



OULUN YLIOPISTO
UNIVERSITY of OULU

OULUN YLIOPISTON KAUPPAKORKEAKOULU

Akseli Kurttio

**VERONKIERRON NORMIT JA SOVELTAMINEN LIIKETOIMEN
UDELLEENLUONNEHDINTAAN**

Kandidaatintutkielma

Laskentatoimi

Maaliskuu 2016

SISÄLLYS

LYHENTEET:	3
1 johdanto	4
1.1 Tutkimuksen tausta	4
1.2 Tutkielman tavoitteet ja aiheen rajaus	5
1.3 Tutkielman käsitteistöä	5
2 Veronkiertosäännökset Suomen lainsäädännössä	7
2.1 Yleistä	7
2.2 VML 28§:n yleinen veronkiertosäännös	8
2.3 VML 29 § peitelty osinko	10
2.4 VML 31§ Siirtohinnoitteluosikaisu.....	10
3 Siirtohinnoittelu	13
3.1 Yleistä	13
3.2 Markkinaehtoperiaate.....	14
4.2.1. Vertailukelpoisuus	15
4 Markkinaehtoperiaatteen soveltaminen liiketoimen uudelleenluonnehdintaan	19
4.1 Liiketoimen uudelleenluonnehdinta	19
4.2 KHO 2014:119	20
5 Johtopäätökset	22
LÄHTEET	24

LYHENTEET:

HE: Hallituksen esitys

KHO: Korkein hallinto-oikeus

OECD: Organisation for Economic Co-operation and development

VerL: Laki verotuksesta

VML: Laki verotusmenettelystä

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen tausta

”Yle: Rajuista hinnankorotuksista kertonut Caruna maksoi veroja vain 1,6 prosenttia” (*Helsingin Sanomat*: 2016). ”Valtio menettää 1,6 miljardin tulot yritysten verokikkailun takia” (*Helsingin Sanomat*: 2012.). ”Fortum pelastuu jättimätkyiltä” (*Talouselämä*: 2014).

Edelliset uutisotsikot ovat viime vuosien aikana olleet vahvasti mediassa esillä ja ne kaikki koskevat yritysten välisiä siirtohinnoittelutapauksia. Uutisissa esiintyvä huoli valtion verotulojen valumisesta ulkomaille on kasvattanut siirtohinnoittelun ja siirtohinnoitteluoikaisutermin tunnettavuutta suuren yleisön tietoon. Tieto siirtohinnoittelumekanismien toimesta voidaankin katsoa olevan vain hyödyksi, koska OECD:N (Organisation for Economic Cooperation and Development) mukaan jopa 70 prosenttia maailmankaupasta tapahtuu kansainvälisten konsernien sisäisenä siirtohinnoitteluna (*Ulkoasiainministeriö*: 2012).

Yksi syy siirtohinnoitteluoikaisujen lisääntymiseen on valvonnan lisääntyminen. Vuonna 2012 Verohallinto käynnisti projektin, jossa siirtohinnoittelutehtävät keskitettiin erilliselle siirtohinnoitteluhankkeelle. Hankkeen tavoitteena oli tehostaa siirtohinnoitteluun liittyviä verotustehtävien hoitamista sekä toteuttaa ennakoivaa ja uskottavaa verovalvontaa. Hankkeen ensimmäisenä vuotena tehtiin lähes 300 miljoonan euron lisäehdotukset yhtiöiden verotettavaan tuloon, joten voidaan sanoa että hanke oli menestys. (*Verohallinto*: 2013).

Toisaalta voidaan ajatella, että siirtohinnoittelu toimii veronkierron välineenä. Niin ei kuitenkaan ole, koska OECD:n malliverosopimuksessa ja kansallisessa lainsäädännössä siirtohinnoittelun täytyy noudattaa markkinaehtoperiaatetta. Markkinaehtoperiaate tarkoittaa hinnan määräytymistä etuyhteisyriyten välisissä transaktioissa siten, että hinta vastaa kahden tai useamman riippumattoman toimijan väliseksi muodostunutta hintaa. Prosessi kuulostaa yksinkertaiselta, mutta sitä se ei aina ole. Hinnoitteluohjeet sisältävät erilaisia menetelmiä markkinaehtoperiaatteen löytämiseksi, mutta silti samaa menetelmää käytettäessä voidaan päätyä eri

lopputulokseen. Vaikka siirtohinnoitteluun liittyy vaikeuksia, niin verottajan kuin yritysten näkökulmasta, on se kuitenkin kansainvälistä toimintaa. Siirtohinnoittelun leimaaminen verovilpiksi ilman veronkierron tarkoitusta on kuitenkin väärä johtopäätös. (Elinkeinoelämän keskusliitto).

1.2 Tutkielman tavoitteet ja aiheen rajaus

Tutkielman tavoitteena on tarkastella veron kiertämisen estäviä säännöksiä Suomen lainsäädännössä. Lisäksi tutkielman tavoitteena on tarkastella miten markkinaehtoperiaatetta sovelletaan siirtohinnoitteluoikaisussa ja antaako tämä verottajalle mahdollisuuden uudelleen luonnehtia liiketoimen muuksi.

Tutkielma rajataan koskemaan ainoastaan OECD:n määrittelemää markkinaehtoisuutta sekä Suomen kansallista lainsäädäntöä. Lisäksi tutkimus rajataan koskemaan markkinaehtoperiaatteen soveltamista ainoastaan liiketoiminnan uudelleenluonnehdintaan.

1.3 Tutkielman käsitteistöä

Tikka käsittelee väitöskirjassaan veronkiertämisen yleisnormin suhdetta sen muihin lähikäsitteisiin. Systematisoinnin yläkäsitteenä toimii veron torjunta. Illegaalinen verontorjunta voi esiintyä veropetoksena tai muunkaltaisena ilmoittamisvelvollisuuden rikkomisena tai veronkiertona. Ensiksi mainittuihin käsitteisiin liittyy rikosoikeudellinen tai rangaistusluonteinen sanktio, kun veronkiertoon puututaan sellaisella normilla, joka ei säädi suoraan seuraamusta. Legaalisen veron torjunnan muoto voi saada useita erilaisia tarkoituksia ja näissä tilanteissa verovelvollinen pyrkii käyttämään hyödykseen nimenomaisia veronhuojennusäännöksiä. Tällaisissa tilanteissa verottaja voi katsoa, että verovelvollinen pyrkii käyttämään verontorjuntareaktioita. Edelleen on mahdollista, että verovelvollinen pyrkii käyttämään laissa olevia aukkoja hyödykseen ja siten saavuttamaan lievemmän veroseuraamuksen, kuin vaihdannassa tavallisesti käytetty toimintamalli toisi. (Tikka 1972: 24).

