanssa, jotka sijaitsevat Euroopan talousalueen ulkopuolisissa valtioissa, joiden kanssa Tanskalla ei ole verosopimusta.

Lainmuutoksella säädettiin dokumentointivelvollisuuden laiminlyömisestä sanktioksi rikkomusmaksu, jonka suuruus on kaksi kertaa dokumentoinnin laiminlyömisellä säästetty kustannus. Tulonlisäyksen perusteella voidaan lisäksi määrätä veronkorotus, jonka määrä on 10 prosenttia lisätyn tulon määrästä.

#### Saksa

Saksan uusi dokumentointisäännöksiä sisältävä laki annettiin 28 päivänä lokakuuta 2003. Uudistetun säännöksen (Abgabendordnung 90 §) mukaan laadittavista asiapapereista on käytävä ilmi, millaisia liiketoimia verovelvollinen on tehnyt etuyhteyssuhteessa verovelvolliseen olevien henkilöiden kanssa ja onko verovelvollinen asettanut näiden liiketoimien perustaksi sellaiset ehdot, hinnat mukaan lukien, jotka osoittavat, että hän on noudattanut markkinaehtoperiaatetta.

Verovelvollisen on laadittava seuraavat selvitykset, jos niillä on merkitystä etuyhteyssiiketoimien tarkastamiselle:

1. Yleiset tiedot osakkuuksista, liikeyrityksestä ja organisaatorakenteesta:

a) selvitys osakkuuksista verovelvollisen ja niiden verovelvolliseen etuyhteydessä olevien henkilöiden välillä, joiden kanssa vero-

velvollisella on suoraan tai välillisesti liiketoimia;

b) selvitys muista seikoista, jotka voivat luoda etuyhteyden;

c) selvitys organisatorisesta ja operatiivisesta konsernirakenteesta samoin kuin sen muutoksista, mukaan lukien kiinteät toimipaikat ja osakkuudet henkilöyhtiöissä; sekä

d) kuvaus verovelvollisen toimialoista (esimerkiksi palvelut, hyödykkeiden valmistus tai myynti, tutkimus ja kehitys).

2. Liiketoimet etuyhteydessä olevien henkilöiden kanssa:

a) selvitys liiketoimista, katsaus näiden liiketoimien lajiin ja laajuuteen (esimerkiksi tavaraostot, palvelut, lainasuhteet ja muut käyttöluovutukset, kustannusallokoinnit) sekä liiketoimien perustana oleviin sopimuksiin; sekä

b) luettelo tärkeimmistä aineettomista hyödykkeistä, jotka kuuluvat verovelvolliselle ja joita hän käyttää liiketoimissa tai joita hän luovuttaa käytettäväksi.

3. Toiminto- ja riskiarviointi:

a) tiedot verovelvollisen ja tähän etuyhteydessä olevien henkilöiden liiketoimien puitteissa harjoittamista toiminnoista, heidän riskeistään ja niiden muutoksista, käytetystä omaisuudesta, sovitusta sopimusehdoista, valituista liiketoimintastrategioista sekä merkittävistä markkina- ja kilpailulosuhteista; sekä

b) kuvaus arvonmuodostumisketjusta ja esitys verovelvollisen arvonmuodostamisanonksesta suhteessa etuyhteydessä oleviin henkilöihin.

4. Siirtohinnoitteluanalyysi:

a) kuvaus käytetystä siirtohinnoittelumenetelmästä;

b) perustelu käytetyn menetelmän soveltavuudelle;

c) valitun siirtohinnoittelumenetelmän soveltamislaskelmia koskevat asiakirjat; sekä

d) vertailtavaksi valittujen riippumattomien yritysten hintojen tai taloudellisten tietojen arviointi samoin kuin tehtyjä oikaisuja koskevat asiakirjat.

Verovelvollisen on hankittava valitsemaansa menetelmää vastaavia vertailutietoja, jos hänellä tai häneen etuyhteyssuhteessa olevalla henkilöllä on saatavilla tällaisia tietoja tai jos hän voi hankkia niitä kohtuullisin kustannuksin. Esitettäviin tietoihin kuuluvat erityi-

sesti tiedot vertailukelpoisista liiketoimista riippumattomien kolmansien osapuolten välillä samoin kuin tiedot vertailukelpoisista liiketoimista, joita verovelvollinen tai häneen etuyhteydessä oleva henkilö on tehnyt kolmannen kanssa. Lisäksi on laadittava kuvaukset yrityksen sisäisistä tiedoista, jotka mahdollistavat sen kontrolloimisen, ovatko verovelvollisen siirtohinnot markkinaehtoisia.

Dokumentointivelvollisuutta on rajoitettu sellaisten yritysten osalta, joiden etuyhteyssuhteissa toimitetuista tavaroista suoritettujen vastikkeiden summa ei ylitä 5 miljoonaa euroa tai muista suorituksista kuin tavaratoimittamista suoritettujen vastikkeiden summa ei ylitä 500 000 euroa. Etuyhteyssuhteessa toisiinsa olevia kotimaisia yrityksiä sekä näitä lähellä olevia henkilöitä tarkastellaan yhdessä arvioitaessa edellä mainittujen rajojen ylitymistä. Määräyksiä sovelletaan vastaavasti kiinteiden toimipaikkojen ja henkilöyhtiöiden osalta.

Yhtenäisen oikeuskäytännön aikaansaamiseksi valtiovarainministeriöllä on valtuudet antaa ohjeita dokumentoinnin sisällöstä ja laajuudesta. Valtiovarainministeriö on antanut tämän valtuutuksen perusteella 12 p:nä huhtikuuta 2005 laajan hallinnollisen ohjeen, jossa käsitellään veroviranomaisten velvollisuuksia, verovelvollisen yhteistyö- ja dokumentointivelvollisuuksia, laiminlyöntien sanktiointia, tulonoikaisuja sekä välimiesmenettelyä. Täsmennettyjen sanktiomääräysten mukaan veroviranomainen voi tarvittaessa arvioida markkinaehtoisesta hinnasta käyttäen arvioituna hintana vaihteluvälin verovelvolliselle epäedullisinta arvoa sekä määrätä veronkorotuksena 5—10 prosenttia lisätystä tulosta. Verovelvollinen voi joutua maksamaan vähintään 5 000 euron maksun sanktiona dokumentoinnin laiminlyömisestä vaikka tulon ei tehtäisikään lisäyksiä. Lisäksi dokumentoinnin esittäminen myöhässä voi johtaa veronkorotukseen, joka on vähintään 100 euroa päivältä ja yhteismäärältään jopa miljoonaa euroa.

Ruotsi

Siirtohinnoittelun voimassa oleva perussäännös perustuu markkinaehtoisuudelle (inkomstskattelagenin 14 luvun 19 §:n 1 kappa-

le). Sen mukaan elinkeinotoiminnan tuloksen aletessa sen seurauksena, että on sovittu ehdoista, jotka poikkeavat siitä, mitä olisi sovittu toisiinsa nähden riippumattomien elinkeinonharjoittajien välillä, tulos on laskettava sen määrän suuruiseksi, johon se olisi nousnut, jos tällaisia ehtoja ei olisi ollut. Säännöksen soveltaminen edellyttää ensinnäkin, että sitä, joka ehtojen perusteella saa suuremman tuloksen, ei ole verotettava Ruotsissa. Lisäksi on oltava todennäköisiä syitä olettaa, että osapuolten välillä on taloudellinen etuyhteys eikä olosuhteista käy ilmi, että ehdot ovat syntyneet muista syistä kuin taloudellisen etuyhteyden vuoksi.

Taloudellisen etuyhteyden katsotaan olevan olemassa, jos elinkeinonharjoittaja välittömästi tai välillisesti osallistuu toisen elinkeinonharjoittajan johtoon tai valvontaan tai omistaa osan tämän yrityksen pääomasta taikka samat henkilöt välittömästi tai välillisesti osallistuvat kummankin yrityksen johtoon tai valvontaan tai omistavat osan näiden yritysten pääomasta (inkomstskattelagenin 14 luvun 20 §). Dokumentointiohjeita Ruotsissa ei ole annettu.

Hallitus on 9 päivänä helmikuuta 2006 antanut lakineuvostolle (lagrådet) verovalvontaa koskevan esityksen, joka sisältää muun muassa siirtohinnoitteludokumentointisäännöksiä koskevia ehdotuksia. Esityksen mukaan dokumentoinnin sisällön perusteista säädettäisiin laissa, ja hallitus tai sen määräämä viranomainen voisi antaa tarkempia määräyksiä dokumenttien sisältövaatimuksista. Dokumentoinnin tulisi sisältää kuvaus yrityksestä, organisaatiosta ja toiminnasta, tiedot etuyhteystoimien lajista ja laajuudesta, toimintoarviointi, selvitys valitusta siirtohinnoittelumenetelmästä sekä vertailuarviointi. Jos etuyhteys perustuu välittömään tai välilliseen pääoman omistukseen, tulisi dokumentointi laatia vain, jos omistusosuus kaikilla tasoilla on yli puolet. Erityisiä sanktioita ei esityksen mukaan säädettäisi. Säännökset eivät koskisi Ruotsin sisäisiä liiketoimia. Säännösten ehdotetaan tulevan voimaan 1 päivänä tammikuuta 2007.

Yhdistynyt kuningaskunta

Siirtohinnoittelusäännökset (Schedule 28AA to the Income and Corporation Taxes

Act 1988) on uudistettu vuonna 1998 ja säännöksiin on tehty muutoksia vuonna 2004 (vuoden 2004 Finance Act). Pääsäännön mukaan milloin kahden henkilön välisessä liiketoimessa tai liiketoimien sarjassa on noudatettu ehtoa, joka eroaa siitä, mitä riippumattomien yritysten välillä olisi noudatettu, ja tämä ehto saattaa johtaa siihen, että toinen liiketoimen osapuolista saa etua verotuksessaan, lasketaan tämän osapuolen voitot ja tappiot verotuksessa siten kuin liiketoimessa olisi käytetty markkinaehtoista ehtoa. Säännöstä sovelletaan, jos ehdosta sovittaessa toinen osapuolista on osallistunut suoraan tai välillisesti toisen johtoon, hallintaan tai pääomaan tai jos sama henkilö tai samat henkilöt ovat osallistuneet molempien osapuolten johtoon, hallintaan tai pääomaan. Jos liiketoimessa ei ole noudatettu markkinaehtoperiaatetta, tulee verovelvollisen tehdä veroilmoituksella tasoittava oikaisu, joka johtaa markkinaehtoperiaatteen toteutumiseen verotuksessa. Vuoden 2004 muutosten seurauksena säännöstä sovelletaan myös Yhdistyneen kuningaskunnan sisäisissä liiketoimissa.

Erityisiä määräyksiä on annettu muun muassa kansallisten säännösten suhteesta OECD:n siirtohinnoitteluoikeuksiin. Mahdollisuutta toimittaa siirtohinnoitteluoikaisu on rajoitettu pienten ja keskisuuren yritysten osalta. Pienen ja keskisuuren yrityksen määritelmät ovat Euroopan yhteisöjen komission 6 päivänä toukokuuta 2003 antaman suosituksen (2003/361/EY) mukaisia. Vastaoikaisun toimittamisesta on säädetty erikseen, ja se voidaan toimittaa verovelvollisen vaatimuksen perusteella, vaikka normaali muutoksenhaun määräaika olisikin umpeutunut. Verovelvolliset voivat suorittaa välillään siirtohinnoitteluoikaisua vastaavia korjaussuorituksia ilman veroseuraamuksia.

