



VAASAN AMMATTIKORKEAKOULU
UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Laura Parviainen
**SIIRTOHINNOITTELUMENETELMÄN
VALINTA**
Dokumentaatio kohdeyritykselle

Liiketalous
2017

TIIVISTELMÄ

Tekijä	Laura Parviainen
Opinnäytetyön nimi	Siirtohinnoittelumenetelmän valinta – dokumentaatio kohdeyritykselle
Vuosi	2017
Kieli	Suomi
Sivumäärä	81 + 3 liitettä
Ohjaaja	Mika Ylinen

Tässä opinnäytetyössä tutkitaan siirtohinnoitteludokumentointia ja siirtohinnoittelumenetelmiä. Työ on toteutettu toimeksiantona kohdeyritykselle, joka halusi opinnäytetyön myötä päivittää siirtohinnoitteludokumentaatiotaan. Lopputuotteena on valmistunut siirtohinnoitteludokumentaation master file, jonka laatimisen yhteydessä yritykselle on valittu sen liiketoimiin soveltuva siirtohinnoittelumenetelmä.

Siirtohinnoittelu tarkoittaa konsernin sisäisten transaktioiden hinnoittelua yhden konserniyhtiön myydessä tuotteita tai palveluita toiselle samaan konserniin kuuluvalla yhtiöllä. Siirtohintojen on noudatettava lailla säädettyä markkinaehtoperiaatetta, jonka mukaan niiden on perustuttava vallitseviin markkinahintoihin. Konsernit ovat velvollisia laatimaan siirtohinnoitteludokumentoinnin, jonka tarkoituksena on osoittaa veroviranomaiselle käytettyjen siirtohintojen markkinaehtoisuus. OECD on laatinut siirtohinnoittelusta ja sen dokumentoinnista oman ohjeensa, jonka noudattamisesta säädetty laki tuli voimaan Suomessa 1.1.2017. Ohjeessa on määritelty siirtohinnoittelumenetelmät, joita OECD suosittelee kansainvälisten konsernien siirtohintojen asettamiseen.

Opinnäytetyö on toteutettu kvalitatiivisena tutkimuksena ja metodina on käytetty teemahaastattelua. Aineistona empiirisessä osuudessa käytetään haastattelussa kerättyä materiaalia kohdeyrityksen sisäisistä liiketoimista sekä jo olemassa olevaa siirtohinnoitteludokumentaatiota. Tutkimuksessa päädyttiin kokoamaan liiketoimintaa kuvailevaa tietoa kohdeyrityksen master file -dokumentaatiota varten sekä valitsemaan sille suositeltava siirtohinnoittelumenetelmä markkinaehtoisuuden osoittamiseksi.

Avainsanat	siirtohinnoittelu, siirtohinnoittelun dokumentointi, markkinaehtoperiaate, siirtohinnoittelumenetelmät, OECD:n siirtohinnoitteluohje
------------	--

ABSTRACT

Author	Laura Parviainen
Title	Choosing a Transfer Pricing Method – Documentation for a Case Company
Year	2017
Language	Finnish
Pages	81 + 3 appendices
Name of Supervisor	Mika Ylinen

This thesis studied transfer pricing documentation and transfer pricing methods. The work was carried out as a commission by a parent company of an international corporate group, which wanted to update its transfer pricing documentation as a part of this study. A master file for the company's transfer pricing documentation was completed as a final product of this study. At the same time a recommendation for a suitable transfer pricing method was selected for the case company.

Transfer pricing means pricing the internal transactions of a corporate group when one company sells goods or services to another company that is a part of the same group. According to the law transfer prices have to comply with the so called arm's length principle, which requires internal prices to be based on current market prices. Corporate groups are obligated to draft transfer pricing documentation which shows the tax authorities that the company's transfer prices are market-based. OECD has compiled instructions for international groups on transfer pricing and documentation as well as descriptions of the recommended transfer pricing methods. Regulations on obeying these instructions by OECD have taken effect on January 1st 2017.

The thesis was carried out as a qualitative study and thematic interviews were used as a method. The data collected through the interviews and the existing transfer pricing documentation were used as the material for the empirical study. Information on the case company's business operations was gathered for the master file documentation as well as a recommendation for a suitable transfer pricing method for the company's use as a result of this study.

Keywords	transfer pricing, transfer pricing documentation, arm's length principle, transfer pricing methods, OECD's transfer pricing guidelines
----------	--

SISÄLLYS

TIIVISTELMÄ

ABSTRACT

1	JOHDANTO	8
1.1	Tutkimuksen merkitys ja tavoite	9
1.2	Aikaisemmat tutkimukset.....	10
2	YLEISTÄ SIIRTOHINNOITTELUSTA.....	13
2.1	Siirtohinnoittelun normipohja	13
2.2	Siirtohinnoittelun merkitys.....	15
2.3	Siirtohinnoittelun dokumentaation pääperiaatteet.....	18
2.4	Ennakkohinnoittelusopimukset	20
2.5	Siirtohinnoitteluun liittyviä oikeustapauksia.....	22
3	SIIRTOHINNOITTELUDOKUMENTOINNIN SISÄLTÖ	24
3.1	Verotusmenettelystä annetun lain vaatimukset dokumentaatiolle	24
3.2	OECD:n siirtohinnoitteludokumentoinnin ohjeistus	25
3.2.1	Master file	26
3.2.2	Local file	27
3.2.3	Maakohtainen raportti	29
4	OECD:N SIIRTOHINNOITTELUMENETELMÄT.....	34
4.1	Markkinahintavertailumenetelmä.....	35
4.2	Jälleenmyyntihintamenetelmä	37
4.3	Kustannusvoittolisämenetelmä.....	38
4.4	Liiketoiminettomarginaalimenetelmä.....	41
4.5	Voitonjakamismenetelmä	44
4.6	Siirtohinnoittelumenetelmän valinta	46
4.7	Yleistä vertailuanalyysistä.....	47
5	TUTKIMUSMENETELMÄT JA AINEISTO.....	50
5.1	Kohdeorganisaation esittely	50
5.2	Tutkimusmenetelmän ja metodin valinta	50
5.3	Tutkittavan ryhmän rajausta.....	53
5.4	Haastattelurungon esittely	53
5.5	Aineiston keruu	54
5.6	Tutkimuksen luotettavuus	55
6	SIIRTOHINNOITTELUMENETELMÄN VALINTA JA DOKUMENTAATIO KOHDEYRITYKSELLE.....	56

6.1	Liiketoiminnan kuvaus	56
6.2	Tuotteet.....	56
6.3	Palvelut.....	57
6.4	Aineeton omaisuus	57
6.5	Rahoitus.....	57
6.6	Siirtohinnoittelun nykytilanne kohdeyrityksessä	57
6.7	Toimintoanalyysi.....	57
6.7.1	Organisaatorakenne.....	57
6.7.2	Markkinatilanne ja kilpailijat	58
6.7.3	Etuyhteysliiketoimet ja niihin liittyvät riskit ja olosuhteet	58
6.7.4	Vertailuanalyysi	58
6.7.5	Toimintoanalyysin johtopäätökset	59
6.8	Kohdeyrityksen siirtohinnoittelumenetelmä ja sen dokumentointi.....	59
7	YHTEENVETO	61
	LÄHTEET.....	62
	LIITTEET	

KUVIO- JA TAULUKKOLUETTELO

- Taulukko 1.** Maakohtaisen raportin taulukko 1, osa 1. Katsaus tulonjakamiseen, veroihin ja liiketoimiin veroalueittain. (OECD 2015, 29). 7
- Taulukko 2.** Maakohtaisen raportin taulukko 1, osa 2. Katsaus tulonjakamiseen, veroihin ja liiketoimiin veroalueittain. (OECD 2015, 29). 31
- Taulukko 3.** Maakohtaisen raportin taulukko 2, osat 1 ja 2. (OECD 2015, 30). 32
- Taulukko 4.** Liiketoimien erittely maakohtaisessa raportissa. (OECD 2015, 35). 33

LIITELUETTELO**LIITE 1.** Käsitteet**LIITE 2.** Haastattelukysymykset**LIITE 3.** Master File

1 JOHDANTO

Tämän tutkimuksen aiheena on siirtohinnoittelun dokumentointi ja sen tarkoituksena on tutkia eri siirtohinnoittelumenetelmien soveltuvuutta kohdeyrityksen käyttöön. Koska menetelmän valinta edellyttää yrityksen liiketoiminnan kuvaukseen sekä toiminto- ja vertailuanalyysiin perustuvaa arviointia, valmistuu opinnäytetyön lopputuotteena siirtohinnoitteludokumentaation master file. Master filen yhteydessä valittu menetelmä esitellään ja perustellaan veromenettelylain vaatimalla tavalla.

Siirtohinnoittelu käsittää konsernin sisäisen yritysten välisen hinnoittelun erilaisille liiketoimille. Siirtohinnoittelun dokumentoinnin tarkoituksena puolestaan on pyrkiä osoittamaan etuyhteysosapuolten välisen hinnoittelun olevan markkinaehtoista. Markkinaehtoisuus velvoittaa etuyhteysosapuolten välisten liiketoimien ja sopimusten tehtävän samoin ehdoin, kuin toisistaan riippumattomien osapuolten välisissä liiketoimissa. Liiketoimella on tässä yhteydessä laaja merkitys, koska markkinaehtoisuuden tulee koskea muun muassa tavaroiden ja aineettomien oikeuksien ostoa ja myyntiä, palveluita, vuokraamista, kulujen allokointia sekä rahoitusjärjestelyitä. Asianmukaisesti laadittu siirtohinnoittelun dokumentointi edesauttaa yritystä välttämään tarpeettomia oikaisuja ja väärinkäsityksiä, joita eri valtioissa tehtävissä verovalvonnoissa saattaisi syntyä. Siirtohinnoittelua valvotaan siksi, että tulot kertyisivät ja verot maksettaisiin oikeassa valtiossa. (Verohallinto 2016; Bergmann, Greiner & Jaspers 2011, 208.)

Siirtohinnoittelulla on kuitenkin merkitystä muutoinkin kuin pelkästään markkinaehtoisuuden osoittamisessa. Sen avulla toteutetaan välivaiheen hinnoittelu konsernin sisäisissä liiketoimissa. Sillä myös suunnataan yksiköiden menettelytapoja myötäilemään koko yhtiön intressejä. Siirtohinnoittelua voidaan hyödyntää yksiköiden tehokkuuden objektiivisessa tarkastelussa. Lisäksi sen avulla yhtiö kykenee asettamaan suoritteilleen lopullisen jälleenmyyntihinnan arvonmuodostusketjun tullessa päätökseen. (Koskinen & Vehmanen 1997, 259.)

Yrityksen siirtohinnoitteludokumentaation ajan tasalla pitäminen on tärkeää, jotta se välttyisi turhilta sanktioilta ja seuraamuksilta puutteellisen tai virheellisen dokumentoinnin takia. Huolellisesti laadittu dokumentointi hyödyttää myös yritystä itseään, kun sen toiminnasta ja sisäisistä etuysteustoimista on tarvittaessa saatavilla kattava kuvaus. Veroviranomainen voi verovalvonnan yhteydessä vaatia siirtohinnoitteludokumentaatiota nähtäväkseen, jolloin yrityksen tulee saattaa se viranomaisen tarkasteltavaksi. (Verohallinto 2016.)

Opinnäytetyön tutkimusmenetelmänä on kvalitatiivinen case-tutkimus ja metodina käytetään teemahaastattelua. Näitä kuvaillaan tarkemmin luvussa viisi. Johdannossa esitellään vielä tutkimuksen merkitys ja tavoite sekä esitellään aikaisempia tutkimuksia aiheesta. Seuraavat luvut käsittelevät siirtohinnoittelun yleisiä periaatteita, dokumentoinnin sisältövaatimuksia, OECD:n määrittelemien siirtohinnoittelumenetelmien ominaisuuksia ja soveltamista sekä tutkimusmenetelmän ja aineiston kuvausta. Viimeisenä kappaleena opinnäytetyön empiirisessä osiossa selvitetään siirtohinnoittelumenetelmän valintaprosessia ja master filen kokoamista kohdeyritykselle.

1.1 Tutkimuksen merkitys ja tavoite

Tutkimus on tarpeellinen kohdeyritykselle, koska sen siirtohinnoittelun dokumentointia halutaan päivittää ajantasaiseksi. Yritys kaipaa myös näkökulmaa vuoden 2017 alusta voimaan tulleen veromenettelystä annetun lain vaikutuksista omaan dokumentointiinsa. Tietoa tarvitaan siirtohinnoittelumenetelmän valinnan ja dokumentoinnin laatimisen kannalta oleellisista ja tärkeistä vaatimuksista. Yksityiskohtaisimmat vaatimukset koskevat kaikkein suurimpia kansainvälisiä yrityksiä. Opinnäytetyön tarkoituksena on nostaa esille juuri kohdeyritykseen kohdistuvat velvollisuudet dokumentoinnin osalta ja määrittää sille parhaiten sopiva siirtohinnoittelumenetelmä.