Veron minimoinnilla tarkoitetaan verovelvollisen toimenpiteitä, joihin ryhtymisen motiivina on ainoastaan saavuttaa veroetua. Tällaisessa tilanteessa tavoitteena voi olla esimerkiksi jostain veroerästä vapautuminen tai voidaan pyrkiä siihen, että jokin veroerä siirtyisi myöhempään verovuoteen. Tällainen veron minimointi voidaan katsoa hyväksyttäväksi verosuunnitteluksi tuloverolakien tarkoituksiin nähden. Mikäli käytetään sellaisia keinoja, joita on pidettävä verolakien tarkoituksen vastaisena, niin silloin puhutaan veron kiertämisestä. (Tikka 1972: 26).

Verohallinnon mukaan siirtohinnoittelulla tarkoitetaan: ”Hinnoittelua samaan konserniin kuuluvien yhtiöiden välisissä liiketoimissa.” Tämä kattaa kaiken konsernin sisäisissä eli etuyhteydessä olevien yritysten väliset liiketoiminnat, joita voi olla esimerkiksi tavaroiden ja palveluiden kauppa, sisäinen rahoitus sekä korvaukset aineettomista oikeuksista. (Verohallinto 2011). Liiketoimen osapuolet katsotaan olevan etuyhteydessä toisiinsa silloin kun: ”Liiketoimen osapuolella on toisessa osapuolella määräysvalta tai kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa.” Määräysvallan käsite on määritelty Laissa verotusmenettelystä (VML). Etuyhteys katsotaan myös toteutuvan silloin, kun noudatetaan yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisiä toimia. (VML 31 §).

Kansainvälisesti yleisesti hyväksytyjen periaatteiden mukaan siirtohinnoittelun perusteena on markkinaehtoperiaate (Arm’s length –periaate). Etuyhteyssuhteessa tehdyt liiketoimet ovat markkinaehtoperiaatteen mukaisia, kun ne eivät sopimusehdoiltaan tai hinnoittelultaan poikkea siitä, mikä olisi muodostunut kahden riippumattoman yrityksen välisissä toimissa. Verotuksen näkökulmasta pyritään siihen, että kansainvälisessä konsernissa kertynyt tulo verotetaan oikeassa valtiossa. (Verohallinto 2011).

Jos etuyhteyssuhteessa tapahtuvan transaktion hinta ei vastaa todellista, on verottajalla oikeus oikaista tulo vastaamaan sitä, miksi se muodostuisi kahden riippumattoman yrityksen välillä. Tällaisessa tilanteessa yritys on poikennut markkinaehtoperiaatteesta ja sen vuoksi verottajalla on oikeus arvioida tilanne uudelleen. Tällaisessa tilanteessa käytetään termiä siirtohinnoitteluoikaisu. (Verohallinto 2011).

2 VERONKIERTOSÄÄNNÖKSET SUOMEN LAINSÄÄDÄNNÖSSÄ

2.1 Yleistä

Veron kiertäminen on vaikea määritellä tai rajata. Yleensä sillä viitataan järjestelyihin, jolla verovelvollinen pyrkii vähentämään verojen määrää ja vaikka toimet olisivat muodollisesti lainmukaisia, niin niiden voidaan katsoa olevan tarkoituksen vastaisia (*OECD*: tax avoidance). Veron kiertämisellä tarkoitetaan siis lain kiertämistä vero-oikeuden piirissä. Lain kiertämistä on luonnehdittu kansainvälisesti yleensä menettelyksi, joka ei ole suoraan vastoin lain säännöstä, mutta tekee kuitenkin tyhjäksi ration eli säännöksen tarkoituksen. (Tikka 1972: 12–13)

Lain muotoilu ja yhteensopivuus ovat ensisijainen keino estää veron kiertäminen. Kun laki vastaisi sanamuodollisesti tarkoitustaan ei lain tarkoitusta voitaisi kiertää. Tällaisen järjestelmän rakentaminen on kuitenkin erittäin haastavaa. Tuloverotus kohdistetaan yksityisoikeudellisiin transaktioihin, joka antaa laajat mahdollisuudet verotuksen suunnitteluun. On vaikea löytää sellaisia tosiseikkoja, jotka esiintyisivät aina kun jokin tietty toimenpide esiintyy, ja toisaalta aina kun jokin toimenpide esiintyy niin esiintyvät myös tosiseikat. Toimenpiteiden ja tosiseikkojen kielellinen kuvaaminen on myös monesti hankalaa. Myöskin lakien tarkka ja yksiselitteinen laatiminen johtaisi jäykkyyteen ja joka pahimmassa tapauksessa voisi lisätä veron kierron mahdollisuutta. Myöskin ajan kuluminen, oikeuskehitys ja reaali maailman muutokset voivat aiheuttaa sen, ettei laki vastaa sen alkuperäistä tarkoitusta vaan lakia joudutaan soveltamaan. (Tikka 1972: 13)

Tuloverotuksen pohjana on yksityisoikeudelliset muodot, eikä se kohdistu suoraan taloudelliseen kohdeympäristöön. Verotettavaa tuloa syntyy yksityisoikeudellisten transaktioiden perusteella ja tämän vuoksi lainsäädäntö antaa laajat mahdollisuudet verosuunnittelulle. Verovelvollinen voi esimerkiksi pidättäytyä sellaisista transaktioista, jotka lisääisivät verotettavaa tuloa tai tekemällä sellaisia transaktioita, jotka vähentäisivät sitä. Tällaiset toimenpiteet ovat siviilioikeudellisesti päteviä, mutta tuloverotuksen kannalta on siirrytty veron kiertämisen alueelle. (Knuutinen 2012: 3)

Tuloverojärjestelmien synty on usein kompromissi monista veropoliittisista ja poliittisista tavoitteista. Tästä johtuen useinkaan tuloverojärjestelmät eivät ole johdonmukaisia, vaan niiden rajakohtiin syntyy jännitteitä. Veron kiertämisessä ja verosuunnittelussa pyritäänkin juuri hyödyntämään näitä rajakohtia ja viime kädessä onkin tuomioistuimen päätös, onko toiminta ollut hyväksyttävää vai ei (Knuutinen 2012: 3).

2.2 VML 28§:n yleinen veronkiertosäännös

Kansallisessa lainsäädännössämme veron kiertämisestä estävä yleislauseke on veromenettelylain (VML) 28§:ssä. Tätä edeltävänä yleislauseke oli verotuslain (VerL) 56§:ssä. VML 28§:n ensimmäisessä momentissa todetaan seuraavasti:

”Jos jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, on verotusta toimitettaessa meneteltävä niin kuin asiassa olisi käytetty oikeaa muotoa. Jos kauppahinta, muu vastike tai suoritus aika on kauppa- tai muussa sopimuksessa määrätty taikka muuhun toimenpiteeseen on ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin, voidaan verotettava tulo ja omaisuus arvioida.”

