

VALTIOVARAINVALIOKUNNAN MIETINTÖ 22/2006 vp

Hallituksen esitys tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi

JOHDANTO

Vireilletulo

Eduskunta on 6 päivänä syyskuuta 2006 lähettänyt valtiovarainvaliokuntaan valmistelevasti käsiteltäväksi hallituksen esityksen tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi (HE 107/2006 vp).

Jaostovalmistelu

Asia on valmisteltu valtiovarainvaliokunnan verojaostossa.

Asiantuntijat

Verojaostossa ovat olleet kuultavina

- ylitarkastaja Tuomas Anttila, valtiovarainministeriö
- ylitarkastaja Veli-Matti Tala, Verohallitus
- ylitarkastaja Sami Laaksonen, Konserniverokeskus
- johtava veroasiantuntija Tero Honkavaara, Elinkeinoelämän keskusliitto

- tutkija Risto Waldén, Helsingin kauppa-korkeakoulu
- johtaja Erkki Kontkanen, Suomen Pankki-yhdistys
- veroasiantuntija Leena Romppainen, Suomen Yrittäjät ry
- hallituksen puheenjohtaja Ola Saarinen, Suomen Veroasiantuntijat ry
- lakiasiain johtaja Vesa Korpela, Veronmaksajain Keskusliitto ry
- professori (emeritus) Edward Andersson.

Kirjallisen lausunnon ovat toimittaneet:

- kauppa- ja teollisuusministeriö
- Keskuskauppakamari
- Suomen Pankki
- Suomen Vakuutusyhtiöiden Keskusliitto ry
- valtiovarainministeriö.

Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry on ilmoittanut, ettei sillä ole huomauttamista asiaan.

HALLITUKSEN ESITYS

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

Verotusmenettelystä annetussa laissa ehdotetaan säädettäväksi siirtohinnoitteluoikaisun tekemisestä etuyhteyssuhteessa tehdyn liiketoimen ehtojen poiketessa ehdoista, joita riippumattomien osapuolten välillä olisi käytetty.

Lisäksi säädettäisiin verovelvollisen velvollisuudesta laatia ja esittää siirtohinnoittelua koskeva dokumentointi sekä dokumentointivelvollisuuden laiminlyönnin perusteella määrättävää veronkorotuksesta. Rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annettuun lakiin ehdotetaan tehtäväksi verotusmenettelystä annettuun

lakiin ehdotettua muutosta vastaava sanonnallinen korjaus.

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

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

VALIOKUNNAN KANNANOTOT

Perustelut

Valiokunta puoltaa lakiehdotusten hyväksymistä muuttamattomina.

Hallituksen esityksen tarkoituksena on omaksua Suomen sisäiseen lainsäädäntöön ajankumaiset ja kansainvälisiä nykykäytäntöä vastaavat säännökset etu yhteydessä toisiinsa olevien yritysten välisten liiketoimien siirtohinnoittelusta. Tämä merkitsee ennen kaikkea riittävän täsmällistä ja kattavaa sääntelyä siitä, miten hinnoittelun markkinaehtoisuus voidaan tarvittaessa osoittaa ja siitä poikkeaminen oikaista. Keskeisimmät ehdotukset koskevat siten siirtohinnoitteludokumentointia ja -oikaisua sekä velvoitteiden turvaamiseksi esitetyjä sanktioita. Markkinaehtoperiaate itsessään on jo omaksuttu Suomen lainsäädäntöön. Sitä säätelevä verotusmenettelystä annetun lain (VML) 31 § koskee kuitenkin vain kansainvälisiä tilanteita. Nyt periaatteen voimassaolo on tarkoitus ulottaa säännösten lisäksi myös kotimaisiin etu yhteystoimiin.

Hallituksen esityksestä ilmenee hyvin uusien säännösten merkitys ja tarpeellisuus; kysymys on ennen kaikkea Suomen yhteisöverotulojen turvaamisesta yhä kansainvälistyvässä toimintaympäristössä. Siirtohinnoittelua pidetään yleisesti tällä hetkellä yhtenä kansainvälisen verotuksen tärkeimmistä kysymyksistä maailmassa, koska konsernien sisäisellä hinnoittelulla voidaan vaikuttaa ratkaisevasti siihen, mihin maahan yrityksen voitot kohdistetaan. Useat maat ovat uudistaneet sen vuoksi siirtohinnoittelua koskevaa sääntelyään aivan viime vuosina.