Laissa ei ole siirtohinnoitteludokumentointia koskevia erityismääräyksiä. Yleissäännöksen mukaan verovelvollisen tulee kerätä ja säilyttää asiapaperit, joiden perusteella se voi antaa oikean ja täydellisen veroilmoituksen. Säännön soveltumista siirtohinnoittelun dokumentointiin on täsmennetty hallinnollisella ohjeistuksella. Verovelvollisen tulee ohjeistuksen mukaan laatia ja ylläpitää dokumentointia, joka on katsottava kohtuulliseksi ottaen huomioon muun muassa relevantin liiketoimen monimutkaisuus, ja josta selviää



seuraavat seikat:

1. relevantit laissa tarkoitetut taloudelliset tai rahoitukselliset suhteet;

2. relevanttien liiketoimien luonne ja ehdot (liiketoimien yhdistäminen on tietyn edellytyksin sallittua);

3. menetelmä tai menetelmät, joilla mainittuihin ehtoihin päädyttiin sekä teetetyt vertailukelpoisia liiketoimia koskevat tutkimukset ja toimintoarvioinnit;

4. selvitys siirtohinnoittelumenetelmän soveltamisesta sekä siitä, miten se on johtanut markkinaehtoiseen hinnoitteluun, samoin kuin verotuksessa tehdyistä tasoittavista oikaisuista; tämä sisältää pääsääntöisesti analyysin markkinoita koskevasta tiedosta tai muuta tietoa kolmansien osapuolien vertailukelpoisista liiketoimista;

5. relevanttien liiketoimien ehdot sekä kolmansien osapuolten että etuyhteyssuhteissa olevien osapuolten osalta samoin kuin kaikki talousarviot, ennusteet ja muut asiapaperit, joita on käytetty markkinaehtoisia hintoja asetettaessa tai tarpeellisia tasoittavia oikaisuja laskettaessa.

Dokumentoinnin tulisi olla olemassa viimeistään veroilmoitusta annettaessa. Siirtohinnoitteluoikaisun yhteydessä määrättäviä sanktioista ei ole säädetty erikseen. Yleissäännön nojalla sanktio voidaan määrätä, jos verovelvollinen antaa veroilmoituksen, joka ei ole sopusoinnussa markkinaehtoperiaatteen kanssa, veroilmoitus on annettu vilpillisessä mielessä tai huolimattomasti ja jos näin toimimalla on vältetty Yhdistyneen kuningaskunnan veroa. Maksu on enimmillään vältetyn veron määrä Maksua määrättäessä voidaan ottaa huomioon tehdyn oikaisun suuruus, oikaisun suuruus suhteessa yrityksen liikevaihtoon ja voittoon sekä oikaisun suuruus suhteessa etuyhteyssiiketoimien laajuuteen. Jos verovelvollinen osoittaa, että hän on pyrkinyt markkinaehtoiseen hinnoitteluun vilpittömästi ja kohtuullisin ponnistuksin, ei sanktiota määrätä, vaikka siirtohinnoitteluoikaisu toimitettaisiinkin.

Euroopan unionin yhteinen siirtohinnoittelufoorumi

Euroopan unionin yhteinen siirtohinnoittelufoorumi perustettiin neuvoston päätöksellä keväällä 2002. Konsensusperiaatteen pohjalta

työskentelevän foorumin jäsenenä on verosiantuntijoita sekä kaikkien jäsenvaltioiden verohallinnoista että yritysmailmasta. Foorumin päätavoitteena on edistää siirtohinnoittelusääntöjen yhdenmukaista soveltamista unionin jäsenvaltioissa. Erityisesti sen tulee käsitellä dokumentointivaatimuksia.

Foorumi hyväksyi toukokuussa 2005 toisen raporttinsa, joka koski siirtohinnoitteludokumentointia. Komissio on antanut raportin perusteella 7 päivänä marraskuuta 2005 tiedonannon neuvostolle, Euroopan parlamentille sekä Euroopan sosiaali- ja talouskomitealle Euroopan unionin yhteisen siirtohinnoittelufoorumin työstä koskien siirtohinnoitteludokumentointia etuyhteyssuhteissa olevien yritysten välillä Euroopan unionissa (KOM [2005] 543 lopullinen). Tiedonanto sisältää ehdotuksen dokumentointia koskeviksi käytäntesäännöiksi, jotka hyväksyttiin neuvostossa 27 päivänä kesäkuuta 2006. Käytäntesäännöt perustuvat mallille standardisoidusta ja osittain keskitetystä dokumentoinnista, jonka kaikki jäsenvaltiot voivat hyväksyä niiden dokumentointivelvollisuudet täyttäväksi. Malli tunnetaan Euroopan unionin siirtohinnoitteludokumentointina. Dokumentointi koostuu kaikissa unionin jäsenvaltioissa koko yritysryhmään sovellettavasta standardoidusta yleisestä osasta (ns. masterfile-osa) sekä standardoidusta erityisestä osasta, joka sisältää dokumentointia koskevia maakohtaisia tietoja. Käytäntesäännöissä todetaan, että jäsenvaltiot soveltavat vastaavia näkökohtia myös dokumentointivelvoitteisiin, jotka liittyvät kiinteiden toimipaikkojen tulon määrittämiseen.

Koko yritysryhmää koskevan yleisen osan tulisi sisältää seuraavat tiedot:

1) yleinen kuvaus liiketoiminnasta ja liike-toimintastrategiasta mukaan lukien muutokset liiketoimintastrategiassa edelliseen verovuoteen verrattuna;

2) yleinen kuvaus yritysryhmän organisatorisesta, laillisesta ja operationaalisesta rakenteesta;

3) yleinen luettelo etuyhteyssuhteissa Euroopan unionin alueella tapahtuneisiin liike-toimiin osallistuneista yrityksistä;

4) yleinen kuvaus etuyhteyssuhteissa Euroopan unionin alueella tapahtuneista liike-toimista, mikä tarkoittaa yleistä kuvausta

— transaktiovirroista (aineellinen ja ainee-

ton omaisuus, palvelut, rahoitus)

- laskutuksesta ja
- transaktiovirtojen rahallisesta arvosta;

5) yleinen kuvaus suoritetuista toiminnoista ja otetuista riskeistä mukaan lukien muutokset toiminnoissa ja riskeissä edelliseen verovuoteen verrattuna;

6) aineettomien oikeuksien omistussuhteet ja maksetut tai saadut rojaltit;

7) ryhmän sisäinen siirtohinnoittelupolitiikka tai kuvaus ryhmän siirtohinnoittelujärjestelmästä, joka selittää siirtohintojen markkinaehtoisuuden;

8) luettelo kustannustenjakosopimuksista (Cost Contribution Agreement), ennakkotietosopimuksista (Advance Pricing Agreement) ja siirtohinnoittelua koskevista ennakkoratkaisuista, jotka koskevat yritysryhmän Euroopan unionin alueella sijaitsevia yrityksiä; sekä

9) sitoumus kultakin kotimaiselta verovelvolliselta toimittaa täydentäviä tietoja kansallisen lainsäädännön mukaisesti kohtuullisen määräajan kuluessa niitä koskevan pyynnön esittämisestä.

Erityisen osan tulisi sisältää yleisessä osassa esitettyjen tietojen lisäksi seuraavat maakohtaiset tiedot:

1) yksityiskohtainen kuvaus yritystoiminnasta ja liiketoimintastrategiasta mukaan lukien muutokset liiketoimintastrategiassa edelliseen verovuoteen verrattuna;

2) kuvaus ja selitys kyseistä valtiota koskevista etuyhteysuhteissa tapahtuneista liiketoimista mukaan lukien

— transaktiovirrat (aineellinen ja aineeton omaisuus, palvelut, rahoitus)

- laskutus ja
- transaktiovirtojen rahallinen arvo;

3) vertailuarviointi eli

- varojen ja palvelujen luonne

— toimintoarviointi (suoritetut toiminnot, käytetty omaisuus, otetut riskit)

- sopimusehdot
- taloudelliset olosuhteet ja
- yksityiskohtaiset liiketoimintastrategiat;

4) selvitys siirtohinnoittelumenetelmän valinnasta ja soveltamisesta, eli tieto siitä, miksi tietty menetelmä valittiin ja kuinka sitä sovellettiin;

5) relevantti tieto sisäisistä ja/tai ulkoisista vertailukohdista, jos tieto on käytettävissä; sekä

6) kuvaus yritysryhmän siirtohinnoittelupolitiikan implementoinnista ja soveltamisesta.

## 2.4. Nykytilan arviointi

Siirtohinnoittelun merkitys Suomessa on kasvanut ja kasvane edelleen yritysten kansainvälistymisen, Euroopan unionin laajentumisen sekä Suomessa tehdyn yritysverouudistuksen ja varsinkin yhtiöveron hyvitysjärjestelmän kumoamisen seurauksena. Yhtiöveron hyvitysjärjestelmään liittynyt vähimmäisveron vaatimus edesauttoi sitä, että varsinkin suomalaisille emoyhtiöille oli usein edullista näyttää voitollisia tuloksia Suomessa. Täydennysveron maksuvelvoitteen poistamisen seurauksena tällaista painetta ei välttämättä tulevaisuudessa ole. Kansainväliset yritykset saattavat liiketoimintamallien ja organisaatorakenteiden muutoksilla sekä sijoittamalla toimintojaan alhaisemman verokannan maihin pyrkiä alentamaan kokonaisverorasitustaan. Myös elinkeinotulon verotamisesta annetun lain 16 §:n 7 kohdan mukainen konsernituen kielto korostanee siirtohinnoittelun merkitystä. Säännöstä sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2005 toimitettavassa verotuksessa.

Euroopan unionin ja OECD:n jäsenvaltioissa on viime vuosina kehitetty dokumentointia koskevia säännöksiä sekä suunnattu siirtohinnoittelun valvontaan aikaisempaa enemmän voimavaroja. Suomen olisi syytä tältä osin seurata yleistä suuntausta. Ei voida pitää toivottavana tilannetta, jossa yritykset joutuisivat muissa lähivaltioissa toimimaan merkittävästi tiukemman siirtohinnoittelun alaisina kuin Suomessa. Tämä saattaisi johtaa siihen, että Suomen ja tiukkaa siirtohinnoittelunvalvontaa harjoittavan valtion välisissä liiketoimissa yrityksillä on painetta kohdistaa tähän toiseen valtioon suurempi osa syntyneestä voitosta kuin markkinaehtoperiaate itse asiassa edellyttäisi.

## 3. Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset

Verotulojen turvaamiseksi Suomen tulisi uudistaa siirtohinnoittelua koskevaa lainsäädäntöään siten, että se vastaisi viime vuosien kansainvälistä kehitystä. Erityisen tärkeä verotulojen turvaamisen näkökulmasta olisi

siirtohinnoitteludokumentointia koskeva säännöstö.

Markkinaehtoperiaatteesta poikkeavan hinnoittelun perusteella tehtävää siirtohinnoitteluoikaisua koskevaa säännöstä ehdotetaan täsmennettäväksi sekä uudistettavaksi siten, että se tulisi sovellettavaksi myös Suomessa yleisesti verovelvollisten välisiin liiketoimiin. Uudistuksen osalta kyse olisi siitä, että jo aikaisemminkin voimassa olleesta periaatteesta säädettäisiin laissa. Lisäksi säännöksen soveltamisedellytyksenä olevasta etuyhteydestä ehdotetaan säädettäväksi nykyistä täsmällisemmin.

Suurimmille verovelvollisille ehdotetaan säädettäväksi siirtohinnoittelua koskeva dokumentointivelvoite, joka edellyttäisi kirjallisen selvityksen laatimista etuyhteystoimien hinnoittelun markkinaehtoisuudesta. Dokumentointivelvoite koskisi vain rajanylittäviä liiketoimia. Dokumentointivelvoitteen ehdotetaan noudattelevan OECD:n siirtohinnoitteluhajojen sekä Euroopan unionin siirtohinnoitteludokumentointia koskevien käytäntöjen suuntaviivoja, jotka on otettu erityisesti huomioon dokumentointivelvoitteen sisältöä, dokumentoinnin esittämistä ja sen laiminlyönnin seurauksia koskevissa säännöksissä.

