

SIIRTOHINNOITTELUKOKUMENTAATION
JA SIIRTOHINNOITTELUOIKKAISUN
MUUTOKSET

CASE: ISKU-KONSERNI

LAHDEN AMMATTIKORKEAKOULU

Liiketalouden koulutusohjelma

Taloushallinto

Opinnäytetyö

Syksy 2007

Paula Koivujoki

Lahden ammattikorkeakoulu
Liiketalouden koulutusohjelma

KOIVUJOKI, PAULA: Siirtohinnoitteludokumentointia ja siirtohinnoitteluoikaisun muutokset
ja siirtohinnoitteluoikaisun muutokset
Case: Isku-konserni

Taloushallinnon opinnäytetyö, 46 sivua, 7 liitesivua

Syksy 2007

TIIVISTELMÄ

Tämä tutkimus käsittelee siirtohinnoitteludokumentointia ja siirtohinnoitteluoikaisua. Se keskittyy tarkastelemaan Suomessa 1.1.2007 voimaan tulleen verotusmenettelylain muutosten vaikutusta suomalaisten yritysten käytännön toimintaan. Pää tavoitteena on selvittää, millainen dokumentaatio Suomessa toimivan yrityksen on laadittava etuyhteydessä tehtyjen maan rajat ylittävien liiketoimien hinnoittelusta Suomen veroviranomaisille.

Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan tässä tutkimuksessa etuyhteydessä tehtyjen eli samaan konserniin kuuluvien tai muuten läheisten yritysten välisten liiketoimien hinnoittelua. Tämän siirtohinnoittelun on oltava Suomen verotusmenettelylain, Euroopan unionin ja OECD:n ohjeistuksen mukaan markkinaehtoista. Hinnoittelun katsotaan olevan markkinaehtoista siinä tapauksessa, että samoissa olosuhteissa käydään kauppaa samoilla ehdoilla sekä etuyhteisyriyten että riippumattomien yritysten kanssa.

Suomessa vuoden 2007 alussa voimaan tulleet verotusmenettelylain muutokset perustuvat suurelta osin jo aiemmin verotuksessa käytännössä sovellettuihin Euroopan unionin ja OECD:n toimintaohjeisiin sekä niiden tulkintoihin. Uudistuksella pyritään selkiyttämään siirtohinnoittelua koskevaa kansallista lainsäädäntöämme sekä helpottamaan tulevaisuudessa siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden toteamista ja varmistamaan verotuksen oikeellisuus eri maiden välillä.

Tutkimuksen teoriaosassa tarkastellaan siirtohinnoittelua ja sen dokumentointia ohjaavaa kansallista lainsäädäntöämme sekä kansainvälistä ohjeistusta. Tietolähteinä käytetään verotusmenettelylain muutosta edeltänyttä hallituksen esitystä, tällä hetkellä voimassa olevaa lainsäädäntöä ja sitä koskevaa, valmisteilla olevaa ohjeistusta sekä muuta kirjallista materiaalia. Case-osuudessa selvitetään kansallisen lainsäädännön muutosten vaikutusta Isku-konsernin siirtohinnoitteluun ja siirtohinnoitteludokumentointiin. Käytännössä kartoitetaan siirtohinnoitteludokumentoinnin piiriin kuuluvat liiketoimet sekä niissä käytettävät hinnat ja sopimusehdot. Myös näiden hintojen ja sopimusehtojen markkinaehtoisuus arvioidaan.

Avainsanat: siirtohinnoittelu, markkinaehtoperiaate, etuyhteisyritys, toimintoarviointi, vertailuarviointi

Lahti University of Applied Sciences
Faculty of Business Studies

KOIVUJOKI, PAULA: Changes in Transfer Pricing Documentation and
Adjustments to Transfer Pricing
Case: Isku Group

Bachelor's thesis, Financial Management, 46 pages, 7 appendices

Autumn 2007

ABSTRACT

This study examines transfer pricing documentation and adjustments to transfer pricing. It mainly focuses on the effects of the changes made to the Assessment Procedure Act in Finland on January 1, 2007. The main goal is to find out the rules to prepare the documentation for Finnish tax authority for cross border transactions made by associated companies.

In this study transfer pricing means the pricing of business transactions between group companies or other close companies. According to the Assessment Procedure Act, instructions of the European Union and OECD, this pricing should be made by arm's length principle. The arm's length principle requires that the same prices and terms are used in transactions with group and independent companies in the same circumstances.

The changes of the Assessment Procedure Act made at the beginning of year 2007 are mainly based on the instructions of the European Union and OECD. These instructions have been applied to the taxation also earlier. This reform aims to clarify the domestic legislation, facilitate to find out the arm's length principle and to make sure the taxation is done correctly between different countries.

The theoretical part introduces domestic legislation and the international instructions which effect to the transfer pricing and transfer pricing documentation in Finland. Sources include the draft for the Parliament concerning transfer pricing legislation (HE 107/2006), the updated Assessment Procedure Act (VML) with instructions being prepared and other publications related to the topic. The case part describes the effect of the changes of the domestic legislation on transfer pricing and transfer pricing documentation of Isku Group. More precisely, the obligation to document the transactions and the transfer prices and terms used will be discussed. The transfer prices and terms will be checked to be made by arm's length principle.

Keywords: transfer pricing, arm's length principle, associated company, functional analysis, comparability analysis

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	1
1.1	Siirtohinnoittelua koskevan lainsäädännön muutoksen perusteet	1
1.2	Tutkimusongelma, tutkimuksen tarkoitus ja rajaus	2
1.3	Tutkimusmenetelmät ja tutkimusaineisto	3
1.4	Tutkimuksen rakenne	4
1.5	Keskeiset käsitteet	5
2	SIIRTOHINNOITTELUDOKUMENTAATIOTA JA SIIRTOHINTAOIKAISUA OHJAAVAN KANSALLISEN LAINSÄÄDÄNNÖN MUUTOKSET JA ASIAN KANSAINVÄLINEN OHJEISTUS	9
2.1	Yleistä lainsäädännöstä ja ohjeistuksesta	9
2.2	Laki verotusmenettelystä	10
2.2.1	Säännökset siirtohinnoitteludokumentoinnista	11
2.2.2	Määräys siirtohinnoitteluokaisusta	12
2.3	OECD:n ohjeistus	13
2.3.1	OECD:n ohjeistuksen luominen	13
2.3.2	OECD-malliverosopimus	14
2.3.3	OECD:n siirtohinnoitteluohjeet	14
2.4	Euroopan unionin ohjeistus	15
2.4.1	Euroopan unionin käytäntesäännöt	15
2.4.2	Arbitraattisopimus	16
2.4.3	Euroopan unionin siirtohinnoitteludokumentointiohjeet	16
3	SIIRTOHINNOITTELUN DOKUMENTOINTI JA SIIRTOHINTAOIKAISU	17
3.1	Siirtohinnoitteludokumentoinnin tarkoitus	17
3.2	Dokumentointivelvollisuus	17
3.3	Siirtohinnoitteludokumentoinnin piiriin kuuluvat etuyhteystoimet	18
3.4	Siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältö Suomessa	18
3.4.1	Kuvaus liiketoiminnasta	19
3.4.2	Kuvaus etuyhteyssuhteista	20
3.4.3	Etuyhteystoimet	20
3.4.4	Toimintoarviointi	22

3.4.5	Vertailuarviointi	24
3.4.6	Kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta	29
3.5	Dokumentoinnin tutkiminen	30
3.6	Dokumentoinnin laiminlyönnin seuraamukset	31
3.7	Siirtohinnoitteluoikaisu	32
4	CASE ISKU-KONSERNI	33
4.1	Yritysesittely	33
4.2	Siirtohinnoittelukäytäntö Isku-konsernissa	35
4.3	Siirtohinnoitteludokumentointi ja siirtohinta- oikaisu Isku-konsernissa	36
4.4	Johtopäätökset	40
5	YHTEENVETO	40
	LÄHTEET	43
	LIITTEET	46

1 JOHDANTO

1.1 Siirtohinnoittelua koskevan lainsäädännön muutoksen perusteet

Ensimmäiset siirtohinnoittelua koskevat säädökset tulivat voimaan Iso-Britanniassa jo vuonna 1915. Verot olivat nousseet siellä sotatoimien rahoittamisen vuoksi ja kansainväliset yritykset yrittivät löytää keinoja alentaa verorasitustaan. Syynä säädösten käyttöön ottoon oli pyrkimys ehkäistä yritysten verotulojen siirtyminen matalamman verokannan maihin konsernin sisäisen hinnoittelun avulla. Yhdysvalloissa vastaavat säädökset otettiin käyttöön vuonna 1917. (Karjalainen & Raunio 2007, 14 – 15.)

Kansainvälisen kaupan alettua kukoistaa 1960-luvun loppupuolella ja 1970-luvulla siirtohinnoittelu nousi jälleen ajankohtaiseksi asiaksi. Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö OECD tutki siirtohinnoittelua ja julkaisi raportit ”Transfer Pricing and Multinational Enterprises” (1979) ja ”Transfer Pricing and Multinational Enterprises, Three Taxation Issues” (1984). Näissä molemmissa raporteissa suositeltiin markkinaehtoperiaatteen käyttämistä siirtohinnoittelussa sekä erityisten siirtohintamenetelmien käyttämistä siirtohintojen määrittelyssä. (Karjalainen & Raunio 2007, 14 – 15.)

Siirtohinnoittelusäädöksiä ja dokumentointivaatimuksia on alettu ottaa käyttöön viime aikoina yhä useammissa maissa. Suomessa säädökset tulivat voimaan 1.1.2007 samanaikaisesti naapurimaidemme Ruotsin ja Viron kanssa (Karjalainen & Raunio, 2007, 14 – 15). Venäjän verolakiin on myös valmisteltu muutoksia, joiden mukaan verottaja tulisi kontrolloimaan kaikkia kauppvoja, jotka on tehty keskenään riippuvuussuhteessa olevien yritysten välillä (Suomalais-Venäläinen kauppakamari 2007). Siirtohinnoittelulainsäädäntöä on uudistettu viime vuosina lisäksi ainakin Alankomaissa, Iso-Britanniassa, Portugalissa, Puolassa, Ranskassa, Saksassa, Tanskassa, Tšekissä ja Unkarissa (HE 107/2007, 5).

Suomessa yhteisöverotuotto oli verovuonna 2004 yli viisi miljardia euroa. Suurin vaikutus verokertymään on rajan ylittävien liiketoimien hinnoittelulla. Tullihallituksen tavarakauppaa koskevien tilastojen perusteella voidaan arvioida suomalaisten rajan ylittävien etuyhteysliiketoimien olevan arvoltaan useita kymmeniä miljardeja euroja, joten siirtohinnoittelun vaikutus yhteisöveron kertymään on erittäin merkittävä. (HE 107/2006, 11 – 12.)

Siirtohinnoittelun merkitys Suomessa on kasvanut ja todennäköisesti kasvaa edelleen yritysten kansainvälistymisen, Euroopan unionin laajentumisen sekä Suomessa tehdyn yritysverouudistuksen ja varsinkin yhtiöveron hyvitysjärjestelmän kumoamisen seurauksena (HE 107/2006, 10). Lainmuutoksen tarkoituksena oli hallituksen esityksen mukaan suurimmille verovelvollisille säädettävän dokumentointivelvollisuuden asettamisen lisäksi siirtohinnoitteluoikaisua koskevan säännöksen täsmentäminen. Käytännössä useimmat kansainvälisesti toimivat yritysryhmät olivat jo aiemminkin joutuneet laatimaan siirtohinnoittelustaan dokumentoinnin liiketoimien markkinaehtoista hinnoittelua ja muiden valtioiden veroviranomaisia varten. (HE 107/2006 11; Leino 2006, 73.)

1.2 Tutkimusongelma, tutkimuksen tarkoitus ja rajaus

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena on tutkia, mitä vaatimuksia 1.1.2007 voimaan tulleet siirtohinnoitteludokumentaatiota ja siirtohinnoitteluoikaisua koskevat verotusmenettelylain (VML) muutokset asettavat suomalaisille yrityksille. Tarkoituksena on myös tutkia, mitä OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ja Euroopan unionin siirtohinnoitteludokumentointia (EU TPD) koskevat käytännesäännöt, vaikuttavat siirtohinnoitteludokumentaation laadintaan Suomessa sekä siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden todentamiseen. Tutkimuskysymykset ovat, millainen dokumentaatio monikansallisten yritysten on laadittava etuyhteydessä tehtyjen liiketoimien hinnoittelusta ja niitä koskevista ehdoista Suomen veroviranomaisille sekä missä tapauksissa siirtohinnoitteluoikaisu tehdään. Lisäksi tarkoituksena on tutkia miten edellä mainitut verotusmenettelylain muutokset vaikuttavat Isku-konsernin siirtohinnoitteludokumentointiin.

Tämä tutkimus rajoittuu verotusmenettelylakiin tehtyjen siirtohinnoitteludokumentaatiota ja siirtohinnoitteluoikaisua koskevien säädösten muutoksiin ja näiden muutosten vaikutusten tarkasteluun. Varsinaisten siirtohinnoittelumenetelmien tarkempi läpikäynti sekä niiden valintaan vaikuttavien seikkojen arviointi jäävät tutkimuksen ulkopuolelle aiheen laajuuden vuoksi.

1.3 Tutkimusmenetelmät ja tutkimusaineisto

Tämä tutkimus on kvalitatiivinen case- eli tapaustutkimus. Kvalitatiivinen tutkimus on luonteeltaan kokonaisvaltaista tiedon hankintaa, ja aineisto kootaan luonnollisissa todellisissa tilanteissa (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2007, 160). Case-osuudessa selvitetään verotusmenettelylain sisältämän siirtohinnoitteludokumentointivaatimuksen vaikutuksia Isku-konsernissa sekä varsinaisen dokumentoinnin käytännön laatimisprosessia. Tämän osan tutkimusaineistona käytetään Isku-konsernin sisäisiä dokumentteja sekä talousjohdon ja tuotehallintopäällikön haastatteluja.

