

## Valtiovarainvaliokunta

**Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muuttamisesta ja siihen liittyviksi laeiksi**

### JOHDANTO

#### *Vireilletulo*

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muuttamisesta ja siihen liittyviksi laeiksi (HE 188/2021 vp): Asia on saapunut valtiovarainvaliokuntaan mietinnön antamista varten.

#### *Jaostovalmistelu*

Asia on valmisteltu valtiovarainvaliokunnan verojaostossa.

#### *Asiantuntijat*

Verojaosto on kuullut:

- erityisasiantuntija Leena Aine, valtiovarainministeriö
- erityisasiantuntija Anna Lehtimäki, valtiovarainministeriö
- johtava veroasiantuntija Lauri Savander, Verohallinto
- johtava veroasiantuntija Päivi Viitanen, Verohallinto
- verojohtaja Anita Isomaa, Elinkeinoelämän keskusliitto EK ry
- verolakimies Lauri Luukkonen, Finanssiala ry
- veroasiantuntija Saara Hietanen, Finnwatch ry
- johtava veroasiantuntija Emmiliina Kujanpää, Keskuskauppakamari
- veropoliittinen asiantuntija Niko Pankka, Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry
- Senior Advisor Merja Raunio, Suomen Asianajajaliitto
- veroasiantuntija Virpi Pasanen, Suomen Veroasiantuntijat ry
- veroasiantuntija Jukka-Pekka Hellman, Suomen Yrittäjät ry
- yliopistonlehtori Katariina Pankakoski, Aalto-yliopisto
- professori Pekka Nykänen, Tampereen yliopisto
- professori Reijo Knuutinen, Turun yliopisto
- professori Juha Lindgren, Vaasan yliopisto

Verojaosto on saanut kirjallisen lausunnon:

- Suomen Kuntaliitto
- Veronmaksajain Keskusliitto ry
- professori Marjaana Helminen, Helsingin yliopisto

## Valiokunnan mietintö VaVM 28/2021 vp

Verojaosto on saanut ilmoituksen, ei lausuttavaa:

- työ- ja elinkeinoministeriö
- Teknologiateollisuus ry

### HALLITUKSEN ESITYS

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi verotusmenettelystä annettua lakia, arvonlisäverolakia, elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia ja Euroopan talousalueella sijaitsevan tytäryhtiön lopullisen tappion konsernivähennyksestä annettua lakia. Esityksen keskeisimmät muutosehdotukset koskevat verotusmenettelystä annetun lain siirtohinnoitteluoikaisusäännöstä, jossa säädettäisiin eräistä siirtohinnoitteluanalyysin elementeistä entistä tarkemmalla tasolla. Tavoitteena on, että siirtohinnoitteluoikaisuja voitaisiin kansallisen säännöksen nojalla tehdä OECD:n malliverosopimuksen siirtohinnoitteluun liittyvän, etuyhteydessä keskenään olevia yrityksiä koskevan sopimusmääräyksen ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden koko laajuudessa. Silloin kansallinen sääntely vastaisi kyseistä OECD:n malliverosopimuksen määräystä ja verosopimusten tulkinnassa käytettäviä OECD:n siirtohinnoitteluohjeita.

Esityksessä ehdotetaan, että siirtohinnoitteluoikaisusäännökseen lisättäisiin maininta, jonka mukaan siirtohinnoittelua arvioidaan markkinaehtoperiaatteen asettamissa puitteissa. Kyse olisi täsmennyksestä, koska markkinaehtoperiaate sisältyy jo voimassa olevaan säännökseen. Lisäksi säännöksessä selvennettäisiin, että liiketoimen markkinaehtoisuutta koskeva analyysi sisältäisi aina liiketoimen määrittämisen sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti. Vasta sen jälkeen olisi mahdollista edetä siirtohinnoitteluanalyysin vaiheissa kohti markkinaehtoperiaatteen mukaisen hinnan vahvistamista. Säännökseen ehdotettujen muutosten johdosta liiketoimi voitaisiin määrittää ja siirtohinnoitteluoikaisu tehdä kansallisen säännöksen nojalla OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisessa laajuudessa. Poikkeuksellisissa olosuhteissa säännöksessä esitettyjen edellytysten täytyessä etuyhteyksiliiketoimi voitaisiin ehdotetun sääntelyn mukaan sivuuttaa ja tarvittaessa korvata toisella, markkinaehtoperiaatteen mukaisella liiketoimella. Myös tältä osin ehdotus vastaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeita.