Tutkimuksen tavoitteena on valita yritykselle parhaiten sopiva siirtohinnoittelumenetelmä sekä koota sen tueksi selkeä ja johdonmukainen kuvaus sen liiketoiminnasta master fileen. Tarkoituksena olisi pohtia veromenettelylain määräysten ja OECD:n an-

tamien ohjeistusten nojalla, mitkä ovat oleellisia ja huomionarvoisia seikkoja laadittaessa dokumentointia kohdeyritykselle. Veromenettelystä annettu laki on uudistunut 1.1.2017, ja sen vaikutuksia siirtohinnoitteludokumentaatioon arvioidaan opinnäytetyössä. Kohdeyrityksen dokumentaation päivittäminen on tarpeellista, koska siellä koetaan tarvittavan kehitysehdotuksia nykyisen dokumentoinnin laatuun. Tutkimuksessa paneudutaan ensin tutkimuksentekohetkellä käytössä olevan siirtohinnoittelumenetelmän ja dokumentaation läpikäyntiin, jotta saadaan selvitettyä kohdeyrityksessä jo kirjallisessa muodossa olevat tiedot. Nykytilan selvittämisen jälkeen ollaan valmiita vertaamaan dokumentaatiota lain määräyksiin, jolloin pystytään kartoittamaan päivitystarpeen laajuus ja kehitettävät osa-alueet.

Tutkimuksen aihe rajataan koskemaan siirtohinnoitteluun liittyvää dokumentointia. Rajauksessa huomioidaan myös siirtohinnoittelun dokumentaatiota koskevien määräysten osalta juuri kyseistä kohdeyritystä velvoittavat asiat. Opinnäytetyön teoriaosassa käydään läpi yleisesti kaikkia yrityksiä koskevat ohjeet, ja tutkimusosiossa puolestaan paneudutaan ohjeisiin tämän työn näkökulmasta.

1.2 Aikaisemmat tutkimukset

Susan C. Borkowskin tutkimus *Transfer pricing practices of transnational corporations in PATA countries* vuodelta 2010 käsittelee Japanin, Australian, Kanadan ja Yhdysvaltojen veroviranomaisten toimintaa. Se selvittää PATA-jäsenyyden merkitystä monikansallisille yrityksille, sen siirtohinnoitteluohjeiden vaikutusta verotarkastusten tiheyteen sekä toimintaperiaatteiden kehittämistä ja käytännön suosituksia monikansallisille yrityksille. (Borkowski 2010, 35–36.) Tulokset osoittavat yrityksen sijaintimaan, ennakkohinnoittelustatuksen sekä tietoisuuden PATAn yleisesti suosimista siirtohinnoittelumenetelmistä vaikuttavan niiden siirtohinnoittelumenetelmän valintaan. Monimuuttuja-analyysi todentaa yrityksen siirtohinnoittelumenetelmän valitsemisen perustuvan sijaintimaahan välimiesmenettelyn suosimiseen, verotarkastusherkkyyteen sekä kaksinkertaisen verotuksen mahdollisuuteen. (Borkowski 2010, 44, 52.)

Prem Sikkan ja Hugh Wilmottin vuonna 2010 julkaistun tutkimuksen *The dark side of transfer pricing: Its role in tax avoidance and wealth retentiveness* tavoitteena on saada huomiota siirtohinnoittelun varjopuoleen tutkimalla sen roolia voiton jakamisen haasteissa. Tutkielmassa keskitytään kirjanpidon avainosa-alueeseen ja toimintatapoihin, jotka ovat jääneet vähälle huomiolle julkisuudessa. Tutkimuksessa todetaan yritysten pyrkivän hyödyntämään verotuseroja erilaisilla maantieteellisillä hallintoalueilla ja jotkut havainnot paljastavat yritysten sisäisen hinnoittelun olevan jopa veronkierron harjoittamista. Ongelmalliseksi koetaan siirtohinnoittelun esittäminen neutraalina tai niin, ettei sillä ole mitään suoraa vaikutusta yrityksen ilmoitettuun voittoon. Lopuksi Sikka ja Wilmott suosittelevat siirtohinnoitteluun liittyvän poliittisen aspektin tutkimista, koska sillä tavalla voidaan tuoda esiin verotukseen ja siirtohinnoitteluun liittyviä ongelmakohtia. (Sikka & Wilmott 2010, 343–344, 352–353.)

Ernst & Young on vuodesta 1995 lähtien toteuttanut tutkimuksia monikansallisten yritysten kansainvälisestä verotuksesta liittyen siirtohinnoitteluun. Vuonna 2010 suoritettua tutkimusta, *2010 Global Transfer Pricing Survey-Addressing the challenges of globalization*, varten toteutettiin haastatteluja 877 kansainvälisessä yrityksessä 25 maassa. Raportista ilmenevät laajasti eri yritysten veroasiantuntijoiden siirtohinnoittelukäytännöt, käsitykset sekä kokemukset tilintarkastuksista. Tutkimuksessa todetaan, että yritysten täytyy jatkossa ottaa aiempaa ennakoivampi toimintatapa siirtohinnoittelussaan sekä käyttää ennakkohinnoittelusopimuksia nykyistä laajemmin silloin, kun siihen on mahdollisuus. Verovelvollisten olisi tulosten perusteella myös vahvistettava siirtohinnoitteludokumentaatioitaan konsernin sisäisten palveluiden, lisensioinnin sekä rahoitustoimiensa osalta. (Ernst & Young Global Limited 2010, 1, 18.)

K. Hung Chan, Agnes W.Y. Lo sekä Phyllis L.L. Mo ovat tutkineet Kiinan siirtohinnoittelusäännöksiä vuonna 2015 ilmestyneessä tutkimuksessaan *An empirical analysis of the changes in tax audit focus in international transfer pricing*. Siinä on arvioitu verotarkastuksen kohteeksi joutumisen valintaperusteiden kehitystä ja monikansallisten yritysten ominaisuuksia kahden vuosikymmenen aikana. Tutkimuksen aineistona käytetään satunnaisesti valittujen yritysten 2000-luvulla tehtyjä haastatteluja liittyen niiden

liiketoiminnallisiin ominaispiirteisiin, sekä Chanin ja Chown tutkimuksen vuosina 1992–1993 koottua haastatteluaineistoa kyseisestä aiheesta. Tarkastelussa paljastui täysin ulkomaalaisomistuksessa olevien, hongkongilaisten ja taiwanilaisten osittain ulkomaalaisomistuksessa olevien ja pienten osittain ulkomaalaisomistuksessa olevien yritysten olevan alttiimpia verotarkastuksille 1990-luvulla, mutta nykyään veroviranomaiset ovat kiinnostuneimpia länsimaisista yrityksistä Kiinassa. Tutkimus osoitti yritysten ominaispiirteillä ja ympäristötekijöiden muuttumisella olevan vaikutusta verotarkastuksen kohteiden valinnalle. (Hung Chan, Agnes & Phyllis 2015, 94, 99, 102–103.)

2 YLEISTÄ SIIRTOHINNOITTELUSTA

Tutkimuksen teon tukena toimivat verohallinnon ohjeistus, veromenettelylaki, OECD:n kokoamat ohjeistukset, kirjalliset teokset aiheesta sekä ulkomaiset tutkimukset, jotka luovat kokonaiskuvaa siirtohinnoittelusta ja sen dokumentoinnista maailmanlaajuisesti.

2.1 Siirtohinnoittelun normipohja

Yritystoiminnan laajentaminen globaaliksi edellyttää kansainvälisen vero-oikeuden tuntemusta. Useiden tutkimusten mukaan kansainväliset konsernit ovat eniten huolissaan siirtohinnoitteluun liittyvistä kysymyksistä ja rajan ylityksistä johtuvista yritysjärjestelyistä. EU:ssa toteutettu yritysverotutkimus osoittaa siirtohinnoittelun ongelmien ja rajat ylittävien liiketoimien ongelmien olevan kasvussa sekä jopa kaksinkertaisen verotuksen ilmenemistä vastaoikaisujen puutteen takia. Myös aineetonta varallisuutta hyödynnetään yhä enemmän, minkä takia immateriaalioikeuksienkin ja niiden siirtohinnoittelunkin merkitykset ovat kasvaneet. Kansainvälisen kaupan kasvaessa siirtohinnoittelun riskitkin kasvavat ja konserniyritysten roolit muuttuvat moninaisemmiksi. Veroviranomaiset eri maissa alkavat olla yhä kiinnostuneempia monikansallisten yritysten sisäisestä hinnoittelusta, mikä näkyy myös Suomessa veromenettelylain tarkentumisessa siirtohinnoittelua koskeissa kohdissa. Verorasitus pyritään konsernissa aina minimoimaan strategisen suunnittelun avulla. Verosuunnittelua ja optimaalisia siirtohintarakenteita ja -menetelmiä käyttämällä konserni pystyy hankkimaan itselleen huomattavia liiketoiminnallisia etuja ja säästämään veroissa. Siirtohinnoittelu on yhtiöiden verosuunnittelussa hyvin olennainen osa, joten sen riskienhallinta ja mahdollisuuksien hyödyntäminen on koko konsernin verosuunnittelussa merkittävää. (Mehtonen 2005, 36–38.)

Siirtohinnoittelu pohjautuu sekä kansainvälisiin että kansallisiin normistoihin. Kansainvälinen vero-oikeus koostuu verosopimusoikeudesta ja kansallisesta vero-oikeudesta, jonka sisällössä on kansainvälinen ulottuvuus. Kansainvälisessä vero-oikeudessa

normisto koskee valtioiden verotusvallan laajuutta. Jokainen valtio saa säätää itse verolakinsa liittyen kotimaisiin ja kansainvälisiin suhteisiin. Sisäinen ulkomaanvero-oikeus puolestaan käsittää kansallisen verolainsäädännön säännökset, joista kukin valtio tekee itse päätöksensä. EU-valtioita koskee EY-oikeus, jossa määritellään kaikkia jäsenvaltioita velvoittavat ylikansalliset säännökset. Verosopimusoikeus säätelee Suomen ja muiden valtioiden välisiä verosopimuksia, jotka koskevat pääasiallisesti tulo- ja varallisuusverotusta. Esimerkkinä tästä ovat tulon kertymiseen liittyvät erimielisyydet valtioiden välillä. Mikäli etuyhteydessä tehdyistä liiketoimista on yrityksen ja veroviranomaisen välillä eriävät käsitykset tulojen kertymisen osalta, johtaa se ennen pitkää myös valtioiden väliseen selvittelyyn. Tämä johtuu siitä, että suomalaisten viranomaisten vaatiessa enemmän verotettavaa tuloa kohdistettavan Suomeen, täytyy vastaavasti toisen maan verotettavaa tuloa pienentää. Muutoin konserniyritykseen kohdistuu kaksinkertainen verotus samasta tulosta, ja se puolestaan on vastoin verosopimusten tavoitetta. Mikäli toisessa valtiossa myönnyttään Suomen verottajan näkemukseen, voidaan siellä tehdä vastaoikaisu verotettavaan tuloon. Toisena vaihtoehtona on valtion viranomaisten keskinen sopimusmenettely, jolla selvitetään Suomeen jäävä osa verotettavasta tulosta. Kansainvälisenä verotuksena käsitetään tavallisesti verotustilanteet verovelvollisten tai -objektien liittyessä useaan eri valtioon. Verosopimuksia pidetään myös verotusvaltaa jakavina konfliktinratkaisunormistoina, joilla suljetaan pois kaksinkertainen verotus ja varmistetaan kansallinen verotusvallan säilyminen. Osalla ylikansallisesta lainsäädännöstä on välittömiä vaikutuksia, ja joidenkin säännösten kohdalla Suomella on velvollisuus mukauttaa oma lainsäädäntönsä sopimaan yksiin niiden kanssa. Eurooppavero-oikeus sisältää EY-oikeuden veronormiston, joka puolestaan jakaantuu valtiosisäisesti vaikuttaviin normeihin ja kansainvälisen vero-oikeuden alle kuuluviin normeihin. (Mehtonen 2005, 44–45; Järvikare 2014.)

