

## Transfer Pricing in Income Taxation and Value Added Taxation

Keywords: value added tax, transfer pricing, open market value, transfer pricing methods, transfer pricing adjustments

**Toni Kuosmanen<sup>1</sup>**

---

### *English Abstract*

*Despite the constantly growing interest in transfer pricing, the provisions of the Finnish Value Added Tax Act concerning the adjustment of open market value – VAT equivalent to transfer pricing – have been ignored, even though the provisions entered into force already in 2008. This article introduces the three essential paragraphs concerning the adjustment of open market value of VAT Act and compares their differences to the transfer pricing adjustment provision imposed in the Finnish Act on Assessment Procedure. The article discusses the actual relevance of the aforementioned VAT Act provisions and examines typical situations where their application could be suitable. Especially the methods of adjusting open market value and applicability of the traditional transfer pricing methods are being discussed. Furthermore, the concept of permanent establishment in VAT Act and its problematics concerning sales of services are presented.*

*The article concludes that the traditional transfer pricing methods could be applicable when adjusting the open market value according to VAT Act. The article concludes that the adjustment of open market value is relevant especially in the fields banking, financing and insurance, where enterprises usually lack the right to full deductibility of VAT.*

---

<sup>1</sup> The author is a student of law at the University of Helsinki. This article is based on his seminar paper.

## *Full Article in Finnish*

# **Siirtohinnoittelu tulo- ja arvonlisäverotuksessa**

Asiasanat: arvonlisävero, siirtohinnoittelu, käypä markkina-arvo, siirtohinnoittelumenetelmät, siirtohinnoitteluoikaisu

## **1 Johdanto**

Siirtohinnoittelu on ollut jo pitkään keskeinen puheenaihe keskustelussa yritysten verosuunnittelusta ja valtioiden verotulojen turvaamisesta. Keskustelu on painottunut vahvasti tuloverotuksessa noudatettaviin siirtohinnoittelunormeihin. Vähemmälle huomiolle on jäänyt, että vuonna 2008 myös arvonlisäverolakiin (1501/1993, jäljempänä AVL) sisällytettiin siirtohinnoitteluoikaisuun oikeuttava säännös. Muutos lakiin tehtiin yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY myötä.

Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan etuyhteydessä toisiinsa olevien yritysten, tavallisesti konsernin, keskinäisten liiketoimien hinnoittelua. Koska ulkoiset markkinat eivät normaalilla tavalla vaikuta käytettäviin sopimusehtoihin, konsernit voivat tuloverotuksessa ohjata voittonsa ja tappionsa valtioon, jossa se on verotuksellisesti kannattavinta. Tätä ei voida pitää veronsaajien näkökulmasta hyväksyttävänä. Tämän vuoksi valtiot pyrkivät lainsäädännöllisin toimenpitein pitämään niiden rajojen sisällä tehdyt voitot myös oman verotusvaltansa piirissä. Suomessa tärkeimmät lainsäädännölliset instrumentit verotusvallan turvaamisessa ovat siirtohinnoitteluoikaisu- sekä veronkiertosäännökset. Tässä artikkelissa käsitellään ensin mainittuja normeja.

Tuloverotuksen osalta siirtohinnoitteluoikaisusäännös sisältyy verotusmenettelylain (1558/1995, jäljempänä VML) 31 §:ään. Säännös määrittelee ensinnäkin kansainvälisessä tuloverotuksessa keskeisen markkinaehtoperiaatteen, jonka mukaan etuyhteydessä olevien yritysten tulee käyttää keskinäisissä liiketoimissaan sellaisia ehtoja kuin toisistaan riippumattomat ja itsenäiset yhtiöt olisivat käyttäneet vastaavissa tilanteissa. Jos etuyhteisyrietykset eivät ole noudattaneet markkinaehtoperiaatetta, veroviranomainen on

oikeutettu oikaisemaan yritysten verotusta vastaavaksi kuin jos periaatetta olisi noudatettu. Toiseksi pykälä määrittelee tilanteet, joissa veroviranomainen on oikeutettu suorittamaan siirtohinnoitteluoikaisun. Siirtohinnoitteluoikaisu voidaan suorittaa, jos verovelvollisen tulo on jäänyt pienemmäksi tai tappio suuremmaksi kuin mitä se olisi ollut ilman etuyhteyttä.

Arvonlisäverotuksessa siirtohinnoitteluoikaisusäännös sisältyy AVL 73 c §:ään. Suurin käytännön ero suhteessa tuloverotukseen on, että useimmissa tapauksissa elinkeinonharjoittaja on oikeutettu vähentämään arvonlisäveron verotuksessaan. Yritysten välisissä liiketoimissa maksetun veron määrällä ei ole veronsaajalle vastaavanlaista merkitystä kuin tuloverotuksessa, jota kannetaan yrityksen tekemästä voitosta. Arvonlisäveron maksaa siis loppukäyttäjä, useimmiten kuluttaja.

AVL 73 c §:n mukaisesti, jos vastike ilman veron osuutta on huomattavasti AVL 73 e §:ssä tarkoitettua käypää markkina-arvoa alempi, verotusta toimitettaessa veron perusteena pidetään käypää markkina-arvoa. Tälle on lisäksi kaksi edellytystä: 1) alhaisen vastikkeen on johdettava etuyhteyssuhteesta eikä 2) ostajalla ole oikeutta vähentää sitä verotuksessaan AVL 10 luvun mukaisesti. AVL 73 d § sisältää etuyhteyden määritelmän, jonka nojalla AVL 73 c §:n mukainen oikaisu voidaan suorittaa. AVL 73 e § puolestaan määrittelee, mihin arvoon oikaistava transaktio on hinnoiteltava.

Tämän artikkelin tarkoituksena on tutkia, miltä osin edellä kuvattujen VML 31 §:n ja AVL 73 c–e §:ien soveltamisalat eroavat toisistaan. Lisäksi esitellään AVL:n vähemmän tunnettuja säännöksiä sekä niiden käyttökohteita. Suomessa ei ole aiemmin tutkittu siirtohinnoittelun eroja näiden kahden verolajin välillä, joten artikkelin on tarkoitus toimia johdatuksena aihepiiriin. Ensinnäkin eroja ilmenee oletettavasti tilannetyypeissä, joissa säännösten mukaiseen oikaisuun ryhdytään. Toiseksi etuyhteysmääritelmien erot saattavat aiheuttaa tilanteita, joissa oikaisu voidaan suorittaa ainoastaan toisen verolajin osalta. Verolajien erot vaikuttavat myös yritysten ja niiden kiinteiden toimipaikkojen välisten liiketoimien siirtohinnoitteluun ja tarpeeseen oikaista tätä. Neljäs tarkasteltava kysymys on oikaistavan veron määrän määrittäminen. Määrittelyyn liittyy problematiikkaa verolajien

taustalla vaikuttavien periaate-erojen vuoksi. Edelleen artikkelin tarkoitus on tehtyjen havaintojen pohjalta esittää johtopäätelmiä eri verolajien siirtohinnoittelusäännösten käytännön relevanssista sekä pohtia arvonlisäverosääntelyn kehittämistarpeita.

Artikkelin lähestymistapa aiheeseen on puhtaasti oikeusdogmaattinen. Lähteinä käytetään niin kotimaista kuin ulkomaistakin oikeuskirjallisuutta. Lisäksi artikkelissa korostuu virallislähteiden asema. Vaikka tarkoituksena on jäsentää Suomen oikeustilaa, myös ulkomaisen oikeuskirjallisuuden ja kansainvälisen virallislähteaineiston käyttö on perusteltua. Sekä siirtohinnoittelun että arvonlisäverotuksen kotimainen sääntely perustuu kansainväliselle pohjalle.

## **2 Verotuksen kansainvälinen ulottuvuus ja siirtohinnoittelu**

### **2.1 Tuloverotuksen kansainvälinen sääntely**

Pyrkimys kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen on ollut olemassa jo pitkään. Maailman ensimmäinen verosopimus solmittiin Ison-Britannian ja Vaudin kantonin välillä vuonna 1872.<sup>2</sup> Kyseinen verosopimus koski jäämistöjen verotusta, mutta sopimuksen ratio oli sama kuin nykyaikana solmittavilla verosopimuksilla. Samaa verosubjektia tulee verottaa samasta tapahtumasta ainoastaan yhden kerran yhdessä valtiossa.

Nykyään solmittavat verosopimukset pohjautuvat pitkälti OECD:n (Organization for Economic Co-operation and Development) sekä Yhdistyneiden kansakuntien laatimiin malliverosopimuksiin, jotka keskittyvät kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen tulo- ja varallisuusverotuksessa. Suomen solmimat verosopimukset pohjautuvat pitkälti OECD:n laatimaan malliin (jäljempänä malliverosopimus).<sup>3</sup> Ensimmäinen luonnos sopimukseksi kak-

---

2 Jogarajan 2012, s. 283.

3 Valtiovarainministeriö: Suomen verosopimukset. ([http://www.vm.fi/vm/fi/10\\_verotus/08\\_suomen\\_verosopimukset](http://www.vm.fi/vm/fi/10_verotus/08_suomen_verosopimukset), viitattu 4.11.2014).

sinkertaisen verotuksen poistamisesta laadittiin jo vuonna 1928, jolloin Kansainliitto julkaisi nimenomaisen verosopimusmallin. Kansainliitton kuuluneilla valtioilla oli intressi sekä itsensä että kansalaistensa puolesta poistaa monenkertaista verotusta kansainvälisen kaupan edistämiseksi.<sup>4</sup>

Valtioiden välisten verosopimusten tehtävänä on edellä kuvatulla tavalla estää kaksinkertaista verotusta ja siten luoda kansainvälisille yrityksille ennustettava taloudellinen ympäristö. Ennustettavalla verotusjärjestelmällä ja sen yhdenmukaisella soveltamisella valtio näyttäytyy ulkomaisten sijoittajien ja muiden toimijoiden silmissä houkuttelevalta. Pahimmassa tapauksessa ennustamattomasti toimiva veroviranomainen voi karkottaa investointeja. Varsinkin taloudellisesti heikkoina aikoina veroviranomaisten toiminnalla voi olla kauaskantoisia vaikutuksia, kun nämä pyrkivät toisinaan kyseenalaisilla tavoilla turvaamaan valtion veropohjan.<sup>5</sup>

Sopimusten alkuperäisen tavoitteen lisäksi niiden avulla pyritään nykyään myös estämään niin sanottuja nollaverotustilanteita. Tällainen tilanne syntyy esimerkiksi, jos valtioiden A ja B välillä solmitun verosopimuksen nojalla valtio A on oikeutettu verottamaan tiettyä henkilöä, mutta A:n oma lainsäädäntö estää verottamisen. Verosopimuksista pyritään tekemään sellaisia, ettei nollaverotustilanteita syntyisi, sillä niiden esiintyminen ei ole yhdenkään valtion edun mukaista.

## **2.2 Tuloverotuksen kansainvälisen sääntelyn asema Suomen verotus- ja oikeuskäytännössä**

OECD:n malliverosopimuksesta on laadittu kommentaariteos (jäljempänä kommentaari), joka antaa yksityiskohtaisia tulkintaohjeita verosopimussäännösten soveltamiseen. OECD:n kannan mukaan malliverosopimuksen mukaisia verosopimussäännöksiä on suositeltavaa tulkita kommentaarin mukaisesti. Kommentaarin alkusanoissa todetaan, että sen ohjeita noudattavat niin veroviranomaiset kuin verovelvollisetkin. Käytettäessä kommentaaria apuna verosopimuksen tulkinnassa erityistä huomiota on kiinnit-

<sup>4</sup> Friedlander – Wilkie 2006, s. 909.