Näitä ovat esimerkiksi Alankomaat, Iso-Britannia, Ranska, Saksa, Espanja, Portugali sekä EU:n uusista jäsenvaltioista Puola, Tšekki ja Unkari. Lisäksi Ruotsi on parhaillaan uudistamassa omia säännöksiään, ja niiden on tarkoitus tulla voimaan ensi vuoden alusta. Tämä yleinen kansainvälinen kehitys on nyt siis tarkoitus ottaa huomioon myös Suomessa, jottei Suomi jää muita maita heikompaan asemaan. Ilman asianmukaisia siirtohinnoittelusäännöksiä yrityksille saattaisi muodostua painetta kohdistaa toiseen valtioon suurempi osa kertyneestä voitosta kuin Suomeen muualla noudatettavan tiukan siirtohinnoitteluvälvön vuoksi.

Kysymys Suomen yritysveropohjan turvaamisesta on ajankohtainen myös sen vuoksi, ettei lainsäädäntöömme sisälly enää säännöksiä yhtiöiden vähimmäisverosta eikä täydennysverovelvollisuudesta. Samanlaista taetta tulon yhdenkertaisen verotuksen varmistamiseksi kuin yhtiöveron hyvitysjärjestelmässä aikanaan ei siis enää ole. Kun lisäksi otetaan huomioon yhteisöveron tuotto Suomessa, vuonna 2004 yli viisi miljardia euroa, kansainvälisen siirtohinnoittelun ja sitä koskevan sääntelyn merkitys on olennainen Suomen taloudelle. Esityksen merkitystä on kuvattu myös suomalaisten etu yhteisyriyten kesken käydyn kaupan arvolla, joka on vuositason useita kymmeniä miljardeja euroja. Arvio on tehty tullin kansainvälistä tavarajakausta ja palvelukauppaa koskevien tietojen pohjalta. Lisäksi siinä on otettu huomioon OECD:n esittämä arvio, jonka mukaan maailmankaupas-

ta yli puolet on nimenomaan konsernien sisäistä kauppaa.

Hallituksen esitys on varsin seikkaperäinen ja valiokunnan mielestä hyvin perusteltu. Sen taustalla oleva verotulojen turvaamistarkoitus on otettu lisäksi käytännön kannalta siten järkevällä tavalla huomioon, että ehdotettu dokumentointivelvoite on kohdistettu vain suurimpien yritysten rajat ylittäviin liiketoimiin. Ehdotettua dokumentointia ei siis edellytettäisi lainkaan puhtaasti kotimaisista toimista eikä pk-yritysten kansainvälisistä toimista. Lisäksi suurillekin yrityksille ehdotetaan säädettäväksi dokumentoinnin sisältöä koskevia helpotuksia, jos osapuolten välillä tehtyjen liiketoimien määrä verovuonna on enintään 500 000 euroa. Näillä perusteilla on arvioitu, että uusi sääntely tulisi koskemaan Suomessa yli tuhatta yritysrhymää. Osassa niistä noudatetaan jo nykyisin muualla voimassa olevia dokumentointivelvoitteita.

Esityksen toimivuutta lisää myös se, että valmistelussa on otettu huomioon lausunnon antajien esittämiä käytännön näkökohtia. Tämä on heijastunut myös valiokunnan asiantuntijakuulemiseen, jossa esitykseen on suhtauduttu lähtökohdiltaan varsin myönteisesti. Esimerkiksi dokumentointivelvollisuutta tai dokumentoinnin sisältöä koskeviin keskeisiin ehdotuksiin ei ole kohdistunut muutosvaatimuksia. Myös markkinaehtoperiaate on hyväksytty kansainvälisissä etuyhteystoimissa nykyisen kansainvälisestä voitonsiirtoa koskevan sääntelyn tapaan.

Asiantuntijakuulemisessa esitetyt päähavainnot ovat liittyneet voittopuolisesti esityksen pääasiallisen tarkoituksen kannalta vähämerkityksellisempiin yksityiskohtiin, kuten pk-yritysten määritelmän selkeyteen, uuden veronkorotussäännöksen soveltamiskäytäntöön tai tarpeeseen korostaa siirtohinnoitteluoikaisusta aiheutuvan vastaoikaisun suorittamisvelvollisuutta. Lisäksi on ehdotettu dokumentointivelvollisten määrittelyn selkeyttämistä eräiltä osin. Näitä kysymyksiä on tarkasteltu erikseen jäljempänä.