Ensimmäisen momentin muotoilusta ei selviä virkkeiden keskinäistä yhtenäisyyttä. Molemmat virkkeet omaavat itsenäisen tunnusmerkistön ja oikeusvaikutuksen ja tästä syystä yleislauseketta sovelletaankin usein yhtenäisenä kokonaisuutena. (Knuutinen 2012: 42–43). VML 28.2 §:n mukaan verovelvolliselle on annettava tilaisuus esittää selvitys toimista. Toisin sanoen VML 28 §:n toisella momentilla käännetään todistustaakka verovelvolliselle. Hänellä on mahdollisuus näyttää, ettei veron kiertoa ole tapahtunut ja muoto vastaa asian varsinaista luonnetta (Knuutinen 2012: 43).

VML 28 § on kaiken kaikkiaan varsin avoin ja se antaa soveltajalleen harkintavallan pykälän soveltamisesta. Tämän kaltainen muotoilu onkin johtanut siihen, että yleislauseketta on sovellettu laajasti, eikä sitä ole kritisoitu laajasta käytöstä huolimatta (Knuutinen 2012: 44). Yleislauseke antaa epävarmuusalueen verovelvollisen toimille, johon verovelvollinen voi hakea ennakkotiedon Verohallinnon yksiköltä, mutta tässäkin tilanteessa Verohallinnon yksikkö voi

mahdollisesti jättää ennakkotiedon antamatta tai veroasiamies voi tehdä valitusvarauman. (Tikka ym. 2000: 25 luku).

Suomessa voidaan katsoa vakiintuneeksi soveltamistilanteet, jotka ovat jaoteltu Tikan (1972) väitöskirjassa seuraavalla tavalla: (1) Oikeudellisen muodon ja taloudellisen reaalisisällön vastaamattomuustilanteet, (2) Vaiheittaiset transaktiot, (3) Intressipuutetilanteet ja (4) Tavallisuudesta poikkeavasta hinnoittelusta intressiyhteystilanteissa. Oikeudellisen muodon ja taloudellisen reaalisisällön vastaamattomuustilanteessa tarkoitetaan kahdenlaista menettelyä. Ensimmäisessä tapauksessa verovelvollinen pyrkii estämään hänelle kohdistuvan säännöksen tarkoitusta antamalla toimelleen tai olosuhteelle sellaisen oikeudellisen muodon, joka ei ole normaalien kielenkäytösääntöjen mukaan sijoitettavissa normin soveltamisalaan. Esimerkkinä tällaisesta soveltamistilanteesta on, kun esimerkiksi myyntivoittojen verotuksen estäminen korvataan vuokrasopimuksella. Toisessa tapauksessa verovelvollinen pyrkii suosivaan verokohteluun. Tällaisissa tilanteissa verovelvollinen pyrkii antamaan toimelle tai olosuhteelle sellaisen oikeudellisen muodon, joka sijoittuu normin soveltamisen piiriin, mutta sen käyttö tilanteessa ei olisi perusteltua. Esimerkiksi menettely, jossa juokseva tulo, kuten osinko on pyritty muuntamaan luovutusvoitoksi, jotta saavutettaisiin lievempi verokohtelu. (Tikka ym. 2000: 25 luku).

Vaiheittaisilla transaktioilla eli sarjatoimilla viitataan siihen, että verovelvollinen pyrkii hyötymään edullisemmasta verotuksesta, kun hän jakaa toimensa kahdeksi tai useammaksi oikeustoimeksi. Näin ollen verovelvollinen pyrkii hyötymään tavasta, jossa yleensä tulkitaan jokaista oikeustoimea erikseen eikä niin, että verovelvollisen oikeustoimet otettaisiin huomioon yhtenä kokonaisuutena. (Tikka ym. 2000: 25 luku).

Verolakien soveltamisessa käytetään lähtökohtana subjektiivista arviointitapaa. Subjektiivinen arviointitapa on normaali, kun sopimuksen osapuolet ovat itsenäisiä päätäntäyksiköitä ja heidän molempien edut ovat vastakkaisia. VML 28 §:n soveltamisedellytykset tulevatkin arvioitaviksi silloin, kun olot eivät ole normaalit. Esimerkiksi sopijapuolet voivat olla itsenäisiä päätäntäyksiköitä, mutta toisella voi olla joitakin hinnoittelu- tai sopimusehtoja koskeva verotuksellinen intressi, joka

kuitenkin toiselta puuttuu. Intressiyhteystilanteessa sopijaosapuolilla onkin yhteinen etu ja he pyrkivät näin ollen esimerkiksi järjestelemään hinnoittelun siten, että se poikkeaa markkinaehtoisuuden periaatetta. (Tikka ym. 2000: 25 luku).

2.3 VML 29 § peitelty osinko

Peiteltyllä osingonjaolla tarkoitetaan osakeyhtiön varojen siirtämistä osakastaholle tavalla, jossa osingonjaon muotovaatimukset sivutetaan. Verojärjestelmän kannalta tällaisilla toimenpiteillä pyritään välttymään osingonjaon veroseuraamuksilta ja sen vuoksi VML 29 § voidaan katsoa kuuluvan laajassa mielessä veron kiertämiseksi. (HE 26/1998). Toimenpiteen katsotaan lukeutuvan peiteltyksi osingonjaoksi, kun osakeyhtiö antaa osakkaansa tai tämän omaisen hyväksi osakkuusaseman poikkeavalla hinnoittelulla tai täysin vastikkeetta. Poikkeavalla hinnoittelulla tarkoitetaan joko ali- tai ylihinnoittelua. Erityisesti poikkeama tulee kysymykseen niissä tilanteissa, joissa käypä arvo ei ole yksiselitteisesti määriteltävissä. Säännöksen soveltaminen saattaa siis tulla kysymykseen myös niissä tilanteissa, joissa hinnoitteluvirhe on ollut tahaton osapuolten tarkoituksesta riippumatta. Yksi peitellyn osingon muoto on, että osakeyhtiö maksaa osakkaan myymästä hyödykkeestä ylihintaa eli enemmän kuin hyödykkeen käypä hinta on. Tällaisessa tilanteessa osakeyhtiön verotusta oikaistaan ostohinnan ja käyvän hinnan erotuksena ja tämä osa palautetaan takaisin veronalaiseen tuloon. Peitellyn osingon jakaminen voi tapahtua myös niin, että osakeyhtiö myy hyödykkeen osakkaalle alihintaan. Tässä tilanteessa verotuksessa lisätään yhtiön tuloon osakkaalta kantamatta jätetty määrä. Edellytyksenä peiteltyyn osingon jakoon on, että kysymys on juuri yhtiön ja osakkaan välisestä etuudesta, sekä että edun on maksanut juuri kyseinen yhtiö, jossa osakkaalla on vaikutusvaltaa. Tilanteessa, jossa etuus on annettu koko henkilökunnalle tai ryhmälle tai osakkuusasema ei ole merkittävä osakeyhtiössä, voidaan katsoa, ettei peiteltyä osinkoa ole muodostunut. (Verohallinto 2002).