<sup>5</sup> Hyvänä esimerkkinä toimii Intia. Ks. esim Singh – Nagpal 2014 (riippumattoman intialaisen ajatushautomon ICRIER:in julkaisu) ja Financial Times: “India’s tax laws are deterring investors”, 12.2.2014. (<http://www.ft.com/intl/cms/s/0/c5ca4c60-93f4-11e3-a0e1-001144feab7de.html#axzz3HQetAnDb>, viitattu 28.10.2014).

tävä kyseisen verosopimuksen päättämivuoteen. OECD:n malliverosopimukseen perustuvaa verosopimusta on tulkittava sen kommentaariversion mukaisesti, jota sopimuksen osapuolet ovat käyttäneet sopimuksen valmistelun aikana.<sup>6</sup>

OECD on julkaissut erikseen malliverosopimuksen 9 artiklan soveltamista koskevia ohjeita vuodesta 1979 lukien. Uusin versio on vuoden 2010 ”Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations” (jäljempänä siirtohinnoitteluohjeet).<sup>7</sup> Siirtohinnoitteluohjeet rinnastetaan oikeuslähdeopillisesti kommentaariin.<sup>8</sup>

OECD:n julkaisut ovat luonteeltaan suositustenomaisia. Oikeuslähdeopillisesti heikko asema on seurausta yksistään jo siitä, etteivät ne perustu mitään osin kotimaiseen lainsäädäntöön tai valmisteluun. Näin ollen ne eivät ole linjassa verotuksen lakisidonnaisuuden periaatteen kanssa. Tuomioistuintimet ovat kuitenkin päätöksissään nojautuneet kommentaarin ohjeisiin moineen otteeseen.<sup>9</sup> Myös Verohallinnon mukaan kommentaaria voidaan käyttää tulkinta-apuna verosopimusmääräyksiä sovellettaessa.<sup>10</sup> Oikeuslähdeopillisesti OECD:n julkaisujen tulee katsoa olevan sallittuja oikeuslähteitä.

Kommentaarista tai siirtohinnoitteluohjeista poikkeaminen ei siis tarkoita lain rikkomista. Sen sijaan niistä poikkeaminen kuvastaa kansainvälisesti ennustamatonta verotus- tai oikeuskäytäntöä, mikä saattaa vähentää yritysten halua toimia ohjeista poikkeavan valtion markkinoilla. Vaikka OECD:n laatimat julkaisut eivät juridisesti ole velvoittavia oikeuslähteitä, käytännössä valtiot pyrkivät noudattamaan niitä ennustettavuuden vuoksi. Noudattamisella turvataan investoinnit ja niiden mukanaan tuomat taloudelliset hyödyt.

6 Vogel 1997, s. 46. Tulkinnasta yleisesti ks. Vogel 1997, s. 39 ss.

7 OECD: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (2010).

8 Kommentaarissa viitataan 9 artiklan osalta siirtohinnoitteluohjeisiin, joita on tarkoitettu soveltaa ko. artiklan osalta. Niiden voidaan siten katsoa olevan oikeuslähdeopillisesti osa kommentaaria. Ks. kommentaari: Commentary on Article 9, kohta 1.

9 Siirtohinnoitteluohjeita on käytetty suomalaisessa oikeuskäytännössä ratkaisun perusteluissa mm. tapauksissa KHO 2013:36, KHO 2014:33 sekä KHO 2014:119. Ks. myös kommentaari: Introduction, kohdat 29-29.3.

10 Verohallinnon ohje, dnro A86/200/2013.

### 2.3 Arvonlisäverotuksen kansainvälinen sääntely

Arvonlisäverotuksen sääntely perustuu Suomessa pääosin EU-tasoiseen sääntelyyn. Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 113 artikla edellyttää välillisen verotuksen harmonisointia siinä määrin, että sisämarkkinoiden toimivuus kyetään turvaamaan. Samalla tarkoituksena on estää kilpailun vääristyminen välillisen verotuksen johdosta. Jos välillistä verotusta ei säänneltäisi EU:n tasolla, jäsenmaat pystyisivät kiertämään tullinkantamiskieltoa tullinkantoa vastaavalla kansallisella lainsäädännöllä.<sup>11</sup> Lisäksi osa valtioiden keräämästä arvonlisäverosta tilitetään EU:lle. Jäsenvaltioiden yhdenvertaisuus tilitettävän arvonlisäveron suhteen edellyttää tällöin yhdenmukaista arvonlisäverojärjestelmää.

Arvonlisäverodirektiivi (neuvoston direktiivi 2006/112/EY) antoi jäsenvaltioille mahdollisuuden ottaa kansalliseen lainsäädäntöön säännöksiä, joiden avulla ne voivat puuttua alihintaisiin luovutuksiin ja estää veronkiertämistä arvonlisäveron osalta. Ennen direktiivin voimaantuloa jäsenvaltioiden oli haettava poikkeuslupaa tämänkaltaiseen sääntelyyn. Yhteisötasolla haluttiin kuitenkin turvata arvonlisäveron kertyminen jäsenvaltioissa ja antaa veronkiertämissäännöstä kevyempi työkalu veropohjan ylläpitämiseen. Direktiivin 80 artiklan ilmentymä Suomessa on AVL 73 c §, jonka soveltaminen ei edellytä veronkiertotarkoituksen toteen näyttämistä, toisin kuin AVL 181 §:n mukainen veronkiertosäännös.

Huomionarvoista direktiivin 80 artiklassa on, että siinä on lueteltu tyhjentyvästi tilanteet, joissa oikaisu voidaan suorittaa. Jäsenvaltiot eivät voi kansallisella lainsäädännöllä laajentaa oikaisun suorittamiseen oikeuttavien tilanteiden kirjoa. Tämä on vahvistettu EU-tuomioistuimen yhdistetyissä asioissa C-621/10 ja C-129/11, *Balkan and Sea Properties ADSITS ja Provalinvest OOD*.<sup>12</sup>

Tuorein kansainvälinen pyrkimys arvonlisäverosääntelyn maailmanlaajuiseksi yhtenäistämiseksi ovat OECD:n huhtikuussa 2014 julkaisemat ohjeet kansainvälisestä arvonlisäverotuksesta (International VAT/GST Guide-

<sup>11</sup> Terra – Wätrel 2012, s. 11.

<sup>12</sup> Yhdistetyt asiat C-621/10 ja C-129/11, *Balkan and Sea Properties ADSITS ja Provalinvest OOD*.

lines). Ohjeilla ei ole Suomelle suurta merkitystä EU-tasoisien yhtenäisen ja kehittyneen arvonlisäverojärjestelmän vuoksi. Ohjeet ovat pikemminkin suunnattu lainsäädännön laatimisen tueksi sellaisille teollistuville valtioille, joiden verojärjestelmät eivät ole vakiintuneet.

Ohjeiden tavoitteena on vähentää epävarmuutta ja riskejä, jotka koskevat erityisesti aineettoman omaisuuden ja palveluiden myynnin arvonlisäverokohtelua rajat ylittävissä tilanteissa.<sup>13</sup> Ohjeissa selostetaan arvonlisäveron luonnetta, periaatteita ja päämäärää (luku 1). Suurimman huomion ohjeet antavat arvonlisäverotuksen neutraliteettiperiaatteen käsittelylle (luku 2) sekä verotusoikeuden määrittelevien kohdevaltio- ja kulutusperiaatteiden käsittelylle (luku 3). Kysymystä käyvän markkina-arvon määrittämisestä ei ohjeissa käsitellä.

#### **2.4 Siirtohinnoittelu – termi, konsepti, merkitys**

Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan kahden toisiinsa etuyhteydessä olevan yrityksen välisten liiketoimien hinnoittelua. Etuyhteydellä puolestaan tarkoitetaan sitä, että yritykset kuuluvat samaan taloudelliseen intressipiiriin. Etuyhteys määritellään tuloverotuksessa ja arvonlisäverotuksessa eri tavoin.

Tavanomaisessa tilanteessa yritysten välisten liiketoimien ehdot muotoutuvat vallitsevan markkinatilanteen mukaan. Etuyhteyssuhteessa olevien yritysten (esimerkiksi kaksi samaan konserniin kuuluvaa yhtiötä) käydessä kauppaa ulkoisten markkinoiden vaikutus on kuitenkin poissuljettu tai niiden merkitys on vähäisempi. Tällöin yritysten välisten liiketoimien ehdot eivät määräydy markkinoiden normaalien lainalaisuuksien mukaisesti.

Valtioilla on verotuksellinen intressi puuttua edellä mainitun kaltaisiin ei-markkinaehtoisiin tilanteisiin. Jos etuyhteyssuhteessa olevat yritykset saisivat päättää, millä ehdoilla ne suorittavat keskinäiset liiketoimensa, ne pystyisivät varsinkin kansainvälisissä tilanteissa saavuttamaan merkittäviä verotuksellisia hyötyjä. Tämän vuoksi kansainvälisen tuloverotuksen ja siir-

---

<sup>13</sup> OECD: International VAT/GST Guidelines (2014), s. 4, kohta 5.



tohinnoittelun perimmäisenä periaatteena on markkinaehtoperiaate (*arm's length principle*). Sen mukaisesti etuyhteyssuhteessa toisiinsa olevien yritysten on noudatettava keskinäisissä liiketoimissaan sellaisia ehtoja, joita olisi käytetty, jos osapuolet olisivat olleet toisistaan erillisiä ja itsenäisiä yrityksiä.

Jos yritykset eivät toimi markkinaehtoisesti, veroviranomainen voi oikaista transaktion vastaamaan sitä, miten liiketoimi olisi suoritettu riippumattomien yritysten välillä. Näin ollen markkinaehtoperiaatteen noudattamisen valvominen varmistaa, etteivät monikansalliset yritykset voi itse päättää, mihin ne maksavat veronsa. Veroviranomaisen näkökulmasta yrityksen tai konsernin jokainen osa toimii kuvitteellisesti riippumattomana yksikkönä huolimatta sille annetusta yhtiöoikeudellisesta statuksesta. Tämä takaa valtioille, joissa toimintaa harjoitetaan oikeudenmukaisen korvauksen siitä, että ne fasilitoivat yritysten toimintaa.

Arvonlisäverotuksellisen siirtohinnoittelun osalta on syytä kiinnittää huomiota arvonlisäveron luonteeseen ja siirtohinnoittelun täsmälliseen määrittelmään. Liiketoimesta suoritettavan arvonlisäveron määrä määräytyy liiketoimessa käytettävän hinnan nojalla. Näin ollen voidaan todeta, että osapuolet sopivat kauppaa tehdessään nimenomaan *kauppahinnasta* eivätkä arvonlisäverosta, joka ainoastaan määrätään maksettavaksi kauppahinnan perusteella. Teoriassa arvonlisäveron määrästä sopiminen ei ole mahdollista, sillä sen suuruus määräytyy kulloinkin voimassa olevan arvonlisäveroprosentin mukaan. Koska siirtohinnoittelu itsessään tarkoittaa transaktion hinnasta sopimista, siirtohinnoittelu-termin käyttäminen arvonlisäveron suhteen on käsitteellisellä tasolla harhaanjohtavaa. Käytännössä termin käyttäminen myös arvonlisäverotuksessa on kuitenkin perusteltua, sillä yritykset voivat hinnoitella liiketoimensa ainoana tarkoituksenaan minimoida transaktiolle määrättävän arvonlisäveron suuruus. Myös arvonlisäverotusta koskevassa oikeuskirjallisuudessa siirtohinnoittelu on yleisesti hyväksytty termi.<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> Esim. Jaakkola ym. 2012, s. 140 ja Ramsdahl Jensen 2009, s. 877 ss.