Esitys perustuu pääministeri Sanna Marinin hallituksen hallitusohjelman kansainvälistä verotusta koskevaan kirjaukseen. Muutoksen jälkeen Suomen lainsäädännön sisältö vastaisi Suomen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tekemiä sopimuksia, joissa on OECD:n malliverosopimuksen siirtohinnoitteluun liittyvä, etuyhteydessä keskenään olevia yrityksiä koskeva määräys etuyhteyksyritysten välisiä liiketoimia koskevista verotuksen oikaisuisista markkinaehtoperiaatteen poikkeamisen johdosta. Muutoksen myötä kotimainen siirtohinnoittelua koskeva sääntely olisi myös vastaavanlainen kuin useiden muiden valtioiden sääntelyn sisältö on.

Esitys liittyy valtion vuoden 2022 talousarvioesitykseen ja on tarkoitettu käsiteltäväksi sen yhteydessä.

Ehdotetut lait on tarkoitettu tulemaan voimaan 1.1.2022.

## Valiokunnan mietintö VaVM 28/2021 vp

### VALIOKUNNAN PERUSTELUT

Valiokunta puoltaa esityksen hyväksymistä muuttamattomana.

Esityksellä siirtohinnoitteluokaisusäännöstä uudistetaan siten, että sitä voidaan soveltaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden koko laajuudessa hallitusohjelman tavoitteiden mukaisesti. Tavoitteena on myös saattaa Suomen sisäinen lainsäädäntö vastaamaan soveltamisalaltaan lähtökohtaisesti Suomen verosopimukseen sisältyvää, OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan mukaista määräystä.

Valiokunnan asiantuntijakuulemisessa esityksestä esitettiin erisuuntaisia näkemyksiä. Osa asiantuntijoista piti esitystä tarpeellisena, mutta osa asiantuntijoista suhtautuu esityksen yksityiskohtiin kriittisesti. Vaikka asiantuntijat pitivät lähtökohtaisesti esityksen tavoitteita kannatettavina, nousi esille huoli verovelvollisen oikeusturvan takeista, säännösten oikeasta ja tarkkarajaisesta tulkinnasta sekä eduskunnan lainsäädäntövallan siirtymisestä Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestölle eli OECD:lle. Asiantuntijat korostivat kuulemisessa Verohallinnon ohjeistuksen tärkeyttä ja esityksen seurannan merkitystä. Valiokunta käsittelee asiantuntijakuulemisessa esitettyjä keskeisiä teemoja jäljempänä erikseen.

#### *Oikeusturvan takeet*

Osa asiantuntijoista katsoi, että siirtohinnoitteluokaisua koskevaan säännökseen tulisi sisällyttää erikseen verovelvollisen oikeusturvan takeita korostavia määräyksiä. Asiantuntijat pitivät tarpeellisena säätää nimenomaisesti verovelvollisen ja veronsaajan välisen näyttötaakan jakautumisesta sekä verovelvollisen kuulemisesta. Myös asian selvittämistä koskevat säännökset olisi otettava nimenomaisesti lakiin.

Valiokunta korostaa verovelvollisen oikeusturvan merkitystä ja viittaa tältä osin jo voimassa olevaan verotusmenettelystä annetun lain (VML) 26 ja 26 b §:ään. Valiokunta pitää tärkeänä, että siirtohinnoittelusäännöksiä sovellettaessa veronsaajien ja verovelvollisen edut otetaan huomioon tasapuolisesti. On tärkeää, että verovelvollista kuullaan, kun sovelletaan siirtohinnoittelua koskevia säännöksiä. Kuulemisen tulee tapahtua siten, että verovelvollisella on kohtuullinen aika vastineen tai muun selvityksen antamiseen. Kuulemisen yhteydessä Verohallinnon tulee mahdollisuuksien mukaan mainita, mistä seikoista selvitystä erityisesti tulee esittää.

