



**TURUN
YLIOPISTO**
Kauppakorkeakoulu

Ennakolliset siirtohinnoitteluprosessit osana verotuksen oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta

YJ053800 YJPG

Yritysjuridiikan pro gradu -tutkielma

Laatija:

Onni Laitala

Ohjaaja:

Professori Reijo Knuutinen

12.12.2025

Turku

Turun yliopiston laatujärjestelmän mukaisesti tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck -järjestelmällä.

Pro gradu -tutkielma

Oppiaine: Yritysjuridiikka

Tekijä: Onni Laitala

Otsikko: Ennakolliset siirtohinnoitteluprosessit osana verotuksen oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta

Ohjaaja: Professori Reijo Knuutinen

Sivumäärä: 69 sivua + liitteet 3 sivua

Päivämäärä: 12.12.2025

Verotuksessa ennakoitavuuden tarpeen voi nähdä suurempana kuin monilla muilla hallinnollisilla aloilla. Verotus kohdistuu taloudelliseen toimintaan ja täten on tärkeää, että verovelvollinen voi ennen suunnittelemaansa toimeen ryhtymistä varmistua toimen verokohtelusta. Erityisesti siirtohinnoittelussa ennakoitavuuden tarve on suurta, sillä siirtohinnoittelun on esitetty muodostavan yritysverotuksessa laajimman ja vaikeimman epävarmuustekijän. Ennakoitavuuden tärkeyttä lisää vielä se, että joidenkin arvioiden mukaan jopa 60 % maailmankaupasta on konsernien sisäistä, siirtohinnoittelun piirissä olevaa kauppaa.

Tutkielman tarkoituksena onkin perehtyä siihen, millaisia ennakollisia siirtohinnoitteluprosesseja verovelvollisilla on käytössään verotuksen oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden vahvistamiseksi. Lisäksi tutkielmassa pyritään selvittämään, miten nykyiset ennakolliset siirtohinnoitteluprosessit vaikuttavat verotuksen oikeusvarmuuteen ja ennakoitavuuteen sekä pureutumaan nykyisten ennakollisten siirtohinnoitteluprosessien ongelmallisuuksiin, erityisesti verotuksen oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden näkökulmasta. Tutkimuksen tarkoituksena onkin olla veropoliittinen katsaus kyseisiin teemoihin, oikeuskirjallisuutta hyväksikäyttäen. Lisäksi tutkimuksen aihetta lähestytään osaltaan empiirisellä lähestymistavalla, joka luo tutkielmaan vaikuttavuutta ja luotettavuutta, sekä mahdollistaa tutkimuskysymyksiin vastaamisen osittain kokemusperäisen tiedon perusteella.

Tutkielmassa tarkastellaan myös legaliteettiperiaatetta verotuksen oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden takaavana oikeusperiaatteena, erityisesti verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden näkökulmasta. Siirtohinnoittelussa käytettäviä siirtohinnoittelumenetelmiä sivutaan myös esittelynomaisesti, jotta lukija pystyy muodostamaan peruskäsityksen siirtohinnoittelumenetelmien moninaisuudesta ja niiden soveltamisen vaativuudesta osana siirtohinnoittelun dokumentaatioprosessia, joka mahdollisesti altistaa verovelvollisen erilaisille veroriskeille.

Kerätyn haastatteluaineiston perusteella näyttäisi siltä, että nykyiset ennakolliset siirtohinnoitteluprosessit auttavat verovelvollisia vahvistamaan näiden verotuksen oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta. Eri prosesseilla huomataan olevan käyttötarkoituksia erilaisissa tilanteissa ja aineiston perusteella voidaan myös tehdä päätelmää prosessien toimivuudesta suhteessa toisiinsa. Empirian perusteella päädytään myös siihen, että prosessit eivät ole kuitenkaan ongelmattomia, eikä kehitysehdotuksiltakaan välttyä. Yleisesti voidaan myös todeta, että lopulta kaiken keskiössä ennakollisten prosessien toimivuuden kannalta on viranomaisten käytettävissä olevat resurssit, jotka osaltaan takaavat prosessien tehokkuutta ja joustavuutta. Veroriskien hallinnan näkökulmasta myös verovelvollisen laatima siirtohinnoittelustrategia on erittäin tärkeässä roolissa, sillä viime kädessä kansainvälisessä verotuksessa jokaiselta eri valtion veroviranomaisen liikkeeltä ei voi ennakollisilla prosesseillakaan pelastua.

Avainsanat: Siirtohinnoittelu, vero-oikeus, oikeusvarmuus, ennakoitavuus, legaliteettiperiaate, syvennetty asiakasyhteistyö, ennakollinen keskustelu, rajat ylittävä keskustelu, ennakkoratkaisu, ennakkohinnoittelusopimus

SISÄLLYS

Lyhenteet	6
1 Johdanto	7
1.1 Tutkielman taustaa	7
1.2 Tutkimuskysymykset ja tutkielman rajaus	8
1.3 Tutkimuksen metodologiasta	9
1.4 Tutkielman rakenne	11
2 Verotuksen oikeusvarmuus ja ennakoitavuus	13
2.1 Käsitteinä	13
2.2 Siirtohinnoittelussa	15
2.3 Takaajana legaliteettiperiaate: <i>nullum tributum sine lege</i>	18
3 Siirtohinnoittelu	22
3.1 Taustaa	22
3.2 Käsitteenä	24
3.3 Dokumentointi	26
3.4 Siirtohinnoittelumenetelmät	28
3.4.1 Taustaa	28
3.4.2 Markkinahintavertailumenetelmä (CUP)	29
3.4.3 Jälleenmyyntihintamenetelmä (RPM)	30
3.4.4 Kustannusvoittolisämenetelmä (CP)	32
3.4.5 Liiketoiminettomarginaalimenetelmä (TNMM)	33
3.4.6 Voitonjakamisen menetelmä (PS)	34
4 Ennakolliset prosessit	36
4.1 Käytännössä	36
4.2 Syvennetty asiakasyhteistyö	37
4.3 Ennakollinen keskustelu ja rajat ylittävä keskustelu	40
4.4 Ennakkoratkaisu	42
4.5 Ennakkohinnoittelusopimus	45
4.5.1 Taustaa	45
4.5.2 Prosessi	48
4.5.3 Hakemus	49

4.5.4	Ongelmallisuuksista kohti avoimuutta ja sääntelyä	50
5	Ennakolliset siirtohinnoitteluprosessit ja soveltamiskäytäntö	54
5.1	Tutkimusaineiston muodostumisesta	54
5.2	Haastatteluaineiston esittely	55
6	Ennakollisten siirtohinnoitteluprosessien tuoma verotuksen oikeusvarmuus ja ennakoitavuus	67
6.1	Ennakointi avaimena oikeusvarmuuteen	67
6.2	Oikea työkalu kaiken keskiössä	68
7	Lopuksi	71
	Lähteet	76
	Liitteet	80
Liite 1	Haastattelurunko	80
Liite 2	Haastattelut	83
Liite 3	Tietosuojailmoitus	84

Lyhenteet

APA	Advance Pricing Agreement
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CBD	Cross-Border Dialogue
ETY	Euroopan talousyhteisö
HE	hallituksen esitys
HL	hallintolaki (434/2003)
JPTF	Joint Transfer Pricing Forum
KHO	korkein hallinto-oikeus
KPL	kirjanpitolaki (1336/1997)
KVL	keskusverolautakunta
MAP	Mutual Agreement Procedure
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
PL	perustuslaki (731/1999)
VHL	laki Verohallinnosta (503/2010)
VM	valtiovarainministeriö
VML	laki verotusmenettelystä (1558/1995)
vp	valtiopäivät

1 Johdanto

1.1 Tutkielman taustaa

Verotuksessa ennakoitavuuden tarve on suurempi kuin monilla muilla hallinnollisilla aloilla. Verotus kohdistuu taloudelliseen toimintaan, jossa on tärkeää, että verovelvollinen voi ennen suunnittelemaansa toimeen ryhtymistä varmistua sen verokohtelusta. Kysymys on veroriskien havaitsemisesta ja niiden poistamisesta. Verovelvollisen kannalta on tärkeää, että tämä voi ennen suunnittelemaansa oikeustoimeen ryhtymistä varmistua sen verokohtelusta. Verovelvollisen oikeusturva edellyttää, että tällä on mahdollisuus saada sitova etukäteinen kanta toimen veroseuraamuksesta.¹ Ennakolliset prosessit, kuten ennakkoratkaisumenettely mahdollistavat sen, että verovelvollinen saa tiedon oikeustoimen verokohtelusta yleensä jo ennen oikeustoimen tekemistä, mutta joka tapauksessa ennen kuin veroviranomainen ottaa asiaan kantaa toimittaessaan verotusta.²

Siirtohinnoittelussa keskiössä olevat sisäiset liiketoimet muodostavat usein merkittävän osan konsernin normaalista liiketoiminnasta – joidenkin arvioiden mukaan jopa 60 % maailmankaupasta on konsernien sisäistä, siirtohinnoittelun piirissä olevaa kauppaa.³ Siirtohinnoittelun kansainvälinen painoarvo onkin viime aikoina kasvanut huomattavasti, ottaen erityisesti huomioon useiden valtioiden säätämät uudet siirtohinnoittelua ja siirtohinnoittelun dokumentaatiota koskevat säännökset, voimavarojen kohdistamisen siirtohinnoittelun valvomiseen sekä lisääntyneen kansainvälisen yhteistyön.⁴ Näin ollen siirtohinnoittelu ja siirtohinnoittelun dokumentaatiovaatimusten täyttäminen itsessään aiheuttavat yrityksille valtavan määrän hallinnollista taakkaa ja erilaisia veroriskejä, joita on kuitenkin mahdollista keventää erilaisten ennakollisten siirtohinnoitteluprosessien avulla.⁵

¹ Lähtökohtaisesti myös ei-sitovien etukäteisten kantojen voi ajatella helpottavan verovelvollisia vahvistamaan näiden verotuksen oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta, erityisesti ohjeisluonteisesta näkökulmasta. Ei-sitoviin etukäteisiin kantoihin on kuitenkin luonnollisesti suhtauduttava varoen niiden sitomattomuuden vuoksi.

² Myrsky – Rabinä 2015 s. 59–60.

³ Valtioneuvoston kanslia. Siirtohinnoittelu – opas kansainvälistyvälle yritykselle. 2.12.2014, Valtioneuvoston kanslian julkaisusarja 17/2014 s. 11.

⁴ HE 107/2006 kohta 2.3.

⁵ Esimerkiksi maailmanlaajuisen erilaisia konsultointipalveluja tarjoavan Ernst & Youngin vuonna 2024 julkaistussa kansainvälistä verotusta ja siirtohinnoittelua käsittelevästä raportista voidaan erottaa verovelvollisten huoli koskien siirtohinnoitteluun liittyviä veroriskejä, erityisesti kun mukaan otetaan yhteisöjen globaalia vähimmäisverotusta koskeva OECD:n pilari II. Raportista nähdään myös suuresti noussut kiinnostus koskien APA-prosesseja, joka aiemmin on ollut pienempää johtuen prosesseihin kuluvasta ajasta.

Tutkielman aihe on jo pelkästään siitä syystä relevantti, että siirtohinnoittelun on esitetty muodostavan yritysverotuksessa laajimman ja vaikeimmin hallittavan epävarmuustekijän.⁶ Verotuksen oikeusvarmuus on kautta aikojen ollut yksi yritysten tärkeimpänä pitämistä asioista, joka on usein mainittu jopa veroastettakin tärkeämmäksi seikaksi. Erityisesti kansainvälisessä ympäristössä viime vuosina tehtyjen uudistusten myötä verotuksen oikeusvarmuudesta on tullut yhä kriittisempi kysymys.⁷ Lisäksi kun otetaan huomioon kansainvälisessä verotuksessa lisääntyvä sääntely, kuten BEPS ja pilari II, on verotuksen oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden tarkastelu ennakkollisten siirtohinnoitteluprosessien näkökulmasta tärkeää, jotta verovelvolliset pystyvät toimimaan mahdollisimman hyvin ja investointeja ei jätetä tekemättä ainakaan verotuksellisen epävarmuuden vuoksi.

Tutkielman lähdeaineiston kannalta OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat erittäin keskeisessä osassa, sillä niiden rooli siirtohinnoittelussa niin Suomessa kuin kansainvälisestikin on suuri. Siirtohinnoittelua tarkasteltaessa ja tulkittaessa siirtohinnoitteluohjeet ovat vakiinnuttaneet asemansa Suomessa ja niihin on viitattu niin hallituksen esityksissä kuin korkeimman hallinto-oikeuden päätöksissä sekä Verohallinnon ohjeissa.⁸ Kuitenkaan lainsäädännössä itsessään ei ole viitattu OECD:n ohjeisiin ja myös tähän tartutaan tutkielmassa, erityisesti verotuksen oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden kannalta. OECD:n ohjeiden lisäksi tutkielman kannalta tärkeitä lähteitä ovat myös kansallinen verolainsäädäntö, hallituksen esitykset, EU:n komission esitykset ja ehdotukset, eri oikeuskirjallisuus sekä tuomioistuimien, erityisesti korkeimman hallinto-oikeuden päätökset. Tärkeää lähdeaineistoa ovat toki myös tutkielman lopussa toteutettavat empiiriset haastattelut ja näistä johdettavat tulkinnat.

1.2 Tutkimuskysymykset ja tutkielman rajaus

Tämän tutkielman tarkoituksena on selvittää, millaisia ennakkollisia siirtohinnoitteluprosesseja verovelvollisilla on käytössään verotuksen oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden vahvistamiseksi, miten nämä nykyiset prosessit palvelevat verovelvollisia ja liittyykö prosesseihin ongelmallisuuksia, erityisesti verotuksen oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden kannalta.

Tutkimuskysymyksiksi ovat siten edellä sanotun perusteella muodostuneet

⁶ Urpilainen 2019 s. 151.

⁷ Euroopan komissio 2023 s. 4.

⁸ Ks. esimerkiksi teemaa käsittelevä Verohallinnon kannanotto. Verohallinnon ohje. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet tulkintalähteenä. 8.2.2023, Dnro VH/5942/00.01.00/2022.

Millaisia ennakkollisia siirtohinnoitteluprosesseja verovelvollisella on käytössään verotuksen oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden vahvistamiseksi?

Miten nykyiset ennakkolliset siirtohinnoitteluprosessit vaikuttavat verotuksen oikeusvarmuuteen ja ennakoitavuuteen?

Mitä ongelmia nykyisissä ennakkollisissa siirtohinnoitteluprosesseissa on, erityisesti verotuksen oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden kannalta?

Tutkimus on rajattu koskemaan vain ennakkollisia kannanottoja ja yleisesti etukäteen tehtäviä verotukseen liittyviä toimenpiteitä. Tarkoituksena ei ole tarkemmin keskittyä esimerkiksi mahdollisesti jälkikäteisesti tehtäviin veroriitojen selvittelyyn.⁹ Tutkielmassa ei näin ollen käsitellä esimerkiksi keskinäistä sopimusmenettelyä (*Mutual Agreement Procedure*, MAP). Rajaus perustuu asetettuihin tutkimuskysymyksiin, sekä siihen, että ennakkolliset siirtohinnoitteluprosessit ovat keskeisiä välineitä verovelvollisen ja veroviranomaisen välisessä vuorovaikutuksessa. Ennakkolliset prosessit ilmentävät pyrkimystä siirtyä jälkikäteisestä valvonnasta kohti verovelvollisen kannalta ennakoivampaan ja sitä kautta mahdollisesti oikeusvarmempaan verotukseen. Tutkielmassa ei myöskään käydä siirtohinnoittelumenetelmiä tyhjentävästi läpi, vaan pikemminkin esittelynomaisesti siten, että lukija pystyy muodostamaan peruskäsityksen siirtohinnoittelumenetelmien laajuudesta ja niiden soveltamisen vaativuudesta.

1.3 Tutkimuksen metodologiasta

Tutkielman tarkoituksena on olla veropoliittinen katsaus ennakkollisiin siirtohinnoitteluprosesseihin osana verovelvollisten verotuksen oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta, oikeuskirjallisuutta hyväksikäyttäen. Tutkielmassa esitetyt veropoliittiset kannanotot on johdettu oikeuskirjallisuudesta sekä tutkielman osana toteutetuista haastatteluista.

Yleisesti veropolitiikka voidaan jakaa kahteen näkökulmaan, normatiiviseen ja positiiviseen veropoliittiseen tutkimukseen. Normatiivisessa veropoliittisessa tutkimuksessa kysytään, minkälainen veropoliittinen vaihtoehto pitäisi omaksua tai esimerkiksi, minkälainen verotuksen painopisteen veropolitiikassa tulisi olla. Positiivisessa veropoliittisessa tutkimuksessa kysytään muun muassa, minkälaisia vaikutuksia säädetyillä tai säädettäväksi harkituilla verovaihtoehtoilla on, tai

⁹ Jälkikäteen tehtävää siirtohinnoittelu-oikeusasiaa tullaan kuitenkin käsitteen tasolla tarkastelemaan edempänä luvussa 2.2, sillä sen voi ajatella olevan ennakkollisten kannanottojen puntarin toisessa päässä, ikään kuin symmetrisesti. Lisäksi siirtohinnoittelu-oikeusasiaan liittyvää VML 31 §:ää käydään läpi legaliteettiperiaatteen näkökulmasta.

mitkä tekijät käytännössä vaikuttavat omaksuttuihin veropoliittisiin valintoihin. Toisaalta on otettava huomioon, että normatiivinen ja positiivinen veropoliittinen tutkimus voivat niveltyä toisiinsa.¹⁰

Veropoliittisessa tutkimuksessa keskeistä on tutkia lain vaikutuksia ja tavoiteltavaa ihanteellisinta verotuksen oikeustilaa. Apuna voidaan käyttää oikeusdogmaattista menetelmää.¹¹ Veropoliittikan kannalta verolainsäädäntöä voidaan tarkastella muutoksessa olevana ilmiönä ja pyrkiä analysoimaan voimassa olevan oikeustilan ja parhaan mahdollisen saavutettavissa olevan lainsäädännön eroja. Näiden toimien seurauksena on mahdollista esittää perusteltuja ehdotuksia lainsäädännön kehittämiseksi.¹²

Tutkielman aihetta tutkitaan yhdistämällä oikeusdogmaattista eli lainopillista ja veropoliittista tutkimusotetta, tutkimalla lain sisältöä ja tavoitteita sekä esittämällä perusteltuja kannanottoja lainsäädännön ja toimintatapojen kehittämiseksi. Lainopin voi ajatella kuuluvan erityisesti vero-oikeudelliseen tutkielmaan jo pelkästään siitä syystä, että viime kädessä verotuksen on perustuttava legaliteettiperiaatteen mukaisesti lakiin ja näin ollen vero-oikeudelliset teemat useimmiten oikeuslähdeopillisesti edellyttävät lain tulkintaa ja systematisointia. Veropoliittisen otteen tutkielmaan tuo esitetyt perustellut kannanotot, joita ei yleisesti perinteisessä lainopillisessa tutkimuksessa esitetä, vaan perinteinen lainopillinen tutkimus nojaa puhtaasti voimassa olevaan oikeuskirjallisuuteen.¹³

Tutkielman aihetta lähestytään osaksi empiirisellä lähestymistavalla, sillä aiheen veropoliittinen tarkastelu ja tutkimuskysymyksiin vastaaminen vaativat kokemukseräistä tietoa ja käytännön havaintoja. Empiirisellä tutkimuksella tarkoitetaan kokemukseräistä, havainnointiin tai mittaamiseen perustuvaa tutkimusta. Itse sana empiria tarkoittaa kokemusta tai kokemukseräistä. Yleisesti empiirinen lähestymistapa oikeuteen eroaa perinteisestä lainopillisesta tutkimuksesta siten, ettei tutkimuksen tarkoituksena ole tulkita tai systematisoida oikeusnormeja tai pohtia oikeutta yksinomaan filosofisesti tai teoreettisesti. Toisin kuin lainoppi, empiirinen tutkimus ei lähtökohtaisesti ole normatiivista, eli se ei ota kantaa siihen, miten oikeusnormeja pitäisi tulkita.¹⁴ Kuvaileva empiirinen oikeustutkimus tuottaa ilmiöstä pätevän yleiskuvan rakentuen, mitä- ja mitenkysymyksille.¹⁵ Näin ollen tutkimuksen lähestymistapaa voi myös tarkemmin luonnehtia kuvailevaksi empiiriseksi oikeustutkimukseksi. Tutkielman ei kuitenkaan ole tarkoitus olla puhtaasti

¹⁰ Määttä 2007 s. 7.

¹¹ Ks. tarkemmin Lyly 2022 s. 1373.

¹² Myrsky 2013 s. 5.

¹³ Ks. lisää lainopillisesta tutkimuksesta Hirvonen 2011 s. 21–26.

¹⁴ Nieminen – Lähteenmäki 2021 s. 11.

¹⁵ Rautiainen et al. 2023 s. 241.

empiirinen tutkimus, vaan empirialla tavoitellaan keskeisen lisätiedon tuottamista oikeuskirjallisuuden rinnalle.

Lisäksi kyse on kvalitatiivisesta, eli laadullisesta tutkimuksesta. Tutkimuksessa omaksutut lähestymistavat korostavat niin ikään todellisuuden ja siitä saatavan tiedon subjektiivista luonnetta. Tällaista tunnuspiirrettä pidetään keskeisenä laadulliselle tutkimukselle. Keskeistä laadullisessa tutkimuksessa ovat myös tutkittavien kokemukset, ja tutkimuksen tehtävänä on antaa teoreettisesti mielekäs tulkinta kohteena olevasta ilmiöstä. Laadullisen tutkimuksen tarkoituksen kuvaamisen apuna voidaan käyttää *Augustinuksen* nostamaa ajatusta siitä, että sanaa tai puhetta ei voi ymmärtää vain tarkastelemalla sen ulkoiseksi tullutta materialisoitunutta muotoa, vaan tulkinnassa on ymmärrettävä se, millainen sisäinen ajatus tai idea on puheen takana, jonka puhe välittää.¹⁶ Näin ollen on perusteltua hyödyntää myös empirististä lähestymistapaa, sillä pelkästään lakitekstistä ei ole johdettavissa tutkimuskysymyksiin suoranaisia vastauksia.¹⁷ Laadullisen aineiston analysointi tapahtuu niin ikään kahdesta suunnasta käsin, pyrkimyksenä on aineistoa uudelleen lukiessa saada vihjeitä millaisiin teemoihin aineistoa voisi luokitella, kuitenkin vielä tärkeämpänä voi pitää havaintoja käytännön aineiston yksityiskohtien ja kirjallisuudessa esiintyvien näkökulmien niveltävyydestä ja samalla myös eroavuudesta.¹⁸

1.4 Tutkielman rakenne

Tutkielma jakautuu johdantoon, viiteen päälukuun sekä lopussa esitettäviin johtopäätöksiin. Luvussa kaksi perehdytään verotuksen oikeusvarmuuteen ja ennakoitavuuteen teoreettisella tasolla. Luvun tarkoituksena on pureutua erityisesti oikeusvarmuus ja ennakoitavuus käsitteisiin vero-oikeudellisessa kontekstissa, määritellen kyseiset käsitteet oikeuskirjallisuuden avulla. Lisäksi pureudutaan legaliteettiperiaatteeseen, joka viime kädessä takaa edellä mainittujen käsitteiden tavoitteet ja on se oikeusperiaate, josta oikeusvarmuus ja ennakoitavuus pitkälti juontuvat. Luvussa tarkastellaan myös muun muassa oikeusvarmuuteen ja ennakoitavuuteen liittyviä ongelmia sekä punnitaan OECD:n siirtohinnoitteluoehjeiden oikeudellista asemaa osana verolainsäädäntöä.

Kolmannessa luvussa tarkastellaan erityisesti siirtohinnoittelun taustaa ja määritellään yleisesti siirtohinnoittelu käsitteenä. Lisäksi pureudutaan siirtohinnoittelun dokumentointivelvollisuuksiin ja

¹⁶ Puusa – Juuti 2020 s. 76.

¹⁷ Toisin sanoen laista ei löydy vastausta siihen, miten ennakkolliset siirtohinnoitteluprosessit vaikuttavat verotuksen oikeusvarmuuteen ja ennakoitavuuteen, vaan vastaus tähän muodostuu pikemminkin empirisistä haastatteluista ja ainakin osittain veropoliittisista kirjoituksista, kuten vero-oikeudellisista artikkeleista.

¹⁸ Puusa – Juuti 2020 s. 143.

käydään esittelynomaisesti keskeisimmät viisi siirtohinnoittelumenetelmää läpi. Tutkielman aiheen kannalta dokumentointivelvollisuuksien ja siirtohinnoittelumenetelmien esittely on tärkeää, jotta voidaan muodostaa kokonaiskuva siirtohinnoittelukentän vaativuudesta, peilaten tätä erityisesti ennakkollisten prosessien kysyntään ja tarpeeseen. Luku perustuu pitkälti OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin, sillä niiden rooli määriteltäessä siirtohintojen asettamista ja dokumentointia on suuri.

Neljännessä luvussa siirrytään tutkielman varsinaiseen pääteemaan, eli ennakkollisiin siirtohinnoitteluprosesseihin. Prosessit kuvataan yksitellen ja taustoitetaan, millaisesta prosessista on kyse. Lisäksi esitetään mahdollisesti havaittuja puolesta ja vastaan argumentteja, joita on ollut havaittavissa erityisesti oikeuskirjallisuudessa. Erityisesti ennakkohinnoittelusopimusta (APA) käydään tarkemmin läpi, sillä sen rooli ennakkollisten prosessien kentässä on suuri ja sillä pystytään vaikuttamaan parhaiten rajat ylittävissä siirtohinnoittelutilanteissa, jossa osapuolena on toisen valtion veroviranomainen. Neljäs luku luo erittäin keskeistä pohjaa viidennen ja kuudennen luvun empirialle, jotka ovat suuressa osassa erityisesti toiseen ja kolmanteen tutkimuskysymykseen vastaamisen kannalta.

Viides luku käsittää empiiriset haastattelut, joissa on haastateltu siirtohinnoittelun parissa työskenteleviä verotusalan ammattilaisia. Luvussa taustoitetaan empiirisen aineiston hankintaprosessia, paneudutaan yksityiskohtaisesti haastatteluissa kerättyyn aineistoon ja esitellään keskeisimpiä haastatteluiden aikana tulleita näkökulmia, erityisesti sellaisia, jotka ovat joko heikentävät tai vahvistavat tutkimuksessa esitettyjä argumentteja ennakkollisista prosesseista. Kuudennessa luvussa analysoidaan haastatteluissa ilmenneitä, tutkimuksen kannalta tärkeitä mielipiteitä ja kommentteja. Analysoinnin tarkoituksena on ikään kuin vetää yhteen empiirisissä haastatteluissa ilmenneet tärkeimmät asiat ja jalostaa ne sellaiseen muotoon, että niiden käsittely viimeisessä luvussa osana muuta tutkielman aineistoa, on mielekästä.

Viimeisessä luvussa kiedotaan yhteen niin haastatteluaineistosta kuin oikeuskirjallisuudesta selvinneet havainnot ja koostetaan näiden avulla yhteenveto, joka osaltaan vastaa vielä lyhyesti johdannossa esitettyihin tutkimuskysymyksiin. Viimeisessä luvussa tuodaan esille kaikki tutkielman aiheen kannalta relevantit esitetyt johtopäätökset ja kootaan nämä yhteen, esittäen koko aineiston pohjalta perusteltuja ehdotuksia ennakkollisten siirtohinnoitteluprosessien parantamiseksi, osana verotuksen oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta.

2 Verotuksen oikeusvarmuus ja ennakoitavuus

2.1 Käsitteinä

Hyvän verojärjestelmän keskeisiä elementtejä ovat oikeusvarmuus ja ennustettavuus.¹⁹ Oikeusvarmuudessa on kysymys odotuksesta, että verotus tapahtuu lainmukaisesti ja että verovelvollinen voi ja on voinut ennustaa veroratkaisun sisällön.²⁰ Näin ollen erityisesti lain soveltamisen alueella ennustettavuus sisältyy oikeusvarmuuden olemukseen.²¹ Venetsian komission vuonna 2011 julkaisemassa raportissa oikeusvarmuutta on pidetty yhtenä oikeusvaltioperiaatteen keskeisistä elementeistä.²² Raportin mukaan oikeusvarmuuden periaate on olennainen luottamukselle oikeusjärjestelmään ja oikeusvaltioperiaatteeseen. Luottamuksen saavuttamiseksi valtion on muun muassa tehtävä lain teksti helposti saataville ja valtiolla on myös velvollisuus kunnioittaa ja soveltaa ennakoitavalla ja johdonmukaisella tavalla säätämiään lakeja. Lainsäädännön tulee myös olla selkeää ja täsmällistä.

Oikeusvarmuuden käsite koostuu muodollisesta ja materiaalisesta oikeusvarmuudesta. Muodollisen oikeusvarmuuden normatiivinen ydin rakentuu verotuspäätösten ennustettavuuden ja yhdenmukaisuuden varaan. Verotuspäätökset ovat ennustettavia, kun verovelvolliset voivat suurella todennäköisyydellä ennustaa tietyn taloudellisen toimintansa veroseuraamukset. Muodolliseen oikeusvarmuuteen pyritään oikeusturvan niin ennakkollisten kuin jälkikäteisten takeiden avulla. Materiaalinen oikeusvarmuus on normatiivisesti muodollista oikeusvarmuutta laajempi oikeuskäsite, joka oikeuskäsitteenä edellyttää, että verotuspäätökset ennustettavuuden ja yhdenmukaisuuden lisäksi vastaavat myös sisällöltään riittävässä määrin muita oikeusjärjestelmän tausta-arvoja ja -tavoitteita.²³

Oikeusvarmuuteen on uudessa, moderniin hallintoon liittyvässä oikeusvarmuudessa liitetty myös laadullinen ulottuvuus, jonka merkitystä ilmentävät erityisesti perustuslaissa (1.3.2000/731, PL) määritellyt hyvän hallinnon laadulliset kriteerit.²⁴ PL 21 §:n mukaisesti jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivytystä. PL 12.2 §:n mukaisesti

¹⁹ Haapaniemi 2013 s. 24.

²⁰ Verotuksen oikeusvarmuudesta ja ennakoitavuudesta käytetään myös termiä verovarmuus.

²¹ Niskakangas 2011 s. 59. Ks. myös Raitio 2017 s. 81–88.

²² Ks. tarkemmin Euroopan komissio: Venetsian komissio 2011 s. 10–11. Yleisesti ottaen Suomessa oikeusvarmuutta ei niinkään nähdä samankaltaisena oikeusperiaatteena kuin EU:n tasolla.

²³ Soikkeli 2003 s. 15. Ks. myös Äimä 2011 s. 100.

²⁴ Mäenpää 2007 s. 3–4.

viranomaisen hallussa olevat asiakirjat ja muut tallenteet ovat julkisia, ellei erikseen välttämättömien syiden vuoksi lailla ole rajoitettu.