### 3 Siirtohinnoittelu Suomen tuloverolainsäädännössä

#### 3.1 VML 31 § ja siirtohinnoittelulla tavoiteltavat hyödyt

Tuloverotuksessa siirtohinnoittelusäännös on kirjattu VML 31 §:ään. Pykälän ensimmäisessä momentissa ilmaistaan markkinaehtoperiaate ja valtuutetaan Verohallinto suorittamaan siirtohinnoitteluoikaisu, jos sille asetetut edellytykset täyttyvät:

”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.”

Huomionarvoista ensimmäisessä momentissa on, että siirtohinnoitteluoikaisu voidaan tehdä ainoastaan siten, että verotettava tulo lisääntyy. Oikaisu verovelvollisen hyväksi tavalla, jossa verotettavan tulon määrä pienenee tai vähennyskelpoisen menon määrä suurenee, ei ole VML 31 §:n nojalla mahdollista. Kuitenkin seurannaismuutosta koskeva VML 75 § antaa tällaisissa tilanteissa Verohallinnolle mahdollisuuden korjata yrityksen verotusta jossain toisessa valtiossa suoritettun siirtohinnoitteluoikaisun johdosta. Tällöin etuyhteyserityksen verotettava tulo pienenee tai vähennyskelpoinen meno suurenee oikaisua vastaavasti. Vastaoikaisu tehdään kansainvälisissä tilanteissa ainoastaan verovelvollisen hakemuksesta. Vastaoikaisu voidaan myös jättää suorittamatta tilanteessa, jossa veroviranomainen ei pidä toisessa valtiossa tehtyä siirtohinnoitteluoikaisua markkinaehtoperiaatteen kannalta hyväksyttävänä.<sup>15</sup>

Huomioitavaa on, että siirtohinnoitteluoikaisu on erotettava VML 28 §:ssä tarkoitettusta veron kiertämisestä. Toisin kuin veronkiertosäännöksen soveltaminen, siirtohinnoitteluoikaisun suorittaminen ei edellytä, että verovelvollisen näytettäisiin toimineen ilmeisessä veronkiertotarkoituksessa. VML 31 §:n mukainen oikaisu voidaan suorittaa aina, kun etuyhteyssuhteessa olevien yritysten välinen järjestely on johtanut verotettavan tulon vähenty-

---

<sup>15</sup> Jaakkola ym. 2012, s. 28.

miseen tai vähennyskelpoisen menon suurenemiseen. VML 31 §:n nojalla voidaan kuitenkin oikaista ainoastaan liiketoimen hintaa. Liiketoimen uudelleen karakterisointi ei ole mahdollista, vaan tällöin edellytetään VML 28 §:n soveltamista.<sup>16</sup>

Pykälän toinen momentti sisältää etuyhteyden määritelmän, jota noudatetaan tuloverotuksessa:

”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.”

Keskeistä VML:n määrittelemässä etuyhteyssuhteessa on määräysvallan käsite, joka määritellään yhtiöoikeudellisten sääntöjen mukaisesti. Määritelmä eroaa jäljempänä selostettavasta AVL:n mukaisesta etuyhteyssuhteesta. VML:n mukainen etuyhteyssuhde pitäytyy tiukasti tulkinnassa yhtiöoikeudellisen määräysvallan olemassaolosta ja sivuuttaa johtohenkilöiden mahdolliset muut läheiset yhteydet.

Pykälän kolmas momentti toteaa lakonisesti asiointilan kiinteiden toimipaikkojen suhteen:

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

Kuten OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklan 2 kappaleesta ilmenee, kiinteän toimipaikan tuloksi on luettava se tulo, jonka toimipaikan olisi voinut olettaa tuottavan, jos se olisi ollut erillinen yritys, joka harjoittaa

---

<sup>16</sup> KHO 2014:119 ja Ossa 2014, s. 114-116.

samaa tai samankaltaista toimintaa samojen tai samankaltaisten edellytysten vallitessa ja päättää itsenäisesti liiketoimistaan sen yrityksen kanssa, jonka kiinteä toimipaikka se on. Tässä yhteydessä voidaan puhua myös erillisyyhtiöperiaatteesta. Kiinteä toimipaikka on yhtiöoikeudellisesta näkökulmasta fiktio, sillä kiinteä toimipaikka on samaa oikeushenkilöä kuin yritys, jonka kiinteä toimipaikka se on.<sup>17</sup> Käsitteen avulla ainoastaan määritetään kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa verotettava tulo yrityksen kokonaistulosta.<sup>18</sup> Tällaisesta käsitteytävasta voidaan käyttää myös nimitystä taloudellinen lähestymistapa (*economic approach*) erotuksena juridisesta lähestymistavasta (*legal approach*).<sup>19</sup> Verotettavaa tuloa laskettaessa sivuutetaan täysin se seikka, että kyse on yhdestä juridisesta yksiköstä.

Tikka, Nykänen, Juusela ja Viitala<sup>20</sup> jakavat siirtohinnoittelulla tavoiteltavat hyödyt kolmeen kategoriaan. Tuloverotuksellisen siirtohinnoittelun osalta verosuunnittelumahdollisuuksien voidaan todeta olevan laajat:

1. Verotuksen tasoerot: Valtioiden kantamien yhteisöverojen verokanta vaihtelee suuresti, mikä mahdollistaa sen, että siirtämällä konsernin sisäisesti voittoa alhaisen verorasituksen maahan konsernin kokonaisvoitto kasvaa.
2. Tuloksen tasaaminen: Motiivina voi olla voiton siirtäminen sellaiseen maahan, jossa tuloveroaste on samantasoinen, jos kuitenkin konsernin kokonaisverorasitus tällöin muodostuu pienemmäksi esimerkiksi verotettavan tulon pienenemisen tai vähennykelpoisen menon suurenemisen kautta.
3. Veroseuraamusten erot: Yrityksellä voi olla motiivi yli- tai alihinnoitella etuyhteyssuhteessa tehtäviä liiketoimiaan sen vuoksi, että avoimen voitonsiirron kokonaisveroseuraamukset muodostuisivat ankarammiksi.

---

17 Kiinteä toimipaikka on määritelty tuloverolain (1535/1992) 13 a §:ssä. Ks. kiinteästä toimipaikasta tuloverotuksessa laajemmin Helminen 2013, s. 155 ss.

18 OECD: Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (2010), Osa I, kohta 11.

19 Charlet – Koulouri 2009, s. 703 ss.

20 Tikka ym. jatkuvatäydenteinen.

### 3.2 Tuloverotukselliset siirtohinnoitteluoikaisut käytännössä

Vuodesta 2012 lähtien siirtohinnoittelutarkastusten ja siirtohinnoitteluoikaisujen suorittaminen on siirretty Konserniverokeskuksen sisällä toimivalle siirtohinnoitteluhankkeelle.<sup>21</sup> Hankkeen ensimmäisenä toimintavuotena valmistui kymmenen siirtohinnoittelutarkastusta, joiden perusteella yritysten verotettavaa tuloa ehdotettiin lisättäväksi lähes 300 miljoonalla eurolla.<sup>22</sup> Vuonna 2013 valmistui 14 tarkastusta, joista 11 johti verotettavan tulon lisäysehdotuksiin. Näiden ehdotusten kokonaissumma oli 892 miljoonaa euroa eli lähes 600 miljoonaa euroa edeltävää vuotta enemmän.<sup>23</sup> Vuoden 2013 lopussa vireillä oli 30 siirtohinnoittelutarkastusta, kun edeltävänä vuonna vireillä oli 27 tarkastusta.<sup>24</sup>

Konserniverokeskuksen siirtohinnoitteluhanke on ollut käynnissä vasta kaksi kokonaista vuotta. Tästä huolimatta siirtohinnoittelutarkastusten lukumäärän sekä ehdotettavien veronlisäysten voidaan todeta olevan kasvussa. Verohallinto on keskittynyt tähän mennessä jälkikäteisiin siirtohinnoittelutarkastuksiin, mutta tulevaisuudessa se pyrkii myös reaaliaikaiseen ohjaukseen. Ohjauksen tarkoitus on vähentää ennalta siirtohinnoitteluoikaisujen tarvetta.<sup>25</sup> Verohallinnon sisällä on lisäksi käynnistetty keväällä 2014 uusi hanke, joka pyrkii selvittämään kansainvälisten veroilmiöiden erityistilanteita ja vähentämään niistä johtuvaa verovajetta. Hanke kantaa nimeä ”Kansainvälisen verotuksen riski-ilmiot”.<sup>26</sup>

Kokoavasti voidaan todeta, että siirtohinnoittelutarkastusten määrä tulee jatkossakin kasvamaan ja niihin suunnataan lisää resursseja. Kansantaloudellisessa mittakaavassa tarkastusten johdosta tehtävät siirtohinnoitteluoikaisut ovat hyvin merkittäviä. Siirtohinnoitteluoikaisut ovat kohtalaisen uusi ilmiö Suomessa ja niihin liittyy tähän mennessä ainoastaan vähän oikeuskäytäntöä. Onkin odotettavissa, että korkein hallinto-oikeus ottaa tulevaisuudessa kantaa Konserniverokeskuksen suorittamiin oikaisuihin ja määrittää hyväk-

---

21 Verohallinnon lehdistötiedote 5.2.2013. Siirtohinnoitteluhankkeesta tarkemmin ks. myös Laaksonen 2013, s. 203 ss.

22 Ibid.

23 Verohallinnon lehdistötiedote 20.1.2014.

24 Ibid.

25 Ibid. Ennako-ohjauksokkeilusta ks. Laaksonen 2013, s. 204 ss.

26 Verohallinnon tiedote 14.3.2014.

syttävien oikaisujen rajat. Tämä tulee ohjaamaan siirtohinnoittelutarkastajien työtä ja vaikuttamaan sitä kautta laajemmin myös kansalliseen veropohjaan. Johdantoa saatiin jo korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 2014:119, jossa se totesi Konserniverokeskuksen menetelleen virheellisesti katsoessaan oikeustoimen uudelleenluonnehdinnan olevan mahdotonta VML 31 §:n perusteella. Ratkaisun johdosta Konserniverokeskus joutuu määräämään joidenkin vireillä olleiden tapausten tutkinnat raukeamaan lakiin perustumattomina.<sup>27</sup>

## **4 Siirtohinnoittelu arvonlisäverotuksessa – vertailua tuloverotukseen**

### **4.1 AVL 73 c § ja veron perusteen oikaisu**

Siirtohinnoitteluoikaisusta säädetään AVL 73 c §:ssä. Valtuutus oikaisuun annetaan 1 momentissa:

”Jos vastike ilman veron osuutta on huomattavasti 73 e §:ssä tarkoitettua käypää markkina-arvoa alempi, myynnistä tai 26 a §:n 1 momentissa tarkoitetusta yhteisö-hankinnasta suoritettavan veron perusteena pidetään käypää markkina-arvoa.”