Suomi ottaa osaa OECD:n jäsenenä hallitusten keskiseen yhteistyöhön verotusta koskeissa kysymyksissä. OECD:n veroasiainkomitea luo puitteet jäsenmaiden yhteistyölle ja toimii menettelyjen kehittämiseksi, kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi kansainvälisellä tasolla sekä verojen kiertämisen estämiseksi. Organisaation

työryhmä 6 työskentelee monikansallisten yritysten verotuksen parissa ja käsittelee muun muassa siirtohinnoitteluun liittyviä aiheita. Se on laatinut jäsenvaltioille siirtohinnoitteluohjeistuksen *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrators*. OECD:ltä tai kansainvälisistä sopimuksista tulleet suositukset saattavat estää tai rajoittaa Suomessa sisäiseen verolainsäädäntöön kuuluvaa verotusoikeutta. Niillä ei kansainvälisestä ulottuvuudesta huolimatta ole verotusoikeuksia lisäävää vaikutusta maan sisäisessä lainsäädännössä. OECD:n laatima malliverosopimus ja muun muassa siihen sisältyvät siirtohinnoitteluperiaatteet toimivat tukena Suomessa voimaansaattettavien verosopimusten tulkinnassa ja oikeuskäytännössä. (Mehtonen 2005, 48–51.)

2.2 Siirtohinnoittelun merkitys

Siirtohinnoittelu on samassa konsernissa tapahtuvien liiketoimien hinnoittelua konserniyhtiöiden välillä. Hintojen markkinaehtoisuuden selvittämiseksi veroviranomainen arvioi näitä toimia, kuten tavaroiden ja palveluiden kauppaa. Siirtohinnoittelu on aina tapauskohtaista yrityksestä riippuen. Markkinaehtoisuuden periaatteiden mukaan konsernin sisäisten liiketoimien hinnoittelu- ja muiden ehtojen on oltava samanlaiset kuin samankaltaisissa olosuhteissa riippumattomien osapuolten välisissä liiketoimissa olisi sovittu. Näin pyritään varmistamaan tulon kertyminen ja verojen maksaminen oikeassa valtiossa. Periaatteen noudattaminen on pakollista myös yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisissä toimitissa. Kun suomalaiseen emoyhtiöön kuuluva tytäryhtiö perustetaan ulkomaille, on emoyhtiön myös varmistettava kohdemaan lainsäädännön noudattaminen tytäryhtiössä siirtohinnoittelovelvoitteen osalta. Jokaisen maan oma lainsäädäntö määrittelee tietojen esittämistavan, painotettavat kohdat sekä muut yksityiskohtaiset edellytykset, vaikka OECD:n ohjeet ovatkin pääasiallisena viitekehystenä dokumentaation laatimiselle. Hyväksytyt hinnoittelumenetelmiä soveltamalla yritys pystyy todistamaan konsernissa käytettyjen hintojen olevan markkinaehtoisia. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa on määritelty erilaisia menetelmiä, joilla markkinaehtoisuus voidaan todentaa. Ne on hyväksytyt kansainvälisellä tasolla, ja ovat samalla merkittävä tulkintalähde markkinaehtoperiaatetta arvioitaessa. Tässä oleellinen

asia on erillisyhtiöperiaate, jonka mukaisesti konserniyhtiöt katsotaan verotuksessa itsenäisiksi yhtiöiksi. (Verohallinto 2016, Bergmann ym. 2011, 210.) OECD:n siirtohinnoitteluohjeet edesauttavat nimenomaan yrityksen markkinaehtoisuuden toteuttamista neuvomalla yksityiskohtaisesti, miten tätä periaatetta tulisi käytännössä toteuttaa. Tästä huolimatta siirtohinnoittelusääntöjen noudattaminen ei aina ole kovin yksinkertaista tai helppoa. Joskus sopivien liiketoimien löytäminen vertailuun hyväksyttävän siirtohinnan määrittelemiseksi voi olla hyvinkin haastavaa. (Neighbour 2008.)

Yrityksen kannattaa arvioida siirtohintojaan niihin liittyvien päämääriensä saavuttamiseksi ja tämä edellyttää myös johtohenkilöstön myötävaikutusta. Kollektiivisten tavoitteiden yhdenmukaisuutta tulee tukea, jotta osastonjohtajat kykenevät toimimaan ylimmän johdon linjausten mukaisesti edistäessään yksikkönsä etuja. Johtajien kannustaminen korkean tason ponnistuksiin on suotuisaa yrityksen toiminnan sujuvoittamiseksi siirtohintojen toteutumisen kannalta. Tuotteita tai palveluita myyviä alayksiköitä on hyvä motivoida kustannusten minimoimiseksi ja vastaavasti niitä ostavia alayksiköitä motivoida hankkimaan ja käyttämään panoksia tehokkaasti. Ylimmän johdon arviointia alayksiköiden työsuorituksista tulisi helpottaa. Alayksiköiden autonomia on säilytettävä johtajien suosiessa hajauttamista, ja yksiköillä pitäisi myös olla vapaus neuvotella keskenään tai ulkopuolisten osapuolien kanssa siirtohinnoitteluun liittyvistä kysymyksistä. (Horngren, Datar & Rajan 2015, 869.)

Siirtohinnoittelua voidaan käyttää monikansallisen yrityksen talouden ja rahaston hallinnan välineenä. Siirtohintojen asettamisessa tulee ottaa huomioon yrityksen asema monesta eri näkökulmasta. Toimintatapoihin vaikuttavat käteisvarojen keskittyminen sekä rajat ylittävä verovelvollisuus, johon kuuluvat muun muassa tullimaksut ja valmisteverot. Siirtohintojen määrittelyllä voidaan pyrkiä vähentämään inflaatoriskejä, altistumista valuutan vaihteluille sekä välttää osinkoihin kohdistuvia rajoituksia. Kilpailuetua voidaan myös parantaa tarjoamalla niin sanottua halpaa rahoitusta. Yhteisyritysten ja ulkomaisten osakkaiden johtaminen, hyvien suhteiden ylläpitäminen isän-äitiin sekä hyvän imagon säilyttäminen on myös hyvä ottaa huomioon yrityksen

siirtohinnoittelupolitiikassa. Lisäksi toiminnan ohjaamisessa siirtohinnoittelun kannalta on varauduttava olennaisesti suoritusmittauksiin yrityksen eri liiketoimintasegmenteissä. (Emmanuel & Mehafdi 1994, 70–71.)

Kulttuuritekijöiden on myös havaittu vaikuttavan vahvasti siirtohinnoitteluun konsernin sisällä. Monet kansainväliset yritykset laajentavat jatkuvasti toimintojaan eri maihin, jolloin siirtohinnoittelu neuvoteltaessa kahden eri maan välillä on osattava ottaa huomioon kulttuurisidonnaiset vaikuttimet. Hussein, Kraten, Seow ja Tam suosittelevat yrityksille panostamista kulttuuritietämykseen johtajien ja päälliköiden koulutuksessa, sekä neuvotteluprosessien muuntelemista kulttuurierojen mukaisesti. Niin sanottu kohtuullisuusefekti osoittaa neuvottelijoiden olevan taipuvaisia kohtuullisiin ja samanarvoisiin voittoihin yhtiöiden kesken etenkin tilanteissa, joissa markkinahintojen käyttö johtaisi epätasaiseen tulojakamiseen. (Hussein, Kraten, Seow, Tam 2017, 1–2, 9.)

Kehittyneiden ja kehittyvien maiden välinen dynamiikka korostuu siirtohinnoittelussa kansainvälisten konsernien laajentuessa globaalisti. Kansainvälisten yritysten suorittamat rajat ylittävät liiketoimet vaikuttavat lisääntyvässä määrin erityisesti kehittyvissä maissa taloudelliseen, poliittiseen, teknologiseen ja juridiseen ympäristöön. Tämä pakottaa kansainvälisiin liiketoimiin osallistuvien maiden lisääntyessä jokaisen maan kehittämään ja toimeenpanemaan kansainvälisiä veromääräyksiä ja sopimuksia. Suuret yritykset pyrkivät hyödyntämään verosuunnittelussaan maiden välisiä eroja esimerkiksi veromääräyksissä, siirtohinnoittelusäännöksissä, tuontitulleissa, ennakkoveroissa, valuuttariskeissä sekä voiton kotiuttamisrajoituksissa. Tämä puolestaan luo kehittyville sekä juuri markkinoille tulleille maille riskialttiin tilanteen, koska ne ovat usein valistumattomia siirtohinnoittelukysymyksissä. Taloudellisia seuraamuksia kehittyvien maiden hyväksikäytöstä voidaan minimoida siirtohinnoittelusäännösten ja menettelytapojen implementoinnilla. Tämän huomioonottaminen on näiden maiden globaalin kilpailukyvyyn kannalta ensiarvoisen tärkeää. (Borkowski 1997, 321–322.)

2.3 Siirtohinnoittelun dokumentaation pääperiaatteet

Siirtohinnoittelun dokumentoinnilla pyritään osoittamaan etuyhteysosapuolten välillä tapahtuneiden liiketoimien markkinaehtoisuus ja samalla suojaamaan konserniyritystä mahdollisilta veroviranomaisten tekemiltä siirtohinnoitteluoikaisuilta. Se auttaa kuitenkin myös itse verottajan selvitystyössä, kun viranomainen tutkii konsernin toiminnassa käytettyjen siirtohintojen markkinaehtoisuutta. Dokumentoinnissa selvitetään samaan konserniin kuuluvien yritysten väliset liiketoimet sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan väliset toimet. Se on myös tarkoitus laatia erillisyyhtiön näkökulmasta, jolloin etuyhteysosapuoli katsotaan erilliseksi ja konsernista itsenäiseksi yksiköksi. Siirtohinnoittelun dokumentoinnin vaatimuksista on säädetty tarkasti veromenettelystä annetussa laissa. (Verohallinto 2016, Linnakangas & Myrsky 2009, 283.)

Siirtohinnoittelun dokumentointi kansainvälisessä konsernissa olisi hyvä laatia mahdollisimman tarkasti ja konsernin kannalta oleelliset asiat huomioiden. Näin toimittaessa pystytään välttämään turhat väärinkäsitykset ja jopa mahdolliset sanktiot dokumentoinnin puutteellisuuden tai virheellisyyden takia. On tärkeää kuvata etuyhteysliiketoimet kattavasti ja niihin liittyvät hinnoittelussa tehdyt ratkaisut olisi tehtävä kontrolloidusti. Siirtohinnoittelun dokumentointi kannattaa päivittää ainakin kerran vuodessa, jotta se pysyisi ajantasaisena ja välttyttäisi suurilta muokkauksilta kerralla. Näin liiketoimista saatavilla oleva tieto on tuoretta ja sitä voidaan hyödyntää myös yrityksen sisällä. Laadukas dokumentointi antaa ulkopuolisellekin henkilölle ymmärrettävän käsityksen konsernin liiketoiminnasta ja siihen vaikuttavista tekijöistä, eli toimintojen, niissä käytettyjen varojen ja kannettujen riskien jakautumisesta etuyhteysosapuolten välillä. Näiden osapuolten kuvaaminen, suoritukset ja vastuut sekä liiketoimien olosuhteet ja tavoitteet on esiteltävä ja määriteltävä tarkasti dokumentointia laadittaessa. (Verohallinto 2016.)

Veromenettelystä annetun lain mukaan verovelvollisen tulee laatia selvitys etuyhteysdessä tehdyistä liiketoimistaan, joissa toisena osapuolena on ulkomaalainen yritys, sekä

ulkomaalaisen yrityksen ja tämän kiinteän Suomessa sijaitsevan toimipaikan välillä ta-
pahtuneista toimista. Pienet ja keskisuuret yritykset eivät puolestaan ole velvollisia toi-
mittamaan tätä selvitystä. Pieneksi ja keskisuureksi katsotaan yritys, jolla on vähem-
män kuin 250 työntekijää, ja jonka liikevaihto on tasan tai alle 50 miljoonaa euroa tai
taseen loppusumma enintään 43 miljoonaa euroa, ja joka sopii mikroyritysten sekä
pienien ja keskisuurten yritysten määritelmästä annettuun komission suositukseen
2003/361/EY sisältyviin pienen ja keskisuuren yrityksen tunnusmerkkeihin. (L
18.12.1995/1558.)

Siirtohinnoitteludokumentoinnissa on tuotava esille kuvaus liiketoiminnasta, kuvaus
etuyhteyssuhteista, tiedot etuyhteyssuhteissa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja
sen kiinteän toimipaikan välisistä liiketoimista, vertailuarviointi ja saatavilla olevat tie-
dot vertailukohteista sekä kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta.
Toiminto- ja vertailuarviointia sekä siirtohinnoittelumenetelmää ja sen soveltamista
koskevia tietoja ei ole pakollista esittää, mikäli verovelvollisen etuyhteyssuhteessa ve-
rovuonna tehtyjen liiketoimien yhteismäärä on enintään 500 000 euroa. Verovelvolli-
sella on 60 päivää aikaa esittää siirtohinnoitteludokumentointinsa, kun veroviranomai-
nen sitä pyytää, kuitenkin aikaisintaan kuusi kuukautta tilikauden päättymisen jälkeen.
Mikäli verovelvolliselta on vaadittu lisäselvityksiä, on ne esitettävä 90 päivän sisällä
veroviranomaisen pyynnöstä. (L 18.12.1995/1558.)