Oikeusvarmuudella tarkoitetaan siis hallinto-oikeudellisessa kontekstissa yleensä viranomaisten päätöksenteon lainmukaisuutta, ennakoitavuutta ja valvottavuutta. Oikeusvarmuus suojaa verovelvollista ja tämän oikeuksia ennen muuta lakiin perustumatonta, mielivaltaista, yllättävää ja sisällöllisesti lainvastaista viranomaisten päätöksentekoa vastaan.²⁵

Oikeusvarmuus ja ennustettavuus ovat pitkään olleet valtiovarainministeriön verotuksen kehitystyössä mukana, muun muassa jo vuonna 2002 VM:n vero-osaston julkaisemassa tuloverotuksen kehittämistyöryhmän muistiossa ternejä on kuvailtu seuraavasti:

Hyvän verojärjestelmän tulisi täyttää myös oikeusvarmuuden edellytykset. Oikeusvarmuudella tarkoitetaan sitä, että veroratkaisut ovat lainmukaisia ja että verovelvollisilla on myös mahdollisuus ennustaa veroratkaisujen sisältö. Veroratkaisuja tehdään verohallinnossa sekä verotuksen oikaisu- ja muutoksenhakuelimissä. Oikeusvarmuuden toteutumiseen vaikuttaa kuitenkin merkittävästi se, miten verolainsäädäntö on laadittu. Oikeusvarmuuden kannalta olisi tärkeää, että verolainsäädäntö olisi mahdollisimman kattavaa, eli verosäädökset kattaisivat ainakin kaikki merkittävimmät ajateltavissa olevat verovelvollisten taloudellisen käyttäytymisen muodot. Jos verolainsäädännössä on selviä aukkoja, verovelvollisilla ei voi olla tietoa taloudellista käyttäytymistään koskevien veroratkaisujen sisällöstä. Oikeusvarmuuden ja ennustettavuuden toteutumista edesauttaa myös se, että lainsäädäntö on laadittu mahdollisimman selkeäksi ja yksinkertaiseksi.

Oikeusvarmuuteen kuuluu laajassa mielessä myös tulevan verolainsäädännön ennustettavuus eli se, että verovelvollisilla on edellytyksiä arvioida taloudellisen käyttäytymisensä verokohtelua lainsäädännön näkökulmasta myös tulevaisuudessa.

Suomen verolainsäädännössä on omaksuttu yleispiirteisen sääntelyn tekniikka, joka on johtanut osaltaan siihen, että säännösmateriaali on suppeampaa kuin muissa maissa. Kyseistä sääntelytapaa käytettäessä merkittävän roolin ovat saaneet prejudikaattisäännöt, jotka ovat korkeimman hallinto-oikeuden päätöksistä johdettavia ratkaisuperiaatteita.²⁶ Korkein hallinto-oikeus toimii siis eräänlaisena lainsäätäjän työn jatkajana, jossa se täyttää lakien aukkopaikat ja sanontojen epämääräisyydet ratkaisuillaan ja niistä johdetuilla prejudikaattisäännöillä.²⁷ KHO ei kuitenkaan missään nimessä ole lainsäätäjä, vaan lainkäyttöelin, joka käsittelee lähinnä valitusasioita. Tuomioistuin ei tee ratkaisuja abstrakteista oikeuskysymyksistä, vaan se ratkaisee käytännössä esiin tulleita yksittäistapauksia tavalla, jolla sen voidaan ajatella ratkaisevan niitä myös tulevaisuudessa.

²⁵ Mäenpää 2019 s. 1–2.

²⁶ Tikka 1990 s. 55.

²⁷ Ks. lisää prejudikaateista ja näiden sitovuudesta esimerkiksi Launiala 2016.

KHO:n oikeutta luova vaikutus perustuu edellä mainittuun seikkaan sekä siihen, että alemmat hallintotuomioistuimet ja Verohallinto noudattavat KHO:n osoittamaa ratkaisulinjaa.²⁸ Oikeudellisten ratkaisujen ennustettavuudella on verotuksessa korostunut merkitys, sillä verotuspäätösten ennustettavuutta voidaan pitää verosuunnittelun perusedellytyksenä.²⁹

Oikeusvarmuus edellyttää toimivaa oikaisu- ja muutoksenhakujärjestelmää, sillä verotus on massatoimintaa, jossa tapahtuu runsaasti virheitä. Näin ollen on tärkeää, että virheelliset ratkaisut korjataan luotettavasti ja nopeasti. Ennustettavuuden lisäämiseksi keskusverolautakunnalta ja Verohallinnolta on saatavilla ennakkoratkaisuja ja ennakkotietoja.³⁰

Oikeusturvan saatavuus ja toteutuminen voidaan ajatella oikeusvarmuutta edistäviin ja turvaaviin tekijöihin. Näin ollen oikeusturvan ulottuvuuksia on mahdollista tarkastella samanlaisella kolmiosaisella jaottelulla kuin oikeusvarmuutta. Jos oikeusturvaa pidetään ensisijaisesti keinona oikeusvarmuuden toteuttamiseksi, myös sen eri erottelu oikeusturvan muodolliseen, materiaaliseen ja laadulliseen ulottuvuuteen on perusteltua. Oikeusturvan tarpeesta konkreettisessa tilanteessa riippuu pitkälti siitä, käytetäänkö oikeusturvakeinoa ensisijaisesti muodollisen, materiaalsen vai laadullisen oikeusvarmuuden toteuttamiseksi.³¹

2.2 Siirtohinnoittelussa

Siirtohinnoittelussa verotuksen oikeusvarmuudella ja ennakoitavuudella voi ajatella olevan erityisen korostettu asema monesta eri syystä.³² Siirtohinnoiteltavat liiketoimet ovat usein euromääräisesti hyvin suuria ja erilaisia liiketoimia on paljon, joten jälkikäteinen verokuormitus erilaisissa oikaisutilanteissa voi kohota suureksi. Asetetut siirtohinnot eivät aina perustu objektiivisesti määritettäviin, selkeisiin laskennallisiin sääntöihin, vaan markkinaehtoperiaatteeseen, joka on hyvin tulkinnallinen riippuen monesta eri olosuhteesta, hintaan vaikuttavasta asiasta ja liiketoimien osapuolista. Siirtohinnoitteluun liittyvät säännöt perustuvat pitkälti OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin, eikä suoraan sitovaan lainsäädäntöön, jonka vuoksi ohjeiden oikeudellista asemaa voi pitää ainakin osittain epäselvänä.³³

²⁸ Niskakangas 2011 s. 60.

²⁹ Soikkeli 2003 s. 35.

³⁰ Ibid. s. 61.

³¹ Ks. tarkemmin Mäenpää 2007 s. 4–5.

³² Sanapari esiintyy useasti yhdessä erityisesti siirtohinnoittelun kontekstissa. Ks. esimerkiksi HE 188/2021 vp.

³³ KPMG 2012 s. 23.

Erityisesti verotuksen ennakoitavuuden suhteen kaksinkertaisen verotuksen uhan minimoimisella on siirtohinnoittelun näkökulmasta tärkeä rooli. Kansainvälisessä ympäristössä kaksinkertaisella verotuksella tarkoitetaan tilannetta, jossa sama verotuskohde on useiden valtioiden verovaatimusten takia joutunut ankaramman yhteenlasketun verorasituksen kohteeksi kuin mikä muuten samanlaisissa olosuhteissa olisi verotettu vain yhdessä valtiossa. Yleisesti verovelvollisten on syytä pyrkiä välttämään tällaisia tilanteita, joista aiheutuu lopullinen kaksinkertainen verotus, koska tilanne johtaa korkeampaan efektiiviseen verorasitukseen.³⁴

Verottamisessa nojaututaan objektiivisiin sääntöihin, eikä subjektiiviseen harkintaan.³⁵ Kuitenkin siirtohinnoittelussa erityisesti markkinaehtoperiaatteen ja käytettyjen siirtohintojen määrittäminen on aina enemmän tai vähemmän subjektiivista, joka luo kahden teeman välille haastavuutta erityisesti ennakoitavuuden näkökulmasta. Osaltaan samaan teemaan voi katsoa liittyvän oikeuskirjallisuudessa esitetyt huolet niin kutsutusta fiktiivisten liiketoimien opista.³⁶ Opilla viitataan Verohallinnon tekemiin soveltamisiin verotusmenettelystä annetun lain (22.12.1995/1558, VML) 31 §:n siirtohinnoitteluoikaisuun liittyen.³⁷

Käytännössä siirtohinnoitteluoikaisussa on kyse siitä, 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.³⁸

VML 31 §:ään liitetty fiktiivisten liiketoimien oppi viittaa säännöksen veroviranomaisille antamaan laajaan valtuutukseen sivuuttaa ja uudelleen luonnehtia verovelvollisen liiketoimia ja liiketoimintamalleja. Oikeuskirjallisuudessa esiintyvän opin mukaan veroviranomaiset voivat sivuuttaa verovelvollisen oikeasti tekemät liiketoimet ilman konkreettista näyttöä niiden virheellisyydestä ja korvata ne viranomaisten itsensä kehittämällä liiketoimilla, jotka viranomaisten

³⁴ KPMG 2024 s. 647.

³⁵ Knuutinen 2015 s. 822.

³⁶ Tulkintatapaa voidaan myös kutsua termillä siirtohinnoittelusäännöksen laajentavan tulkinnan oppi. Ks. tarkemmin Juusela 2018 s. 462–463.

³⁷ Vaikka tutkielman keskiössä onkin ennakkolliset kannanotot, on siirtohinnoitteluoikaisun käsittely luonnollista erityisesti oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden näkökulmasta osana fiktiivisten liiketoimien oppia. Onnistuneilla ennakkollisilla prosesseilla vältytään ainakin suurimmilta jälkikäteisiltä siirtohinnoitteluoikaisuilta, koska liiketoimien ehdoista on sovittu eri valtioiden veroviranomaisten (ja mahdollisesti verovelvollisen) välillä viimeistään ennen niihin ryhtymistä.

³⁸ Ks. tarkemmin siirtohinnoitteluoikaisusta VML 31 §.

mielestä toteuttavat siirtohinnoittelun ytimessä olevaa markkinaehtoperiaatetta oikeaoppisemmin kuin verovelvollisen tosiasiasa toteuttamat liiketoimet. Fiktiivisten liiketoimien oppi tarkoittaa siis käytännössä sitä, että veroviranomaisilla on mielivaltainen verotusoikeus, sillä verovelvollisella ei ole taloudellisia toimenpiteitä toteuttaessaan kovinkaan vahvoja mahdollisuuksia arvioida, tulevatko veroviranomaiset pitämään verovelvollisen oikeasti toteuttamia liiketoimia verotuksen lähtökohtana vai päätyvätkö viranomaiset siihen, että jotkin vaihtoehtoiset, viranomaisten itsensä kehittämät liiketoimet toteuttaisivat paremmin markkinaehtoisen hinnoittelun periaatetta.³⁹

Juuselan esittämää kahta termiä, fiktiivisten liiketoimien oppia ja mielivaltaista verotusoikeutta, kuvastaa hyvin korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisu KHO 2018:173, jossa A-konsernin yhtiöt olivat verovuosina 2006–2008 harjoittaneet rakennusalan tuotteiden valmistusta ja myyntiä. Konsernissa laaditussa siirtohinnoitteludokumentaatiossa konsernin emoyhtiö A Oy:n konsernin valmistusyhtiöiltä perimien lisenssimaksujen markkinaehtoisuus oli määritetty markkinahintavertailumenetelmien mukaan. Verohallinto oli katsonut OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden perusteella, että voitontasojen markkinaehtoisuuden määrittämiseen soveltui voitonjakamismenetelmään perustuva jäännösvoittolisämenetelmä. Käytännössä Verohallinto hylkäsi yhtiön soveltamat siirtohinnoittelumenetelmät riittämättömin perustein ja siirtyi suoraan soveltamaan voitonjakamismenetelmää analysoimatta tapaukseen mahdollisesti paremmin sopivia menetelmiä OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa edellytetyllä tavalla. Lisäksi Verohallinto sovelsi voitonjakamismenetelmää virheellisesti koko konsernin tasolla, sisällyttäen itsenäisiä liiketoiminnan osia mukaan, jonka seurauksena tunnistettiin yhtiön liiketoiminnalle vieraita ja siihen kuulumattomia fiktiivisiä aineettoman omaisuuden liiketoimia konserniyhtiöiden välille.

Ratkaisussa KHO 2018:173 tapaukseen soveltumattoman testausmenetelmän valinta ja sen soveltaminen väärin johtivat tosiasiallisesti siihen, että Verohallinnon laatima analyysi ei osoittanut markkinaehtoisen hinnoittelun tasoa, eikä sitä voitu siten pitää VML 31 §:ään pohjautuvan siirtohinnoitteluoikaisun perustana. Näin ollen VML 31 §:n mukaiseen tulkintaan ei ollut edellytyksiä ja valitus hyväksyttiin KHO:ssa. Huomionarvoista tapauksessa on myös se, että yhtiöllä oli perusteltu syy olettaa liiketoimiensa olevan markkinaehtoisia, sillä liiketoimintamalli ja hinnoittelumenetelmät olivat säilyneet muuttumattomina vuodesta 2002 vuoteen 2015 saakka ja konserniverokeskus oli tehnyt konsernissa säännöllisiä kokonaisverotarkastuksia. Vuonna 2006 kokonaisverotarkastus oli hyväksytty ilman siirtohinnoittelua koskevia muutos- ja oikaisuesityksiä tai huomautuksia.

³⁹ Juusela 2018 s. 462–463.

Siirtohinnoittelun lakitasoisen sääntelyn ollessa vähäistä, ajoittain jopa puutteellista ja siirtohinnoittelun muovautuessa vero-oikeuden kentässä, on olemassa riski siitä, että veroilmoituksen antovuonna verovelvollisen mielessä oikealta siinä hetkessä vaikuttava siirtohinnoitteluanalyysi onkin useita vuosia jälkeenpäin arvioituna virheellinen ja siten Verohallinnon oikaistavissa.⁴⁰ Kuitenkin ennakkopäätös KHO 2018:173 osoittaa sen, että pallo on edelleen verovelvollisella siirtohinnoittelumenetelmän valinnan suhteen, eikä yhtiön käyttämää markkinaehtoisena hinnan määrittävää menetelmää voi noin vain muuttaa, tai liiketoimintamallia voi sivuuttaa, kuten Verohallinto yritti tapauksessa tehdä. Vuosikirjaratkaisu osoittaa myös sen, että verovelvollisten on oltava tarkkana siirtohinnoitteludokumentaation suhteen ja tapaus korostaa entisestään siirtohinnoittelun ennakkollisten prosessien arvoa jälkikäteisten veroriitojen välttämisen näkökulmasta.

2.3 Takaajana legaliteettiperiaate: *nullum tributum sine lege*

Verotuksen oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta voidaan katsoa edistävän yksi vero-oikeuden tärkeimmistä periaatteista, legaliteettiperiaate.⁴¹ Legaliteettiperiaate juontuu perustuslain 81 §:stä, jonka mukaan valtion verosta säädetään lailla, eli toisin sanoen verotuksen tulee perustua lakiin. Lisäksi PL 2.3 §:n mukaan julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin. Vero-oikeudellisen legaliteettiperiaatteen niin kutsuttu täsmällisyysvaatimus edellyttää lainsäännöksiltä riittävää yksiselitteisyyttä ja täsmällisyyttä, jotka toimivat viime kädessä oikeusjärjestelmän muodollisen oikeusvarmuuden sekä siten oikeudellisten ratkaisujen ennustettavuuden ja yhdenmukaisuuden takeena.⁴² Legaliteettiperiaate asettaa verolainsäädännölle myös sisällöllisiä vaatimuksia, sillä verovelvollisuuden olennaisten elementtien tulee olla riittävän täsmällisesti laissa esitettyinä, jotta verovelvollisten on mahdollista ennakoida verotustaan. Legaliteettiperiaate vaikuttaa myös oikeuslähteiden keskinäiseen asemaan ja käyttöön, tehden laista vero-oikeudessa ylivoimaisesti tärkeimmän oikeuslähteen, johon verotuksen tulee aina viimekädessä nojautua.⁴³

Erityisesti oikeusvarmuus on legaliteettiperiaatteen yhteydessä nostettu keskeiseen asemaan. Oikeusvarmuuden periaatteen vastaista olisi, jos verovelvollinen ei voisi luottaa siihen, että liiketoimia verotetaan lainsäädännön mukaisella tavalla.⁴⁴ Lisäksi PL 81.1 §:n näkökulmasta veron

⁴⁰ Karhu 2019 s. 207.

⁴¹ Legaliteettiperiaatteesta käytetään myös termiä lakisidonnaisuuden periaate erityisesti korkeimman hallinto-oikeuden toimista (ks. KHO 2014:119 ja KHO 2016:71). Myös korostetun laillisuuden periaate ja vero-oikeudellinen legalismi ovat toimineet synonyymeinä legaliteettiperiaateelle, ks. Wikström 2008 s. 23.

⁴² Soikkeli 2003 s. 83–84.

⁴³ Knuutinen 2015 s. 814.

⁴⁴ Ks. tarkemmin julkisasiamiehen ratkaisuehdotus 2007, liittyen Marks & Spencer -käsittelyyn C-309/06 kohta 40.

suuruuteen olennaisesti vaikuttavan seikan pitäisi olla luettavissa laista, eikä vain hallituksen esitysten perusteluista. Veroviranomaisilta tällaista työtä voidaan toki edellyttää jo yleisen perehtyneisyyden vuoksi, mutta verovelvollisilta sitä ei voida vaatia, vaan kyseisen säännöksen nojalla veron suuruuden perusteista on oikeus saada selvyyttä jo lakitekstiä lukemalla.⁴⁵ Näin ollen kyseinen lainkohta takaa verovelvolliselle oikeuden lukea veron perusteet laista sekä riittävän ennustettavuuden luomisesta veron suuruudesta verovelvolliselle.⁴⁶

Lähtökohtana lakisidonnaisuuden periaatteessa vero-oikeuden näkökulmasta on, että demokraattisessa yhteiskunnassa veronormien asettamisen pitää tapahtua korkeimmalla päätöksentekotasolla, eli kansanedustuslaitoksen hyväksymällä lailla. Valtiovallan kolmijaon kannalta tarkasteltuna asia voidaan muotoilla niin, että veroista päättäminen on mahdollista vain lainsäädäntövallan muodossa. Veroja ei voida asettaa tuomioistuimin päätösin harjoittamalla tuomiovaltaa eikä käyttämällä toimeenpanovaltaa, eli antamalla esimerkiksi hallinnollisia ohjeita.⁴⁷ Näin ollen Verohallinto ei voi verotuspäätöksensä perusteluissa tukeutua antamiinsa vero-ohjeisiin tai vastaaviin hallintonormeihin, vaan niiden oikeusvaikutus rajoittuu hallinnon sisäisiin asioihin ja suhteisiin.⁴⁸

Koska verotusta ei voida toimittaa hallitusten esitysten tai korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisujen perusteella, on myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden asema verotusta tulkittaessa epäselvä, erityisesti legaliteettiperiaatteen näkökulmasta tarkasteltuna, sillä itse verolainsäädännössä OECD:n siirtohinnoitteluohjeista ei eksplisiittisesti ole mainittu ollenkaan. Toisaalta verolainsäädännössä ei voida myöskään tyhjentävästi luetella yksityiskohtaisia normeja kaikkeen verotukseen liittyvään, vaan tietynlainen tulkintamahdollisuus on oltava olemassa, jo verotuksen dynaamisuuden vuoksi.⁴⁹ Lisäksi liian yksityiskohtainen lainsäädäntötekniikka saattaa heikentää verovelvollisen oikeusvarmuutta liian hankalasti hallittavan oikeusnormiston vuoksi. Kuitenkin jo pelkästään liiketoiminnan näkökulmasta legaliteettiperiaatteen tulkinnan tietynlainen rajoittaminen on perusteltua, sillä verovelvollisten on pystyttävä ennakoimaan tekemiensä liiketoimien veroseuraamukset ja maksettavaksi lankeavat verot.⁵⁰

Täysin ongelmattomana ei voi pitää myöskään sitä, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeita ei ole saatavilla suomeksi. Perustuslain 17 §:n mukaisesti Suomen kansalliskielet ovat suomi ja ruotsi ja

⁴⁵ Ojanen 2008 s. 304–305.

⁴⁶ Äimä 2011 s. 108.

⁴⁷ Wikström 2008 s. 23.

⁴⁸ Ks. lisää Mäenpää 2023 s. 136.

⁴⁹ Ks. Malmgrén 2018 s. 283.

⁵⁰ Ks. aiheesta myös Knuutinen 2015 s. 817–820.

jokaisella on oikeus käyttää muun muassa tuomioistuimessa ja muissa viranomaisasioissa joko suomea tai ruotsia. Näin ollen englanninkielisten siirtohinnoitteluohjeiden tulkinta voi aiheuttaa riskin erilaisista ongelmatilanteista verovelvollisille, jo pelkästään itse siirtohinnoitteludokumentaatiota laatiessa. Kun mukaan otetaan esimerkiksi siirtohintojen tai valitun dokumentaatiomenetelmän soveltuvuuden tulkinta jälkikäteisesti, voi oikeusvarmuus järkkyy helpostikin. Lisäksi ohjeiden englanninkielisyys voi mahdollisesti lisätä hallinnollisia kustannuksia, koska käytännössä tulkinta voi olla jopa mahdotonta tehdä ilman kokeneita verokonsultteja. Näin ollen tulkintaongelmat voivat lisääntyä yritysten karsiessa kuluja koskien ulkoisia konsulttipalveluja ja liiketoiminnan edellytykset voivat edelleen huonontua huonossa taloustilanteessa, jos kielimuurin vuoksi syntyneet veroriskit realisoituvat jälkikäteisesti.

Jo aiemmin mainitun, *Juuselan* esittämän Verohallinnon kehittämän fiktiivisten liiketoimien opin ja legaliteettiperiaatteen välillä esiintyy jännite, jonka voi nähdä horjuttavan verottamisen perustumista lainsäädäntöön koko taloudelliseen toimeen liittyvän elinkaaren ajan. Toisin sanoen kuvitteellisten liiketoimien oppi voidaan nähdä olevan vastoin verotuksellista legaliteettiperiaatetta, sillä verovelvollisella ei juurikaan ole mahdollisuutta arvioida tekemiensä taloudellisten tapahtumien näkökulmasta, ovatko verovelvollisen oikeasti toteuttamat liiketoimet verotuksen lähtökohtana vai päätyvätkö viranomaiset siihen, että jotkin vaihtoehtoiset, kuvitteelliset liiketoimet toteuttaisivat paremmin markkinaehtoisen hinnoittelun periaatetta.⁵¹

Legaliteettiperiaatteen tärkeänä osana voi pitää lain laajentavan tulkinnan kieltoa, tai tuttavallisemmin analogiakieltoa, joka turvaa, tai sen ainakin pitäisi turvata käytännössä jo aikaisemmin mainitun korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisun KHO 2018:173 kaltaisia tilanteita.⁵² Analogiakieltoa ei kuitenkaan pidetä ehdottomana kuten rikosoikeudellisessa kontekstissa, vaan vero-oikeudessa analogian hyväksyttävyyttä tulkitaan siinä valossa, missä määrin tai miten säännöksiä voidaan tulkita analogisesti tai säännösten välisiä aukkoja täyttää analogian avulla. Analogisessa soveltamisessa onkin kyse pitkälti siitä, että säännöksiä sovelletaan tapauksiin, joita ei ole laissa säännelty, mutta jotka ainakin joidenkin kriteerien suhteen arvioidaan olennaisesti samankaltaiseksi laissa säänneltyjen kanssa.⁵³ Jos analogiaa hyödynnetään, edellyttää tämä lainsäädännöksessä mainituilta ja mainitsemattomilta oikeudellisilta ilmiöiltä oleellista samankaltaisuutta. Verotuksessa lainsäädännöksessä mainittujen ja mainitsemattomien taloudellisten ilmiöiden samankaltaisuuden yleisluonteisina arviointiperusteina voidaan käyttää ainakin

⁵¹ Juusela 2018 s. 462–463.

⁵² Ks. lisäksi Juusela 2018 s. 450.

⁵³ Knuutinen 2015 s. 823.

taloudellista yhdenmukaisuutta, neutraliteettia tai veronmaksukykyisyyttä. Analogia ei ole muodollis-looginen ajatusoperaatio, vaan analogia-argumenttinen tilanne, jossa laintulkitsija tuo esille näkemyksensä lainsäätäjän tahdon merkityssisällöstä.⁵⁴

Oikeusperiaatteena legaliteettiperiaate jakaa oikeusoppineita kahtia ja sen voi nähdä muodostavan kaksi eri puolta. Toisen puolen kannattajat suhtautuvat legaliteettiperiaatteeseen lain soveltamisen tasolla ehdottomampana, tulkinnan vapausasteita rajoittavana sääntönä, kun taas vähemmän painoarvoa legaliteettiperiaatteelle antava puolisko ei halua sitoutua yhtä tiukasti lain kirjaimen ja pitävät legaliteettiperiaatetta enemmän suhteellisena periaatteena.⁵⁵ Näin ollen voidaan puhua jaosta ehdottomaan ja suhteelliseen legaliteettiperiaatteeseen. Yhtä kaikki, legaliteettiperiaatetta voi pitää kaikkein tärkeimpänä periaatteena verolainsäädäntöä tulkittaessa ja sen noudattaminen on tärkeää erityisesti lainsäädännön ennustettavuuden turvaamiseksi.⁵⁶ Vaikka Verohallinnolta voidaankin hakea erilaisia ennakkollisia kannanottoja, pitäisi verovelvollisen pystyä tekemään arvio verotuksensa toimittamisesta pelkästään lainsäädäntöön perustuen, ilman raskaita prosesseja.

⁵⁴ Soikkeli 2003 s. 88–89.

⁵⁵ Knuutinen 2018 s. 825–826.

⁵⁶ Malmgrén 2018 s. 291.

3 Siirtohinnoittelu

3.1 Taustaa

Siirtohinnoittelun dokumentointia ja siirtohinnoitteluoikaisua sekä siirtohinnoittelun dokumentointivelvollisuuden laiminlyöntiin liittyvää veronkorotusta koskevat säännökset tulivat verotusmenettelystä annettuun lakiin 1. joulukuuta 2006. Lakimuutosta edeltäneen hallituksen esityksen perusteella uudistuksen tavoitteena oli siirtohinnoittelua koskevan lainsäädännön päivitys vastaamaan kansainvälistä kehitystä, erityisesti siirtohinnoitteludokumentaatiota koskevan säännösten näkökulmasta.⁵⁷ Tämän jälkeen verotusmenettelystä annettua lakia on täydennetty muun muassa markkinaehtoperiaatteen osalta vuoden 2022 alusta alkaen.

Siirtohinnoittelua koskeva lainsäädäntö perustuu Suomessa pitkälti verotusmenettelystä annettuun lakiin, erityisesti lain 14 a-c ja 31 §:iin. Huomionarvoista on kuitenkin mainita, että suomalaisessa siirtohinnoittelukentässä OECD:n siirtohinnoitteluohjeille on muodostunut vahva asema, erityisesti tulkinnallisesta näkökulmasta.⁵⁸ Muun muassa korkein hallinto-oikeus on todennut OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden olevan Suomessa markkinaehtoperiaatteen kannalta merkittävä tulkintalähde.⁵⁹ Siirtohinnoittelukentää säännellään siis useissa eri oikeuslähteissä ja ne voidaan jakaa velvoittavuuden mukaan esimerkiksi seuraavasti:

Vahvasti velvoittavat oikeuslähteet:

- Suomen lainsäädäntö
- Verosopimukset muiden valtioiden kanssa
- Arbitraatiosopimus

Heikosti velvoittavat oikeuslähteet:

- Oikeuskäytäntö
- Lain esityöt

Sallitut oikeuslähteet:

- OECD:n siirtohinnoitteluohjeet

⁵⁷ Ks. HE 107/2006 vp.

⁵⁸ OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden käyttö tulkintalähteenä näkyy esimerkiksi hallituksen esityksessä HE 107/2006 vp sekä ratkaisuisissa KHO 2014:119, KHO 2016:71 ja KHO 2018:173.

⁵⁹ Raunio – Karjalainen 2018 s. 33.

- Oikeuskirjallisuus
- Euroopan unionin antamat ohjeet
- Verohallinnon ohjeet

OECD:n siirtohinnoitteluohjeista on esitetty oikeuskirjallisuudessa myös kannanottoja, jonka mukaan ohjeita tulisi pitää heikosti velvoittavina oikeuslähteinä muun muassa siitä syystä, että näihin on viitattu voimakkaasti esimerkiksi VML:n siirtohinnoittelua koskevien säännösten esitöissä, erityisesti hallituksen esityksissä.⁶⁰

EU:n jäsenvaltiot ovat sopineet keskenään myös yleissopimuksen, jota kutsutaan nimellä arbitraatiosopimus. Kyseessä on yleissopimus kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä (90/436/ETY), jonka tarkoituksena on taata, että etuyhteydessä olevia eri jäsenmaissa asuvia yrityksiä koskeva siirtohinnoitteluohjeistus ei johda kaksinkertaiseen verotukseen. Viime kädessä asia ratkeaa välimiesmenettelyn avulla.⁶¹ Sopimus on siis jäsenvaltioiden tekemä erillinen verosopimus, jonka avulla verovelvollinen voi saattaa siirtohinnoittelutapauksessa uhkaavan kaksinkertaisen verotuksen tilanteen transaktion osapuolten veroviranomaisten ratkaistavaksi keskinäisin sopimusmenettelyin arbitraatiosopimuksen nojalla riippumatta verosopimuksen tai kansallisen lainsäädännön määräyksistä.⁶²

Vuonna 2002 EU:n komissio perusti EU:n *Joint Transfer Pricing Forumin* (EU JPTF), asiantuntijoista koostuvan ryhmän, jonka tarkoituksena oli neuvoa ja avustaa komissiota löytämään käytännön ratkaisuja siirtohinnoittelusäännösten yhtenäiseksi soveltamiseksi EU:n alueella. Kyseinen foorumi laati ohjeistuksia ja suosituksia muun muassa siirtohinnoitteludokumentointiin, ennakkohinnoittelusopimusmenettelyihin sekä vertailutietojen käyttöön EU:ssa.⁶³ Vaikka EU JPTF on nykyisellään lakkautettu, on foorumin luoman ohjeistusten ja suositusten jalanjälki edelleen näkyvissä. Lisäksi foorumin voidaan ajatella luoneen perustaa EU:n suunnittelemaan siirtohinnoitteluohjeistuksen harmonisoinnille, jonka tarkoituksena oli yhtenäistää ohjeistusta EU:ssa velvoittavan direktiivin avulla ja luoda mahdollisuus tämän tulkinnasta syntyvälle EU-tuomioistuimen oikeuskäytännölle.⁶⁴

⁶⁰ KPMG 2012 s. 22–23.