Myös selvittämisvelvollisuuden osalta valiokunta viittaa VML 26 §:n säännöksiin. Verovelvollisen täytettyä ilmoittamisvelvollisuutensa tulee veroviranomaisen ja verovelvollisen osallistua mahdollisuuksiensa mukaan asian selvittämiseen. Pääasiallisesti sen osapuolen, jolla on siihen paremmat edellytykset, on esitettävä asiasta selvitystä. Jos verovelvollisen suorittaman oikeustoimen toinen osapuoli ei asu Suomessa tai tällä ei ole kotipaikkaa täällä eikä veroviranomainen voi saada oikeustoimesta tai sen toisesta osapuolesta riittävää tietoa kansainvälisen sopimuksen nojalla, tässä momentissa tarkoitettun selvityksen esittäminen on ensisijaisesti verovelvollisen asia. Verovelvollisen oikeusturvan näkökulmasta on tärkeää, että Verohallinnolla on perusteluvelvollisuus säännön soveltamisedellytysten täyttymisestä sen jälkeen, kun verovelvollinen on täyttänyt ilmoittamis- ja selvitysvelvollisuutensa.

## Valiokunnan mietintö VaVM 28/2021 vp

Valiokunta korostaa, että siirtohinnoittelusäännösten soveltaminen on aina tapauskohtaiseen arviointiin perustuvaa menettelyä eikä kyse ole massamenettelystä. Siten Verohallinto tutkii verovelvolliselta saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu ja laajuus huomioon ottaen on perusteltua. Valiokunta pitää tärkeänä, että Verohallinnon hyvää verotarkastustapaa koskevassa ohjeessa<sup>1</sup> on nimenomaisesti täsmennetty, mitä siirtohinnoittelua koskeviin tarkastuskertomuksiin on sisällytettävä. Valiokunta pitää tärkeänä, että vähintään vastaavat tiedot sisällytetään päätöksen perusteluihin, sillä VML 26 b §:n mukaan päätös on perusteltava, jos veroilmoituksesta poikettaessa on sovellettu siirtohinnoittelua koskevia säännöksiä. Asiakirjoihin on tällöin merkittävä päätöksen perusteena oleva lainkohta. Valiokunta korostaa, että lainkohtana tulee mainita siirtohinnoitteluoikaisusäännöksen sovellettu momentti.

Verovelvollisen oikeusturva edellyttää Verohallinnolta verovelvollisen suojaksi säädettyjen menettelysäännösten huolellista noudattamista, ja tämä korostuu siirtohinnoittelua koskevien säännösten soveltamistilanteissa. Myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa korostetaan monessa kohdin asian huolellisen selvittämisen ja analyysin merkitystä.

Lisäksi valiokunta korostaa, että ehdotettu sääntely ohjaa nykyistä tarkemmin, milloin Verohallinto voi oikaista verotusta. Ehdotettu 2 momentti sisältää maininnan siitä, millä perusteilla siirtohinnoitteluoikaisua koskevan analyysin yhteydessä etuyhteysliiketoimi määritetään sen tosiallisen sisällön mukaisesti. Ehdotettu 3 momentti sisältää edellytykset, joiden nojalla poikkeuksellisissa tilanteissa etuyhteysliiketoimi voidaan sivuuttaa. Verohallinto on sidottu arvioimaan asiaa aina markkinaehtoperiaatteen mukaisesti.

### *Markkinaehtoperiaatteen nimenomainen mainitseminen*

Jo nykyisin voimassa olevan VML 31 §:n sanamuoto sisältää ja määrittelee markkinaehtoperiaatteen, vaikkei sanaa markkinaehtoperiaate siinä nimenomaisesti mainitakaan. Sanan markkinaehtoperiaate lisääminen VML 31 §:ään siten ainoastaan selventää jo voimassa olevaa säännöstä. Se ei muuta VML 31 §:n soveltamisalaa tai soveltamistapaa mitenkään. Nimenomainen maininta kuitenkin korostaa sitä, että VML 31 § mahdollistaa ainoastaan markkinaehtoperiaatteeseen perustuvat oikaisut. Markkinaehtoperiaatteen nimenomainen mainitseminen on tärkeä selvennys etenkin ottaen huomioon hallituksen muut esitykset liittyen liiketoimen määrittämiseen sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti sekä liiketoimen sivuuttamiseen ja korvaamiseen toisella. Valiokunta korostaa, että markkinaehtoperiaate asettaa rajan näille VML 31 §:n perusteella tehtäville toimille.