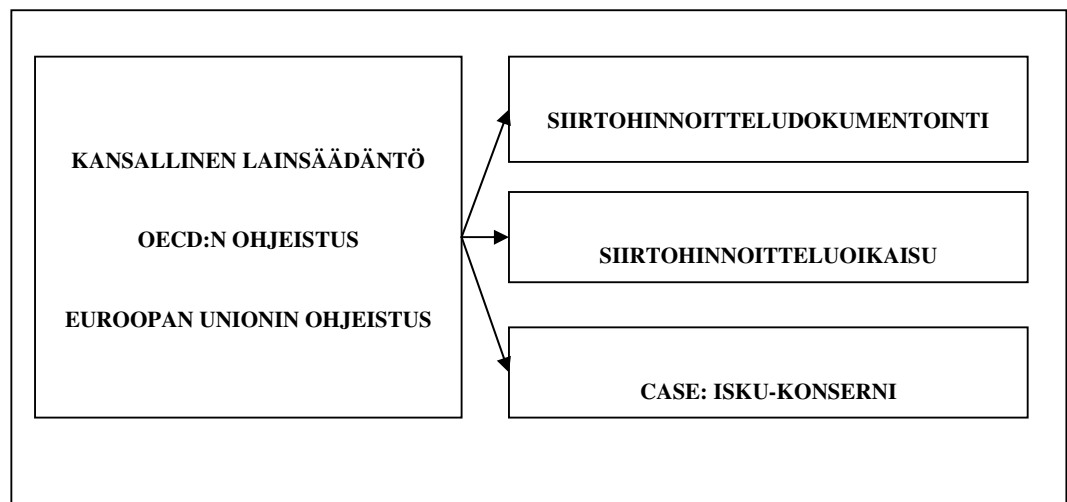
Teoriaosuuden tutkimusaineistona käytetään ajantasaista siirtohinnoittelua koskevaa kirjallisuutta, vuoden 2007 alussa voimaan tullutta verotusmenettelylakia koskevaa hallituksen esitystä, lakia verotusmenettelystä, Euroopan Unionin käytäntöjä siirtohinnoitteludokumentaation laatimisesta, OECD:n siirtohinnoitteludokumentaation laatimisohteita sekä muita lähinnä Internetissä saatavilla olevia lähteitä. Siirtohinnoittelun dokumentointia koskevat viranomaisohjeet ovat vasta valmistella Verohallituksessa, mutta tutkimusta tehtäessä käytettävissä on Sami Laaksosen Konserniverokeskukselle tekemä muistiolounnos 2, jonka pohjalta ohjeet tullaan laatimaan.

Tutkimusaineistona on myös Tommi Hämäläisen syksyllä 2004 tekemä opinnäyte työ ”Siirtohinnoittelu ja sen dokumentointi kansainvälisessä konsernissa, case: Veisto-konserni”. Sen yhteenvedossa Hämäläinen arveli jo siirtohinnoittelun merkityksen kasvavan lähivuosina ja kaipasi Suomeen asiaa koskevaa lainsäädäntöä ja

enemmän kirjallista materiaalia. Lähdeaineistoon sisältyy Matti Leinon opin-
näytetyö ”Changes in the International Transfer Pricing Arena, Case: Telko
Group”. Sitä tehtäessä syksyllä 2006 tekijällä oli jo käytettävissään hallituksen
esitys Eduskunnalle tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi
(HE 107/2006). Laajemman tutkimusmateriaalin ansiosta tutkimuksen tuloksena
syntyi ehdotus uusiksi siirtohinnoitteludokumentointiohjeiksi Telko Groupille.

1.4 Tutkimuksen rakenne

Johdanto mukaan luettuna tutkimus koostuu viidestä luvusta. Tutkimuksen toises-
sa luvussa käydään läpi siirtohinnoitteludokumentaation laatimista ohjaavaa kan-
sallista lainsäädäntöä ja kansainvälistä ohjeistusta. Luvussa kolme käsitellään do-
kumentointivelvollisuutta, siirtohinnoitteludokumentoinnin piiriin kuuluvia etuyh-
teysoimia, dokumentin sisältövaatimuksia, dokumentoinnin tutkimista ja sen laa-
timisen laiminlyönnin seurauksia sekä siirtohinnoitteluoikaisua. Neljäs luku sisäl-
tää Isku-konsernin yritysesityksen ja kuvauksen sille tehdyn siirtohinnoitteludoku-
mentoinnin laatimisesta. Viidennessä luvussa on tutkimuksen yhteenveto. Kuvios-
sa 1 on esitetty tutkimuksen rakenne.



KUVIO 1: Tutkimuksen rakenne

Tutkimuksessa käydään läpi siirtohinnoitteludokumentointia ja siirtohinnoittelu-
oikaisua koskevan verotusmenettelylain muutoksia. Muutosten tarkastelussa ote-
taan huomioon myös asiaa koskeva kansainvälinen ohjeistus. Case-osuudessa tut-
kitaan lainsäädännön muutosten vaikutusta Isku-konsernin siirtohinnoitteluun ja
sen dokumentointiin. Siinä arvioidaan myös siirtohintaoikaisun toteutumisen mah-
dollisuuksia.

1.5 Keskeiset käsitteet

Tässä luvussa on lyhyesti määritelty siirtohinnoitteluun liittyvät keskeiset käsit-
teet.

Etuyhteyssuhde

Verovelvollisen ja verovelvolliseen verotusmenettelylain 31 §:n 2 momentin mu-
kaisessa etuyhteydessä olevan etuyhteyssyrityksen välinen suhde. (Laaksonen 2007,
4.)

Etuyhteyssyritys (Associated company)

Verovelvolliseen verotusmenettelylain 31 §:n 2 momentin mukaisessa etuyhtey-
dessä oleva osapuoli. (Laaksonen 2007, 4.)

Euroopan unionin EU:n käytännesäännön mukainen siirtohinnoitteludokumen- tointi (EU Transfer Pricing Documentation, TPD)

Euroopan unionin käytännesäännön mukainen yhtenäinen ja osittain keskitetty
siirtohinnoitteludokumentointi Euroopan unionin alueen etuyhteyssyrityksille.
(Laaksonen 2007, 4.)

Euroopan unionin siirtohinnoitteludokumentointia koskevat käytäntösäännöt

Euroopan neuvoston hyväksymä, sitovaa lainsäädännöllistä vaikutusta vailla oleva ohjeistus siitä, millainen siirtohinnoitteludokumentaatio tulisi hyväksyä käytettäväksi koko EU:n alueella. (Laaksonen 2007, 4.)

Jälleenmyyntihintamenetelmä (Resale Price Method, RPM)

Jälleenmyyntihintamenetelmässä etuyhteisyrietysten välillä käytettävä siirtohintaa saadaan vähentämällä jälleenmyyntihinnasta, jolla tuote tai palvelu on myyty riippumattomalle ostajalle, kohtuullinen alennus eli jälleenmyyntikate. (Karjalainen & Raunio 2007, 73; Mehtonen 2005, 116.)

Kustannusvoittolisämenetelmä (Cost Plus Method, CP)

Kustannusvoittolisämenetelmässä etuyhteisyrietysten välillä käytettävä siirtohintaa saadaan lisäämällä kustannuksiin kohtuullinen kate, jolla myyjän tulee tehdä toimintaansa nähden kohtuullinen voitto. (Karjalainen & Raunio 2007, 77; Mehtonen 2005, 120.)

Liiketoiminettomarginaalimenetelmä (Transactional Net Margin Method, TNMM)

Liiketoiminettomarginaalimenetelmässä tutkitaan nettovoittomarginaalia suhteessa sopivaan pohjaan, esimerkiksi liikevaihtoon, varoihin tai kustannuksiin. Tätä tunnuslukua kutsutaan voittoindikaattoriksi. Etuyhteisyrietysten välisen liiketoimen voittoindikaattorin tulee olla vertailukelpoinen riippumattomien osapuolten välisestä liiketoimesta saatuun voittoindikaattoriin. (Karjalainen & Raunio 2007, 81.)

Markkinaehtoperiaate (Arm's Length Principle)

OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklassa ilmaistu periaate, jonka mukaan etuyh-

teydessä olevien yritysten kaupp- ja rahoitussuhteissa sovituisia tai määrätyissä ehdoissa noudatetaan ehtoja, joista olisi sovittu tai määrätty myös riippumattomien yritysten välillä. (Laaksonen 2007, 5.)

Markkinahintavertailumenetelmä (Comparable Uncontrolled Price Method, CUP)

Markkinahintavertailumenetelmä vertaa tavarasta, aineettomasta omaisuudesta tai palvelusta etuyhteysliiketoimessa veloitetta hintaa riippumattomien osapuolten välisessä vertailukelpoisessa liiketoimessa käytettyyn hintaan. (Karjalainen & Raunio 2007, 67; Mehtonen 2005, 111.)

OECD (Organization for Economic Cooperation and Development)

Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö. Kansanvaltaisten markkinatalousmaiden yhteistyöjärjestö, jonka päämaja sijaitsee Pariisissa. Järjestöön kuuluu tällä hetkellä 30 jäsenmaata. Järjestön yleisenä päämääränä on kestävän taloudellisen kasvun ja työllisyyden edistäminen ja hyvinvoinnin lisääminen jäsenmaissa sekä maailmantalouden ekspansio ja kaupan kasvu monenkeskiseltä pohjalta. (Ulkoasiainministeriö 2007.)

OECD:n ohjeet (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrators)

Vuonna 1995 julkaistu siirtohintaraportti monikansallisia yrityksiä ja verohallintoja varten. Tämä siirtohintaraportti on jatkuvatäydenteinen julkaisu. (Laaksonen 2007, 5; Mehtonen 2001, 104.)

Siirtohinnoittelu (Transfer Pricing)

Etuyhteysyritysten välisessä kaupankäynnissä noudatettava hinnoittelu. (Walden 2007, 57.)

Toimintoarviointi (Functional Analysis)

OECD:n ohjeiden toimintoanalyysi, jossa arvioidaan etuyhteyssuhteessa tehdyissä liiketoimissa ja riippumattomien yritysten vertailukelpoisissa riippumattomissa liiketoimissa suorittamia toimintoja. (Laaksonen 2007, 5.)

Vertailuarviointi (Comparability Analysis)

OECD:n ohjeiden vertailukelpoisuuden arviointi, jossa verrataan etuyhteystoimea riippumattomaan liiketoimeen tai liiketoimiin. (Laaksonen 2007, 5.)

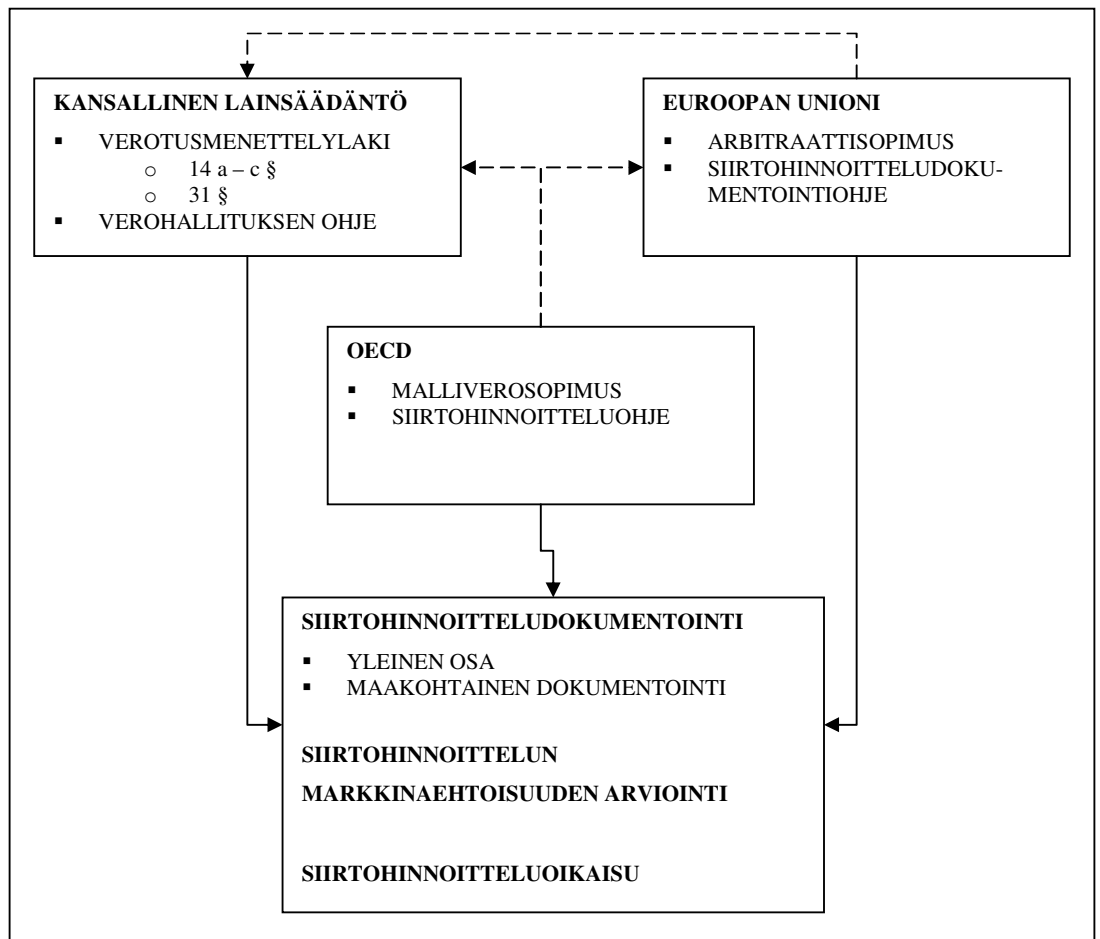
Voitonjakamismenetelmä (Profit Split Method)

Voitonjakamismenetelmässä määritellään etuyhteydessä olevien yritysten välisen liiketoimen voitto, joka jaetaan osapuolten kesken markkinaehtoisesti eli sellaisella tavalla, josta toisistaan riippumattomat osapuolet sopisivat. (Karjalainen & Raunio 2007, 86; Mehtonen 2005, 128.)