⁶¹ Ks. tarkemmin KPMG 2024 s. 661–662 sekä arbitraatioyleissopimus 90/436/ETY.

⁶² Raunio – Karjalainen 2018 s. 10–11.

⁶³ Ibid. s. 41–42.

⁶⁴ Ks. Euroopan komissio: ehdotus Euroopan neuvoston direktiiviksi siirtohinnoittelusta. COM(2023) 529 final, Strasbourg 12.9.2023.

Euroopan komissio esitti direktiiviä koskien yhdenmukaistettuja siirtohinnoittelusääntöjä vuonna 2023.⁶⁵ Esitys oli pitkään jäissä ja odotti kaikkien EU:n jäsenvaltioiden yksimielistä hyväksyntää komission ehdotukselle.⁶⁶ Säädösehdotuksesta käytiin keskustelua useamman eri valtion puheenjohtajakaudella, viimeisimpänä Puolan puheenjohtajakaudella, joka päättyi kesäkuuhun 2025. Direktiiviin liittyvissä keskusteluissa huolenaiheita olivat erilaiset perustavanlaatuiset periaatteelliset huolenaiheet. Lokakuussa 2025 Euroopan komission julkaisussa komissio ilmoitti aikovansa vetää pois ehdotuksensa siirtohinnoitteludirektiivistä.⁶⁷ Kuitenkin uuden siirtohinnoitteluforumin perustamisesta on ollut keskustelua ja sille on myös saatu tukea eri jäsenvaltioiden suunnalta. Foorumin toimivallasta ja rakenteista ei kuitenkaan ole vielä päästy yhteisymmärrykseen.⁶⁸

Siirtohinnoittelussa on kyse loppujen lopuksi verotulojen jakamisesta kahden valtion välillä. Muistettava on, että kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi valtioiden sopimilla verosopimuksilla on usein keskeinen rooli.⁶⁹ Verosopimukset ovat valtioita sitovia kansainvälisiä sopimuksia, joiden kahdenkertaista verotusta huojentavat määräykset esimerkiksi Suomessa menevät verotusvallan jakautumisen osalta kansallisen lainsäädännön määräysten edelle, sillä määräyksiä on noudatettava, vaikka ne olisivat ristiriidassa kansallisen lainsäädännön kanssa.⁷⁰ Suomessa siirtohinnoittelusäännökset koskevat sekä kotimaisten yritysten välisiä että rajat ylittäviä liiketoimia. Käytännössä veroviranomaisten mielenkiinto kohdistuu yleensä rajat ylittäviin liiketoimiin, sillä vain niiden hinnoittelulla on merkitystä verotulojen jakautumiseen valtioiden välillä.⁷¹

3.2 Käsitteenä

Verotuksessa siirtohinnoittelulla tarkoitetaan toisiinsa etuyhteydessä olevien osapuolten välisten liiketoimien hinnoittelua. Siirtohinnoittelussa tulee noudattaa markkinaehtoperiaatetta (*arm's length principle*), jonka mukaan liiketoimen hinta ja muut ehdot on sovittava kuin riippumattomat osapuolet olisivat sopineet vertailukelpoisen liiketoimen ehdot vastaavissa olosuhteissa.⁷² Markkinaehtoinen siirtohintaa ei ole täydellisesti laskettavissa oleva tarkka arvo, vaan vaihteluväli, jolle riippumattomien

⁶⁵ Ks. tarkemmin Euroopan komissio 2023.

⁶⁶ Karjalainen – Puro 2025 s. 102–103.

⁶⁷ Euroopan komissio: Commission work programme 2026 s. 27.

⁶⁸ Ks. lisää Euroopan unionin neuvosto: Ecofin-neuvoston selvitys verokysymyksistä s. 5–7.

⁶⁹ Suomella on yhteensä yli 70 valtion kanssa tuloverotusta koskeva verosopimus, joka pohjautuu pitkälti OECD:n laatimaa malliverosopimusta, ks. lisää OECD Model Tax Convention on Income and on Capital.

⁷⁰ Raunio – Karjalainen 2018 s. 4.

⁷¹ Raunio – Karjalainen 2018 s. 2.

⁷² Verohallinnon ohje. Siirtohinnoittelun dokumentointi. 28.4.2022, Dnro VH/44/00.01.00/2022, kohta 1.1.

yri­tysten vastaavissa olosuhteissa samoilla markkinoilla samankaltaisissa liiketapahtumissa soveltama siirto­hinta asettuu.⁷³

Markkinaehtoperiaate rakentuu erillisyhtiöperiaatteelle, jonka mukaan konserniyhtiöitä tarkastellaan itsenäisinä yhtiöinä eikä osana konsernia. Suomen verolainsäädännössä erillisyhtiöperiaate korostuu muun muassa sitä kautta, että verotettavan tulon laskeminen tapahtuu yhtiötasolla eikä konsernitasolla. Toisin sanoen yritykset ovat toisistaan erillisiä verovelvollisia, joiden on noudatettava markkinaehtoperiaatetta liiketoimissaan konserniyhtiöiden kanssa.⁷⁴

Markkinaehtoperiaatteen toteutumista arvioitaessa on otettava huomioon VML 31.2 §:n mukaisesti sitä, onko etuyhteydessä olevien osapuolten liiketoimessa sovittu tai määrätty ehtoja riippumattomien osapuolten ehdoista poikkeavasti, tunnistetaan asiaankuuluvat kaupalliset piirteet tai rahoitukselliset suhteet ja näihin suhteisiin vaikuttavat taloudellisesti olennaiset erityispiirteet joita ovat sopimusehdot, osapuolten toiminnot, varat ja riskit, siirretyn omaisuuden tai tarjotun palvelun ominaispiirteet, osapuolten ja markkinoiden taloudelliset olosuhteet sekä osapuolten liiketoimintastrategiat.⁷⁵ Näiden seikkojen perusteella määritetään liiketoimi sen tosiasiallisen sisällön mukaisena.

Liiketoimen osapuolten etuyhteydellä tarkoitetaan VML 31.4 §:n mukaisesti tilannetta, jossa liiketoimen osapuolella on toisessa osapuolella määräysvalta tai kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa. Osapuolella on määräysvalta toisessa osapuolella VML 31.4 §:n kohtien 1–4 mukaan 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.

⁷³ KPMG 2012 s. 136.

⁷⁴ Raunio – Karjalainen 2018 s. 47.

⁷⁵ Vaikka markkinaehtoperiaatteen soveltaminen vaikuttaa äkkiseltään yksinkertaiselta ja helpolta, markkinaehtoisuuden löytäminen ja markkinaehtoperiaatteen soveltaminen tuo haasteita niin verovelvolliselle kuin veroviranomaisille. Tavoitteena ei kuitenkaan ole tarkan tuloksen saavuttaminen, vaan löytää kohtuullinen, luotettaviin tietoihin perustuva arvio markkinaehtoisesta tuloksesta. Ks. lisää OECD:n siirtohinnoitteluohteet 2022, kohta 1.1.3.

3.3 Dokumentointi

VML 14 a §:n mukaisesti tärkeä osa siirtohinnoittelua on dokumentaatiovelvoite, eli verovelvollisen laatima kirjallinen selvitys etuyhteydessä tekemistään liiketoimista, joissa liiketoimen toinen osapuoli on ulkomaalainen, sekä ulkomaalaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisistä toimista.⁷⁶ Huomionarvoista on se, että pieniltä ja keskisuurilta yrityksiltä ei vaadita siirtohinnoitteludokumentointia. Pienellä ja keskisuurella yrityksellä tarkoitetaan VML 14 a §:n 3 momentin kohtien 1–3 mukaan yritystä:

- 1) jonka palveluksessa on vähemmän kuin 250 henkilöä;
- 2) jonka liikevaihto on enintään 50 miljoonaa euroa tai taseen loppusumma enintään 43 miljoonaa euroa; ja
- 3) joka täyttää mikroyritysten sekä pienten ja keskisuurten yritysten määritelmästä annetussa komission suosituksessa 2003/361/EY tarkoitetut yrityksen riippumattomuutta kuvaavat ja muut suosituksen sisältyvät pienen ja keskisuuren yrityksen tunnusmerkit.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan siirtohinnoittelun dokumentoinnilla on kolme tavoitetta

1. varmistaa, että verovelvolliset ottavat asianmukaisesti huomioon siirtohinnoitteluvaatimukset määrittäessään hintoja ja muita ehtoja etuyhteydessä olevien yritysten välisille liiketoimille ja ilmoittaessaan veroilmoituksissaan tällaisista liiketoimista saadut tulot;
2. antaa verohallinnoille tarvittavat tiedot, jotta ne voivat tehdä tietoon perustuvan siirtohinnoitteluriskin arvioinnin; ja
3. antaa verohallinnoille hyödyllistä tietoa, jota ne voivat käyttää suorittaessaan riittävän perusteellisen tarkastuksen niiden lainkäyttövaltaan kuuluvien yhteisöjen siirtohinnoittelukäytännöistä, vaikka voi olla tarpeellista täydentää dokumentaatiota lisätiedoilla tarkastuksen edetessä.

Vuodesta 2017 alkaen OECD:n BEPS-hankkeen seurauksena siirtohinnoitteludokumentointi koostuu kahdesta osasta, koko konsernia koskevasta dokumentista (*Master file*) ja yksittäistä verovelvollista koskevasta dokumentista (*Local file*).⁷⁷

⁷⁶ Toisin sanoen siirtohinnoitteludokumentointi tavoitteena on osoittaa toisistaan riippuvaisten yritysten välisten liiketoimien markkinaehtoisuus ja antaa verovelvollisille suojaa veroviranomaisten jälkikäteen tekemiä siirtohintaoikaisuja vastaan. Tarkoituksena on myös vähentää konsernin sisäisiin liiketoimiin kohdistuvaa kahdenkertaisen verotuksen vaaraa, toisaalta dokumentointi helpottaa veroviranomaisten mahdollisuuksia tutkia siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta. Ks. lisää Helminen 2025 kohta 5.2.

⁷⁷ KPMG 2024 s. 657.

Sisällön puolesta VML 14 b §:n mukaan dokumentointiin on sisällytettävä seuraavat tiedot konsernista (*Master file*):

- 1) organisaatorakenne;
- 2) kuvaus liiketoiminnasta;
- 3) kuvaus aineettomaan omaisuuteen liittyvästä toiminnasta;
- 4) kuvaus rahoitustoiminnasta;
- 5) tilinpäätös tai sen puuttuessa vastaavat olemassa olevat tiedot;
- 6) tiedot rajat ylittävää tulon allokointia koskevista verotuksen ennakkollisista kannanotoista ja sopimuksista.

Yksittäisestä verovelvollisesta siirtohinnoitteludokumentointiin on sisällytettävä seuraavat tiedot (*Local file*):

- 1) organisaatio- ja hallintorakenteen kuvaus;
- 2) tiedot liiketoiminnasta;
- 3) kuvaus etuyhteyssuhteista;
- 4) tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista;
- 5) toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista;
- 6) vertailuarviointi ja käytettävissä oleva tieto vertailukohteista;
- 7) kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta;
- 8) tilinpäätös tai sen puuttuessa vastaavat olemassa olevat tiedot;
- 9) sellaiset verovelvollisen etuyhteyssuhteissa tekemiä liiketoimia koskevat verotuksen ennakkolliset kannanotot ja sopimukset, joita Suomi ei ole antanut tai joissa Suomi ei ole sopimusosapuolena.

Lainkohdan 3 momentin mukaisesti konsernilla tarkoitetaan kirjanpitolain (30.12.1997/1336, KPL) 1 luvun 6 §:ssä tai vastaavissa ulkomaisissa säännöksissä tarkoitettua konsernia.⁷⁸ Huomionarvoista on myös se, että edellä olevaa 1 momenttia sovelletaan myös sellaiseen konserniin kuulumattomaan ulkomaiseen yritykseen, jolla on Suomessa kiinteä toimipaikka.

⁷⁸ Ks. lisää konsernin määritelmästä eri tilanteissa esimerkiksi Kaisanlahti 2024 s. 47–50.

Poikkeuksen dokumentointiin muodostavat lainkohdan 4 momentin tilanteet, joissa konsernitiedot voidaan esittää itsenäisesti toimivan ja eroteltavissa olevan liiketoiminta-alueen osalta, johon verovelvollinen kuuluu. On kuitenkin huomioitava tämän olevan mahdollista vain, jos liiketoiminta-alue toimii muuhun konserniin nähden itsenäisesti ja se on eroteltavissa muussa konsernista. Esimerkiksi konserniin hankittu liiketoiminta saattaa hankinnan jälkeen toimia edelleen itsenäisesti ja noudattaa erilaisia toimintaperiaatteita kuin muu konserni, jolloin liiketoiminta-alueesta on perusteltua laatia erillinen konsernitietojen dokumentointi. Liiketoiminta-alueen osalta esitettyihin konsernia koskeviin tietoihin on kuitenkin sisällytettävä tiedot koko konsernin keskitetyistä toiminnoista ja liiketoimista, jotka koskevat kyseisen liiketoiminta-alueen lisäksi muita konsernin liiketoiminta-alueita.⁷⁹

Niin kutsuttujen vähäisten etuyhteystoimien osalta dokumentointivelvoitteita on kevennetty VML 14 b §:n 5 momentin mukaisesti. Jos verovelvollisen ja jokaisen liiketoimen toisen osapuolen välillä tehtyjen liiketoimien yhteismäärä on verovuonna enintään 500 000 euroa, 1 momentissa mainittujen konsernitietojen, esittämistä ei edellytetä. Myöskään 2 momentin 5—7 kohdissa mainittujen toimintoarvioinnin, vertailuarvioinnin eikä siirtohinnoittelumenetelmän kuvauksen esittämistä ei edellytetä yhteismäärän ollessa enintään 500 000 euroa.

3.4 Siirtohinnoittelumenetelmät

3.4.1 Taustaa

Siirtohinnoittelussa sovelletaan OECD:n siirtohinnoittelumenetelmiä, jotka jaetaan perinteisiin liiketoimimenetelmiin (*traditional transaction methods*) ja voittoon perustuviin menetelmiin (*transactional profit methods*). Perinteisiä menetelmiä ovat markkinahintavertailumenetelmä (*comparable uncontrolled price method*, CUP), jälleenmyyntihintamenetelmä (*resale price method*, RPM) ja kustannusvoittolisämenetelmä (*cost plus method*, CP). Voittoon perustuvia menetelmiä ovat liiketoiminnettomarginaalimenetelmä (*transactional net margin method*, TNMM) ja voitonjakamismenetelmä (*transactional profit split method*, PS).⁸⁰

Siirtohinnoittelumenetelmän valinnassa pyritään aina löytämään kyseiseen tapaukseen parhaiten soveltuva menetelmä. Tämän vuoksi valinnassa tulisi ottaa huomioon OECD:n tunnustamien menetelmien vahvuudet ja heikkoudet, tarkasteltavan menetelmän soveltuvuus valvottavan

⁷⁹ Verohallinnon ohje. Siirtohinnoittelun dokumentointi. 28.4.2022, Dnro VH/44/00.01.00/2022, kohta 5.1.

⁸⁰ Ks. hinnoittelumenetelmiin liittyen Verohallinnon ohje. Siirtohinnoittelun dokumentointi. 28.4.2022, Dnro VH/44/00.01.00/2022, kohta 6.7.1.

liiketoimen luonteen kannalta, joka määritetään erityisesti toiminnallisen analyysin avulla, valitun menetelmän ja/tai muiden menetelmien soveltamiseen tarvittavien luotettavien tietojen saatavuus sekä valvottavien ja valvomattomien liiketoimien vertailukelpoisuus, mukaan lukien niiden olennaisten erojen poistamiseen mahdollisesti tarvittavien vertailukelpoisuuskorjausten luotettavuus. Mikään yksittäinen menetelmä ei ole soveltuva kaikkiin mahdolliseen tilanteeseen, mutta tarpeellista ei ole myöskään todistaa, että tietty menetelmä ei ole kyseiseen tilanteeseen soveltuva.⁸¹ Käytännössä valitun menetelmän perustelu dokumentaation yhteydessä on vaadittua, sillä VML 14 b §:n 2 momentin 7 kohdan mukaisesti siirtohinnoittelun dokumentoinnissa on oltava kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta.

Vuonna 2010 OECD päivitti ohjeisiinsa siirtohinnoittelumenetelmien hierarkiaa siten, että markkinahintavertailumenetelmä säilytettiin suositeltuna menetelmänä, mutta muiden osalta luovuttiin jaosta päämenetelmiin ja muihin menetelmiin sekä näiden keskinäisestä paremmuusjärjestyksestä.⁸² Kuitenkin hierarkia on ainakin välillisesti edelleen havaittavissa OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa, sillä CUP:a pidetään suorimpana ja luotettavimpana tapana soveltaa markkinaehtoperiaatetta, mikäli kontrolloimattomia vertailukelpoisia liiketoimia on löydettävissä.⁸³

3.4.2 Markkinahintavertailumenetelmä (CUP)

Markkinahintavertailumenetelmässä verrataan kontrolloidussa liiketoimessa siirretyn omaisuuden tai palvelujen hintaa vastaavaan hintaan, joka on peritty vastaavassa tilanteessa siirretystä omaisuudesta tai palveluista vertailukelpoisessa kontrolloimattomassa liiketoimessa. Jos näiden kahden hinnan välillä on ero, se voi viitata siihen, että etuyhteisyriyten kaupallisten ja taloudellisten suhteiden ehdot eivät ole markkinaehtoiset ja että kontrolloidun liiketoimen hinta saattaa olla tarpeen korvata kontrolloimattoman liiketoimen hinnalla.⁸⁴

Kontrolloimaton liiketoimi on vertailukelpoinen kontrolloidun liiketoimen kanssa, jos mikään vertailukohteenä olevien liiketoimien tai niitä toteuttavien yritysten välisistä eroista ei voi vaikuttaa olennaisesti avoimen markkinan hintaan tai jos voidaan tehdä kohtuullisen tarkkoja oikaisuja tällaisten erojen olennaisten vaikutusten poistamiseksi.⁸⁵ Toisin sanoen, vertailukelpoisia transaktioita ovat ne, joissa samaa tai vertailukelpoista tuotetta myydään sekä konserniyhtiölle että

⁸¹ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet 2022, kohta 2.2.

⁸² KPMG 2024 s. 665.

⁸³ Ks. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet 2022, kohta 2.15.

⁸⁴ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet 2022, kohta 2.14.

⁸⁵ Ibid. kohta 2.15.

ulkopuolisille tai joissa samaa tai vertailukelpoista tuotetta ostetaan sekä konserniyhtiöltä että ulkopuolisilta tai joissa samaa tai vertailukelpoista tuotetta myydään ja ostetaan toisistaan riippumattomien ulkopuolisten yritysten välillä. CUP:a käytettäessä samanlaisuuden vaatimus on korkea, sillä vähäinenkin ero tuotteessa tai palvelussa voi aiheuttaa sen, että transaktiot eivät ole vertailukelpoisia, vaikka erot ovatkin osittain eliminoitavissa tarkoilla oikaisuilla.⁸⁶

CUP on OECD:n suosittama menetelmä erityisesti tavaroita koskeville liiketoimille etuyhteisyriyten välillä. On kuitenkin huomioitava, että tavaroilla tarkoitetaan lähtökohtaisesti noteerattuja raaka-aineita tai hyödykkeitä (*commodities*), joiden noteerattua hintaa alan riippumattomat osapuolet käyttävät viitteenä hintojen määrittämisessä kontrolloimattomissa liiketoimissa. Näin ollen noteeratulla hinnalla viitataan kyseisenä ajanjaksona kansainvälisiltä tai kotimaisilta hyödykemarkkinoilta saatua hintaa.⁸⁷ CUP:a voidaan käyttää myös aineettoman omaisuuden liiketoimissa sekä rahoitusliiketoimissa.⁸⁸

3.4.3 Jälleenmyyntihintamenetelmä (RPM)

Jälleenmyyntihintamenetelmä perustuu hintaan, jolla etuyhteisyriykseltä ostettu tuote myydään edelleen riippumattomalle yritykselle. Myydyn tuotteen jälleenmyyntihinnasta (*resale price*) vähennetään asianmukainen bruttomarginaali (*resale price margin*), joka edustaa summaa, jolla jälleenmyyjä pyrkii kattamaan myynti- ja muut toimintakulunsa ja suorittamiensa toimintojen perusteella saamaan asianmukaisen voiton, ottaen huomioon käytetyt varat ja otetut riskit. Bruttomarginaalin vähentämisen jälkeen jäljelle jäävä osa voidaan, kun se on oikaistu tuotteen ostoon liittyvillä muilla kustannuksilla, kuten tullimaksuilla, katsoa vertailukelpoiseksi hinnaksi alkuperäisessä omaisuuden siirrossa osakkuusyritysten välillä. Jälleenmyyntihintamenetelmä on todennäköisesti hyödyllisin, kun sitä sovelletaan esimerkiksi markkinointitoimintaan.⁸⁹

Jälleenmyyjän jälleenmyyntihinnan marginaali kontrolloiduissa liiketoimissa voidaan määrittää viittaamalla jälleenmyyjän jälleenmyyntihinnan marginaaliin, jonka sama jälleenmyyjä ansaitsee vastaavissa kontrolloimattomissa liiketoimissa ostetuista ja myydyistä tuotteista (*internal comparable*). Myös riippumattoman yrityksen ansaitsema jälleenmyyntihinnan marginaali vastaavissa kontrolloimattomissa liiketoimissa voi toimia ohjeena (*external comparable*). Jos jälleenmyyjä harjoittaa yleistä välitystoimintaa, jälleenmyyntihinnan marginaali voi liittyä

⁸⁶ Raunio – Karjalainen 2018 s. 110.

⁸⁷ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet 2022, kohta 2.18.

⁸⁸ Ks. näistä tarkemmin esimerkiksi Raunio – Karjalainen 2018 s. 222–240 sekä s. 278–291.

⁸⁹ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet 2022, kohta 2.27.

välityspalkkioon, joka lasketaan yleensä prosenttiosuutena myydyn tuotteen myyntihinnasta. Tällaisessa tapauksessa jälleenmyyntihinnan marginaalin määrittämisessä olisi otettava huomioon toimiiko välittäjä agenttina vai päämiehenä.⁹⁰

Kontrolloimaton liiketoimi on vertailukelpoinen kontrolloituun liiketoimeen, eli toisin sanoen etuyhteisyriyten liiketoimea ja kontrolloimatonta liiketoimea voidaan pitää vertailukelpoisena, mikäli jompikumpi kahdesta seuraavasta ehdosta täyttyy:

- a) mikään vertailukohteenä olevien liiketoimien tai niitä toteuttavien yritysten välisistä eroista (jos sellaisia on) ei voi vaikuttaa olennaisesti jälleenmyyntihinnan marginaaliin avoimilla markkinoilla tai
- b) voidaan tehdä riittävän tarkkoja oikaisuja tällaisten erojen olennaisten vaikutusten poistamiseksi.

Jälleenmyyntihintamenetelmää sovellettaessa vertailujen tekeminen edellyttää yleensä vähemmän oikaisuja tuotteiden erojen huomioonottamiseksi kuin CUP-menetelmää sovellettaessa, koska pienet tuotteiden erot eivät todennäköisesti vaikuta yhtä merkittävästi voittomarginaaleihin kuin hintoihin.⁹¹

Vaikka jälleenmyyntihintamenetelmässä tuote-erot voivat olla laajemmat, on huomioitava, että kontrolloidussa liiketoimessa siirrettävä omaisuus on silti verrattava kontrolloimattomassa liiketoimessa siirrettävään omaisuuteen. Laajemmat erot heijastuvat todennäköisemmin kontrolloidun ja kontrolloimattoman liiketoimen osapuolten välisissä toimintoihin liittyvissä eroissa. Vaikka jälleenmyyntihintamenetelmän käytössä tuotteiden vertailukelpoisuusvaatimukset voivat olla heikommat, tuotteiden vertailukelpoisuuden ollessa parempi myös tulos on parempi. Esimerkiksi, jos liiketoimeen liittyy arvokas tai ainutlaatuinen aineeton omaisuus, tuotteiden samankaltaisuus voi olla tärkeämpää. Erityisesti aineettoman omaisuuden kaltaisissa liiketoimissa tuotteiden samankaltaisuuteen on kiinnitettävä erityistä huomiota, jotta vertailu on pätevää.⁹²

Asianmukaisen jälleenmyyntimarginaalin määrittäminen on helpointa, kun jälleenmyyjä ei lisää tuotteen arvoa merkittävästi.⁹³ Marginaali on tarkempi, mitä nopeammin liiketoimi realisoituu siitä, kun jälleenmyyjä on ostanut tavarat. Mitä pidempään aikaa kuluu alkuperäisen oston ja jälleenmyynnin välillä, sitä nopeammin muut tekijät, kuten muutokset markkinoilla, valuuttakursseissa ja kustannuksissa, on otettava huomioon vertailussa.⁹⁴ Lisäksi marginaalin

⁹⁰ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet 2022, kohta 2.28.

⁹¹ Ibid. kohta 2.29.

⁹² Ibid. kohta 2.31.

⁹³ Ibid. kohta 2.35.

⁹⁴ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet 2022, kohta 2.36.

suuruuteen vaikuttaa jälleenmyyjän suorittamien toimien laajuus alkuperäisen oston ja jälleenmyynnin välillä. Jälleenmyyjä voi suorittaa vain vähäisiä palveluja huolitsijana, toisaalta se voi ottaa täyden omistusoikeuden riskin sekä täyden vastuun ja riskit, jotka liittyvät esimerkiksi tavaroiden mainostamiseen, markkinointiin, jakeluun ja takuuseen.⁹⁵

Suomessa Verohallinto on hyväksynyt jälleenmyyntihintamenetelmän käyttämisen vain niissä tilanteissa, joissa testattavalle transaktiolle löytyy sisäisiä verrokkeja.⁹⁶

3.4.4 Kustannusvoittolisämenetelmä (CP)

Kustannusvoittolisämenetelmä perustuu kustannuksiin, jotka tavaran tai palvelujen myyjälle aiheutuu kontrolloidussa liiketoimessa, jossa tavara siirretään tai palvelut toimitetaan etuyhteyspiirissä olevalle ostajalle. Kustannuksiin lisätään asianmukainen voittolisä, jotta saadaan suoritettujen toimintojen ja markkinaolosuhteiden perustella asianmukainen voitto. Se, mitä saadaan, kun kustannusvoittolisä ja edellä mainitut kustannukset lisätään yhteen, voidaan katsoa alkuperäisen kontrolloidun liiketoimen markkinaehtoiseksi hinnaksi. Kustannusvoittolisämenetelmää voi pitää todennäköisesti hyödyllisimpänä silloin, kun puolivalmiita tuotteita myydään etuyhteysosapuolten välillä, kun osapuolet ovat tehneet yhteisiä laitosopimuksia tai pitkäaikaisia osto- ja toimitussopimuksia tai kun kontrolloitu liiketoimi on palvelujen tarjoaminen.⁹⁷

Myyjän saama kustannusvoittolisä tulisi määrittää mieluiten vertaamalla tätä kustannusvoittolisään, jonka sama myyjä ansaitsee vastaavissa kontrolloimattomissa liiketoimissa myydessään tuotteitaan riippumattomalle ostajalle (*internal comparable*). Lisäksi voidaan käyttää kustannusvoittolisää, jonka riippumaton yritys olisi ansainnut vastaavissa liiketoimissa (*external comparable*).⁹⁸

Kontrolloimatonta liiketoimiä on vertailukelpoinen kontrolloituun liiketoimeen, eli toisin sanoen etuyhteisyriyten liiketoimea ja kontrolloimatonta liiketoimea voidaan pitää vertailukelpoisena, mikäli jompikumpi kahdesta seuraavasta ehdosta täyttyy:

- a) mikään vertailukohteena olevien liiketoimien tai niitä toteuttavien yritysten välisistä eroista (jos sellaisia on) ei voi vaikuttaa olennaisesti kustannusvoittolisään avoimilla markkinoilla tai
- b) voidaan tehdä riittävän tarkkoja oikaisuja tällaisten erojen olennaisten vaikutusten poistamiseksi.

⁹⁵ Ibid. kohta 2.37.

⁹⁶ Ks. lisää Raunio – Karjalainen 2018 s. 120.

⁹⁷ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet 2022, kohta 2.45.

⁹⁸ Ibid. kohta 2.46.

Arvioitaessa onko liiketoimi vertailukelpoinen kontrolloimaton liiketoimi kustannusvoittolisämenetelmän tarkoituksiin, sovelletaan samankaltaisia periaatteita kuin jälleenmyyntihintamenetelmässä. Näin ollen kustannusvoittolisämenetelmässä tuote-erojen huomioon ottamiseksi saatetaan tarvita vähemmän oikaisuja kuin CUP-menetelmää sovellettaessa ja voi olla tarkoituksenmukaista antaa enemmän painoarvoa muille kustannusvoittolisään vaikuttaville vertailutekijöille, kuten suoritetuille toiminnoille tai taloudellisille olosuhteille. Kuten jälleenmyyntihintamenetelmässä, myös kustannusvoittolisämenetelmässä on tehtävä kohtuullisen tarkkoja oikaisuja, mikäli esimerkiksi liiketoimien osapuolten suorittamien toimintojen luonteessa on kustannusvoittolisään olennaisesti vaikuttavia eroja.⁹⁹

3.4.5 Liiketoiminettomarginaalimenetelmä (TNMM)

Liiketoiminettomarginaalimenetelmässä tarkastellaan nettovoittomarginaalia suhteessa asianmukaiseen pohjaan, kuten kustannuksiin, liikevaihtoon tai varoihin, jonka verovelvollinen saa kontrolloidusta liiketoimesta.¹⁰⁰ TNMM toimii usein samalla tavalla kuin jo edellä mainitut siirtohinnoittelumenetelmät kustannusvoittolisämenetelmä ja jälleenmyyntihintamenetelmä.¹⁰¹ Käytännössä vertailtavaa tunnuslukua kutsutaan voittoindikaattoriksi (*net profit indicator* tai *profit level indicator*, PLI) ja menetelmässä vertailu tehdään yleensä liikevoiton tasolla.¹⁰²

Liiketoiminettomenetelmällä selvitetään osapuolen nettovoitto liiketoimesta tai yhdistetyistä liiketoimista. Se on erityisen käyttökelpoinen menetelmä tilanteissa, jossa huolellinen toimintoarviointi on osoittanut, että liiketoimen osapuoli ei tee liiketoimessa ainutlaatuisia tai arvokkaita panostuksia eikä käytä liiketoimessa ainutlaatuista tai arvokasta aineetonta omaisuutta. Liiketoimintanettomarginaalimenetelmää pidetään käytännössä yleisimpänä menetelmänä, jolla monikansalliset konsernit ja verohallinnot määrittävät markkinaehtoisen siirtohinnoittelun.¹⁰³

Yksi liiketoiminettomarginaalimenetelmän vahvuuksista on se, että voittoindikaattoreihin vaikuttavat liiketoimien erot vähemmän kuin hintaan, jota käytetään CUP-menetelmässä. Lisäksi voittoindikaattorit voivat sietää paremmin joitakin kontrolloitujen ja kontrolloimattomien liiketoimien välisiä toiminnallisia eroja kuin bruttokatteet. Erot toiminnoissa yritysten välillä

⁹⁹ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet 2022, kohta 2.47.