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

Euroopan yhteisöjen tuomioistuimien katsoi 12 päivänä joulukuuta 2002 asiassa C-324/00 Lankhorst-Hohorst GmbH antamassaan tuomiossa, että Saksan alikapitalisointisäännökset, joita sovellettiin vain silloin, kun emoyhtiö ei ollut Saksassa yleisesti verovelvollinen, olivat ristiriidassa yhteisöjen perustamisoppimuksen sijoittautumisvapautta koskevan 43 artiklan kanssa. Mainittu tapaus koski alikapitalisointisäännöksiä, jotka luonteeltaan eroavat siirtohinnoittelusäännöksistä, eikä tuomion perusteella voida siten suoraan tehdä päätelmiä tuomioistuimen suhtautumisesta siirtohinnoittelusäännöksiin. On kuitenkin mahdollista, että mainittuun tapaukseen vedoten esitettäisiin yhteisöjen oikeuteen perustuvia väitteitä sellaisia siirtohinnoittelusäännöksiä kohtaan, joita sovellettaisiin ainoastaan rajanylittäviin tilanteisiin. Siirtohinnoitteluoikaisua koskeva säännös ehdotetaan s-

ten säädettäväksi sanamuodoltaan sellaisena, että sen soveltuminen myös Suomessa asuvien yhtiöiden välisiin liiketoimiin käy selvästi ilmi.

Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ei sen sijaan ole löydettävissä viitteitä, joiden perusteella dokumentointivelvollisuuden rajoittamisen koskemaan vain rajanylittäviä liiketoimia voitaisiin katsoa olevan ristiriidassa yhteisöjen oikeuden kanssa. Tältä osin olisi kyse ainoastaan yrityksiltä edellytettävä selvitystä koskevista säännöksistä, jonka osalta rajanylittävien liiketoimien erillainen kohtelu on perusteltua, kun otetaan huomioon verovalvonnan tarpeet samoin kuin viranomaisten laajemmat mahdollisuudet saada säännöksessä tarkoitettuja tietoja kotimaisten yritysten välisen liiketoimen molemmista osapuolista.

## 4. Esityksen vaikutukset

### 4.1. Taloudelliset vaikutukset

Siirtohinnoitteludokumentointia laatiminen ja ylläpitäminen aiheuttaisivat dokumentointivelvollisille yrityksille lisääntyneitä verotukseen liittyviä kustannuksia. Käytännössä yritykset ovat kuitenkin jo nykyisin joutuneet laatimaan jonkinlaisen dokumentoinnin siirtohinnoittelustaan pystyäkseen hinnoittelemaan liiketoimensa markkinaehtoisesti. Ehdotettujen säännösten ei siten tulisi aiheuttaa yrityksille kohtuuttomia uusia kustannuksia. Useimmat kansainvälisesti toimivat yritykset ovat lisäksi velvollisia dokumentoimaan siirtohinnoitteluaan myös muiden valtioiden veroviranomaisia varten. Tätä dokumentointia pystyttänee käyttämään hyväksi myös Suomessa edellytettävää dokumentointia laadittaessa. Myös Euroopan unionin siirtohinnoitteludokumentoinnin hyväksyminen useammassa jäsenvaltiossa pienentäne osaltaan kustannuksia. Kaiken kaikkiaan sellaisia yrityksiä, joihin kuuluvat yritykset olisivat dokumentointivelvollisia, arvioidaan olevan yli tuhat.

Verotuottovaikutusten osalta voidaan todeta, että yhteisöveron tuotto oli vero vuonna 2004 yli viisi miljardia euroa. Näiden verotulojen turvaamisessa siirtohinnoittelun valvonnalla on ensiarvoisen tärkeä merkitys. Suurin vaikutus verokertymään on rajanylit-

tävien liiketoimien hinnoittelulla. Tullihallituksen tavarakauppaa koskevien tilastojen mukaan viennin ja tuonnin yhteismäärä vuonna 2004 oli lähes 90 miljardia euroa. Suurten yritysten osuus oli viennistä yli 60 prosenttia ja tuonnista yli 80 prosenttia. Tämän lisäksi palvelujen vienti ja tuonti olivat tilastokeskuksen tietojen mukaan yhteenlasketulta arvoltaan lähes 9 miljardia euroa.

OECD:n arvion mukaan yli puolet maailmankaupasta on konsernien sisäistä kauppaa. Edellä esitettyjen tilastotietojen perusteella voidaan siten arvioida, että suomalaisten yritysten vuosittain käymä tavara- ja palvelukauppa etuyhteisyriyten kanssa on arvoltaan useita kymmeniä miljardeja euroja. Etuyhteistyötoimien laajuutta arvioitaessa on tavara- ja palvelukaupan lisäksi otettava huomioon muut etuyhteydessä tehdyt liiketoimet, kuten esimerkiksi erilaiset aineetonta omaisuutta ja rahoitusta koskevat järjestelyt. Siirtohinnoittelun vaikutus yhteisöveron kertymään on näin ollen erittäin merkittävä.

#### **4.2. Organisaatio- ja henkilöstövaikutukset**

Siirtohinnoittelua koskevan lainsäädännön muuttaminen ei aiheuttaisi välittömiä henkilöstötarpeita verohallinnossa, mutta verohallinnon voimavarojen uudelleenkohdentaminen saattaisi osoittautua tarpeelliseksi. Asiaa koskevaa koulutusta henkilöstölle samoin kuin tiedottamista verovelvollisille olisi myös lisättävä.

#### **5. Asian valmistelu**

Asia on valmisteltu valtiovarainministeriössä yhteistyössä verohallinnon kanssa. Esi-

tyksestä on kuultu seuraavia tahoja: kauppa- ja teollisuusministeriö, Suomen Pankki, Keskuskauppakamari, Elinkeinoelämän Keskusliitto ry, Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry, Suomen Kaupan Liitto SK ry, Suomen Pankkiyhdistys ry, Suomen Taloushallintoliitto ry, Suomen Vakuutusyhtiöiden Keskusliitto ry, Suomen Veroasiantuntijat ry, Suomen Yrittäjät ry ja Veronmaksajain Keskusliitto ry.

Lausunnoissa tunnustettiin varsin yleisesti jonkinlaisten siirtohinnoitteludokumentointia koskevien säännösten tarpeellisuus. Esityksessä on otettu huomioon useita lausunnonantajien esittämiä huomioita, jotka koskivat muun muassa suomalaisten yritysten välisten liiketoimien dokumentoinnista aiheutuvia kohtuuttomia kustannuksia, tarvetta määritellä etuyhteys tarkemmin sekä mahdollisuutta pidentää säädettäviä määräaikoja verovelvollisen pyynnöstä. Lisäksi perusteluisa on käsitelty lausunnonantajien esittämiä näkökohtia, kuten säännösten soveltamista osuuskuntiin ja muihin voittoa tavoittelemattomiin yhteisöihin.

Osa lausunnonantajista oli sitä mieltä, että pienen ja keskisuuren yrityksen määritelmä on vaikeaselkoinen ja määritelmä tulisi sisällyttää kokonaisuudessaan lakiin. Dokumentoinnin ja lisäselvitysten esittämiseksi säädettäviä määräaikoja ehdotettiin useiden tahojen toimesta pidennettäväksi ja veronkorotusta koskevaa määräystä poistettavaksi tai lievennettäväksi. Jotkut kuullut tahot ehdottivat vähäisten liiketoimien rajaamista dokumentointivelvoitteen ulkopuolelle. Huomiota kiinnitettiin myös vastaοικaisun tekemiseen mahdollisesti liittyviin ongelmiin. Lisäksi eräs lausunnonantaja esitti muutosten voimaantulon lykkäämistä vuoteen 2008.

### **YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT**

#### **1. Lakiehdotusten perustelut**

##### **1.1. Laki verotusmenettelystä**

**14 a §. Siirtohinnoitteludokumentointi.** Lakiin ehdotetaan lisättäväksi uusi 14 a §, jossa säädettäisiin siirtohinnoitteludokumentoinnin laatimisvelvollisuudesta ja laatimisvelvollisten piiristä.

Dokumentoinnin tarkoituksena olisi osoittaa toisistaan riippuvaisten yritysten välisten liiketoimien markkinaehtoisuus ja antaa siten verovelvolliselle suojaa veroviranomaisten jälkikäteen tekemiä siirtohinnoitteluoikaisuja vastaan sekä vähentää tällaisiin liiketoimiin kohdistuvaa kaksinkertaisen verotuksen riskiä. Toisaalta dokumentointi helpottaisi veroviranomaisten mahdollisuuksia tutkia siir-

tohinnoittelun markkinaehtoisuutta.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin siirtohinnoittelua koskevasta dokumentointivelvoitteesta. Verovelvollisen olisi laadittava verovuodelta asiakirjaselvitys, joka osoittaisi verovelvollisen verovuonna etuyhteydessä tekemien liiketoimien hinnoittelun markkinaehtoisuuden. Selvitys olisi laadittava vain sellaisista liiketoimista, joissa liiketoimen toinen osapuoli on ulkomainen yritys. Lisäksi selvityksen tulisi kattaa ulkomaalaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan väliset toimet.

Asiakirjaselvityksen nimikkeenä olisi kansainvälisen käytännön mukaisesti siirtohinnoitteludokumentointi. Dokumentoinniksi tulisi hyväksyä asianmukaisesti laadittu Euroopan unionin siirtohinnoitteludokumentointi, mitä on edellytetty dokumentointia koskevissa Euroopan unionin käytännesäännöissä. Veroviranomaisten tulisi mahdollisuuksien mukaan hyväksyä dokumentointi myös englanninkielisenä, ja suomennosta tai ruotsinnosta tulisi vaatia vain, kun se on verotuksen toimittamiseksi välttämätöntä.

Dokumentoinnin laatimista edellytettäisiin jokaiselta verovuodelta erikseen, mikä lisäisi verovelvollisen velvoitteita nykyisestä. Käytännössä veloitteen eniten työtä aiheuttava vaikutus kohdistuisi ensimmäiseen vuoteen, koska kerran laadittua dokumentointia voidaan käyttää päivitettyinä myös seuraavina verovuosina, jos etuyhteystoimien toiseikoissa tai olosuhteissa ei ole tapahtunut muutoksia. Dokumentointivelvoitetta kevennäisi se, että kaikissa tilanteissa ei edellytettäisi vertailukohteiden esittämistä, joka kansainvälisistä kokemuksista saatujen tietojen mukaan on yleensä vaatinut eniten verovelvollisen voimavaroja.

Suomalaisen yrityksen ja sen ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisistä toimista esitettävää selvitystä ei ole tarpeen säätää osaksi siirtohinnoitteludokumentointia, koska tarpeellinen selvitys on edellytyksenä jo kaksinkertaisen verotuksen poistamiselle kiinteän toimipaikan tulon osalta. Selvitys saattaa olla tarpeen erityisesti, jos pääkonttorin ja kiinteän toimipaikan välisten toimien hinnoittelulla on vaikutusta sen tulon määrään, jota kiinteä toimipaikan sijaintivaltioilla on verosopimuksen mukaan oikeus verottaa.

Pykälän 2 momentissa rajoitettaisiin do-

kumentointivelvollisten piiriä siten, että pienet ja keskisuuret yritykset vapautetaan dokumentoinnin laatimisvelvollisuudesta. Pienten ja keskisuurten yritysten vapauttaminen dokumentointivelvollisuudesta on perusteltua ottaen erityisesti huomioon dokumentoinnin laatimisen ja ylläpitämisen aiheuttamat kustannukset, joita ei voida pitää kohtuullisina kyseisistä yrityksistä kertyvien verotulojen turvaamiseen liittyvään intressiin nähden.

Pieni ja keskisuuri yritys määriteltäisiin 3 momentissa. Pieneksi ja keskisuureksi yritykseksi katsottaisiin komission suosituksen 2003/361/EY mukaiset pienet ja keskisuuret yritykset, joilla on alle 250 työntekijää ja joiden taseen loppusumma on enintään 43 miljoonaa euroa tai liikevaihto enintään 50 miljoonaa euroa. Lisäksi yritysten olisi täytettävä yrityksen riippumattomuutta kuvaavat ja muut suosituksen sisältävät pienen ja keskisuuren yrityksen tunnusmerkit.