Omana erilliskysymyksenä on noussut lisäksi esiin markkinaehtoperiaatteen ulottaminen säännösten lisäksi myös kotimaisiin etuyhteystilantei-

siin. Valiokunta käsittelee jäljempänä myös tätä kysymystä.

Valiokunnalla ei ole huomautettavaa esitykseen siltä osin kuin siinä on kysymys rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamista koskevaan lakiin tehtävästä sanonnallisesta tarkennuksesta.

Markkinaehtoperiaate

Kuten edellä on jo todettu, esitykseen ei ole kohdistunut kritiikkiä siltä osin kuin siinä on kysymys markkinaehtoperiaatteen noudattamisesta kansainvälisissä etuyhteystilanteissa. Samaa tarkoittava säännöshän on jo voimassa olevassa laissa. Se on lisäksi omaksuttu laajasti OECD:n ja EU:n siirtohinnoittelua koskevissa ohjeissa ja mm. Suomen tekemissä verosopimuksissa. Ehdotettu VML:n 31 § lähinnä tarkentaa voimassa olevaa säännöstä mm. siten, että siinä määritellään nykyistä yksityiskohtaisemmin, milloin yritykset ovat etuyhteydessä toisiinsa.

VML:n 31 § on tarkoitettu ennen kaikkea kansainvälisiä hinnoittelutilanteita varten, mutta hallitus ehdottaa, että sen soveltamisala laajennetaan myös kotimaisiin etuyhteydessä suoritettuihin toimiin. Vaatimus markkinaehtoisuudesta olisi lisäksi yleinen, joten se koskisi mm. pk-yrityksiä.

Laajennusta perustellaan ensinnäkin sillä, että kysymys on lähinnä verotuskäytännössä vallitsevana noudatetun periaatteen kirjaamisesta lakiin, ei siis laadullisesta sisältömuutoksesta. Suomen verojärjestelmä perustuu verovelvollisten erillisyyden periaatteelle myös konserneissa, minkä vuoksi konserniyhtiöiden tulot ja menot on tärkeä kohdentaa oikein asianomaiselle verovelvolliselle. Hallituksen esityksessä on viitattu lisäksi voimassa olevaan konserniavustusjärjestelmään sekä konsernituen vähennyskelvottomuutta ja peiteltyä osingonjakoa koskevaan sääntelyyn. Näiden säännösten ratio on tosiasiallisesti sidoksissa siihen, että etuyhteydessä tehdyt liiketoimet hinnoitellaan markkinaehtoisesti.

Valtiovaraministeriö on todennut lisäksi lausunnossaan, että markkinaehtoperiaatteen vastaisella siirtohinnoittelulla voidaan saavuttaa verotuksellisia etuja niin Suomen sisäisissä

kuin rajatylittävissäkin liiketoimissa. Veroviranomaisten mahdollisuudet puuttua tällaisiin järjestelyihin tulee sen vuoksi turvata riittävän kattavalla sääntelyllä. Ministeriö korostaa kuitenkin sitä, että ehdotetun säännöksen soveltamisen painopiste on tarkoitettu olemaan tilanteissa, joissa liiketoimen osapuolien yhteensä maksettavaksi tuleva Suomen vero on jäänyt markkinaehtoperiaatteen vastaisen hinnoittelun vuoksi pienemmäksi kuin se olisi markkinaehtoista hinnoittelua noudatettaessa ollut. Tällaista rajausta ei ole kuitenkaan pidetty säännöksessä tarpeellisenä tai tarkoituksenmukaisena, sillä säännöksen lähtökohtana on verovelvolliskohtainen tarkastelu.