### *Siirtohinnoitteluoikaisusäännöksen ja veronkiertosäännöksen välinen suhde*

Verotuksen oikaiseminen muiden säännösten nojalla edellyttää muutoksen jälkeenkin aina kulloinkin sovellettavana olevan säännöksen soveltamisedellytysten täyttymistä, kuten esimerkiksi VML 28 §:n soveltamistilanteessa sen soveltamisedellytysten täyttymistä. Valiokunta huomauttaa samalla, ettei esityksellä ole tarkoitus muuttaa VML 31 ja 28 §:n välistä suhdetta. Säännöksillä on itsenäinen, toisistaan riippumaton soveltamisala. Valiokunta korostaa, että siirtohinnoitteluoikaisu tulee kyseeseen vain, jos kyse on etuyhteystilanteesta ja liiketoimessa on sovittu eh-

---

<sup>1</sup> Verohallinnon ohje - Hyvä verotarkastustapa (22.1.2018)

## Valiokunnan mietintö VaVM 28/2021 vp

doista tai määrätty ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu, ja verovelvollisen verotettava tulo on tämän johdosta jäänyt pienemmäksi tai tappio on muodostunut suuremmaksi kuin se muutoin olisi ollut. Veronkiertosäännöksen soveltamisala on puolestaan erilainen, koska sen soveltaminen muun ohella edellyttää tarkoitusta verosta vapautumisesta.

### *Liiketoimen määrittäminen ja liiketoimen sivuuttaminen*

Valiokunnan asiantuntijakuulemisessa pidettiin esitetyn 31 §:n 2 ja 3 momentin suhdetta ongelmallisena ja epäselvänä. Osa asiantuntijoista katsoi, ettei esitys tältä osin täytä verolainsäädännölle asetettua tarkkarajaisuuden vaatimusta ja säännökset jättävät Verohallinnon harkintavallan rajat epäselviksi tai jopa määrittelemättömiksi. Myös säännösten keskinäinen suhde jäi osalle asiantuntijoista epäselväksi.

Valiokunta toteaa, ehdotetun VML 31 §:n 2 momentin mukaisen liiketoimen määrittämisen ja VML 31 §:n 3 momentin mukaisen liiketoimen sivuuttamisen erottaminen on tärkeää. Liiketoimen määrittämisessä ja sivuuttamisessa on hallituksen esityksen mukaan kysymys eri asioista. Liiketoimen määrittäminen perustuu liiketoimen tosiseikkojen muodostamaan kokonaisuuteen, johon sisältyvät osapuolten väliseen sopimukseen sisältyvät ehdot, osapuolten tosiasiallinen käyttäytyminen ja muut taloudelliset seikat. Liiketoimen määrittäminen olisi osa liiketoimen markkinaehtoisen hinnan määrittämistä. VML 31 §:n 2 momentin liiketoiminnan määrittämisen perusteella ei voi koskaan sivuuttaa liiketoimea, vaan liiketoimen sivuuttamisen tilanteessa on varmistuttava VML 31 §:n 3 momentin soveltamisen edellytysten täyttymisestä.

*Liiketoimen määrittäminen.* Liiketoimen määrittämisessä on kyse siitä, että verotuksen pohjaksi selvitettäisiin verovelvollisen liiketoimi sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti. Yksittäisessä tapauksessa ei siten tehtäisi harkintaa siitä, kuinka paljon verovelvollisen toteuttamasta liiketoimesta poikettaisiin, koska kyse olisi sen selvittämisestä, mistä verovelvollisen liiketoimessa tosiasiaassa on kyse. Liiketoimi määritettäisiin sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti. Kyse ei siten olisi verovelvollisen toteuttamasta liiketoimesta poikkeamisesta.