Huomionarvoista on, että vastikkeen on oltava *huomattavasti* käypää markkina-arvoa alempi. Hallituksen esityksessä 110/2007 todetaan, ettei ”[p]elkästään se seikka, että myyntihinta alittaisi jonkin verran tavaran tai palvelun ostohinnan tai sen valmistamisesta tai suorittamisesta aiheutuneet välittömät tai välilliset kustannukset, ei siten johtaisi säännöksen soveltamiseen.”<sup>28</sup> Arvonlisäverodirektiivi ei vaadi huomattavuuden kriteerin täyttymistä, vaan vaatimus on lisätty kansallisessa lainsäätämismuutoksessa. Kriteerin soveltamisessa voidaan käyttää oman käytön verotusta koskevaa oikeuskäytäntöä.<sup>29</sup>

Myös AVL:ssa on veronkiertoa koskeva AVL 181 §, joka on pääpiirteissään samankaltainen kuin VML 28 §. Pykälän ensimmäinen momentti onkin samasanainen VML 28 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen kanssa. AVL 181 § edellyttää veronkiertotarkoituksen toteen näyttämistä, mikä nostaa veroviranomaisen kynnystä sen käyttämiseen, siinä missä AVL 73 c

<sup>27</sup> Verohallinnon tiedote 3.7.2014.

<sup>28</sup> HE 110/2007 vp., s. 6.

<sup>29</sup> Juanto – Saukko 2014, s. 164.

§:n soveltaminen ei edellytä näyttöä alivastikkeellisuuden motiivista. AVL 73 c §:ää onkin pidettävä ensisijaisena keinona puuttua alivastikkeellisiin luovutuksiin arvonlisäverotuksessa.<sup>30</sup> Toisaalta AVL 181 §:n soveltaminen ei edellytä etuyhteysmääritelmän täyttymistä, joten teoriassa veronkiertosäännös voi tulla ensisijaisesti sovellettavaksi, jos vaadittua etuyhteyttä ei ole olemassa.<sup>31</sup>

Toisessa momentissa asetetaan lisäedellytykset siirtohinnoitteluoikaisun suorittamiselle: Pykälän 1 momenttia sovelletaan vain, jos:

“1) [K]äypää markkina-arvoa huomattavasti alempi vastike on aiheutunut myyjän ja ostajan välisestä 73 d §:ssä tarkoitetusta etuyhteydestä; ja

2) ostajalla ei ole 10 luvun mukaan oikeutta vähentää hankintaan sisältyvää veroa täysimääräisesti.”

Arvonlisäverotuksen suhteen alihinnoitellulla liiketoimella ei ole useimmissa tilanteissa veronsajalle yhtä suurta merkitystä kuin tuloverotuksessa. Yleensä molemmat etuyhteydessä olevat osapuolet ovat arvonlisäverovelvollisia ja siten myös oikeutettuja AVL:n mukaisiin vähennyksiin. Säännös voi kuitenkin soveltua tilanteissa, joissa hankinta tapahtuu ”joko kokonaan tai osittain yksityistä kulutusta, liiketoiminnan ulkopuolelle jäävää toimintaa, varsinaista arvonlisäverotonta liiketoimintaa tai vähennysrajoitusten alaista toimintaa varten”.<sup>32</sup> Suurin taloudellinen merkitys säännöksellä voi olla pankki-, rahoitus- ja vakuutuskonserneissa, joiden suorittamat myynnit ovat arvonlisäverottomia.<sup>33</sup> Pykälän tarkoittamia tilanteita voi syntyä myös esimerkiksi yleishyödyllisten yhdistysten kanssa tehtävissä liiketoimissa, jotka ovat vapautettuja arvonlisäverosta AVL 4 §:n rajoissa.

Esimerkiksi urheiluseurojen johtoportaisissa on usein henkilöitä, joilla on kiinteät yhteydet liike-elämään. Tehtäessä hankintoja näiden henkilöiden omistamilta tai johtamilta yrityksiltä kauppahinta saatetaan sopia alhaisemmaksi kuin markkinaehtoisessa liiketoimessa. Liiketoimi voi tapahtua ilman verotaakan keventämistarkoitusta, mutta AVL 73 c § soveltuu myös

30 Ks. myös Juanto – Saukko 2014, s. 165.

31 Kuten jäljempänä jaksossa 4.3 kuitenkin havaitaan, arvonlisäverotuksessa etuyhteyden määritelmä on säädetty niin laajaksi, että veronkiertosäännöstä tuskin koskaan sovelletaan etuyhteyden puuttumisen vuoksi.

32 Kallio ym. 2014, s. 450.

33 AVL 41 §, 42 § ja 44 §.

tällaisissa tilanteissa säännöksen soveltamisen kaikkien edellytysten täyttyessä. Vastike on (huomattavasti) käypää markkina-arvoa alempi, mikä johtuu myyjän ja ostajan välillä vallitsevasta etuyhteydestä eikä ostajalla ole täyttä vähennysoikeutta.

Kolmas momentti muodostaa poikkeuksen pääsääntöön:

”Mitä 1 ja 2 momentissa säädetään, ei sovelleta, jos myyjän ei olisi suoritettava veroa kyseisen tavarán tai palvelun vastikkeettomasta luovuttamisesta omaan käyttöön ottamista koskevien säännösten perusteella.”

Poikkeus soveltuu esimerkiksi tilanteissa, joissa palvelu on huomattavan alivastikkeellinen eikä sitä suoriteta työntekijöille, mutta palvelu kuuluu liiketoimintaan. Liittyminen liiketoimintaan on pystyttävä osoittamaan.<sup>34</sup> Säännöksen tarkoituksena on varmistaa, ettei huomattavan alivastikkeellisten liiketoimien kohtelu ole ankarampaa kuin vastikkeettomien luovutusten.<sup>35</sup>

#### **4.2 Yritysten tavoittelemat hyödyt AVL 73 c §:n tarkoittamissa tilanteissa**

Tuloverotuksessa yritykset pyrkivät siirtohinnoittelulla siirtämään voittoja tai tappioita yritykseltä toiselle konsernin kokonaisverorasituksen minimoimiseksi. Useimmiten kyse on rajat ylittävistä tilanteista. Arvonlisäverotuksessa siirtohinnoittelulla voidaan pyrkiä minimoimaan yksittäisistä transaktioista johtuvat arvonlisäverotaakat konsernissa. Voidaan todeta, että verorasituksen minimointi arvonlisäverotuksellisen siirtohinnoittelun kautta on huomattavasti tuloverotusta suoraviivaisempaa: motiivi kietoutuu poikkeuksetta vähennyskelvottomuuden ympärille. Tuloverotuksessa siirtohinnoittelun motiivit voivat olla moninaisemmat ja vaikeammin hahmotettavissa, sillä siirtohinnoittelulla tavoitellaan hyötyjä useiden yritysten ja niiden suorittamien liiketoimien kokonaisuudessa.

Arvonlisäverotuksessa siirtohinnoittelulla on merkitystä tilanteissa, joissa toinen osapuoli ei voi vähentää ostetun hyödykkeen kauppahintaa osittain tai lainkaan. Tällöin osapuolet voivat sopia liiketoimien hinnoittelun taval-

---

34 Kallio ym. 2014, s. 450.

35 Juanto – Saukko 2014, s. 165.



la, jossa mahdollisimman suuri osuus koko konsernin sisäisestä kaupasta on arvonlisäveron näkökulmasta vähennyskelpoista. Arvonlisäverodirektiivin 80 artiklan implementointi on tehnyt tällaisten jäljempänä kuvailtavien järjestelyjen käyttämisen *teoriassa* mahdottomaksi.

Ensinnäkin etuyhteyshenkilöt voivat sopia käytettävän kauppahinnan käypää markkina-arvoa alhaisemmaksi tilanteissa, joissa ostajalla ei ole täyttä vähennysoikeutta. Ostaja saattaa harjoittaa kokonaan tai osittain arvonlisäverotonta liiketoimintaa taikka sen myynnit on säädetty arvonlisäverottomiksi. Ostaja voi myös olla tuotteen tai palvelun loppukäyttäjä ja siten arvonlisäveroketjun viimeinen lenkki, joka ei voi saada veron palautusta.

Toiseksi on mahdollista kasvattaa toisen osapuolen vähennyskelpoisten menojen suhdetta sopimalla kauppahinnat käypää markkina-arvoa suuremmiksi. Arvonlisäverodirektiivin 80 artikla mahdollistaisi myös tällaisen järjestelyn kieltämisen, mutta tätä ei ole sisällytetty Suomen lainsäädäntöön. Edellä kuvaillun järjestelyn ratio on siinä, että joidenkin valtioiden lainsäädäntö mahdollistaa yritykselle osittaisen arvonlisäveron vähennyskelpoisuuden, joka lasketaan prosentuaalisesti yrityksen liikevaihdosta. Tällaisesta sääntelystä käytetään myös termiä pro rata -järjestelmä. Käymällä kauppaa ylihintaisesti hyödykkeillä, jotka ovat täysin vähennyskelpoisia, pystytään kasvattamaan vähennyskelpoisen osuuden määrää. Näin minimoidaan vähennyskeltottoman liikevaihdon osuus. Suomessa ei ole käytössä pro rata -järjestelmää, vaan vähennyskelpoisuus määrittyy liiketoimikohtaisesti. Näin ollen käyvän markkina-arvon ylittävistä kauppahinnoista ei myöskään otettu säännöstä arvonlisäverolakiin.<sup>36</sup>

#### 4.3 AVL 73 d § ja etuyhteyssuhde

Arvonlisäverolaissa etuyhteyden määritelmä sisältyy 73 d §:ään. Etuyhteys on olemassa seuraavissa tilanteissa:

”1) [O]stajana oleva yksityishenkilö kuuluu perhe- tai sukulaisuussuhteen perusteella myyjän lähipiiriin taikka on tähän muutoin läheisessä henkilökohtaisessa suhteessa;

2) ostajana oleva yksityishenkilö omistaa osan myyjän pääomasta tai ostaja on tällaiseen omistajaan 1 kohdassa tarkoitettussa suhteessa;

<sup>36</sup> Ks. HE 110/2007 vp., s. 7.

3) ostajana oleva yksityishenkilö kuuluu myyjän henkilökuntaan tai osallistuu myyjän johtoon tai valvontaan taikka ostaja on tällaiseen henkilöön 1 kohdassa tarkoitettussa suhteessa;

4) ostajana oleva elinkeinonharjoittaja on verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 31 §:n 2 momentissa tarkoitettussa etuyhteydessä myyjään; tai

5) ostaja ja myyjä ovat muutoin läheiseen henkilökohtaiseen suhteeseen taikka johto-, omistus-, jäsenyys-, rahoitus- tai oikeussuhteeseen perustuvassa läheisessä yhteydessä.”