2 SIIRTOHINNOITTELUDOKUMENTAATIOTA JA SIIRTOHINTAOIKAISUA OHJAAVAN KANSALLISEN LAINSÄÄDÄNNÖN MUUTOKSET JA ASIAN KANSAINVÄLINEN OHJEISTUS

2.1 Yleistä lainsäädännöstä ja ohjeistuksesta

Suomessa siirtohinnoittelua ja siirtohinnoitteludokumentaatiota ohjaavat sekä kansallinen lainsäädäntömme että kansainväliset ohjeistukset. Kuviossa 2 on selvennetty niiden yhteyksiä.



KUVIO 2: Siirtohinnoittelua ohjaava lainsäädäntö ja ohjeistus

Koska OECD:n ensimmäinen siirtohinnoittelua koskeva raportti julkaistiin jo vuonna 1979 ja sen malliverosopimusta ja siirtohinnoitteluohjetta sovelletaan laajasti monissa eri valtioissa, ne ovat vaikuttaneet sekä Euroopan unionin ohjeistukseen että Suomen kansalliseen lainsäädäntöön. Vaikka OECD:n siirtohinnoitteluohjeet eivät ole laillisesti sitovia Suomessa tai missään muissakaan maissa eikä Suomessa korkein hallinto-oikeus (KHO) ole päätöksissään koskaan viitannut niihin, veroviranomaisten tulisi kuitenkin noudattaa niiden tulkintasuosituksia. (Karjalainen & Raunio 2007, 38, 41.)

2.2 Laki verotusmenettelystä

Suomen kansallisessa lainsäädännössä siirtohinnoitteluun ja siihen liittyvään dokumentointiin liittyvät säädökset ovat laissa verotusmenettelystä (VML), joka on annettu 18.12.1995. Alkuperäisessä laissa ei ollut varsinaisia määräyksiä siirtohinnoitteludokumentoinnista eikä siirtohinnoitteluoikaisusta. Koska kansainväliseen peiteltyyn voitonsiirtoon liittyvä VML 31 § ei sisältänyt suoranaisia määräyksiä selvittämisvelvollisuudesta ja sen jakautumisesta, sovellettiin siihen ennen vuotta 2007 VML 26.4 §:n määräyksiä. (Mehtonen 2005, 322.)

Varsinaiset säädökset siirtohinnoitteludokumentoinnista ja -oikaisusta otettiin mukaan verotusmenettelylakiin 1.1.2007 voimaan tulleella lainmuutoksella 1041/2006. Konserniverokeskuksen muistioloonnoksen mukaan uudistuksen yhtenä tavoitteena oli Suomen yhteisöverotulojen turvaaminen kansainvälistyvässä toimintaympäristössä, minkä katsottiin edellyttävän kansainvälisiä käytäntöjä vastaavan dokumentointivaatimuksen säätämistä myös Suomessa. (Laaksonen 2007, 3.)

Suomen dokumentointivaatimukseen on vaikuttanut eniten Euroopan unionin dokumentointia koskeva käytännesääntö, jonka tarkoituksena on jäsenvaltioiden verotulojen turvaamisen ohella yhtenäistää jäsenvaltioiden dokumentointisäännöksiä ja helpottaa yritysten verotukseen liittyvien velvoitteiden täyttämistä (Laaksonen 2007, 3).

2.2.1 Säännökset siirtohinnoitteludokumentoinnista

Säännökset siirtohinnoitteludokumentoinnista ovat verotusmenettelylakiin vuoden 2007 alussa lisätyissä pykälissä 14 a – c. Ne edellyttävät verovelvollisen laativan vuosittain dokumentoinnin siirtohinnoittelustaan. (Laaksonen 2007, 3.)

Verotusmenettelylain 14 a §:n mukaan:

”Verovelvollisen on laadittava kirjallinen selvitys verovuoden aikana 31 §:ssä tarkoitetussa etuyhteydessä tekemistään liiketoimista, joissa liiketoimen toinen osapuoli on ulkomaalainen, sekä ulkomaalaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisistä toimista (*siirtohinnoitteludokumentointi*).” (Verotusmenettelylaki 2006)

Tässä pykälässä on myös maininta siitä, että pieniltä ja keskisuurilta yrityksiltä ei edellytetä siirtohinnoitteludokumentointia. Pienellä ja keskisuurilla yrityksellä tarkoitetaan yritystä, jonka palveluksessa on vähemmän kuin 250 henkilöä, jonka liikevaihto on enintään 50 miljoonaa euroa tai taseen loppusumma on enintään 43 miljoonaa euroa ja yritys täyttää mikroyritysten sekä pienten ja keskisuurten yritysten määritelmästä annetussa komission suosituksessa 2003/361/EY tarkoitetut yrityksen riippumattomuutta kuvaavat ja muut suositukseen sisältyvät pienen ja keskisuuren yrityksen tunnusmerkit. (VML 14 a §.)

VML pykälän 14 b määrittelee siirtohinnoitteludokumentin sisällön. Dokumentoinnin tulee sisältää:

- 1) kuvaus liiketoiminnasta
- 2) kuvaus etuyhteyssuhteista
- 3) tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista

4) toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista

5) vertailuarviointi käytettävissä oleva tieto vertailukohteista mukaan lukien

6) kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta

Sen mukaan ”Edellä 1 momentin 4-6 kohdassa tarkoitettuja tietoja ei edellytetä, jos verovelvollisen ja liiketoimen toisen osapuolen välillä tehtyjen liiketoimien yhteismäärä on verovuonna enintään 500 000 euroa.” (VML 14 b §.)

VML pykälä 14 c sisältää säädökset siirtohinnoitteludokumentoinnin esittämisestä ja täydentämisestä:

”Verovelvollisen on esitettävä siirtohinnoitteludokumentointi 60 päivän kuluessa veroviranomaisen kehotuksesta. Verovuoden siirtohinnoitteludokumentointi on kuitenkin esitettävä aikaisintaan kuuden kuukauden kuluttua tilikauden päättymiskauden lopusta.

Siirtohinnoitteludokumentointia täydentävät lisäselvitykset, kuten tieto vertailukohteista, on esitettävä 90 päivän kuluessa veroviranomaisen kehotuksesta.” (VML 14 c.)

Yllä olevat määräajat noudattelevat Euroopan unionin käytännesäännön suosituksia ja ovat kohtuullisen pitkiä. Monissa muissa valtioissa ne ovat lyhyempiä. Tästä huolimatta verottaja voi verovelvollisen pyynnöstä vielä antaa niihin pidennystä, jos liiketoimet ovat olleet monimutkaisia. (Laaksonen 2007, 41.)

2.2.2 Määräys siirtohinnoitteluoikaisusta

Siirtohinnoitteluoikaisu ja sen taustalla oleva markkinaehtoperiaate on Suomessa ilmaistu verotusmenettelylain 31 §:ssä. Markkinaehtoperiaate on kansainvälisesti

noudatettava siirtohinnoittelun perusta. Verohallituksen muistion mukaan markkinaehtoperiaatetta tulkitaan siirtohinnoittelutilanteissa jatkossakin nykyisen käytännön mukaisesti noudattaen OECD:n ohjeita. (Laaksonen 2007, 3.)

”Jos verovelvollisen ja häneen etuyhteydessä olevan osapuolen välisessä liiketoimessa on sovittu ehdoista tai määrätty ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu, ja verovelvollisen elinkeinotoiminnan tai muun toiminnan verotettava tulo on tämän johdosta jäänyt pienemmäksi tai tappio on muodostunut suuremmaksi kuin se muutoin olisi ollut, lisätään tuloon määrä, joka olisi kertynyt ehtojen vastatessa sitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu.” (VML 31 §.)

Tämän pykälän soveltamisala on laaja, koska se soveltuu sekä kotimaisiin että Suomen rajat ylittäviin liiketoimiin. Siirtohinnoitteludokumentti vaaditaan tehtäväksi vain rajat ylittävistä liiketoimista, koska veroviranomaisilla on mahdollisuus saada vastaavat tiedot kotimaisten yritysten välisten liiketoimien molemmista osapuolista ilman erillistä dokumentointiakin. (Laaksonen 2007, 8.)

2.3 OECD:n ohjeistus

2.3.1 OECD:n ohjeistuksen luominen

Verotusta koskevat kysymykset käsitellään OECD:ssä veroasiainkomiteassa (Committee on Fiscal Affairs, CFA). Se toimii lähinnä kansainvälisten ja kansallisten veropolitiikkaa koskevien kysymysten keskustelufoorumina. Veroasiainkomitea pyrkii edistämään jäsenmaiden välistä yhteistyötä ja kehittämään menettelyjä ja toimia kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi sekä veropauon ja veronkierron torjumiseksi. (Mehtonen 2005, 48.)

OECD:n työryhmät (Working Party, WP) käsittelevät konkreettisempia kysymyk-

siä kuin veroasiainkomitea. Esimerkiksi työryhmä WP6 pohtii monikansallisten yritysten verotusta. Tämän työn pohjalta on syntynyt OECD:n siirtohinnoittelusuositus (Guidelines). (Mehtonen 2005, 49.)

2.3.2 OECD-malliverosopimus

OECD-malliverosopimus ei sisällä varsinaisia ohjeita siirtohintadokumentin laatimisesta. Sen 9 artikla, jonka otsikko on 'Etu yhteydessä keskenään olevat yritykset', määrittelee ensimmäisessä kappaleessa markkinaehtoperiaatteen. Jos tulo, joka tämän artiklan nojalla luetaan toisen yrityksen tuloksi, on verotettu myös toisessa valtiossa olevan yrityksen tulona, on kysymyksessä taloudellinen kaksinkertainen verotus. (Verohallituksen julkaisu 284.07 2006, 180; Korolainen 2003, 1153.)

Toiseen kappaleeseen on otettu määräykset ns. vastaoikaisusta. Sillä tarkoitetaan tilannetta, jossa ensimmäisessä vaiheessa toinen verosopimusvaltio on muuttanut etu yhteyttä yrityksen verotettavaa tuloa sen vuoksi, että liiketoimen ehdot ovat poikenneet markkinaehtoperiaatteesta. Tällöin taloudellista kaksinkertaista verotusta syntyy sen vuoksi, että liiketoimen vastapuolena olevan yrityksen tulo on muodostunut suuremmaksi kuin mitä se markkinaehtoperiaatteen mukaan olisi kuulunut olla. (Verohallituksen julkaisu 284.07 2006, 255.)

Malliverosopimuksen 25 artiklan, 'Keskinäinen sopimusmenettely', tarkoituksena on ollut luoda menettely, jonka perusteella verosopimusvaltioiden viranomaiset voivat keskustella keskenään ja ratkaista siirtohinnoitteluun liittyviä kysymyksiä. Edellä olevan olennaisimman merkityksen lisäksi sitä voidaan soveltaa myös muihin kysymyksiin. (Karjalainen & Raunio 2007, 23.)

2.3.3 OECD:n siirtohinnoitteluohjeet

OECD:n siirtohinnoitteluohjeet (Transfer Pricing Guidelines for Enterprises and Tax Administrations) vuodelta 1995 sisältävät varsinaiset operationaaliset määrä-

ykset dokumentaatiosta ja markkinaehtoisien hinnan laskemisesta. (Mehtonen, 2005, 49.) Ne edustavat kansainvälisesti hyväksyttyä näkemystä siitä, kuinka etupiiriyriyten välisten liiketoimien markkinaehtoisuus todetaan. Vuonna 1997 suomennetut ohjeet täydentyvät jatkuvasti ja tällä hetkellä ne sisältävät 13 lukua, joista 8 on valmista. (Verohallituksen julkaisu 284.07 2006, 256.)

Ohjeiden luvussa V käsitellään siirtohinnoitteludokumentointia. Veroviranomaisille tarkoitettujen ohjeiden lisäksi siinä on ohjeita verovelvollisille dokumentaation laadintaa varten. Keskeisenä ajatuksena on vilpitön / asianmukainen pyrkimys osoittaa siirtohinnoittelun olevan markkinaehtoista. (Karjalainen & Raunio 2007, 180.)

2.4 Euroopan unionin ohjeistus

2.4.1 Euroopan unionin käytäntösäännöt

Euroopan unionin komissio perusti Euroopan unionin yhteisen siirtohinnoittelufoorumin (Joint Transfer Pricing Forum, EU JTPF) vuonna 2002. Sen tarkoituksena on tehdä yksimielisesti päätöksiä siirtohinnoitteluun liittyvistä asioista sekä ratkaista kiistoja ja tehdä siirtohinnoittelua koskevia ennakkosopimuksia. Sen erityisenä tehtävänä on dokumentointivaatimusten käsittely. Komission esityksestä Euroopan unionin neuvosto on hyväksynyt vuonna 2004 Arbitraattisopimuksen soveltamiseen ja verosopimukseen perustuvan keskinäisen sopimusmenettelyn. Vuonna 2006 neuvosto hyväksyi komission raportin perusteella siirtohinnoitteludokumentointia (EU TPD) koskevat säännöt. (Karjalainen & Raunio 2007, 43 – 44; HE 107/2006, 9.)

Koska jäsenvaltioilla on suvereeniteetti välittömän verotuksen alueella, käytäntösäännöt eivät ole valtioita sitovia verosopimuksia tai EU-lainsäädäntöä. Veroviranomaisten tulisi kuitenkin noudattaa niissä omaksuttuja kannanottoja. (Karjalainen & Raunio 2007, 43 – 44.)

2.4.2 Arbitraattisopimus

Suomi on liittynyt vuonna 1999 Euroopan unionin jäsenvaltioiden väliseen arbitraattisopimukseen, joka koskee vastaoikaisun tekemistä kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi toisen jäsenvaltion tekemän ensioikaisun jälkeen. Sopimuksen mukaan asia voidaan tietyin edellytyksin siirtää pakolliseen välimiesmenettelyyn, jos toimivaltaiset viranomaiset eivät saa asiaa ratkaistua neuvotteluissaan kahden vuoden määräajan kuluttua. (Verohallituksen julkaisu 284.07 2006, 256.)