¹⁰⁰ Ibid. kohta 2.64.

¹⁰¹ Kyseisiä siirtohinnoittelumenetelmiä kutsutaan ajoittain myös termillä yksipuoliset siirtohinnoittelumenetelmät. Ks. tarkemmin Verohallinnon ohje. Siirtohinnoittelun dokumentointi. 28.4.2022, Dnro VH/44/00.01.00/2022, kohta 6.6.3.

¹⁰² Ks. lisää Raunio – Karjalainen 2018 s. 128.

¹⁰³ Siirtohinnoittelun dokumentointi. 28.4.2022, Dnro VH/44/00.01.00/2022, kohta 6.7.2.

reflektoidut erilaisten toimintakulujen merkeissä. Näiden seurauksena bruttokatteissa voi esiintyä laajaa vaihtelua, mutta voittoindikaattoreiden tasot voivat pysyä suurin piirtein samana.¹⁰⁴

Myyjän saama nettomarginaali etuyhteysliiketoimessa voidaan määrittellä siitä nettomarginaalista, jonka sama yritys ansaitsee riippumattoman osapuolen kanssa tehdyssä vertailukelpoisessa liiketoimessa. Sisäisten vertailukohtien puuttuessa on mahdollista määrittellä kohtuullinen nettomarginaali tarkastelemalla nettomarginaalia, jonka ulkopuolinen riippumaton yritys ansaitsee toiminnastaan.¹⁰⁵

3.4.6 Voitonjakamismenetelmä (PS)

Voitonjakamismenetelmällä pyritään määrittämään markkinaehtoiset lopputulokset tai testaamaan raportoituja tuloksia kontrolloiduille liiketoimille, jotta voidaan arvioida tuloksia, jotka olisi saavutettu riippumattomien yritysten välillä, jotka osallistuvat vertailukelpoiseen liiketoimeen tai liiketoimiin. Menetelmässä tunnistetaan ensin kontrolloiduista liiketoimista jaettavat asiaankuuluvat voitot ja sitten ne jaetaan etuyhteysyritysten kesken taloudellisesti pätevällä perusteella, joka vastaa likimäärisesti sitä voitonjakoa, josta olisi sovittu markkinaehtoisesti. Kuten kaikkien siirtohinnoittelumenetelmien tapauksessa, tavoitteena on varmistaa, että etuyhteysyritysten voitot ovat linjassa niiden panosten arvon ja sen korvauksen kanssa, josta olisi sovittu vertailukelpoisissa liiketoimissa riippumattomien yritysten välillä näistä panoksista. Voitonjakamismenetelmä on erityisen hyödyllinen silloin, kun sidosyrityksille maksettava korvaus voidaan arvostaa luotettavimmin viittaamalla niiden panosten suhteellisiin osuuksiin liiketoimiin liittyvistä voitoista kuin suoraan arvioimalla näiden panosten arvoa.¹⁰⁶

Voitonjakamismenetelmässä edellä mainitut voitot koskevat myös tappioita, eli jos kyseinen menetelmä katsotaan sopivimmaksi menetelmäksi, sitä tulisi soveltaa samalla tavalla riippumatta siitä, johtaako liiketoimi voittoon vai tappioon.¹⁰⁷ Toisin sanoen, menetelmän soveltamisessa on kaksi vaihetta, aluksi hinnoiteltavan transaktion yhteisen voiton tai tappion määrittäminen yleensä liikevoiton tasolla ja sitten voiton tai tappion jakaminen osapuolten kesken markkinaehtoisella

¹⁰⁴ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet 2022, kohta 2.68.

¹⁰⁵ Raunio – Karjalainen 2018 s. 129.

¹⁰⁶ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet 2022, kohta 2.114.

¹⁰⁷ Ibid. kohta 2.115.

tavalla.¹⁰⁸ Voitonjakamismenetelmää voidaan myös periaatteessa soveltaa joissain tapauksissa vertailutietoja käyttämättä, kunhan voiton jakoperuste on perusteltavissa.¹⁰⁹

Yleisesti ottaen voitonjakamismenetelmän vahvuutena voi pitää erityisesti sitä, että se voi tarjota ratkaisun tapauksiin, joissa liiketoimen molempien osapuolien tekemät panokset suoritettavaan liiketoimeen ovat ainutlaatuisia ja arvokkaita.¹¹⁰ Tällaisessa tapauksessa riippumattomat osapuolet saattavat hinnoitella transaktion tehokkaasti suhteessa omiin panoksiinsa, tehden kaksipuolisesta menetelmästä sopivamman. Lisäksi, koska osapuolten panokset ovat ainutlaatuisia ja arvokkaita, ei ole olemassa luotettavaa vertailutietoa, jota voitaisiin käyttää koko liiketoimen hinnoitteluun luotettavammalla tavalla soveltamalla toista menetelmää. Tällaisissa tapauksissa voittojen kohdistaminen voitonjakamismenetelmän mukaisesti voi perustua etuyhteydessä olevien yritysten tekemiin panoksiin niiden toimintojen, varojen ja riskien suhteellisten arvojen perusteella.¹¹¹

Voitonjakamismenetelmän heikkoutena voi pitää erityisesti sen soveltamisen vaikeutta. Menetelmä saattaa vaikuttaa niin verovelvollisen kuin veroviranomaisen mielestä ensi silmäyksellä olevan helposti sovellettavissa, koska se perustuu vähemmän itsenäisiin yrityksiin liittyviin tietoihin. Sekä etuyhteydessä olevilla yrityksillä että veroviranomaisilla voi olla vaikeuksia saada yksityiskohtaisia tietoja, joita tarvitaan voitonjakamismenetelmän luotettavaan soveltamiseen. Voi olla esimerkiksi hankalaa mitata kaikkien kontrolloituihin liiketoimiin osallistuvien etuyhteydessä olevien yritysten asiaankuuluvia tuloja ja kustannuksia, mikä voi edellyttää kirjanpidon ja asiakirjojen laatimista yhteisellä perusteella sekä kirjanpitokäytäntöjen ja valuuttojen oikaisuja. Lisäksi sovellettaessa voitonjakamismenetelmää liikevoittoon, voi olla haastavaa tunnistaa liiketoimiin liittyvät asianmukaiset toimintakulut ja kohdistaa kustannukset liiketoimien ja etuyhteydessä olevien yritysten muun toiminnan kesken. Myös asianmukaisten voitonjakokertoimien tunnistaminen voi olla vaikeaa. Koska soveltamisparametreihin liittyy paljon harkintaa ja mielipiteitä, on erityisen tärkeää dokumentoida, miten menetelmää on sovellettu, mukaan lukien voittojen määrittäminen ja miten voitonjakokertoimet on laskettu.¹¹²

¹⁰⁸ Raunio – Karjalainen 2018 s. 137.

¹⁰⁹ Ibid. s. 144.

¹¹⁰ Lähtökohtaisesti panoksia voi pitää ainutlaatuisina ja arvokkaina tapauksissa, joissa ne eivät ole verrattavissa kontrolloimattomien osapuolten tekemiin panoksiin vastaavissa olosuhteissa, ja ne edustavat liiketoiminnan todellisen tai potentiaalisen taloudellisen hyödyn keskeistä lähdettä. Ks. tarkemmin OECD:n siirtohinnoitteluohjeet 2022 kohta 2.130.

¹¹¹ Ibid. kohta 2.119.

¹¹² Ibid. kohta 2.123.

4 Ennakolliset prosessit

4.1 Käytännössä

Koska konserniyhtiöiden transaktiot ovat useimmiten suuria, säännöllisiä ja jatkuvia, siirtohinnoittelukysymykset on ratkaistava konserneissa vuosittain. Mikäli esimerkiksi verotarkastuksen yhteydessä joudutaan puuttumaan verovelvollisen käyttämiin siirtohintoihin Verohallinnon toimesta, veroseuraamukset voivat kohdistua usealle eri vuodelle ja näin ollen muodostua suuriksi. Taakkaa lisää myös se, että siirtohinnoitteluvirheistä aiheutuvat ylimääräiset veroseuraamukset, kuten veronkorotukset tai veron maksun viivästymisen seuraamukset, ovat yleensä ankaria, joka saattaa johtaa tilanteeseen missä yhdessäkin maassa verorasitus voi jopa kaksinkertaistua siihen tilanteeseen, että verotettava tulo olisi alun perin ollut oikea. Myös kaksinkertainen verotus voi olla mahdollista, jolloin verorasitus voi muodostua kovaksi.¹¹³

Siirtohinnoitteluajankausista johtuvien ankarien veroseuraamusten takia verovelvollisille on usein tärkeää saada selvyys siirtohinnoittelun hyväksyttävyydestä etukäteen.¹¹⁴ Verohallinnolta voidaan Suomessa pyytää tällaisissa tilanteissa ennakkoratkaisua. Lisäksi Verohallinto tarjoaa ennakkoratkaisua kevyempää menettelyä – ennakollista keskustelua tai rajat ylittävissä tilanteissa rajat ylittävää keskustelua (*Cross-Border Dialogue*, CBD), joissa tavoitteena on ohjata verovelvollista toimimaan verotuksellisesti oikein.¹¹⁵ Lisäksi Verohallinnolla on myös käytössään syvennetty asiakasyhteistyö, joka on OECD:n suosittelema toimintamalli suurimpien konsernien ennakoivaan ohjaukseen ja valvontaan.¹¹⁶ Kansainvälisissä tilanteissa veroriitojen ratkaisumenettelyssä voidaan käyttää niin kutsuttua siirtohinnoittelun ennakkohinnoittelusopimus -menettelyä.¹¹⁷

Parhaillaan ennakolliset prosessit auttavat verovelvollisia löytämään oikean, markkinaehtoperiaatteen mukaisen, siirtohinnan tekemilleen liiketoimilleen ja näin ollen vahvistavat yrityksissä verotuksen oikeusvarmuutta ja ennustettavuutta. Huomionarvoista on kuitenkin se, että kansainvälisessä ympäristössä myös muiden maiden veroviranomaiset pyrkivät saamaan verotusoikeutta itselleen, mikä tarkoittaa sitä, että kotimaassa Verohallinnon kanssa löydetty

¹¹³ Raunio – Karjalainen 2018 s. 404–405.

¹¹⁴ Ibid. s. 405.

¹¹⁵ Verohallinnon ohje. Ennakollinen keskustelu. 24.4.2025.

¹¹⁶ Verohallinnon ohje. Syvennetty asiakasyhteistyö. 29.10.2024.

¹¹⁷ Ks. Raunio – Karjalainen 2018 s. 405.

yksipuolinen ratkaisu ei välttämättä toimi ja johtaa pahimmassa tapauksessa kaksinkertaiseen verotukseen.

4.2 Syvennetty asiakasyhteistyö

Syvennetty asiakasyhteistyö on OECD:n suosittelema toimintamalli suurimpien konsernien ennakoivaan ohjaukseen ja valvontaan on prosessi, jossa osapuolilla on yhteinen intressi hoitaa verotus reaaliaikaisesti ja ajallisesti tehokkaasti.¹¹⁸ Yhteistyö perustuu keskinäiseen luottamukseen, yhteisymmärrykseen ja läpinäkyvyyteen. Yhteistyömallilla tavoitellaan ajantasaisen verotusmenettelyn ja veroasioiden joustavan käsittelyn avulla verotuksen ennustettavuutta ja oikeusvarmuutta. Mallissa etuna ovat olleet keskusteluyhteys ja avoin vuorovaikutus Verohallinnon kanssa sekä ennustettavuus, jotka yhdessä ovat auttaneet verovelvollisia erilaisissa tulkintakysymyksissä ja tunnistamiensa mahdollisten veroriskien hallinnassa.¹¹⁹ Syvennetty asiakasyhteistyö aloitettiin Suomessa pilottiprojektina vuosina 2013–2015.¹²⁰ Hollannin veroviranomaisen kehittämä toimintatapa horisontaalinen valvonta (*Horizontal Monitoring*) toimi Verohallinnon kehittämän toimintatavan mallina.¹²¹

Suomessa syvennetty asiakasyhteistyö perustuu pitkälti Verohallinnosta annettuun lakiin (18.6.2010/503, VHL), erityisesti sen 2 ja 7 §:iin sekä hallintolain (10.6.2003/434, HL) 7 §:än. VHL 2 §:n 1–3 momenttien mukaisesti Verohallinnon tehtävänä on verotuksen toimittaminen, verovalvonta, verojen ja maksujen kanto, perintä ja tilitys sekä veronsaajien oikeudenvälvonta sen mukaan kuin erikseen säädetään. Verohallinnon on edistettävä oikeaa ja yhdenmukaista verotusta sekä kehitettävä Verohallinnon palvelukykyä. Verohallinnon tulee myös suorittaa ne selvitys-, kokeilu-, seuranta- ja suunnittelutehtävät sekä muut tehtävät, jotka valtiovarainministeriö sille antaa tai jotka sille erikseen säädetään taikka määrätään. Lisäksi HL 7.1 §:n mukaisesti asiointi ja asian käsittely viranomaisessa on pyrittävä järjestämään siten, että hallinnossa asioiva saa asianmukaisesti hallinnon palveluita ja viranomainen voi suorittaa tehtävänsä tuloksellisesti.

Käytännössä syvennetty asiakasyhteistyö alkaa yhteistyön mahdollisuuden selvittämiseen liittyvällä keskustelulla, joka voidaan järjestää joko Verohallinnon tai verovelvollisen aloitteesta. Mikäli yhteistyön aloittaminen on keskustelun perusteella mahdollista, osapuolet tekevät yhdessä

¹¹⁸ Ks. lisää OECD Study into the Role of Tax intermediaries 2008 sekä OECD Co-operative Compliance: A Framework – From Enhanced Relationship to Co-Operative Compliance 2013.

¹¹⁹ Verohallinnon ohje. Syvennetty asiakasyhteistyö. 29.10.2024.

¹²⁰ Miettinen 2019 s. 489.

¹²¹ Piiskoppel 2017 s. 455.

kartoituksen veroprosesseista (*Compliance scan*), jonka jälkeen varsinainen yhteistyö voi alkaa ja syvennetyn asiakasyhteistyön toimintaperiaatteita aletaan soveltaa käytännössä. Kartoituksen jälkeen verovelvollisen halutessa toimintaa jatketaan jatkuva yhteistyön (*Business as Usual*) merkeissä, joka tuo lisää verovarmuutta verovelvollisen päivittäiseen toimintaan.¹²²

Alkukartoituksessa käydään läpi verovelvollisen verotukseen liittyvät prosessit, liityntäpinnat, raportointisuhteet ja vastuualueet kirjallisten kysymyskokonaisuuksien ja haastatteluiden kautta. Siirtohinnoitteluun liittyvässä kartoituksessa perehdytään yrityksen siirtohinnoittelun dokumentointiin, konsernin sisäisiin liiketoimiin ja niiden volyymeihin sekä yrityksen käyttämiin menetelmiin ja hinnoittelun tueksi tehtyihin vertailuarvioihin. Verokontrollien tason ja laajuuden tiedostamiseksi ja kokonaiskäsityksen saamiseksi läpikäytäväksi tulee myös yrityksen siirtohinnoittelumalli ja -strategia.¹²³

Tavoitteena kartoituksessa on saada kokonaiskäsitys verovelvollisen veroprosesseista, selvittää yhtiön verokontrollien taso ja varmistua yhtiön tuottaman viranomaistiedon oikeellisuudesta.¹²⁴ Osapuolet allekirjoittavat yhteisymmärrysmuistion, joka ei ole sopimusoikeudellinen asiakirja, mutta tuo osapuolille velvoitteita koskien prosessia. Asiakasyhtiö velvoitetusti pyrkii muun muassa pitämään laadun sovitun sisältöisenä ja esittämään oma-aloitteisesti varhaisessa vaiheessa verotukseen vaikuttavat seikat, kun taas Verohallinto velvoitetusti antaa muun muassa tulkintoja viivytyksettä ja keskustelee tulkinnallisista seikoista.¹²⁵

Alkuvaiheeseen liittyvän verokartoituksen jälkeen yhteistyö jatkuu vuorovaikutteisena osapuolien välillä. Osapuolet soveltavat sovittuja toimintatapoja, keskustelevat ennakoivasti verotukseen vaikuttavista asioista, tapaavat säännöllisesti tiedonjakamisen merkeissä ja tarpeen mukaan uusivat veroprosesseihin liittyvän kartoituksen, jotta varmistutaan yhtiön prosessien oikeellisuudesta. Muistettava kuitenkin on, että syvennetyssä asiakasyhteistyössä verotuksen periaatteet eivät poikkea

¹²² Verohallinnon ohje. Syvennetty asiakasyhteistyö. 29.10.2024.

¹²³ Piiskoppel 2017 s. 459.

¹²⁴ Alkukartoituksen tiedoista tuotetussa raportissa käytetään kolmiportaista arviointiasteikkoa; puutteellinen taso, perustaso ja syvennetty taso. Yksittäisen asiakokonaisuuden ollessa puutteellisella tasolla katsotaan olevan todennäköistä, etteivät lainsäädännön vaatimukset kaikilta osin täyty, ja asiakasyritykseltä edellytetään välittömiä toimenpiteitä veroprosessien tason parantamiseksi. Perustasolla katsotaan, että asiakasyrityksen veroprosessien taso todennäköisesti täyttää lainsäädännön vaatimukset, mutta veroprosessien taso voi edellyttää joitain parannustoimenpiteitä. Syvennetyllä tasolla katsotaan veroprosessien tason täyttävän lainsäädännön vaatimukset. Lisäksi voidaan katsoa veroprosessien ja -kontrollien olevan hyvällä tasolla ja asiakasyrityksen voidaan luottaa valvovan itse omia prosessejaan. Ks. tarkemmin Piiskoppel 2017 s. 459.

¹²⁵ Verohallinnon ohje. Syvennetty asiakasyhteistyö. 29.10.2024.

verotuksen yleisistä periaatteista – syvennetty yhteistyö ei siis lisää tai vähennä lainsäädännöstä johtuvien osapuolten oikeuksia tai velvollisuuksia.¹²⁶

Syvennettyä asiakasyhteistyötä voi pitää toimivana työkaluna verotuksen oikeusvarmuutta ja ennustettavuutta edistettäessä, mutta järjestelyyn liittyy kuitenkin myös epäkohtia, jotka tulee ottaa huomioon. OECD:n julkaisemasta raportista voi nostaa esiin muutamia teemaan liittyvää huolia.¹²⁷ Ensinnäkin, vuonna 2008 julkaistussa raportissa, johon edellä mainittu raportti myös osaksi pohjautuu, on nostettu esiin huoli verovelvollisten yhdenvertaisuudesta liittyen menettelyyn pääsemisessä.¹²⁸ Voidaan pitää ainakin jollain asteella ongelmallisena sitä, että vain osa verovelvollisista, kuten suuret konsernit pääsevät verotuksen oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta parantavaan menettelyyn, samalla laskien veroriskejä ja erilaisia hallinnollisia kuluja. Ymmärrettävää toki on, että myös veroviranomaisilla on oma intressinsä kitkeä harmaata taloutta ja kasvattaa verokertymää, joka parhaiten onnistuu tekemällä yhteistyötä niiden kanssa, joiden yhteiskunnallinen kontribuutio verotuksellisesti on suurin. Toisena yhdenvertaisuutta mahdollisesti nakertavana ongelmana voi pitää yleistä syvennetyn asiakasyhteistyön näkyvyyttä ulkopuolelle, sillä Verohallinto ei julkaise osapuolten välillä saavutettuja ”ratkaisuja”, vaan neuvotteluja käydään sumuverhon takana verovelvolliskohtaisesti.

Mahdollisesti kyseenalaisena voi pitää myös tilannetta, jossa verovelvollinen ja veroviranomainen ei pääse yhteisymmärrykseen verotuksellisista seikoista. Herää kysymys, mitä tällaisessa tilanteessa tehdään syvennetyn asiakasyhteistyön kontekstissa. Verovelvollisilla tulisi olla tarvittaessa mahdollisuus esittää ja testata kantaansa etukäteisesti keskusteluissa, eikä niinkään automaattisesti mennä hakemaan ratkaisua tuomioistuimista, mikäli osapuolet ovat eri mieltä. Toki pitkällä aikavälillä osapuolten halukkuudet haastaa vastapuolen kantaa todennäköisesti tasoittuvat, jos ratkaisuja lähdetään puimaan tuomioistuimissa, sillä toinen osapuoli on aina enemmän tai vähemmän häviöjä. Toistuvasti tappioita kärsinyt on todennäköisesti pitkällä aikavälillä kykenevä muodostamaan kyvyn ratkaista asioita etukäteisesti, ilman riitelyä.¹²⁹ Erityisesti siirtohinnoittelun kontekstissa eriäviä mielipiteitä on paljon, sillä substanssiasiat ovat monesti subjektiivisempia kuin muissa verolajeissa, erityisesti arvostuksiin liittyvissä kysymyksissä, joita siirtohinnoittelussa on lähes aina.

¹²⁶ Verohallinnon ohje. Syvennetty asiakasyhteistyö. 29.10.2024.

¹²⁷ OECD Co-operative Compliance: A Framework – From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance, 2013.

¹²⁸ Ks. lisää OECD Study into the Role of Tax intermediaries, 2008.

¹²⁹ OECD 2013 s. 50.

4.3 Ennakollinen keskustelu ja rajat ylittävä keskustelu

Ennakollisella keskustelulla tarkoitetaan yksinkertaisesti tapaamista yrityksen edustajien ja Verohallinnon asiantuntijoiden kesken, jossa keskustellaan verokysymyksistä.¹³⁰ Ennakollisen keskustelun lainsäädäntötausta nojaa erityisesti VHL 2.2 §:ään kuten myös edellä käsitellyssä syvennetyssä asiakasyhteistyössä. Ennakollinen keskustelu on toimintatapa, jonka avulla se pyrkii täyttämään lainsäädännöstä johtuvat tehtävänsä suuryritysten osalta. Ennakollisen keskustelun tavoitteina ovat oikeusvarmuus, läpinäkyvyys ja tehokkuus. Lisäksi se tuo mahdollisuuden verovelvollisille aktiivisesti itse edistää oikeusvarmuutta ja verotuksensa ennakoitavuutta.¹³¹

Verohallinnon kanssa käytävän ennakollisen keskustelun tarkoituksena on keskustella etuyhteysliiketoimen siirtohinnoittelun markkinaehtoisuudesta, ja Verohallinto voi antaa ohjausta markkinaehtoisin hinnan todentamiseksi. Mikäli kyseessä on rajat ylittävä tilanne, *Cross-Border Dialogue* soveltuu tällaisiin tilanteisiin, joissa yhteisön tavoitteena on saada ohjausta verokysymykseensä kahden tai useamman valtion veroviranomaiselta. Suomessa veroviranomaisen antama kirjallinen ohjaus on Suomen veroviranomaista sitova silloin, kun VML 26 §:n mukaiset edellytykset täyttyvät. Rajat ylittävissä tilanteissa tulkinta yhteisön esittämään verokysymykseen ja siihen annetun vastauksen ja ohjauksen sitovuus perustuu kyseisen valtion kansalliseen lainsäädäntöön.¹³²

Yleisesti valtioiden yhteinen oikeudellinen kehys koskien viranomaisten rajat ylittävää keskustelua sisältyy verosopimuksissa olevaan tietojenvaihtoa koskevaan artiklaan, joka vastaa OECD:n malliverosopimuksen 26 artiklaa.¹³³ Keskustellessa verotuskysymyksestä esimerkiksi verovelvollisen kanssa, eri maiden veroviranomaisten edustajien on mahdollista vaihtaa samanaikaisesti asiaankuuluvia tietoja kyseisen artiklan nojalla. Tällaisissa keskusteluissa tapahtuvan tietojenvaihdon osalta veroviranomainen voi myöntää veroasiantuntijoilleen tai -tarkastajilleen väliaikaisen toimivaltaisen viranomaisen aseman. Esimerkkeinä tällaisista tilanteista OECD:n mallissa mainitaan samanaikaiset tarkastukset ja veroviranomaisten läsnäolo toisessa lainkäyttöalueessa.¹³⁴

¹³⁰ Keskusteluja käytiin aiemmin yrityksen edustajien ja Konserniverokeskuksen asiantuntijoiden kesken, mutta Konserniverokeskusta ei enää tätä nykyä ole olemassa, vaan vuoden 2022 alusta alkaen suuryritysverotuksesta on viestitty asiakkaille nimellä Verohallinto. Ks. lisää Waal – Piiskoppel 2022.

¹³¹ Waal 2017 s. 320–321.

¹³² Verohallinnon ohje. Ennakollinen keskustelu. 24.4.2025.

¹³³ Ks. tarkemmin OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017.

¹³⁴ Waal – Lindgren 2019 kohta 3.1.

Ennakollinen keskustelu soveltuu parhaiten tilanteisiin, joissa järjestely tai liiketoimi on sellaisessa vaiheessa, että verovelvollinen voi vielä ottaa huomioon Verohallinnon antaman ohjauksen. Yhteisön tulee kuvata selkeästi verokysymys ja siihen liittyvä ohjaustarve sekä valmistautua antamaan lisäselvitys asiaan vaikuttavista seikoista. Yhteisön tulee ennen varsinaista keskustelua kertoa, mihin siirtohinnoittelukysymykseen se pyytää keskustelua ja ohjausta sekä yhteisön tulee valmistautua esittämään Verohallinnolle selvityksensä keskustelun kohteena olevasta etuyhteysliiketoimesta ja arvionsa sen markkinaehtoisesta hinnoittelusta ja mahdollisesti havaituista ongelmakohtista.¹³⁵

Verohallinnon mukaan ennakollinen keskustelu voi soveltua esimerkiksi seuraavanlaisiin siirtohinnoittelukysymyksiin:

- Suunnitteilla olevan tai toteutetun etuyhteysliiketoimen siirtohinnoittelun markkinaehtoisuus
- Suunnitteilla oleva konsernin siirtohinnoittelumallin päivitys
- Yhteisön suunnitteleman liiketoiminnan uudelleenjärjestelyn vaikutukset etuyhteysliiketoimien siirtohinnoitteluun
- Yhteisön suunnittelema aineettomien oikeuksien siirto konsernissa ja sen vaikutukset etuyhteysliiketoimien siirtohinnoitteluun
- Konsernin sisäisten rahoitusliiketoimien hinnoittelun markkinaehtoisuus tai konsernin rahoitustoiminnon järjestämiseen liittyvät siirtohinnoittelukysymykset.

Rajat ylittävissä tilanteissa verovelvollinen voi käynnistää ennakollisen keskustelun samanaikaisella pyynnöllä kaikille verokysymykseen liittyville veroviranomaisille. Pyyntöön saatuaan veroviranomaiset voivat päättää osallistumisestaan prosessiin. Verovelvollisen on kuvattava verokysymys riittävän tarkasti, jotta päätöksentekoprosessi voi edetä. Mikäli veroviranomaiset päättävät olla osallistumatta pyyntöön, on päätöksestä ilmoitettava verovelvolliselle ilman tarpeetonta viivytystä. Verovelvollisella on tärkeä rooli rajat ylittävässä keskustelussa, vaikka verovelvollinen ei olekaan suorana osapuolena veroviranomaisten tietojenvaihdossa, vaaditaan tältä aktiivista osallistumista ja tietojen välittämistä järjestelyn interaktiivisen ja joustavan luonteen vuoksi.¹³⁶

Siirtohinnoittelukysymyksiin liittyen kansainvälisesti perustettu ja laajalti lainsäädäntöihin kuuluva APA on edelleen suositumpi kuin rajat ylittävä keskustelu, mutta tietyissä tilanteissa rajat ylittävä keskustelu voi olla käytännöllisempi. APA ei ole aina mahdollinen oikeudellisten kynnyksarvojen tai tarpeettoman kattavien raportointivelvoitteiden vuoksi. Tällaisissa tilanteissa rajat ylittävä keskustelu

¹³⁵ Verohallinnon ohje. Ennakollinen keskustelu. 24.4.2025.

¹³⁶ Waal – Lindgren 2019 kohta 3.3.

tarjoaa huomattavasti kevyemmän mahdollisuuden vuoropuhelulle niin veroviranomaisten kuin verovelvollisten näkökulmasta.¹³⁷

Ennakollisesta näkökulmasta keskustelut tarjoavat useita erilaisia hyötyjä, joiden saavuttaminen muilla menetelmillä ei onnistu. Rajat ylittävä keskustelu mahdollistaa nopean, helpon ja objektiivisen lopputuleman sen proaktiivisen ja yhteistyöhön nojautuvan luonteen vuoksi. Yleisesti kansainvälisessä verotuksessa tärkeäksi teemaksi nostettu objektiivisuus on yksi järjestelyn hyötyjä, sillä prosessin monivälisen luonteen vuoksi verokysymystä tarkastellaan usealta eri perspektiiviltä usean eri henkilön toimesta. Keskusteluiden proaktiivisuus tuo usein nopeutta ja näin ollen myös kustannustehokkuutta, joita voidaan pitää myönteisinä asioina niin verovelvollisten kuin Verohallinnon kannalta.¹³⁸ Myös hallinnollinen taakka vähentyy ja joustavuus lisääntyy järjestelyiden keskustelunomaisen luonteen vuoksi, koska tarve erilaisten raporttien ja selvitysten tekemiselle vähenee osapuolien kohdatessa ja keskustellessa useasti.¹³⁹

4.4 Ennakkoratkaisu

Verovelvollinen voi hakea kirjallisesti Verohallinnolta ennakkoratkaisua yksilöityyn siirtohinnoittelukysymykseen. Ennakkoratkaisuhakemukseen annettu päätös on maksullinen ja lainvoimainen ennakkoratkaisu sitoo Verohallintoa, mikäli yritys vaatii sen noudattamista verotusta toimittaessa. Huomioitava kuitenkin on, että ennakkoratkaisu ei sido toisen valtion veroviranomaisia.¹⁴⁰

Ennakkoratkaisua voidaan pyytää keskusverolautakunnalta VML 84 §:n nojalla tai Verohallinnolta VML 85 §:n nojalla. Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisuista säädetään Verohallinnosta annetun lain 14 §:ssä muun muassa seuraavasti:

Jos lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa tai verotuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi on tärkeää saada asia ratkaistuksi taikka jos siihen on muu erityisen painava syy, keskusverolautakunta voi hakemuksesta antaa verotusta koskevan ennakkoratkaisun.

Ennakkoratkaisua ei anneta, jos asia on ratkaistu Verohallinnon yksikön päätöksellä tai sitä koskeva hakemus on vireillä Verohallinnon yksikössä.