Arvonlisäverodirektiivin 80 artikla jättää etuyhteyden määrittämisen pääosin kansallisen lainsäätäjän tehtäväksi. Suomessa etuyhteyden määritelmä arvonlisäverolaissa on säädetty erittäin laajaksi. Ensinnäkin se kattaa 4 kohdan nojalla VML:n etuyhteyden määritelmän, minkä lisäksi siinä on otettu erityisesti huomioon tilanteet, joissa yksityishenkilöt voisivat saada verotuksellista hyötyä. Lisäksi säännöksessä korostuvat yritysten liiketoimista päättävien henkilöiden suhteet liiketoimen toiseen osapuoleen. Koska säännöstä lienee tarkoitus myös tulkita laajasti, on vaikea keksiä realistista tilannetta, jossa Verohallinto ei voisi väittää alentuneen vastikkeen johtuvan etuyhteyssuhteesta. Tällaisessa tilanteessa kyseeseen voisi tulla suurelle yleisölle suunnattu alennus. Arvonlisäverotuksellisen etuyhteyden määritelmä täyttyy siten helpommin kuin VML 31 §:n 2 momentin etuyhteyden vaatimus. AVL 73 d §:n 4 kohta pitää sisällään viittaussäännöksen VML:n etuyhteysmääritelmään. Tästä seuraa, että etuyhteyden olemassaolo yksin VML:n perusteella ei ole mahdollista. Päinvastainen korreloimattomuus lakien välillä on kuitenkin mahdollista.

Edellä kuvailtiin tapausta, jossa urheiluseura ostaa hyödykkeen käypää markkina-arvoa alemmalla vastikkeella yritykseltä, jonka johdossa työskentelevä henkilö kuuluu seuran jäsenistöön. Tapaus osoittaa tuloverotuksen ja arvonlisäverotuksen erilaisten etuyhteysmääritelmien epäsuhtaisen lopputuloksen. Liiketoimen sovittu vastike voidaan arvonlisäverotuksessa korjata vastaamaan käypää markkina-arvoa ainakin AVL 73 d § 1 momentin 5 kohdan perusteella, mutta VML 31 §:n osalta on vielä erikseen tutkittava, täyttyvätkö etuyhteydelle asetetut kriteerit.

Ajatellaan, että urheiluseura ostaa hyödykkeen kymmenellä eurolla, jota yritys myy ulkopuolisille 100 eurolla. Yleinen arvonlisäverokanta tämän ar-

tikkelin kirjoittamishetkellä on 24 %.<sup>37</sup> Tällöin arvonlisävero hyödykkeestä on 2,40 euroa. Kuten edellä todettiin, tilanteessa täytyvät AVL 73 c §:n edellytykset, joten Verohallinto voi pitää sen nojalla myyntihintana 100 euroa. Yrityksen on tällöin suoritettava liiketoimesta 24 euroa arvonlisäveroa.

Tuloverotuksen kannalta on tarkasteltava, täytyvätkö VML 31 §:n edellytykset siirtohinnoitteluoikaisun suorittamiseksi. Tällöin etuyhteysuhteen olemassaoloa tutkitaan *määräysvallan* näkökulmasta. Jos esimerkiksi yrityksen toimitusjohtaja on ainoastaan rivijäsen urheiluseurassa, VML 31 §:n edellyttämän määräysvalta-kriteerin täytyminen ei liene mahdollista. Näin ollen siirtohinnoitteluoikaisua ei voida suorittaa tuloverotuksessa, vaikka yrityksen voitto pienenee tai sen tappio suurenee tällaisen alihintaisen liiketoimen myötä. Tuloverolain (1535/1992, jäljempänä TVL) 124 §:n 2 momentin mukaan yhteisön tuloveroprosentti on 20. Näin ollen yritys on velvollinen suorittamaan tuloveroa edellä selostetusta liiketoimesta kaksi euroa, kun siirtohinnoitteluoikaistuna velvollisuus olisi ollut 20 euron suuruinen.<sup>38</sup>

Edellä selostettu tapaus on kuviteltavissa lähinnä kansallisissa tilanteissa. Rajat ylittäviä tilanteita, joissa tuloverotuksen ja arvonlisäverotuksen etuyhteyksien määritelmät johtaisivat verottamiseen ainoastaan toisen verolajin osalta, ei juurikaan tapahtune. On otettava huomioon, että esimerkiksi yhdistystoiminta on luonteeltaan yleensä kansallista. Pankki-, rahoitus- ja vakuutustoiminta on puolestaan EU:ssa ja monien EU:n ulkopuolisten valtioiden laeissa säädetty arvonlisäverottomiksi. Näissä toiminnoissa rajat ylittävät tilanteet ovat arkipäivää. Vaikka kansainvälisiin tilanteisiin sovelletaan muodollisesti samoja säännöksiä, etuyhteysmääritelmien poikkeavuudet eivät kuitenkaan tosiasiallisesti ole ongelmallisia: useimmiten pankki-, rahoitus- ja vakuutustoimintaa harjoitetaan yhtiömuotoisesti. Tällöin VML 31 § soveltuu ja on sopuosinnussa AVL 73 d §:n 4 kohdan kanssa, joka pitää sisällään suoran viittauksen VML 31 §:ään.

---

37 AVL 84 §.

38 Urheiluseuralle ei muodostu myöskään velvollisuutta suorittaa lahjaveroa, jos hankinta palvelee sen yleishyödyllistä tarkoitusta (ks. perintö- ja lahjaverolaki (378/1940) 2 §).

Voidaan todeta, että etuyhteyksien erilaiset määritelmät voivat johtaa nimenomaan kansallisissa tapauksissa epäjohdonmukaisiin lopputuloksiin. Kansainvälisissä tilanteissa ongelmia tuskin syntyy.

## 5 AVL 73 e § ja käyvän markkina-arvon määrittäminen

### 5.1 AVL 73 e §:n 1 momentti ja markkinahintavertailumenetelmä

Käyvän markkina-arvon määritelmä sisältyy AVL 73 e §:ään:

”Käyvällä markkina-arvolla tarkoitetaan sitä täyttä määrää, jonka ostaja siinä vaihdannan vaiheessa, jossa tavara tai palvelu myydään, joutuisi kyseisen tavarun tai palvelun saadakseen samana ajankohtana maksamaan vapaan kilpailun vallitessa riippumattomalle myyjälle sen jäsenvaltion alueella, jossa myynti tai yhteisöhankinta on veronalainen.”

Jos 1 momentissa tarkoitettua vertailukelpoista myyntiä ei voida määrittää, käypänä markkina-arvona pidetään:

”1) sitä täyttä määrää, jolla tavarun tai palvelun myynyt elinkeinonharjoittaja tavanomaisesti myy vastaavia tavaroita tai palveluita ja joka on vähintään 2 kohdassa tarkoitettua määrän suuruinen;

2) jos 1 kohdassa tarkoitettua määrää ei ole, 74 tai 75 §:ssä tarkoitettua määrää.

Edellä 1 tai 2 momentissa tarkoitettu määrä ei sisällä veron osuutta.”

Ensinnäkin AVL 73 e §:n avulla tarkastellaan, onko käytetty hinta vastannut käypää markkina-arvoa. Sen toinen funktio on käyvän markkina-arvon määrittäminen tilanteessa, jossa käytetty kauppahinta on ollut alivastikkeellinen. Säännös vastaa siis sisällöllisesti VML 31 §:n määritelmää markkinaehtoisesta hinnoittelusta etuyhteyssuhteessa. AVL 73 e § vastaa Suomen lainsäädännössä soveltuvin osin arvonlisäverodirektiivin 72 artiklaa. Direktiivin englanninkielisessä versiossa kyseisessä artiklassa käytetään nimenomaan termiä *arm's length*, mikä antaa viitteen siitä, että käypä markkina-arvo arvonlisäverotuksessa voitaisiin määrittellä samalla tavalla kuin tuloverotuksessa. Ramsdahl Jensen toteaa, että tämä keventäisi yritysten hallinnollista taakkaa, kun niiden ei tarvitsisi suorittaa arvonmäärittästä molempien verolajien osalta erikseen.<sup>39</sup>

---

<sup>39</sup> Ramsdahl Jensen 2009, s. 891.

Käyvän markkina-arvon määrittäminen AVL 73 e §:n 1 momentin mukaisesti muistuttaa soveltamiskriteereiltään markkinahintavertailumenetelmää. Molemmissa pyritään löytämään mahdollisimman tarkka verrokki kyseessä olevalla alueella. Huomioon otetaan kaikki mahdolliset tekijät siinä vaihdannan vaiheessa, kun tavara tai palvelu myydään. Lisäksi molemmissa liiketoimen arvoksi määritetään se, mitä riippumattomat osapuolet olisivat keskenään sopineet. AVL 73 e §:n 1 momentti eroaa kuitenkin markkinahintavertailumenetelmästä tiukalla alueellisuusvaatimuksellaan. Käyvän markkina-arvon määrittämiseksi ei ole mahdollista käyttää joillain vastaavankaltaisilla markkinoilla tapahtuneita myyntejä, vaan myynnin on tullut tapahtua nimenomaisesti siinä maassa, missä tarkasteltava liiketoimikin. Näin tiukka soveltamiskriteeri saattaa varsinkin pienillä markkinoilla johtaa AVL 73 e §:n 2 momentin soveltamiseen vertailukohtaan puuttuessa.

## **5.2 Siirtohinnoitteluohjeiden mukaisten siirtohinnoittelumenetelmien käytettävyys käyvän markkina-arvon määrittämisessä**

Siirtohinnoitteluohjeissa esitellään erilaisia tapoja suorittaa siirtohinnoittelu. Näistä tavoista markkinahintavertailumenetelmä, jälleenmyyntihintamenetelmä ja kustannusvoittolisämenetelmä ovat liiketoimikohtaisia. Tästä seuraa, että niiden soveltaminen käytännössä edellyttää verrokkiliiketoimen löytämistä ja tutkimista. Näitä kutsutaan myös perinteisiksi menetelmiksi. Uudempia siirtohinnoittelumenetelmiä ovat liiketoiminettomarginaalimenetelmä ja voitonjakamismenetelmä. Näissä menetelmissä markkinaehtoisuus määritellään liikevoiton tasolla jättäen huomiotta yksittäiset transaktiot.

Arvonlisäveron liiketoimikohtaisesta luonteesta johtuen käyvän markkina-arvon määrittämiseen voivat soveltua ainoastaan perinteiset siirtohinnoittelumenetelmät. Kuitenkin käytännössä yritysten yleisimmin käyttämä siirtohinnoittelumenetelmä tuloverotuksessa on liiketoiminettomarginaalimenetelmä, joka ei sovellu AVL 73 e §:n tarkoittaman käyvän markkina-arvon määrittämiseen.<sup>40</sup> Nykyään uudempien siirtohinnoittelumenetelmien käyttäminen siirtohinnoittelussa onkin yleisempää kuin perinteisten mene-

<sup>40</sup> Jaakkola ym. 2012, s. 84.

telmien soveltaminen.<sup>41</sup> Tuloverotuksessa suoritetun siirtohinnoittelun hyväksyminen arvonlisäverotuksessa edellyttäisi siirtymistä takaisin perinteisten siirtohinnoittelumenetelmien käyttämiseen.<sup>42</sup> Joka tapauksessa mikäli perinteiset siirtohinnoittelumenetelmät hyväksyttäisiin myös käyvän markkina-arvon perustaksi, yritykset säästyisivät moneen kertaan suoritettavaa siirtohinnoittelulta ja sen dokumentoinnilta. Tämä vähentäisi sekä yritysten siirtohinnoittelun että veroviranomaisen siirtohinnoittelutarkastuskustannuksia.