2.4 VML 31§ Siirtohinnoitteluoikaisu

Kansainvälisille yrityksille on normaalia, että heidän toimintaansa on kahdessa tai useammassa maassa ja että nämä yksiköt ovat muodollisjuridisesta itsenäisyydestä huolimatta taloudellisesti kokonaisia. Tällaisten yksiköiden välillä voi tapahtua

peiteltyä voitonsiirtoa eli voittoa siirtäneen yksikön tulos jää liian vähäiseksi tai yksikön tulosta rasietaan liian suurilla menoilla. Tällaisissa tilanteissa verotettavaa tuloa on syntynyt vähemmän kuin ilman voitonsiirtoja. Vuonna 2007 VML 31 § (aikaisemmin kansainvälinen peitelty voitonsiirto) muutettiin yleiseksi säännökseksi siirtohinnoitteluoikaisuissa ja sen soveltamisalaa laajennettiin koskemaan myös Suomen verovelvollisten välisiä liiketoimia. (Tikka ym. 2000: 27 luku).

Tikka ym. (2000) mainitsevat siirtohinnoitteluun rajojen ylittävissä liiketoiminnassa kolme pääsyytä: (1) Verotuksen tasoerot, (2) Tuloksen tasaaminen, (3) Veroseuraamusten erot. Ensimmäisessä kohdassa verorasituksen taso saattaa poiketa huomattavasti ja tämän vuoksi yritys haluaa siirtää voittojaan lievemmän verorasituksen omaavaan maahan. Määränpäävaltiona voi olla niin sanottu verokeidasvaltio, jollaisessa verotus on huomattavan lievää normaalioloihin verrattuna tai tuloverotus puuttuu kokonaan. Peiteltyä voitonsiirtoa voi esiintyä myös valtioiden välillä, vaikkei huomattavaa veroetua olisikaan. Tällaisissa tilanteissa onkin kyse siitä, että halutaan tasata yrityksen tulos, jolloin voitollisesta yksiköstä siirretään voittoja tappiolliseen yritykseen. Viimeisenä pääsyyntä on halu välttää avoimeen voitonsiirtoon liittyvät veroseuraamukset. Voiton näyttäminen tytäryhtiössä ja osingonjako toisessa valtiossa olevalle emoyhtiölle voivat aiheuttaa suuremmat kokonaisveroseuraamukset kuin se, että emoyhtiölle maksettaisiin peiteltyä voitonsiirtoa ylihintojen muodossa. (Tikka ym. 2000: 27 luku).

Tikka ym. (2000) luettelevat esiintymismuotoja, joissa peiteltyä voitonsiirtoa esiintyy. Tällaisia muotoja ovat yleensä tavaravirtojen yli- tai alihinnoittelu, rojaltien ja lisenssimaksujen hinnoittelu tai tavaramerkkien ja niistä suoritettujen korvauksien suuruus, palvelusuoritteiden hinnoittelu sekä yrityksen sisäiset rahoitusjärjestelyt. Siirtohinnoittelun problematiikkaa voidaan lähestyä kahdesta erilaisesta ratkaisumallista käsin, kun halutaan reagoida oikeudellisesti toimiin. Ensimmäisessä ratkaisumallissa voidaan käyttää niin sanottua globaalisen tulon allokointimenetelmää, jossa maailmanlaajuinen tulo jaetaan tietyn perusteen mukaan eri maissa sijaitseville yksiköille tai markkinaehtoperiaatteen mukaan, jota VML 31 §:n siirtohinnoittelusäännöskin edustaa. Markkinaehtoperiaatteella tarkoitetaan, että voitto määritetään kullekin yksikölle erikseen sen mukaan, miksi se olisi muodostunut, jos yksikön liiketoimet olisivat tapahtuneet riippumattomasti. Eri

yksiköiden välillä edellytetään siten noudatettavan markkinaehtoisia hintoja ja sekä muita sopimuksia, jotka ovat markkinaehtoperiaatteen mukaisia. (Tikka ym. 2000: 27 luku).

3 SIIRTOHINNOITTELU

3.1 Yleistä

Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan verotuksen näkökannalta kahden etuyhteydessä olevan osapuolen liiketoimien hinnoittelua. Tällainen etuyhteys syntyy tyypillisesti saman konsernin yksiköiden välille. Siirtohinnoittelulla onkin merkittävä rooli tuloverotuksessa, koska liiketoimessa käytetty hinta vaikuttaa osapuolten verotettavan voiton tai tappion määrään. Toisistaan riippumattomien osapuolten välillä liiketoimien ehdot määräytyvät luonnollisesti oikealle verovelvolliselle oikean suuruisena, mutta etuyhteydessä olevien osapuolten välillä markkinat eivät vaikuta ja tästä syystä siirtohinnoittelu voikin poiketa siitä, millainen se olisi ollut riippumattomien osapuolten välillä. (Jaakkola ym. 2012: 21).

Siirtohinnoittelu liittyy vahvasti kansainväliseen verotukseen, koska konsernin yksiköt voivat sijaita eri maissa. Tuloverotuksessa täytyy ottaa huomioon konsernin sisäisten, maasta toiseen ulottuvat liiketoimien hinnoittelukysymykset, koska verovelvollisella voi olla tarkoituksena hyötyä toisen valtion matalammasta verotuksesta. Kaikessa siirtohinnoittelussa käytetäänkin markkinaehtoperiaatetta, jonka mukaan liiketoimien hinnoittelu täytyy noudattaa samoja ehtoja, joita olisi käytetty kahden täysin riippumattoman toimijan välillä vastaavissa olosuhteissa. Markkinaehtoperiaatteen ja siirtohinnoittelun yhteydessä puhutaan myös siirtohinnoitteludokumentoinnista, jolla tarkoitetaan dokumentointia, mistä käy ilmi, että markkinaehtoperiaatetta on noudatettu toimijoiden välillä. (Jaakkola ym. 2012: 21).

Koska siirtohinnoittelussa on viime kädessä kysymys verotulojen jakamisesta kahden valtion välillä, niin on tärkeä noudattaa kansainvälisiä sopimuksia, jotta säästytään kahdenkertaiselta verotukselta. Kansainväliset sopimukset menevät kansallisen lainsäädännön edelle ja niitä on noudatettava, vaikka ne olisivat ristiriidassa lainsäädäntömme kanssa. Suomen perustuslaki määrittää 81 §:ssä että valtion verosta on määrättävä lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Näin ollen kansainvälisillä sopimuksilla voidaan supistaa Suomen verotusvaltaa, mutta ei laajentaa.

Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestöllä OECD:lla on ollut keskeinen rooli kansainvälisesti siirtohinnoittelun ohjeistuksessa. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) ovat muodostuneet kansainväliseksi standardiksi OECD maiden ulkopuolellakin. (Karjalainen & Raunio 2007: 17–18).