¹³⁷ Waal – Lindgren 2019 kohta 3.2.

¹³⁸ Ks. esimerkiksi Waal 2017 s. 320–321.

¹³⁹ Waal – Lindgren 2019 kohta 5.

¹⁴⁰ Verohallinnon ohje. Siirtohinnoitteluasioihin voi hakea ennakkoratkaisua. 26.11.2024.

Tuloveroa ja arvonlisäveroa koskevaa lainvoimaista ennakkoratkaisua on hakijan vaatimuksesta noudatettava sitovana siinä verotuksessa, jota varten se on annettu.

Keskusverolautakunta antaa ratkaisuja prejudikaattiperusteella laintulkintakysymyksiin, mutta ei käytännössä ole ottanut ratkaistavakseen arvostamiskysymyksiä. Näin ollen, kun siirtohinnoitteluun aina liittyy arvostamiskysymyksen tyyppisiä kysymyksiä, ennakkoratkaisun hakeminen siirtohinnoittelua koskevaan kysymykseen Keskusverolautakunnalta ei vaikuta yleisesti ottaen perustellulta.¹⁴¹

Siirtohinnoitteluasioissa ennakkoratkaisua pyydetään siis useimmiten Verohallinnolta, joka voi ottaa ja usein ottaakin kantaa myös arvostamiskysymyksiin.¹⁴² VML 85 §:n 1 momentin mukaisesti Verohallinto voi verovelvollisen kirjallisesta hakemuksesta antaa ennakkoratkaisun tuloverotuksesta. Vaikka periaatteessa ennakkoratkaisun antaminen on Verohallinnon harkinnassa, käytännössä Verohallinnon tulee antaa ennakkoratkaisu, jos yritys esittää riittävän yksityiskohtaisen selvityksen aikomastaan toimesta, jonka verokohteluun liittyy epävarmuutta ja joka tulee ratkaistavaksi viimeistään verotuksen yhteydessä. Tilanteet, joihin liittyy veroedun tavoittelun piirteitä tai periaatteelliset laintulkintakysymykset kuuluisivat pikemminkin keskusverolautakunnan ratkaistavaksi.¹⁴³

Verohallinnon mukaan ennakkoratkaisuhakemukseen on käytännössä liitettävä siirtohinnoitteludokumentointia vastaava selvitys. Näin ollen on tärkeää, että hakemus sisältää muun muassa seuraavat tiedot:

- selvityksen liiketoimen osapuolten asiaankuuluvista kaupallisista tai rahoituksellisista suhteista
- liiketoimea koskevat sopimusehdot
- liiketoimen osapuolten toimintoarvioinnit (selvitys toiminnoista, varoista ja riskeistä)
- selvityksen muista taloudellisesti olennaisista erityispiirteistä, kuten siirretyn omaisuuden tai tarjotun palvelun ominaispiirteistä, osapuolten ja markkinoiden taloudellisista olosuhteista sekä osapuolten liiketoimintastrategioista
- oleellisen taloudellisen informaation

¹⁴¹ Raunio – Karjalainen 2018 s. 405.

¹⁴² Myös hallituksen esityksessä Eduskunnalle verotuksen ennakkotietojärjestelmän uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi keskusverolautakunnan sijaan Verohallinto on mainittu toimijana arvostamiskysymyksiin liittyen. Ks. lisää HE 46/1996 vp. s. 14.

¹⁴³ Raunio – Karjalainen 2018 s. 406.

- ehdotetun siirtohinnoittelumenetelmän soveltamisen yksityiskohdat.

Lisäksi hakijan on myös ilmoitettava ennakkoratkaisuhakemuksessa yksilöitynä kysymys, johon ennakkoratkaisua haetaan, edellä mainitun selvityksen ohella. Käytännössä vaadittu selvitys on ollut usein laaja ja Verohallinto voi lisäksi pyytää yritykseltä lisätietoja.¹⁴⁴ Yritys voi myös oma-aloitteisesti antaa lisäselvitystä hakemuksen käsittelyn aikana. Siirtohinnoittelua koskevassa ennakkoratkaisumenettelyssä osapuolet voivat myös keskustella vapaamuotoisesti asiaan liittyvistä veroriskeistä tai erilaisista vaihtoehtoista prosessin loppuunsaattamiseksi. Varsin tavallista myös on, että Verohallinto järjestää asian selvittämiseksi tapaamisia tai puhelinkeskusteluja yrityksen edustajien kanssa.¹⁴⁵

Verohallinnon ennakkoratkaisu voidaan antaa enintään verovuodelle, joka päättyy ennakkoratkaisun antamista seuraavan kalenterivuoden aikana. Jo päätymässä olevan verovuoden osalta ennakkoratkaisun antaminen edellyttää, että hakemus on tehty sen ajan kuluessa, jona veroilmoitus on määrätty annettavaksi. Esimerkiksi, jos yhtiö, jonka tilikausi on kalenterivuosi, tekee ennakkoratkaisuhakemuksen maaliskuussa 2025, ennakkoratkaisu voitaisiin antaa verovuodelle 2024, verovuodelle 2025 ja verovuodelle 2026. Toimittaessaan verotusta Verohallinnon tulee noudattaa ennakkotietoa, mikäli verovelvollinen sitä vaatii. Hakijan kannalta negatiivista ennakkotietoa ei ole pakollista vaatia noudatettavaksi ja tältä kannalta on mahdollista, että Verohallinto toimittaa verotuksen toisin kuin ennakkoratkaisussa on päätetty – jonka ansiosta verovelvollinen saattaa saada paremman lopputuloksen kuin ennakkoratkaisun päätöksen perusteella on kuviteltu.¹⁴⁶

Mikäli Verohallinnolta saatuun ennakkoratkaisuun ei olla tyytyväisiä, verovelvollinen voi hakea muutosta ratkaisuun 30 päivän sisällä valittamalla hallinto-oikeuteen päätöksen tiedoksisaannista.¹⁴⁷ Jos Verohallinto päättää olla antamatta ennakkoratkaisua, valitusoikeutta hallinto-oikeuteen ei tällaisesta päätöksestä ole. Myös Veronsaajien oikeudenvallontayksiköllä on oikeus hakea muutosta Verohallinnon antamaan ennakkoratkaisuun. Tässä tapauksessa muutoksenhaku aika alkaa päätöksen tekemisestä. Huomionarvoista on, että ennakkoratkaisu ja sen noudattaminen eivät vaikuta yleiseen

¹⁴⁴ Ks. Raunio – Karjalainen 2018 s. 406–407.

¹⁴⁵ Verohallinnon ohje. Siirtohinnoitteluasioihin voi hakea ennakkoratkaisua. 26.11.2024.

¹⁴⁶ Raunio – Karjalainen 2018 s. 406–407.

¹⁴⁷ Keskusverolautakunnan antamiin ennakkoratkaisuihin muutosta haetaan korkeimmalta hallinto-oikeudelta. Valitusaika on 30 päivää päätöksen tiedoksisaannista. Päätökseen, jolla KVL on päättänyt olla antamatta ennakkoratkaisua, ei saa hakea muutosta valittamalla. Ks. lisää Verohallinnon ohje. Ennakkoratkaisun hakeminen keskusverolautakunnalta. 19.12.2023.

muutoksenhakuoikeuteen. Näin ollen verotuspäätökseen voi hakea muutosta, vaikka verotuksessa on menetelty ennakkoratkaisun mukaan.¹⁴⁸

Siirtohinnoittelun kannalta ennakkoratkaisumenettelyssä on heikkouksia. Yhtenä suurimpana ongelmana oikeuskirjallisuudessa on pidetty sitä, että Verohallinto ei pyri verovelvollisen ja Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön kanssa ennakkoratkaisuiden yhteydessä keskustelemalla pääsemään kaikkia osapuolia tyydyttävään ratkaisuun, vaan valitettavan useissa tapauksissa Verohallinto perustelee tekemänsä päätöstä ainoastaan kirjallisen päätöksen perusteluissa. Toisena ongelmana on pidetty pitkiä käsittelyaikoja yhdistettynä ennakkoratkaisun lyhyeen ajalliseen sitovuuteen, vaikkakin ennakkoratkaisua voi pitää asiallisesti sitovana myös voimassaoloajan päätyttyä, edellyttäen toki, että lainsäädäntö ja ennakkotietohakemuksen perustana olevat tiedot pysyvät samana.¹⁴⁹

Lisäksi lopuksi herää myös kysymys siitä, miksi verovelvollisen tulisi ylipäättään maksaa saadakseen verotuksellista oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta koskien tulevaa verokohteluaan.¹⁵⁰ Toisin sanoen on pidetty arveluttavana sitä, että oikeusvarmuuden voi ostaa.¹⁵¹ Ennakollinen työskentely erityisesti siirtohinnoitteluasioissa on niin verovelvollisten kuin veroviranomaisten etu, sillä etukäteisillä toimenpiteillä pystytään varmistumaan jo hyvissä ajoin esimerkiksi virheellisesti hinnoiteltuihin liiketoimiin tai jälkikäteisesti kysymyksiä herättäviin järjestelyihin. Ennakolliset toimenpiteet palvelevat myös eri oikeusasteitamme, jotka ovat kuormittuneet jo valmiiksi.

4.5 Ennakkohinnoittelusopimus

4.5.1 Taustaa

Ennakkohinnoittelusopimus (*Advance Pricing Agreement* tai *Advance Pricing Arrangement*, APA) on sopimus, jossa määritellään etukäteen kontrolloiduille liiketoimille sopiva joukko kriteerejä, kuten siirtohinnoittelumenetelmä, vertailukohteet ja niihin tehtävät asianmukaiset oikaisut, tulevia tapahtumia koskevat keskeiset oletukset. Kriteeristö määritellään kyseisten liiketoimien siirtohinnoittelun määrittämiseksi tietyn ajanjakson ajaksi. Virallisesti APA:n käynnistää verovelvollinen, ja se edellyttää neuvottelua verovelvollisen, yhden tai useamman sidosyrityksen ja yhden tai useamman verohallinnon välillä. APA:t on tarkoitettu täydentämään perinteisiä

¹⁴⁸ Verohallinnon ohje. Muutoksen hakeminen ennakkoratkaisuun ja poikkeuslupaan. 31.8.2023.

¹⁴⁹ Raunio – Karjalainen 2018 s. 407–408.

¹⁵⁰ Osaltaan myös jakoa Verohallinnon ja keskusverolautakunnan ennakkoratkaisuihin ja jaon tuomia ongelmia voi pitää verovelvollisen oikeusvarmuuden kannalta mielenkiintoisena. Ks. Myrsky 2007.

¹⁵¹ Puronen 2004 s. 62.

hallinnollisia, oikeudellisia ja sopimusmekanismeja siirtohinnoittelukysymysten ratkaisemiseksi. Niitä voi pitää hyödyllisimpänä silloin, kun perinteiset mekanismit eivät toimi tai niiden soveltaminen olisi vaikeaa.¹⁵² Suomessa ei ole APA-järjestelyjä koskevaa lainsäädäntöä, mutta lainsäädäntö ei kuitenkaan aiheuta esteitä APA:n hakemiselle, vaan kahdenväliset APA:t tehdään verosopimuksen MAP-artiklan nojalla.¹⁵³ APA-menettelyä koskevaa lainsäädäntöä on kuitenkin suositeltu Euroopan komission toimesta ja Suomessa ennakkohinnoittelusopimusta koskeva lainsäädäntö on ainakin ollut esillä valtiovarainministeriössä.¹⁵⁴

Lähtökohtaisesti ennakkohinnoittelusopimuksen ajatellaan olevan vähintään kahden eri verosopimusvaltion solmima sopimus. Yhden verosopimusvaltion kanssa solmitusta sopimuksesta voidaan käyttää nimeä *Unilateral Advance Pricing Agreement – UAPA*, mutta käytännössä Suomessa UAPA viittaa ennakkolliseen keskusteluun tai ennakkoratkaisuun verovelvollisen ja Verohallinnon välillä.¹⁵⁵ Kahden verosopimusvaltion kanssa solmitusta sopimuksesta käytetään tavallisimmin nimeä *Bilateral Advanced Pricing Agreement – BAPA* ja kolmen tai useamman verosopimusvaltion kanssa solmitusta sopimuksesta nimeä *Multilateral Advanced Pricing Agreement – MAPA*.

Ennakkohinnoittelusopimuksen on oltava riittävän yleisluontoinen, jotta sitä voidaan soveltaa useita vuosia. Toisaalta on huomioitava sopimuksen tarve olla riittävän täsmällinen ja konkreettinen, jotta siirtohinnoittelukysymys tulee sen avulla ratkaistuksi.¹⁵⁶ Yhtenä keskeisenä kysymyksenä voidaan pitää sitä, kuinka tarkkoja APA:t voivat olla verovelvollisten siirtohinnoittelun määräämisessä useiden vuosien aikana, esimerkiksi voidaanko tietyssä tapauksessa vahvistaa vain siirtohinnoittelumenetelmä vai tarkempia tuloksia. Yleisesti ottaen on oltava varovainen, jos ennakkohinnoittelusopimus menee menetelmää, sen soveltamistapaa ja kriittisiä oletuksia pidemmälle, se muuttuu enemmänkin ennustamiseksi, jonka toteutuminen on epävarmaa. APA:ssa ei ole perusteltua ottaa tunnusluvaksi esimerkiksi kiinteää korkoa tuleville lähivuosille korkojen muuttuessa, vaan tällaisissa tilanteissa perustellumpaa olisi käyttää esimerkiksi sovittua markkinakorkoa ja siihen lisättävää marginaalia.¹⁵⁷

¹⁵² OECD:n siirtohinnoitteluohjeet 2022 kohta 4.134.

¹⁵³ Raunio – Karjalainen 2018 s. 410.

¹⁵⁴ Ks. tarkemmin Euroopan komissio 2007 s. 9 sekä Waal 2012 s. 91.

¹⁵⁵ Esimerkiksi OECD ei suosittele yksipuolista APA-menettelyä siirtohinnoitteluun liittyvien ongelmien ratkaisuun, sillä rajat ylittävien monikansallisten konsernien tilanteissa toinen tai useampi veroviranomainen voi olla ratkaisusta eri mieltä ja lopuksi saatetaan joutua kaksinkertaisen verotuksen piiriin. Lisäksi ongelmana voi olla siirtohinnoittelussa tehdyt oikaisut toisen maan kanssa sovitun yksipuolisen APAN perusteella, jota toinen valtio ei hyväksy markkinaehtoiseksi hinnaksi. Ks. esimerkiksi OECD:n Siirtohinnoitteluohjeet 2022 kohdat 4.158–4.159.

¹⁵⁶ Raunio – Karjalainen 2018 s. 411.

¹⁵⁷ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet 2022 kohta 4.135–4.137.

Jo vuonna 2007 julkaistussa komission tiedonannossa on todettu siirtohinnoittelufoorumin tarkastelleen perusteellisesti APA-menettelyjen etuja ja haittoja ja todennut, että niistä voi olla huomattavaa hyötyä verovelvollisille ja verohallinnoille. Tärkeimpänä etuna JPTF on pitänyt varmuutta ennakkohinnoittelusopimukseen sisältyvän liiketoimen verokohtelusta, josta on hyötyä verohallinnoille erityisesti siitä syystä, että kirjanpidon tarkastaminen ei ole enää välttämätöntä oikean siirtohinnoittelun toteamiseksi, vaan tähän riittää ennakkohinnoittelusopimuksen soveltamisen asianmukaisuus. Lisäksi verovelvolliset hyötävät tiedosta, kuinka siirtohintaa määritellään, koska asianomaiset verohallinnot ovat jo sopineet keskenään siitä, joka säästää jälkikäteisiltä yllätyksiltä.¹⁵⁸

Myös OECD näkee APA-järjestelyissä useita hyötyjä niin verovelvollisten kuin veroviranomaisten näkökulmasta. APA-ohjelma voi auttaa verovelvollisia eliminoimaan oikeudellista epävarmuutta parantamalla verokohteluiden ennakoitavuutta kansainvälisessä kontekstissa. APA tuo varmuutta tietyn ajanjakson ajaksi ja osapuolet voivat neuvotella ehdoista APA:n vanhennuttua. Yleisellä tasolla APA:t luovat osapuolien välille yhteisöllisemmän keskusteluyhteyden, jossa on mahdollista keskustella monimutkaisista verokysymyksistä vähemmän vastakkaisessa ilmapiirissä, joka voi parhaillaan johtaa toimitettujen tietojen objektiivisempaan tarkasteluun, kuin esimerkiksi oikeudenkäynneissä tai vastaavissa tilanteissa, jossa ollaan enemmän vastakkain. Myös ajan ja rahallisten resurssien säästö mainitaan OECD:n mainitsemisissa hyödyissä. Lisäksi ehkä tärkeimpänä voidaan pitää kaksinkertaisen verotuksen uhan pienentymistä tai eliminointia, joka APA-menettelyllä voidaan saada aikaiseksi.¹⁵⁹

Ennakkohinnoittelusopimukset eivät sellaisenaan merkitse SEEUT 107 ja 108 artiklojen vastaista kiellettyä valtiontukea, kuitenkin tiettyä yritystä sopimus ei saa suosia. Sopimuksissa on oltava tarkkana, sillä komissio on avannut useita valtiontukitutkimuksia koskien siirtohinnoittelua.¹⁶⁰ Useimmiten EU:n yleinen tuomioistuin on kumonnut komission päätökset, koska näyttöä tällaisesta yritystä suosivasta valtiontuesta ei ole ollut, mutta mahdollisuus on, että ennakkohinnoittelusopimus, joka ei johda markkinaehtoperiaatteen mukaiseen lopputulokseen saatetaan katsoa kielletyksi valtiontueksi, joka suosii yritystä tai tuo tälle etua.¹⁶¹

¹⁵⁸ EU komissio 2007 kohta 14.

¹⁵⁹ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet 2022 kohta 4.153–4.157.

¹⁶⁰ Ks. lisää esimerkiksi komission päätös (EU) 2017/502 ja (EU) 2017/1283.

¹⁶¹ Helminen 2025 kohta 5.3.2.

4.5.2 Prosessi

Ennakkohinnoittelusopimusta koskeva prosessi alkaa verovelvollisen ennakkohinnoittelusopimusta koskevalla hakemuksella. Ennen hakemuksen jättämistä verovelvollisen kannattaa neuvotella yhdessä verohallintojen edustajien kanssa, jotta varmistutaan APA:n soveltuvuudesta kyseiseen tapaukseen. Sopimuksen koskiessa kahden tai useamman valtion verohallintoa, verovelvollisen on otettava yhteyttä kaikkiin mukana oleviin verohallintoihin ja käytävä neuvotteluja kaikkien kanssa. Mikäli on tarve, verohallinnot neuvottelevat mahdollisimman pian myös keskenään. Epävirallisten neuvottelujen alettua Verohallinnon on ilmoitettava selvästi ja mahdollisimman pian, onko todennäköistä, että verovelvollisen myöhemmin jättämä virallinen hyväksytään.¹⁶²

Alustavan keskustelun jälkeen veroviranomaiset ja verovelvollinen voivat sopia tapaamisen (*pre-filing meeting*) ja keskustella hakemuksen keskeisistä seikoista ja arvioida myöhemmin tehtävän hakemuksen sisältöä ja asian ratkaisemiseksi tarvittavaa näyttöä. Tapaamista tehostaa ennen kaikkea se, että verovelvollinen on toimittanut etukäteen hakemuksen sisältämän siirtohinnoittelukysymyksen, APA:n tavoitellun laajuuden ja asian arvioimiseksi tarvittavia muita seikkoja.¹⁶³

Itse virallinen APA-menettely alkaa verovelvollisen toimivaltaiselle viranomaiselle tekemästä kirjallisesta hakemuksesta. Hakemuksen muotoa ei ole Suomessa määritelty, mutta verovelvollisen tulee tarkistaa, onko toisen valtion toimesta asetettu vaatimuksia esimerkiksi hakemuksen määräajasta, sisällöstä tai kielestä. APA:t laaditaan yleisesti englanninkielisenä. APA-hakemus on tehtävä erikseen jokaisen verosopimusvaltion osalta, jos APA:n kohteena olevat liiketoimet koskevat useissa verosopimusvaltioissa sijaitsevia etuyhteisyriksiä. Hakemus tulee siis jättää Suomen lisäksi myös kyseisiin sopimusvaltioihin. Jotta taataan mahdollisimman tehokas menettely, hakemus suositellaan jätettäväksi samanaikaisesti ja samansisältöisenä kaikille asiaan liittyville toimivaltaisille viranomaisille.¹⁶⁴

Huomionarvoista on myös APA-hakemuksen pitkä käsittelyaika. EU:n suosituksissa käsittelyajalle on asetettu tavoitteeksi 18 kuukautta, mutta EU:n tilastojen perusteella käsittelyajat ovat huomattavasti pidempiä ja voidaan puhua useamman vuoden ajan kestävästä prosesseista.¹⁶⁵ Lisäksi

¹⁶² Ks. tarkemmin Helminen 2025 5.3.4.

¹⁶³ Verohallinnon ohje. Siirtohinnoittelun ennakkosopimus (APA) 2.5.2022.

¹⁶⁴ Ibid.

¹⁶⁵ Esimerkiksi elokuussa 2024 julkaistun ”Statistics on APA’s (Advance Pricing Agreements) in the EU at the End of 2023”-raportin perusteella Suomen keskimääräiset bi- ja multilateral APA-prosessien käsittelyajat ovat EU:n sisäisissä neuvotteluissa noin 30 kuukautta ja EU:n ulkopuolisissa tapauksissa noin 37 kuukautta.

hakemuksen tulisi koskea yksilöityä liiketoimea, jota voidaan arvioida erillään muista liiketoimista. Jos laajempaan kokonaisjärjestelyyn kuuluvaa liiketoimea ei sisällytetä hakemukseen, verovelvollisen katsotaan antaneen puutteelliset ja harhaanjohtavat tiedot, joka voi johtaa siihen, että APA ei sitoisi Suomea.¹⁶⁶

4.5.3 Hakemus

Koska Suomen lainsäädännössä tai muussakaan ei juuri APA-hakemuksen sisältöä tai muotoa ei ole määritelty, kannattaa verovelvollisen lähtökohtaisesti seurata APA:a koskevien verovaltioiden sekä EU:n ja OECD:n antamia siirtohinnoitteluohjeita laatiessaan hakemusta. Verohallinnon mukaisesti verovelvollisen tulisi kuvata hakemuksessa, miten valittu siirtohinnoittelumenetelmä osoittaa, että tulevat liiketoimet on hinnoiteltu markkinaehtoisesti. Hakemuksen tulisi sisältää muun muassa seuraavat asiat:

- toimintoarviointi
- kriittiset oletukset
- ehdotetun siirtohinnoittelumenetelmän yksityiskohdat
- taloudellinen informaatio
- hakemuksessa tarkoitettuja liiketoimia koskevat sopimukset.

Verohallinnon mukaisesti kriittisellä oletuksella tarkoitetaan tosiseikkaa tai olosuhdetta, jonka on toteuduttava, jotta APA:n ratkaisu olisi markkinaehtoperiaatteen mukainen. Kriittisillä olosuhteilla voidaan tarkoittaa muun muassa seuraavia asioita:

- kansalliset lait
- verosopimusehdot
- tuontirajoitukset
- taloudelliset olosuhteet
- markkinaosuudet
- valuuttakurssit
- korkokannat

¹⁶⁶ Verohallinnon ohje. Siirtohinnoittelun ennakkosopimus (APA) 2.5.2022.

- luottoluokitus
- pääomarakenne.

Mikäli verovelvollinen tulee toisiin ajatuksiin APA-menettelystä, esimerkiksi käsittelyn aikana tulleiden seikkojen vuoksi, voi hakemuksen peruuttaa käsittelyn aikana milloin tahansa. Hakemus on peruutettava kirjallisesti. APA:n voi myös uudistaa tekemällä uuden hakemuksen ennen vanhan sopimuskauden päättymistä. Mikäli arvioidaan samaa liiketoimea tai samoja liiketoimia kuin alkuperäisessä sopimuksessa, APA:n uudistaminen voi olla nopeampaa ja kevyempää kuin alkuperäinen prosessi.¹⁶⁷

Suomessa käytännössä yhden verosopimusvaltion kanssa solmittavaa yksipuolista APA:a vastaava ennakkoratkaisu on yritykselle maksullinen. Kuitenkin kahden- tai useamman verosopimusvaltion kanssa solmittu APA-hakemus on Suomessa yritykselle maksuton, mutta ulkomailla hakemukset ovat usein maksullisia niiden viranomaisilta vaatiman suuren työmäärän vuoksi. Esimerkiksi Ruotsissa APA-hakemus maksaa 150 000 kruunua.

4.5.4 Ongelmallisuuksista kohti avoimuutta ja sääntelyä

APA-menettely tuo mukanaan paljon niin verovelvollisia kuin veroviranomaisia helpottavia menettelytapoja, erityisesti sen ennakkollisen ja keskustelunomaisen luonteen vuoksi. APA ei kuitenkaan ole ongelmaton, vaan siihen liittyy useita erilaisia ongelmakohtia, joista yhtenä voi pitää aikaisemmin mainittua pitkää käsittelyaikaa ja yleistä prosessiin liittyvää raskautta, joka kuormittaa verovelvollisten vero-osastoja ja veroviranomaisia kaiken muun työn ohella. Ongelmia on kuitenkin muitakin, erityisesti jos asiaa tarkastellaan verotuksen oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden ja näihin liittyvän lainsäädännön näkökulmasta.

Lähtökohtaisesti APA-menettelyn yhteydessä veroviranomaisille toimitetaan paljon tietoa konsernin ja APA:n piiriin kuuluvien konserniyhtiöiden liiketoiminnasta. Toimivaltaiset viranomaiset ja veroviranomaiset voivat vaatia verovelvollista esittämään enemmän tietoa kuin mitä vastaavista asioista toimitettaisiin esimerkiksi normaalin verotarkastuksen yhteydessä. Näin ollen viranomaiset todennäköisesti tutkivat myös kohteena olevat liiketoimet tarkemmin kuin normaalissa verotarkastuksessa, joka luo riskin, että viranomaiset käyttävät tätä tietoa väärin.¹⁶⁸ Koska APA-

¹⁶⁷ Verohallinnon ohje. Siirtohinnoittelun ennakkosopimus (APA) 2.5.2022.

¹⁶⁸ Ks. myös Euroopan komissio 2005 luku 6. Fear of audit. Esityksessä mainittiin verotarkastuksen pelko yhtenä tekijänä, joka voi antaa verovelvolliselle syyn luopua tavoittelemasta APA-menettelyä. Verotarkastuksen pelon realisoiduminen APA:sta luopumisena aiheuttaa häittää niin verovelvolliselle kuin veroviranomaiselle.

hakemus itsessään ei suojaa verovelvollista millään tavalla verotarkastuksilta, pahimmassa tapauksessa veroviranomaiset voivat saatujen tietojen perusteella alkaa tutkia aikaisempia verovuosia, mikäli nämä ovat siirtohinnoittelun osalta tarkastamatta.¹⁶⁹ Toisin sanoen APA-prosessi voikin herättää niin kutsutun nukkuvan karhun vahingossa ja altistaa verovelvollisen uusille veroriskeille, vaikka yrityksen tarkoitus oli alun perin saada siirtohinnoitteluunsa ennakoitavuutta ja parantaa oikeusvarmuuttaan kansainvälisessä ympäristössä.

Mahdollisesti ongelmallisena voi pitää myös APA-menettelyiden läpinäkyvyyden puutetta, sillä menettelyiden johtopäätöksistä eikä näihin vaikuttavista seikoista juurikaan ole saatavilla tietoa verovelvollisille. Näin ollen APA-menettelyiden julkaisemattomuutta voi myös ainakin jollain asteella pitää verovelvollisten oikeusvarmuuden sekä hallinnollisen läpinäkyvyyden kannalta mielenkiintoisena. Erityisesti, jos huomioidaan HL 6 §:ssä määritellyt hallinnon oikeusperiaatteet, joiden mukaan viranomaisen on kohdeltava hallinnossa asioivia tasapuolisesti sekä käytettävä toimivaltaansa yksinomaan lain mukaan hyväksyttäviin tarkoituksiin. Viranomaisen toimien on oltava puolueettomia ja oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden ja suojattava oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia. Voisi ajatella, että valmistuneista APA-menettelyistä voisi julkaista anonymisoituja yhteenvetoja malliksi, jotka voisivat mahdollisesti antaa suuntaa, kannattaako kyseistä asiaa lähteä ratkaisemaan APA-menettelyllä, kuten Alankomaissa menetellään.¹⁷⁰

Lisäksi, jos APA-yhteenvetojen julkaisemattomuutta ajatellaan vuonna 2015 Euroopan unionin neuvoston antaman tietojenvaihtoa verotuksen alalla koskevan direktiivin, eli niin kutsuttu DAC3-direktiivin, näkökulmasta, ei julkaisulle ajattelisi olevan esteitä, sillä voisi luulla, että tiedot ovat jo direktiivin raportointivelvollisuuden vuoksi olemassa raportoitavassa muodossa. Myös BEPS-hankkeen toimenpide 5 on tuonut viranomaisille raportointivelvollisuuksia, jotka kertovat ainakin siitä, että tietoa on olemassa, jos se vain on jaettavissa.¹⁷¹

APA-lainsäädännön puutteen voi myös nähdä heikentävän verovelvollisten verotuksen oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta. Vaikka verovelvollisille on olemassa Verohallinnon ohjeistuksessa suhteellisen hyvät ohjeet muun muassa yleisestä APA-prosessista ja hakemukseen

¹⁶⁹ KPMG 2012 s. 336.

¹⁷⁰ Esimerkiksi Alankomaissa julkaistaan APA-yhteenvetoja, joista voi lukea voisiko APA tarjota käsillä olevaan ongelmaan varmuutta ja millä tavoin. Kyseisen verohallinnon julkaisemissa yhteenvedoissa käydään läpi lyhyesti syy haetulle ennakkohinnoittelusopimukselle, tapauksen tosiasiat, laillinen viittekehys, harkintaan nousseet asiat ja osapuolten neuvottelema päätös. Ks. tarkemmin Alankomaiden veroviranomainen Belastingdienst: Advance pricing agreements.

¹⁷¹ Ks. lisää esimerkiksi Verohallinnon ohje. Yrityksille ja yhteisöille annettuja ennakkopäätöksiä ja ennakkohinnoittelusopimuksia koskeva kansainvälinen tietojenvaihto. 16.10.2023, Dnro VH/637/00.01.00/2023.

vaadittavien tietojen osalta, puuttuu lainsäädännöstä selkeät raamit, jotka voitaisiin muodostaa esimerkiksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden pohjalta. Lisäksi nykyisellään lainsäädännöstä puuttuu selkeä maininta Suomen toimivaltaisesta viranomaisesta APA-prosesseissa. Ruotsissa APA-prosessiin liittyen säädettiin vuonna 2009 laki.¹⁷² Säädetty laki ja siihen liittyvä hallituksen esitysvoisivat toimia esimerkkinä myös Suomen APA-lainsäädännön kehittämisessä apuna.¹⁷³ Tarkasteltaessa Ruotsin APA-lakia ja hallituksen esitystä, voidaan huomata, että myös naapurimaassa on esitetty osittain samankaltaisia huolia ja perusteluita APA-lainsäädännön tueksi.