Ehdotetulla sääntelyllä on haluttu lisäksi välttää ne yhteisöoikeudelliset riskit, jotka saattavat liittyä kotimaisten ja rajat ylittävien toimien erilaiseen kohteluun säännöstasolla. Koska kysymys on yhteisöverokertymän turvaamisen kannalta merkittävästä säännöksestä, sitä ei ole ministeriön mukaan syytä säätää riskialttiissa muodossa. Tämän näkökulman merkitystä tukee mm. se Konserniverokeskukselta saatu tieto, jonka mukaan verovelvolliset ovat jo nyt esittäneet joissakin tilanteissa syrjintää koskevia väitteitä. Niiden mukaan nykyuotoinen VML:n 31 § loukkaa EU:n perustamissopimuksessa taattua sijoittautumisvapautta syrjimällä yrityksiä niiden kansalaisuuden perusteella.

Valiokunta pitää edellä esitettyjä näkökohtia niin merkittävinä, ettei markkinaehtoperiaatetta ole syytä rajata säännöstasolla vain rajat ylittäviin toimiin. Siihen ei ole perusteita myöskään yhtiöoikeudellisesta eikä kirjanpito-oikeudellisesta näkökulmasta. Valiokunnan asiantuntijakuulemisessa on huomautettu tältä osin mm. siitä, että vaatimus markkinaehtoisesta hinnoittelusta etuyhteystilanteissa on sekä uuden osakeyhtiölain että IAS/IFRS laskentastandardien yleisten periaatteiden mukainen.

Eräät poikkeukset markkinaehtoperiaatteesta

Vaikka markkinaehtoinen hinnoittelu on esityksen lähtökohtana, se ei ole kuitenkaan poikkeukseton. Tästä on mainittu myös hallituksen esityksessä, jossa soveltamisalan ulkopuolelle on

todettu jäävän voittoa tavoittelemattomien yritysten hinnoittelu. Esimerkkeinä on mainittu nimenomaisesti osuuskuntien jäsenilleen tarjoamat palvelut ja keskinäisten kiinteistöosakeyhtiöiden osakkailtaan perimät vastikkeet. Hinnoitteluun voitaisiin puuttua vain erityistapauksissa, esimerkiksi jos yhteisöihin kanavoidaan tuloa veronvälttämistarkoituksessa.

Hinnoittelusta poikkeaminen voi perustua käytännössä myös eräiden alojen erityislainsäädännön asettamiin rajoituksiin. Valtiovarainministeriö on ottanut lausunnossaan tältä osin kantaa pankki- ja vakuutuslalla yleisesti noudatettuun kustannusten jakamisen periaatteeseen. Näillä aloilla hallinnolliset ja muut samaan intressipiiriin kuuluvien tahojen tarvitsemat palvelut hoidetaan yleensä omakustannusperiaatteella yhdessä yksikössä, joka veloittaa sitten muilta niiden osuudet. Menettely johtuu käytännössä siitä, ettei eläke-, vahinko- tai henkivakuutustoimintaa voida harjoittaa samassa yhteisössä.

Valtiovarainministeriö on viitannut ensinnäkin OECD:n siirtihinnoitteluperiaatteita koskevaan raporttiin siltä osin kuin siinä käsitellään ryhmän sisäisiin palveluihin liittyviä erityisnäkökohtia (luvut 7.29—7.37). Lähtökohtana on raportin mukaisesti markkinaehtoperiaate myös ryhmän sisäisten palvelujen hinnoittelussa. Ministeriö on todennut kuitenkin lisäksi, että on tilanteita, joissa palveluja tarjoavalle yritykselle ei edellytetä kertyvän voittoa. Tilanne saattaa olla esimerkiksi sellainen, että ryhmän sisäisen palvelun markkina-arvo ei ole suurempi kuin palvelun suorittajan kustannukset. Yritysryhmä saattaa silti monien syiden, ehkä ryhmän muiden sisäisten etujen vuoksi päättää suorittaa palvelun mieluummin ryhmän sisäisenä kuin käyttää palvelun suorittamisessa kolmatta osapuolta. Lausunnoissa tarkoitettuja tilanteita voidaan siten arvioida joustavasti raportissa esitetyt näkökohdat huomioon ottaen.

Valiokunta pitää esitettyä tarkastelutapaa perusteltuna ja katsoo sen antavan riittävän joustavat toimintamahdollisuudet myös käytännössä.