Jos etuyhteysosapuolten välisessä liiketoimessa sovelletaan ehtoja, jotka poikkeavat
siitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välisissä liiketoimissa olisi sovellettu,
ja verovelvollisen liiketoiminnan verotettava tulo on tästä syystä muodostunut pienem-
mäksi tai tappio suuremmaksi kuin se muutoin olisi ollut, sen tuloa lisätään vastaamaan
riippumattomien osapuolten sopimuksen ehtoja. Etuyhteys katsotaan toteutuneeksi,
kun liiketoimen osapuolella on toisessa määräysvalta tai kolmas osapuoli pitää hallus-
saan määräysvaltaa yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa liiketoimen molemmissa osa-
puolissa. Osapuolen määräysvalta on voimassa silloin, kun se omistaa välillisesti tai
välittömästi yli puolet toisen osapuolen pääomasta. Määräysvalta toteutuu myös silloin,
kun liiketoimen osapuolella on välillisesti tai välittömästi yli puolet toisen osapuolen

kaikkien osuuksien tai osakkeiden tuottamasta äänimäärästä. Päätösoikeus on voimassa lisäksi tilanteissa, joissa osapuolella on välittömästi tai välillisesti oikeus nimittää yli puolet jäsenistä toisen yhteisön hallitukseen tai siihen verrattavissa olevaan toimielimeen, tai sitä johdetaan yhdessä toisen osapuolen kanssa. Tämä pätee myös yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisiin toimiin. Verovelvollisen siirtohinnoittelun tai sitä koskevan lisäselvityksen toimittamatta jättäminen VML 14 c §:ssä määritellyssä ajassa tai näiden puutteellisena tai virheellisenä esittäminen voi johtaa enintään 25 000 euron veronkorotukseen. (L 18.12.1995/1558.)

Veroviranomaiset kiinnittävät Suomessa paljon huomiota siirtohinnoitteluun. Useat eri avainosa-alueet ovat tarkkailun alaisia yritysten toiminnassa. Tappiolliset tytäryhtiöt ja muut tytäryhtiöt sekä palvelumaksujen veloittaminen suomalaisilta yhtiöiltä ovat eräs veroviranomaisten kiinnekohdista. Liiketoiminnan uudelleenjärjestelyt eritoten tilanteissa, joissa suomalaisen yhtiön tulot pienenevät kiinnostavat veroviranomaisia. Verokkien laadun, vertailuun valittujen yritysten, niiden käytön sekä siirtohinnoittelumenetelmän valinnan osalta Suomessa ollaan valveutuneita. Suomalaiselle yritykselle maksettuja korvauksia ulkomaille siirretyistä varoista tarkkaillaan silti, vaikka varsinaisia poistumiseen liittyviä verosääntöjä ei olekaan. (Baker & McKenzie 2011, 64–65.)

2.4 Ennakkohinnoittelusopimukset

EU:n komission julkaisemien ennakkohinnoittelua koskevien linjausten tavoitteena on edistää kansainvälisten konserniyhtiöiden ja niiden sijaintimaiden veroviranomaisten välistä sopimusmenettelyä etukäteen hyväksyttävästä siirtohinnoittelusta. Näin pyritään ehkäisemään siirtohintaoikaisuiden aiheuttamia riitoja ja moninkertaista verotusta. EU:n ohjeita noudattavat ennakkohinnoittelusopimukset (Advance Pricing Agreement, APA) solmitaan EU:n jäsenvaltioiden verohallintojen välillä. Sopimuksissa kuvataan kahdessa tai useammassa jäsenvaltiossa toimivien etuyhteisyritysten välisen liiketoiminnan verotuksen periaatteet. Niihin kuuluvat markkinaehtoista noudattavat perustelut kyseessä olevien etuyhteisliiketoimien hinnoille tietyinä ajanjaksona. Lisäksi voidaan

selostaa muun muassa siirtohinnoittelumenetelmä, vertailutiedot ja niiden oikaisut sekä odotettavissa olevien liiketapahtumien olennaiset edellytykset. (Helminen 2012, 227–228.) APA-menettelyä hyödyntämällä globaalisti toimiva yhtiö kykeneekin pitämään jo etukäteen huolen käyttämänsä siirtohinnoittelutavan markkinaehtoisuudesta. Kun ennakkohinnoittelusopimukseen liittyvien valtioiden veroviranomaisilta saadaan virallinen kannanotto ennen siirtohinnoittelutoimien toteuttamista, ei yrityksen tarvitse tehdä erillisiä selvityksiä jälkikäteen verotarkastuksessa. (Remes 2013.)

Sopimuksia voidaan tehdä kahdella eri tavalla. Yksipuolinen ennakkohinnoittelu-sopimus koskee ainoastaan asianosaista verohallintoa ja verovelvollista. Kahden- ja monenkeskisiin ennakkohinnoittelusopimuksiin taas kuuluvat sopimukset verohallintojen välillä sekä jokaisen asianosaisten verohallinnon ja verovelvollisen väliset sopimukset. Sopimukset velvoittavat verovelvollisia ja verohallintoja, eivätkä verohallinnot voi niiden täytäntöönpanon jälkeen tehdä kyseisiin liiketoimiin liittyviä uudelleentulkintoja. (Helminen 2012 228–229.)

Ennakkohinnoittelusopimusmenettelyyn kuuluu ensiksi verovelvollisen yrityksen laatima hakemus, jota ennen tämän on neuvoteltava kaikkien asianosaisten verohallintojen kanssa. Virallinen hakemus on toimitettava viipymättä yrityksen toimipaikkana olevan valtion verohallinnolle, sekä jokaiseen sopimuksen velvoittamaan valtioon. Hakemuksesta tulee käydä ilmi perustelut tiettyjen yhtiöiden tai liiketoimien poissulkemiselle tai mukanaoloon sopimuksen osalta. Menettelyssä jokainen verohallinto arvioi hakemuksen ja päättää siirtohinnoittelutoimien hyväksymisestä. Verovelvollisen on toimitettava välittömästi tapaukseen liittyvät lisätiedot verohallinnoille, mikäli nämä niitä pyytävät. Siirtohinnoittelun yksityiskohdista neuvotellaan vielä kaikkien verohallintojen suoritettua arviointinsa. Tämän jälkeen laaditaan virallinen ennakkohinnoittelusopimus. (Helminen 2012, 230, 232–234.)

2.5 Siirtohinnoitteluun liittyviä oikeustapauksia

Seuraavat tapausesimerkit havainnollistavat siirtohinnoittelun käsittelyä oikeudessa ja osoittavat markkinaehtoperiaatteen soveltamista käytännössä. Esiteltyihin oikeustapauksiin liittyvät päätökset on tehty Suomen korkeimmassa hallinto-oikeudessa. (PricewaterhouseCoopers 2012, 379).

Tapaus 1990/483 käsittelee suomalaisen yhtiön ruotsalaiselle emoyhtiölleen maksamaa korkoa myöhässä maksetuista laskuista. Emoyhtiö ei maksa viivästyskorkoa tytäryhtiölleen samalla tavalla myöhässä maksamistaan laskuista. Näissä olosuhteissa viivästyskorkoa pidetään veromenettelylaissa tarkoitettuna peiteltyä voitonjakona. (PricewaterhouseCoopers 2012, 379.)

Tapauksessa 1986/3441 on kyse uistimia valmistavan suomalaisyrityksen ulkomaanmyynnistä. Yritys myy 90 % tuotteistaan viemällä suurimman osan niistä Pohjois-Amerikkaan. Kaksi mallikappaletta tuotevalikoimasta viedään keskeneräisinä irlantilaiseen tytäryritykseen, jossa niiden valmistus suoritetaan loppuun ja valmiit tuotteet myydään Pohjois-Amerikan markkinoille. Irlantilainen yhtiö hyötyy edullisesta verokannasta ensimmäiset 10 vuotta toiminnastaan. Seuraavana vuonna emoyhtiö myy puolivalmisteita Irlantiin ja saa niistä 20,9 % voiton. Irlanti-lainen yhtiö ansaitsee 55,8 % voiton viimeistelemiensä tuotteiden myynnistä Pohjois-Amerikkaan. Oikeus katsoo siirtohinnan poikkeavan markkinaehtoperiaatteesta. Oikeus päätyy korottamaan suomalaisen emoyrityksen voittoa kompensoimaan peiteltyä voitonjakoa tytäryhtiölle. (PricewaterhouseCoopers 2012, 379.)

Tapauksessa 1994/1847 kansainvälinen konserni toimii 15 maassa ja valmistaa sähkölaitteita ja erikoistyökaluja tietokoneohjattuihin automaatiojärjestelmiin. Sen suomalainen tytäryhtiö tuo maahan tukkutavaroita, joita se myy eteenpäin paikallisille kauppiaille. Lisenssisopimuksen mukaan tytäryhtiö maksaa amerikkalaiselle emoyhtiölle

liikevaihtoonsa perustuvaa lisenssimaksua. Veroviranomaiset eivät katso jälleenmyyjän ja tukkumyyjän liiketoimien oikeuttavan lisenssimaksun maksamista. Suomalainen yhtiö puolusti näkökantaansa sillä, ettei siirtohintaan lasketa emoyhtiölle aiheutuneita kuluja tutkimuksesta ja tuotekehityksestä. Näin ollen lisenssimaksu on sen perusteella oikeudenmukainen. Yhtiö esitti todisteena, että riippumattoman jälleenmyyjän maksama alin hinta samoista tuotteista on merkittävästi korkeampi kuin konsernin sisäinen hinta ja lisenssimaksu yhteensä. Oikeus totesi, etteivät viranomaiset pystyneet todistamaan yhtiöiden väliseen tulonjakamiseen perustuvien lisenssimaksujen olevan korkeampia kuin riippumattomien osapuolien välillä olisi maksettu tai että lisenssisopimus sisältäisi markkinaehtoperiaatteen vastaisia ehtoja. Jälkiverotus hylätään näillä perusteilla tapauksessa. (PricewaterhouseCoopers 2012.)

3 SIIRTOHINNOITTELUDOKUMENTOINNIN SISÄLTÖ

Suomessa siirtohinnoittelun dokumentoinnista on säädetty veromenettelylaissa ja sitä ohjaa myös OECD:n laatima kansainvälisen tason ohjeistus. Hallituksen esityksen (HE 142/2016 vp) mukaiset siirtohinnoittelun dokumentointia koskevat uusimmat muutokset astuivat voimaan veromenettelylaissa vuoden 2017 alusta. Lakiin säädettiin määräys verovelvolliselle laatia maakohtainen raportti toimistaan sekä raporttia koskevasta veronkorotuksesta. Lakia muutettiin myös verotuksen alan hallinnolliseen yhteistyöhön, direktiivin 77/799/ETY kumoamisen täytäntöönpanoon ja direktiivin soveltamisesta annettuun lakiin liittyen, mutta tässä työssä käsitellään vain siirtohinnoittelun dokumentointiin suoraan viittaavia säädöksiä. (HE 142/2016 vp.)

3.1 Verotusmenettelystä annetun lain vaatimukset dokumentaatiolle

Veromenettelystä annettu laki määrää verovelvollisen tekemään etuyhteisyrittäjänsä kanssa tehdyistä liiketoimistaan kirjallisen raportin, jota kutsutaan siirtohinnoitteludokumentoinniksi. Sillä pyritään todistamaan yrityksen noudattavan veromenettelylain 31 §:ssä mainittavaa markkinaehtoperiaatetta. Verotusmenettelylain 14 b § säättää siirtohinnoitteludokumentointiin kuuluvaksi liiketoiminnan, etuyhteysuhteiden ja liiketoimien kuvauksen. Toimintoarviointi, vertailuarviointi ja selvitys käytetystä siirtohinnoittelumenetelmästä täytyy sisällyttää dokumentointiin, mikäli osapuolten yhteisten liiketoimien arvo on verovuoden aikana yli 500 000 euroa. Verovelvollisella on lain 14 c § nojalla 60 päivää aikaa veroviranomaisen pyynnöstä esittää siirtohinnoittelun dokumentointi verohallinnolle ja täydentävät lisäselvitykset on esitettävä 90 päivän kuluessa niiden pyytämisestä. Dokumentoinnin tai siihen liittyvien lisäselvitysten esittämisen määräaikojen ylittymisen tai esitysten puutteellisuuden takia voidaan verovelvolliselle myös määrätä korkeintaan 25 000 euron veronkorotus, josta säädetään verotusmenettelylain 32 § 4 mom. (Valtioneuvosto 2016.)