Ruotsissa APA-lakiin on kirjattu selkeästi toimivaltaisesta viranomaisesta, ennakkohinnoittelusopimuksen hakemisesta, hakemuksen muodosta ja hakemisen edellytyksistä. Lisäksi laissa säädellään ennakkohinnoittelusopimuksen antamisen ehdoista, kuten liiketoimen yksinkertaisuudesta tai sen laajuudesta. Lain mukaan verovirasto voi sopia verovelvollisen kanssa siitä, milloin, miten ja missä laajuudessa hinnoittelusopimusta koskevan asian tiedot voidaan tarkistaa. APA-lakia koskevan hallituksen esityksen mukaan yksi APA-järjestelmän tarkoituksista on luoda veronmaksajille parempi ennustettavuus monimutkaisissa hinnoittelukysymyksissä. Tavoitteen saavuttamiseksi ja hyvin toimivan järjestelmän luomiseksi pidettiin tarkoituksenmukaisena ottaa käyttöön säännöt, jotka selkeästi määrittelevät tällaisen järjestelmän puitteet.¹⁷⁴

Edellä esitetyn perusteella myös Suomeen voitaisiin myös mahdollisesti säätää APA-lainsäädäntö, joka voisi parantaa verovelvollisten oikeusvarmuutta APA-järjestelyissä, tuoda selkeät raamit menettelyille ja vakiinnuttaa osaltaan OECD siirtohinnoitteluohjeiden asemaa oikeuslähteenä. Mikäli laissa säädettäisiin Verohallinto toimivaltaiseksi viranomaiseksi, takaisi tämä myös paremmin jatkossa riittävät resurssit APA-prosessien hoitamiseen ainakin Suomen päässä. Laissa voitaisiin säätää selkeästi muun muassa ainakin siitä, miten APA:n hakeminen tapahtuu, mitä prosessiin vaaditaan, onko APA:n kestolle rajoituksia ja millä perusteilla toimivaltainen viranomainen voi päättää kumota hakemuksen tai päätöksen.

Lisäksi laissa tai hallituksen esityksessä voitaisiin säätää tai mainita verovelvollisen antamien tietojen käytettävyydestä muissa yhteyksissä, kuten verotarkastuksissa. Täysi kieltö tietojen käyttämiseen muissa yhteyksissä tuskin on mahdollista, tai edes tarkoituksenmukaista, mutta jonkinlainen harkinta aiemmin luvun alussa mainittuun teemaan voisi olla paikallaan, jotta mahdollisesti tietojen perusteella tehtäviltä mielivaltaisilta verotarkastuksilta välttyttäisiin. Esimerkiksi Ruotsin APA-lain

¹⁷² Lag (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner.

¹⁷³ Regeringens proposition 2009/10:17 Prissättningsbesked vid internationella transaktioner.

¹⁷⁴ Ks. myös Regeringens proposition 2009/10:17 Prissättningsbesked vid internationella transaktioner kohta 5.1.

hallituksen esityksen liitteessä 1 Ruotsin veroviranomainen on todennut, että APA:ssa annettuja tietoja, joita Ruotsin veroviranomainen ei muutoin pysty hankkimaan, tulisi voida elinkeinonharjoittajan pyynnöstä käyttää vain kyseisen asian käsittelyssä.¹⁷⁵

¹⁷⁵ Ks. Tarkemmin Regeringens proposition 2009/10:17 Prissättningsbesked vid internationella transaktioner kohta 5.17.

5 Ennakolliset siirtohinnoitteluprosessit ja soveltamiskäytäntö

5.1 Tutkimusaineiston muodostumisesta

Tämä luku muodostaa tutkielman empiirisen osuuden, jossa on haastateltu yhteensä neljää verotusalan ammattilaista, niin konsulttipuolen kuin suurien, monikansallisten konserniyhtiöiden edustajia.¹⁷⁶ Haastateltavat valittiin heidän monipuolisen kokemuksensa ja ammattitaidon perusteella.¹⁷⁷ Kaikilla haastateltavista oli yli 15 vuoden kokemus verotukseen liittyvistä töistä, erityisesti siirtohinnoitteluun liittyen ja sitä kautta tutkielman aiheen parissa. Suurien konserniyhtiöiden, eli itse verovelvollisten, edustajien haastattelemine oli perusteltua, sillä tutkielman aihe koskettaa kaikista eniten heitä ja heidän jokapäiväistä elämäänsä kansainvälisen verotuksen parissa. Toisin sanoen haastattelemalla pienien konserniyhtiöiden edustajia ei juurikaan olisi todennäköisesti saavutettu yhtä laadukasta tutkimusaineistoa. Konsulttipuolen edustajien haastattelu on myös perusteltua, koska projektiluonteisessa asiakastyössä monesti käsittelee määrällisesti enemmän siirtohinnoitteluprojekteja ja kerryttää sitä kautta paljon kokemusta liittyen tutkielman aiheeseen. Lisäksi konsultit kuulevat ja näkevät asiakastyössä paljon erilaisia kokemuksia liittyen aiheeseen niin omin silmin, kuin kollegoilta ja asiakkailta. Näin ollen kyseisen puolen edustajat pystyvät antamaan ajoittain jopa laajemman kokonaiskuvan aiheesta, kuin itse verovelvollisten edustajat. Veroviranomaisten haastattelemine rajattiin pois tutkielmasta, sillä aihetta ja asetettuja tutkimuskysymyksiä haluttiin lähestyä erityisesti verovelvollisten näkökulmasta. Koska haastateltaviksi valittiin henkilöitä, joilla etukäteen tiedettiin olevan tietoa tutkittavasta aiheesta, voidaan puhua tarkoituksenmukaisesta, harkinnanvaraisesta näytteestä.¹⁷⁸

Tutkimuskysymyksiin vastaamisen kannalta relevantit haastattelukysymykset laadittiin etukäteen ja niitä käytettiin haastatteluissa tukena, ikään kuin teemanomaisesti. Kysymyksiin kuitenkin suhtauduttiin avoimen väljästi siten, että haastattelijalla oli mahdollisuus reagoida haastateltavan vastauksiin ja kysyä tarkentavia lisäkysymyksiä liittyen esimerkiksi teemaan liittyvään ongelmaan tai kokemukseen.¹⁷⁹ Haastatteluiden tyyli vastasi siis puolistrukturoidun- ja teemahaastattelun määritelmää.¹⁸⁰ Teemahaastatteluun tuttuun tyyliin haastattelija oli etukäteisesti selvittänyt

¹⁷⁶ Empiirisen metodologian rooli tutkimuksessa oli tuoda erilaisia näkökulmia ja toimia tutkijan apuna rakennettaessa ymmärrystä tutkittavasta ilmiöstä ja vastattaessa tutkimuksen alussa esitettyihin tutkimuskysymyksiin, joten tutkittavien määrä rajattiin neljään. Toisin sanoen kyseessä ei ole puhtaasti empiirinen tutkimus, jossa haastateltavien määrä voisi mahdollisesti olla suurempi. Ks. lisää Eskola – Suoranta 1998 s. 60–64 sekä Nieminen – Lähteenmäki 2021 s. 149.

¹⁷⁷ Ks. haastatteluiden taustoista tarkemmin liite 2.

¹⁷⁸ Puusa – Juuti 2020 s. 106.

¹⁷⁹ Ks. haastatteluihin liittyvästä metodologiasta lisää esimerkiksi Nieminen – Lähteenmäki 2021 s. 16–17 sekä Hirsjärvi – Hurme 2022 kohta 4.2.3.

¹⁸⁰ Termejä käytetään myös joskus synonyymeinä, ks. eroista esimerkiksi Puusa – Juuti 2020 s. 111–113.

tutkimuskohteena olevasta asiasta olennaiset tekijät, kuten tässä tapauksessa siirtohinnoittelun ennakkolliset prosessit sekä verotuksen oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden kannalta oleelliset, oikeuskirjallisuudessa esiintyvät teemat. Haastattelut etenivät etukäteen valittujen teemojen ja niitä tarkentavien kysymysten varassa, kuitenkin niin, että tutkittavia kannustettiin puhumaan aihepiireihin liittyen vapaasti.¹⁸¹

Liitteestä 1 löytyvää haastattelurunkoa ei toimitettu haastateltaville etukäteen, jotta haastattelu pysyisi mahdollisimman joustavana ja antaisi tilaa uusille näkökulmille ja syvemmälle keskustelulle. Haastattelurunko laadittiin siis lähinnä tutkijan apuvälineeksi, ikään kuin punaiseksi langaksi, jota seurattiin haastatteluissa, mutta joista voitiin tarvittaessa poiketa. Haastattelut toteutettiin ajankohtana 10.11–17.11.2025 ja ne pidettiin etäyhteydellä Microsoft Teams -ohjelmiston avulla. Haastattelut myös nauhoitettiin litterointia ja myöhempää analysointia varten.

Haastatteluiden tarkoituksena oli saada vastauksia tutkimuksen alussa esitettyihin tutkimuskysymyksiin sekä arvioida aiemmin tässä tutkielmassa esitettyjen mahdollisten ongelmallisuuksien vaikuttavuutta verotuksen reaali maailmassa, ikään kuin verovelvollisten jokapäiväisessä verotuksessa. Haastatteluissa pyrittiin antamaan haastateltaville mahdollisuus kertoa mahdollisimman avoimesti näkökulmiaan liittyen tutkimuksen eri teemoihin, kuten erilaisiin siirtohinnoittelun ennakkollisiin prosesseihin ja näiden toimivuuteen ja ongelmallisuuksiin osana verotuksen oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta. Lisäksi haastatteluissa testattiin kehitys- ja parannusehdotuksia, joita tutkielman aikaisemmissa luvuissa on käsitelty.

5.2 Haastatteluaineiston esittely

Tässä alaluvussa tullaan esittelemään haastatteluissa esiin nousseet keskeisimmät näkökulmat. Esittely tehdään kronologisessa, haastattelurungon mukaisessa järjestyksessä osa kerrallaan, jotta aineistosta saadaan mahdollisimman looginen, selkeä kuva ja pyritään välttymään päällekkäisyyksiltä.¹⁸² Haastatteluaineiston esittely erikseen on perusteltua, jotta empiirisen osuuden rakenne pysyy mahdollisimman selkeänä ja jotta analyysin avulla aineistosta johdettua tietoa voidaan pitää luotettavana.¹⁸³ Kerättyä aineistoa analysoidaan seuraavassa luvussa teema-analyysin avulla samankaltaisessa järjestyksessä, kuin esittely on tehty tässä luvussa.

¹⁸¹ Puusa – Juuti 2020 s. 112.

¹⁸² Aineistosta mahdollisimman selkeän kuvan saamiseksi ks. liite 1 Haastattelurunko.

¹⁸³ Aineistoa ei tulla kuitenkaan tyhjentävästi esittelemään tässä luvussa, vaan tarkoituksena on esitellä keskeisimmät havainnot, jotka tuottivat tutkielman kannalta lisäarvoa myös analysoinnissa.

Haastattelun ensimmäisessä, yleisiä asioita koskevassa osassa perehdyttiin ja kartoitettiin haastateltavien kokemuksia ennakkollisten siirtohinnoitteluprosessien parissa, pyydettiin kuvailemaan miten ennakkolliset siirtohinnoitteluprosessit ja niiden käyttö ovat kehittyneet urien varrella ja kysyttiin yleistä suhtautumista siirtohinnoittelun ennakkollisiin prosesseihin.

Haastateltava A mainitsee, hänellä on kokemusta erityisesti APA-prosesseista sekä ennakkollisista keskusteluista. Aikaisemmista töistään 2010-luvun alusta nykymomenttiin hän osaa kertoa, että erityisesti 2010-luvun alussa APA-hakemusten määrä oli vain muutamia vuodessa, mutta niiden määrä on lisääntynyt vuosi vuodelta ja kertoo myös itse ”*failanneensa*” monia hakemuksia vuosien varrella.

Haastateltava B:ltä kokemusta löytyy kaikista ennakkollisista siirtohinnoitteluprosesseista, mutta mainitsee, että syvennetyistä asiakasyhteistyöstä hänellä ei ole paljoakaan omakohtaista kokemusta, vaan kokemus liittyy enemmän asiakkaiden ”*sparrareina*” toimimiseen. Ennakolliset keskustelut, BAPA:t ja ennakkoratkaisut ovat olleet työpöydällä. B näkee, että 2010-luvun alusta alkaen APA-menettelyjen ”*käyrä on noussut*” ja tähän ovat vaikuttaneet muun muassa BEPS ja muut substanssivaatimukset. B:n mukaan viimeisen reilun viiden vuoden aikana myös ennakkollisten keskusteluiden määrä on kasvanut erityisesti verotarkastusten lisääntyessä, joka on vaikuttanut haluun ratkoa asioita etukäteen. Ennakollisia siirtohinnoitteluprosesseja B suosittelee ja tuo esiin asiakkailleen niiden erilaisia hyviä ja huonoja puolia punniten ja mainitsee myös, että varmuus, mitä prosesseilla voidaan saavuttaa, on monelle asiakkaalle merkityksellinen. Lisäksi B mainitsee, että monella asiakkaalla tuntuu olevan korkeana prioriteettina, että yllätyksiä ei tulisi.

Haastateltava C:n kokemus ennakkollisista siirtohinnoitteluprosesseista on samankaltainen kuin B:llä, erityisesti ennakkollisissa keskusteluissa hän on ollut mukana niin tilanteissa, joissa verovelvollinen on laittanut keskustelun vireille kuin myös tilanteissa, joissa aloite on tullut Verohallinnolta. C:n mukaan prosessien määrät ovat kasvaneet, mutta ne ovat myös hioutuneet vuosien saatossa esimerkiksi sen mukaan, millaisia asioita voidaan milläkin prosessilla ratkoa ja millaisiin kysymyksiin verottaja antaa vastauksen ennen kuin ohjaa uuteen prosessiin joko samasta aiheesta. C on huomannut, että nykyisin verottaja ohjaa uuteen prosessiin samasta aiheesta, kuin lähtee edestakaiseen uuden tilanteen päivityksen tekemiseen. Myös C vahvistaa, että hänen kokemuksensa perusteella prosesseja voi suosittelaa, ne toimivat hyvin ja prosesseista on saatu sellaisia ”*outcomeja*”, mitä on lähdetty hakemaan.

Haastateltava D:llä on kokemusta kaikista siirtohinnoittelun ennakkollisista prosesseista. Hän mainitsee erityisesti, että:

”[...] kansainvälisessä konsernissa missä siirtohinnoittelukysymykset on niinku, voi olla tosi isoja ja tärkeitä, niin niinku mun mielestä APA:t ja BAPA:t on aivan olennainen työkalu tällaiselle inhouse-verotiimille hallita konsernin veropositiota ja verokulua ja hankkia sitä oikeusvarmuutta, jotta sen veroposition pystyy lukitsemaan ja jotta ei tulisi niitä yllätyksiä ja kalliita veroriitoja, eli pidän niitä aivan niin kun äärimmäisen keskeisinä työkaluina, niinku tärkeimpinä työkaluina mitä tälleen yrityksillä on hallita sitä veropositiota eli aivan, aivan niin kun supertärkeitä niin jos tästä lähdetään liikkeelle.”

D:n mukaan ”leimallista” hänen kokemuksilleen on ollut se, että vaikeiden siirtohintakysymysten ratkominen syvennetyssä asiakasyhteistyössä tai ennakkolisessa keskustelussa on vaikeaa ja ainut tapa ratkoa vaikeita kysymyksiä on APA-prosessi ja vielä tarkemmin kaksipuolinen APA-prosessi, jossa kahden valtion veroviranomaiset neuvottelevat keskenään tasapainoisen veroratkaisun.

Haastatteluiden toisessa osassa pureuduttiin syvemmin tutkielman toiseen pääteemoista, verotuksen oikeusvarmuuteen ja ennakoitavuuteen. Kysymykset koskivat teemaan liittyviä haasteita, ennakkolisten siirtohinnoitteluprosessien tärkeyttä teeman kannalta sekä nykyistä siirtohinnoittelua koskevan säädöskentän tilaa Suomessa. Haastateltavilta kysyttiin myös ennakkolisten ratkaisuiden oikeusvaikutuksen riittävydestä.

Haastateltava A:n mukaan ennakoitavuuteen liittyvät haasteet ovat pitkälti tapauskohtaisia, sillä eri maiden käytännöt vaihtelevat paljon, joissakin maissa ennakkollista ratkaisua on haettava ja toisissa maissa parempi on antaa vain mennä ja tehdä mahdolliset korjaukset jälkikäteisesti. Useita maita kattavien, kevyiden transaktioiden osalta A mainitsee, että ennakkollisen ratkaisun saanti yhdestä valtiosta, esimerkiksi Suomesta on tilanteissa riitettävä. Toisena esimerkkinä hän mainitsee maat, joissa tiedetään, että verotarkastus on vuosittainen prosessi, jossa keksitään aina jokin lisäys. Tällaisissa tilanteissa on järkevää ”failata” APA, jotta keskustelua ei tarvitse käydä joka vuosi, vaan suojan saa esimerkiksi seuraavalle viidelle vuodelle. Siirtohinnoittelun nykyiseen säädöskenttään A on tyytyväinen, sillä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden soveltaminen on joustavaa ja maailmalla yleisesti tunnettua. Lisäksi Verohallinnon lähestymistapaa A kuvailee selkeäksi ja pragmaattiseksi erityisesti ohjeiden tulkinnan kannalta. Myös ennakkolisten prosessien oikeusvaikutusten riittävyys on A:n mukaan vaadittavalla tasolla erityisesti Suomessa. Saksan hän mainitsee esimerkkinä maasta, jossa saatetaan alkaa vuosien kuluttua tarkastamaan, onko verovelvollinen noudattanut APA:ssa sovittuja pelisääntöjä.

Haastateltava B:n mukaan siirtohinnoitteluasiat ovat ikuista hallintaa. Varsinkin huonoina vuosina on nähtävissä eri verohallintojen kova paine kerätä verotuloja, joka näkyy siinä, että ”*kaikkea kolkutellaan ja haastetaan*”. B mainitsee, että tilanteiden hallinnoimiseen menee paljon resursseja ja ”*ihan sama kuinka paljon mitä yrität tehdä, niin kyllä niitä pahoja paikkoja tulee*”. B ei myöskään

näe ongelmaa nykyisessä siirtohinnoittelun säädöksentässä Suomessa, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla on vahva painotus, eikä lainsäädännössä ole juurikaan säädelty siirtohinnoittelusta, vaan pikemminkin positiivisia puolia. B näkee jopa ongelmalliseksi sen, että jokaisella maalla olisi omat lainsäädäntönsä, jotka olisivat kuitenkin johdettu OECD:n siirtohinnoitteluohjeista. Pahimmillaan eri maiden lainsäädäntöjen ristiriidat voisivat ”*multiploida*” ongelmia. Oikeusvaikutusten riittävyyden osalta B:n kantaa voi tulkita tyytyväiseksi, hän ei ainakaan muista nähneensä, että luottamuksensuojaa olisi rikottu tai jälkikäteiset tarkastukset olisivat johtaneet riitoihin. APA-prosesseissa tärkeänä on kuitenkin pitää kriittiset oletukset taustalla ja pitää huoli siitä, että annetut faktat pitävät paikkansa, niin kaikki onnistuu, kuten pitäisi.

Haastateltava C mainitsee, että ennakkovarmuus ja sen saanti on pitkälti kiinni prosessiin osallistuvista maista, sillä osassa maista prosessit eivät ole niin ”*flexibelejä*” ja prosessit kestävät, eikä prosessia meinaa saada päätökseen. Ennakkovarmuuden kannalta ongelmallisena C nostaa esiin prosessien pitkäkestoisuuden, joka saattaa johtaa siihen, että verovelvollisen on toteutettava laatimaansa mahdollisesti virheellistä siirtohintamallia, vaikka ennakkovarmuuden saamista kohtaan halu olisikin suuri transaktion merkityksellisyyden vuoksi. Säädöksentän nykytilaa C pitää hyvänä ja turvallisena, eikä näe lainsäädännön lisäämistä tarpeellisena. C nostaa esiin seuraavaa:

”Sitten sulla on sellainen lopputulema, että sulla on 2, kun transaktiossa on ne 2 osapuolta, niin sitten sulla on pahimmillaan sellainen tilanne, että toinen tulkitsee niinkun näin ja toinen näin. Kun osa ei tulkitse vaan toisen laki sanoi näin, niin sä et saa sitä kohtaamaan ja tulee se kaksinkertainen verotus siinä.”

Haastateltava C:n mukaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat maailmanlaajuisesti jo ”*widely established*”. Luottamuksensuojan osalta C on samaa mieltä B:n kanssa siitä, että prosesseilla saa luottamuksensuojan, eikä jälkikäteisistä tutkimisista ole kokemusta. Hän mainitsee joskus kuulleensa huhun, että ennakkolisessa keskustelussa sovittujen asioiden implementointeja olisi lähdetty tarkistamaan, mutta käytännön työssä tällaista ei ole tullut C:lle vastaan.

Ennakoitavuuden osalta haastateltava D mainitsee seuraavaa:

”No, kyllä mun mielestä niinku jokaisen itseään kunnioittavan verojohtajan pitäisi olla kartalla siitä, että mitkä on ne mahdollisesti suurimmat siirtohintariskit omassa konsernissa ja sit riippuen siitä, että kuinka niin kun isosta kysymyksestä, materiaalisesta kysymyksestä on kyse, niin kyllä kannattaisi selvittää, että pystyykö sitä oikeusvarmuutta hankkimaan ja pystyykö sitä veropositiota lukitsemaan, että tota ja varsinkin muutostilanteissa, et et jos meinaa muuttaa isosti jotakin konsernin operointimallia tai vastaavaa niin, niin tota kyl mä sitä pitäisin vähän niinku must have tai must to do - juttuna, että tällaisia asioita sitten hoitaa ja selvittää ennakkolisesti.”

D painottaa, että erityisesti liiketoiminnan muutostilanteissa ja tilanteissa, joissa uudelleen luonnehtimisen riski on olemassa, erityisesti kaksipuolinen APA on ollut tapa, jolla hankkia oikeusvarmuus. D kokee nykyisen säädöskentän toimivaksi, eikä koe ongelmaksi lainsäädäntöpohjan puuttumista. D:n mukaan Verohallinto toimii joustavasti ja verrattain ripeästi siitä huolimatta, että esimerkiksi APA-lainsäädäntöä ei erikseen ole olemassa. D toivottaa tervetulleeksi mahdollisuuden sitoa APA-sopimuksia myös verosopimusten ulkopuolisten valtioiden kanssa, vaikka sellaisista ei tähän mennessä ole kokemusta, koska toisen valtion kanssa on ollut aina verosopimus. Oikeusvaikutuksen osalta D:llä on mainita esimerkki ongelmasta, jonka hän on kohdannut APA-sopimuksen solmimisen jälkeen oikaisuvaiheessa.¹⁸⁴

Haastatteluiden seuraavissa osissa 2–5 tarkasteltiin tarkemmin siirtohinnoittelun ennakkollisia prosesseja. Osissa käytiin läpi syvennettyä asiakasyhteistyötä, ennakkollista keskustelua ja rajat ylittävää keskustelua (CBD), ennakkoratkaisua ja ennakkohinnoittelusopimusta (APA).¹⁸⁵ Haastateltavilta kysytyt kysymykset koskivat yleisiä prosesseihin liittyviä kokemuksia, verotuksen oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden parantumista, erimielisyyksiä ja ongelmia sekä kehitysehdotuksia.

Haastateltava A:lle syvennetty asiakasyhteistyö on tuttu, mutta yhtiö, jossa hän työskentelee ei ole prosessissa mukana. A kertoi, että Verohallinto haki prosessiin mielellään osallistujia, mutta heillä samanaikaisesti käynnissä oleva suuri ERP-hanke esti osallistumisen, koska alussa tehtävä *Compliance Scan* ei olisi yhtiöltä onnistunut. Kieltäytymisen jälkeen uusia kutsuja ei ole tullut ja A arvelee syvennetyn asiakasyhteistyön olevan vastatulessa Verohallinnossa ainakin siltä osin, että uusia osallistujia ei prosessiin enää kerätä.

Haastateltava B kertoo, että asiakkailta kuulemansa palautteet syvennetystä asiakasyhteistyöstä ovat olleet vaihtelevia:

”Toiset on kokenut hyvin työlääksi sen alkuvaiheen, toiset sitten ehkä vähän kevyemmäksi. Se saattaa olla myös kiinni siitä, että missä vaiheessa siihen syvennettyyn yhteistyöhön on mennyt. Eli ne, jotka on siellä ihan alkupäässä ensimmäisinä ollut, niin ne on kokenut sen niinku raskaimmin.

Ja sitten myöhemmin tulleet on ehkä vähän prosessit kehittyneet. Se on niinku yks.

¹⁸⁴ Tästä tarkemmin edempänä APA:a käsittelevässä osiossa.

¹⁸⁵ Ajoittain ennakkoratkaisusta ja yksipuolisesta ennakkohinnoittelusopimuksesta (unilateral APA) puhutaan synonyymeinä, koska nämä tarkoittavat käytännössä samaa asiaa, kuten tutkielmassa on jo aikaisemminkin mainittu.

Ja sitten tota ehkä jotkut ei oo sit ollut ihan tyytyväisiä siihen, että tavallaan että mikä se hyöty siitä on ollu, niin ei oo kokenut sitä riittäväksi.”

Toisin sanoen panos ja tuotos eivät ole aina kohdanneet, mutta B muistuttaa, että täysin tyytyväisiäkin kokemuksia on ollut.

Haastateltava D:n kokemus syvennetyistä asiakasyhteistyöstä oli suuri pettymys. D mainitsee, että yhtiö päätti lopulta vetäytyä prosessista. D kertoo, että he osallistuivat siirtohinnoittelun osa-alueella prosessin, jossa alussa tehtiin *Compliance Scan* -vaihe, jota varten yhtiössä oli tehty suuri työ:

”[...] laitettiin kaikki hiottu siirtohintadokumentaatiot sisään ja niin kun avoimesti annettiin tietoa ja kerrottiin asioista ja sit sitä niinku syvennetyyn yhteistyön kautta niin sitten tai niinku kiitos siitä oli se, että verottaja tuli takaisin tällaisella uudelleen karakterisointi idealla, joka sitten oli niinku massiivinen verokysymys meidän yhtiölle.

Niin niin tota, niin meidän kokemuksen mukaan sitä ei tällaisessa syvennetyssä yhteistyössä sitten pystytty ollenkaan ratkomaan, että sitä niin kun vähän niinku veivattiin vuodesta toiseen, vuodesta toiseen ja yhtiön näkökulmasta, niin kun yritimme myös ennakkollista keskustelua sen syvennetyyn yhteistyön aikana ja sitä asiaa ei siinäkään pystytty ratkaisemaan.

Ja lopulta sit se meidän ratkaisu oli se, että siirtohinta-asioita, niinku siirtohintakysymysten käsittely ei onnistunut syvennetyssä yhteistyössä eikä ennakkollisessa keskustelussa ja sen vuoksi meidän piti lähteä bilateraali APA-prosessiin.”

D lisää vielä, että hän ei voi sanoa, että heidän kokemuksensa olisi ollut hyvä, koska syvennety asiakasyhteistyö johti lopulta isoon ja kalliiseen BAPA-prosessiin. Lisäksi erityisen harmillisen D:n mukaan tilanteesta teki se, että kyseinen verokysymys oli jo aikaisemmin hyväksytty siirtohintatarkastuksessa. Lisäksi D näkee ongelmana syvennetyssä asiakasyhteistyössä sen yksipuolisuuden. Prosessi sitoo vain yhtä valtiota tilanteessa, jossa lähtökohtaisesti on aina mukana enemmän kuin yksi valtio. Huomioitava on aina myös resursointi- ja kulukysymys.

Haastateltava A pitää ennakkollista keskustelua toimivana, nopeana ja kevyenä menettelynä. Keskustelut ovat olleet hyviä, koska aiheet eivät ole olleet liian hankalia käytäväksi ennakkollisessa keskustelussa. Ongelmana A mainitsee, että ennakkollisia keskusteluja saatetaan olla vähentämässä ja verovelvollisia ohjataan ennakkoratkaisuun tai aloitetaan jopa verotarkastus. Aikaisemmin A:n mukaan Verohallinto on jopa julkisesti sanonut tai ainakin vihjaillut, että keskusteluiden myötä viranomaiset eivät katso taaksepäin asiakkaan verotusta:

”Että tavallaan, että jos sulla oli joku legacy ongelma siellä taustalla, niin sitten sä pystyt menemään keskustelemaan, miten tää tehdään, että tehtäisiinkö näin tulevaisuudessa, niin sitten he ei enää katso sitä samaa transaktiota taaksepäin.”

A kokee ennakkollisten keskusteluiden parantaneen verotuksen oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta, mutta esittää huolen siitä, että keskustelu olisi ”*tarkastukselle syöttöä*” tai että verovelvollinen ohjataan aina ennakkoratkaisuun. Rajat ylittävissä tilanteissa menettely voi osoittautua liian raskaaksi, kun mukana on kaksi tai useampi valtiota.

B mainitsee käyneensä ennakkollisia keskusteluja paljon vuosien varrella ja hänen yleiskokemuksensa on se, että niitä voi pitää toimivina ja kohtuullisen nopeina, kun tapauksessa on tilanne, jonka takana voi seistä. Haastateltava B on myös ollut asiakkaiden apuna yrittämässä aloittaa rajat ylittäviä keskusteluja, mutta prosessit eivät juurikaan onnistuneet, vaan törmäsivät monesti muiden maiden perustuslaillisiin- tai muihin vastaaviin ongelmiin.

Haastateltava C pitää ennakkollisten keskusteluiden ongelmana tilannetta, jossa verottaja lähtee rajaamaan prosessissa käsiteltäviä asioita, vaikka verovelvollinen tarjoaisi mahdollisuutta ja ilmaisisi halua käsitellä asioita syvemmin. C pitää ennakkovarmuuden heikentymisen kannalta rajaamista ongelmallisena, sillä prosessissa voi jäädä paljon avoimia kohtia, joita veroviranomaiset ovat ”*disclaimannut*” ulos. C mainitsee osana rajaamista myös huolen siitä, mitä ”*viime keskusteluissa*” on ollut, että verottaja jättäisi joitakin asioita järjestelyn ulkopuolelle ja tulisi myöhemmin tarkastamaan näitä asioita.