Siirtohinnoitteluoikaisu

Siirtohinnoitteluoikaisusta ehdotetaan säädet-
täväksi samassa VML:n 31 §:ssä, jossa edelly-
tetään liiketoimien hinnoittelulta markkina-
ehtoisuutta. Markkinaehtoisuus ja siitä poikkeaa-
mista koskeva oikaisumahdollisuus muodos-
tavat siis yhden kokonaisuuden nykyiseen
tapaan. Säännöksen otsikko ehdotetaan kuiten-
kin muutettavaksi yleiseen muotoon mm. edellä
kuvatus sääntelyalan laajennuksen vuoksi.

Säännöksen soveltamisala on tarkoitettu läh-
tökohtaisesti laajaksi. Oikaisu voitaisiin siis teh-
dä aina, kun etu yhteydessä olevien osapuolten
välisessä liiketoimessa on sovittu tai määrätty
ehdoista, jotka poikkeavat siitä, mitä riippumat-
tomien osapuolten välillä olisi sovittu. Lisäksi
edellytetään, että verotettava tulo on jäänyt sen
vuoksi pienemmäksi tai tappio muodostunut
suuremmaksi kuin jos hinnoittelu olisi ollut
markkinaehtoista. Verotus voidaan toimittaa täl-
löin niin kuin markkinaehtoperiaatetta olisi nou-
datettu. Jos oikaisu tehdään verotuksen pääty-
misen jälkeen, edellytyksenä on lisäksi se, että
verovelvollisen vahingoksi tehtävää oikaisua
koskevan VML:n 56 §:n yleiset edellytykset
täytyvät.

Valiokunnan asiantuntijakuulemisessa on
ehdotettu eräitä lievennyksiä verovelvollistahol-
le. Oikaisun edellytykseksi on esitetty mm. sitä,
että osapuolten maksettavaksi tulevat verot ovat
yhteensä jääneet pienemmiksi kuin markkina-
ehtoista hintaa käytettäessä. Lisäksi oikaisun
edellytykseksi on haluttu asettaa se, että doku-
mentointi on osoitettu virheelliseksi tai puutteel-
liseksi. Muiden kuin dokumentointivelvollisten
osalta on puolestaan vaadittu, että poikkeaa-
minen markkinahinnasta olisi merkittävä ja että
markkinahinta kyseiselle liiketoimelle on koh-
tuudella selvitetävissä.

Valiokunta ei pidä asiantuntijakuulemisessa
ehdotettuja muutoksia perusteltuina. Markkina-
ehtoperiaatteesta poikkeavilla ehdoilla voidaan
saavuttaa verotuksellisia etuja niin kotimaassa
kuin rajat ylittävissä tilanteissa, kuten edellä on
jo todettu. Keskeistä on niin ikään kohdistaa tu-
lot ja menot oikeamääräisinä verovelvolliselle,
jolle ne kuuluvat. Selvää on myös, ettei doku-

mentointi itsessään voi estää oikaisun tekemis-
tä, vaan olennaista on voida varmistua sen perus-
teella siitä, että käytetty hinta on ollut markkina-
ehtoinen. Myöskään poikkeaman olennaisuutta
ei tule asettaa valiokunnan mielestä oikaisun
edellytykseksi, koska se loisi helposti uusia
rajanveto-ongelmia ja epävarmuutta soveltamis-
käytäntöön. Valiokunta toteaa kuitenkin tältä
osin ministeriön lausuntoon viitaten, ettei
vähäisten muutosten tekeminen ole käytännössä
tarkoituksenmukaista. Tähän voidaan ottaa tar-
vittaessa parhaiten kantaa hallinnollisessa
ohjeistuksessa.

Markkinaehtoisen hinnan selvittämisen koh-
tuullisuus ei voi sekään olla valiokunnan mieles-
tä oikaisun kriteeri. Asian käsittelyn yhteydessä
on käynyt selväksi se, että siirtohinnoittelu-
dokumentointi vaatii käytännössä erityisasian-
tuntemusta ja on sen vuoksi yleensä kallista yri-
tyksille. Lisäksi markkinaehtoisen hinnan
osoittaminen ei ole aina ongelmattonta. Tämä
koskee erityisesti patenteja ja muita aineetto-
mia oikeuksia, joiden käyttämiseen tai luovutta-
miseen liittyvät tilanteet ovat kuitenkin eräitä
kaikkein olennaisimpia siirtohinnoittelutilanteita.
Sääntelyn varsinainen tarkoitus on kuitenkin
pyrkä turvaamaan oikea hinnoittelu ja sen myö-
tä kohdentaa verotulot eri verovelvollisten ja
valtioiden kesken mahdollisimman oikein. Tämä
edellyttää riittävän kattavaa sääntelyä.