Sopimuksen tarkoituksena on varmistaa, että nämä oikaisut tehdään molemmissa valtioissa samalla tavalla. Kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa Suomessa on käytössä pääsääntöisesti hyvitysmenetelmä, jota käytettäessä menojen kohdistaminen ulkomailta saatuun tuloon voi olla ongelmallista. Kansainvälisen verotuksen uudistamistyöryhmän (VM 1995:10) mukaan käytännössä esiin tulevat asiat on ratkaistava tapauskohtaisesti. (Mehtonen 2005, 83.)

2.4.3 Euroopan unionin siirtohinnoitteludokumentointiohjeet

Suomi on ottanut huomioon Euroopan unionin siirtohinnoittelua koskevan käytännösäännön suositukset uusissa dokumentointia koskevissa säädöksissään. Koska Euroopan unionin alueella toimiva konserni voi soveltaa Euroopan unionin dokumentointiohjeita (EU TPD) kaikissa jäsenvaltioissa, sen käyttöönotto helpottaa yritysten dokumentointivelvoitteita Euroopan unionin alueella. (Laaksonen 2007, 7-8.)

EU Transfer Pricing Document on kaksiosainen. Sen yleinen osa (masterfile) on koko konsernia koskeva ja se on käytössä kaikissa jäsenvaltioissa. (Euroopan unionin käytännösääntö 2006). Maakohtainen dokumentointi (country-specific documentation) sisältää tiedot kyseiseen valtioon sijoittuneen yrityksen etuyhteystoimista ja niihin liittyvistä siirtohinnoittelukäytännöistä.

Suomea koskevan dokumentointivelvoitteen voi täyttää laatimalla tämän Euroopan unionin käytäntösäännön mukaisen dokumentin. Maakohtaiseksi osaksi riittää kuitenkin VML 14 b §:n mukainen dokumentointi, vaikka se on Euroopan unionin suosituksia suppeampi. (Laaksonen 2007, 8.)

3 SIIRTOHINNOITTELUN DOKUMENTOINTI JA SIIRTOHINTAOIKKAISU

3.1 Siirtohinnoitteludokumentoinnin tarkoitus

Siirtohinnoitteludokumentointi on verovelvollisen laatima kirjallinen selvitys verovelvollisen ja etuyhteisyriyten välisten liiketoimien hinnoittelusta. Tämän selvityksen tarkoituksena on osoittaa, että verovelvollisen etuyhteydessä tehdyt liiketoimet on hinnoiteltu markkinaehtoperiaatteen mukaisesti. (Laaksonen 2007, 3.)

Ennen verotusmenettelylain muutoksen voimaan tuloa yleisin ongelma on ollut se, ettei verovelvollisella ole ollut tarvittaessa esittää valmista asiakirjaselvitystä siirtohinnoittelun markkinaehtoisuudesta. (HE 107/2006, 4) Jatkossa lain vaatimuksesta tehtävä dokumentointi tulee myös parantamaan verovelvollisen oikeusturvaa verotarkastuksissa.

3.2 Dokumentointivelvollisuus

Dokumentointivelvollisuus koskee vain verotusmenettelylain 14 a §:ssä mainittuja etuyhteistoimia, joiden toinen osapuoli on ulkomaalainen sekä ulkomaalaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisiä toimia. Dokumentointia ei laadita kotimaisten yritysten eikä suomalaisen yrityksen ja sen ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisistä toimista, koska veroviranomaisilla on mahdollisuus saada tarvittaessa riittävän laajasti tietoja kotimaisten yritysten välisistä liiketoimista. (Laaksonen 2007, 8.)

Sekä OECD:n siirtohinnoitteluohteiden että EU:n käytännönsäätöjen mukaan dokumentoinnista ei saa aiheutua verovelvolliselle kohtuutonta hallinnollista taakkaa. Suomessa tämä näkökanta on huomioitu verotusmenettelylain pykälässä 14 a rajaamalla dokumentointivelvollisuuden ulkopuolelle pienet ja keskisuuret yritykset sekä pykälässä 14 b rajoittamalla sitä vähäisten etuyhteystoimien osalta. (Karjalainen & Raunio 2007, 193 - 194.) Pienet ja keskisuuret yritykset sekä vähäiset etuyhteystoimet on määritelty kohdassa 2.2.1 ”Säännökset siirtohinnoitteludokumentoinnista”.

3.3 Siirtohinnoitteludokumentoinnin piiriin kuuluvat etuyhteystoimet

Etuyhteydessä tehdyt liiketoimet voivat koskea aineellista tai aineetonta omaisuutta, palveluja sekä rahoitusta. Aineellista omaisuutta ovat koneet ja kalusto, vaihtomaisuus eli raaka-aineet, puolivalmisteet, valmiit tuotteet sekä varaosat. Aineeton omaisuus jaetaan usein tässä yhteydessä valmistustoimintaan ja markkinointiin liittyviin aineettomiin oikeuksiin. Palveluihin katsotaan kuuluvan erilaiset keskitehty toiminnot kuten johto ja hallinnointi. Näiden toimintojen osalta edellytetään yleensä palveluveloitussjärjestelmän luomista. Rahoituksen osalta yleisimpiä ovat esimerkiksi etuyhteisyrittysten väliset lainat, rahoitukseen liittyvät suojaustoimenpiteet sekä leasing- ja muut vuokraussjärjestelyt. (Karjalainen & Raunio 2007, 97.)

Siirtohinnoittelua varten erotetaan yleensä toisistaan aineellisen omaisuuden valmistustoiminta ja myyntitoiminta, palvelut sekä rahoitus. Lisäksi selvitetään immateriaalioikeuksien hyödyntäminen tai käyttö. (Karjalainen & Raunio 2007, 98.)

3.4 Siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältö Suomessa

Suomessa tehtävän siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältö on säädetty verotusmenettelylain pykälässä 14 b. Sen on sisällettävä kuvaus liiketoiminnasta, kuvaus etuyhteyssuhteista, tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista, toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista, vertailuarviointi sekä kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta. (Laaksonen 2007, 16.)

Neljän ensimmäisen kohdan tarkoituksena on selvittää verovelvollisen etuyhteystoimiin vaikuttavia tekijöitä sekä luoda kokonaiskäsitys verovelvollisen toiminnasta. Niiden avulla on mahdollista tehdä markkinaehtoperiaatteen mukainen vertailu. Viidennen kohdan vertailuarvioinnissa vertaillaan etuyhteystoimia vertailukelpoiisiin riippumattomiin liiketoimiin. Viimeisessä kohdassa valitaan siirtohinnoittelumenetelmä ja sen soveltamistapa. (Laaksonen 2007, 16.)

3.4.1 Kuvaus liiketoiminnasta

Liiketoiminnan kuvauksella on tarkoitus antaa selkeä yleiskuva verovelvollisen ja sen konsernin, johon se kuuluu, harjoittamasta liiketoiminnasta kokonaisuudessaan ja asemasta markkinoilla. Kuvaus on riittävä, kun sen perusteella saa kohtuullisen yleiskuvan verovelvollisen liiketoiminnasta. Kuvauksen perusteella ei ole tarkoitus ottaa kantaa liiketoiminnan siirtohinnoitteluun vaan tällä pyritään saamaan yleiskuva siirtohinnoitteluun vaikuttavista olosuhteista ja verovelvollisen asemasta konsernin liiketoiminnan arvomuodostusketjussa. (Laaksonen 2007, 16; Karjalainen & Raunio 2007, 197.)

Liiketoiminnan kuvaus voi sisältää tietoja verovelvollisen tai konsernin valmistamista tuotteista tai sen tuottamista palveluista sekä asiakaskunnasta. Se voi sisältää myös selvityksen markkina-alueesta ja markkinoilla vallitsevasta kilpailutilanteesta. (Laaksonen 2007, 17.)

Hallituksen esityksen mukaan on kiinnitettävä erityistä huomiota verovelvollisen liiketoimintastrategiaan. OECD:n ohjeiden kappaleessa 1.31 neuvotaan: ”Liiketoimintastrategioissa otetaan huomioon monia yrityksen piirteitä, kuten innovaatio ja uusien tuotteiden kehittäminen, erilaistamisaste, riskinottohalukkuus, poliittisten muutosten arviointi, olemassa olevan ja suunnitteilla olevan työlainsäädännön vaikutus ja muut tekijät, joilla on merkitystä päivittäisessä liikeasioiden hoidossa.” Koska Euroopan unionin siirtohinnoitteludokumentoinnin maakohtainen osa sisältää vastaavan vaatimuksen, myös verotusmenettelylain 14 b § mukainen dokumentointi vaaditaan yhtä laajana. (Laaksonen 2007, 17.)

3.4.2 Kuvaus etuyhteyssuhteista

Kuvauksessa etuyhteyssuhteista annetaan tiedot verovelvollisen kanssa etuyhteydessä olevista yrityksistä, joiden kanssa sillä on ollut verovuonna maan rajat ylittäviä liiketoimia. Dokumentissa on esitettävä etuyhteisyrittäjän nimi, tunnistetiedot, kotipaikka ja etuyhteyden peruste. Konserniverokeskuksen muistio 2:ssa painotetaan erityisesti etuyhteisyrittäjien ja verovelvollisen etuyhteyssuhteissa verovuonna ja edellisenä verovuonna tapahtuneiden muutosten selostamista. (Laaksonen 2007, 18.)

Etuyhteyssuhteista ei edellytetä lähtökohtaisesti kattavaa selvitystä vaan kuvaus liittyy verovuonna tehtyihin rajat ylittäviin etuyhteystoimiin. Hallituksen esityksessä on kuitenkin ohjattu liittämään etuyhteyssuhteiden kuvaukseen yleisen tason selvitys konsernin organisaation rakenteesta. Konserniselvitys voisi sisältää konsernitaulukon, omistussuhteet ja konsernin oikeudellisesta rakenteesta poikkeavat toiminnalliset rakenteet. Suomalainen emoyhtiö voi liittää dokumentointiin yleisen tason konsernikuvauksen, mutta ulkomaisen emoyhtiön tapauksessa riittää verovelvollista itseään koskevan osuuden liittäminen. (Laaksonen 2007, 18 - 19.)

3.4.3 Etuyhteystoimet

Etuyhteystoimilla tarkoitetaan etuyhteyssuhteessa tehtyjä maan rajat ylittäviä liiketoimia. Liiketoimella tarkoitetaan kaikenlaisia taloudellisia toimenpiteitä. OECD:n malliverosopimuksen mukaan siirtohinnoittelua voidaan oikaista, jos etuyhteisyrittäjien välillä kauppa- ja rahoitussuhteissa sovitaan tai määrätään ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mistä riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu. (Laaksonen 2007, 19.)

Etuyhteystoimen kuvauksessa on esitettävä liiketoimen tyyppi, sen osapuolet, etuyhteystoimen euromääräinen arvo, laskutus, sopimusehdot, liiketoimen suhde muihin etuyhteydessä tehtyihin liiketoimiin. Jos liiketoimet ovat jatkuvia tai ne liittyvät niin läheisesti toisiinsa, ettei niitä voi arvioida riittävän hyvin erillisinä, ne voidaan yhdistää. Esimerkkejä yhdistämiskelpoisista liiketoimista ovat pitkäaikaiset tavaroiden tai palveluiden hankintasopimukset, aineettomaan omaisuuteen liittyvät käyttöoikeudet, läheisesti toisiinsa liittyvien tuotteiden hinnoittelu, kun yksittäisen tuotteen tai liiketoimen hinnan määrittäminen on epäkäytännöllistä sekä valmistuslisenssin myöntäminen ja komponenttien hankinta samalle valmistajalle. Yhdistäminen edellä luetelluissa tapauksissa on mahdollista, jos liiketoimet on tehty samojen osapuolten välillä samanlaisin ehdoin. Dokumentoinnissa on perusteltava, mitkä liiketoimet on yhdistetty ja niistä on esitettävä yhdistetty selvitys. (Laaksonen 2007, 20.)

Liiketoimet voidaan esittää esimerkiksi Excel-tilukkona, jolloin siihen on mahdollista liittää myös kohdan 3.4.2 etuyhteyssuhteiden kuvaus. Liiketoimen euromääräinen arvo esitetään jokaisen liiketoimen tai yhdistettyjen liiketoimien osalta erikseen. (Laaksonen 2007, 19.)

Etuyhteystoimien kuvauksessa on oltava luettelo etuyhteystoimia koskevista sopimuksista. Siirtohinnoittelun kannalta olennaisimmista eli taloudellisesti merkittävistä sopimuksista on liitettävä jäljennökset dokumentointiin. Jos olennaisia sopimuksia ei ole tehty kirjallisesti, etuyhteystoimissa tosiasiallisesti noudatetuista ehdoista on esitettävä muu selvitys. Hallituksen esityksessä on erikseen mainittu, että sopimukseen on liitettävä luettelo kustannustenjakosopimuksista, ennakkotietosopimuksista ja toisen valtion viranomaisen antamasta ennakkotiedosta etuyhteystoimen toiselle osapuolelle. (Laaksonen 2007, 21; HE 107/2006, 15.)

3.4.4 Toimintoarviointi

Toimintoarvioinnissa kuvataan etuyhteystoimien osapuolten suorittamat toiminnot sekä toiminnoissa käytetty omaisuus ja otetut riskit. Se on siirtohinnoittelun keskeisimpiä osia, koska toiminnot, omaisuus ja riskit vaikuttavat liiketoimen hinnoitteluun. Avoimilla markkinoilla osapuolet saavat korvauksen kaikista suorittamistaan toiminnoista ja teoreettisesti ottaen toimintaan liittyvän riskin ja omaisuuden arvon kasvaessa myös suoritettava korvaus kasvaa. Tästä syystä toimintoarviointi on siirtohinnoittelun keskeisimpiä osia. (Laaksonen 2007, 21.)