Hallituksen esityksen mukaan voimaan tulleet lakimuutokset muokkaavat siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältöä koskevia määräyksiä 14 b §:ssä. Uusi sääntely noudattaa nyt OECD:n siirtohinnoittelun dokumentointiohjeistusta ja tätä käytetään myös apuna säännösten käsitteiden tukinnassa. Dokumentointi täytyisi hyväksyä myös englanninkielisenä, mikäli verotus voidaan toimittaa ilman suomen- tai ruotsinkielistä versiota. Yrityksille odotetaan koituvan jonkin verran lisäkustannuksia raporttiansa päivittämisestä uusia vaatimuksia vastaavalle tasolle. (Valtioneuvosto 2016; Hallituksen esitys 2016.)

3.2 OECD:n siirtohinnoitteludokumentoinnin ohjeistus

OECD:n laatima siirtohinnoittelun ohjeistus on kolmitasoinen. Ensimmäisenä siihen kuuluu master file, joka sisältää kattavat tiedot monikansallisen yrityksen globaaleista liiketoimista ja siirtohinnoittelupolitiikasta. Toisena osana yksityiskohtaiset tiedot vaaditaan koottavaksi jokaisesta maasta erikseen laadittavaan local fileen. Siinä yksilöidään materiaaliakohtaisesti osapuolten väliset liiketoimet ja niihin liittyvät määrät sekä analysoidaan yrityksen näihin toimiin liittyvät siirtohinnoitteluselvitykset. Kolmas osa dokumentaatiota on suurten monikansallisten yritysten laadittavaksi kuuluva maakohmainen raportti, Country-by-Country report. Se sisältää vuosittaisen liikevaihdon määrän ennen veroja, sekä maksetut ja kertyneet verot jokaiselta verotusalueelta. Maakohmaisessa raportissa kuuluu myös esittää työntekijöiden lukumäärä, varallisuus, tuotot ja aineellinen omaisuus veroaluekohtaisesti. (OECD 2015, 9.)

OECD:n siirtohinnoitteludokumentoinnin ohjeistuksen tavoitteena on varmistaa verovelvollisen käyttävän tarpeeksi harkintaa määritellesään hintoja ja muita ehtoja eri yritysten kanssa toteuttamilleen liiketoimille sekä raportoidessaan näistä toimista peräisin olevia tuloja veroilmoituksessaan. Ohjeistus edistää myös veroviranomaisten asiantuntevan siirtohinnoittelun riskiarvioinnin suorittamista, kun kaikki tarpeelliset tiedot verovelvollisen toimista on koottuna ohjeiden mukaisesti dokumentointiin. Oh-

jeistuksen ansiosta veroviranomaiset saavat hyödyllistä tietoa perusteellisen siirtohinnoittelukäytänteitä koskevan tilintarkastuksen toimittamiseksi eri veroalueilla. (OECD 2015, 12.)

3.2.1 Master file

Dokumentaation master file -osio koostuu konsernin organisaatorakenteen, liiketoiminnan, aineettoman omaisuuden, rahoitustoimintojen sekä taloudellisen ja verotuksellisen aseman kuvauksesta. Monikansallisen yrityksen lailliset omistussuhteet sekä toiminnallisten kokonaisuuksien maantieteelliset sijainnit tulisivat ilmetä organisaatiokaaviosta. Master filessa yritystoiminta kuvataan yleisellä tasolla lukijalle. Yritystoiminnan tärkeimmät ajurit eritellään tässä osassa ensimmäiseksi. Seuraavaksi esitetään konsernin viiden suurimman tuotteen tai palvelun tuotanto- ja toimitusketju liikevaihdoin, sekä muut yli viisi prosenttia konsernin liikevaihdosta tuottavat tuotteet ja palvelut. Esitystä voidaan vielä havainnollistaa taulukon tai diagrammin avulla. Tärkeimmät konsernin yritysten väliset palvelujärjestelyt lukuun ottamatta tutkimus- ja kehityspalveluja eritellään omaksi listakseen, jossa on myös lyhyt selostus kustakin palvelusta. Listauksen osaksi kuuluvat lisäksi kapasiteetin kuvaukset päätoimipaikoille, joissa tarjotaan keskeisiä palveluita ja näin ollen myös joudutaan myös käyttämään siirtohintapolitiikkaa. Konsernin tuotteiden ja palveluiden pääasialliset maantieteelliset markkina-alueet tuodaan myös esille liiketoiminnan yleisessä kuvauksessa. Tässä vaiheessa tehdään lyhyt toimintoarviointi, jossa selostetaan muun muassa konserniyritysten avaintoiminnot, huomattavat riskit ja käytetyt varat. Liiketoiminnan uudelleenjärjestelyistä, hankinnoista ja yhtiön varojen siirroista on tehtävä selvitys, jotta liiketoiminnasta saataisi kattava kuva aikaan. (OECD 2015, 25; Talentum pro 2016, 10.)

Master filen toisessa osiossa kuvaillaan lyhyesti yrityksen aineettoman omaisuuden kehitykseen, omistajuuteen ja käyttöön liittyviä strategioita. Näihin kuuluvat myös pääasiallisten tutkimus- ja kehitystilojen sekä -johdon sijaintipaikat. Siirtohinnoittelun kannalta oleellinen aineeton omaisuus listataan tai ryhmitellään ja tämän omaisuuden

lailliset omistajat eritellään tässä yhteydessä. Tytäryhtiöiden kanssa tehdyt aineettomaan omaisuuteen liittyvät tärkeät sopimukset listataan dokumentointiin, johon sisältyvät myös kustannustenjakosopimukset, tutkimuspalvelusopimukset sekä lisenssisopimukset. Konsernin tutkimus- ja kehitystyön ja aineettoman omaisuuden hinnoitteluperiaatteet kuvataan yleisellä tasolla master filessa samoin kuin kaikki aineettoman omaisuuden omistusuksien siirtymiset verovuonna tytäryhtiöiden välillä. Näihin liittyvät juridiset osapuolet, valtiot ja korvaukset eritellään lisäksi selvityksessä. (OECD 2015, 25–26.)

Yrityksen rahoitustoiminta selostetaan master filessä pääpiirteittäin kertomalla, miten konsernia rahoitetaan, yksilöimällä konserniyritys, jolla on konsernissa keskitetty rahoitusfunktio, sekä kuvaamalla rahoitussopimuksia koskevat yleiset siirtohinnoitteluperiaatteet. Rahoitustoimintaa hoitavan yrityksen sijaintimaa, jonka lakien alaisuudessa toiminta tapahtuu, ja rahoitustoiminnan johdon sijainti kuuluvat myös yrityksen rahoitustoiminnan kuvauksen alle. Yrityksen taloudellista ja verotuksellista asemaa selvitetään liittämällä dokumentointiin verovuoden vahvistettu tilinpäätös sekä listaus ja lyhyt kuvaus yrityksen yksipuolisista ennakkohinnoittelusopimuksista ja muista valtioiden väliseen tulon allokointiin liittyvistä veropäätöksistä. (OECD 2015, 26.)

3.2.2 Local file

Local fileen kootaan tiedot verovelvollisen liiketoiminnasta. Sen osia ovat paikallisen yksikön eli verovelvollisen kuvaus, liiketoimet ja taloudelliset tiedot. Ensimmäisenä esitetään koko paikallisyksikön johtoportaan rakenne, paikallinen organisaatiokaavio, sekä kuvaus henkilöistä, joille paikallinen johto raportoi sekä näiden päätoimipaikkojen sijaintivaltioista. Verovelvollisen liiketoiminta ja strategia avataan local filen dokumentoinnissa yksityiskohtaisesti. Tässä yhteydessä selvitetään perusteellisesti mahdolliset verovelvolliseen vaikuttavat yrityksen uudelleenjärjestelyt tai aineettoman omaisuuden siirrot vallitsevalla hetkellä tai välittömästi edellisen vuoden aikana. Konsernin paikallisen yksikön merkittävimmät kilpailijat eritellään tämän osion lopuksi kokonaiskuvan muodostamiseksi. (OECD 2015, 27.)

Kaikista verovelvollisen liiketoimista tulee dokumentoida kattavat tiedot. Liiketoimet kuvataan muuan muassa tuotantopalveluiden hankinnan, tavaroiden oston, palveluiden toimittamisen, lainojen, taloudellisten ja työsuoritusten takuiden sekä aineettoman omaisuuden lisenssien osalta tarkasti dokumentaatiossa. Lisäksi liiketoimien asiayhteydet tulee ilmetä selvityksestä. Kaikki verovelvollisen saamat maksujen ja tulojen määrät konsernin sisällä eritellään veroalueittain local filessa. Tällaisia tuloja ja maksuja kertyy muun muassa tuotteista, palveluista, lisensseistä ja koroista. Liiketoimiin liittyvät tytäryhtiöt kuvataan ja niiden suhde verovelvolliseen yhtiöön kuulu selostaa tässä yhteydessä, ja mukaan liitetään myös kopio näiden yhtiöiden välillä solmituista sopimuksista. Local file -osuudessa dokumentoidaan yksityiskohtaisesti vertailu- ja toimintoanalyysi verovelvollisesta ja merkittävistä tytäryhtiöistä. Analyysieihin sisällytetään myös kaikki olennaiset muutokset aikaisempien vuosien ajalta. Erilaisten liiketoimien ryhmille määritellään sopivimmat siirtohinnoittelumenetelmät ja menetelmän valintaan vaikuttavat tekijät ja perustelut esitetään dokumentaatiossa. Samalla tuodaan esiin testauksessa käytetty tytäryhtiö ja perustelut valinnalle. Tärkeimmät oletukset siirtohinnoittelumenetelmän käytössä sekä oleellisuusperiaatteen nojalla perustelut monivuotiseen analysointiin esitetään dokumentissa. Vertailuanalyysiin valitut riippumattomat liiketoimet listataan ja kuvataan, sekä siirtohinnoitteluanalyysiin sovelletut itsenäisiin yrityksiin liittyvät taloudelliset tekijät selitetään. Näihin kuuluvat haussa käytetty metodologia ja tiedon lähteet. Kaikki vertailua varten suoritettavat oikaisut ja tarkennukset niiden kohteista tuodaan samalla esille. Markkinaehtoperiaatteen noudattaminen analyysiin valituissa liiketoimissa täytyy tässä perustella mukaan lukien perustelut siirtohinnoittelumenetelmän soveltamisessa käytetyistä tiedoista. Dokumentaatioon sisällytetään kopiot konsernin sisäisiin liiketoimiin liittyvistä ennakkohinnoittelusopimuksista ja muista veromääräyksistä, jotka eivät koske verovelvollisen veroaluetta. (OECD 2015, 27–28.)

Taloudellisten tietojen osioon liitetään tilinpäätös ja luettelo verovuonna käytetyistä kirjanpidon tileistä. Myös siirtohinnoittelumenetelmän soveltamisessa käytetyt tiedot

ja allokointisuunnitelma voidaan yhdistää näihin. Lopuksi local filessä tehdään yhteen-veto analysoinneissa käytetyistä verrokkien taloudellisista tiedoista sekä kyseisten tietojen lähteet. (OECD 2015, 28.)

3.2.3 Maakohtainen raportti

Siirtohinnoitteludokumentaation maakohtaisen osan on tarkoitus tarkentaa master filessä esitettyjä tietoja. Nämä kaksi toimivat näin paikallisena siirtohinnoitteludokumentaationa kussakin valtiossa. (Karjalainen & Raunio 2007, 188). Maakohtainen raportti voidaan tehdä taulukkomuotoisesti. Taulukossa 1 luodaan katsaus konsernin liiketoimintojen tulojen jakamiseen ja veroihin veroalueittain. Taulukko 2 puolestaan esittää konsernin osapuolet jokaisen veroalueen ryhmittymistä. Ensimmäisessä taulukossa yhteen sarakkeeseen listataan kaikki veroalueet, joilla konsernilla on verotustarkoituksessa rekisteröityneitä yksiköitä. Erikseen merkitään vielä ne yksiköt, jotka konsernin määritelmän mukaan eivät ole verovelvollisia millään alueella. Seuraavien kolmen sarakkeen alle merkitään konsernin liikevaihto. Niihin kirjataan kaikkien konserniin kuuluvien yritysten tulojen summa etuyhteydessä tehdyistä liiketoimista, kaikkien konserniyritysten tulojen summa riippumattomien osapuolten kanssa tehdyistä liiketoimista sekä näiden kahden kokonaismäärä. Tulojen kuuluu sisältää tuotot omaisuuden ja varaston myynnistä, palveluista, lisenssimaksuista, koroista, palkkioista ja muista tuotoista. Tuloista jätetään pois muilta konserniyrityksiltä saadut osingot. Viidenteen sarakkeeseen raportoidaan konserniyritysten liikevoitot tai tappiot ennen veroja sisältäen kaikki liiketoiminnan satunnaiset tulot ja menot. Tämän jälkeen taulukossa esitetään konserniyritysten maksamien verojen sekä etuyhteisyriyten, että riippumattomien yritysten konsernin osalta maksamien ennakkoverojen summat verovuonna. Seuraavassa sarakkeessa listataan konserniin kuuluvien yritysten verovuonna kertyneet tuloverot. Veroja koskeviksi menoiksi ei tässä yhteydessä lasketa verovelkaa, eikä varauksia epävarmoista verovelvollisuuksista. Kirjanpidollinen pääoma raportoidaan yrityksittäin omassa sarakkeessaan, jonka jälkeen konserni raportoi kertyneet tuotot yrityksistään. Seuraavaan sarakkeeseen tulee ilmoittaa konserniyrityksittäin kokoai-

Taulukko 2. Maakohtaisen raportin taulukko 1, osa 2. Katsaus tulonjakamiseen, veroihin ja liiketoimiin veroalueittain. (OECD 2015, 29.)