Suosituksen yksityiskohdat ovat sen liitteessä. Jäljempänä mainittavien seikkojen lisäksi liitteessä määrätään muun muassa henkilöstömäärän ja rahamääraisten arvojen laskennassa käytettävistä tiedoista ja tarkastelujaksosta sekä henkilöstömäärän laskemisesta.

Liitteen 6 artiklassa on määräyksiä yrityksen henkilöstömäärää, liikevaihtoa ja tasetta koskevien tietojen määrittymisestä. Riippumattoman yrityksen tiedot määrittyvät artiklan 1 kohdan mukaan tämän yhden yrityksen tilinpäätöksen mukaan. Sellaisen yrityksen tiedot, jolla on suosituksessa tarkoitettu omistusyhteys- tai sidosyrityksiä, määrittyvät kuitenkin 2 ja 3 kohdan mukaan, jolloin yrityksen tietoihin lisätään näiden omistusyhteys- ja sidosyritysten tiedot artiklassa tarkemmin määrättävällä tavalla.

Sidosyrityksiä ovat 3 artiklan 3 kohdan mukaan yritykset, joiden välillä vallitsee jokin seuraavista suhteista:

- a) yrityksellä on enemmistö toisen yrityksen osakkeenomistajien tai jäsenten äänimäärästä;
- b) yritys on oikeutettu asettamaan tai erottamaan toisen yrityksen hallinto-, johto- tai valvontaelimen jäsenten enemmistön;
- c) yrityksellä on oikeus käyttää määräysvaltaa toisessa yrityksessä tämän kanssa tehdyn sopimuksen taikka tämän perustamiskirjan, yhtiöjärjestyksen tai sääntöjen määräyksen nojalla;

d) toisen yrityksen osakkeenomistajana tai jäsenenä olevan yrityksen hallinnassa on toisen yrityksen muiden osakkeenomistajien tai jäsenten kanssa tehdyn sopimuksen nojalla yksin enemmistö kyseisen yrityksen osakkeenomistajien tai jäsenten äänimäärästä.

Sidosyrityksiksi katsotaan myös sellaiset yritykset, joilla on jokin edellä tarkoitetuista suhteista yhden tai useamman muun yrityksen välityksellä tai yhdessä tiettyjen sijoittajien kanssa taikka luonnollisen henkilön tai yhdessä toimivien luonnollisten henkilöiden ryhmän kautta.

Omistusyhteisyriksiä ovat 2 artiklan 2 kohdan mukaan kaikki yritykset, joita ei pidetä sidosyrityksinä ja joiden välillä on seuraava suhde: yritys (tuotantoketjun alkupäässä sijaitseva yritys) omistaa yksin tai yhdessä yhden tai useamman sidosyrityksen kanssa vähintään 25 prosenttia toisen yrityksen pääomasta tai äänimäärästä. Yritystä voidaan kuitenkin pitää riippumattomana, vaikka edellä mainittu kynnysarvo ylittyisikin, jos omistaja kuuluu tiettyihin artiklassa määriteltäviin sijoittajaluokkiin. Näistä esimerkiksi voidaan mainita korkeakoulut ja voittoa tavoittelemattomat tutkimuskeskukset.

Säännöksen tarkoituksena on pääsääntöisesti vapauttaa pienet ja keskisuuret yritykset siirtohinnoitteludokumentoinnin laatimisvelvollisuudesta. Sen vuoksi yritys voitaisiin katsoa pieneksi tai keskisuureksi yritykseksi, vaikka siihen soveltuisi suosituksen liitteen 3 artiklan 4 kohdan määräys, jonka mukaan pieneksi tai keskisuureksi yritykseksi ei voida katsoa yritystä, jonka pääomasta tai äänimäärästä vähintään 25 prosenttia on yhden tai useamman yksin tai yhdessä toimivan julkisyhteisön tai -laitoksen hallinnassa.

Esimerkiksi riippumaton suomalainen yritys, jolla on palveluksessaan 10 henkeä ja jonka liikevaihto on 5 miljoonaa euroa, olisi suosituksessa tarkoitettu pieni yritys ja siten vapautettu dokumentointivelvollisuudesta. Jos taas tällaisen yhtiön osakekannan omistaisi kokonaisuudessaan sen sidosyritykseksi katsottava ulkomainen yritys, jolla on palveluksessaan 500 henkilöä sekä 400 miljoonan euron liikevaihto ja 100 miljoonan euron tase, nämä ulkomaisen yhtiön tiedot lisättäisiin kokonaisuudessaan suomalaisen yrityksen tietoihin siten kuin liitteen artiklassa 6 määrätään. Tällaista suomalaista yritystä ei näin

ollen katsottaisi suosituksessa tarkoitetuksi pieneksi tai keskisuureksi yritykseksi ja sen tulisi laatia siirtohinnoitteludokumentaatio.

Pienet ja keskisuuret yritykset olisi säännöksen edellyttämässä tilanteissa vapautettu siirtohinnoitteludokumentoinnin laatimisvelvollisuudesta. Kyseiset yritykset eivät kuitenkaan olisi vapautettuja markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta etuyhteydessä tehdyissä liiketoimissa. Markkinaehtoperiaatetta sovelletaan pieniin ja keskisuuriin yrityksiin samoin edellytyksin kuin muihin yrityksiin. Veroviranomainen voisi näin ollen pyytää tarvittaessa selvitystä verovelvollisen siirtohinnoittelun markkinaehtoisuudesta kuten nykyisinkin. Sama koskisi kahden suomalaisen yrityksen välisiä liiketoimia, joihin voitaisiin puuttua 31 §:n nojalla, mutta joiden osalta ei edellytettäisi säännöksessä tarkoitettua siirtohinnoitteludokumentointia.

**14 b §. Siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältö.** Lakiin ehdotetaan lisättäväksi uusi 14 b §, jossa säädettäisiin siirtohinnoitteludokumentoinnin sisällöstä. Siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden määrittämisen kannalta olennainen tieto riippuu OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti tapauksen tosiasioista ja olosuhteista. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan ei ole mahdollista määrittellä tietojen laajuutta ja lajia yleisellä tavalla, mutta eräät piirteet ovat kuitenkin yhteisiä kaikille siirtohinnoittelututkimuksille. Vaadittavat tiedot perustuvat näihin kaikkiin tapauksiin soveltuviin yhteisiin piirteisiin. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden lisäksi säännöksen valmistelussa on huomioitu Euroopan unionin dokumentointia koskevat käytännösäännöt.

Mitä jäljempänä esitetään liiketoimista koskisi soveltuvien osin myös ulkomaalaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisiä toimia.

Pykälän 1 momentin 1 kohdan mukaan siirtohinnoitteludokumentoinnissa olisi oltava kuvaus liiketoiminnasta. Liiketoiminnan kuvauksen tarkoituksena on esittää yleisluonteinen selvitys verovelvollisen ja sen konsernin, johon verovelvollinen kuuluu, harjoittamasta liiketoiminnasta ja verovelvollisen asemasta markkinoilla. Selkeä yleiskuva liiketoiminnasta ja markkinoista luo perustan dokumentoinnille. Yleiskuvasta voi ilmetä myös toimialaa tai verovelvollista koskevaa

tietoa, jonka perusteella pystytään hahmottamaan verovelvollisen siirtohinnoitteluun vaikuttavia olosuhteita, vaikka tässä vaiheessa ei tarkastellakaan vielä yksittäisiä liiketoimia.

Liiketoiminnan kuvauksen laajuus pitäisi aina ratkaista tapauskohtaisesti. Erityistä huomiota on kuitenkin kiinnitettävä verovelvollisen liiketoimintastrategiaan. Liiketoimintastrategiasta ja verovuonna tapahtuneista liiketoimintastrategian muutoksista tulisi esittää selkeä kuvaus. Liiketoimintasuunnitelmien esittäminen voi myös auttaa ymmärtämään verovelvollisen liiketoimintaa. Liiketoiminnan kuvaukseen voi liittää esimerkiksi verovelvollisen liiketoiminnan olennaisen lähihistorian ja liiketoiminnan harjoittamiseen vaikuttavat muut olennaiset tiedot, kuten toimiala, asema toimialalla, erityiset vahvuudet, markkina- ja kilpailuolosuhteet sekä liiketoimintaympäristön erityisolosuhteet.

Pykälän 1 momentin 2 kohdan mukaan siirtohinnoitteludokumentoinnissa olisi oltava 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 etuyhteyssuhteissa tekemän liiketoimen hinnoitteluun. Kuvauksessa olisi esitettävä myös se, mihin etuyhteyssuhde perustuu. Etuyhteyssuhteista tulisi esittää erityisesti verovuonna ja edellisenä verovuonna tapahtuneet muutokset.

Säännöksessä tarkoitettuun etuyhteyssuhteiden kuvaukseen tulisi liittää lisäksi yleisen tason selvitys konsernin organisaation rakenteesta. Konserniselvitykseen voi sisältyä organisaatiotaulukko konserniyhtiöistä, omistussuhteet ja konsernin oikeudellisesta rakenteesta poikkeavat toiminnalliset rakenteet. Konsernin rakennetta havainnollistaa myös konsernissa edeltävinä vuosina tapahtuneiden muutosten kuvaaminen.

Pykälän 1 momentin 3 kohdassa edellytetäisiin selvitystä etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista. Liiketoimia ovat esimerkiksi tavaraosto ja -myynti, palvelu, kustannusten jakaminen sekä rahoitus. Etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista tulisi selvittää liiketoimen tyyppi, osapuolet, euromääräinen a-

vo, 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 etuyhteydessä tehtyjä liiketoimia koskevista sopimuksista, joista olennaisimmista tulisi liittää jäljennökset selvitykseen. Selvitykseen tulisi liittää myös luettelo verovelvollisen etuyhteydessä tekemiä liiketoimia koskevista kustannustenjakosopimuksista ja ennakkotietosopimuksista sekä toisen valtion viranomaisen liiketoimen toiselle osapuolelle antamista ennakkotiedoista.

Pykälän 1 momentin 4 kohdan mukaan siirtohinnoitteludokumentoinnilta edellytetäisiin toimintoarvioinnin laatimista. Toimintoarvioinnin tarkoituksena on OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti arvioida etuyhteydessä tehdyissä liiketoimissa ja riippumattomien yritysten vertailukelpoisissa liiketoimissa suorittamia toimintoja ottaen huomioon käytetty omaisuus ja otetut riskit. Tässä vaiheessa dokumentointia ei kuitenkaan olisi tarpeen tehdä näin laajaa toimintoarviointia, vaan keskittyä selvittämään ainoastaan etuyhteydessä tehdyissä liiketoimissa suoritettuja toimintoja. Vertailu riippumattomiin liiketoimiin tehtäisiin dokumentoinnin seuraavassa vaiheessa arvioitaessa vertailukelpoisuutta. Toimintoarvioinnin erillinen käsittely perustuu siihen, että verovelvollinen pystyy liiketoimen toisena osapuolena arvioimaan etuyhteystoimissa suoritettuja toimintoja yksityiskohtaisesti. Etuyhteystoimia koskeva toimintoarviointi on tästä syystä laadittava seikkaperäisesti. Toimintoarviointi eroaa näin ollen vertailukelpoisuuden arvioinnista, jota ei ehkä ole mahdollista toteuttaa kaikissa olosuhteissa samassa laajuudessa.