Toimintoarvioinnissa voidaan keskittyä taloudellisesti olennaisiin toimintoihin, joilla on merkitystä liiketoiminnan arvon luomisessa. Taloudellisesti vähäisemmän merkityksen toiminnoista voi esittää yleisluontoisemman kuvauksen. Toimintoarviointi voidaan esittää kirjallisena selostuksena tai taulukkomuodossa, mutta kirjallinen selostus on kuitenkin suositeltavampi. Jos toiminnot kuvataan taulukkomuodossa, keskeisistä tiedoista on oltava taulukon lisäksi tarkempi kirjallinen selostus. (Laaksonen 2007, 22.)

OECD:n ohjeiden mukaan toimintoja ovat esimerkiksi suunnittelu, valmistus, kokoonpano, tutkimus- ja kehitystoiminta, huolto, ostotoiminta, jakelu, markkinointi, mainonta, kuljetus, rahoitus ja johtaminen. Tämä luettelo ei ole tyhjentävä vaan toimitoja voivat olla myös esimerkiksi laadunvalvonta, pakkaus, varastointi, tukkumyynti, vähittäismyynti, asiakaspalvelu ja hallinto. OECD:n ohjeiden mukaan toimintoarvioinnissa on tunnistettava osapuolten tärkeimmät toiminnot ja toimintojen taloudellinen merkitys. (Laaksonen 2007, 22.)

Toimintoarvioinnissa pitäisi ottaa huomioon muun muassa toiminnoissa käytettävän omaisuuden ikä, markkina-arvo ja sijainti. Erityistä huomiota on kiinnitettävä etuyhteystoimien osapuolten toiminnoissaan käyttämään aineettomaan omaisuuteen, joka onkin yleensä merkittävin siirtohinnoitteluun vaikuttava omaisuuserä. Aineetonta omaisuutta ovat esimerkiksi patentit, tavaramerkit ja mallit sekä vaike-

ammin määriteltävissä olevat osaaminen, teknologia, tuotantoverkosto, asiakasluettelot, jakelukanavat ja muu vastaavanlainen omaisuus. Aineetonta omaisuutta on kaikki aineellisen omaisuuden lisäksi tuloa tuottava omaisuus, josta riippumaton osapuoli suorittaisi korvauksen. Aineetonta omaisuutta ei tarvitse luokitella eri ryhmiin. (Laaksonen 2007, 23.)

Dokumentoinnin toimintoarvioinnissa on tunnistettava toiminnoissa käytetty omaisuus ja analysoitava, millä tavalla sitä on käytetty. Usein aineettoman omaisuuden merkitys voi olla korostunut, mutta joissakin toiminnoissa tuotantolaitokset, koneet ja muut aineelliset hyödykkeet voivat olla keskeisin tuloa tuottava omaisuuserä. Toimintoarvioinnissa on selostettava molempien etuyhteystoimien osapuolten käyttämä omaisuus, jotta sen merkitys liiketoimeen pystytään hahmottamaan. (Laaksonen 2007, 23 – 24.)

Omaisuuksien dokumentointi voi olla riittävä, jos etuyhteystoimen taloudellisesti merkittävissä toiminnoissa käytetty omaisuus on eritelty ja sen vaikutus on selostettu lyhyesti. Tärkeintä on, että toiminnoissa käytetyn omaisuuden luonne ja vaikutus tulonmuodostukseen on selostettu ymmärrettävästi. (Laaksonen 2007, 24.)

Toiminnoissa otettuja riskejä ovat OECD:n ohjeiden mukaan esimerkiksi markkinariskit, tutkimus- ja kehitystoiminnan riskit, rahoitusriskit ja luottoriskit. Markkinariski tarkoittaa sitä, että yritys ei pystyisi myymään tuotteitaan tai palveluitaan voitolla tai yritys ei pystyisi myymään niitä lainkaan. Tutkimus- ja kehitystoiminnan riski on mahdollisuus menettää patenttien, teknologian ja tuotteiden kehittämiseen käytettyjä varoja. Rahoitusriskillä tarkoitetaan asiakkaan luottoriskiä, valuuttariskiä, korkoriskiä ja takausriskiä. Varastoriski on raaka-aineiden ja tuotteiden varastointiin liittyvä riski. (Laaksonen 2007, 24.)

OECD:n ohjeiden lähtökohtana on se, että kasvaneen riskin ottaminen korvautuu avoimilla markkinoilla myös tuotto-odotuksen kasvuna. Etuyhteystoimet ja riippumattomat liiketoimet eivät ole vertailukelpoisia, jos otetuissa riskeissä on merkittäviä eroja. Dokumentoinnin toimintoarvioinnissa voidaan keskittyä osapuolten ottamiin olennaisiin riskeihin. (Laaksonen 2007, 24.)

Riskien kuvauksessa voidaan hyödyntää kirjanpitolain mukaisen toimintakertomuksen riskiosiota. Kirjanpitolautakunnan yleisohje toimintakertomuksen laatimisesta (12.9.2006) käsittelee riskejä luvussa 2.7 'Arvio merkittävimmistä riskeistä ja epävarmuustekijöistä sekä muista liiketoiminnan kehittymiseen vaikuttavista seikoista' (Kirjanpitolaki 3:1.5 § 1 virke). (Laaksonen 2007, 24 – 25.)

Samanlaiset riskit voivat vaikuttaa liiketoimiin eri tavalla. Riskit voivat olla erilaisia eri markkinoilla tai toimialoilla. Osapuolten ottamat riskit voidaan osoittaa etuyhteystoimen sopimusehdoilla. Sopimusehdot voivat ilmetä kirjallisesta sopimuksesta, osapuolten välisestä viestinnästä tai osapuolten käyttäytymisestä. Osapuolten tosiasiallisesti ottamat riskit voivat poiketa sovitusta riskeistä. Toimintoarvioinnissa on dokumentoitava osapuolten ottamat todelliset riskit. (Laaksonen 2007, 25.)

Osapuolten suorittamissa toiminnoissa ja toiminnoissa käytetyssä omaisuudessa ja otetuissa riskeissä voi tapahtua muutoksia. Muutoksen jälkeinen liiketoimen siirtohinnoittelu voi olla olennaisesti erilainen verovuonna tai tulevina verovuosina. Muutostilanteet on kuvattava dokumentoinnin toimintoarvioinnissa. Muutosta voitaisiin kuvailla myös liiketoiminnan strukturoinniksi, uudelleen järjestämiseksi, arvoketjun muuttamiseksi, liiketoiminnan strategian muuttamiseksi tai muuksi rakennemuutokseksi. Muutos on myös etuyhteisyriyten välisten olennaisten sopimusten solmiminen tai muuttaminen. Olennaisinta on muutoksen vaikutus yrityksen toimintoihin. Muutosta on myös tarkasteltava kokonaisuutena. Pelkkä muutoksen jälkeinen toimintoarviointi ei anna riittävää kokonaiskuvaa muutoksesta vaan muutostilanteessa on kuvattava aina muutosta edeltävä ja muutoksen jälkeinen toimintoarviointi. Toimintoarvioinnin lisäksi muutoksen vaikutuksista siirtohinnoitteluun on esitettävä erillinen selvitys. (Laaksonen 2007 25 – 26.)

3.4.5 Vertailuarviointi

Vertailuarvioinnin tekeminen perustuu sekä verotusmenettelylain 14 b §:n 1 momentin 5 kohtaan että OECD:n malliverosopimukseen. Vertailuarvioinnissa verra-

taan etuyhteystoimea riippumattomaan liiketoimeen tai liiketoimiin. OECD:n ohjeiden mukaan liiketoimet ovat vertailukelpoisia, jos mikään liiketoimien välinen ero ei voisi olennaisesti vaikuttaa menetelmässä tutkittavaan tekijään tai jos kohtuullisen tarkkoja oikaisuja voidaan tehdä erojen olennaisten vaikutusten poistamiseksi. (Laaksonen 2007, 31.)

Vertailuarvioinnissa voidaan keskittyä etuyhteystoimiin, joilla on olennaista taloudellista merkitystä. Merkittävä liiketoimi voisi olla esimerkiksi määrältään arvokas, uusi, monimutkainen tai muuttuvissa olosuhteissa tehty liiketoimi. Niiden lisäksi merkittäväksi liiketoimeksi voisi luokitella lähtökohtaisesti ainakin useiden miljoonien eurojen arvoisen liiketoimen tai liiketoimien sarjan. Samoin hallituksen esityksessä on mainittu, että vertailuarvioinnissa voisi uhrata vähemmän voimavaroja vakiintuneissa olosuhteissa tehtyihin liiketoimiin. Vertailuarviointina voisi tällöin käyttää aikaisemman vuoden vertailuarviointia. (Laaksonen 2007, 31.)

Etuyhteystoimien dokumentointi liiketoiminnan kuvauksesta toimintoarviointiin luo vertailuarvioinnille perustan. Vertailuarvioinnin vaiheet ovat vertailukohteiden määrittäminen sekä etuyhteystoimen ja mahdollisen vertailukohteen vertailukelpoisuuden arviointi. OECD:n ohjeiden mukaan vertailukelpoisuutta arvioidaan viiden tekijän mukaisesti, jotka ovat toimintoarviointi, siirretyn omaisuuden tai palvelun luonne, sopimusehdot, osapuolten taloudelliset olosuhteet ja osapuolten noudattamat liiketoimintastrategiat. (Laaksonen 2007, 32; Karjalainen & Raunio 2007, 206.)

Sisäisellä vertailukohteella tarkoitetaan verovelvollisen ja riippumattoman osapuolen välistä liiketoimea, joka on tehty etuyhteystoimeen vertailukelpoisissa olosuhteissa ja sen käyttäminen vertailuarvioinnissa on ensisijaista. OECD:n ohjeissa (kappale 2.15) todetaan, että ”Jälleenmyyjän etupiiritoimessa saama jälleenmyyntimarginaali voidaan määrittää sen jälleenmyyntimarginaalin avulla, jonka sama jälleenmyyjä saa tavaroista, jotka on ostettu ja myyty vertailukelpoisissa riippumattomissa liiketoimissa.” Myös kustannusvoittolisä- ja liiketoiminettomarginaalimenetelmien soveltamisessa on samanlaiset maininnat sisäisistä vertailukohteis-

ta. Kustannusvoittolisämenetelmässä siirtohinta saadaan lisäämällä kustannuksiin kohtuullinen kate. Tämän katteen on oltava sen suuruinen, että myyjä tekee toimintaansa nähden kohtuullisen voiton. Liiketoimintanettomarginaali toimii kuten jälleenmyyntihintamenetelmä tai kustannusvoittolisämenetelmä, mutta vertailukohteena käytetään yleensä liikevoittoa. (Laaksonen 2007, 32; Karjalainen & Raunio 2007, 77, 81.)

Seuraavaksi on kaksi esimerkkiä liiketoimista, joita voidaan käyttää sisäisinä vertailukohteina, jos liiketoimet täyttävät vertailukelpoisuuden edellytykset (Laaksonen 2007, 33):

- jos verovelvollinen on myynyt tavaroita etuyhteydessä olevalle osapuolelle, verovelvollisen tavara-kauppa riippumattoman osapuolen kanssa voi olla sisäinen vertailukohde
- jos verovelvollinen on myynyt tavaroita tytäryhtiölle, joka on myynyt ne edelleen ulkopuolisille asiakkaille sekä samanaikaisesti tytäryhtiö on ostanut tavaroita myös riippumattomalta osapuolelta ja myynyt ne ulkopuolisille asiakkaille, kyseessä voi olla vertailukelpoinen liiketoimi verovelvollisen ja tytäryhtiön väliselle etuyhteystoimelle

Sisäiset vertailukohteet eivät ole käyttökelpoisia, jos ne eivät täytä OECD:n ohjeiden vertailukelpoisuuteen vaikuttavia tekijöitä. Verohallituksen ohjeistusluonnoksessa esitetään kolme esimerkkiä tilanteista, joissa vertailukohdetta ei mahdollisesti voida käyttää (Laaksonen 2007, 33):

- muutaman hyödykkeen myynti riippumattomalle osapuolelle verrattuna tuhansien hyödykkeiden myyntiin etuyhteisyryykselle
- riippumattoman osapuolen erilainen markkina-alue ja erot markkinaolosuhteissa verrattuna etuyhteisyrytyksen markkina-alueeseen ja markkinaolosuhteisiin

- riippumattoman osapuolen erilainen asema jakeluketjussa

Ulkoisella vertailukohteella tarkoitetaan riippumattomien osapuolten välistä liiketoimea. Ulkoisen vertailukohteen löytäminen on yleensä vaikeampaa kuin sisäisen vertailukohteen, koska riippumattomien osapuolten välisistä liiketoimista ei ole yleensä tarjolla julkista tietoa. (Laaksonen 2007, 33.)

Vertailukohteita ei edellytetä esitettäväksi, jos vertailukohteita ei ole tai vertailukohteiden hakeminen vaatisi verovelvolliselta kohtuuttomia kustannuksia. Hallituksen esityksen mukaan dokumentoinnissa on esitettävä, mihin taloudellisiin arvioihin markkinaehtoisuuden toteutuminen perustuu, jos sitä ei ole osoitettu vertailukohteiden liiketoimilla. Hallituksen esityksen mukaan vertailukohteiden puuttuminen saattaa vaikuttaa myös dokumentoinnin painoarvoon. (Laaksonen 2007, 34.)

Sisäisen vertailukohteen hakeminen on ensisijaista. Jos sitä ei löydetä, ulkoista vertailukohdetta haettaessa tietolähteenä voi käyttää kaupallisia tietokantoja, yritysten kehittämiä omia tietokantoja tai julkisia tietoja. Tietolähteiden on oltava julkisia, koska kaikilla osapuolilla on oltava sama tieto käytettävissä. Niitä ovat esimerkiksi yritysten vuosikertomukset, tutkimukset ja julkiset viranomaislähteet. (Laaksonen 2007, 34.)