Huomioitavaa on, että jäljempänä selostettavassa EU-tuomioistuimen ratkaisussa *Ministero dell'Economia e delle Finanze ja Agenzia delle Entrate v. FCE Bank plc*<sup>43</sup> (jäljempänä FCE Bank -ratkaisu) todetaan kohdassa 39, ettei malliverosopimuksesta voida hakea tulkinta-apua arvonlisäverotapausten tutkimiseen. Malliverosopimus koskee ainoastaan välitöntä verotusta. Koska siirtohinnoitteluohjeet koskevat malliverosopimuksen 9 artiklaa, niitä ei voitaisi näin ollen soveltaa arvonlisäverotuksessa. Lisäksi oikeuskirjallisuudessa on esitetty, että siirtohinnoitteluohjeista, jotka koskevat nimenomaan markkinaehtoisen hinnan määrittämistä tuloverotuksessa, ei voi etsiä yhtymäkohtia arvonlisäverotuksellisen käyvän markkina-arvon tutkimiseen. Syynä on katsottu olevan niiden taustalla vaikuttavien periaatteiden erilaisuus.<sup>44</sup>

Ongelmia syntyy myös verolajien erilaisten ajallisten luonteiden vuoksi. VML:n 14 a–c §:ien mukainen siirtohinnoitteludokumentointi laaditaan verovuosi-kohtaisesti ja siinä on näytettävä toteen verovuoden kuluessa tapahtuneiden transaktioiden markkinaehtoisuus. Siirtohinnoitteludokumentointi on esitettävä veroviranomaisen kehotuksesta. Arvonlisäverotuksen sykli on ainoastaan kuukauden mittainen.<sup>45</sup> Toimiva ratkaisu voisi olla arvonlisäveron vaatiman käyvän markkina-arvon todentamisen liittäminen

41 Karjalainen – Raunio 2006, s. 66.

42 Perinteiset siirtohinnoittelumenetelmät ovat käytettävyydeltään joiltain osin työläämpiä ja haasteellisempia kuin uudemmat siirtohinnoittelumenetelmät. Ongelmia perinteisten siirtohinnoittelumenetelmien käytössä aiheuttaa esimerkiksi vertailukelpoisen tiedon löytäminen. Ks. Karjalainen – Raunio 2006, s. 66.

43 C-210/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze ja Agenzia delle Entrate v. FCE Bank plc*.

44 Jaakkola ym. 2012, s. 140.

45 AVL 162 a §.

osaksi siirtohinnoitteludokumentointia.<sup>46</sup> Toinen vaihtoehto lienee se, että yritykset oikaisevat itse jälkikäteen liiketoimensa arvonlisäverotuksellisen käyvän markkina-arvon mukaisiksi<sup>47</sup> tuloverotuksessa laaditussa siirtohinnoitteludokumentoinnissa havaittujen tarpeiden mukaan. Huomionarvoista on, että AVL:ssa ei nykyisin ole säännöstä, joka velvoittaisi yritykset dokumentoimaan etuyhteyssuhteessa tehdyt transaktionsa siten, että dokumentaatiosta ilmenisi suoritettujen liiketoimien käypien markkina-arvojen mukaisuus.

### 5.3 AVL 73 e §:n 2 momentti ja toissijaiset käyvän markkina-arvon määrittämistavat

AVL 73 e §:n 2 momentin 1 kohdassa, joka vastaa pääosin arvonlisäverodirektiivin 72 artiklan 2 kappaletta säännellään toissijaisista menetelmistä käyvän markkina-arvon määrittämiseksi. Nämä menetelmät tulevat kyseeseen tilanteissa, joissa ”1 momentissa tarkoitettua vertailukelpoista myyntiä ei voida määrittää”. Toissijaisesti käypä arvo määritetään siis etsimällä sisäisiä verrokkeja, joiden kauppahinta on suurempi kuin AVL 74–75 §:issä määritelty oman käytön veron peruste. Jos tällaisia verrokkeja ei ole, käypänä markkina-arvona pidetään momentin 2 kohdan mukaan oman käytön veron perustetta.

AVL 73 e §:n 2 momentin menetelmät eroavat arvonlisäverodirektiivin 72 artiklan 2 kappaleesta juuri niissä kohdin, joissa Ramsdahl Jensen kritisoi artiklaa.<sup>48</sup> Implementoidessaan direktiiviä Suomi on korvannut artiklassa mahdollistetun harkintavaran<sup>49</sup> oikaisun suorittamisessa. Ramsdahl Jensenin mukaan direktiivin sanamuoto antaa veroviranomaiselle mahdollisuuden lisätä hintaan hyväksyttäväksi katsomansa voittomarginaali.<sup>50</sup> AVL 73 e §:n 2 momentin 1 kohdassa kuitenkin säädetään, että käypänä markkina-

46 Kanadassa tuloverotuksen ja arvonlisäverotuksen siirtohinnoittelun ilmoittamisvelvollisuus on kytketty toisiinsa. Ks. Charlet – Koulouri 2009, s. 735, alaviite 80.

47 AVL 191 a §.

48 Ramsdahl Jensen 2009, s. 898.

49 Neuvoston direktiivi 2006/112/EY: 72 artikla 2 kappale 1 kohta: “-- määrää, joka on *vähintään* näiden tai samanlaisten tavaroiden ostohinnan suuruinen taikka ostohinnan puuttuessa vähintään omakustannushinnan suuruinen määritettynä luovutushetkellä” ja 2 kohta: “-- määrää, joka on *vähintään* verovelvolliselle palvelujen suorittamisesta aiheutuvien kustannusten suuruinen”.

50 Ramsdahl Jensen 2009, s. 898.

arvona pidetään sitä *täyttä* määrää, jonka kyseinen elinkeinonharjoittaja tavanomaisesti saa vastaavan hyödykkeen myynnistä. On myös huomattava, että 2 momentin tarkoittamissa tilanteissa ei vaadita jäsenvaltioittain enää yhtä tiukkaa tarkastelua kuin 1 momentissa. Tarkastelu voidaan ulottaa josain muussa valtiossa tehtyyn liiketoimeen. Verohallinto ei siis voine korottaa käypää markkina-arvoa säännöksen soveltamisen perusteella saadusta käyvästä markkina-arvosta sen nojalla, että Suomessa vastaava myynti olisi tapahtunut suuremmalla vastikkeella.

Käyvän markkina-arvon määrittäminen AVL 73 e §:n 2 momentin 1 kohdan mukaan muistuttaa niin ikään markkinahintavertailumenetelmän käyttöä, vaikka siinä on sovellettava osin tiukempia ja osin väljempitä kriteereitä. Markkinahintavertailumenetelmästä ja AVL 73 e §:n 1 momentista 2 momentin 1 kohta eroaa siinä, että kyseeseen tulevat ainoastaan saman elinkeinonharjoittajan suorittamat myynnit. Näin ollen vertailukohdaksi kelpaa ainoastaan sisäinen verrokki erotuksena siihen, että 1 momentissa tarkoitettussa käyvän markkina-arvon määrittämisessä ja markkinahintavertailumenetelmässä voidaan käyttää myös ulkoisia verrokkeja eli samankaltaisten elinkeinonharjoittajien suorittamia myyntejä. Edellä kuvatuin tavoin säännös on puolestaan väljempi alueellisuusvaatimukseltaan.

AVL 73 e §:n 2 momentin 2 kohdan mukaan käypänä markkina-arvona pidetään oman käytön veron perustetta, mikäli 1 kohdan mukaista arvoa ei voida määrittää. Hallituksen esityksessä 110/2007 todetaan, että tällaiset tilanteet ovat poikkeuksellisia.<sup>51</sup> Arvonlisäverodirektiivissä mahdollistetaan sääntely, jonka mukaan käypä markkina-arvo olisi *vähintään* oman käytön veron perusteen suuruinen. 2 kohdassa kuitenkin säädetään, että veron perusteena pidetään nimenomaan oman käytön veron perustetta ilman mahdollisuutta lisätä voittomarginaalia.

#### **5.4 Yhteenveto AVL 73 e §:n mukaisen käyvän markkina-arvon määrittämisestä**

Tällä hetkellä suurimpana kysymyksenä käyvän markkina-arvon määrittämisen osalta on, voidaanko määrittämisessä käyttää siirtohinnoitteluoh-

---

<sup>51</sup> HE 110/2007 vp., s. 9.



jeiden mukaisia siirtohinnoittelumenetelmiä, jotka on luotu siirtohintojen määrittämiseen tuloverotuksessa. EU-tuomioistuin on epäsuorasti todennut, ettei niistä voida etsiä tulkinta-apua näiden kahden verolajin periaatteellisten erojen vuoksi. Oikeuskirjallisuudessa asiasta on esitetty sekä puoltavia että vastustavia näkemyksiä.

Kuten kirjoituksessa on tullut ilmi, arvonlisäverotuksellisen käyvän markkina-arvon määrittäminen muistuttaa monin paikoin siirtohinnoitteluohjeiden tarkoittamia perinteisiä siirtohinnoittelumenetelmiä. Niiden käyttäminen käyvän markkina-arvon määrittämisessä vaikuttaa luontevalta ottaen huomioon myös yritysten hallinnollinen taakka. Siirtohinnoitteludokumentoinnin laatiminen tuloverotuksessa ja liiketoimissa käytettyjen kauppahintojen käypien markkina-arvojen mukaisuuksien todentaminen erikseen arvonlisäverotuksessa voisi olla hyvin raskas taakka, varsinkin jos näiden määrittämiseksi tulisi käyttää kahta eri menetelmää. Edelleen on vaikea kuvitella, että aikanaan linjattava käyvän markkina-arvon määrittämistapa poikkeaisi radikaalisti perinteisistä siirtohinnoittelumenetelmistä. Käytännön soveltamisen suhteen nämä ovat hyvin samankaltaisia. Tällä hetkellä kuitenkin vallitsee epätietoisuus siitä, voidaanko siirtohinnoittelumenetelmiä käyttää AVL 73 c §:ää sovellettaessa.

Kysymys käyvän markkina-arvon määrittämisestä pysynee epäselvänä, kunnes EU-tuomioistuin käsittelee asiaa tai esittää tarkentavan kannanottonsa. Myös OECD:n tulevaisuudessa mahdollisesti antamaa ohjeistusta tulee pitää silmällä.<sup>52</sup> Toistaiseksi ei liene estettä käyttää arvonlisäverotuksellisen käyvän markkina-arvon määrittämisessä siirtohinnoitteluohjeiden mukaisia perinteisiä menetelmiä. Tarkemman ohjeistuksen puuttuessa yrityksiltä ei ole perusteltua vaatia muunlaista lähestymistapaa asiaan.

---

52 OECD:n mahdollisella linjauksella voidaan katsoa olevan sen suositusluonteesta huolimatta huomattavaa painoarvoa, joskaan oikeustilan ei voida katsoa muuttuvan pelkästään sen myötä. Muutokseen vaaditaan nimenomaan EU-tuomioistuimen tarkentava ratkaisu, jossa se käsittelee ongelmaa ja mahdollisesti viittaa OECD:n linjaukseen. Vasta tällöin oikeustila muuttuu.