Lisäksi on hyvä huomata, että kuten esitetystä 2 momentista ilmenee, verovelvollisen sopimus ei olisi ainoa seikka, jota tarkasteltaisiin. Tarkastelussa olisi tunnistettava asiaankuuluvat kaupalliset tai rahoitukselliset suhteet ja niihin vaikuttavat taloudellisesti olennaiset erityispiirteet. Tällaisia asiaan kuuluviin kaupallisiin tai rahoituksellisiin suhteisiin vaikuttavia taloudellisesti olennaisia erityispiirteitä kuvataan säännöksessä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisin kategorioin. OECD:n ohjeiden mukaisesti taloudellisesti olennaisten erityispiirteiden kategoriat ovat sopimusehdot, osapuolten toiminnot, varat ja riskit, siirretyn omaisuuden tai tarjotun palvelun ominaispiirteet, osapuolten ja markkinoiden taloudelliset olosuhteet sekä osapuolten liiketoimintastrategiat. Mainittujen erityispiirteiden kategorioiden merkitys yksittäisessä tapauksessa voi olla erilainen.

Lisäksi on hyvä huomata, että se, että Verohallinto soveltaa 2 momenttia, saattaa yksittäistapauksessa merkitä esimerkiksi vain sitä, että jokin yksittäinen liiketoimen ehto määritetään osapuolten tosiasiallisen käyttäytymisen perusteella erisältöiseksi kuin miten ehto on kirjattu osapuolten väliseen sopimukseen.

## Valiokunnan mietintö VaVM 28/2021 vp

Valiokunta toteaa lisäksi, että 2 momentin määrittämisessä ei ole kyse liiketoimen uudelleenluonnehdinnasta. Säännöksen soveltamisessa ei myöskään päädytä tilanteeseen, jossa markkinaehtoperiaatteen soveltamisen pohjaksi otettaisiin fiktiivinen oikeustoimi. Liiketoimi määritetään 2 momentin nojalla sen tosiasiallisen sisällön mukaisena. Säännöksessä ilmaistaan selkeästi ne elementit, joiden perusteella kyseistä arviota tehdään, sekä se, että arvio perustuu markkinaehtoperiaatteeseen. Se, että 2 momentin nojalla määritetty liiketoimi poikkeaa esimerkiksi verovelvollisen sopimuksesta tai siitä, miten verovelvollinen sen itse on määrittänyt, ei tarkoita sitä, että verovelvollisen liiketoimi olisi sivuutettu tai korvattu jollakin toisella. Kyse on 2 momentin nojalla tehdystä, tosiasioihin ja taloudelliseen sisältöön perustuvan analyysin johtopäätöksestä.

Liiketoimen määrittämisessä on nimenomaan kyse liiketoimen tosiasiallisen sisällön selvittämisestä, jonka osana selvitetään myös se, miten osapuolet ovat tosiasiaassa käyttäytyneet ja siten toiminnallaan toteuttaneet liiketoimen tietynlaisena. Näin ollen liiketoimen määrittämisessä on kyse toteutetun liiketoimen selvittämisestä perustuen kaupallisiin tai rahoituksellisiin suhteisiin ja niihin vaikuttaviin taloudellisesti olennaisiin erityispiirteisiin. Ehdotettu sääntely ei muuta olemassa olevaa tilannetta, jossa siirtohinnoittelusäännösten näkökulmasta verotuksessa keskeistä on toimia markkinaehtoperiaatteen puitteissa.

*Liiketoimen sivuuttaminen.* Liiketoimen sivuuttaminen 3 momentin nojalla puolestaan merkitsisi, että ehdotetun 2 momentin mukaisesti määritetty liiketoimi, jota taloudellisesti järkevät riippumattomat osapuolet eivät vastaavissa olosuhteissa tekisi ja jolle ei voitaisi vahvistaa markkinaehtoista hintaa ottaen huomioon kunkin osapuolen näkökulma ja realistiset vaihtoehdot päätöksentekohetkellä, voitaisiin sivuuttaa. Tarvittaessa sivuutettu liiketoimi voitaisiin korvata toisella, etuyhteysosapuolten toteuttaman liiketoimen kanssa mahdollisimman samankaltaisella liiketoimella. Korvaavan liiketoimen samoin kuin koko 3 momentin sivuuttamista koskevan sääntelyn osalta on toimittava markkinaehtoperiaatteen mukaisesti.