Name of the MNE group					
Fiscal year concerned					
Currency used					
Income Tax Paid (on Cash Basis)	Income Tax Accrued - Current Year	Stated Capital	Accumulated Earnings	Number of Employees	Tangible Assets other than Cash and Cash Equivalents

Taulukossa 2 listataan veroalueittain kaikki konsernin sidosyritykset, jotka ovat rekisteröityneet verovelvollisiksi tietyllä veroalueella. Konsernin raportissa tulee ilmetä veroalueet, joiden lakien alaisuudessa sidosyritys toimii, mikäli se eroaa tämän toimipaikan veroalueesta. Konserniyrityksen liiketoiminnot eritellään myös kyseisellä veroalueella merkitsemällä ne taulukkoon. Maakohtaiseen raporttiin on myös mahdollisuus lisätä kolmas taulukko lisätietojen antamiseen, mikäli se koetaan tarpeelliseksi raportin kokonaiskuvan hahmottamisessa. (OECD 2015, 30, 35.)

Taulukko 4. Liiketoimien erittely maakohtaisessa raportissa. (OECD 2015, 35.)

Business Activities
Holding or Managing Intellectual Property
Purchasing or Procurement
Manufacturing or Production
Sales, Marketing or Distribution
Administrative, Management or Support Services
Provision of Services to Unrelated Parties
Internal Group Finance
Regulated Financial Services
Insurance
Holding Shares or Other Equity Instruments
Dormant
Other

4 OECD:N SIIRTOHINNOITTELUMENETELMÄT

Siirtohinnoittelumenetelmien valinta ja soveltaminen tehdään Suomessa OECD:n ohjeistuksen mukaan. Menetelmät voidaan jakaa perinteisiin liiketoimimenetelmiin ja liiketoimien voittotasoa testaaviin menetelmiin. Siirtohinnoittelumenetelmän valinnassa täytyy ottaa huomioon sisäisten liiketapahtumien osapuolien liiketoiminta ja yhtiöiden liiketapahtumissa mukana olevat toiminnot ja riskit. Valinnan pohjana on aina liiketapahtuman markkinaehtoisuuden osoittaminen siihen parhaiten soveltuvalla menetelmällä. Menetelmän vahvuudet ja heikkoudet, luotettavien tietojen saatavuus menetelmän toimeenpanemiseksi, sekä vertailukohteiden liiketapahtumien vertailukelpoisuus on harkittava huolellisesti valintaprosessissa. Huomionarvoista hinnoittelussa on kuitenkin se, ettei yritysten ole pakko käyttää OECD:n siirtohinnoittelumenetelmiä hintojensa määrittämisessä. Näitä hyödynnetään vain nimenomaan etuyhteydessä tehtyjen liiketoimien markkinaehtoisuuden tutkimisessa. Mikäli konserni siis käyttää jotakin muuta kuin OECD:n menetelmää siirtohintoja muodostaessaan, on sen varauduttava myöhemmin osoittamaan hintojensa markkinaehtoisuus jollakin OECD:n siirtohintamenetelmällä. Mikäli tätä ei oteta huomioon hinnoitteluvaiheessa, voi myöhemmin siirtohinnoitteludokumentoinnin tekemisessä ja verotarkastuksen yhteydessä tulla vastaan ongelmia. (Jaakkola, Laaksonen, Nikula, Palmu, Paronen, Sandelin & Vasenius 2012, 73–74.)

Perinteiset liiketoimimenetelmät ovat suositeltavimpia siirtohinnoittelumenetelmiä, koska niiden avulla markkinaehtoiset siirtohinnat saadaan helpoiten asetettua. Käytettäväksi suositellaan erityisesti markkinahintavertailumenetelmää. Markkinaehtoperiaatetta toteutetaan usein tutkimalla jonkin etuyhteystoimen hinnan, katteen tai voiton suhdetta riippumattoman osapuolen hintaan, katteeseen tai voittoon. Sisäisellä vertailukohteella tarkoitetaan testattavan etuyhteyслиiketoimen osapuolen ja riippumattoman osapuolen välisiä hintoja, katteita tai voittoja. Ulkoisilla vertailukohteilla puolestaan tarkoitetaan täysin ulkopuolisten, riippumattomien osapuolien välisiä hintoja, katteita tai voittoja. Käytetyn verrokin tulee aina täyttää OECD:n ohjeistuksen kriteerit vertai-

lukelpoisuudesta. Siirtohinnoittelumenetelmäksi voidaan valita myös kaksi menetelmää, jotka tukevat toisiaan. Haastavissa valintaprosesseissa kannattaa joustavasti harkita useampia menetelmiä, ja edullisin vaihtoehto saattaa tällöin syntyä myös kahta menetelmää käyttämällä. (Jaakkola ym. 2012, 74–75.) Siirtohintoja asetettaessa millä tahansa menetelmällä on hyvä myös huomioida markkinaehtoisen siirtohinnan merkittävän vaihteluväliä, jolle yrityksen sisäisissä liiketoimissa käyttämä hinta tulee asettua. Hinnoittelussa ei siis ole tarkoitus löytää yhtä tarkkaa arvoa markkinaehtoiselle hinnalle, vaan joukko sopiviksi siirtohinnoiksi kelpaavia arvoja. (Sandelin 2012.)

Jotkut maat saattavat soveltaa myös muita kuin OECD:n siirtohinnoitteluohjeen mukaisia menetelmiä ja niissä voivat valintojen kriteeritkin poiketa OECD:n ohjeista. Esimerkiksi Yhdysvalloissa ja Brasiliassa on käytössä toisenlaisia siirtohintamenetelmiä kuin OECD:n ohjeessa. Markkinaehtoisuuden todistamisessa on sallittua käyttää OECD:n ohjeistuksesta eroavia menetelmiä, mutta vain silloin kun ne ovat perustellusti toimivampia liiketapahtumien tarkasteluun kuin OECD:n menetelmät. OECD:n tarjoamat esimerkit ohjeistuksessa eivät kata kaikkia liiketapahtumien tyyppisiä riippumattomien yritysten välillä. Tätä ei kuitenkaan pidä tulkita niin, ettei kyseistä liiketapahtumaa voisi ilmetä lainkaan. Siirtohinnat voivat tästä riippumatta etuyhteysosapuolten välillä olla markkinaehtoperiaatteen mukaisia. (Jaakkola ym. 2012, 75.)

4.1 Markkinahintavertailumenetelmä

OECD puoltaa lähtökohtaisesti markkinahintavertailumenetelmän (comparable uncontrolled price method, cup) käyttöä sen yksinkertaisuuden ja selkeyden vuoksi. Sen periaatteena on verrata verovelvollisen siirtohintoja etuyhteysliiketoimissa kriteerit täyttäviin liiketoimiin riippumattomien osapuolten kanssa. Vertailussa voidaan soveltaa myös sisäistä verrokkia, mutta parhaana vaihtoehtona pidetään ulkoisen verrokin käyttöä. Vaihteluväli koostuu riippumattomien liiketoimintaosapuolten välisen kaupan hinnoista ja siihen etuyhteysosapuoltenkin toteutuneiden hintojen tulisi sijoittua, jotta toiminta voidaan katsoa markkinaehtoiseksi. Liiketapahtumat todetaan vertailukelpoi-

siksi, kun niiden eroavaisuuksilla ei ole merkittävää osuutta riippumattomien osapuolten väliseen myyntihintaan tai kun niihin voidaan tehdä tarpeeksi luotettavat oikaisut. Markkinahintavertailumenetelmää käyttääkseen konsernilla on oltava riittävät tiedot vertailtavista liiketoimista. Myös verrokkiliiketoimen markkinat, tuotteet, toimitusketjun vaihe, myyntivolyymi sekä muut olosuhteet pitäisi vastata mahdollisimman paljon samoja konsernin etuyhteysliiketoimen ominaisuuksia. Käytännössä markkinahintavertailumenetelmää ei ole monestikaan voitu hyödyntää siirtohinnoitteludokumentaatiossa, koska tietoja ei yleensä ole tarpeeksi käytettävissä, eikä vertailuun sopivia liiketoimia ole olemassa. (Jaakkola ym. 2012, 75; Kukkonen 2010, 193.)

Markkinahintavertailumenetelmää voidaan pitää luotettavana silloin, kun vertailuliiketoimien yritykset käyvät kauppaa juuri samanlaisilla tuotteilla kuin konsernin sisäiset yritykset. Julkisesti tunnistetuille tai muulla tavalla tunnetuille hinnoille, kuten esimerkiksi öljyn tai metallien hinnoille, saadaan helposti yleinen hintanoteeraus. Sisäisen hinnoittelun tuotteille saatetaan silti tarvita joitakin oikaisuja ennen kuin ne ovat täysin vertailtavissa markkinoiden hintoihin. Toisena esimerkkinä menetelmän käytöstä on yrityskauppa. Kun konsernin osaksi tulee itsenäinen, aiemmin konsernin kanssa kauppaa käynyt yritys ja muut vallitsevat liiketoimiolosuhteet säilyvät ennallaan, voidaan myös siirtohintoja pitää lähtökohtaisesti markkinaehtoisina. Tässä tapauksessa yrityskauppaa edeltäviä liiketoimia voidaan pitää ulkoisina verrokkeina. Sisäisten ja ulkoisten verrokkien eroavaisuuksia voidaan tarkastella kolmannella esimerkillä. Valmistettaessa konsernin sisäiselle myyntiyhtiölle myytävää tuotetta, voidaan sen hinnan verrokiksi ottaa joko valmistavan konserniyrityksen veloittama hinta ulkopuoliselta asiakkaalta tai konsernin sisäisen myyntiyhtiön ulkopuoliselle valmistajalle maksama hinta samasta tuotteesta. Molemmissa tapauksissa on kyse kuitenkin sisäisistä verrokeista, mikä tekee tarkkojen tietojen kokoamisen liiketoimista melko vaivattomaksi. (Jaakkola ym. 2012, 76–77.)

Konsernin sisäiseen ja sen ulkopuolelle suuntautuvaan kaupan hintoihin vaikuttavat hyvin monet eri tekijät, jotka täytyy osata huomioida vertailtavuutta arvioitaessa. Yhtiö saattaa myydä tuotteita esimerkiksi pitkäaikaisilla sopimuksilla konsernin sisäisesti ja samanaikaisesti myös sen ulkopuolisille asiakkaille. Näiden kahden liiketoimen hinnoittelut voivat olla erilaiset johtuen ulkopuolisten markkinoiden epävarmuudesta ja pitkäaikaisten sopimusten tuomasta varmuudesta sisäisillä markkinoilla. Samoin ostajan asemassa oleva osapuoli saattaa suostua maksamaan pitkäaikaisen sopimuksen tuoman varmuuden turvin suurempia summia tuotteesta sisäisissä kaupoissa kuin ulkopuolisten kanssa suoritetuissa liiketoimissa ja hinnaltaan vaihtelevammilla markkinoilla. OECD on täsmentänyt liiketoimen olevan vertailukelpoinen ja riippumaton, jos yksi seuraavista ehdoista on voimassa: 1) avoimilla markkinoilla vallitsevaan hintaan ei vaikuta mikään vertailussa käytettävien liiketoimien tai niitä suorittavien yritysten eroavaisuus, 2) eroavaisuuksien vaikutuksen eliminoimiseksi on tehtävissä kohtuullisia oikaisuja. Markkinahintamenetelmään on yleensä suhtauduttu varsin varovaisesti ja sen käyttäminen on monesti lopetettu havaittaessa vähäisiäkin eroja vertailtavien liiketoimien olosuhteissa tai ehdoissa. Menetelmää voisi kuitenkin käyttää pienistä eroista tai vertailukriteerien osittain täyttymättä jäämisestä huolimattakin. Kuitenkin myös muut siirtohinnoittelumenetelmät edellyttävät vertailtaviksi kelpaavia liiketapahtumia, joiden löytämisessä voi yhtä hyvin olla hankaluuksia. Tästä syystä markkinahintavertailumenetelmää on hiljalleen alettu käyttää yhä enemmän liiketoimien pienistä eroavaisuuksista huolimatta. (Jaakkola ym. 2012, 77–78; Kukkonen 2010, 194.)