3.2 Markkinaehtoperiaate

Siirtohinnoittelun keskeisin käsite on markkinaehtoperiaate. Yksinkertaisuudessaan markkinaehtoperiaate tarkoittaa liiketoimen siirtohintaa, joka muodostuisi kun kaksi tai useampi toisistaan riippumatonta osapuolta kävisivät kauppaa vapailla markkinoilla. (Karjalainen & Raunio 2007: 46). OECD:n siirtohinnoitteluohjeen (OECD 2010: 1.1) mukaan markkinaehtoperiaate on kansainvälinen siirtohinnoittelustandardi, jonka OECD:n jäsenvaltiot ovat hyväksyneet käytettäväksi verotuksessa monikansallisten yritysryhmien ja verohallintojen välillä.

Jos kuitenkin yritysten välinen siirtohinnoittelu ei vastaa hintaa, joka olisi muodostunut vapailla markkinoilla voi tämä johtaa isäntämaan verotulojen ja tuottojen vääristymiseen. Tästä syystä OECD:n jäsenvaltiot ovat sopineet, että markkinaehtoperiaatetta on noudatettava ja tarvittaessa yritysten tuloa verotuksessa voidaan korjata, jotta siirtohinnoittelu vastaisi vapailla markkinoilla tapahtuvaa toimintaa. (OECD 2010: 1.3).

Vaikka markkinaehtoperiaate kuulostaa itsestään yksinkertaiselta, niin sen soveltaminen on haastavaa. OECD:n siirtohinnoitteluohjeistuksessa sanotaankin, että usein on vaikeaa saada kaikki tarvittava tieto, jota markkinaehtoperiaatteen tarkka soveltaminen edellyttää. Vaikka tämä onkin haastavaa niin markkinaehtoperiaate on toistaiseksi paras teoria jäljitellä markkinoilla vallitsevia ehtoja. (Karjalainen & Raunio 2007: 46).

Ongelmallista on kuitenkin soveltaa markkinaehtoperiaatetta, koska konserniyhtiöt käyvät yleensä kauppaa tuotteilla, joita ei sellaisenaan ole saatavilla avoimilta markkinoilta. Tällaisia tuotteita voivat olla esimerkiksi pitkälle kehitetyt

erikoistuotteet tai puolivalmisteet, jotka siirretään jalostettavaksi toiselle konserniyhtiölle. (Karjalainen & Raunio 2007: 46–47).

Yksi tärkeimmistä syistä markkinaehtoperiaatteen käyttöön on OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden (2010: 1.7) mukaan se, että markkinaehtoperiaate tarjoaa laajalti samankaltaisen verokohtelun niin monikansallisille yrityksille kuin riippumattomille yrityksille. Tästä syystä markkinaehtoperiaatteen voidaan katsoa edistävän kansainvälistä kauppaa ja investointia, koska markkinaehtoperiaatetta noudatettaessa ei veroetua tai verohaittaa pääse syntymään, joka vääristäisi kummankaan osapuolen kilpailuasetelmaa. Markkinaehtoperiaatteen on huomattu toimivan tehokkaasti useimmissa tapauksissa. Esimerkiksi hyödykkeiden myyntiä tai ostoja sekä rahan lainaamista koskevissa tapauksissa markkinaehtoperiaate on helposti löydettävissä, kun vertaillaan transaktioita kilpailullisiin markkinoihin. Toisaalta monikansallisten yritysten pitkälle jalostetut tuotteet ja palvelut ovat huomattavasti vaikeampia määrittää, jotta ne noudattaisivat markkinaehtoperiaatteen mukaista arvoa. (OECD 2010: 1.7–1.8).

4.2.1. Vertailukelpoisuus

Käytännössä markkinaehtoperiaatteen tulkinta on hintojen tai tulosten vertailua vastaavan riippumattomien osapuolten välisiin transaktioiden hintoihin tai tuloksiin. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan myös niin sanottuja epätarkkojakin verrokkeja voidaan käyttää jos ne ovat samankaltaisia kun tarkastelun kohteena oleva transaktio. Vertailukelpoisuutta arvioitaessa tulee huomioida ainakin seuraavat seikat: (1) Transaktion kohteena olevan tavaran tai palvelun luonne, (2) Transaktion osapuolten toiminnot ja omaksumat riskit, (3) Transaktioon liittyvät sopimusehdot, (4) Transaktioon liittyvät taloudelliset muuttujat, kuten markkinat tai tuotantoketjun taso, jolla toimitaan ja (5) Liiketoimintastrategioiden vaikutus transaktioon. (Karjalainen & Raunio 2007: 47–48).

Transaktion markkinaehtoisuuden määrittely lähtee yleensä tarkasteltavan yhtiön valinnasta. Pääsääntöisesti markkinaehtoisuutta analysoidaan yhtiötasolla, joten on luontevaa valita ensimmäiseksi tarkasteltava yhtiö tai yhtiöt. Tarkasteltavan yhtiön valinnan jälkeen on identifioitava ne transaktiot, joissa yhtiö on osapuolena. Usein on

jo valmis kuva tarkasteltavista transaktioista, mutta tässä tapauksessa tarvitaan yksityiskohtaista tietoa, mikä edellyttää pääsääntöisesti yhtiön kirjanpidon läpikäyntiä tarvittavin osin. Lähtökohtaisesti on hyvä selvittää ainakin: (1) tyyppi, (2) arvo, (3) laskutus, (4) sopimusehdot ja (5) suhde muihin etuyhteissuhteissa tehtyihin liiketoimiin. Liiketoimen tyyppillä tässä tilanteessa tarkoitetaan transaktion kohdetta eli onko kyseessä esimerkiksi palvelu vai hyödyke. Liiketoimen tyyppin lisäksi on ilmoitettava transaktion arvo ja se millaista laskutusjärjestelmää käytetään. Tällä on merkitystä silloin kuin, laskutus tapahtuu eri ajankohtana kuin itse transaktio. Sopimusehdot voivat olla merkittäviä, kun selvitetään markkinaehtoperiaatetta ja siksi niiden kerääminen ja esittäminen onkin toivottavaa. Etuyhteissuhteiden merkitys muihin liiketoimiin tulee tärkeäksi silloin kun esimerkiksi useampi konserniyritys osallistuu samaan projektiin toimittaen suunnittelupalveluita, osa komponentteja tai kokoonpanopalveluita. Silloin projektin toimitus ja hinnoittelu saattaa olla riippuvainen koko projektin tai sen osien hinnoittelusta. Tämän vuoksi etuyhteysuhteissa tehdyt liiketoimet tulisi selvittää. Liiketoimien identifiointiin liittyvä tiedon keruu ei ole aina helposti saatavilla, mutta on erittäin oleellista selvittää kaikki sellainen tieto, joka voi vaikuttaa markkinaehtoisen hinnan määrittelyyn. (Karjalainen & Raunio 2007: 48–51)