Haastateltava D pitää kokemuksensa perusteella rajat ylittävää keskustelua sujuvana prosessina ja kokemuksena. Kuitenkin D törmäsi prosessuaalisessa yhteensovittamisessa ongelmaan, jossa toinen valtio ei pitänyt keskustelua riittävänä ja osapuolet päätyivät solmimaan transaktioon liittyen APA:n. Samainen valtio on D:n mukaan tullut jälkeensäkin vastaan, eikä vielä myöhemminkään kyseisessä valtiossa ole oikein ymmärretty, mikä rajat ylittävä keskustelu on, vaan katse suuntautuu mieluummin viralliseen APA:an. D nostaa esiin, että rajat ylittävän keskustelun toimivuus riippuu paljon toisista valtioista ja siitä, kuinka hyvin valtiot tuntevat epäformaalimpaa yhteistyömallia. D mainitsee vielä lopuksi ongelmasta:

”Niin ehkä se ongelma oli siinä just se, et se ennakkollisen keskustelun, että joo sä voit saada sieltä muistion kyllä, että keskustelu on pidetty, mutta sä et saa siinä muistiossa mitään konkreettista ratkaisua, vaan saat vaan toteamuksen, että ei voitu varmistaa markkinaehtoista hinnoittelua ja kehotetaan tai ohjataan kiinnittämään huomiota asioihin x, niin se ei ole niinku ratkaisu.”

Toimivaksi ennakkollisen keskustelun D nostaa tilanteissa, joissa pienen yhtiön näkökulmasta transaktio on merkittävä tietyssä valtiossa, mutta transaktion vastapuolella olevien yhtiöiden näkökulmasta se on hyvin pieni. Toisin sanoen, jos transaktio on yhden pienen, tiettyä liiketoimintaa

harjoittavan yhtiön ainut liiketoimi, voi ennakkollinen keskustelu toimia ratkaisuna saamaan hyväksyntä markkinaehtoisesta hinnoittelusta.

Haastateltava A:lla ei kirjallisista ennakkoratkaisuista ole omakohtaista kokemusta, mutta hän mainitsee, että ennakkoratkaisun hakeminen voisi olla järkevää valtiossa, jossa APA:n hakeminen olisi äärettömän kallista. Yhdestä näistä maista hän mainitsee esimerkiksi Italian, jossa pelkkä APA:n hakemusmaksu on 50 000 euroa.

Haastateltava B mainitsee, että syyt ennakkoratkaisun tai yksipuolisen APA:n hakemiselle ovat matalammat kustannukset ja nopeus. B nostaa vielä yksipuolisista neuvotteluista seuraavaa:

”[...] silloinhan kun sitä haetaan yksipuolisesti, niin saattaa olla aika helppo tendenssi, et viedään yläkanttiin niinku, kun ei ole sitä neuvottelua tasapainottavaa voimaa siellä, että me ollaan oltu sellaisissa prosesseissa mukana parikin kertaa, että on lähdetty hakeen tällasta ja sitten ne on konvertoitu BAPA:ksi siitä, että tavallaan tuotu Suomi sinne mukaan neuvotteluihin ja saatu sitten lopulta parempi ratkaisu, kun eihän sillä yksipuolisella APA:lla silleen hirveän pitkälle pötki, jos sitten toisessa päässä sanotaan, että ei meille käy.”

Haastateltava D pitää ennakkoratkaisua toimivana erityisesti tilanteissa, joissa keskiössä ovat uudelleen luonnehtimiseen liittyvät kysymykset sekä transaktioihin, joihin sisältyy yhden osapuolen kannalta merkittävä kysymys. Ennakkoratkaisu sopii siis tilanteisiin, jotka eivät välttämättä ole ostavan osapuolen kannalta merkittäviä, D mainitsee vielä seuraavaa:

”[...] mun mielestä se sopii tuollaiseen, koska se on kuitenkin paljon hallinnollisesti kevyempi prosessi, unilateraali APA tai ruling kuin bilateraali prosessi, että sopii ja sitten toinen yhteys missä me ollaan niinku käytetty unilateraali APA:a niin on ollut just se, että yhtiön karakterisointi ja tulonmuodostus. Tälleen että, et ollaan niinku siinä maassa missä on vaikka otettu se, on sellainen rakenne että tää on jollain tavalla low risk toiminto ja sinne kuuluu jättää vaan routine remuneration, niin ollaan sitten niinku siinä maassa haettu unilateraali APA ajatuksella, että siellä vastapuolen valtiossa tuskin halutaan tällaista mallia kyseenalaistaa, joka niin kun jättää enemmän residuaalia sinne päämiesvaltioon, niin tällaisissa tilanteissa kyllä mun mielestä unilateraali APA:t on ihan riittäviä meidän kokemuksen mukaan.”

Haastateltava A luonnehtii APA:a hyväksi työkaluksi, mutta mainitsee, että silläkin on rajoitteensa. Ongelmiksi A nostaa neuvottelun keston ja sen, että veroviranomaisten neuvottelemaan ratkaisuun liittyy aina riski siitä, että ratkaisu onkin ”*jotain ihmeellistä*”. Lisäksi A:n mukaan myös sille on mahdollisuus, että vuosien jälkeen APA-kausien loputtua lähdetään veroviranomaisten puolelta testaamaan, onko verovelvollinen toiminut APA:n mukaan. A huomauttaa myös, että APA-prosesseihin liittyvät kustannukset eivät ole pieniä ja lisää myös seuraavaa:

”Italia ottaa sen 50 tonnia per transaktio per maa, Saksa ottaa sen 30 tonnia per transaktio per maa. Oliko Ruotsissa 20 tonnia, sitten siihen tavallaan advisorit ottaa 100 tonnista 300 tonniin.”

Kehitysehdotukseksi APA-prosesseja koskien A nostaa seuraavaa:

”Niin tavallaan se, että kun APA:an yleensä liittyy sellainen niinku compliance reporting, että sä tavallaan, sä joka vuosi annat jonkun tietyn tietopaketin toimivaltaisille viranomaisille. Siis mitä jos ajattelee nyt se sisältö saattaa olla niinku tilinpäätökset ja jotkut jos siinä on just näitä vaikka jakelijoita niin niiden nää return and sales laskelmat ja..

Mitä muuta voisi olla, jos siellä on jotain ehkä ennusteita tai mitä lie ne liittyy siihen transaktioon niin siellä saattaa olla semmoinen pieni paketti jota compliance report – raportointi nimellä niin siihen joku aikaraja milloin se pitää katsoa läpi.”

A painottaa, että useiden vuosien jälkeen ei pitäisi olla mahdollista lähteä enää tarkastamaan, onko verovelvollinen toiminut sovitun APA:n mukaan. APA-ratkaisuiden julkaisemista esimerkiksi Verohallinnon sivuilla A pitää hyvänä ajatuksena, mutta epäilee, olisiko tällainen mahdollista ratkaisuiden kompromisseihin painottuvan luonteen vuoksi. A ei näe juurikaan näe riskiä siitä, että veroviranomaiset kiinnostuisivat verovelvollisen APA:n yhteydessä antamien tietojen perusteella aikaisemmista verovuosista, koska APA-ratkaisuihin voi liittää ”roll-backin”, jonka ansiosta verotarkastuksen kannalta auki olevat vuodet olisivat APA-sopimuksen mukaiset. APA-lainsäädäntöön liittyen A mainitsee seuraavaa:

”No tällä hetkellä se on hirveän kuitenkin vakiintunut se käytäntö, miten toimitaan ja sehän on niinku MAP-APA, että se menee sen 25 artiklan mukaan ja aika sillee niin kun OECD:n.. No on sitten tietenkin guidelineseissa on vähän APA:sta ja niitä muita ohjeita tullut vasta, mutta niiden mukaan kuitenkin aika hyvin toimitaan, että en mä tiedä toisiko se lisäarvoa hirveästi se laki, jos sitä nyt ei välttämättä haluta, että se niin kuin lailla säädetään. Että ainoa tietenkin, että tällä hetkellä meillä ei oo siinä maksua, että se todennäköisesti, jos laki tulisi siihen tulisi joku pieni fee.”

A pohtii lisäksi, että lainsäädäntö voisi vain monimutkaistaa prosessia, mikäli laissa mentäisiin yksityiskohtaisiin hakemusvaatimuksiin. Lopuksi A tuo vielä esiin kokemuksensa APA-menettelystä, jossa mukana on ollut kolme osapuolta. A mainitsee, että tällaisessa kolmen osapuolen prosessissa korostuu se, että prosessi kestää kauemmin ja voi olla ”vähän hankalampaa”.

Haastateltava B mainitsee aluksi APA-järjestelyistä, että aihe vaikuttaa paljon siihen, miten nopeasti tilanteet ratkeavat. Transaktioon liittyvien osapuolten määrä määrittää myös pitkälti sitä, kuinka laaja prosessi on. B kuitenkin toteaa, että tähän asti he ovat lopulta saaneet hyvät ratkaisut aina aikaiseksi, mutta ne välillä ne ovat vaatinet paljon työtä välissä. B:n mukaan APA-prosessit kestävät vajaasta vuodesta – viiteen vuoteen. B epäilee, että yhtenä syynä prosessien pitkälle kestolle on se, että

toimivaltaiset viranomaiset neuvottelevat edelleen paljon kasvatusten ja kasvatusten tapahtuvia tapaamisia ei ole kuin ehkä kerran vuodessa. B nostaa APA:an liittyvät haasteet toimivaltaisten viranomaisten resursseihin, sekä näiden henkilöstön työkiertoon, joka on ajoittain johtanut siihen, että puolitoista vuotta kestänyt, ratkeamaisillaan ollut APA-prosessi on ikään kuin alkanut uudestaan uusilla kysymyksillä. B pitää solmittujen APA-sopimusten julkaisemisesta hyvänä asiana avoimuuden kannalta, mutta näkee ongelmana sopimusten kuvauksissa esiintyvät erilaiset ”*vyöt ja henkselit*” haasteena julkaisemiselle. B kuitenkin lisää, että julkaiseminen voisi mahdollisesti auttaa sitä, että sopimukset laaditaan mahdollisimman hyvin. B ei juurikaan kannata erillisen APA-lainsäädännön implementointia ja mainitsee joissakin maissa olevan BAPA-lainsäädännön tekevän prosessista jopa turhauttavan.

Haastateltava D toteaa, että he ovat saaneet pääsääntöisesti APA-prosesseista kaiken mitä ovat halunneet, eli oikeusvarmuuden ja veroposition hallinnan. D mainitsee, että he ovat jopa saaneet suljettua veroriskejä APA:n avulla, sillä tavalla, että heillä on ollut verotarkastus käynnissä samasta aiheesta, mutta verotarkastus on lopetettu onnistuneesti solmitun APA-sopimuksen jälkeen. D lisää, että heillä on erittäin hyviä kokemuksia APA-prosesseista. D nostaa vielä, että tilanteet, joissa APA:n hakemiseen lähdetään, vaativat huolellista harkintaa, koska hakemisen tulee palvella heidän asettamaansa APA-strategiaa ja siinä määritettyjä tilanteita, koska APA:t maksavat, kestävät ja vievät resursseja. Ratkaistujen APA-sopimusten julkaisemisesta D on seuraavaa mieltä:

”No itse asiassa. No ehkä tota itse asiassa pitäisin positiivisena asiana, koska se syyhän miksi tai mä tiedän että EU-tasollahan jo julkaistaan статистиikkaa APOista, eikä vain?

[...]

Joo siis mulla on tullut vastaan Hollanti, et siel julkaistaan kaikki APA:t silleen lyhyesti ja sitten tota ja sitten myös nää tota ehkä EU-tason статистиikka niin sinänsä mä pidän sitä kyllä ajatuksellisesti hyvänä, koska vähän niin kun sekin, et onko jotkut KHO:n ratkaisut julkisia ja mitkä on vuosikirjapäätöksiä, niin sehän on ainut tapa miten sitten verovelvollinen pääsee kärryille tai voi saada käsitystä että mikä on se verotuskäytäntö ja mikä on se linja ja niinku et minkälaiset ratkaisut on hyväksyttäviä verottajalle jossain maassa, että lähtökohtaisesti pidän sitä kyllä ihan positiivisena ja täähän on just se kanssa mistä me niinku maksetaan sitten niille paikallisille konsulteille, et kun ei meillä ole mitään niinku vaikka Suomesta käsin meillä ei ole jostain toisesta Euroopan valtiosta semmoista näppituntuma, että mikä on myyntiyhtiön hyväksyttävä taso tai, tai että mitä niin kun sen valtion verottaja sanoo jostain rahoituseristä tai että minkälaisia APO:ja muut yhtiöt samassa tilanteessa on saanut, niin sitähan tietoa meillä ei ole, mutta se voidaan saada konsulttien kautta, kun tehdään yhteistyötä paikallisen verokonsultin kanssa. Eli eli kyllähän se niin kun joo, pidän lähtökohtaisesti kyllä positiivisena.”

D:llä ei ole kokemusta siitä, että APA:n yhteydessä annettujen tietojen perusteella verovelvollista alettaisiin tutkia jälkikäteisesti, koska he useimmiten hakevat APA:a jo liiketoiminnan

käynnistysvaiheessa tai alkuvaiheessa, jopa ennen kuin lopullinen investointipäätös on tehty. D ei ainakaan proaktiivisesti kannata APA-lainsäädäntöä, vaan toteaa, että prosessit ovat menneet maaliin Suomen toimivaltaisen viranomaisen toimesta ja mikäli maaliin ei olla päästy, ei esteenä ole ollut lainsäädännön puuttuminen. D nostaa APA:n kannalta kehitysehdotukseksi seuraavaa:

”No mun mielestä se, et sit kun se APA-ratkaisu on saatu ja tulee tää oikaisuvaihe niin et siihen, et sitä pitäisi kehittää, että sitten vaikka se jotenkin se competent authority, joka on ollut mukana tekemässä sitä APA-ratkaisua, et hän olisi vaikka sitten mukana käsittelemässä tällaista oikaistua tuloveroilmoitusta, et sit se niinku asia saataisiin ratkaistua, että just niin kun no esimerkiksi niin kun mun ymmärrys on se että tässä meidän tilanteessa vaikkapa kun meillä on nyt se sisällä siellä se tota se oikaisuvaatimus, joka piti tehdä sen takia, että bilateraali-ratkasun jälkeen se piti niin kun saada sitten prosessiin, jotta saadaan uudet verotuspäätökset ja maksuunpanopäätökset, niin tota niin esimerkiksi mun käsitys on, että meillä juoksee koko ajan huojennettu viivästyskorko minimissään sen takia, että me ei olla saatu verotuspäätöstä.”

D:n mukaan jonkinlaisen ”*ohituskaistan*” kehittäminen tällaisille tilanteille olisi järkevää, jotta APA-prosessi saataisiin kaikin puolin maaliin.

Haastatteluiden viimeisessä osassa käsiteltiin vielä lyhyesti siirtohinnoittelun ennakkolisten prosessien tulevaisuutta. Lisäksi haastateltaville annettiin vielä lopuksi mahdollisuus kertoa prosesseihin liittyviä yleisiä kommentteja ja toivomuksia, mitä tutkielmassa voitaisiin esittää ja analysoida osana tutkielman aikaisemmissa luvuissa ilmenneitä asioita.

Haastateltava A toivoo ennakkolisten keskusteluiden säilyvän tulevaisuudessakin, koska menettely on ollut kätevä. A:n ymmärryksen mukaan ennakkollinen keskustelu on ollut ”*vastatuudessa*”. A pitää ajatusta järkevänä, että ennakkollisesta keskustelusta voisi olla lainsäädännöllinen tausta turvaamassa menettelyn jatkuvuutta ja lisää, että samalla voitaisiin myös säätää siitä, että ennakkollisessa keskustelussa ei voitaisi katsoa taakse päin, vaan katse on ainoastaan tulevassa toiminnassa ja sen ohjauksessa. A tuo keskusteluun myös syvennetyn asiakasyhteistyön kaltaisen *International Compliance Assurance Programme (ICAP)* -menettelyn, jota voitaisiin alkaa Suomessakin tulevaisuudessa soveltaa.¹⁸⁶

Haastateltava B painottaa lopuksi, että menettelyiden toimivuuden kannalta olennaista on, että Suomen toimivaltaisella viranomaisella on riittävät resurssit toimia ja mainitsee, että tällä hetkellä

¹⁸⁶ ICAP-menettelyssä on kyse vapaaehtoisesta, vuonna 2018 julkaistusta ohjelmasta, jossa verohallinnot voivat keskustella ja tarjota verotuksellista varmuutta monikansallisille konserneille. ICAP ei kuitenkaan tarjoa oikeudellista varmuutta, jota esimerkiksi APA tarjoaa. Ks. ICAP:sta tarkemmin OECD International Compliance Assurance Programme – Handbook for tax administrations and MNE groups.

resursseja on liian vähän. B kuitenkin antaa hyvää palautetta nykyisistä Suomen viranomaisista ja pitää näiden lähestymistapaa pragmaattisena ja joustavana. B:n kritiikki liittyy enemmänkin siihen, että viranomaisten määrä on pysynyt samana, mutta tapausten määrä on lisääntynyt. Resurssipula näkyy B:n mukaan esimerkiksi toimivaltaisten viranomaisten mahdollisuutena perehtyä neuvoteltaviin asioihin etukäteen. Mikäli resursseja olisi enemmän käytettävissä, myös prosessit voisivat olla nopeampia.

6 Ennakollisten siirtohinnoitteluprosessien tuoma verotuksen oikeusvarmuus ja ennakoitavuus

6.1 Ennakointi avaimena oikeusvarmuuteen

Ennakointi ja ennakollisten siirtohinnoitteluprosessien käyttö osana jokapäiväistä työtä monikansallisissa konserneissa näyttää olevan suosittua ja varautuminen on veroriskien hallinnan ja verokustannusten minimoinnin näkökulmasta tärkeää. Erilaiset ennakolliset työkalut tuovat konserneille haluttua ja jopa vaadittua verotuksellista varmuutta, mutta täydellisiä ne eivät kuitenkaan ole. Haastatteluiden perusteella eri työkalut toimivat eri tilanteissa ja tilannekohtaisuus yleisestikin on suuressa roolissa, nimittäin kaikkia veropositioita ei pysty lukitsemaan, vaan katse on suunnattava rahoituksellisesti suurimpiin ja riskin kannalta tärkeimpiin liiketoimiin.

Ennakollisten prosessien käyttö on lisääntynyt erityisesti 2010-luvulta alkaen, joka ilmeni haastatteluissa. Sama ilmiö on nähtävissä myös Euroopan komission raporteista, erityisesti APA-hakemuksien osalta.¹⁸⁷ Ennakollisten prosessien käytön lisääntymiseen esitettiin haastatteluissa perusteluina muun muassa BEPS:iä ja muita substanssivaatimuksia. Lisäksi esimerkiksi verotarkastusten määrän lisääntyminen näkyy haluna ratkaista asioita etukäteisesti. Voidaan siis ajatella, että veroviranomaisten lisätessä painetta verovelvollisia kohti, myös halu kohti ennakkolisuutta korostuu. Ilmiö vaikuttaa kertaantuvan erityisesti tilanteissa, joissa valtioilla on kiristynyt tarve kerätä verotuloja kansallisten budjettien ylittyessä ja verotulojen pienentyessä suhdannevaihteluiden myötä.

Siirtohinnoitteluun liittyvään, nykyiseen säädöskenttään Suomessa näytetään olevan tyytyväisiä, sillä siirtohinnoittelua koskevat tilanteet ovat usein hyvin pragmaattisia ja sisältävät neuvottelemista, eikä kenelläkään osapuolella tunnu olevan halua lähteä tulkitsemaan eri maiden lainsäädäntöä, joka pahimmillaan venyttäisi prosesseja entisestään ja lisäisi kaksinkertaisen verotuksen uhkaa. Erityisesti OECD:n siirtohinnoitteluohjeet, joiden voi ajatella olevan siirtohinnoittelun keskeisin opus, ovat maailmanlaajuisesti tunnettu ja omaksuttu monen maan veroviranomaisen toimesta käyttöön. Nykytilaa on haastatteluiden perusteella siis turha lähteä sotkemaan ainakaan lisäämällä lainsäädäntöä. Lisälainsäädäntöä ei juurikaan kannateta myöskään oikeusvaikutusten riittämättömyyden näkökulmasta, koska tällaista ongelmaa ei juurikaan tunnisteta haastateltavien

¹⁸⁷ Vuonna 2017 Suomessa vastaanotettiin 3 APA-hakemusta, kun vuonna 2023 hakemuksia saapuikin jo 14. Ks. lisää Euroopan komissio 2018 sekä Euroopan komissio 2024.

joukossa. Oikeusvaikutuksia tunnutaan pidettävän riittävinä ja sovittuja ratkaisuja kunnioitetaan veroviranomaisten toimesta.

Ennakoinnin osalta tärkeimpinä asioina haastatteluiden perusteella pidetään jatkuvaa punnintaa riskien, kustannusten ja resurssien välillä. Huomioitava on myös ennakkollisiin prosesseihin siirtyvät riskit esimerkiksi uponneista kustannuksista ja prosessiin käytetystä ajasta, sillä tärkeää on osata vetäytyä prosessista, jos näyttää siltä, että haluttua ratkaisua ei synny. Yleisesti ennakoitavuuden ja tähän liittyvän lainsäädännöllisen viitekehyksen näkökulmasta voidaan todeta, että nykytilaan ollaan suhteellisen tyytyväisiä. Yritystoimintaan loppujen lopuksi liittyy aina riski, eikä täydellistä tasapainoa tulla todennäköisesti saavuttamaan ikinä, kuitenkin työkaluja olisi mahdollista teroittaa ja hioa.

6.2 Oikea työkalu kaiken keskiössä

Haastatteluiden perusteella ennakoitavuuden onnistumisen kannalta on käyttää oikeaa työkalua oikeassa tilanteessa. Oikean työkalun valintaan vaikuttaa suuresti tilannekohtaisuus, toisin sanoen se, kuinka suuresta ja millaisesta liiketoimesta on kyse. Pienemmissä liiketoimissa kevyempi ennakkollinen prosessi, kuten ennakkollinen keskustelu voi toimia tuomaan vaadittavan verovarmuuden, mutta transaktioiden ollessa suuria ja monimutkaisia, on tilanteeseen suhtauduttava tarpeeksi vakavasti, jotta resurssit osataan allokoida oikein. Tällaisissa tilanteissa useimmiten päädytään verovaltioiden kesken sovittavaan APA-sopimukseen. Osaan maista liittyen mainittiin myös, että on vain parasta ” *antaa vain mennä*” ja tehdä mahdolliset korjaukset jälkikäteen.

Syvennetyn asiakasyhteistyölle annettiin niin hyvää kuin huonoa palautetta. Menettely on kohtalaisen kevyt ja joustava sen keskustelumaisen luonteen vuoksi, mutta alkuun laadittava kartoitus (*Compliance Scan*) voi saada vähemmän innostuneet verovelvolliset vetäytymään prosessista, koska prosessia voi luonnehtia työlääksi. Syvennetyn asiakasyhteistyön panoksen ja tuotoksen suhde voi välillä olla myös liian matala sen työläyden ja samaan aikaan yksipuolisuuden vuoksi, sillä menettelyllä ei päästä oikeudellisesti molempia valtioita sitoviin ratkaisuihin, vaan keskustelu käydään vain Verohallinnon kanssa. Haastattelussa ilmennyt kokemus, joka johti lopulta kalliiseen kaksipuoliseen APA-prosessiin, oli haastateltava D:n mukaan harmillinen. Erityisen ongelmallisen tilanteesta teki se, että jo kertaalleen samainen verokysymys oli jo kertaalleen hyväksytty aikaisemmin verotarkastuksessa.¹⁸⁸

¹⁸⁸ Aikaisempien, jo kertaalleen verotarkastettujen verokausien ja niihin liittyvien kysymysten penkominen ei tunnu siis olevan harvinaista, erityisesti peilaten tutkielmassa jo aikaisemmin esitettyyn ratkaisuun KHO 2018:173.

Ennakollinen keskustelu sai myös osakseen kritiikkiä, mutta positiivisia kokemuksia oli myös syntynyt erityisesti menettelyn yleisen toimivuuden, nopeuden ja keveyden vuoksi. Näin ollen ennakollinen keskustelu onnistuu parantamaan verotuksen oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta erityisesti helpommissa verokysymyksissä. Haastatteluissa esiintyi kuitenkin huolta siitä, että ennakollisten keskusteluiden perusteella annettuja tietoja voitaisiin lähteä verotarkastamaan jälkikäteen, joka asettaa menettelyn toimivuuden ja tarkoituksen pääläelleen. Esiin nostettiin myös verottajan halu rajata ulos verovelvollisen pöytäan tuomia verokysymyksiä tai vaihtoehtoisesti verovelvollisia on suositeltu herkästi hakemaan suoraan ennakkoratkaisua verokysymykseen liittyen. Myös rajat ylittäviin tapauksiin liittyen palaute oli positiivista, mutta prosessi mainittiin muuttuvan huomattavasti raskaammaksi, kun tilanteeseen tuli useampia verovaltioita mukaan. Lisäksi rajat ylittävä keskustelu on monelle valtiolle tuntematon menettely, jota ei haluta käyttää, vaan verovelvollisia ohjataan ennemmin aloittamaan APA-prosessi tai hakemaan ennakkoratkaisua kyseisestä valtiosta. Ennakollisen keskustelun voi nähdä soveltuvan erityisesti tilanteisiin, joissa kyseessä on koko konsernin näkökulmasta pieni yhtiö, jonka tarkoituksena on tuottaa esimerkiksi vain yhtä palvelua jollekin suuremmalle yhtiölle. Tällaisissa tilanteissa verovarmuuden hankkiminen vain yhdestä valtiosta voi olla järkevää ja toimivaa.

Ennakkoratkaisun, tai yksipuolisen APA:n katsottiin soveltuvan samankaltaisiin tilanteisiin kuin ennakollisen- tai rajat ylittävän keskustelun. Näihin tilanteisiin verrattuna ennakkoratkaisu tai UAPA tuo toki hieman sitovamman, kirjallisen ratkaisun, joka saattaa oikeusvarmuuden kannalta olla erityisesti kehittyvissä, riskisemmissä maissa paikallaan. Ennakkoratkaisun hakeminen voi olla myös viisasta, jos APA-prosessin aloittaminen olisi erityisen kallista suhteessa verokysymykseen. Näin ollen myös yksipuoliselle menettelylle on paikkansa ja aikansa, mutta useimmiten tilanne saattaa eskaloitua siihen, että verovelvollinen päätyy hakemaan verovaltioiden välillä sovittavaa APA-sopimusta.

Haastatteluiden perusteella erityisesti vaativissa siirtohinnoittelukysymyksissä APA:a voi pitää parhaana työkaluna. Menettelyyn liittyy kuitenkin huonoja puolia, sillä prosessit saattavat kestää vajaasta vuodesta aina viiteen vuoteen, jota voi pitää ongelmallisena monestakin näkökulmasta. Lisäksi APA-prosesseihin kuluu valtava määrä rahaa, aikaa ja resursseja verovelvollisilta. Lopulta riskinä on vielä se, että prosessia ei saada maaliin tai prosessi ei tuota verovelvollista tyydyttävää ratkaisua. Riskinä on olemassa myös, että veroviranomaiset lähtevät useiden vuosien jälkeen tarkastamaan ja testaamaan, onko verovelvollinen toiminut sovitun APA-sopimuksen mukaisesti. Vaikka APA-lainsäädäntö ei haastateltavien keskuudessa juurikaan saanut kannatusta, kuitenkin viranomaisten jälkikäteiseen toimintaan voisi sääntelyllä puuttua, jotta edellä mainittuja tilanteita ei

syntyisi. Lainsäädäntö voisi haastateltavien mukaan jopa monimutkaistaa ja hankaloittaa APA-ratkaisuiden syntymistä entisestään, jos jokaisella valtiolla olisi omat vaadittavat toimintatavat. APA-sopimusten tai -ratkaisuiden julkistamisesta haastateltavilla oli hieman eroavia mielipiteitä. Kuitenkin kaikki haastateltavista suhtautuivat positiivisesti ratkaisuiden julkistamiseen. APA:t ovat kuitenkin onnistuneet auttamaan verovelvollisia saavuttamaan sen, mitä he ovat lähteneet hakemaan ja ajoittain jopa enemmänkin, nimittäin APA:lla on onnistuttu jopa sulkemaan verotarkastus APA-neuvottelussa syntyneen ratkaisun vuoksi. Kehitysehdotuksena APA:an liittyen mainittiin niin kutsutun ”*ohituskaistan*” kehittäminen, sillä nykyisellään haastateltava D:n mukaan APA-ratkaisun perusteella tehty oikaisuvaatimus saatetaan ottaa uudelleen syvempään tarkasteluun, joka viivästyttää verotus- ja maksuunpanopäätöksien saapumista verovelvolliselle.

Nykyiset ennakkolliset siirtohinnoitteluprosessit ovat siis haastatteluiden perusteella toimivia, mutta niihin liittyy myös ongelmia ja kehitettävää. Kuitenkin kaiken keskiössä voi nähdä olevan veroviranomaisille allokoitua resurssit, jotka viime kädessä vaikuttavat suuresti menettelyiden onnistumiseen ja keston. Suomen Verohallinto ja veroviranomaiset saivat haastatteluissa positiivista palautetta ja kiitosta, erityisesti niiden joustavan ja pragmaattisen luonteen vuoksi, josta osa valtioista voisi ottaa mallia.

7 Lopuksi

Kansainvälisen verotuksen kiemuroissa, usean eri valtion halutessa mahdollisimman suurta palaa verotuksellisesta kakusta itselleen, verovelvollisten on oltava valppaana, jotta kaksinkertainen verotus onnistutaan välttämään ja jotta muut veroriskit eivät kasva suuriksi. Kuten tutkielman aikana on huomattu, ennakollisuus ja varautuminen ovat siirtohinnoittelussa vahvasti keskiössä. Veropositoiden hallinnassa erityisesti konsernin siirtohinnoittelustrategian laatiminen, päivittäminen ja seuraaminen ovat tärkeitä osia, jotka osaltaan auttavat verovelvollisia selviämään verotuksellisesta viidakosta.

Tutkielman tarkoituksena oli selvittää ennakollisten siirtohinnoitteluprosessien toimivuutta erityisesti verotuksen oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden näkökulmasta. Tutkielmassa tarkasteltiin muun muassa millaisia ennakollisia siirtohinnoitteluprosesseja verovelvollisilla on käytössään, miten nämä vaikuttavat verotuksen oikeusvarmuuteen ja ennakoitavuuteen ja liittyykö näihin prosesseihin ongelmia. Jotta prosessien vaikuttavuuteen ja prosesseihin liittyviin ongelmiin saatiin vastaus, hyödynnettiin tutkielmassa myös empiiristä lähestymistapaa, jonka perusteella voidaan perustellusti sanoa, että ennakolliset siirtohinnoitteluprosessit työkaluina auttavat verovelvollisia vahvistamaan verotuksen oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta, ainakin tiettyyn pisteeseen asti.