4.2 Jälleenmyyntihintamenetelmä

Jälleenmyyntihintamenetelmän (resale price method) periaatteena on tutkia konsernin sisällä myydyin tuotteen myyntihintaa ulkopuoliselle asiakkaalle. Markkinaehtoinen siirtohintaa sisäisesti myydylle tuotteelle määritellään vähentämällä tämän viimeisimmästä jälleenmyyntihinnasta konsernille jäävä kate. Katteen määrään vaikuttavat ensisijaisesti myyvän konserniyrityksen toiminnot ja riskit. Jos näitä tekijöitä liittyy myyntiyhtiön osalta kauppaan paljon, on myös tuotteelle laskettava kate suuri. Myös mah-

dollinen vastuu rahti- ja varastointikuluista sekä tuontitulleista vaikuttavat katteen määräytymiseen. Jälleenmyyjäyhtiön täytyy saada toimintaansa ja siihen kuluneisiin kustannuksiin sekä riskeihin suhteutettuna kohtuullinen voitto. Tämän myyntikatteen markkinaehtoisuus selvitetään sisäisen verrokin avulla rinnastamalla se konsernin ulkopuolelta ostettujen tuotteiden myyntikatteisiin. Mikäli tällaista sisäistä verrokkia ei ole, käytetään ulkoista verrokkia vertaamalla myyntikatetta riippumattomien jälleenmyyjien saamiin katteisiin näiden myydessä samankaltaisia tuotteita. Olennaista riippumattomien jälleenmyyjien valinnassa ovat niiden toimintojen ja riskien rinnastettavuus tutkimuksen kohteena olevan yhtiön olosuhteiden kanssa. (Jaakkola ym. 2012, 78; Kujanpää & Äimä 2013, 311.)

Jälleenmyyntihintamenetelmä toimii parhaiten oloissa, joissa konsernin sisäisen jälleenmyyjäyhtyrityksen toimet eivät lisää tuotteen arvoa ennen myyntiä ulkopuoliselle yritykselle. Tätä menetelmää on tarkoituksenmukaista käyttää esimerkiksi konsernin ulkomaisen myynti- ja markkinointiyhtiön ostaessa tuotteita sisäisesti ja myydessä ne konsernin ulkopuolelle muuttumattomina ja samoin ominaisuuksin kuin ne ostotilanteissa olivat. Jälleenmyyntihintamenetelmä ei välttämättä sovi hinnoitteluun tuotantoyhtyrityksen myydessä tavaran sisäisesti suoraan jakeluyhtyritykselle. Jos jakelijana toimiva yhtiö tuottaa tuotteelle lisäarvoa, on hinnan muodostamisessa huomioitava jakelijan saama palkkio. Haastavaa jälleenmyyntihintamenetelmässä on tarpeellisen taloudellisen tiedon hankkiminen ulkoisista verrokeista. Monesti yritykset eivät anna myyntikatettaan julkisesti saataville, mikä puolestaan olisi edellytyksenä menetelmän soveltamisessa. Eritoten suuryritysten katteisiin vaikuttavat myös monet eri toiminnot, jolloin vertailukelpoisuus liiketapahtuman katteen kanssa kärsii. (Jaakkola ym. 2012, 79; Kujanpää ym. 2013, 311.)

4.3 Kustannusvoittolisämenetelmä

Kustannusvoittolisämenetelmän (cost plus method) tarkastelun kohteena ovat etuyhteysliiketapahtuman kustannukset, joihin markkinaehtoinen voittolisä lisätään. Myyvän osapuolen toiminnot, riskit sekä markkinaolosuhteet on suhteutettava voittolisän

suuruuteen. Markkinaehtoiseksi siirtohinnaksi muodostuu näin myyjän kustannusten ja voittolisän summa yhteensä. Kustannusvoittolisämenetelmä on ihanteellisin puoli- valmistajien, pitkäaikaisten toimitussopimusten ja konsernin sisäisten palveluiden siirtohinnoittelun tutkimisessa. Optimaalisessa tilanteessa käytettäisiin sisäistä verrokkia, jolloin sisäisesti saatua voittolisää voitaisiin verrata saman myyjäyhtiön ulkopuolisilta ostajilta ansaittuun voittolisään. Sisäisen verrokin puuttuessa tarkastellaan riippumattomien yritysten tähän verrannollisen liiketapahtuman voittolisään. Kaikki tutkittavan sekä verrokkiyrityksen liiketoiminnalliset olosuhteet on otettava tarkasti huomioon. Kustannusvoittolisämenetelmän perustana on paikkansapitävä kustannuspohja ja kelvollinen voittolisä. Voittolisän suuruus määräytyy liiketoimen luonteen, markkinatilanteen sekä yhtiöiden toimintojen ja riskien perusteella. Se on tavallisesti sitä suurempi, mitä erikoisempi tavara tai palvelu on kyseessä. Normaali voittolisä on yleensä vähintään 5–10 prosentin luokkaa. Kustannuspohjan kartoituksessa on usein monia haasteita, koska tuotteiden markkinahinnat riippuvat yleensä monista muistakin tekijöistä kuin yrityksen kustannuksista, kuten esimerkiksi kysynnästä ja tarjonnasta. Voittolisälle asianmukaisen kustannuspohjan määrittämiseksi on verrokkien kustannuspohjiin suoritettava tarpeen mukaan oikaisuja. (Jaakkola ym. 2012, 80; Helminen 2009, 223.)

Oikean kustannuspohjan määrittelyssä on osattava erotella yrityksen muihin kuin sisäisiin liiketoimiin liittyvät toiminnot ja riskit tarkastelun kohteena olevista liiketoimista. Välittömät kustannukset on tavallisesti helppo erottaa, kun taas välillisten kustannusten jaottelu saattaa olla haastavaa sekä tutkittavan että verrokkiyrityksen kohdalla. Esimerkiksi tuotteita valmistavan yhtiön kustannuksiin voidaan katsoa lukeutuvan kolmenlaisia kuluja. Raaka-aineisiin ja henkilökunnan palkkoihin liittyvät menot sisäiseen myyntiin tarkoitettujen tuotteiden osalta muodostavat ensimmäisen ryhmän. Tuotannon työnjohdon palkat ja sen tilojen ylläpidon kustannukset koskevat puolestaan koko tuotantoa. Kolmas ryhmä sisältää yrityksen yleiset kulut, joihin kuuluvat muun muassa hallintokulut. Laskettavan voittolisän täytyy olla korkeampi arvioitaessa pelkästään välittömien ja välillisten menojen jälkeen saatua voittolisää (bruttokate, gross

profit) kuin laskettaessa voittolisää ottaen huomioon näiden lisäksi myös sisäisen myynnin yleiskustannukset (liikevoitto, operating income). Viimeksi mainittu tunnusluku sen sijaan kuuluu liiketoiminettomarginaalimenetelmän piiriin. Sisäisten verrokkien käyttö kustannusvoittolisämenetelmässä on turvallisempaa kuin ulkoisten verrokkien käyttö, koska niistä on vertailussa tarvittavia tietoja yleensä helposti saatavilla. Usein sisäisen verrokin puuttuessa päädytäänkin soveltamaan liiketoiminettomarginaalimenetelmää. Siinä tarkastelun kohteena on tuotteen myynnistä jäävä liikevoitto suhteutettuna tuotannon välittömiin ja välillisiin kustannuksiin sekä liiketapahtumalle määritelyihin yleiskustannuksiin. (Jaakkola ym. 2012, 80–81.)

Esimerkkitapauksena voidaan esittää tilanne, jossa yritys A myy sisäisesti valmistamia tuotteita, joita ostajayhtiöt käyttävät edelleen omassa valmistusprosessissaan. Yrityksen A ansaitsemaa 15 prosentin voittolisää vertaillaan riippumattomien yritysten X, Y ja Z huomattavasti pienempiin voittolisiin. On otettava huomioon, että verrokkiyritysten tuloslaskelmissa ei ole jaoteltu tuotannossa aiheutuneita välittömiä ja välillisiä kustannuksia. Siksi niiden voittolisät on saatu vähentämällä niiden myyntituloista kaikki tuotannon välittömät ja välilliset kulut sekä yleiskustannukset, minkä takia verrokkien voittolisät eivät ole täysin vertailukelpoisia yrityksen A voittolisän kanssa. Yrityksen A on tässä tapauksessa sovellettava liiketoiminettomarginaalimenetelmää ja määriteltävä etuyhteyssuhteessa tehdyistä myynneistään näille kohdistuva osa yleiskuluistaan, jolloin vertailu verrokkiyritysten voittolisiin on mahdollista. (Jaakkola ym. 2012, 82.)

Konsernissa tapahtuvaa hallinto-, agentti, tutkimus- tai sopimusvalmistuspalveluiden myynnin siirtohinnoittelu voidaan tehdä kustannusvoittolisämenetelmän avulla. Menetelmästä käytetään myös nimitystä cost plus -hinnoittelu. Yleensä kustannuspohja sisältää kaikki sisäisen palvelun välittömät ja välilliset kustannukset sekä sitä koskevat yleiskustannukset, jolloin käytetään liiketoiminettomarginaalimenetelmää. Mikäli kuluihin ei ole laskettu toiminnolle kohdistuvia yleiskustannuksia, on voittolisän oltava jonkin verran korkeampi kuin kaikki kustannukset kattavaa kulupohjaa käytettäessä.

Palveluntarjoajayhtiön tutkimuksen kohteena olevaan toimintaan liittyy usein vain vähän riskejä, jolloin sen ansaitsema voittolisäkin on normaalisti vain muutamia prosenttiyksikköjä. Edellä kuvattua menetelmää soveltamalla pystytään toteuttamaan markkinaehtoinen hinta palvelulle. (Jaakkola ym. 2012, 82–83.)

4.4 Liiketoiminettomarginaalimenetelmä

Liiketoiminettomarginaalimenetelmän (transactional net margin method) tarkoituksena on yrityksen liikevoiton määrittäminen jokaiselle liiketoiminnolle ja tarkastella niitä suhteessa konsernin ulkopuolisten yritysten samankaltaisten liiketoimien liikevoittoihin. Vertailukohteeksi liikevoitolle valitaan liiketoimikohtaisesti soveltuvin peruste, kuten kustannukset, myynti tai taseen loppusumma. Tämänkin menetelmän käytössä tulisi ensisijaisesti suosia sisäistä verrokkia. Sopivimmat hinnoittelutilanteet liiketoiminettomarginaalimenetelmän käytölle ovat ne, joissa etuyhteysliiketoimen toinen toimija on tavaroita rutiininomaisesti tuottava tai rutiinipalveluita tuottava yritys ja toinen toimija on monimutkaisia toimintoja hoitava yritys. Jälkimmäisellä yrityksellä on siis tämän takia myös suuremmat riskit kuin rutiinipalveluita tuottavalla yrityksellä tai se käyttää kyseisessä liiketoiminnassa arvokkaita aineettomia oikeuksia. Menetelmää käytetään tällaisessa tapauksessa yksinkertaisempia liiketoimia harjoittavan yrityksen liikevoiton markkinaehtoisuuden arviointiin. (Jaakkola ym. 2012, 83–84.)

Liiketoiminettomarginaalimenetelmällä on useita vahvuusalueita. Liiketapahtumien tai tuotteiden erot eivät vaikuta suuresti liikevoittoja ilmaiseviin tunnuslukuihin. Nämä tunnusluvut eivät myöskään vaadi verrokkiyrityksen toimintojen ja riskien olevan yhtä tiukasti samankaltaisia tutkittavan yrityksen olosuhteiden kanssa kuin esimerkiksi jälleenmyyntihintamenetelmässä. Toisena vahvuutena liiketoiminettomarginaalimenetelmässä on ainoastaan yhden osapuolen tunnuslukujen tarkastelu etuyhteydessä suoritetussa liiketapahtumassa. Näin toisen osapuolen taloudellisten tietojen puutteellisuus ei vaikuta analyysin tulokseen. Menetelmän kolmas vahvuus on liikevoittotason tietojen

helppo saatavuus hyödynnettäessä tietopankeista saatavilla olevia tunnuslukuja. Liike-toiminettomarginaalimenetelmä on eniten käytetty siirtohinnoittelumenetelmä näiden vahvojen puoliensa ansiosta. (Jaakkola ym. 2012, 84.)