Transaktioiden osapuolten selvittyä tulee niistä tehdä toimintoanalyysi (Functional Analysis). Toimintoanalyysin tarkoituksena on selvittää ja tunnistaa liiketoimen kannalta merkittäviä toimintoja ja vastuita, sekä transaktioissa käytettyjä varoja sekä riskejä, joita liiketoimen toteuttamiseen liittyy. (OECD 2010: 1.42). Toimintoanalyysissä on hyvä selvittää ja vertailla ainakin suunnittelua, tuotantoa, kokoonpanoa, tuotteiden kehitystä, palveluita, ostotoimia, jakelua, markkinointia, mainontaa, kuljetusta sekä rahoitusta ja johtamista. Näiden toimintojen kannalta on tärkeää tehdä oikaisuja, joita tarkasteltavan yrityksen ja riippumattomien yhtiöiden toimintojen välillä ilmenee. Toimintoja vertailtaessa on tärkeää huomioida transaktioiden merkittävyys yrityksissä ja toiminnot tulisikin valita niiden esiintymistiheyden, luonteen ja arvon perusteella, joka kullekin osapuolelle on merkittävä. Toimintoja arvioitaessa tulee kiinnittää huomiota käytettyyn omaisuuteen, sekä sen luonteeseen. Transaktioita vertaillessa täytyy myös huomioida niihin liittyvä riski. Jos transaktioihin liittyvissä riskeissä on huomattavia eroja osapuolten välillä, voidaan toimintoanalyysin katsoa olevan epätäydellinen, jos

osapuolten riskejä ei oteta huomioon. Markkinaehtoperiaatteisessa toimintoanalyysissä on järkevää allokoida suurempi osa riskistä sille osapuolelle, joka sitä pystyy suhteellisesti paremmin käsittelemään. Tarkasteltaessa riskien hallintaa on hyvä tarkastella myös monikansallisten yritysten liiketoiminta strategiaa, koska liiketoimintastrategiasta käy ilmi esimerkiksi riskien minimointiin ja riskien hallintaan liittyviä seikkoja. (OECD 2010: 1.44–1.51).

Markkinaehtoperiaatteisessa transaktiossa sopimusehdoissa määritellään yleensä vastuun jakaminen, riskit ja hyötyjen jako osapuolten kesken. Sopimusehtojen analysointi kuuluu yhtenä osana toimintoanalyysiin. Riippumattomien osapuolten välillä etujen erilaisuus varmistaa sopimusehdoista kiinni pitämisen ja sopimusehtojen noudattamatta jättäminen onkin kyseessä ainoastaan silloin lähtökohtaisesti, kun se on molempien osapuolten etujen mukaista. Etuyhteys yritysten välillä samankaltaista etujen erilaisuutta ei ole ja tästä syystä sopimusehtojen noudattaminen voi poiketa riippumattomien osapuolten toimesta. Tällaisessa tilanteessa onkin tärkeää tarkastella tarkemmin transaktioiden todellisia sopimusehtoja. (OECD 2010: 1.52–1.53).

Erilaiset taloudelliset olosuhteet vaikuttavat siihen, että markkinahinta saattaa vaihdella, vaikka transaktion kohteena olisi tismalleen sama omaisuus tai palvelu. Vertailukelpoisuuden vuoksi onkin tärkeää, että tarkasteltavien yhtiöiden olosuhteet ovat samankaltaiset, eikä eroavaisuuksia ole tai, että voidaan tehdä tarvittavia asianmukaisia oikaisuja vertailukelpoisuuden saavuttamiseksi. Taloudellisia olosuhteita tarkasteltaessa voidaan ottaa huomioon esimerkiksi markkinoiden koko ja maantieteellinen sijainti, kilpailu markkina-alueella, tarjonnan ja kilpailun suhde sekä hallituksen harjoittama markkinasääntelyn luonne ja laajuus. (OECD 2010: 1.55).

Vertailukelpoisuutta tarkasteltaessa on huomioitava myös liiketoimintastrategia. Liiketoimintastrategioita laadittaessa tulee huomioida monia yrityksen kannalta tärkeitä ominaisuuksia, kuten uusien tuotteiden kehittäminen, erilaistamisaste, riskiin suhtautuminen sekä poliittisten muutosten arviointi. Yrityksen liiketoimintastrategiasta voi käydä esimerkiksi ilmi se, että yritys yrittää vallata suuremman markkinaosuuden hinnoittelulla, joka ei vastaa kilpailullista hintaa.

Tällöin yritys perii alempaa hintaa tuotteestaan kuin kilpailijat samoilla markkinoilla ja tästä johtuen yritykselle voi kertyä normaalia suurempia kustannuksia. Tällainen toimintastrategia on hyväksyttävää, kun liiketoimintastrategian oletetaan tuottavan niin suuren voiton, että sillä voidaan perustella kustannukset sellaiselta ajanjaksolta, joka markkinaehtoperiaatteen mukaan voidaan hyväksyä. On myöskin huomioitava, että liiketoimintastrategiassa voidaan epäonnistua, mutta kuitenkin yrityksen strategia on huomioitava, kun tarkastellaan toimintaa markkinaehtoperiaatteen mukaan. (OECD 2010: 1.59–1.63).

4 MARKKINAEHTOPERIAATTEEN SOVELTAMINEN LIIKETOIMEN UDELLEENLUONNEHDITTAAN

4.1 Liiketoimen uudelleenluonnehdinta

Liiketoiminnassa kahden etuyhteydessä olevan yrityksen välillä tapahtuvassa liiketoiminnassa täytyy noudattaa markkinaehtoperiaatetta. Verotuksessa tällaisissa tapauksissa edellytetään yleensä hintaa, joka vastaisi vapailla markkinoilla syntyvää hintaa. Kansallisessa lainsäädännössä keskeisimpänä säännöksenä on VML 31 §. Sen ensimmäisessä momentissa todetaan seuraavaa:

”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.”

VML 31 §:n soveltamista on viime vuosina tapahtunut myös sellaisissa tilanteissa, joissa kysymyksenä ei ole ainoastaan hinnan oikaisu. Verotarkastuksissa on siirtohinnoitteluoikaisua koskevan säännöksen perusteella myös uudelleenluonnehdittu yhtiöiden tekemiä oikeustoimia ja konsernin juridisia rakenteita ja toimitettu verotus niiden pohjalta. (Tilisanomat).