## 6 Kiinteät toimipaikat ja arvonlisäverotus

### 6.1 Yleistä

Yrityksen kiinteä toimipaikka on etuyhteyssuhteessa siihen yritykseen, jonka kiinteä toimipaikka se on. Tuloverotuksessa kiinteiden toimipaikkojen verotuskohtelu on selkeää, mutta arvonlisäveron osalta kiinteiden toimipaikkojen kohtelussa on vielä epäselvyyksiä. Tämän vuoksi kiinteitä toimipaikkoja käsitellään myös tässä artikkelissa arvonlisäverotuksen osalta.

Kiinteän toimipaikan määritelmä sisältyy AVL 11 §:ään:

”Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan pysyvää liikepaikkaa, josta liiketoimintaa kokonaan tai osaksi harjoitetaan. Rakennus- tai asennustoiminnassa kiinteäksi toimipaikaksi katsotaan urakointikohte tai useat peräkkäiset urakointikohteet, jotka kestävät yli 9 kuukautta.”

Arvonlisäverotuksellisen kiinteän toimipaikan määritelmä vastaa pääosin tuloverotuksessa sovellettavaa TVL 13 a §:n määritelmää.<sup>53</sup> AVL:n ja TVL:n mukaisten kiinteiden toimipaikkojen kriteerit täyttyvät usein samanaikaisesti. Merkittävin ero näiden kahden säännöksen välillä on, että AVL:n mukaan kiinteä toimipaikka ei muodostu edustajan toimien myötä, vaan kiinteän toimipaikan muodostumisen katsotaan aina edellyttävän pysyvää liikepaikkaa. Liikepaikan tulee olla pysyvä sekä ajallisesti<sup>54</sup> että maantieteellisesti<sup>55</sup>. Tärkeänä edellytyksenä on myös liiketoiminnan harjoittaminen pysyvästä liikepaikasta käsin, mikä edellyttää myös henkilöstön läsnäoloa liikepaikassa.<sup>56</sup> Vuoden 2015 alussa kiinteän toimipaikan määrittävä AVL 11 § kumotaan, mutta sen tosiasiallinen soveltamisala pysyy ennallaan.<sup>57</sup>

Tuloverotuksessa kiinteiden toimipaikkojen verotus suoritetaan erillisyyhtiöperiaatteen mukaisesti. Kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa verotetaan se

53 Liikevaihtoverolain aikaan kiinteän toimipaikan määritelmän osalta viitattiin verotuslain kiinteää toimipaikkaa koskeneeseen säännökseen, mutta arvonlisäverolain säätämisen myötä käsitteellinen yhteys tuloverotukseen katkaistiin. Ks. Holopainen 2011, s. 432.

54 HE 88/1993 vp., s. 47 ja Kallio ym. 2014, s. 98.

55 HE 88/1993 vp., s. 47 ja Juanto – Saukko 2014, s. 46.

56 HE 88/1993 vp., s. 48.

57 HE 56/2014 vp., s. 16. Kiinteän toimipaikan käsite määritellään neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 mukaisesti. Tämän vuoksi sen määrittelyä AVL:ssa ei hallituksen esityksen mukaan pidetä tarpeellisena.

tulo, mikä olisi tullut verotettavaksi, jos kiinteä toimipaikka olisi ollut emoyhtiöstään erillinen ja itsenäinen yritys. Näin on meneteltävä, jotta yritykset eivät voisi keinotekoisesti kohdentaa verotettavaa tuloa alhaisen veroasteen valtioihin.

Arvonlisäveron kannalta valtioilla ei ole samanlaista intressiä valvoa kiinteitä toimipaikkoja, koska niihin ei liity yhtä suurta mahdollisuutta veron minimointiin. Arvonlisävero kannetaan yleensä siinä valtiossa, jossa tavara kulutetaan (kulutusperiaate) ja yritykset ovat yleensä oikeutettuja arvonlisäveron palautukseen. Kulutusperiaatetta sovelletaan myös yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisissä *tavaramyynneissä*. Sen sijaan yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisen palvelumyynnin arvonlisävero kohtelu on joiltain osin epäselvää.

## 6.2 FCE Bank -ratkaisu

EU-tuomioistuimen FCE Bank -ratkaisussa katsottiin, että Italiassa sijainnut kiinteä toimipaikka ei ollut arvonlisäverovelvollinen Isossa-Britanniassa sijainneelta pääkonttorilta ostamistaan palveluista. EU-tuomioistuin päätyi ratkaisuunsa pohtimalla, oliko kiinteä toimipaikka taloudellisesti riippuvainen yrityksestä, jonka kiinteä toimipaikka se oli.<sup>58</sup> Koska vastaus oli myönteinen, arvonlisäverovelvollisuus ei aktualisoitunut. Vitale huomauttaa<sup>59</sup>, että vaikka tuomioistuin perustelee tuomiotaan taloudellisilla kriteereillä, itse ratkaisu perustuu juridiseen lähestymistapaan. Tuomion kohdassa 41 todetaan:

”[K]iinteää toimipaikkaa, joka ei ole eri jäsenvaltioon sijoittautuneesta yhtiöstä, *jonhon tämä kiinteä toimipaikka kuuluu, erillinen oikeushenkilö* ja jolle kyseinen yhtiö suorittaa palveluja, ei ole pidettävä verovelvollisena sen vuoksi, että siltä on veloitettu mainituista palveluista aiheutuneita kuluja.”<sup>60</sup>

Charlet ja Koulouri puolestaan huomauttavat<sup>61</sup>, että tuomion perusteluiden (taloudellinen lähestymistapa) ja ratkaisun (juridinen lähestymistapa)

58 Kohta 37: ”FCE IT:llä ei nimittäin sivuliikkeenä ole perustamis pääomaa. Tästä seuraa, että FCE Bank kantaa taloudelliseen toimintaan liittyvän riskin kokonaisuudessaan. Näin ollen FCE IT on riippuvainen FCE Bankista, jonka kanssa se muodostaa yhden ainoan verovelvollisen.”

59 Vitale 2009, s. 797.

60 Kursivointi tässä.

61 Charlet – Koulouri 2009, s. 717.

sanatarkan tulkinnan mukaan kiinteä toimipaikka voisi olla arvonlisäverovelvollinen, jos se olisi taloudellisesti riittävän itsenäinen yrityksestä, jonka kiinteä toimipaikka se on. Lisäksi saman yrityksen kahden kiinteän toimipaikan väliset transaktiot voisivat olla arvonlisäverollisia. Toimipaikat eivät välttämättä ole taloudellisesti riippuvaisia toisistaan, vaan yrityksestä, jonka kiinteitä toimipaikkoja ne ovat.

Arvonlisäverotonta toimintaa harjoittavien yritysten kannattaakin toimia ulkomailla pikemminkin kiinteän toimipaikan muodossa kuin perustaa tytäryhtiö. Ulkomailla toimiva arvonlisäverollista toimintaa harjoittava tytäryhtiö saa kyseisessä valtiossa suorittamansa arvonlisäveron takaisin palautuksena. Sama pätee myös kiinteään toimipaikkaan. Tytäryhtiön ja kiinteän toimipaikan välinen ero ilmenee siinä, että tytäryhtiön myydessä *palvelun* emoyhtiölleen emoyhtiö joutuu suorittamaan arvonlisäveroa. Kiinteä toimipaikka voi puolestaan luovuttaa palvelun yritykselle, jonka kiinteä toimipaikka se on ilman että yritys joutuu suorittamaan arvonlisäveroa. Tämä seuraa siitä, että kiinteä toimipaikka on osa samaa oikeushenkilöä, jolloin arvonlisäverovelvollisuutta ei FCE Bank -ratkaisun mukaisesti synny.

Pääsääntöisesti yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan väliset palvelut ovat luonteeltaan arvonlisäverottomia. Pohdittavaksi tulee kuitenkin, voiko kiinteä toimipaikka tulla arvonlisäverovelvolliseksi, jos se on riittävän itsenäinen yrityksestä, jonka kiinteä toimipaikka se on. Tällöin yritysten ja niiden kiinteiden toimipaikkojen välisiin transaktioihin tulisi kiinnittää erityistä huomiota myös AVL 73 c §:n nojalla.

Edelleen on huomioitava, että EU-tuomioistuimen ratkaisu koskee ainoastaan EU:n jäsenvaltioiden välisiä tilanteita. Joidenkin valtioiden lainsäädännössä kiinteitä toimipaikkoja kohdellaan tässä suhteessa kuten tytäryhtiöitä, jolloin oikeushenkilön sisäisetkin palvelut ovat arvonlisäveron piirissä.<sup>62</sup> Mahdollista on tietenkin myös, että yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisiä transaktioita ei oikaista sen takia, että kyseessä olevalla valtiolla ei ole lainkaan siirtohinnoittelulainsäädäntöä. OECD:n ohjeissa kansainvälisestä arvonlisäverotuksesta ei oteta kantaa myöskään yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisten palveluiden arvonlisäverollisuuteen.

---

<sup>62</sup> Ibid. s. 715, jossa esimerkkivaltioina mm. Sveitsi, Kanada ja Australia.

## 7 Arvonlisäverotukselliset siirtohinnoitteluoikaisut käytännössä

Tuloverotusta koskevien siirtohinnoitteluoikaisujen yhteydessä havaittiin, että siirtohinnoitteluoikaisut ovat kasvussa sekä lukumäärällisesti että ehdotettujen veronlisäysten suuruuden osalta. Siirtohinnoitteluoikaisutilastoista ei kuitenkaan voida vetää johtopäätöksiä siitä, kuinka paljon käyvän markkina-arvon määrittämisiä on suoritettu arvonlisäveron osalta tai kuinka paljon yritysten verotusta on näiden nojalla oikaistu. Käyvän markkina-arvon määrittämisestä ja sen käytöstä ei ole julkaistu samanlaisia tilastoja taikka lehdistötiedotteita kuin tuloverotuksen osalta. Tämä johtuu todennäköisesti siitä, ettei käyvän markkina-arvon määrittäminen ole selkeästi minkään Verohallinnon yksikön vastuulla toisin kuin siirtohinnoitteluoikaisujen suorittaminen. Edelleen käyvän markkina-arvon määrittämisten ja niiden perusteella tehtävien oikaisujen taloudellinen merkitys ei ole läheskään yhtä suuri kuin tuloverotuksessa.

AVL 73 c §:n sisältämän säännöksen käytännön relevanssista voi saada jootoa suoritettujen siirtohinnoitteluoikaisujen perusteella. Kuten aikaisemmin on todettu, käyvän markkina-arvon määrittäminen voi tulla kyseeseen esimerkiksi pankki-, rahoitus- ja vakuutustoimintaa harjoittavien yritysten siirtohinnoittelutarkastuksissa. Tiedustelin Konserniverokeskukselta lukuja edellä mainitulla sektorilla suoritetuista tuloverotuksen siirtohinnoitteluoikaisuista. Ylitarkastaja Johanna Waal totesi, että hän ei voi antaa tarkkoja lukuja, mutta mainitsi, että osa suoritetuista oikaisuista oli kohdistunut pankki-, rahoitus- ja vakuutussektorille.<sup>63</sup> Näin ollen voidaan todeta, että AVL 73 c §:llä on reaalista merkitystä, ja se tulisi ottaa huomioon suoritettaessa verotarkastuksia. Näin sillä tavoiteltu tehokas arvonlisäveropohjan turvaaminen toteutuisi myös käytännön tasolla. Resursseja tulisi keskittää siirtohinnoittelutarkastuksiin sellaisissa konserneissa, joissa kaikilla konserniyhtiöillä ei ole arvonlisäveron vähennysoikeutta tai sitä on rajoitettu.