Toimintoarvioinnissa selvitetään sekä verovelvollisen että etuyhteyssuhteessa tehdyn liiketoimen toisena osapuolena olevan yrityksen liiketoimissa suorittamat toiminnot, samoin kuin niiden käyttämä omaisuus ja niiden ottamat riskit. Toimintoarviointi koskee siis lähtökohtaisesti myös liiketoimen toisen osapuolen toimintoja, mutta jos selvityksen kohteena on yksinkertaisia rutiinitoimintoja suorittava osapuoli, toisen osapuolen

toiminnoista edellytetään esitettäväksi vain yleisluonteinen arviointi. Toiminnoilla tarkoitetaan yrityksen harjoittamia toimintoja, joita ovat esimerkiksi tutkimus, suunnittelu, valmistus, jakelu, huolto, rahoitus ja johtaminen. Toiminnossa käytettävä keskeisin omaisuus on aineeton omaisuus. Aineetonta omaisuutta ovat esimerkiksi patentti, osaaminen, malli, tavaramerkki, asiakasluettelo ja jakelukanava. Toiminnossa otettuja riskejä ovat puolestaan esimerkiksi markkina-, luotto-, tuotekehitys- ja takuuriski.

Toimintoarviointia voidaan luonnehtia liiketoimeen vaikuttavien tosiseikkojen selvittämiseksi. Toimintoarviointi selventää, mikä on osapuolten osuus liiketoimeen ja mikä on toimintojen taloudellinen merkitys. Toimintoarvioinnin tekeminen edellyttää näin ollen sitä, että siirtohinnoitteludokumentoinnissa on eriteltyä kaikki osapuolten toiminnot, omaisuuserät ja riskit. Lisäksi toiminnoissa tapahtuneet muutokset edellisestä verovuodesta tulisi erityisesti tuoda esiin dokumentoinnissa.

Toimintoarvioinnin keskeisin merkitys on toimintojen, omaisuuserien ja riskien kohdistaminen oikealle etuyhteystoimen osapuolelle, jotta liiketoimesta kertyvä voitto pystytään vastaavasti kohdistamaan oikealle osapuolelle. Esimerkiksi valmistustoiminta voi olla suoritettujen toimintojen osalta täysin erilaista riippuen siitä, onko kyseessä sopimusvalmistaja vai itsenäinen valmistaja. Sopimusvalmistaja voi tarjota päämiehelle valmistuspalveluita ilman olennaisia riskejä ja vain omistaen käyttämänsä koneet. Sen sijaan itsenäinen valmistaja voi valmistaa tuotteita omistamansa patentin ja kehittämänsä erityistietämyksen avulla sekä vastata kaikista toimintaan liittyvistä riskeistä, minkä seurauksena itsenäisen valmistajan tuotto-odotukset ovat suuremmat kuin sopimusvalmistajan.

Pykälän 1 momentin 5 kohdan mukaan siirtohinnoitteludokumentointiin kuuluu vertailuarviointi. Vertailuarvioinnilla tarkoitetaan OECD:n siirtohinnoitteluoehjeiden mukaisesti etuyhteydessä tehdyn liiketoimen vertailemista riippumattomaan liiketoimeen tai liiketoimiin. Liiketoimet ovat OECD:n siirtohinnoitteluoehjeiden mukaisesti vertailukelpoisia, jos mikään liiketoimien välinen ero ei voisi olennaisesti vaikuttaa menetelmässä arvioi-

tavaan tekijään tai jos kohtuullisen tarkkoja oikaisuja voidaan tehdä erojen olennaisten vaikutusten poistamiseksi.

Vertailuarvioinnissa voidaan keskittyä etuyhteyssuhteessa tehtyihin liiketoimiin, joilla on olennaista taloudellista merkitystä. Verovelvollinen voisi käytännössä uhrata vähemmän voimavaroja pienten, vakiintuneissa olosuhteissa tehtyjen liiketoimien vertailuarviointiin. Sen sijaan merkittävien liiketoimien vertailuarviointi olisi tehtävä huolellisesti. Merkittävä liiketoimi voisi olla esimerkiksi määrältään arvokas, uusi, monimutkainen tai muuttuvissa olosuhteissa tehty liiketoimi. Liiketoimen taloudellista merkitystä on arvioitava sen markkinaehtoisien arvon eikä liiketoimessa käytetyn hinnan mukaisesti. Esimerkiksi arvokkaan patentin myynti etuyhteyssuhteessa olevalle osapuolelle on merkittävä liiketoimi, vaikka käytetty kauppahinta olisi ollut vain yksi euro.

Vertailuarviointi edellyttää etuyhteystoimien vertailua riippumattomista liiketoimista johdettuihin vertailukohteisiin. Vertailukohteiden haku on tästä syystä osa vertailuarviointia. Vertailukohteiden haku ei kuitenkaan ole ainoa osa arviointia, koska kaikissa tilanteissa on myös ratkaistava, ovatko mahdolliset vertailukohteet tosiasiaissa vertailukelpoisia.

Vertailukelpoisuus arvioidaan OECD:n siirtohinnoitteluoehjeiden vertailukelpoisuutta määrittävän viiden tekijän mukaisesti. Tekijöitä ovat toimintoarvioinnin lisäksi siirretyn omaisuuden tai palvelun luonne, sopimusehdot, osapuolten taloudelliset olosuhteet ja osapuolten noudattamat liiketoimintastrategiat. Vertailtavuuteen vaikuttavia tekijöitä olisi tarkasteltava sekä verovelvollisen etuyhteystoimien että vertailukohteen liiketoimien näkökulmasta. Verovelvollisen etuyhteystoimiin vaikuttavat tekijät pitäisi kuvata siirtohinnoitteludokumentoinnin edellisissä kohdissa, jos tekijöillä on vaikutusta verovelvollisen etuyhteystoimiin.

Verovelvollisen omista etuyhteystoimista saadaan käytännössä kattavasti tietoa, mutta tietämys vertailukohteen liiketoimista voi olla puutteellista. Vertailua ei näin ollen pystytä tekemään kaikissa tilanteissa täysin OECD:n siirtohinnoitteluoehjeiden edellytysten mukaisesti. Lähtökohtana kuitenkin on, että vertailtavuuteen vaikuttavista tekijöistä



olisi hankittava mahdollisimman paljon tietoa. Puutteellisesta tiedosta huolimatta vertailukohdetta voidaan käyttää, jos voidaan arvioida, että tiedon puutteellisuus ei vaikuta olennaisesti vertailukelpoisuuteen. Jos puutteellisuus on olennaista, vertailukohdetta ei voi käyttää. Esimerkiksi vertailukohteen noudattama liiketoimintastrategia on harvoin ulkopuolisten tiedossa, mutta liiketoimintastrategialla ei ole yleensä olennaista merkitystä vertailtavuuteen, jos vertailukohteen liiketoiminta ja markkinat ovat vakiintuneita.

Vertailukohteella on olennainen merkitys siirtohinnoittelussa, koska markkinaehtoperiaatteen soveltaminen perustuu nimenomaisesti vertailuun suhteessa riippumattomien osapuolten väliseen vertailukelpoiseen liiketoimeen. Vertailukohteet jaotellaan sisäisiin ja ulkoisiin.

Sisäiset vertailukohteet perustuvat verovelvollisen tai tähän etuyhteydessä olevan yrityksen liiketoimiin riippumattomien osapuolten kanssa. Sisäiset vertailukohteet ovat usein erityisen käyttökelpoisia, koska verovelvollisella on käytettävissä kaikki olennainen vertailukelpoisuuden arviointiin ja hinnoitteluun vaikuttava tieto. Myös sisäisten vertailukohteiden käyttäminen edellyttää kuitenkin aina vertailukelpoisuuden täyttymistä. Esimerkiksi muutaman hyödykkeen myynti riippumattomalle osapuolelle ei välttämättä ole vertailukelpoinen liiketoimi tuhansien hyödykkeiden myynnille etuyhteydessä olevalle osapuolelle. Siirtohinnoitteludokumentoinnissa tulisi selvittää, onko sisäistä vertailukohdetta käytettävissä.

Ulkoiset vertailukohteet perustuvat riippumattomien osapuolten välisiin liiketoimiin. Ulkoisten vertailukohteiden löytäminen on lähtökohtaisesti vaikeampaa kuin sisäisten vertailukohteiden, koska julkista tietoa riippumattomista liiketoimista ei yleensä ole tarjolla.

Yhtenä keinona vertailukohteiden hakemisessa käytetään julkisia tietokantoja, joissa on tarjolla yritysten tuloslaskelma- ja tasetietoja. Euroopan unionin siirtohinnoitteludokumentointia koskevan käytännösäännön mukaisesti koko Euroopan kattavista tietokannoista löytyviä vertailukohteita ei tulisi hylätä automaattisesti, vaan niiden soveltavuutta vertailukohteina tulee arvioida tapauskohtaisesti. Vertailukohteita on myös tällöin

tarkasteltava OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden vertailukelpoisuutta määrittävien viiden tekijän perusteella. Tilastotiedon luonteinen toimialatieto ei täytä missään olosuhteissa vertailukelpoisuuden vaatimusta.

Siirtohinnoitteludokumentoinnissa tulisi esittää tiedot vertailukohteista, jos vertailukohteita on käytettävissä. Vertailukohteista esitettävää tietoa olisivat valikointikriteerit, perusteet valituista ja hylätyistä vertailukohteista, vertailukelpoisuuteen vaikuttavat tekijät sekä vertailukelpoisuuden saavuttamiseksi tehdyt oikaisut.

Siirtohinnoitteludokumentoinnissa ei edellytetäisi vertailukohteen esittämistä, jos vertailukohteita ei ole tai jos vertailukohteiden etsiminen vaatisi verovelvolliselta kohtuuttomia kustannuksia. Vertailukohteen esittämättä jättäminen perustuisi aina verovelvollisen subjektiiviseen näkemykseen. Dokumentointia ei näin ollen voida pitää vertailukohteen puuttumisen vuoksi olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä, kun arvioidaan dokumentoinnin laiminlyönnin perusteella määrättävän 32 §:n 4 momentin mukaisen veronkorotuksen edellytyksiä. Dokumentointivaihteen tätä vaihetta koskeva joustava säännös olisi yhdenmukainen Euroopan unionin käytännösääntöjen kanssa, joiden mukaan maakohtaisen dokumentoinnin on sisällettävä olennainen tieto vertailukohteista, jos tieto on käytettävissä. Siirtohinnoitteludokumentoinnissa tulisi kuitenkin eritellä perustelut sille, miksi vertailukohteita ei ole käytettävissä. Verovelvollisen on myös esitettävä, mihin muihin taloudellisiin arvioihin markkinaehtoisuuden toteutuminen perustuu.

Esityksessä ehdotetaan käytännönläheistä ratkaisua niihin vaikeuksiin, joita verovelvollisella saattaa olla vertailuarvioinnin tekemisessä. Verovelvollisella olisi näin ollen mahdollisuus etsiä vertailukohteita vasta siinä vaiheessa, kun veroviranomaiset ryhtyisivät tutkimaan liiketoimia tarkemmin. Jos veroviranomaiset tutkisivat tällöin vain osan verovelvollisen liiketoimista, verovelvollisen kokonaiskustannukset saattaisivat keventyä.

On kuitenkin syytä muistaa, että kattava vertailuarviointi on keskeinen osa siirtohinnoitteludokumentointia. Vertailukohteiden puuttuminen saattaa vaikuttaa dokumentoinnin painoarvoon, koska verovelvollinen ei ilman vertailukohteita pysty osoittamaan, että

etuyhteudessa tehdyt liiketoimet todella vastaavat markkinaehtoperiaatteen mukaisesti riippumattomien osapuolten liiketoimia. Tätä voi olla seurauksena esimerkiksi etuyhteystoimeen kohdistuva kaksinkertainen verotus, jos veroviranomaisen tai verovelvollisen itsensä myöhemmin tekemä tarkempi vertailuarviointi osoittaa vertailukohteen, jota soveltaen siirtohinnoittelua on jälkikäteen oikaistava. Toisaalta toimivaltaisilla viranomaisilla voi olla vaikeuksia ratkaista keskinäisessä sopimusmenettelyssä se, miten kansainvälinen kaksinkertainen verotus tulisi poistaa, jos etuyhteystoimien markkinaehtoisuudesta ei ole selkeää näyttöä. Näistä syistä vertailuarviointi olisi suositeltavaa tehdä mahdollisimman kattavasti jo siirtohinnoitteludokumentoinnissa.