Vastaoikaisu

Esitykseen ei sisälly erityistä säännöstä siirto-
hintaoikaisua vastaavasta vastaoikaisuvelvol-
lisuudesta, joka kohdistuisi hinnoittelutoimen
toiseen osapuoleen. Tämä seuraa kuitenkin voi-
massa olevasta VML:n 75 §:stä, jossa säädetään
ns. seurannaismuutoksesta. Säännöksessä edel-
lytetään, että verovirasto *muuttaa* edellytysten
täytyessä toisen osapuolen verotusta. Tästä
yleisestä velvollisuudesta voidaan poiketa vain,
jos muutoksen tekeminen olisi erityisestä syystä
kohtuutonta.

Eräissä lausunnoissa on esitetty VML:n
75 §:n tarkentamista niin, että vastaoikaisu teh-
täisiin aina vähintään silloin, kun liiketoimen
molemmat osapuolet ovat suomalaisia. Valtio-

varainministeriö ei ole pitänyt tätä kuitenkaan aiheellisenä, vaan todennut, että säännös asettaa selkeästi verovirastolle velvollisuuden tehdä vastaoikaisu säännöksessä tarkoitetuissa kotimaisissa tilanteissa.

Valiokunta yhtyy valtiovarainministeriön näkemykseen ja pitää nykysääntelyä verovelvollisten oikeusturvan kannalta riittävän velvoittavana. Asiasta ei ole siten tarvetta säätää erikseen.

Dokumentointivelvoite

Siirtohinnoittelun dokumentoinnista, dokumentoinnin sisällöstä ja esittämismenettelyistä ehdotetaan säädettäväksi uusissa VML:n 14 a—c §:issä. Dokumentointivelvollisuus koskisi edellä kerrotuin tavoin vain suurimpien yritysten rajat ylittäviä toimia. Dokumentoinnin vaatimista osaa, toimintarviointia, vertailuarviointia ja siirtohinnoittelumenetelmän kuvausta ei edellytetäisi edes niiltä silloin, kun etuyhteydessä suoritettujen liiketoimien määrä verovuoden aikana on vähäinen, yhteensä enintään 500 000 euroa.

Ehdotukset verovelvollisilta vaadittavien tietojen laajuudesta ja lajista perustuvat puolestaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa kuvattuihin, kaikkiin siirtohinnoittelututkimuksiin soveltuviin yhteisiin piirteisiin. Lisäksi hallituksen esityksessä on otettu huomioon EU:n siirtohinnoitteludokumentointia koskevat käytännönsäannot.

Valiokunta pitää onnistuneina niitä perusrajoituksia, joita sääntelyyn ehdotetaan. Verotulojen turvaamistarkoituksen kannalta on riittävää, että dokumentointivelvollisuus koskee vain niitä tilanteita, joissa liiketoimen toinen osapuoli on ulkomaalainen. Ehdotus on tältä osin lievempi kuin esimerkiksi Tanskan tai Ison-Britannian vastaava sääntely.

Kevennetylle dokumentointivelvoitteelle ehdotettu raja 500 000 euroa on sekin valiokunnan mielestä perusteltu. Kysymys on siinäkin tilanteista, joihin ei liity merkittävää verotuksellista intressiä. Jos raja nostettaisiin esimerkiksi valiokunnan asiantuntijakuulemisessa ehdotettuun 5 miljoonaan euroon, voisi kevyemmin dokumentoitavien liiketoimien määrä nousta yksit-

täisen konsernin sisällä helposti kymmeniin miljooniin euroihin. Se olisi omiaan heikentämään dokumentoinnin kattavuutta ja toimisi vastoin sääntelyn perusidea.