Vertailukohdetta haetaan lähtökohtaisesti etuyhteystoimen testattavan osapuolen markkina-alueelta, joka on yleensä sen sijaintivaltio. Hakualuetta voidaan tarvittaessa laajentaa, jos esimerkiksi eri valtioissa olevien vertailukohteiden toimialan markkinaolosuhteet ja kulurakenteet ovat riittävän samanlaisia. Tämä voi olla tarpeen erityisesti pienellä markkina-alueella, jos vertailukohteiden löytäminen on vaikeaa. Esimerkiksi kaikille suomalaisen konsernin eurooppalaisille myyntiyhtiöille voidaan tehdä yksi vertailuhaku, mikäli OECD:n ohjeiden vertailukelpoisuus täyttyy. (Laaksonen 2007, 35.)

Vertailukohdetta haetaan yleensä myös testattavan osapuolen toimialalta. Jos hakualuetta joudutaan laajentamaan, se on kuitenkin rajattava toimialoihin, jotka

ovat luonteeltaan samanlaisia kuin testattavan osapuolen toimiala. Siinä on myös otettava huomioon tosiasiallisen ja nimellisen toimialan erot. (Laaksonen 2007, 35.)

Muita huomioon otettavia hakuehtoja ovat vertailukohteiden toiminnot, omaisuus, tuotteet, palvelut, kokoluokka ja taloudelliset olosuhteet. Tappiollisia vertailukohteita ei yleensä oteta huomioon, jos testattavan osapuolen riskit ovat vähäisiä, koska tällöin vertailukohteen tappiollisuus osoittaa yritysten toimivan erilaisella riskitasolla. (Laaksonen 2007, 36.)

Siirtohinnoitteludokumentissa on kerrottava hakuehdot perusteluineen, vertailukohteiden hakuvaiheet, haun tuloksena valitut vertailukohteet, haussa esiin tulleet, mutta hylätyt vertailukohteet, haun ulkopuolelta vertailukohteiksi tunnistetut osapuolet esimerkiksi kilpailijat. (Laaksonen 2007, 36.)

Vertailuarvioinnissa vertaillaan etuyhteystoimea vertailukohteen liiketoimeen. Sen lisäksi arvioidaan näiden molempien liiketoimien vertailukelpoisuus. Vertailukelpoisuuden arviointiin vaikuttavia tekijöitä ovat OECD:n ohjeen mukaan siirretyn omaisuuden tai palvelun ominaisuudet, osapuolten suorittamat toiminnot, sopimusehdot, osapuolten taloudelliset olosuhteet ja osapuolten noudattamat liiketoimintastrategiat. OECD:n ohjeiden kappaleessa 1.18 on todettu, että etuyhteystoimen luonne ja valittu hinnoittelumenetelmä ratkaisevat, miten suuri merkitys kullakin tekijällä on vertailukelpoisuutta määritettäessä. (Laaksonen 2007, 36.)

Hallituksen esityksen lähtökohtana on, että vertailtavuuteen vaikuttavista tekijöistä on hankittava mahdollisimman paljon tietoa. Tiedon puutteellisuus ei kuitenkaan estä vertailuarvioinnin tekemistä, vaikka tiedon määrä vaikuttaa aina vertailuarvioinnin tasoon. Puutteellisuudella ei saa olla olennaista vaikutusta vertailukelpoisuuteen. (Laaksonen 2007, 36.)

Vertailukelpoisuuden oikaisemista on käsitelty OECD:n ohjeiden kappaleessa 1.15; ”Vertailukelpoisuus tarkoittaa sitä, ettei mikään vertailtavien tilanteiden välinen ero (jos eroja esiintyy) voi olennaisesti vaikuttaa menetelmässä tutkittavaan

ehtoon (esimerkiksi hintaan tai katteeseen) tai että kohtuullisen tarkkoja oikaisuja voidaan tehdä kaikkien tällaisten erojen vaikutuksen poistamiseksi.” Oikaisuja voidaan tehdä periaatteessa joko vertailukohteiden tietoihin tai testattavan etuyhteisyriksen tietoihin. (Laaksonen 2007, 37.)

Etuyhteystoimelle johdetaan markkinaehtoinen hinta tai kate vertailukelpoisten liiketoimien tiedoista. Se voi olla yksi ainoa luku tai lukujen vaihteluväli, johon sisältyvät kaikki luvut ovat suhteellisesti ottaen yhtä luotettavia. Vaihteluväliltä valittavan markkinaehtoisen hinnan tai katteen määrittäminen vaatii OECD:n ohjeiden mukaan hyvää arvostelukykä. Vaihteluvälin luotettavuutta voidaan lisätä tilastollisilla menetelmillä. (Laaksonen 2007, 37.)

3.4.6 Kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta

Siirtohinnoittelussa sovelletaan OECD:n ohjeiden siirtohinnoittelumenetelmiä. Ne jaetaan perinteisiin liiketoimimenetelmiin ja muihin menetelmiin. Liiketoimimenetelmiä ovat markkinahintavertailumenetelmä, jälleenmyyntihintamenetelmä ja kustannusvoittolisämenetelmä. Muita menetelmiä ovat voitonjakamisenetelmä ja liiketoiminettomarginaalimenetelmä. Menetelmien kuvaukset ovat luvussa 1.5 ”Keskeiset käsitteet”. (Laaksonen 2007, 39.)

OECD:n ohjeiden mukaan perinteiset menetelmät on asetettu etusijalle muihin menetelmiin nähden. Ne ovat suurin keino etuyhteystoimien markkinaehtoisuuden määrittämiseksi. Liiketoimien todellisten tilanteiden monimutkaisuus saattaa käytännössä vaikeuttaa perinteisten menetelmien soveltamista. Muita menetelmiä sovelletaan OECD:n ohjeen mukaan, jos perinteisiä menetelmiä ei voida soveltaa luotettavasti ainoina menetelminä tai niitä ei voida soveltaa lainkaan. (Laaksonen 2007, 39.)

Aineettoman omaisuuden markkinaehtoista hintaa määriteltäessä OECD:n ohjeissa suositellaan otettavaksi huomioon muun muassa aineettomasta omaisuudesta odotetut hyödyt. Ne voitaisiin mahdollisesti määrittää omaisuuden tuottaman tu-

loksen nykyarvolaskelman (net present value) perusteella. Etuyhteydessä olevalle osapuolelle luovutettu aineeton omaisuus voi osoittautua luovutuksen jälkeen selvästi arvokkaammaksi kuin luovutushetken tietojen perusteella arvioitiin. Dokumentointiin on liitettävä tällaisissa tilanteissa selvitys siitä, olisiko riippumaton osapuoli luovuttanut aineettoman omaisuuden kiinteästä hinnasta ilman luovutus-sopimukseen kirjattua ehtoa myöhemmin tehtävästä kauppahinnan oikaisusta. (Laaksonen 2007, 39.)

Siirtohinnoittelumenetelmän valinnassa on hallituksen esityksen mukaan otettava huomioon OECD:n ohjeissa esitetyt näkökohdat menetelmien soveltamisesta. Menetelmän valinta kannattaa tehdä vasta dokumentoinnin viimeisimpänä vaiheena, jolloin sitä varten on riittävästi tietoa. Jos liiketoimeen on löytynyt sisäisiä vertailukohteita, sovellettava menetelmä voi olla markkinahintavertailumenetelmä. Jos taas vertailukohteet on haettu julkisista tietokannoista, sovellettava menetelmä on käytännössä kustannusvoittolisä-, jälleenmyyntihinta- tai liiketoimintomarginaalimenetelmä. Menetelmä voidaan valita edellä esitetyllä tavalla vain, jos siirtohinnoittelun markkinaehtoisuus määritetään joko ennen verovuoden alkua tai sen aikana. Muussa tapauksessa se ei ole enää mahdollista. (Laaksonen 2007, 40.)

Dokumentoinnissa on selvitettävä, mitä siirtohinnoittelumenetelmää on sovellettu etuyhteystoimien markkinaehtoisuuden arviointiin. Sillä osoitetaan, että verovelvollisen siirtohinnoittelu on tosiasiallisesti markkinaehtoista. Hallituksen esityksessä todetaan, että menetelmän soveltamisesta on esitettävä laskelma, jolla on päädytty markkinaehtoiseen lopputulokseen. Näiden laskelmien lisäksi on osoitettava menetelmän soveltamisen vaikutukset osapuolen tulokseen esimerkiksi testattavan osapuolen tuloslaskelmalla ja taseella. (Laaksonen 2007, 40.)

3.5 Dokumentoinnin tutkiminen

Verovelvollisen on esitettävä siirtohinnoitteludokumentointi verotusmenettelylain pykälässä 14 c säädettyjen määräaikojen puitteissa. Määräaikoja on käsitelty tut-

kimuksen kohdassa 2.2.1 ”Säännökset siirtohinnoitteludokumentoinnista”.

Koska verotuksen oikaisu on mahdollista tehdä viiden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta, verovelvollisen on vaurauduttava esittämään dokumentti samalta ajalta. Dokumentoinnin säilyttäminen on suositeltavaa tämän jälkeenkin, koska sitä voidaan tarvita etuyhteystoimen toisen osapuolen sijaintivaltion verotustoimenpiteiden seurauksena. Säilyttämistapa ja -paikka ovat vapaasti valittavissa. Dokumentointia ei liitetä veroilmoitukseen. Siinä annetaan kuitenkin tieto siitä, onko verovelvollisella ollut verotusmenettelylain 31 §:ssä tarkoitettuja liiketoimia sekä onko sillä ollut velvollisuus laatia siirtohinnoitteludokumentointi. (Laaksonen 2007, 41 – 42.)

Dokumentointia täydentävät lisäselvitykset on esitettävä 90 päivän kuluessa veroviranomaisen kehotuksesta. Veroviranomainen voi pyytää niitä, jos dokumentointi ei ole ollut täysin kattava. Sillä on oikeus pyytää myös enemmän tietoa kuin itse dokumentoinnissa on ollut velvollisuus esittää. Varsinaiselta dokumentoinnilta ei edellytetä kattavuutta, koska verovelvollisten ja veroviranomaisten kannattaa kohdistaa voimavarojaan vain tarkemmin tutkittaviin eli lisäselvitysten kohteena oleviin etuyhteystoimiin. (Laaksonen 2007, 42 – 43.)

Markkinaehtoperiaatetta sovelletaan myös dokumentoinnista vapautettuun eli kotimaiseen tai pienten ja keskisuurten yritysten tekemiin tai kotimaisen yrityksen ja sen ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan väliseen etuyhteystoimeen. Niille esitetään tarvittaessa selvityspyynnöt verotusmenettelylain 11 § tai 14 §:n nojalla. Näissä tapauksissa veroviranomaisen tulisi täsmentää alustavan arvioinnin perusteella, mistä liiketoimista selvitys on annettava. (Laaksonen 2007, 43.)

3.6 Dokumentoinnin laiminlyönnin seuraamukset

Verotusmenettelylain 32 §:ään lisättiin dokumentoinnin laiminlyöntiä koskeva neljäs momentti. Sen mukaan verovelvolliselle voidaan määrätä enintään 25.000 euron suuruinen veronkorotus, jos se ei ole esittänyt siirtohinnoitteludokumentoin-

tia tai sitä täydentävää lisäselvitystä annettujen määräaikojen puitteissa tai ne ovat olleet olennaisesti vaillinaisia tai virheellisiä. (Laaksonen 2007, 44.)

Veronkorotuksen tarkoituksena on tehostaa dokumentointivelvoitteen noudattamista. Se voidaan määrätä, vaikka siirtohinnoittelu osoittautuisi markkinaehtoiseksi. Dokumentointia koskeva veronkorotus voidaan määrätä erikseen kustakin dokumentointia koskevasta laiminlyönnistä. Sen soveltamisessa on kuitenkin ensimmäisinä soveltamisvuosina noudatettava erityistä varovaisuutta, koska kyseessä on uusi menettely, jonka sisältöä verovelvolliset vasta pyrkivät omaksumaan. Dokumentoinnin kokonaan esittämättä jättämiseen ei sen sijaan tarvitse soveltaa erityistä varovaisuutta. (Laaksonen 2007, 44.)

3.7 Siirtohinnoitteluoikaisu

Verotusmenettelylain 31 §:n mukaan siirtohinnoitteluoikaisun tekeminen edellyttää, että verotettava tulo on pienempi tai tappio on suurempi markkinaehtoperiaatteesta poikkeamisen vuoksi. Sekä Suomessa että useissa muissa maissa verottaja hyväksyy yrityksen itsensä loppuvuodesta tekemän siirtohintaoikaisun. Siirtohintaoikaisu voi johtua siirtohinnoittelussa havaitusta virheestä tai sen tekemisestä on voitu sopia yritysten välillä jo siirtohintasopimuksessa. Jälkimmäisessä tapauksessa voi olla kyseessä esimerkiksi konsernin sisäisten palvelukustannusten laskutus, mikä on tehty vuoden aikana budjettien perusteella ja oikaistaan loppuvuodesta vastaamaan todellisia kuluja. (Karjalainen & Raunio 2007, 236 – 239.)

Veroviranomainen voi tehdä siirtohinnoitteluoikaisun verotusmenettelylain 31 §:n nojalla, jos se havaitsee Suomessa verotettavan tulon olevan liian pieni markkinaehtoisesta hinnasta poikkeamisen vuoksi. Jos taas verottaja huomaa verotettavan tulon olevan Suomessa liian suuri, oikaisua ei voida tehdä edellä mainitun pykälän mukaan. Siirtohinnoitteluvirheen tulisi kuitenkin olla Karjalainen & Raunio (2007) mukaan oikaistavissa myös tässä tapauksessa samoin edellytyksin kuin yhtiön itsensä havaitsemien siirtohinnoitteluvirheiden. Suomi on myös sitoutunut sekä OECD:n jäsenenä että useissa verosopimuksissa markkinaehtoperiaat-

teen noudattamiseen ja verotettavaa tuloa Suomessa vähentävän siirtohinnoitteluoikaisun tekemiseen. (Karjalainen & Raunio 2007, 239.)