Pykälän 1 momentin 6 kohdassa edellytettäisiin selvitystä käytetystä siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa on kuvailtu viisi siirtohinnoittelumenetelmää, joita käytetään markkinaehtoperiaatteen osoittamisessa. Menetelmät on jaettu perinteisiin liiketoimimenetelmiin ja liiketoimivoittomenetelmiin. Perinteisiä liiketoimimenetelmiä ovat markkinahintavertailumenetelmä, jälleenmyyntihintamenetelmä ja kustannusvoittolisämenetelmä. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti perinteiset liiketoimimenetelmät on asetettava etusijalle muihin menetelmiin verrattuna. Liiketoimivoittomenetelmiä ovat voitonjakamisenetelmä ja liiketoiminetomarginaalimenetelmä.

Siirtohinnoitteludokumentoinnissa tulisi esittää selvitys valitusta siirtohinnoittelumenetelmästä tai -menetelmistä. Menetelmän valinta olisi perusteltava. Menetelmänä voitaisiin käyttää mitä hyvänsä OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa esitettyä menetelmää, mutta menetelmän valinnassa tulisi ottaa huomioon OECD:n esittämät näkökohdat menetelmien soveltamisesta. Jos verovelvollinen on selvittänyt muun kuin valitun menetelmän käyttämisestä, dokumentoinnissa voitaisiin esitellä perustelut, miksi tätä muuta menetelmää ei valittu.

Siirtohinnoitteludokumentoinnissa tulisi selvittää myös se, miten siirtohinnoittelumenetelmää on sovellettu. Menetelmän soveltamisesta tulisi esittää laskelma, jolla on päädytty markkinaehtoiseen lopputulokseen.

Esimerkiksi kustannusvoittolisämenetelmän soveltamisesta olisi esitettävä kustannusperusta ja voitollisia, joihin vertailuarvioinnin perusteella on päädytty. Menetelmän soveltamisessa käytetty tieto olisi eriteltävä, ja vertailukelpoisuuden eroja poistavat oikaisuerät tulisi kuvailla ja perustella. Menetelmän soveltamiseen vaikuttaneet oletukset ja päätelmät tulisi esittää. Lisäksi menetelmän soveltamisen vaikutukset verovelvollisen ja etuyhteudessa olevan osapuolen tulokseen voitaisiin esittää esimerkiksi etuyhteudessa olevan osapuolen verovuoden tuloslaskelmalla ja taseella sekä verotettavan tulon laskelmalla, jos ne olisivat käytettävissä dokumentointia laadittaessa.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin siirtohinnoitteludokumentoinnista sellaisten etuyhteudessa olevien yritysten osalta, joiden välillä tehdyt liiketoimet ovat vuositasolla euromäärältään vähäisiä. Toimintoarviointia, vertailuarviointia ja siirtohinnoittelumenetelmän kuvausta ei edellytettäisi, jos verovelvollisen ja liiketoimen toisen osapuolen välillä tehtyjen etuyhteystoimien yhteismäärä on verovuonna enintään 500 000 euroa. Liiketoimien euromääräisellä arvolla tarkoitettaisiin liiketoimien markkinaehtoista arvoa.

Kevyempi dokumentointivelvoite olisi perusteltu, koska vähäisiin liiketoimiin ei liity olennaista verotuksellista intressiä eikä niiden osalta siten ole myöskään tarkoituksenmukaista vaatia kattavaa dokumentointia. Myös edellä tarkoitettujen vähäisten liiketoimien osalta olisi siirtohinnoitteludokumentointiin kuitenkin sisällytettävä muut 1 momentissa edellytettävät tiedot eli kuvaus liiketoiminnasta ja etuyhteyssuhteesta sekä tiedot etuyhteudessa tehdyistä liiketoimista. Näiden tietojen perusteella veroviranomaisen olisi mahdollista arvioida, olisiko liiketoimista mahdollisesti tarvetta pyytää lisätietoja.

**14 c §. Siirtohinnoitteludokumentoinnin esittäminen ja täydentäminen.** Lakiin ehdotetaan lisättäväksi uusi 14 c §, jossa säädettäisiin siirtohinnoitteludokumentoinnin ja sitä täydentävän lisäselvityksen esittämisestä.

Pykälän 1 momentin mukaisesti siirtohinnoitteludokumentointi tulisi esittää veroviranomaiselle 60 päivän kuluessa veroviranomaisen pyynnöstä. Täsmällisen aikarajan asettaminen selkeyttäisi verotuksen ja vero-

tarkastuksen toimittamista ja antaisi samalla verovelvollisille suojaa kohtuuttomilta määräjaoilta. Veroviranomainen voisi pyytää dokumentointia esitettäväksi verotarkastuksen kohdevalinnan, verotarkastuksen, veroilmoituksen käsittelyn, keskinäisen sopimusmenettelyn tai muun verotukseen liittyvän toimenpiteen yhteydessä.

Velvollisuus esittää tietyn verovuoden siirtohinnoitteludokumentointi alkaisi kuitenkin aikaisintaan kuuden kuukauden kuluttua tilikauden päättymiskuukauden lopusta lukien. Veroviranomaisella ei näin ollen olisi mahdollisuutta edellyttää dokumentointia esitettäväksi heti verovuoden päätyttyä, vaan verovelvollisella olisi kohtuullinen aika dokumentoinnin viimeistelemiseen.

Siirtohinnoitteludokumentoinnin esittäminen 60 päivän kuluessa veroviranomaisen pyynnöstä tarkoittaa, että siirtohinnoitteludokumentointia ei edellytetäisi laadittavaksi ajantasaisesti verovuoden aikana. Verovelvollisen olisi kuitenkin tarkoituksenmukaista seurata etuyhteystoimien siirtohinnoittelua jo verovuoden aikana, koska Suomessa ei ole mahdollista tehdä verotettavaa tuloa alentavaa oikaisua enää veroilmoituksella.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin siirtohinnoitteludokumentointia täydentävien lisäselvitysten esittämisestä. Lisäselvitykset saattavat olla välttämättömiä asian selvittämiseksi, jos siirtohinnoitteludokumentointi ei ole ollut täysin kattava. Mahdollisena lisäselvityksenä säännöksessä mainittaisiin tieto riippumattomasta vertailukohteesta, jota ei edellytetä esitettäväksi siirtohinnoitteludokumentoinnissa, jos tietoa ei ole dokumentointia laadittaessa ollut käytettävissä.

Lisäselvityksenä voitaisiin pyytää esitettäväksi enemmän tietoa kuin siirtohinnoitteludokumentoinnissa, koska veroviranomaisten ja verovelvollisten voimavarojen tehokkaan kohdentamisen johdosta ei ole tarkoituksenmukaista, että siirtohinnoitteludokumentoinnilta edellytetään kaikilta osin kattavuutta. Sen sijaan jos veroviranomainen ryhtyy tutkimaan tarkemmin joidenkin tiettyjen liiketoimien markkinaehtoisuutta, selvitettävät tiedot voivat olla perusdokumentointia laajalaisempia. Tämä on ollut myös Euroopan unionin käytännösääntöjen lähtökohtana. Lisätietoina voitaisiin pyytää esimerkiksi niitä tietoja, joita 14 b §:n 2 momentin mukaan ei

ole edellytetty sisällytettäväksi siirtohinnoitteludokumentointiin.

Lisäselvitykset eivät olisi osa siirtohinnoitteludokumentointia, joten niiden tekemiseen tulisi varata verovelvolliselle kohtuullinen aika. Verovelvollisen olisi esitettävä lisäselvitys 90 päivän kuluessa veroviranomaisen pyynnöstä. Myös tältä osin aikarajan asettaminen selkeyttäisi verotuksen ja verotarkastuksen toimittamista sekä antaisi verovelvollisille suojaa kohtuuttomilta määräjaoilta.

Lisäselvityksiä koskevaa säännöstä sovellettaisiin ainoastaan niihin verovelvollisiin, jotka ovat velvollisia laatimaan siirtohinnoitteludokumentoinnin. Sellaiselta verovelvolliselta, joka on 14 a §:n 2 momentin nojalla vapautettu siirtohinnoitteludokumentoinnin laatimisvelvollisuudesta, voitaisiin pyytää lisäselvitystä lain 11 tai 14 §:n nojalla. Samojen säännösten perusteella lisäselvitystä voitaisiin pyytää myös kotimaisten yritysten välisistä liiketoimista. Edellä mainittuihin säännöksiin perustuvan selvitysvelvollisuuden laiminlyöntiin sovellettaisiin samoin kuin nykyisinkin 32 §:n 1–3 momenttia.

Lisäselvityksenä voitaisiin myös muilta kuin siirtohinnoitteludokumentointivelvollisilta tarvittaessa pyytää ehdotetussa 14 b §:ssä tarkoitettuja tietoja vastaavia selvityksiä. Näitä selvityksiä ei kuitenkaan tulisi poikkeustapauksia lukuun ottamatta pyytää verovelvollisen koko liiketoiminnasta, vaan veroviranomaisen tulisi alustavan arviointinsa perusteella täsmentää, mistä liiketoimista lisäselvitystä tulisi esittää.

Pykälän 3 momentin mukaan veroviranomainen voisi verovelvollisen pyynnöstä pidentää aikaa, jonka kuluessa siirtohinnoitteludokumentointi tai sitä täydentävä lisäselvitys tulisi esittää. Pynnön yhteydessä olisi esitettävä perustelut määräajan pidentämiselle. Päätökseen ei saisi hakea muutosta. Säännös vastaisi veroilmoituksen antamisajan pidentämistä koskevaa 8 §:n 3 momenttia.

**31 §. Siirtohinnoitteluoikaisu.** Pykälässä ehdotetaan säädettäväksi veroviranomaisen oikeudesta oikaista verotusta, jos etuyhteysuhteessa olevien osapuolten välisessä liiketoimessa on sovittu tai määrätty ehdoista, jotka poikkeavat siitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu, ja verotettava tulo on tästä syystä jäänyt pienemmäksi tai tappio on muodostunut suu-

remmaksi kuin se olisi ollut, jos hinnoittelu olisi ollut markkinaehtoista. Veroviranomainen voisi tällöin toimittaa verotuksen niin kuin markkinaehtoperiaatetta olisi noudatettu. Tulon lisääminen säännöksen nojalla verotuksen päättymisen jälkeen edellyttäisi lisäksi verotuksen oikaisemista verovelvollisen vahingoksi koskevan 56 §:n edellytysten täyttymistä. Säännöksessä määriteltäisiin myös etuyhteyden käsite.

Pykälän 1 momentti vastaisi sisällöltään pitkälti nykyistä 31 §:ää. Säännös soveltuisi lähinnä elinkeinotoimintaa harjoittavien yritysten välisiin liiketoimiin. Siinä viitattaisiin kuitenkin myös muun toiminnan verotettavaan tuloon, jolloin se tulisi sovellettavaksi myös sellaisissa liiketoimissa, joissa jotain liiketoimen osapuolta verotetaan tuloverolain mukaisesti. Näin säännös kattaisi esimerkiksi konserniin kuuluvan kiinteistöosakeyhtiön liiketoimet muiden konserniin kuuluvien yhtiöiden kanssa.

Siirtohinnoitteluoikaisu olisi mahdollista tehdä myös Suomessa asuvien yritysten välisen liiketoimien yhteydessä. Kotimaisen etuyhteydessä tehdyn liiketoimen hinnoittelun poikkeamista markkinaehtoisesta hinnoittelusta ei voisi perustella sillä, että markkinaehtoperiaatteen noudattaminen ei olisi tarpeen niissä tapauksissa, joissa etuyhteydessä olevien osapuolten välillä olisi mahdollista antaa konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain (825/1986) mukainen konserniavustus. Konserniavustuksen lukeminen antajansa kuluksi ja saajansa tuotoksi verotuksessa edellyttää kyseisessä laissa mainittujen edellytysten täyttymistä. Edellytyksenä on muun muassa, että vastaavat meno- ja tulokirjaukset on tehty antajan ja saajan kirjanpidossa.