Valiokunta pitää samoin sääntelyn perimmäisen tarkoituksen kannalta hyväksyttävänä sitä, että pk-yritykset vapautettaisiin dokumentointivelvollisuudesta myös rajat ylittävissä tilanteissa. Valiokunta pitää lisäksi pk-yritysten määrittelyä käytännön kannalta riittävän selvänä. Sen rakenne on sama kuin kehitysalueiden veronhuojennuslainsäädännössä, eikä soveltamisongelmia ole siltä osin ollut. Asetetut rajat, henkilöstö alle 250 henkilöä, liikevaihto 50 miljoonaa euroa ja taseen loppusumma 43 miljoonaa euroa vastaavat puolestaan komission asiasta antamaa suositusta. 14 a §:n 3 momentin 3 kohtaan sisältyvä viittaus komission suositukseen rajaa pk-yritysten käsitteen ulkopuolelle lähinnä konserneihin kuuluvat, edellä mainitut rajat muutoin täyttävät yritykset. Se on siis lähtökohdiltaan tarkoituksenmukainen ja vastaa kansainvälistä ja tunnettua määrittelyä. Valiokunta pitää ehdotusta myös tältä osin perusteltuna.

Ehdotetut rajaukset ovat onnistuneita myös hallinnon kannalta. Dokumentointivelvollisten joukon verotus toimitetaan käytännössä Konserniverokeskuksessa, jossa on arvioinnin edellyttämää riittävää asiantuntemusta. Se luo lisäksi hyvät edellytykset mahdollisimman ennustettavalle ja yhdenmukaiselle soveltamiskäytännölle.

Valiokunta katsoo lisäksi, ettei VML:n 14 b §:n 1 momentin 3 kohdan viittaus yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisiin toimiin pitäisi aiheuttaa epäselvyyttä suhteessa 14 a §:ään. Säännösten keskinäinen suhde on sikäli selvä, että 14 a §:ssä säädetään kattavasti dokumentointivelvollisten piiri ja 14 b §:ssä vain kuvataan se, mitkä tiedot dokumentointiin tulee sisällyttää. Valtiovarainministeriö on myös nimenomaisesti todennut, ettei vähäinen ero säännösten sanamuodoissa voi johtaa siihen tulkintaan, että siirtohinnoitteludokumentointia edellytetäisiin säännöksen tarkoituksen vastaisesti myös suomalaisen yrityksen ja sen ulkomailla olevan kiinteän toimipaikan välisistä toimista.

Valiokunta ei pidä myöskään aiheellisena huolta siitä, että kotimaisten yritysten välisistä liiketoimista edellytettäisiin tosiasiallisesti samanlaista dokumentaatiota kuin rajat ylittäviltä toimilta. Veroviranomaisilla on esimerkiksi verotarkastusta koskevan VML:n 14 §:n nojalla mahdollisuus edellyttää liiketoimia koskevan aineiston esittämistä, mutta 14 b §:n kaltaisen kattavan dokumentaation edellyttämiselle kotimaisista liiketoimista ei poikkeustapauksia lukuun ottamatta olisi tarvetta tai perusteita. Myöskään siirtohinnoitteludokumentoinnin esittämiseksi ehdotetut määräajat sen paremmin kuin dokumentoinnin laiminlyönnin perusteella määrättävää veronkorotusta koskeva säännös eivät tulisi sovellettavaksi silloin, kun aineistoa pyydetään 14 §:n nojalla.

Dokumentoinnin esittäminen ja täydentäminen

Siirtohinnoitteludokumentointia ei edellytettäisi laadittavaksi ajantasaisesti verovuoden aikana, joskin hinnoittelun seuranta saattaa olla käytännössä tarkoituksenmukaista jo verovuoden aikana. Dokumentointi tulisi esittää ehdotuksen mukaan 60 päivän kuluessa veroviranomaisen pyynnöstä, kuitenkin aikaisintaan kuuden kuukauden kuluttua tilikauden päättymiskuukauden lopusta lukien. Mahdolliset lisäselvitykset tulisi esittää 90 päivän kuluessa pyynnöstä.

Täsmällisillä aikarajoilla on haluttu lähinnä selkeyttää eri osapuolten asemaa, ja viranomaisen voisi pidentää määräaikoja tarpeen vaatiessa. Lisäselvitysmahdollisuus perustuu osaltaan ajatukseen siitä, ettei dokumentoinnilta edellytetä kaikilta osin kattavuutta, vaan perusdokumentointia laaja-alaisemmat tiedot voitaisiin pyytää erikseen. Tämä ajattelutapa on omaksuttu myös Euroopan unionin käytäntesäännöissä. Sääntelyn tarkoituksena on edesauttaa sitä, että sekä verovelvollisten että veroviranomaisten voimavarat voidaan kohdentaa mahdollisimman tarkoituksenmukaisella tavalla.