4 CASE ISKU-KONSERNI

4.1 Yritysesittely

Iskun perusti Eino Vikström vuonna 1928. Tällä hetkellä sen omistaa kolme kolmannen polven perheenjäsentä. Isku on vahva ja tunnettu liikemerkki sekä brandi. Liitteenä 1 on Iskun logon kehitys perustamisvuodesta tähän päivään asti. Iskun päätoimiala on huonekaluteollisuus ja – kauppa. Päätuotteita ovat kodin ja julkis-tilojen kalusteet sekä keittiökaluusteet. Tämän lisäksi yritys harjoittaa mekaanista metsäteollisuutta (saha ja levyteollisuus). Konsernin liikevaihto oli 274 miljoonaa euroa ja taseen loppusumma 164 miljoonaa euroa vuonna 2006. Henkilöstön määrä on noin 1700, joista 200 työskentelee ulkomailla. Iskulla on yhteensä 40 myymälää Pohjoismaissa ja Baltiassa sekä tytäryhtiöitä Skandinaviassa, Baltiassa sekä Englannissa. Suomessa on 6 ja ulkomailla 2 tuotantolaitosta. (Vikström 2007, 9, 11, 12.) Liitteenä 2 on Iskun omien toimipisteiden sijainnit. Seuraavana olevat yritysesittelyt perustuvat Isku-konsernin siirtohinnoitteludokumentteihin tuleviin esittelyihin.

Konsernin emoyhtiö on Isku-Yhtymä Oy, jonka lisäksi Isku-konserniin kuuluu useita kotimaisia ja ulkomaisia yhtiöitä. Liitteenä 3 on Iskun juridinen organisaatiokaavio, josta käy ilmi konserniyhtiöiden väliset omistussuhteet 1.1.2007. Operatiivisen liiketoiminnan kannalta tärkeimmät konserniyhtiöt ovat Isku Interior Oy, Isku Invest Oy, Isku Keittiöt Oy, Isku Koti Oy, Isku Teollisuus Oy ja Puhos Board Oy.

Isku-Yhtymä Oy:n kaupparekisteriin merkittynä toimialana on harjoittaa huonekalujen valmistusta ja myyntiä, saha-, vaneri- ja lastulevy- sekä näihin läheisesti liittyvää teollisuutta, puutavaran hankintaa sekä kiinteistöjen ja arvopaperien omistusta ja hallintaa. Käytännössä Isku-Yhtymä Oy harjoittaa sahaliiketoimintaa sekä

toimii Isku-konsernin emoyhtiönä. Sahaliiketoiminta muodostuu sahatavaran ja aihoiden myynnistä ja valmistuksesta. Yhtiössä työskenteli tilikaudella 2006 keskimäärin 68 henkilöä.

Isku Interior Oy:n erikoisalaa on julkisten tilojen kalusteiden sekä työtilaratkaisujen suunnittelu ja toteutus. Julkisten tilojen kalusteilla sisustetaan toimistoja, kokous- ja kongressitiloja, kouluja sekä palvelu- ja hoiva-asumisen tiloja. Yhtiö myy omia tai muiden Isku-yhtiöiden valmistamia julkisten tilojen kalusteita ja toimitilaratkaisuja sekä Suomeen että ulkomaille. Lisäksi tuotteita myydään ulkomaisten myyntikonttoreiden ja kotimaisten yhteistyökauppioiden kautta. Yhtiö omistaa Isku-konserniin kuuluvien julkisten tilojen kauppaa harjoittavien ulkomaisten tytäryhtiöiden osakekannat. Yhtiössä työskenteli tilikauden 2006 aikana keskimäärin 388 henkilöä.

Isku Invest Oy:öön on keskitetty Isku-konsernin hallinto- ja rahoitustoimintoja. Yhtiö tuottaa muille Isku-konsernin yhtiöille muun muassa kirjanpito-, IT-, isännöinti- ja henkilöstöhallinnon palveluita. Yhtiö myös vastaa lähes kaikkien konserniyhtiöiden rahoituksesta ja toimii konsernin sisäisenä pankkina. Lisäksi Isku Invest Oy harjoittaa kiinteistöjen omistamista, vuokraamista ja hallinnointia. Yhtiö omistaa liiketila- ja teollisuuskiinteistöjä, liike- ja asuinhuoneistojen hallintaan oikeuttavia osakkeita sekä Virossa kiinteistöliiketoimintaa harjoittavan Isku Kinisvara AS:n osakkeet. Yhtiössä työskenteli tilikauden 2006 aikana keskimäärin 72 henkilöä.

Isku Keittiöt Oy on Isku-Yhtymä Oy:n 100 %:sesti omistaman holdingyhtiön Isku Festiva Oy:n tytäryhtiö. Yhtiö on erikoistunut keittiöratkaisujen suunnitteluun, valmistamiseen ja markkinointiin. Tuotevalikoimaan kuuluvat kiintokalusteet, säilytyslaatikostot ja lipastot sekä muut oheistuotteet. Keittiökalusteita myydään suoraan rakennusliikkeille ja kauppiasketjun kautta kuluttajille. Tilikaudella 2006 myynnin painopistettä siirrettiin vähittäiskauppaan. Yhtiössä työskenteli tilikauden 2006 aikana keskimäärin 78 henkilöä.

Isku Koti Oy harjoittaa kotikalusteiden valmistus- ja vähittäiskauppatoimintaa. Yhtiö myy omia, muiden Isku-yhtiöiden valmistamia sekä ulkopuolisten koti- ja ulkomaisten valmistajien tuotteita kolmessakymmenessä Isku-huonekalumyymälässä. Lisäksi tuotteita myydään konsernin ulkomailla sijaitse-
vissa myymälöissä sekä kotimaisten yhteistyökauppioiden liikkeissä. Mallistoon kuuluvat kalusteiden lisäksi patjat, matot, valaisimet ja kodin tekstiilit. Yhtiössä työskenteli tilikauden 2006 aikana keskimäärin 500 henkilöä.

Isku Teollisuus Oy valmistaa ja myy massiivipuusta ja kalusteleevystä valmistettuja tuotteita ja kalustekomponentteja sekä tuottaa koivusahatavaraa. Lisäksi yhtiö jatkojalostaa levyosia sekä valmistaa pintaviiluja viilutettuihin tuotteisiin ja muotopuristeisiin. Pääosa tuotteista myydään muille Isku-konsernin yhtiöille. Yhtiöllä on tytäryhtiöt Ruotsissa ja Virossa. Yhtiössä työskenteli tilikauden 2006 aikana keskimäärin 302 henkilöä.

Puhos Board Oy valmistaa kaluste- ja rakennuslevyjä sekä niiden jatkojalostus-
tuotteita maailmanlaajuisille markkinoille. Tuotannosta noin 60 % suuntautuu
vientiin. Yhtiö on alansa suurimpia Pohjoismaissa. Yhtiössä työskenteli tilikauden
2006 aikana keskimäärin 179 henkilöä.

4.2 Siirtohinnoittelukäytäntö Isku-konsernissa

Siirtohinnoittelu tuli ajankohtaiseksi Isku-konsernissa vuoden 2005 alussa, kun siihen asti toiminut Isku Oy yhtiöitettiin erillisiin liiketoimintayhtiöihin. Jakautumisen syyt olivat toiminnalliset. Isku Oy oli ollut jo useiden vuosien ajan operatiivisesti jakautuneena toimialoihin, joiden toiminta-ajatukset, toimintatavat, asiakkaat ja tuotteet poikkesivat toisistaan. Toimialojen toimintojen selkiyttäminen, tehostaminen ja kustannustehokkuuden parantaminen tukivat päätöstä yhden yhtiön jakamisesta erillisiksi juridisiksi yhtiöiksi. (Alitalo 2007.)

Koska Suomessa ei vielä vuonna 2005 ollut varsinaista siirtohinnoittelua koskevaa lainsäädäntöä tai varsinaista ohjeistusta, Iskun tuotteiden hinnoittelusta vastaava hintaryhmä pyrki määrittelemään mahdollisimman oikeaan yhtiökohtaiseen tulokseen johtavat konsernin sisäiset siirtohinnot. Näitä siirtohintoja kutsuttiin nimellä ”Sisäinen osto- ja myyntihinta, SOM” ja ne perustuivat valmistusarvoon ja siihen lisättävään katteeseen, jonka avulla hinnat saatiin määriteltyä riittävän lähelle markkinaehtoista hintaa. Näiden siirtohintojen kateprosentti vaihteli tuoteryhmittäin ja ostajittain. (Arola 2007.)

Tuotelaskentapäällikkö Arolan mukaan siirtohinnoittelun perusteita on käsitelty myös Iskun tilintarkastajien kanssa. Tilintarkastajat ovat katsoneet hintaryhmän työn tuloksena syntyneet hinnat markkinaehtoisiksi. Kun hallituksen esitys oli annettu syksyllä 2006 verotusmenettelylain muuttamiseksi, siirtohinnoittelun perusteita ja muita etuyhteystoimiin liittyviä ehtoja ryhdyttiin tarkastelemaan uudelleen uudistumassa olevan lainsäädännön vaatimusten kannalta. (Arola 2007.)

Isku-konsernin sisäiset lainat on hinnoiteltu markkinaehtoisesti eli sekä lyhyt- että pitkäaikaisten lainojen korot ovat joko peruskoron suuruiset tai peruskorkoon on lisätty joissakin tapauksissa lisäksi marginaali. Toimitilavuokrissa käytetään samantasoisia neliöhintoja kuin ulkopuolistenkin vuokralaisten kanssa. Neliöhinta perustuu vuokratilan sijaintiin, kuntoon ja vuokrattavaan neliömäärään. Konsernin sisäiset maksuehdot on määritelty myös markkinaehtoisesti ja mahdollisia maksujen viivästymisiä seurataan samalla tavalla kuin riippumattomienkin yritysten osalta. Isku-Yhtymä Oy ja Isku Teollisuus Oy veloittavat Direktlaminat AB:ltä Ruotsista Management Feetä, joka perustuu yrityksen käyttämiin henkilötyömääriin ja niihin liittyviin kustannuksiin. (Kahtola 2007.)

4.3 Siirtohinnoitteludokumentointi ja siirtohintaoikaisu Isku-konsernissa

Deloitte & Touche Oy on jo aiemmin tänä vuonna tehnyt siirtohinnoitteludokumentoinnin Iskun tytäryhtiön Puhos Board Oy:n toimeksiannosta sen ja Puhos

Board Ltd:n välisistä verovuotta 2006 koskevista etuyhteystoimista. Tämä dokumentti sisältää suomalaisesta ohjeistuksesta poiketen ensin yleisen esittelyn sisältäen myös selvityksen OECD:n siirtohinnoitteluperiaatteista ja – menetelmistä. Dokumentin varsinaisessa Puhos Board – konsernia koskevassa osassa selvitetään kaikki verotusmenettelylain vaatimat asiat. Viimeisessä luvussa esitetään perustellut siirtohinnoittelumenetelmän valinnalle. Tässä tapauksessa siirtohinnoittelumenetelmäksi valittiin markkinahintavertailumenetelmä, koska etuyhteisyritys ostaa samaa tai vertailukelpoista tuotetta sekä konserniyhtiöltä että riippumattomalta yritykseltä. Liitteenä 3 on dokumentin sisällysluettelo. (Deloitte & Touche Oy 2007.)

Muiden Isku-konserniin kuuluvien yritysten osalta dokumentoinnin valmistelu aloitettiin kesällä 2007. Ensimmäisessä vaiheessa kartoitettiin kaikki konserniyritysten väliset etuyhteystoimet. Ne esitettiin Excel-taulukkona, jolla pystyttiin havainnollistamaan eri yritysten väliset liikesuhteet yksiselitteisesti. Niistä karsittiin pois Suomen rajojen sisällä tapahtuvat liiketoimet ja jäljelle jääneitä etuyhteystoimia tarkasteltiin verotusmenettelylain 14 a – c §:n ja konserniverokeskuksen laatiman muistioloannon 2:n pohjalta. Edellä mainituista etuyhteystoimista täydellisen dokumentoinnin piiriin jäi vain joitakin etuyhteystoimia, koska osa rajan ylittävistäkin liiketoimista tulee jäämään vuositason alle 500 000 euron suuruisiksi, jolloin niistä ilmoitetaan vain verotusmenettelylain 14 b §:n mukaan kohtien 1 – 3 tiedot eli kuvaus liiketoiminnasta, kuvaus etuyhteysuhteista ja tiedot etuyhteysuhteessa tehdyistä liiketoimista.

Kuviossa 3 on esitetty Isku-konsernissa vuonna 2007 dokumentoitavat etuyhteystoimet.

Myyjä / Ostaja	Isku Interior AS, Norja	Isku Baldai UAB, Liettua	Isku Inredningar AB, Ruotsi	Isku Mööbli AS, Viro	Isku OOO, Venäjä	Isku Koti Oy, Suomi	Puhos Board Ltd (UK), Englanti
Isku Invest Oy, Suomi	Laina						
Isku Interior Oy, Suomi	Koti- ja julkiskalusteet	Koti- ja julkiskalusteet	Koti- ja julkiskalusteet	Koti- ja julkiskalusteet	Koti- ja julkiskalusteet		
Kose Mööbel AS, Viro						Pehmustetut kotikalusteet ja niiden komponentit, ompelutyö	
Puhos Board Oy, Suomi							Levytuotteet

KUVIO 3: Isku-konserniin kuuluvien yritysten väliset varsinaisen dokumentoinnin piiriin kuuluvat liiketoimet vuonna 2007

Siirtohinnoitteludokumentoinnin piiriin Isku-konsernissa kuuluvat etuyhteystoimet ovat:

- Puhos Board Oy:n valmistamien kaluste- ja rakennuslevyjien myynti Puhos Board Ltd:lle Englantiin
- Isku Interior Oy:n kalusteiden myynti Isku Interior AS:lle Norjaan, Isku Baldai UAB:lle Liettuaan, Isku Inredningar AB:lle Ruotsiin sekä Isku OOO:lle Venäjälle
- Kose Mööbel AS:n Virossa valmistamien huonekalujen myynti Isku Koti Oy:lle

- Isku-Invest Oy:n antama laina Isku Interior AS:lle Norjaan

Liitteenä 4 on taulukko, jossa on mukana myös muut rajan ylittävät etuyhteystoimet. Verottajalla on mahdollisuus pyytää kaikista myös dokumentoinnin ulkopuolelle jääneistä etuyhteystoimista tarvittaessa erillinen selvitys verotusmenettelylain 11 §:n tai 14 §:n nojalla. Isku-konsernissa tähän tullaan varautumaan jo etukäteen, koska etuyhteysyritysten väliset liiketoimet ovat huomattavasti suurempia kuin dokumentoinnin piirissä olevat rajan ylittävät liiketoimet. (Alitalo 2007.)