Liiketoimen sivuuttamista koskevan säännöksen soveltamisen kynnys on erittäin korkea, ja se ilmenee säännöksessä olevalla maininnalla siitä, että sitä sovellettaisiin vain poikkeuksellisissa olosuhteissa. Maininnalla havainnollistettaisiin, että kyse on harvinaisista tapauksista. Soveltamiskynnystä korottavat ja soveltamisen poikkeuksellisuutta osoittavat omalta osaltaan myös säännöksessä asetetut ehdottomat edellytykset. Liiketoimen taloudellinen järjettömyys ja se, ettei liiketoimelle voitaisi vahvistaa markkinaehtoperiaatteen mukaista hintaa, osoittavat siten jo itsessään, että säännös tulee sovellettavaksi ainoastaan poikkeuksellisissa olosuhteissa. Valiokunta korostaa, että poikkeuksellista säännöstä on tulkittava suppeasti. Poikkeuksellisissa olosuhteissakin liiketoimi voidaan korvata ainoastaan markkinaehtoperiaatteen mukaisella liiketoimella. Poikkeuksellisissa olosuhteissakin on noudatettava vähimmän puuttumisen periaatetta ja korvattava liiketoimi sellaisella markkinaehtoperiaatteeseen perustuvalla liiketoimella, joka on mahdollisimman samankaltainen sivuutettavan liiketoimen kanssa.

Legaliteettiperiaate edellyttää, että verotuksesta säädetään täsmällisesti. Markkinaehtoperiaatteen perustuva siirtohinnoittelu sisältää kuitenkin aina tietynasteista liikkumavaraa. Harvoin voidaan määritellä vain yhtä täsmällistä markkinaehtoperiaatteeseen perustuvaa hintaa. Erilaisia lopputuloksia voidaan perustella markkinaehtoperiaatetta täysin asianmukaisesti soveltamalla. Tästä syystä, ja legalitettiperiaate huomioon ottaen on tärkeitä, että VML 31 §:ssä korostetaan vähimmän puuttumisen periaatetta ja sitä, ettei siirtohintaoikaisuun voida ryhtyä, jos verovelvolli-

## Valiokunnan mietintö VaVM 28/2021 vp

sen toteuttamat liiketoimet ja niiden hinnoittelu ovat markkinaehtoperiaatteella perusteltavissa, vaikka vaihtoehtosiakin liiketoimia tai hintoja voitaisiin markkinaehtoperiaatteella perustella. Verohallinnon harkintavallan tulee olla tarkkaan rajattua ja soveltamisen perustua aina markkinaehtoperiaatteeseen ja vähimmän puuttumisen periaatteeseen. Lain soveltamistilanteissa on huomioitava legaliteettiperiaate, eikä säännöksiä voi soveltaa puutteellisin perustein.

Valiokunta toteaa lisäksi, että esitetyn 3 momentin mukaan sivuuttaminen voitaisiin tehdä ainoastaan, jos määritetty liiketoimi olisi taloudellisesti järjetön eikä sille voitaisi löytää markkinaehtoista hintaa, kun otetaan huomioon kunkin osapuolen näkökulma ja realistiset vaihtoehdot päätöksentekohetkellä.

Valiokunta korostaa, että esitetyn 3 momentin soveltamiselle asetetut edellytykset korottavat soveltamiskynnystä ja omalta osaltaan osoittavat soveltamisen poikkeuksellisuutta. Kuten yllä on todettu, niin 3 momentin sivuuttamisen kuin koko siirtohinnoitteluoikaisusäännöksen soveltamisen on tapahduttava markkinaehtoperiaatteen mukaisessa viitekehyksessä. OECD-ohjeiden mukaiset aineelliset soveltamisedellytykset asettavat valiokunnan käsityksen mukaan Verohallinnon toiminnalle rajoituksia tehokkaammin kuin sellaiset yleisemmän tason edellytykset, joita asiantuntijakuulemisessa on tuotu esiin.

### *Esityksen vaikutuksista*

Valiokunnan huomioita kiinnitettiin siihen, että ehdotetun muutoksen myötä yritysten toimintaympäristön oikeudellinen epävarmuus kasvaa ja tällä olisi vaikutuksia yritysten sijoittautumis päätöksiin. Esitettyä sääntelyä pidettiin myös poikkeuksellisena kansainvälisestä näkökulmasta arvioituna.