Valiokunta katsoo, että esitetyt periaatteet antavat mahdollisuuden joustavaan ja osapuolten kannalta hyväksyttävään menettelyyn.

Veronkorotus

Voimassa olevaa veronkorotussäännöstä ehdotetaan täydennettäväksi siten, että veronkorotus voitaisiin määrätä dokumentointivelvoitteiden laiminlyönnin vuoksi silloinkin, kun tutkinta ei johda siirtohinnoitteluoikaaisuun. Veronkorotus olisi enintään 25 000 euroa, kuitenkin niin, että se voitaisiin määrätä kustakin laiminlyönnistä ja kullekin verovelvolliselle erikseen. Veronkorotusten yhteismäärä voisi siis olla suurempi kuin 25 000 euroa. Veronkorotus mahdollisen lisätyn tulon perusteella määräytyisi jatkossakin voimassa olevien korotusperusteiden eli verotusmenettelylain 32 §:n 1—3 momentin nojalla.

Valiokunta pitää ehdotettua uutta sääntelyä tarpeellisena, jotta koko siirtohintajärjestelmän toimivuus voidaan varmistaa. Voimassa olevan säännöksen tarjoama sanktiotaso, enintään 800 euroa, ei ole tähän nähden riittävä. Lisäksi hallituksen esityksessä on otettu huomioon mm. ne tilanteet, joissa dokumentoinnissa tarvittavia vertailukohteita ei ole tai niiden etsiminen vaatisi verovelvolliselta kohtuuttomia kustannuksia. Perusteluissa on todettu veronkorotuksen edellytyksistä näissä tilanteissa, ettei dokumentointia voisi pitää vertailukohteen puuttumisen vuoksi olennaisesti vaillinaisena tai virheelisenä.

Valiokunta pitää kuitenkin suotavana, että korotuskäytännössä noudatetaan kohtuullisuutta uusien säännösten voimaantulon jälkeen.

Lopuksi

Uudet säännökset ovat merkittäviä niin Suomen kansantaloudelle kuin sääntelyn piiriin joutuville yrityksille. Valiokunta pitää sen vuoksi ensiarvoisen tärkeänä sitä, että lain soveltamisessa löydetään yhtenäiset ja helposti ennakoitavat menettelytavat. Hallituksen esitys ja valiokunnan edellä esiin tuomat joustavaa tulkintaa koskevat näkökannat antavat hyvän soveltamis pohjan uusille säännöksille. Käytännön kannalta on kuitenkin tärkeää, että verohallinnolla on valvontaa varten riittävät ja asiantuntevat voimavarat.

Päätösehdotus

Edellä esitetyn perusteella valtiovarainvaliokunta ehdottaa,

että lakiehdotukset hyväksytään muutamattomina.

Helsingissä 27 päivänä lokakuuta 2006

Asian ratkaisevaan käsittelyyn valiokunnassa ovat ottaneet osaa

pj.	Markku Koski /kesk	Markku Rossi /kesk (osittain)
vpj.	Matti Ahde /sd (osittain)	Matti Saarinen /sd (osittain)
jäs.	Kyösti Karjula /kesk	Kimmo Sasi /kok
	Jari Koskinen /kok	Anni Sinnemäki /vihr
	Pekka Kuosmanen /kok	Irja Tulonen /kok
	Reijo Laitinen /sd (osittain)	Jukka Vihriälä /kesk
	Maija-Liisa Lindqvist /kesk	vjäs. Arto Bryggare /sd (osittain)
	Pekka Nousiainen /kesk	Esko Kiviranta /kesk (osittain)
	Tuija Nurmi /kok	Mikko Kuoppa /vas
	Pirkko Peltomo /sd	Aulis Ranta-Muotio /kesk
	Iivo Polvi /vas	Pia Viitanen /sd (osittain)
	Virpa Puisto /sd	Jaana Ylä-Mononen /kesk (osittain).

Valiokunnan sihteerinä jaostokäsittelyssä on toiminut

valiokuntaneuvos Maarit Pekkanen.