Erytyisesti muodollisen oikeusvarmuuden eli muun muassa sen, että verovelvolliset voivat suurella todennäköisyydellä ennustaa tietyn taloudellisen toimintansa veroseuraamukset, näkökulmasta syvennetty asiakasyhteistyö, ennakollinen keskustelu ja rajat ylittävä keskustelu, ennakkoratkaisu ja ennakkohinnoittelusopimus tuovat verovelvollisille turvaa ja auttavat tunnistamaan veroriskejä ja hallitsemaan niitä. Siirtohinnoittelun dokumentaatio on laaja, koko konsernia enemmän tai vähemmän koskeva prosessi. Tekemällä dokumentaatio mahdollisimman oikein ja mahdollisimman riittäväillä resursseilla, voidaan varmistua siitä, että veropositioita hallitaan myös kaikkien sidosryhmien näkökulmasta riittäväällä tavalla.

Kuten tutkielman aikana huomattiin, eri siirtohinnoittelumenetelmät ovat hankalaselkoisia ja niiden oikea soveltaminen vaatii erityistä tarkkuutta. Valittava siirtohinnoittelumenetelmä riippuu monesta eri asiasta, kuten liiketoimen luonteesta, osapuolten ehdoista sekä siitä, onko kyseessä tavara, palvelu vai esimerkiksi aineeton omaisuus. Viime kädessä tärkeintä on kuitenkin verovelvollisen antama, luotettava perustelu valitusta siirtohinnoittelumenetelmästä. Ennakollisten siirtohinnoitteluprosessien avulla kuitenkin voidaan siirtohinnan määrittämistä ohjata niin ikään tuntemattomuudesta kohti selkeyttä, sillä mukaan saadaan myös vastapuolen, eli veroviranomaisen näkökulma.

Siirtohinnoittelun säädöskenttään oltiin haastatteluiden perusteella tyytyväisiä, koska OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat kansainvälisesti tunnettuja. Muun muassa joustavuus voisi mahdollisesti kärsiä, mikäli jokaisella maalla olisi omat yksityiskohtaiset siirtohinnoittelua ja erityisesti ennakkollisia siirtohinnoitteluprosesseja koskeva lainsäädäntönsä. Näin ollen käytäntö ja teoria eivät ainakaan täydellisesti kohtaa kyseisen asian teemoilta, sillä ainakin legaliteettiperiaatteen näkökulmasta verotuksen oikeusvarmuutta voisi kohentaa tarkempi lainsäädäntö, joka mahdollisesti muuttaisi OECD:n siirtohinnoitteluohjeet vahvemmaksi tulkintalähteeksi. Toki teorian puolellakin liian yksityiskohtaisen lainsäädännön on nähty jopa heikentävän oikeusvarmuutta, mutta useimmiten aineellinen lainsäädäntö ainakin legaliteettiperiaatteen näkökulmasta on perusteltua. Mikäli lainsäädäntöä lähdetäisiin kehittämään, tulisi huomio olla erityisesti siinä, että säädöksillä ei vaikeuteta niin verovelvollisten kuin veroviranomaisten toimintaa entisestään.

Syvennetyssä asiakasyhteistyössä voi nähdä useita liittymäkohtia oikeuskirjallisuuden ja empirian välillä. Syvennety asiakasyhteistyö on oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden parantamisen kannalta pitkälti toimiva menettely, mutta prosessiin liittyy haasteita, kuten yhdenvertaisuus ja tilanne, jossa osapuolet eivät pääse yhteisymmärrykseen. Yhdenvertaisuuden kannalta ei ole yhdentekevää, että osa verovelvollisista saa sovittua asioista veroviranomaisten kanssa, mutta osa taas joutuu kohtaamaan tilanteen, jossa jo verotarkastettuja siirtohintamalleja aletaan jälkikäteisesti ohjaamaan kohti raskaampia menettelyjä. Tilanteet tietysti vaihtelevat verovelvollisten välillä, mutta jonkin näköinen oikeusturva keskustelunomaiseen menettelyynkin on sisällyttävä. Menettelyä voi kuitenkin pitää huomattavasti joustavampana ja kevyempänä kuin raskasta APA-prosessia, joka tarjoaa verovelvollisille oivan mahdollisuuden keskustella veroviranomaisten kanssa kevyemmistä verokysymyksistä. Näin ollen, mikäli verovelvollinen pystyy vain sitoutumaan alkukartoituksen intensiivivaiheen ajan prosessiin, voi syvennety asiakasyhteistyö tarjota verovelvolliselle pitkäaikaistakin verovarmuutta.

Ennakollisella keskustelulla verovelvollinen voi saada vastauksia Verohallinnolta samaan tyyliin kuin syvennetyssä asiakasyhteistyössä, mutta menettely on kertaluonteisempi ja vieläkin kevyempi. Kuitenkin ennakolliseen keskusteluun liittyy oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden näkökulmasta ongelmia. Verovelvollinen tuo keskusteluissa paljon tietoa liittyen esittämäänsä verokysymykseen, johon sisältyy riski, että veroviranomainen kiinnostuessaan tästä aloittaa tutkimaan verovelvollisen aikaisempia verokausia. Tämänkaltainen riski ei edesauta verovelvollista saamaan ennakollista kannanottoa veropulmaansa, vaan aiheuttaa pahimmillaan uhan, jossa ennakollista kannanottoa ei uskalleta lähteä hakemaan. Rajat ylittävän keskustelun ongelmat koskivat erityisesti sitä, että monikaan valtio ei tunnista kyseistä menettelyä ja ohjaa hakemaan joko yksipuolista prosessia tai

maiden välistä ennakkohinnoittelusopimusta. Suomen veroviranomaisen voi tässä kohtaa mahdollisesti ajatella olevan aikaansa edellä proaktiivisen luonteensa vuoksi. Toisaalta apuna voi myös olla suhteellisen avoimesti ja kehityksen kannalta myönteiseksi säädetty lainsäädäntö koskien hallinnollisia menettelyitä. Ennakollisen keskustelun osalta lainsäädäntöön tehtävät kirjaukset voisivat olla oleellisia, sillä lainsäädäntö ei juurikaan todennäköisesti raskauttaisi prosessia, koska menettely tehdään ainoastaan Suomen sisällä. Lainsäädäntö voisi taata ennakollisen keskustelun jatkuvuuden ja siihen kohdistettavat resurssit. Lisäksi ennakollisen keskustelun osalta voitaisiin säätää verovelvollisen oikeusturvasta sillä tavalla, että verovelvollisen ei tarvitse pelätä, että tämän antamia tietoja käytettäisiin verotarkastuksen perusteena.

Ennakkoratkaisu voi tuoda verovelvolliselle oikeusvarmuutta sen kirjallisen luonteensa vuoksi, mutta ennakkoratkaisu annetaan usein vain muutamalle vuodelle, jonka jälkeen verovelvollisen on mahdollisesti haettava kyseiseen kysymykseen uutta ratkaisua. Toki verotuksellinen sitovuus pitäisi pysyä voimassa ennakkoratkaisuvuosien jälkeenkin, ellei normistoon tai hakuperusteisiin tule muutoksia. Hyvä puoli ennakkoratkaisussa on myös siihen liittyvä mahdollinen valitusoikeus, jonka osaltaan voi ajatella positiivisena, koska asiaa käsittelee useampi hallinnollinen aste. Moniasteisemman käsittelyn voi loppujen lopuksi nähdä tuovan oikeusvarmemman lopputuloksen.

Kuten jo aikaisemminkin todettu, yksipuolisten menettelyiden, kuten syvennetyn asiakasyhteistyön ennakollisen keskustelun, ennakkoratkaisun tai yksipuolisen ennakkohinnoittelusopimusten toimivuutta voi pitää siirtohinnoitteluprosessien näkökulmasta ongelmallisena. Kansainväliseen siirtohinnoitteluun liittyvien verokysymyksien ratkominen ilman kaikkia osapuolia johtaa pahimmillaan siihen, että vastapuoli ei suostu muiden osapuolten sopimaan ratkaisuun, joka aiheuttaa verovelvollisille kaksinkertaisen verotuksen. Toisaalta yksipuoliset menettelyt ovat nopeampia ja soveltuvat kevyiden verokysymysten ratkaisuun, joka saattaa vaikuttaa verovelvollisten näkökulmasta houkuttelevalta. Kyseinen ratkaisu voi muodostaa tilanteen, jossa vanhan ongelman ratkaisu muodostaa aina uuden ongelman. Toisin sanoen verovelvollisten on punnittava strategiansa mukaisesti tarkasti, kannattaako yksipuoliseen menettelyyn lähteä.

Ennakkohinnoittelusopimus tai APA ennakollisena prosessina vaikuttaa positiivisimmin verotuksen oikeusvarmuuteen, sillä viimekädessä kyseinen ratkaisu on prosesseista ainoa, joka onnistuu ottamaan mukaan kaikki verotusoikeutta käyttävät valtiot ja tuomaan sitovan sopimuksen, jota kaikki osapuolet noudattavat. APA-prosessi on kuitenkin erittäin kallis niin verovaltioiden laskuttamien kulujen kuin myös eri verokonsulttien veloittamien kulujen vuoksi. Lisäksi prosessin saattaminen onnistuneesti loppuun vie verovelvollisilta huomattavasti resursseja ja aikaa, eikä haluttu lopputulos

ole millään tavalla taattu. APA:n ratkaisujen noudattamista saatetaan myös lähteä jälkikäteisesti tarkistamaan, joka sotii kyseisen prosessin alkuperäistä tarkoitusta vastaan, jos ja kun verovelvollisen tarkoituksena on ollut parantaa omaa verotuksellista oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta.

Tutkielmassa esitetty APA-ratkaisuiden julkaiseminen voisi olla perusteltua esimerkiksi Verohallinnon sivuille, kuten myös haastatteluista kävi ilmi. APA-ratkaisuiden julkaisu voisi parantaa prosessien läpinäkyvyyttä, tuoda verovelvollisille arvokasta tietoa, jota muuten ei ole saatavilla sekä painostaa viranomaisia pyrkimään parempiin ratkaisuihin. Paremmilla ratkaisuilla voi nähdä olevan hyötyä niin verovelvollisille, kuin yleisesti veroviranomaisille, joilla on painetta enemmän tai vähemmän pyrkiä keräämään verotettavia euroja yhteiseen kirstuun.

Ainakaan varsinaiselle APA-lainsäädännölle ei haastateltavien mukaan ole tarvetta, koska ylimääräinen sääntely saattaisi hankaloittaa nykyisellään joustavasti toimivaa prosessia. Kuitenkin tutkielman toisen pääteeman, verotuksen oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden näkökulmasta lainsäädäntö voisi varmistaa tarvittavat resurssit APA-sopimuksien solmimiseen ja selkeyttää prosessiin liittyvää menettelyä. Lisäksi sääntelystä voisi käydä ilmi se, miten verovelvollisten antamia tietoja voidaan käyttää ja millaisissa esimerkiksi *roll-back*-järjestely on mahdollista. Nykyisellään APA voidaan solmia vain verosopimusvaltioiden kanssa MAP-artikkelin nojalla, mutta tulevaisuudessa APA voitaisiin ulottaa solmittavaksi myös muiden kuin verosopimusvaltioiden kanssa. APA:n maksullisuutta tulisi myös punnita osana mahdollista lainsäädäntöä. Oikeusvarmuuden teoreettisen näkökulman kannalta ongelmallisena voi pitää maksullisuutta, mutta samaan aikaan vaakakupin toisesta päästä löytyvät maksullisuudella taattavat, oikeudenmukaiset resurssit.

Tutkielma toteutettiin ajallisesti hetkenä, jolloin Suomen Verohallintoon kohdistuivat erityisen suuret leikkauspaineet, jonka osaltaan voi ajatella kohdistuvan niin välittömästi kuin välillisesti verotukseen ja verovelvollisten saamaan ennakkolliseen ohjaukseen. Kuten haastatteluissakin tuli ilmi, kaiken keskiössä toimivien ennakkollisten siirtohinnoitteluprosessien kannalta on riittävät resurssit, jotka takaavat sen, että veroviranomaiset pystyvät antamaan ohjeistusta ja panostamaan esimerkiksi valtioiden välisiin APA-neuvotteluihin. Resurssipulan voi myös ajatella mahdollisesti vaikuttavan APA-neuvotteluissa Suomeen jäävän verotettavan tulon määrään ja täten vaikuttavan koko kansalliseen vuosittain kerättävään verosummaan.

Niin oikeuskirjallisuudesta kuin haastatteluista johdetun aineiston perusteella voidaan todeta, että ennakkollisten siirtohinnoitteluprosessien rooli verovelvollisten veroriskien hallinnassa ja koko

verostrategian toteuttamisessa on merkittävä. Ennakolliset prosessit ovat nykyisellään varsin toimivia ja vaikuttavat positiivisesti verotuksen oikeusvarmuuteen ja ennakoitavuuteen, erityisesti verovelvollisten näkökulmasta. Ennakollisiin prosesseihin liittyy kuitenkin haasteita ja ongelmia, joita tutkielmassa käsiteltiin ja niihin esitettiin myös perusteltuja ratkaisuja. Eroja syntyi myös käytännön- ja teorian näkökulmasta, muun muassa lainsäädännön osalta, joka legaliteettiperiaatteen näkökulmasta olisi tervetullutta, mutta käytännön elämässä voisi laittaa kapuloita rattaisiin. Haluttomuus uutta lainsäädäntöä kohtaan vaikuttaa olevan trendinä yleisesti laajemminkin mittakaavassa muun muassa EU:ssa, jos huomioidaan esimerkiksi viimeisimpänä takaisin vedetty siirtohinnoitteludirektiivi, jolla osaltaan haluttiin yhtenäistää ja muodollistaa siirtohinnoittelua Euroopan tasolla. Näyttää siis siltä, että ylimääräisten hallinnollisten kustannuksien ja yleisen hallinnollisen taakan osalta verovelvollisten mitta alkaa olla täynnä.

Niin ikään jälkiviisaana voi myös lopuksi spekuloida, että monelta erityisesti ikävästi päättyneeltä oikeuskäsittelyltä olisi todennäköisesti selvitty, jos alkujaan olisi turvauduttu käyttämään enemmän ennakkollisia siirtohinnoitteluprosesseja osana konsernien laatimia siirtohinnoittelustrategioita.

Lähteet

Kirjallisuus

Eskola, Jari – Suoranta, Juha, Johdatus laadulliseen tutkimukseen. Vastapaino 1998.

Ernst & Young 2024 EY International Tax and Transfer Pricing survey.

Haapaniemi, Ossi, Oikeusvarmuus ja ennustettavuus sekä lailla säätämisen vaatimus – esimerkkinä oman ja vieraan pääoman määrittely siirtohinnoittelusäännösten perusteella. Sisältyy teokseen ”Vero ja finanssi – Matti Myrsky 60 vuotta”. Edita 2013.

Helminen, Marjaana, EU-vero-oikeus. Alma Talent 2025.

Hirsjärvi, Sirkka – Hurme, Helena, Tutkimushaastattelu: teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Gaudeamus 2022.

Hirvonen, Ari, Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Helsinki 2011.

Juusela, Janne, Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa. Defensor Legis 4/2018.

Kaisanlahti, Timo, Kirjanpitolaki. Alma Talent 2024.

Karjalainen, Tuula – Puro, Laura, EU-uutiset. Verotus 1/2025.

Karhu, Einari, KHO 2018:173 ja siirtohinnoittelu-oikaisun edellytykset. Verotus 2/2019.

Knuutinen, Reijo, Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa. Lakimies 6/2015.

KPMG, Elinkeinoverotus 2024. Edita 2024.

KPMG, Siirtohinnoittelu käytännössä. Edita 2012.

Launiala, Mika, Prejudikaatti ja prejudikaattinormi. Edilex 2016,
<https://www.edilex.fi/artikkelit/16683>

Lyly, Petra, Veropoliittinen tutkimus esimerkkinä monitieteisestä oikeustutkimuksesta. Lakimies 7-8/2022.

Miettinen, Laura, Osapuolten kokemuksia syvennetystä asiakasyhteistyöstä Suomessa. Verotus 4/2019.

Myrsky, Matti, Ennakkotieto- ja ennakkoratkaisumenettelystä verosuunnittelun apukeinona. Defensor Legis 5/2007.

Myrsky, Matti, Suomen veropolitiikka. Talentum 2013.

Myrsky, Matti – Rabinä, Timo, Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Alma Talent 2015.

Malmgrén, Marianne, Legaliteettiperiaate verolainsäädännön tulkinnassa. Verotus 3/2018.

Mäenpää, Olli, Hallintoprosessioikeus. Alma Talent 2007.

Mäenpää, Olli, Oikeudenkäynti hallintoasioissa. Alma Talent 2019.

Mäenpää, Olli, Hallinto-oikeus. Alma Talent 2023.

Määttä, Kalle, Veropolitiikka: Teoria ja käytäntö. Edita 2007.

- Nieminen, Kati – Lähteenmäki, Noora, Empiirinen oikeustutkimus. Gaudeamus 2021.
- Niskakangas, Heikki, Veropolitiikka. Alma Talent 2011.
- Ojanen, Tuomas, KHO 2007:77 – Pro fisco, contra legem constitutionalem. Lakimies 2/2008.
- Piiskoppel, Kirsti, Konserniverokeskuksen uudet työkalut 2/3: Syvennetty asiakasyhteistyö. Verotus 4/2017.
- Puusa, Anu – Juuti, Pauli, Laadullisen tutkimuksen näkökulmat ja menetelmät. Gaudeamus 2020.
- Puronen, Pertti, Turvaa oikeutesi verotuksessa. WSOY lakitieto 2004.
- Raitio, Juha, Oikeusvaltion ääriviivat. Alma Talent 2017.
- Raunio, Merja – Karjalainen, Jukka, Siirtohinnoittelu. Alma Talent 2018.
- Rautiainen, Pauli – Kostianen, Aura – Kurki, Visa – Soininen, Niko – Määttä, Tapio, Oikeus ja sen tutkiminen. Vastapaino 2023.
- Soikkeli, Lauri, Luottamuksensuoja verotuksessa. WSOY lakitieto 2003.
- Tikka, Kari, Veropolitiikka. Lakimiesliiton kustannus 1990.
- Urpilainen, Matti, Epävarmat veropositiot tilinpäätöksessä – verovelan todennäköisyyden ja määrän arviointia koskevia suuntaviivoja. Sisältyy teokseen ”Talous, sääntely, ohjaus – tarkastuksen ja valvonnan ajankohtaiskysymyksiä.” Tampere University Press 2019.
- Waal, Johanna – Lindgren, Juha, Finland’s Cross-Border Dialogue Initiative: A Practical Step towards International Tax Certainty. IBFD Bulletin for international taxation 2019.
- Waal, Johanna, Konserniverokeskuksen uudet työkalut 1/3: Ennakollinen keskustelu. Verotus 3/2017.
- Waal, Johanna – Piiskoppel, Kirsti, Konserniverokeskuksen jälkeen: Miten Verohallinnon suuryritystoiminnon matka jatkuu vuoden 2021 jälkeen? Verotus 2/2022.
- Wikström, Kauko, Yleiset opit verotuksessa. Turku 2008.
- Äimä, Kristiina, Veroprosessioikeus. Alma Talent 2011.

Virallis- ja puolivirallislähteet

- Euroopan komissio: Commission work programme 2026. COM(2025) 870 final (Strasbourg 21.10.2025).
- Euroopan komissio: Ehdotus Euroopan neuvoston direktiiviksi siirtohinnoittelusta. COM(2023) 529 final (Strasbourg 12.9.2023).
- Euroopan komissio: EU Joint Transfer Pricing Forum: Secretariat Draft Discussion Paper On Key Points For An Efficient APA Procedure. JPTF/015/2005/EN (Brussels 20.9.2005).
- Euroopan komissio: EU Joint Transfer Pricing Forum: Statistics on APAs in the EU at the End of 2017. JTPF/007b/2018/EN (Brussels, September 2018).

- Euroopan komissio: European Commission For Democracy Through Law (Venice Commission): Report On The Rule Of Law. CDL-AD(2011)003rev (Strasbourg 4.4.2011).
- Euroopan komissio: Tiedonanto EU:n yhteisen siirtohinnoittelufoorumin toiminnasta erimielisyyksien ehkäisemiseksi ja ratkaisemiseksi sekä EU:n ennakkohinnoittelusopimuksia koskevista suuntaviivoista. KOM(2007) 71 lopullinen (Bryssel 26.2.2007).
- Euroopan komissio: Statistics on APA's (Advance Pricing Agreements) in the EU at the End of 2023 (Brussels, August 2024).
- HE 46/1996 vp Hallituksen esitys Eduskunnalle verotuksen ennakkotietojärjestelmän uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.
- HE 107/2006 vp Hallituksen esitys Eduskunnalle tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi.
- HE 188/2021 vp Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muuttamisesta ja siihen liittyviksi laeiksi.
- OECD Co-operative Compliance: A Framework – From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance, 2013.
- OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, 2017.
- OECD International Compliance Assurance Programme – Handbook for tax administrations and MNE groups, 2021.
- OECD Study into the Role of Tax intermediaries, 2008.
- OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2022.
- Valtioneuvoston kanslia. Siirtohinnoittelu – opas kansainvälistyvälle yritykselle. 2.12.2014, Valtioneuvoston kanslian julkaisusarja 17/2014.
- Verohallinnon ohje. Ennakollinen keskustelu. 24.4.2025.
- Verohallinnon ohje. Ennakkoratkaisun hakeminen keskusverolautakunnalta. 19.12.2023.
- Verohallinnon ohje. Muutoksen hakeminen ennakkoratkaisuun ja poikkeuslupaan. 31.8.2023.
- Verohallinnon ohje. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet tulkintalähteenä. 8.2.2023, Dnro VH/5942/00.01.00/2022.
- Verohallinnon ohje. Siirtohinnoitteluasioihin voi hakea ennakkoratkaisua. 26.11.2024.
- Verohallinnon ohje. Siirtohinnoittelun dokumentointi. 28.4.2022, Dnro VH/44/00.01.00/2022.
- Verohallinnon ohje. Siirtohinnoittelun ennakkosopimus (APA) 2.5.2022.
- Verohallinnon ohje. Syvennetty asiakasyhteistyö. 29.10.2024.

Verohallinnon ohje. Yrityksille ja yhteisöille annettuja ennakkopäätöksiä ja ennakkohinnoittelusopimuksia koskeva kansainvälinen tietojenvaihto. 16.10.2023, Dnro VH/637/00.01.00/2023.

Valtiovarainministeriön vero-osasto. Kilpailukykyiseen verotukseen – tuloverotuksen kehittämistyöryhmän muistio. 31.10.2002, työryhmämuistioita 12/2002.

Oikeuskäytäntö

Euroopan unionin tuomioistuin

C-309/06 Marks & Spencer

Korkein hallinto-oikeus

KHO 2014:119

KHO 2016:71

KHO 2018:173

Liitteet

Liite 1 Haastattelurunko

Aloituskysymykset

- Millaista kokemusta sinulla on ennakkolisten siirtohinnoitteluprosessien parissa?
- Miten kuvailisit, että siirtohinnoittelun ennakkolliset prosessit ja niiden käyttö ovat kehittyneet urasi varrella?
- Millainen on yleinen suhtautumisesi siirtohinnoittelun ennakkollisiin prosesseihin?

1. Osa: Verotuksen oikeusvarmuus ja ennakoitavuus

- Kohtaavatko yritykset haasteita ennakoitavuuden osalta verotuksessa, erityisesti siirtohinnoittelussa? Onko olemassa huoli esimerkiksi asetettavan siirtohinnan tai valittavan siirtohinnoittelumenetelmän kelpoisuudesta?
 - o Jos kohtaavat, millaisia?
- Kuinka tärkeänä pidätte ennakkollisia siirtohinnoitteluprosesseja verotuksen ennakoitavuuden ja oikeusvarmuuden kannalta?
- Millaiseksi koette nykyisen siirtohinnoittelua koskevan säädöskentän Suomessa aiheen osalta?
 - o Erityisesti, jos tarkastellaan asiaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden tulkinnan näkökulmasta? Onko ohjeiden velvoittavuudessa lainsäädännön kannalta esimerkiksi ongelmia?

2. Osa: Syvennetty asiakasyhteistyö

- Onko teillä kokemuksia syvennetystä asiakasyhteistyöstä?
 - o Jos on, millaisia kokemukset ovat?
- Koettako syvennetyn asiakasyhteistyön parantaneen verotuksen oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta, erityisesti siirtohinnoittelun kontekstissa?

- Onko teillä ollut erimielisyyksiä verotukseen liittyvistä asioista syvennetyssä asiakasyhteistyössä?
 - o Miten erimielisyydet ratkaistiin?
- Koetteko, että verovelvollisia kohdellaan yhdenvertaisesti syvennetyssä asiakasyhteistyössä, vai liittyykö teidän mielestänne menettelyyn riski siitä, että ajoittain kohtelu voi olla erilaista?
- Liittyykö syvennetyyn asiakasyhteistyöhön mielestänne ongelmia?
 - o Miten ongelmia pystyisi ratkaisemaan tai kehittämään?

3. Osa: Ennakollinen keskustelu ja rajat ylittävä keskustelu

- Onko teillä kokemuksia ennakollisesta keskustelusta ja/tai rajat ylittävästä keskustelusta (CBD)?
 - o Jos on, millaisia kokemukset ovat?
- Koetteko ennakollisten keskusteluiden parantaneen verotuksen oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta, erityisesti siirtohinnoittelun kontekstissa?
- Liittyykö ennakolliseen keskusteluun mielestänne ongelmia?
 - o Miten ongelmia pystyisi ratkaisemaan tai kehittämään?

4. Osa: Ennakkoratkaisu

- Onko teillä kokemuksia ennakkoratkaisusta siirtohinnoittelun kontekstissa?
 - o Jos on, millaisia kokemukset ovat?
- Koetteko ennakkoratkaisun parantaneen verotuksen oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta, erityisesti siirtohinnoittelun kontekstissa?
- Pidättekö ennakkoratkaisuja siirtohinnoittelussa, erityisesti ennakollisessa mielessä järkevänä toimintatapana?
- Liittyykö ennakkoratkaisuun mielestänne ongelmia?
 - o Miten ongelmia pystyisi ratkaisemaan tai kehittämään?

5. Osa: Ennakkohinnoittelusopimus (APA)

- Onko teillä kokemuksia ennakkohinnoittelusopimuksesta?
 - o Jos on, millaisia kokemukset ovat?
- Koetteko APA:n parantaneen verotuksen oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta?
- Liittyykö ennakkohinnoittelusopimukseen mielestänne ongelmia?
 - o Miten ongelmia pystyisi ratkaisemaan tai kehittämään?
- Mitä mieltä olette erityisesti ennakoitavuuden ja läpinäkyvyyden näkökulmasta siitä, jos APA-sopimuksia julkaistaisiin esimerkiksi Verohallinnon sivuilla nähtäville?
- Havaitsetteko, että APA-menettelyihin sisältyy riski siitä, että veroviranomaiset kiinnostuvat saamiensa tietojen perusteella aikaisemmista verovuosista?
- Olisiko mielestänne perusteltua, että Suomeen tulisi APA-lainsäädäntö, jossa olisi selkeät säännöt esimerkiksi hakemuksen laatimiseen ja menettelyyn?

6. Osa: Tulevaisuus

- Havaitsetteko, että ennakkohinnoitteluprosessien määrä ja vaikutus tulevaisuudessa kasvamaan?
 - o Vaikuttavatko erilaiset kansainväliseen verotukseen liittyvät uudistukset, kuten minimiverotusta koskeva pilari II, halukkuuteen muuttaa siirtohinnoittelua entistä ennakkollisempaan suuntaan?
- Millaisia konkreettisia toimenpiteitä verotuksen ennakoitavuuden ja oikeusvarmuuden parantamiseksi siirtohinnoittelun ennakkohinnoittelun prosessien kontekstissa tulisi tehdä?
- Tulevatko mielestänne tietyt ennakkohinnoittelun työkalut korostumaan tulevaisuudessa?
 - o Onko esimerkiksi suunta enemmän ennakkohinnoittelun keskusteluiden suuntaan yhdessä APA-menettelyjen kanssa, vai onko esimerkiksi ennakkoratkaisuille vielä paikkansa?

Liite 2 Haastattelut

Haastattelu, haastateltava	Inhouse / Konsultti	Kokemus verotyössä	Haastattelun ajankohta
1, A	Inhouse	20–25 vuotta	10.11.2025
2, B	Konsultti	20–25 vuotta	14.11.2025
2, C	Konsultti	15–20 vuotta	14.11.2025
3, D	Inhouse	15–20 vuotta	17.11.2025

Liite 3 Tietosuojailmoitus

1. Rekisterin nimi	Haastateltavien kokemuksia ennakkollisista siirtohinnoitteluprosesseista
2. Rekisterinpitäjä	Onni Laitala, oflait@utu.fi
3. Vastuuhenkilön yhteystiedot	oflait@utu.fi
4. Henkilötietojen käsittelyn tarkoitukset ja käsittelyn oikeusperuste	<p>Tutkimuksessa kerätään haastatteluita, joissa kysytään haastateltavien näkemyksiä ja kokemuksia ennakkollisista siirtohinnoitteluprosesseista ja muun muassa näiden toimivuudesta.</p> <p>Henkilötietojen EU:n yleisen tietosuoja-asetuksen 6 artiklan mukaisena käsittelyperusteena on</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> käsittely on tarpeen tieteellistä tutkimusta varten (yleinen etu 6 art. 1 e-kohta)</p>
5. Käsiteltävät henkilöryhmät	<p>Rekisteriin tallennetaan rekisteröidystä seuraavia tietoja:</p> <p>Haastateltavan kokemukset ja näkemykset liittyen ennakkollisiin siirtohinnoitteluprosesseihin.</p>
6. Henkilötietojen vastaanottajat ja vastaanottajaryhmät	Tietoja ei siirretä eikä luovuteta tutkimusryhmän ulkopuolelle.
7. Tiedot tietojen siirrosta kolmansiin maihin	Tietoja ei luovuteta EU:n tai Euroopan talousalueen ulkopuolelle.
8. Henkilötietojen säilyttämisaika tai sen määrittämisen kriteerit	Haastattelunauhoitteista kirjoitetaan tekstitiedostot ja samalla tutkimusaineistosta poistetaan suorat tunnistetiedot. Nauhoitteet ja tekstitiedostot tuhoetaan, kun tutkielma on hyväksytty.
9. Rekisteröidyn oikeudet	Rekisteröidyllä on oikeus pyytää pääsy häntä itseään koskeviin henkilötietoihin sekä oikeus

	pyytää tietojensa oikaisemista tai poistamista taikka käsittelyn rajoittamista tai vastustaa niiden käsittelyä.
10. Tiedot siitä, mistä henkilötiedot on saatu	Tiedot kerätään tutkimuksen haastatteluista.
11. Tiedot automaattisen päätöksenteon ml. profiloinnin olemassaolosta	Tietoja ei käytetä automaattiseen päätöksentekoon tai profiloinnin tekemiseen.