## 8 Johtopäätökset

Tuloverotussääntelyn VML 31 § ja arvonlisäverotussääntelyn AVL 73 c § pyrkivät samaan tavoitteeseen: valtion verotulojen kasvattamiseen. Toisin

<sup>63</sup> Sähköposti Johanna Waalilta, päivätty 16.6.2014.

ilmaistuna kysymys on oikeutetun verotusvallan säilyttämisestä tilanteissa, joissa samaan taloudelliseen intressipiiriin kuuluvat yritykset tai henkilöt pystyvät sivuuttamaan ulkoisten markkinoiden vaikutuksen keskinäisissä liiketoimissaan. Säännökset eroavat toisistaan konkreettiselta merkitykseltään, sillä elinkeinonharjoittajat voivat yleensä vähentää arvonlisäveron verotuksessaan. Näissä tilanteissa ainoastaan VML 31 § on relevantti. AVL 73 c §:n käyttömahdollisuudet rajoittuvat tilanteisiin, joissa ostajalla ei ole oikeutta vähentää arvonlisäveroa verotuksessaan. Kansantaloudellista merkitystä jälkimmäisellä säännöksellä voi siis olla lähinnä tarkasteltaessa pankki-, rahoitus- tai vakuutustoimintaa harjoittavien konsernien sisäistä hinnoittelua. Muu arvonlisäverottomaksi säädetty toiminta on kansantaloudellisessa mittakaavassa vähäistä.

VML 31 §:n ja AVL 73 d §:n poikkeavilla etuyhteysmääritelmillä ei ole suurta käytännön merkitystä. Tilanteet, joissa siirtohinnoitteluoikaisu voidaan suorittaa etuyhteysmääritelmien erillaisuuden vuoksi ainoastaan toisen verolajin osalta, rajoittuvat käytännössä ainoastaan yhdistys- ja muuhun aatteelliseen toimintaan. Tällainen toiminta on luonteeltaan yleensä pienenmuotoista eikä siten kansantaloudellisesti merkityksellistä.

Artikkelissa tarkastelluista kysymyksistä avoimiksi jäävät yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisten palvelutransaktioiden arvonlisäverollisuus. Lisäksi selkoa tarvittaisiin arvonlisäverotuksellisen käyvän markkina-arvon määrittämiseen liittyviin kysymyksiin. EU-tuomioistuimelta odotetaan tarkennusta FCE Bank -ratkaisussa tehtyyn linjanvetoon kiinteän toimipaikan taloudellisen epäitsenäisyyden merkityksestä sen arvonlisäverovelvollisuuteen. Edelleen mielenkiintoa herättää EU-tuomioistuimen samassa tuomiossa antama linjaus OECD:n malliverosopimuksen soveltumattomuudesta käyvän markkina-arvon määrittämisessä arvonlisäverotuksen alalla. Käytännön näkökulmat niin veroviranomaisten kuin yritystenkin perspektiivistä puoltavat perinteisten siirtohinnoittelumenetelmien hyväksyttävyyttä arvonlisäverotuksessa. On vaikea sanoa, onko EU-tuomioistuimen kanta malliverosopimuksen hyödyntämiseen arvonlisäverotuksellisissa kysymyksissä niin absoluuttinen kuin millaisena se ilmenee FCE Bank -ratkaisussa.

On mahdollista, että tuomioistuimelta jäi huomiotta linjauksen reaaliset seuraukset. Ratkaisun aiheuttama oikeustilan epäselvyys ei ole toivottavaa ja tilanteen selkiyttämiseksi kaivataankin EU-tuomioistuimen selventävää kannanottoa asiaan.

Edellä mainittua ongelmaa ei tällä hetkellä voitane ratkaista lopullisesti säättämällä AVL:ssa oikeellisesta käyvän markkina-arvon määrittämisen tavasta. Verohallinto voisi kuitenkin antaa ohjeistuksen siitä, mitä se pitää tällä hetkellä parhaimpana tapana varautua yritysten verotarkastuksissa mahdollisesti aktualisoituviin arvonlisäverotuksellisen siirtohinnoittelun ongelmiin. Kansallisella tasolla voitaneen kuitenkin jo nyt ratkaista kysymys siitä, miten yritysten tulisi dokumentoida etuyhteisyritysten kanssa suoritettujen liiketoimien käypien markkina-arvojen mukaisuus. Tältä osin AVL:iin tulisi lisätä asiaa koskeva säännös. Kelvollisena ratkaisuna voitaisiin pitää sitä, että käypien markkina-arvojen käyttämisen todentaminen kytkettäisiin tuloverotukselliseen siirtohinnoitteludokumentointiin.

Siirtohinnoittelutarkastukset ja niiden perusteella suoritettut siirtohinnoitteluoikaisut tuloverotuksessa ovat kasvussa vuonna 2012 perustetun siirtohinnoitteluhankkeen vuoksi. Niiden merkitys veropohjan turvaamisessa on edellä esitettyjen lukujen valossa merkittävä. Arvonlisäverotuksessa käyvän markkina-arvon määrittämiseen oikeuttavaa säännöstä ei ole käytetty kertaakaan, vaikka se on ollut voimassa jo vuodesta 2008. Kuten artikkelissa on esitetty, säännöksellä on kuitenkin myös käytännön merkitystä. Säännös tulisi ottaa huomioon suorittaessa verotarkastuksia myös sellaisilla aloilla, joilla ei ole arvonlisäveron vähennysoikeutta tai vähennysoikeutta on rajoitettu.

## Lähteet

### Kirjallisuus

Charlet, Alain – Koulouri, Dimitra: Relations between Head Offices and Permanent Establishments: VAT/GST v. Direct Taxation: The Two Faces of Janus. Teoksessa Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences, toim. Lang, Michael – Melz, Peter – Kristoffersson, Eleonor. Amsterdam, IBFD 2009, s. 703–742. *Charlet – Koulouri 2009*.

Friedlander, Lara – Wilkie, Scott: ”Policy Forum: The History of Tax Treaty Provisions – And Why It Is Important To Know About It”. Canadian Tax Journal, 2006, s. 907–921. *Friedlander – Wilkie 2006*.

Helminen, Marjaana: Kansainvälinen tuloverotus. Helsinki, Edita 2013. *Helminen 2013*.

Holopainen, Jari: Elinkeinonharjoittajan sijoittautuminen arvonlisäverotuksessa neuvoston uuden täytäntöönpanoasetuksen valossa. Verotus, 2011, s. 429–437. *Holopainen 2011*.

Jaakkola, Riika – Laaksonen, Sanna – Nikula, Timo – Palmu, Mikko – Paronen, Vesa – Sandelin, Eric – Vasenius, Suvi: Siirtohinnoittelu käytännössä. Porvoo, Edita 2012. *Jaakkola ym. 2012*.

Jogarajan, Sunita: ”The Conclusion and Termination of the “First” Double Taxation Treaty”. British Tax Review, Volume 3, 2012, s. 283–306. *Jogarajan 2012*.

Juanto, Leila – Saukko, Petri: Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. Helsinki, Talentum 2014. *Juanto – Saukko 2014*.

Kallio, Mika – Nielsen, Ari – Ojala, Marko – Sääsکیlahti, Juha: Arvonlisäverotus 2014. Helsinki, Edita 2014. *Kallio ym. 2014*.

Karjalainen, Jukka – Raunio, Merja: Siirtohinnoittelu. Helsinki, WSOYPro 2006. *Karjalainen – Raunio 2006*.

Laaksonen, Sami: Verohallinnon siirtohinnoitteluhankkeen haasteita. Verotus, 2013, s. 203–210. *Laaksonen 2013*.

Myrsky, Matti: Suomen veropolitiikka. Helsinki, Talentum 2013. *Myrsky 2013*.

Ossa, Jaakko: Yritystoiminnan verotus. Helsinki, Talentum 2014. *Ossa 2014*.

Ramsdahl Jensen, Dennis: Transfer Pricing Principles VAT/GST v. Direct Taxation. Teoksessa Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences, toim. Lang, Michael – Melz, Peter – Kristoffersson, Eleonor. Amsterdam, IBFD 2009, s. 877–900. *Ramsdahl Jensen 2009*.

Singh, R.R. – Nagpal, Neetika Kaushal: India’s Investment Climate: Addressing Concerns about Tax Policy. ICRIER 2014. *Singh – Nagpal 2014*.

Terra, Ben – Wattel, Peter: European Tax Law – Sixth Edition. Alphen aan den Rijn, Kluwer 2012. *Terra – Wattel 2012*.

Tikka, Kari S. – Nykänen, Olli – Juusela, Janne – Viitala, Tomi: Yritysverotus I-II, jatkuva-tydenteinen. Talentum. *Tikka ym.*



Vitale, Francesca: Relations between Head Offices and Permanent Establishments: VAT/GST v. Direct Taxation. Teoksessa Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences. toim. Lang, Michael – Melz, Peter – Kristoffersson, Eleonor. Amsterdam, IBFD 2009, s. 773–804. *Vitale 2009*.

Vogel, Klaus: Klaus Vogel on Double Taxation Conventions - A Commentary to the OECD, UN and U.S. Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital, with Particular Reference to German Treaty Practice. London, Kluwer 1997. *Vogel 1997*.

### **Virallislähteet**

Arvonlisäverolaki 1501/1993.

Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi 88/1993. *HE 88/1993 vp.*

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain ja Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön annetun lain muuttamisesta 56/2014. *HE 56/2014 vp.*

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta 110/2007. *HE 110/2007 vp.*

Laki verotusmenettelystä 1558/1995.

OECD: International VAT/GST Guidelines, 2014.

OECD: Model Tax Convention on Income and Capital, 2010.

OECD: Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 2010.

OECD: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010.

Verohallinnon lehdistötiedote 5.2.2013: ”Verohallinnon siirtohinnoitteluhanke tuottaa tulosta”.

Verohallinnon lehdistötiedote 20.1.2014: ”Verohallinnon siirtohinnoittelutyö edistyy”.

Verohallinnon ohje: ”Ulkomaisen yhteisön tuloverotus Suomessa – Liiketulo ja muut ulkomaisen yhteisön Suomesta saamat tulot”, Dnro A86/200/2013.

Verohallinnon tiedote 14.3.2014: ”Kansainväliset veroilmiöt Verohallinnon valvonnan kohteena”.

Verohallinnon tiedote 3.7.2014: ”Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu linjasi siirtohinnoittelua koskevan säännöksen tulkintaa ja OECD:n ohjeiden tulkintaa ohjaavaa vaikutusta”.

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY.

### **Oikeustapaukset**

EU-tuomioistuimen ratkaisu C-210/04, Ministero dell'Economia e delle Finanze ja Agenzia delle Entrate v FCE Bank plc, annettu 23.3.2006.

EU-tuomioistuimen yhdistetyissä asioissa C-621/10 ja C-129/11 antama ratkaisu, Balkan and Sea Properties ADSITS ja Provadinvest OOD, annettu 26.4.2012.

KHO 2013:36.

KHO 2014:33.

KHO 2014:119.

### **Sähköpostihaastattelut**

Sähköposti Johanna Waalilta, päivätty 16.6.2014.

Sähköpostihaastattelut tekijän hallussa.