Oikeuskäytäntö on Suomessa rajannut malliverosopimuksen 9 artiklaan ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin nähden sitä, miten voimassa olevaa siirtohinnoitteluoikaisusäännöstä voidaan soveltaa. Ehdotetuilla muutoksilla on tarkoitus varmistaa, että kansallista siirtohinnoitteluoikaisusäännöstä voidaan soveltaa samassa laajuudessa kuin mitä Suomen tekemien verosopimusten siirtohinnoittelua koskevien määräysten sisältö ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden koko laajuus ovat. Esityksellä mahdollistetaan Verohallinnolle ainoastaan yhtä laajat oikeudet siirtohinnoitteluoikaisujen tekemiseen kuin mitä useissa muissa valtioissa veroviranomaisilla on.

Valiokunta korostaa tässä yhteydessä legaliteettiperiaatetta ja perustuslain 81 §:n 1 momenttia, jonka mukaan veroista tulee säätää lailla. Ehdotettujen säännösten soveltamisessa on aina huomioitava se, ettei OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla ole missään tilanteessa verotuksen lakisidonnaisuuden periaate huomioon ottaen VML 31 §:n soveltamisalaa laajentavaa vaikutusta.<sup>2</sup> Valiokunta pitää tärkeänä, että oikeuskäytännössä vahvistettua periaatetta noudatetaan jatkossakin. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden myöhempien muutosten osalta on siten varmistuttava, että niitä voidaan noudattaa VML 31 §:ään perustuvassa verotuksessa.

Ehdotettu sääntely on tarkasti rajattu ja sidottu OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin. Niillä on merkitystä myös muissa valtioissa tulkintaa ohjaavana kansainvälisenä standardina, jolloin on myös

---

<sup>2</sup> KHO 2014:119

## Valiokunnan mietintö VaVM 28/2021 vp

yrittäjien etu, että Suomen kansallinen lainsäädäntö vastaa sisällöltään kansainvälisesti noudatettuja standardeja. Kansainvälisesti yhdenmukainen markkinaehtoperiaatteen tulkintakäytäntö on siis myös verovelvollisen edun mukaista, koska erilaisten kansallisten tulkintojen olemassaolo edellyttäisi rajat ylittävissä tilanteissa erityisiä maakohtaisia selvityksiä ja aiheuttaisi mahdollisesti kaksinkertaista verotusta.

Lisäksi on hyvä huomata, että valtiovarainministeriön tekemän kansainvälisen vertailun perusteella voidaan todeta muun ohella, että useissa muissa valtioissa BEPS-projektin<sup>3</sup> myötä OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin tehdyt muutokset liiketoimen määrittämiseen ja liiketoimen si-  
vuuttamiseen liittyen tulkitaan sellaisiksi selventäviksi täsmennyksiksi, joita on voitu hyödyntää jo ohjeversion julkaisua edeltäviin vuosiin. Näin ollen, vaikka muutokset on lisätty vuoden 2017 OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin, käytännössä niitä voidaan useissa maissa hyödyntää markkinaehtoperiaatteen tulkinnassa vuotta 2017 edeltäviin verovuosiin.

### *Voimaantulosta*

Osa asiantuntijoista katsoi, että ehdotettuja säännöksiä tulisi soveltaa ainoastaan etuyhteysliiketoimiin, jotka on tehty lain voimaantulon jälkeen. Perusteena nähtiin muun muassa se, ettei yrityksillä ole ajallisesti mitään mahdollisuutta selvittää uuden sääntelyn soveltamista yrityksen etuyhteysliiketoimiin ennakkolisessä menettelyssä.

Suomen tekemiin verosopimukseen sisältyvän, keskinäistä sopimusmenettelyä koskevan määräyksen perusteella voidaan tehdä myös siirtohinnoittelun ennakkosopimuksia (APA)<sup>4</sup>. Valiokunta korostaa ensinnäkin, että yrityksellä on mahdollista joustavasti hakeutua APA-menettelyyn, jos verosopimusvaltioiden välillä on tarve ratkaista tulkinnallisia, kansainvälisiä toimintaa harjoittavan konsernin sisäisiä liiketoimia koskevia siirtohinnoittelukysymyksiä.