Vallitsevan verotuskäytännön mukaisesti säännöksellä ei olisi tarkoitus puuttua voittoa tavoittelemattomien yritysten hinnoitteluun. Esimerkiksi osuuskunnan tarkoitus on jo osuuskuntalain (1488/2001) 2 §:n mukaan jäsenen taloudenpidon tai elinkeinon tukemiseksi harjoittaa taloudellista toimintaa siten, että jäsenet käyttävät hyväkseen osuuskunnan tarjoamia palveluita. Osuuskunnan ei siten edellytettäisi hinnoittelevan näitä palveluita markkinaehtoperiaatteen mukaisesti. Samoin ei myöskään keskinäisten kiinteistöyhtiöiden perimien vastikkeiden edellytettäisi

vastaavan sitä, mitä riippumattomien osapuolien välillä olisi sovittu. Tilanne voi kuitenkin olla erilainen, jos sinänsä voittoa tavoittelemattomalle yritykselle veronvälttämistarkoituksessa siirretään tuloa markkinaehtoisesta hinnoittelusta poiketen.

Liiketoimella tarkoitettaisiin ehdotetussa säännöksessä kaikkia elinkeinotoiminnassa tai muussa taloudellisessa toiminnassa suoritettuja liiketaloudellisia toimenpiteitä. Säännöksen soveltamisala olisi tarkoitettu samalla tavoin laajaksi kuin nykyisen säännöksen sanonta ”myynyt tavaroita käypää alempaan hintaan tai ostanut tavaroita käypää korkeampaan hintaan taikka muutoin sopinut taloudellisista ehdoista”. Liiketoimeksi katsottaisiin tyyppillisten kaupallisten osto- ja myyntitoimien lisäksi myös esimerkiksi kaikki rahoitustoimet, aineettoman omaisuuden luovutukset ja muut vastikkeelliset tai ilman vastasuoritusta tehdyt järjestelyt. Esimerkiksi konserniyhtiön vastikkeettomasti muiden konserniyhtiöiden puolesta suorittamat palvelut kuuluisivat säännöksen piiriin.

Jos verovelvollisen verotettavaa tuloa lisättäisiin siirtohinnoitteluoikaisulla, verovelvolliselle voitaisiin määrätä veronkorotus 32 §:n 1—3 momentissa säädettyjen edellytysten täytyessä kuten nykyisinkin. Laiminlyönnin olennaisuutta arvioitessa tulisi kiinnittää huomiota erityisesti siihen, onko verovelvollinen siirtohinnoitteludokumentoinnissaan tai muutoin osoittanut, että hän on pyrkinyt riittävän huolellisesti hinnoittelemaan etuyhteyssuhteissa tekemänsä liiketoimet markkinaehtoisesti. Jos verovelvollinen osoittaa, että hän on vilpittömästi ja kohtuullisin ponnituksin pyrkinyt hinnoittelussaan markkinaehtoisuuteen, ei kyse pääsääntöisesti voine olla ainakaan 3 momentissa tarkoitettua törkeätä huolimattomuudesta.

Mainittakoon lisäksi, että 75 §:n 1 momentin mukaan, jos verotusta on muutettu toisen verovelvollisen verotukseen vaikuttavalla tavalla, verovirasto muuttaa myös toisen verovelvollisen verotusta muutosta vastaavasti, jollei muutoksen tekemistä ole erityisestä syystä pidettävä kohtuuttomana. Verovirastolla on siten lähtökohtaisesti velvollisuus tehdä viran puolesta siirtohinnoitteluoikaisua vastaava vastaοikaisu liiketoimen toisen osapuolen verotukseen säännöksessä tarkoitettuna seurannaismuutoksena. Pykälän 2 mo-

mentin mukaan verovirasto voi muuttaa verotusta myös silloin, jos verotusta on toisessa valtiossa muutettu Suomen verotukseen vaikuttavalla tavalla.

Pykälän 2 momentissa määriteltäisiin edellytykset, joilla osapuolten katsotaan olevan etuyhteydessä. Liiketoimen osapuolten katsottaisiin olevan etuyhteydessä toisiinsa, jos liiketoimen osapuolella on toisessa osapuolella määräsvalta tai kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräsvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa.

Osapuolella olisi säännöksessä tarkoitettu määräsvalta toisessa osapuolella silloin, kun se välittömästi tai välillisesti omistaisi yli puolet toisen osapuolen pääomasta tai sillä olisi yli puolet toisen osapuolen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä. Määräsvalta syntyisi myös oikeudesta nimittää yli puolet jäsenistä toisen yhteisön hallitukseen tai siihen verrattavaan toimielimeen taikka toimielimeen, jolla on tämä oikeus. Säännöksessä tarkoitettu määräsvalta toisessa osapuolella olisi lisäksi olemassa silloin, kun osapuolta johdettaisiin yhteisesti toisen osapuolen kanssa tai osapuoli muutoin voisi tosiasiallisesti käyttää määräsvaltaa toisessa osapuolella.

Säännös kattaisi siten tyypilliset etuyhteyksitilanteet, kuten konsernin sisäiset liiketoimet, sekä tilanteet, joissa jollakin kolmannella osapuolella olisi määräsvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa. Samoin säännös soveltuisi esimerkiksi ulkomaisen yhtiön Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan ja toisen samaan konserniin kuuluvan ulkomaisen yhtiön välisiin liiketoimiin.

Määräsvaltaa käyttävän kolmannen osapuolen asemassa voisi olla myös luonnollinen henkilö yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa. Lähipiiriin kuuluviksi katsottaisiin henkilön aviopuoliso tai häneen avioliitonomaisessa suhteessa oleva henkilö, sisarus, sisar- ja velipuoli, henkilön ja hänen aviopuolisonsa tai häneen avioliitonomaisessa suhteessa olevan henkilön ylenevässä tai alenevassa polvessa oleva sukulainen sekä mainittujen henkilöiden aviopuolisot tai heihin avioliitonomaisessa suhteessa olevat henkilöt. Esimerkiksi kummankin aviopuolison omistaessa 30 prosenttia liiketoimen osapuolina olevien yritysten pääomasta nä-

den yritysten katsottaisiin olevan etuyhteydessä toisiinsa nähden.

Etuyhteyden määritelmä olisi selkeästi täsmällisempi ja rajoitetumpi kuin nykyisen säännöksen muotoilu ”joka taloudellisesti osallistuu hänen yritykseensä tai jolla on vaikutusvaltaa sen johtoon taikka jonka yritykseen hän taloudellisesti osallistuu tai jonka yrityksen johtoon hän voi vaikuttaa”. Nykyisen säännöksen edellyttämän vaikutusvallan sijasta siirtohinnoitteluoikaisun tekeminen edellyttäisi osapuolten välistä määräsvaltasuhdetta. Etuyhteyden määritelmän selkeyttäminen olisi tarpeen muun muassa dokumentointivelvoitteen piirissä olevien liiketoimien rajaamiseksi. On lisäksi epätodennäköistä, että määräsvaltaa vähäisempi etuyhteyssuhde vaikuttaisi siinä määrin yritysten väliseen hinnoitteluun, että siihen olisi tarpeellista puuttua siirtohinnoitteluoikaisua koskevan säännöksen nojalla.

Momentin 4 kohdassa tarkoitettua tosiasiallisen määräsvallan voitaisiin katsoa perustuvan esimerkiksi osakkeenomistajan tekemään osakassopimukseen tai muuhun sellaiseen järjestelyyn. Etuyhteyden voitaisiin katsoa olevan olemassa myös silloin, kun taloudellisten toimien osapuolista toisella on toisen asioihin usealla eri tavalla niin suuri vaikutus, että sen voidaan kokonaisuutena katsoen käyttävän siinä määräsvaltaa.

Pykälän 3 momentin mukaan 1 momentin säännöstä sovellettaisiin myös yrityksen toimiin yrityksen toisessa valtiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan kanssa. OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklan 2 kohdan mukaan kiinteän toimipaikan tuloksi luetaan se tulo, jonka toimipaikan olisi voitu olettaa tuottavan, jos se olisi ollut erillinen yritys, joka harjoittaa samaa tai samanlaista toimintaa samojen tai samanlaisten edellytysten vallitessa ja itsenäisesti päättää liiketoimista sen yrityksen kanssa, jonka kiinteä toimipaikka se on. Mallisopimuksen kommentaarissa on mainittu, että mallisopimuksen 7 artiklan 2 kohdan mukaan artiklaan kirjattu näkemys vastaa 9 artiklan mukaista markkinaehtoisuutta.

Edellä esitetyn mukaisesti kiinteän toimipaikan ja pääkonttorin välisissä toimita on noudatettava markkinaehtoista hinnoittelua samalla tavalla kuin toisiinsa etuyhteydessä olevien yritysten välillä. Veroviranomainen voisi siten tarvittaessa tehdä 1 momentin nojalla lisäyksiä kiinteään toimipaikkaan luet-

tavaan tuloon. Toimella tarkoitettaisiin erityisesti kiinteän toimipaikan ja pääkonttorin välisiä palvelusuorituksia sekä tavarakauppaa.

**32 §. Veronkorotus.** Pykälään ehdotetaan lisättäväksi uusi 4 momentti, jossa säädettäisiin siirtohinnoitteludokumentoinnin ja lisäselvityksen laiminlyönnin perusteella määrättävästä veronkorotuksesta. Jos siirtohinnoitteludokumentointia tai edellä 14 c §:n 2 momentissa tarkoitettua lisäselvitystä ei ole laadittu riittävän huolellisesti tai sitä ei esitetä säädettyyn määräaikaan mennessä lainkaan, veronkorotuksena voitaisiin määrätä enintään 25 000 euroa. Jos asianmukaisen dokumentoinnin puuttuminen on vaikeuttanut asian selvittämistä, veronkorotus voisi tulla määrättäväksi riippumatta siitä, onko hinnoittelu ollut markkinaehtoista tai tehdäänkö siirtohinnoitteluoikaisua.

Veronkorotus määrättäisiin käytännössä asiaa koskevan verotuspäätöksen yhteydessä. Jos verovelvollinen on laiminlyönyt useita eri velvoitteita asian selvittelyn aikana, esimerkiksi on esittänyt dokumentoinnin myöhässä ja on tämän lisäksi jättänyt antamatta pyydettyjä lisätietoja, voitaisiin veronkorotusta määrätä uuden 4 momentin nojalla erikseen kunkin laiminlyönnin perusteella. Veronkorotus voisi siten olla yhteensä jopa enemmän kuin 25 000 euroa. Korotus voitaisiin määrätä kullekin verovelvolliselle, jota on kehoitettu esittämään dokumentointi tai lisäselvitys.

Veronkorotus olisi asetettava määrältään suuremmaksi kuin 2 momentin ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntiä koskeva veronkorotus, jotta sen vaikuttavuus olisi riittävä. Siirtohinnoitteludokumentoinnin laatimisvelvollisuus koskee pääasiallisesti suuria yrityk-

siä ja niiden verotusta, joten 800 euron veronkorotus ei olisi oikeassa suhteessa laiminlyönnin vaikutuksiin. Veronkorotuksen määrääminen tämän momentin nojalla ei estäisi siirtohinnoitteluoikaisuna tehdyn tulonlisäyksen perusteella määrättävää veronkorotusta.

Ehdotetun muutoksen johdosta nykyiset 4 ja 5 momentit siirtyisivät 5 ja 6 momentiksi.

## **1.2. Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta**

Lain 3 §:n 2 momentissa viitataan verotusmenettelystä annetun lain 31 §:ssä tarkoitettuun peiteltyyn voitonsiirtoon osakkaan hyväksi. Säännöksen sanamuotoa ehdotetaan muutettavaksi tässä esityksessä ehdotetun 31 §:n muutoksen mukaiseksi siten, että momentissa viitattaisiin osakkaan hyväkseen saamaan etuun, joka määrältään vastaa 31 §:n nojalla tehtyä siirtohinnoitteluoikaisua.