Isku Interior Oy:lle, Isku Koti Oy:lle ja Isku Invest Oy:lle laaditaan Euroopan unionin siirtohinnoitteluohjeiden mukainen koko konsernia koskeva yleinen dokumentointi (master file) sekä verotusmenettelylain mukainen yritysکوhtainen osa. Suomen yritysکوhtainen osa tulee sisältämään verotusmenettelylain vaatiman kuvauksen liiketoiminnasta, kuvauksen etuyhteyssuhteista, kuvauksen etuyhteystoimista, toimintoarvioinnin, vertailuarvioinnin sekä kuvauksen siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta. Dokumentin riskiosuudessa tullaan hyödyntämään yritysten toimintakertomuksissa annettuja tietoja.

Kose Möbel AS Virossa on myös laatimassa omaa dokumentaatiotaan Viron veroviranomaisia varten. Siellä siirtohinnoittelua koskeva laki on AS Deloitte Advisoryn mukaan säädetty jo vuonna 2000, mutta vasta tänä vuonna verottaja on antanut siellä tarkemmat Euroopan unionin ohjeistukseen perustuvat ohjeet siirtohinnoittelusta ja siihen liittyvän dokumentoinnin laatimisesta. (AS Deloitte Advisory 2007.)

Tarvittaessa siirtohintaoikaisuja voidaan tehdä Isku-konsernissa yrityksen itsensä toimesta joko välittömästi kun markkinaehtoperiaatteesta poikkeava hinnoittelu havaitaan tai palveluveloitustyyppisissä etuyhteystoimissa ennen vuoden loppua lopullisten veloituserusteiden selvittyä. Pyrkimyksenä on, että siirtohinnoitteludokumentointi olisi valmisteltu riittävän huolellisesti, ettei verottajan tarvitsisi jälkikäteen ryhtyä toimenpiteisiin siirtohintojen oikaisemiseksi.

4.4 Johtopäätökset

Siirtohinnoittelulainsäädännön muutokset, lähinnä dokumentointivaatimus, on saanut aikaan sen, että Isku-konsernissa on otettu uudelleen tarkasteluun vuonna 2005 laaditut siirtohinnoitteluperiaatteet. Samalla on käyty läpi konsernin sisäistä tavarakauppaa, sisäisiä vuokria ja sisäisiä palveluveloituksia myös liiketoiminnalliselta kannalta. Lainsäädännön muutos vaikuttaa siis positiivisesti myös varsinaiseen liiketoimintaan, koska tällaisen tarkastelun aikana on mahdollista kyseenalaistaa ja tarvittaessa selkiyttää aiemmin käytössä olleita toimintatapoja.

Tehtävä siirtohinnoitteludokumentointi hyväksytetään hallinnollisesti emoyhtiön Isku-Yhtymä Oy:n hallituksella. Dokumentin vuosittaisessa tarkastuksessa käydään läpi Isku-konsernin etuyhteydessä tehdyt liiketoimet ja niihin liittyvän siirtohinnoittelun markkinaehtoisuus. Tarkastus tehdään myös Puhos Board Oy:n ja Kose Mööbel AS:n osalta. Myös siirtohinnoitteluun liittyvää lainsäädäntöä ja sen muutoksia sekä tulevaisuudessa annettavia oikeuden päätöksiä seurataan sekä Suomessa että kansainvälisesti.

Siirtohinnoittelu ei ole toistaiseksi noussut esiin missään verottajan tekemissä tarkastuksissa Isku-konsernissa, mutta on todennäköistä, että seuraavassa verotarkastuksessa siirtohinnoitteludokumentointi tarkastetaan perusteellisesti, koska se nyt perustuu uudistettuun lainsäädäntöön. On oletettavaa, että verottaja tarkastelee dokumentteja lainsäädännön voimassa olon alkuaikoina lievemmin perustein ja antaa tarvittaessa ohjausta riittävän dokumentaation laadintaa varten.

5 YHTEENVETO

Tässä tutkimuksessa on selvitetty verotusmenettelylain siirtohinnoitteludokumentointia ja siirtohintaoikaisua koskevien muutosten vaikutuksia suomalaisille yrityksille. Koska lakia sovelletaan ensimmäisen kerran 1.1.2007 tai sen jälkeen alkavalta verovuodelta toimitettavassa verotuksessa, sekä dokumentoinnin sisältö ja muoto että siirtohintaoikaisujen käytännön toteutukset tulevat muotoutumaan ja kehittymään paljon tulevien vuosien aikana.

Johdannossa esitettiin tutkimuskysymyksiin: Millainen dokumentaatio monikansallisten yritysten on laadittava etuyhteydessä tehtyjen liiketoimien hinnoittelusta ja niitä koskevista ehdoista Suomen veroviranomaisille sekä missä tapauksessa siirtohinnoitteluoikaisu tehdään on löydetty ratkaisu, jota tullaan soveltamaan käytännössä case-yrityksessä. Myös lainsäädännön muutosten vaikutukset Isku-konsernin siirtohinnoitteludokumentointiin on saatu selville.

Verohallituksen valmisteilla olevan ohjeistuksen pohjana olevassa Sami Laakson Konserniverokeskukselle laatimassa muistioluonnos 2:ssa viitataan useaan otteeseen sekä Euroopan unionin dokumentointia koskevaan käytännesääntöön että OECD:n toimintaohjeisiin ja niiden tulkintaohjeisiin. Siitä voidaan päätellä, että Suomessa voimaan tullut uusi lainsäädäntö perustuu pääsääntöisesti jo aiemmin käytössä olleisiin kansainvälisiin käytäntöihin eikä sen näin ollen pitäisi tuoda mukanaan isoja muutoksia suurimmille suomalaisille yrityksille. Eniten se vaikuttaa case-yrityksen kokoluokassa oleviin yrityksiin, jotka tekevät nyt ensimmäistä kertaa virallisen siirtohinnoitteludokumentointia.

Siirtohinnoitteludokumentoinnin laadintaa koskeva verotusmenettelylaki sekä OECD:n ja Euroopan unionin ohjeistukset korostavat olennaisten tietojen ilmoittamista dokumentoinnissa ja sitä, että verottajalla on oikeus tarvittaessa pyytää lisätietoja tärkeiksi arvioimistaan asioista. Koska dokumentaatiolla ei ole virallisia muotovaatimuksia, verovelvollinen voinee laatia sen hyvinkin vapaamuotoisesti. Ennen verovuoden alkua tai viimeistään sen aikana tehty dokumentointi tulee parantamaan verovelvollisen oikeusturvaa, koska markkinaehtoinen hinta on aina jälkikäteen arvioitaessa tulkinnanvarainen käsite. Kaikissa lähteissä myös korostetaan, ettei tämä uusi dokumentointivelvollisuus saisi aiheuttaa verovelvolliselle kohtuuttomia kustannuksia.

Markkinaehtoisesta hinnoittelusta poikkeava hinnoittelu johtaa vääristyneisiin verotettaviin tuloihin eli kyseessä katsotaan olevan peitelty voitonsiirto, joka korjataan siirtohintaoikaisulla. Ennen lainmuutosta tässä tilanteessa Suomessa sovellettiin verotusmenettelylain 31 §:ää, joka käsitteli kansainvälistä peiteltyä voitonsiirtoa. Nyt voimaan tullut lainsäädäntö koskee kansainvälisen peiteltyä voitonsiir-

ron lisäksi myös siirtohinnoittelua kotimaisten etuyhteisyriyten välillä. Niihin-kin tosin voitiin jo aiemmin puuttua verotusmenettelylain 31 §:n perusteella. OECD:n siirtohinnoittelua koskevat ohjeet ovat maailmanlaajuisesti merkittävä oikeuslähde, jota tultaneen käyttämään myös Suomessa. Kun Euroopan unioni tulevaisuudessa saavuttaa pyrkimyksensä yhdenmukaistaa yhteisöverotus alueel- laan, siirtohintaoikaisujen tarve sen alueella tulee vähenemään.

Sekä verottajan että monikansallisen yrityksen voi olla joissakin tapauksissa vai-keaa selvittää, mikä on lopultakin markkinaehtoperiaatteen mukainen siirtohint. On oletettavaa, että siirtohinnoittelun tutkiminen ja siirtohintaoikaisu verotukses- sa tulisivat keskittymään oleellisiin eroihin markkinaehtoisien ja etuyhteydessä tehdyn liiketoimen hinnoittelun ja sopimusehtojen välillä. Joka tapauksessa kaikki suurimmat tilintarkastusyhteisöt Suomessa ovat kommentoineet siirtohinnoittelua ja siihen liittyvää dokumentointia koskevaa lainsäädäntöä kotisivuillaan sekä jär-jestäneet erilaisia koulutustilaisuuksia siihen liittyen. Monet yritykset todennäköi- sesti turvautuvatkin niiden tarjoamiin palveluihin, joita ne markkinoivat esimer- kiksi nimikkeillä ”siirtohinnoittelustrategian määrittely”, ”siirtohinnoittelun mark- kinaehtoisuuden analysointi”, siirtohinnoitteludokumentoinnin laadinta” ja siirto- hinnoittelukiistojen ratkaisuisissa avustaminen”. (Ernst & Young 2007; KPMG Oy Ab 2007; PriceWaterhouseCoopers 2007.)

Koska tämän tutkimuksen aiheena oli varsin tuore lainsäädännön muutos, siirto- hinnoittelun ja siirtohinnoitteludokumentoinnin tutkiminen eri näkökohdista kat- sottuna on tulevaisuudessakin tarpeellista. Jatkotutkimuksia varten tulee olemaan saatavilla myös uutta aineistoa, esimerkiksi verohallituksen siirtohinnoittelun do- kumentointia koskeva ohjeistus valmistunee ennen vuoden 2007 loppua. Tuoretta aineistoa syntyy myös lain tulkinnan ja oikeustapausten kautta.

LÄHTEET

JULKAISTUT

Hallituksen esitys. 2006 Hallituksen esitys Eduskunnalle tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi. HE 107/2006

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara P. 2007. Tutki ja kirjoita. 13. osin uudistettu painos. Keuruu: Otavan Kirjapaino Oy.

Karjalainen, J., Raunio M. & WSOY. 2007. Siirtohinnoittelu. Juva: WS Bookwell Oy.

Korolainen, V. 2003. Verosopimukset 2003. Helsinki: Talentum Media Oy.

Mehtonen, P. 2001. Suomen tekemät tuloverosopimukset ja OECD:n mallisopimus. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Mehtonen, P. 2005. Siirtohinnoittelu, tuloverotus ja konsernistrategiat. Helsinki: Edita Prima Oy.

Verohallituksen julkaisu 284.07. Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2007. Verovuosi 2006.

Verotusmenettelylaki (VML) 1558/1995. Annettu Helsingissä 18.12.1995. 14 a § - 14 c §, 31 §. Muutettu 1041/1.12.2006.

Walden, R. 2007. Siirtohinnoittelu kotimaisessa liiketoiminnassa. Tilisanomat 28 (2), 56 – 59.

JULKAISEMATTOMAT

AS Deloitte Advisory. Memo 19 June 2007.

Deloitte & Touche Oy. Transfer Pricing Report 2006. Puhos Board Oy. 2007.

Laaksonen, S 2007. Siirtohinnoittelun dokumentointi. Muistioluonnos 2. Konserniverokeskus. Sähköposti Sami Laaksonen 9.8.2007. Tulostettu 10.8.2007.

Leino, M. 2006. Changes in the International Transfer Pricing Arena. Lahti University of Applied Sciences. Lahti.

Vikström, S. 2007. ”Hyvässä Iskussa” –PowerPoint –esitys.

SUULLISET

Alitalo, M. 2007. Rahoitusjohtaja, Isku-Yhtymä Oy. Haastattelu 4.10.2007

Arola, A. 2007. Tuotehallintopäällikkö, Isku Invest Oy. Haastattelu 2.11.2007

Kahtola, H 2007. Kirjanpitoapäällikkö, Isku Invest Oy. Haastattelu 2.11.2007

ELEKTRONISET

Ernst & Young. Siirtohinnoittelu. 2007. Viitattu 22.5.2007

<http://www.ey.com/global/content.nsf/Finland/siirtohinnoittelu>

Euroopan unionin käytännösääntö (2006/C 176/01) Viitattu 30.10.2007

http://ec.europa.eu/youreurope/nav/fi/business/management/taxation/corporate-tax/index_fi.html

KPMG Oy Ab. Siirtohinnoittelu.2007. Viitattu 22.5.2007

<http://www.kpmg.fi/page.aspx?Section=1398>

PriceWaterhouseCoopers. Siirtohinnoittelu. 2006-2007. Viitattu 22.5.2007

<http://www.pwc.com/extweb/service.nsf/docid/9FE75D46697884718025712900515E10>

Suomalais-Venäläinen kauppakamari. 2007. Siirtohinnoittelu. Viitattu 22.5.2007

<http://www.svkk.fi/index.phtml?i=1410&s=32>

Ulkoasianministeriö, 2007. Kauppapolitiikka / Järjestöt. Viitattu 3.11.2007

<http://formin.finland.fi/public/default.aspx?nodeid=15291>