APA-hakemuksen tekemiselle ei ole laissa säädettyä määräaikaakaan Suomessa. Yrityksillä olisi näin ollen lain voimaantulon jälkeenkin mahdollisuus tehdä APA-hakemus ehdotettuja säännösmuutoksia ja ehdotettua ensimmäistä sovellettavaa verovuotta koskien.

Korostettakoon, että valtioiden välinen APA-sopimus sitoo valtioiden verohallintoja kaikkien sopimusvuosien osalta, vaikka APA-sopimus tehtäisiin hakemusvuotta myöhemmin. Lisäksi yritykset voivat tarvittaessa pyytää Verohallinnolta ennakkollista keskustelua, jos yrityksellä on sen toimintaan tai siirtohinnoittelun muutoksiin liittyviä verotuskysymyksiä. Yritys voi oikaista saamansa ohjauksen perusteella etuyhteydessä tehdyn liiketoimen hinnoittelun kirjanpitoonsa tilikauden aikana, koska useimmissa valtioissa on mahdollista tehdä tai jopa edellytetään tehtävän niin sanottuja vuoden lopun oikaisuja siirtohinnoitteluun. Yrityksillä on näistä syistä käytettävissä monipuolisia menettelyjä, joilla yritys saa halutessaan oikeusvarmuutta siirtohinnoittelukysymyksiinsä.

Valiokunta toteaa lisäksi, että etuyhteysliiketoimissa voi ajallisesti olla kyse pitkäkestoisista järjestelyistä ja sopimuksista. Lausunnoissa ehdotetun kaltainen voimaantulosäännös voisi johtaa

---

<sup>3</sup> Base Erosion and Profit Shifting

<sup>4</sup> Advance Pricing Agreement tai Advance Pricing Arrangement, APA



## Valiokunnan mietintö VaVM 28/2021 vp

monimuotoisiin tulkinnallisiin rajanvetotilanteisiin siitä, milloin jokin liiketoimi on tehty ja milloin uutta sääntelyä siten sovellettaisiin. Valiokunta korostaa, että ehdotettua 2 momentin mukaista määrittämistä ja 3 momentin sivuuttamista voitaisiin soveltaa vain 1.1.2022 tai sen jälkeen alkaneisiin verovuosiin.

### *Seuranta ja Verohallinnon ohjeistus*

Valiokunta korostaa lopuksi esityksen vaikutusten seurantaa ja Verohallinnon ohjeistuksen merkitystä. Ehdotetun sääntelyn vaikutuksia ja kohdentumista on tärkeä seurata voimaantulon jälkeen esityksen tavoitteiden näkökulmasta. Valiokunta pitää myös tärkeänä, että Verohallinto ohjaa säännösten oikeaa tulkintaa ja kohdistaa tarvittavat resurssit ennakkolliseen ohjaukseen, keskusteluun ja ennakkoratkaisujen käsittelyyn.

## VALIOKUNNAN PÄÄTÖSEHDOTUS

Valtiovarainvaliokunnan päätösehdotus:

*Eduskunta hyväksyy muuttamattomana hallituksen esitykseen HE 188/2021 vp sisältyvät 1.—4. lakiehdotuksen.*

Helsingissä 30.11.2021

Asian ratkaisevaan käsittelyyn valiokunnassa ovat ottaneet osaa

puheenjohtaja Johannes Koskinen sd  
varapuheenjohtaja Arto Pirttilahti kesk  
jäsen Tarja Filatov sd  
jäsen Timo Heinonen kok  
jäsen Esko Kiviranta kesk  
jäsen Jari Koskela ps  
jäsen Katri Kulmuni kesk  
jäsen Pia Lohikoski vas  
jäsen Matias Marttinen kok  
jäsen Sari Sarkomaa kok  
jäsen Sami Savio ps  
jäsen Iris Suomela vihr  
jäsen Pia Viitanen sd  
jäsen Ville Vähämäki ps  
varajäsen Sari Essayah kd  
varajäsen Petri Honkonen kesk  
varajäsen Merja Kyllönen vas  
varajäsen Jani Mäkelä ps  
varajäsen Veronica Rehn-Kivi r

## **Valiokunnan mietintö VaVM 28/2021 vp**

Valiokunnan sihteerinä on toiminut

valiokuntaneuvos Ilkka Lahti