## **2. Voimaantulo**

Lait ehdotetaan tuleviksi voimaan 1 päivänä tammikuuta 2007. Verotusmenettelystä annetun lain muutoksia sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2007 toimitettavassa verotuksessa. Lain 14 a—14 c §:ää ja 32 §:n 4 momenttia sovellettaisiin kuitenkin ensimmäisen kerran 1 päivänä tammikuuta 2007 tai sen jälkeen alkavalta verovuodelta toimitettavassa verotuksessa.

Edellä esitetyn perusteella annetaan Eduskunnan hyväksyttäväksi seuraavat lakiehdotukset:

## 1.

**Laki****verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*muutetaan* verotusmenettelystä 18 päivänä joulukuuta 1995 annetun lain (1558/1995) 31 §  
 sekä

*lisätään* lakiin uusi 14 a–14 c § sekä 32 §:ään, sellaisena kuin se on laeissa 907/2001, 565/2004 ja 1079/2005, uusi 4 momentti, jolloin nykyinen 4 ja 5 momentti siirtyvät 5 ja 6 momentiksi, seuraavasti:

## 14 a §

*Siirtohinnoitteludokumentointi*

Verovelvollisen on laadittava kirjallinen selvitys verovuoden aikana 31 §:ssä tarkoitettussa etuyhteydessä tekemistään liiketoimista, joissa liiketoimen toinen osapuoli on ulkomaalainen, sekä ulkomaalaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisistä toimista (*siirtohinnoitteludokumentointi*).

Pieniltä ja keskisuurilta yrityksiltä ei edellytetä siirtohinnoitteludokumentointia.

Pienellä ja keskisuurella yrityksellä tarkoitetaan yritystä:

1) jonka palveluksessa on vähemmän kuin 250 henkilöä;

2) jonka liikevaihto on enintään 50 miljoonaa euroa tai taseen loppusumma enintään 43 miljoonaa euroa; ja

3) joka täyttää mikroyritysten sekä pienten ja keskisuurten yritysten määritelmästä annetussa komission suosituksessa (2003/361/EY) tarkoitettujen yritysten riippumattomuutta kuvaavat ja muut suositukseen sisältyvät pienien ja keskisuuren yrityksen tunnusmerkit.

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

## 14 c §

*Siirtohinnoitteludokumentoinnin esittäminen ja täydentäminen*

Verovelvollisen on esitettävä siirtohinnoitteludokumentointi 60 päivän kuluessa veroviranomaisen kehotuksesta. Verovuoden siirtohinnoitteludokumentointi on kuitenkin esitettävä aikaisintaan kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päättymiskuukauden lopusta.

Siirtohinnoitteludokumentointia täydentävät lisäselvitykset, kuten tieto vertailukohteista, on esitettävä 90 päivän kuluessa veroviranomaisen kehotuksesta.

Veroviranomainen voi pyynnöstä pidentää 1 ja 2 momentissa tarkoitettuja määräaikoja.

Päätökseen ei saa hakea muutosta.

### 31 §

#### *Siirtohinnoitteluikäisu*

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 osapuolet ovat etuyhteydessä toisiinsa, jos liiketoimen osapuolella on toisessa osapuolella määräysvalta tai kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa. Osapuolella on määräysvalta toisessa osapuolella silloin, kun:

- 1) se välittömästi tai välillisesti omistaa yli puolet toisen osapuolen pääomasta;
- 2) sillä välittömästi tai välillisesti on yli puolet toisen osapuolen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä;
- 3) sillä välittömästi tai välillisesti on oikeus nimittää yli puolet jäsenistä toisen yhteisön hallitukseen tai siihen verrattavaan toimieli-

meen tai toimielimeen, jolla on tämä oikeus; tai

4) sitä johdetaan yhteisesti toisen osapuolen kanssa tai se muutoin voi tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa toisessa osapuolella.

Mitä 1 momentissa säädetään, noudatetaan myös yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisissä toimissa.

### 32 §

#### *Veronkorotus*

—————  
 Jos verovelvollinen ei ole esittänyt siirtohinnoitteludokumentointia tai sitä täydentävää lisäselvitystä 14 c §:ssä tarkoitetussa määräajassa taikka on esittänyt siirtohinnoitteludokumentoinnin tai lisäselvityksen olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä, verovelvolliselle voidaan määrätä enintään 25 000 euron suuruinen veronkorotus.  
 —————

—————  
 Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2007 toimitettavassa verotuksessa. Lain 14 a—14 c §:ää ja 32 §:n 4 momenttia sovelletaan kuitenkin ensimmäisen kerran 1 päivänä tammikuuta 2007 tai sen jälkeen alkavalta verovuodelta toimitettavassa verotuksessa.



## 2.

**Laki****rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 3 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*muutetaan* rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta 11 päivänä elokuuta 1978 annetun lain (627/1978) 3 §:n 2 momentti, sellaisena kuin se on laissa 856/2005, seuraavasti:

<p>3 §</p> <p>-----</p> <p>Osuuspääoman korosta, sijoitusrahaston voitto-osuudesta, tuloverolain 31 §:n 5 momentissa tarkoitettua sijaisosingosta sekä verotusmenettelystä annetun lain 29 §:ssä tarkoitettua peitelystä osingosta ja 31 §:n nojalla lisätyn tulon määräisestä edus-</p>	<p>ta, jonka osakas saa hyväkseen, on vastaavasti voimassa, mitä tässä laissa säädetään osingosta.</p> <p>-----</p> <p>Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .</p>
--	---

Helsingissä 25 päivänä elokuuta 2006

**Tasavallan Presidentti**

**TARJA HALONEN**

Toinen valtiovarainministeri *Ulla-Maj Widenroos*

## 1.

**Laki****verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*muutetaan* verotusmenettelystä 18 päivänä joulukuuta 1995 annetun lain (1558/1995) 31 §  
sekä

*lisätään* lakiin uusi 14 a–14 c § sekä 32 §:ään, sellaisena kuin se on laeissa 907/2001, 565/2004 ja 1079/2005, uusi 4 momentti, jolloin nykyinen 4 ja 5 momentti siirtyvät 5 ja 6 momentiksi, seuraavasti:

*Voimassa oleva laki*

*Ehdotus*

## 14 a §

*Siirtohinnoitteludokumentointi*

*Verovelvollisen on laadittava kirjallinen selvitys verovuoden aikana 31 §:ssä tarkoitettussa etuyhteydessä tekemistään liiketoimista, joissa liiketoimen toinen osapuoli on ulkomaalainen, sekä ulkomaalaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisistä toimista (siirtohinnoitteludokumentointi).*

*Pieniltä ja keskisuurilta yrityksiltä ei edellytetä siirtohinnoitteludokumentointia.*

*Pienellä ja keskisuurella yrityksellä tarkoitetaan yritystä:*

*1) jonka palveluksessa on vähemmän kuin 250 henkilöä;*

*2) jonka liikevaihto on enintään 50 miljoonaa euroa tai taseen loppusumma enintään 43 miljoonaa euroa; ja*

*3) joka täyttää mikroyritysten sekä pienten ja keskisuurten yritysten määritelmästä annetussa komission suosituksessa (2003/361/EY) tarkoitetut yrityksen riippumattomuutta kuvaavat ja muut suosituksen sisältyvät pienen ja keskisuuren yrityksen tunnusmerkit.*

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

## 14 c §

*Siirtohinnoitteludokumentoinnin esittäminen ja täydentäminen*

*Verovelvollisen on esitettävä siirtohinnoitteludokumentointi 60 päivän kuluessa veroviranomaisen kehotuksesta. Verovuoden siirtohinnoitteludokumentointi on kuitenkin esitettävä aikaisintaan kuuden kuukauden kuluttua tilikauden päättymiskauden lopusta.*

*Siirtohinnoitteludokumentointia täydentävät lisäselvitykset, kuten tieto vertailukohteista, on esitettävä 90 päivän kuluessa veroviranomaisen kehotuksesta.*

*Veroviranomainen voi pyynnöstä pidentää 1 ja 2 momentissa tarkoitettuja määriä aikoja. Päätökseen ei saa hakea muuto sta.*

## 31 §

*Kansainvälinen peitelty voitonsiirto*

*Jos Suomessa elinkeino- tai muuta tulo- hankkimistoimintaa harjoittava verovelvollinen on jollekulle, joka taloudellisesti osal-*

## 31 §

*Siirtohinnoitteluoikaisu*

*Jos verovelvollisen ja häneen etuyhteydessä olevan osapuolen välisessä liiketoimessa on sovittu ehdoista tai määrätty ehto-*

listuu hänen yritykseensä tai jolla on vaikutusvaltaa sen johtoon taikka jonka yritykseen hän taloudellisesti osallistuu tai jonka yrityksen johtoon hän voi vaikuttaa, myynyt tavaroita käypää alempaan hintaan tai häneltä ostanut tavaroita käypää korkeampaan hintaan taikka muutoin hänen kanssaan sopinut taloudellisista ehdoista, jotka poikkeavat siitä, mitä toisistaan riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu, ja jos elinkeinosta saatu tulo tämän johdosta on jäänyt pienemmäksi kuin se muuten olisi ollut eikä se, jolle tulo on siirtynyt, ole Suomessa yleisesti verovelvollinen, on verotusta toimitettaessa elinkeinon tai muun tulonhankkimistoiminnan tuottamaksi tuloksi luettava määrä, johon sen voidaan katsoa nousseen, jollei sanotunlaisiin toimenpiteisiin olisi ryhdytty.

## Ehdotus

*ja, 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 osapuolet ovat etuyhteydessä toisiinsa, jos liiketoimen osapuolella on toisessa osapuolella määräysvalta tai kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa. Osapuolella on määräysvalta toisessa osapuolella silloin, kun:*

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

*Mitä 1 momentissa säädetään, noudatetaan myös yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisissä toimissa.*

## 32 §

## Veronkorotus

---

*Jos verovelvollinen ei ole esittänyt siirtohinnoitteludokumentointia tai sitä täydentävää lisäselvitystä 14 c §:ssä tarkoitettussa määräajassa taikka on esittänyt siirtohinnoitteludokumentoinnin tai lisäselvityksen olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä, verovelvolliselle voidaan määrätä enintään 25 000 euron suuruinen veronkorotus.*

---

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuu-  
ta 20 .

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran  
vuodelta 2007 toimitettavassa verotukses-  
sa. Lain 14 a–14 c §:ää ja 32 §:n 4 mo-  
menttia sovelletaan kuitenkin ensimmäisen  
kerran 1 päivänä tammikuuta 2007 tai sen  
jälkeen alkavalta verovuodelta toimitetta-  
vassa verotuksessa.

## 2.

### Laki

#### rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 3 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
muutetaan rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta 11 päivänä elokuuta 1978 an-  
netun lain (627/1978) 3 §:n 2 momentti, sellaisena kuin se on laissa 856/2005, seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

3 §

3 §

Osuuspääoman korosta, sijoitusrahaston  
voitto-osuudesta, tuloverolain 31 §:n  
5 momentissa tarkoitettua sijaisosingosta  
ja verotusmenettelystä annetun lain 29 §:ssä  
tarkoitettua peitelystä osingosta sekä mai-  
nitun lain 31 §:ssä tarkoitettua peitelystä  
voitonsiirrosta osakkaan hyväksi on vastaa-  
vasti voimassa, mitä tässä laissa säädetään  
osingosta.

Osuuspääoman korosta, sijoitusrahaston  
voitto-osuudesta, tuloverolain 31 §:n  
5 momentissa tarkoitettua sijaisosingosta  
sekä verotusmenettelystä annetun lain  
29 §:ssä tarkoitettua peitelystä osingosta  
ja 31 §:n nojalla lisätyn tulon määräisestä  
edusta, jonka osakas saa hyväkseen, on vas-  
taavasti voimassa, mitä tässä laissa sääde-  
tään osingosta.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuu-  
ta 20 .