Vuonna 2013 – 2014 julkisuuteen nousi asia, jossa Verohallinto puuttui kahden pörssiyhtiön sisäisen lainan vähennyskelpoisuuteen. Verohallinto oli uudelleen luonnehtinut VML 31 §:n nojalla ulkomaisen emoyhtiön antaman lainan oman pääoman ehtoiseksi sijoitukseksi ja katsonut lainaan liittyvät korot vähennyskeltottomiksi. (Penttilä 2014). Viime vuosina verohallinto onkin katsonut, että VML 31 § antaa mahdollisuuden myös oikeustoimien uudelleen luonnehdintaan markkinaehtoperiaatteen mukaisesti, eikä ainoastaan siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden oikaisua. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan liiketoimen uudelleenluonnehdinta onkin mahdollista, mutta verotustoimenpiteisiin ei voida alkaa, jos Suomen sisäinen lainsäädäntö ei sitä salli. VML 28 §:n mukaan uudelleenluonnehdinta on mahdollista, jos toimenpiteen oikeudellinen muoto ei

vastaa sen varsinaista luonnetta ja tarkoitusta, mutta sen soveltaminen edellyttää kuitenkin veron kiertämisen tarkoitusta. Julkisuudessa esillä olleet asiat ovat kuitenkin perustuneet VML 31 §:n soveltamiseen, eikä se anna mahdollisuutta liiketoimien uudelleenluonnehdintaa, vaan kyseessä onkin hintojen oikaisu markkinaehtoperiaatteen mukaisiksi. VML 31 §:n sanamuodossa puhutaan kuitenkin liiketoimien ehdoista eikä hinnoittelusta, mutta kun tarkastellaan säännöksen soveltamishistoriaa, sitä koskevaa oikeuskäytäntöä ja lainvalmisteluaineistoa, niin voidaan puoltaa ajatusta siitä, että säännös ei ole tarkoitettu liiketoimien uudelleen luonnehtimiseen, vaan ikään kuin hinnoittelunormiksi. (Penttilä 2014).

4.2 KHO 2014:119

Tapauksessa A oy oli saanut pääomistajaltaan luxemburgilaisesta yhtiöltä B 15 miljoonan euron lainan. A oli ilmoittanut verovuoden 2009 elinkeinotoiminnan tulosta vähennettäväksi B:n myöntämälle lainalle kertyneitä korkoja. Lainan myöntäminen perustui pankkien vaatimukselle lisärahoitukseen, jonka piti olla toissijainen muihin lainoihin ja luonteeltaan IFRS -tilinpäätöksessä (International Financial Reporting Standards) omana pääomana käsiteltävä niin sanottu hybridilaina. Laina oli vakuudeton ja eräpäivätön ja sen takaisinmaksu oli mahdollista vain A:n pyynnöstä. Verotuksessa lainaa pidetään vieraan pääoman luonteisena. (KHO 2014:119).

Korkeimman hallinto-oikeuden (KHO) oli ratkaistava tapauksessa itse asiassa kolme kysymystä. Ensimmäisessä kysymyksessä KHO ratkaisi sen, oliko hybridilaina tosiasiallisesti vierasta vai omaa pääomaa verotukselliselta näkökannalta. Lainan muoto ei ole VML 31 §:n tulkintaa ja soveltamista, vaan kysymyksessä on tietyt kriteerit, jonka perusteella päätetään onko sijoitus vierasta vai omaa pääomaa. KHO päätti, että laina katsotaan vieraaksi pääomaksi, vaikka onkin mahdollista, että joissain – lähinnä vain poikkeustapauksissa sijoitusta voitaisiin käsitellä oman pääoman kaltaisena sijoituksena. (Penttilä 2014).

Toisessa kysymyksessä KHO ratkaisi sen, että voidaanko hybridilaina luonnehtia uudelleen VML 31.1 §:n mukaan oman pääoman ehtoiseksi sijoitukseksi. Tähän ei ole yksiselitteistä säädöksen tukea, mutta on kuitenkin erilaisia puolesta ja vastaan

argumentteja. KHO:n päätös painotti reaalisia argumentteja ja ratkaisussa todettiin, että VML 31.1 § nojalla voidaan arvioida vain sitä, onko verovelvollinen lisännyt tuloonsa riittävän määrän tai käsitellyt vähennyskelpoisena menona vain markkinaehtoisuusperiaatteella hyväksyttävän määrän. Tämän vuoksi tapauksen hybridilainan luonnehdinta verotuksessa oman pääoman ehtoiseksi sijoitukseksi ei ollut VML 31 §:n nojalla mahdollista. (Penttilä 2014 & KHO 2014:119)

Kolmantena kysymyksenä oli Suomen ja Luxemburgin verosopimuksen 9 artiklan ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden merkitys tapauksessa. Koska verosopimuksilla ei voida laajentaa kansallista lainsäädäntöä on VML 31 §:ää tulkittava edellä mainitulla tavalla. Tästä syystä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden uudelleenluonnehdinnalla ei ole merkitystä tässä tapauksessa. (Penttilä 2014).

KHO:n päätös on selkeä, eikä uudelleen luonnehdinta ole mahdollista VML 31 §:n mukaan. VML 31 §:n soveltaminen tulee kysymykseen ainoastaan hinnoitteluvoimassa, kun tarkastellaan markkinaehtoperiaatteen mukaisia hintoja. (Penttilä 2014).

5 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkielman tavoitteena oli tarkastella veron kiertämisen estäviä säännöksiä Suomen lainsäädännössä. Lisäksi tutkielman tavoitteena on tarkastella, miten markkinaehtoperiaatetta sovelletaan siirtohinnoitteluoikaisussa ja antaako tämä verottajalle mahdollisuuden uudelleen luonnehtia liiketoimi muuksi. Olennaisena osana tutkimuksessa oli myös markkinaehtoperiaatteen tarkastelu. Tavoitteen saavuttamiseksi tutkimuksessa perehdyttiin kansalliseen lainsäädäntöön veronkiertämisestä, sekä OECD:n siirtohinnoitteluohjeistukseen markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta. Keskeisenä osana tutkielmassa oli myös korkeimman hallinto-oikeuden päätös vuodelta 2014, jossa käsiteltiin hybridilainan luonnehtimista omaksi pääomaksi.

Tutkielman ensimmäisessä osassa käsiteltiin veronkierron käsitettä yleisellä tasolla. Veronkiertämisellä tarkoitetaan lainkiertämistä vero-oikeuden piirissä. Lainkiertämisellä tarkoitetaan menettelyä, jolla tehdään tyhjäksi lain tarkoitus eli ratio, siten ettei se ole suoraan vastoin lain säännöstä ja sanamuotoa. (Tikka 1972: 12–13). Veronkiertämistä kansallisessa lainsäädännössä käsitellään yleislausekkeella VML 28 §:ssä, sekä siirtohinnoitteluoikaisuna VML 31 §:ssä. VML 29 §:n peitelty osingonjako voidaan katsoa kuuluvan myös veronkierron säännöksiin laajassa tarkastelunäkökulmassa.

Veronkiertämisen estävä yleislauseke VML 28 §:n avoin muotoilu antaa harkintavallan sen soveltajalleen. Yleislauseketta onkin sovellettu laajasti, eikä sen käyttäminen ole aiheuttanut yleisesti ottaen juurikaan kritiikkiä. (Knuutinen 2012: 44). Yleislausekkeen soveltamistilanteet kansallisessa lainsäädännössä voidaan katsoa vakiintuneeksi Tikan (1972) väitöskirjassaan esittämällä tavalla: (1) Oikeudellisen muodon ja taloudellisen reaalisisällön vastaamattomuustilanteet, (2) Vaiheittaiset transaktiot, (3) Intressipuutetilanteet ja (4) Tavallisuudesta poikkeavasta hinnoittelusta intressiyhteystilanteissa. Oikeudellisen muodon ja taloudellisen reaalisisällön vastaamattomuustilanteessa tarkoitetaan tilannetta, jossa verovelvollinen pyrkii estämään hänelle kohdistuvan säännöksen tarkoitusta antamalla toimilleen sellaisen oikeudellisen muodon, joka ei vastaa todellista. Toisena mahdollisena tapauksena verovelvollinen voi pyrkiä suosivaan

verokohteluun, jossa verovelvollinen antaa liiketoimelleen sellaisen oikeudellisen muodon, jonka käyttö ei ole perusteltua, vaikkakin se sijoittuisi normin soveltamisen piiriin. (Tikka 1972: 230–232). Molemmista tapauksista veroviranomainen voi tarkastella tapausta ja antaa toimelle sellaisen muodon, että se vastaa todellista muotoa ja tarkoitusta. Tällaisessa tilanteessa voidaan käyttää termiä liiketoimen uudelleenluonnehdinta.

VML 31 §:ssä ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeistuksessa käsitellään myös liiketoimen uudelleenluonnehdintaa. VML 31 §:n ero kuitenkin VML 28 §:ään on se, että VML 31 §:ää voidaan pitää ainoastaan hinnoittelunormina. VML 31 § ei anna mahdollisuutta luonnehtia liiketoimi muuksi kuin se alun perin on ja tästä syystä tarkoituksena onkin tarkastella transaktion markkinaehtoperiaatetta ja sitä, että liiketoimi on markkinaehtoperiaatteen mukainen. Markkinaehtoperiaatteella tarkoitetaan sellaista transaktion hintaa ja ehtoja, jotka olisivat muodostuneet kahden tai useamman riippumattoman osapuolen välisissä transaktioissa.

Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirja ratkaisu selkeyttää markkinaehtoperiaatteen soveltamista liiketoimen uudelleenluonnehdintaan. Ratkaisun myötä Verohallinto voi puuttua siirtohinnoittelutarkastuksissaan ainoastaan markkinaehtoperiaatteen tarkasteluun ja siihen, että yritysten transaktiot ovat markkinaehtoperiaatteen mukaisia. Ainoastaan veronkiertämisen tapauksissa veroviranomainen voi uudelleen luonnehtia liiketoimen muuksi, jos se ei sisällöltään tai muodoltaan vastaa sen oikeudellista muotoa ja tällaisissa tilanteissa sovelletaan VML 28 §:ää.

LÄHTEET

Fortum pelastuu jättimätkyiltä - talouselämä. Retrieved 2/25/2016, 2016, from <http://www.talouselama.fi/uutiset/fortum-pelastuu-jattimatkyilta-3461205>

Glossary of tax terms - OECD. Retrieved 2/19/2016, 2016, from <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>

HE 26/1998 - hallituksen esitykset - FINLEX®. Retrieved 2/22/2016, 2016, from <http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/1998/19980026>

Jaakkola, R., Laaksonen, S., Nikula, T., Palmu, M., Paronen, V., Sandelin, E. & Vasenius, S. (2012). *Siirtohinnoittelu käytännössä.* Helsinki: Edita.

Karjalainen, J. & Raunio, M. (2007). *Siirtohinnoittelu.* Helsinki: WSOYpro.

Knuutinen, R. (2012). *Verosuunnittelua vai veron kiertämistä : Verosuunnittelun ja veron kiertämisen välinen rajanveto tuloverotuksessa.* Helsinki: Sanoma Pro.

119.

Laki verotusmenettelystä 1558/1995 - ajantasainen lainsäädäntö - FINLEX®. Retrieved 2/25/2016, 2016, from <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1995/19951558>

Muistio_siirtohinnoittelusta-.pdf. Retrieved 2/25/2016, 2016, from http://ek.fi/wp-content/uploads/muistio_siirtohinnoittelusta-.pdf

OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations 2010.(2010).

Penttilä, S. (2014). *Prof. seppo penttilä: Hybridilainaa ei voitu siirtohinnoitteluoikaisua koskevan säännöksen (VML 31 §) perusteella uudelleenluonnehtia omaksi pääomaksi – KHO 2014:119 . Edilex*

Siirtohinnoitteluoikaisu ja oikeustoimien uudelleenluonnehdinta | tilisanomat – yritystalouden ja laskennan ammattilehti. Retrieved 2/24/2016, 2016, from <http://tilisanomat.fi/content/siirtohinnoitteluoikaisu-ja-oikeustoimien-uudelleenluonnehdinta>

Tikka, K. S. (1972). *Veron minimoinnista : Tutkimus tulo- tai omaisuusverosta vapautumisen tarkoituksessa tehdyistä toimista lainsoveltamisongelmana erityisesti silmällä pitäen verotuslain 56 §:Ää.* Helsinki: Judex.

Tikka, K. S., Nykänen, O., Juusela, J. & Viitala, T. (2000). *Yritysverotus I-II*Helsinki: WSOYpro.

Valtio menettää 1,6 miljardin tulot yritysten verokikkailun takia - veronkierto - talous - helsingin sanomat. Retrieved 2/25/2016, 2016, from <http://www.hs.fi/talous/a1344313426240>

Verohallinnon siirtohinnoitteluhanke tuottaa tulosta - verohallinto. Retrieved 2/25/2016, 2016, from <http://news.cision.com/fi/verohallinto/r/verohallinnon-siirtohinnoitteluhanke-tuottaa-tulosta,c9365289>

Verohallinto (2002). *Syventävät vero-ohjeet - peitelty osinko.* Retrieved 02/22, 2016, from https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Peitelty_osinko%2810209%29

Verohallinto (2011). *Mitä on siirtohinnoittelu?* Retrieved 02/22, 2016, from https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Kansainvalinen_toiminta/Mita_on_siirtohinnoittelu

Veroparatiisien vaikutus kehitysmaihin - ulkoasiainministeriö: Ajankohtaista. Retrieved 2/25/2016, 2016, from <http://formin.finland.fi/public/default.aspx?contentid=259673>

Yle: Rajuista hinnankorotuksista kertonut caruna maksoi veroja vain 1,6 prosenttia - veronkierto - kotimaa - helsingin sanomat. Retrieved 2/25/2016, 2016, from <http://www.hs.fi/kotimaa/a1454212192526>