Nettomarginaalien käytössä täytyy kuitenkin noudattaa varovaisuutta, koska menetelmän harkitsematon käyttäminen voi lisätä epäluotettavuutta siirtohinnoissa. Yrityksen liikevoittoon voi olla osaa myös sellaisilla tekijöillä, jotka eivät liity riippumattomien yhtiöiden keskinäiseen hintojen asettamiseen. Markkinaehtoisuuden toteutuminen liikevoiton kannalta saattaa tällaisessa tapauksessa olla vaikeaa. Esimerkkinä tästä on yritys, jonka toimipaikka on korkean kustannustason maassa, mutta se kuitenkin myy hyödykkeitään alhaisen kustannustason maan yrityksille. Yrityksen liiketulokseen perustuvat tunnusluvut voivat olla hintoja tai myyntikatteita alttiimpia muutoksille myynti- ja tuotantovolyymeissa, koska kiinteät kustannukset eivät tavallisesti mukaudu näihin. Samoin käyttöasteen lisäys kapasiteetissa heijastuu usein liiketuloksen suuruuteen myyntikatetta enemmän, mikäli kiinteät kulut eivät vastaavalla tavalla lisäänty. Markkinaolosuhteilla voi myös olla merkitystä liiketulostasoon pohjautuvien tunnuslukujen muodostumiselle. Suoraa vaikutusta nettomarginaaleihin voi olla uusien alalajien uhalla, kilpailuasemalla, liike-elämän kokemuksen määrällä, johdon toimivuudella ja sen valitsemalla strategialla, kustannusten muodostumisella, pääomakustannusten eroilla sekä korvaavien tuotteiden markkinoilletulolla. Konserniyrityksen markkina-alueen ja liiketoimintastrategian tarkastelu on olennaista tällaisten tekijöiden vaikutusten kartoittamiseksi. Esimerkiksi korkeatasoisten erikoisosaamispalveluiden myyjäyritys pystyy vähäisen kilpailun markkinoilla ansaitsemaan suurempaa liikevoittoa, kuin samalle kohderyhmälle samoilla markkinoilla yksinkertaisempia palveluita myyvä yritys. Näiden kahden yrityksen liikevoittotasot eivät voi sellaisenaan olla vertailukelpoisia markkinaehtoisuuden selvittämisessä ilman mahdollisia oikaisuja. (Jaakkola ym. 2012, 84–85, Colliander 1997, III-11–III-12.)

Perusteellinen toimintoanalyysi on aina pohjana siirtohinnoittelumenetelmän valinnalle. Etuyhteydessä tehtyyn liiketoimeen osallisten yhtiöiden toiminnot ja riskit ovat aina lähtökohtana liiketoiminettomarginaalimenetelmän käytölle, vaikka tämä usein

valitaankin menetelmäksi muiden menetelmien tuntuessa sopimattomilta tai muuten ongelmallisilta. Tutkittavaa tunnuslukua kuuluu käsitellä samalla tavoin sekä tutkimuksen kohteena olevassa kuin verrokkiyrityksessäkin, mikä tarkoittaa sen laskemista molemmissa tapauksissa samoin säännöin ja järjestelmällisyyttä noudattaen. Valitun tunnusluvun avulla on pystyttävä hankkimaan mahdollisimman luotettavaa ja vertailuun sopivaa informaatiota konserniyhtiöiden välisen sekä ulkopuolisten yritysten välisten liiketapahtumien voitoista. Vain välittömästi tai välillisesti liiketoimeen kuuluvat kustannukset kuuluu ottaa mukaan laskelmiin. Lisäksi erityistarkkuutta täytyy noudattaa kiinteiden kulujen määrittelyssä näille toimille. (Jaakkola ym. 2012, 86.)

Nimittäjäksi yhtiön liikevoitolle on valittava yhtiön toimintojen ja riskien kannalta sopiva vertailuluku. Sen on tarkoitus ilmentää parhaalla mahdollisella tavalla tuotettua lisäarvoa. Siinä voidaan käyttää esimerkiksi yrityksen liikevaihtoa, liiketoimen kuluja tai taseen loppusummaa. Liikevoittoprosentti eli liikevoiton suhde liikevaihtoon sopii tilanteisiin, joissa konserniyritys ostaa toiselta tuotteita ja myy niitä konsernin ulkopuoliselle yritykselle. Kustannuksia käytetään vertailuluvuista eniten, jolloin kaikki etuyhteysliiketoimen välittömät, välilliset sekä siihen kohdistettavat yleiskustannukset otetaan laskelmaan mukaan. Liiketoiminettomarginaalimenetelmän soveltamisessa tulee monesti punnita, onko tarkoituksenmukaisinta käyttää budjetoituja vai toteutuneita kustannuksia. Yleisesti ottaen myyjälle koituneet toteutuneet kustannukset ovat olleet käytännöllisin vaihtoehto. Taseeseen pohjautuvat tunnusluvut toimivat parhaiten muun muassa valmistustoimintojen, kuljetusyritysten sekä rahoitustoimintojen tutkimisessa tapauksissa, joissa prosessit sitovat runsaasti pääomaa ja nämä ovat merkittävässä asemassa yhtiön tuottavuuden kannalta. Oleellista taseeseen perustuvien tunnuslukujen hyödyntämisessä on analyysin kohdeyrityksen ja verrokkiyrityksen lukujen laskeminen samoilla menettelyillä. Vertailuluku ei saa olla riippuvainen konsernin sisäisestä liiketoimesta. (Jaakkola ym. 2012, 87–88.)

Liiketoiminettomarginaalimenetelmän eräs muoto on niin sanottu Berry ratio, joka perustuu myyntikatteen vertaamiseen kiinteisiin kuluihin. Tällöin tuloksena saadaan katteen määrä kiinteisiin kuluihin lukeutuvista lisäarvoa luovien toimien kustannuksista.

Berry ratio on hyödyllinen jakelu- ja myyntiyritysten, komissiomyyntiyritysten ja os-toagenttien liiketoimien tarkastelussa sekä tutkimuksen kohteena olevan yhtiön hank-kiassa ja myydessä tuotteita konsernin sisäisesti. (Jaakkola ym. 2012, 88.)

4.5 Voitonjakamismenetelmä

Tarkastelun kohteena voitonjakamismenetelmässä (profit split method) on yhdessä etu-piirissä toimivien konserniyhtiöiden yhteisen liiketoiminnan tuloksena syntynyt voitto. Liikevoitto on ositettava konserniyritysten kesken samoin periaattein kuin toisistaan riippumattomatkin yritykset olisivat samankaltaisesta liiketoiminnasta syntyneen voi-ton jakaneet. Voiton jakamiseksi suoritettavassa toimintoarvioinnissa kartoitetaan mo-lempien liiketoimiosapuolten toimintaan liittyvä omaisuus sekä niiden toiminnot ja ris-kit. Menetelmä on hyvin käyttökelpoinen liiketapahtumissa, joissa sekä ostajalla että myyjällä on haastavia toimintoja, huomattavia riskejä ja ne kuluttavat merkittäviä omaisuuseriä. Voitonjakamismenetelmä on muihin siirtohinnoittelumenetelmiin ver-rattuna erityinen, koska siinä tutkitaan etuyhteydessä tehtyjen liiketoimien markki-naehtoisuutta niihin liittyvien tosiasioiden pohjalta ja tällä menetelmällä hinnoitelta-essa liiketoimien tulot jakaantuvat tasaisesti. Voitonjakamismenetelmä voi kuitenkin joissakin tapauksissa olla hankala ja vaivalloinen toteuttaa. Syynä ovat mahdolliset on-gelmat vaadittujen taloudellisten tietojen kokoamisessa ja osapuolten toimintojen, ris-kien ja omaisuuden vaikutusten arvioinnissa. (Jaakkola ym. 2012, 90–91.)

Voitonjakamismenetelmän käytössä on aluksi selvítettävä konserniyhtiöiden ansait-sema kokonaisvoitto tutkittavasta liiketapahtumasta. Jotta menetelmän soveltaminen olisi luotettavalla pohjalla, on yhtiöiden tavallisesti päästävä jo ennalta sopimukseen voiton jakamisen perusteista. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet sisältävät kaksi tapaa voittojen jakamiseen. Näitä ovat osapuolten liiketoimeen sijoittaman panoksen analy-sointi (contribution analysis, panosarviointi) ja analyysi jäännösvoiton allokointiin pe-rustuen (residual analysis, jäännösarviointi). Panosarvioinnissa voittojen jakautuminen tapahtuu suhteuttamalla, miten kukin osapuoli on toteuttanut liiketoimeen liittyviä toi-mintoja, kantanut siihen sidoksissa olevia riskejä tai millä tavalla siihen on sitoutunut

osapuolten pääomia. Jäännösarvioinnissa puolestaan on kaksi eri vaihetta yhdistettyjen voittojen allokoinnissa. Ensin molempien toimijoiden rutiinomaisesti suoritetuille toiminnoille asetetaan markkinaehtoperiaatetta noudattava hinta, minkä jälkeen siitä yli jäänyt voitto tai tappio jaetaan panosten perusteella toimijoiden kesken. (Jaakkola ym. 2012, 91.)

Allokointi tapahtuu aina tapauskohtaisesti riippuen siitä, mikä on kullekin liiketoimelle paras jakoperuste. Mikäli riippumattomien yritysten keskisistä vertailuun sopivista liiketoimista on hankittavissa tarpeelliset tiedot, voidaan niiden perusteella päätellä riippumattomien toimien jakoperusteet ja verrata niitä etuyhteydessä saavutettujen voittojen jakamiseen. Usein yhdistetyn voiton jaottelussa käytetään hyväksi taloudellisen tiedon pohjalta laskettuja jakoperusteita (allocation keys). Monia jakoperusteita sovellettaessa täytyy niistä jokaisen suhteellinen osuus koko jaosta tuotava selkeästi esiin. Jos toimintojen arvoon tai tuottavuuteen vaikuttavat oleellisesti sitoutunut pääoma, kiinteä tai aineeton omaisuus, otetaan yleensä taseeseen pohjautuvat jakoperusteet analyysin avuksi. Voitonjakamismenetelmä on käytössä tavallisesti tapauksissa, joissa liiketapahtuman toimijoilla on paljon sille merkittävää aineetonta omaisuutta. Kustannusten ja liiketoimen arvon kesken vallitseva voimakas riippuvuus edellyttää usein kulupohjaisten jakoperusteiden käyttöä. Esimerkiksi tuotteita jakelevalle ja markkinoivalle yhtiölle markkinointikulujen käyttö jakoperusteena voisi olla sopivaa, mikäli on todistettavissa niiden edesauttavan markkinoinnissa oleellisten aineettomien omaisuuserien muodostumista. Kustannuksiin pohjaavien jakoperusteiden käyttö edellyttää huomiotavien kulujen huolellista asettamista ennakkoon ja niiden on oltava samanlaisia molemmille osapuolille. Aikaväli kulujen määräytymiselle on myös määriteltävä selkeästi, koska voiton allokointi saattaa riippua tästä paljonkin. (Jaakkola ym. 2012, 92.)

OECD on päivittänyt antamiaan ohjeita voitonjakamismenetelmään liittyen kesäkuussa 2017. Saamaansa kritiikkiin perustuen OECD on muokannut opastustaan selkeämpään muotoon menetelmän valintaperusteiden osalta. Voitonjakamismenetelmä soveltuu parhaiten yrityksen käyttöön, mikäli molemmat osapuolet osallistuvat etuyh-

teysliiketoimeen ainutkertaisilla ja arvokkailla osuuksilla tilanteessa, joka koskee yhtenäistä toimintakokonaisuutta tai riskinjakoa. Päivitetystä ohjeversiosta on puolestaan poistettu kappale, joka käsittelee arvoketjuanalyysia ja keskustelua rinnakkaisen ja peräkkäisen integraation eroista konsernin arvonluonnissa. Lisäksi keskeistä uudessa päivityksessä on jakoavaimen määrittäminen aiempaa kattavammin. Tätä varten OECD on luettellonut suuren määrän muun muassa toimintaan sidottuihin varoihin, erinäisiin kustannuksiin sekä ajankäyttöön liittyviä vartenotettavia jakoavaimia. (PricewaterhouseCoopers 2017.)

4.6 Siirtohinnoittelumenetelmän valinta

Siirtohinnoittelumenetelmän valinta perustuu etuyhteysliiketoimiin osallisten yritysten liiketoiminnan ja niiden keskinäisten liiketapahtumien toimien ja riskien arviointiin. Jokaiselle konsernin sisällä tapahtuvalle liiketoimelle on määriteltävä paras mahdollinen siirtohinnoittelumenetelmä markkinaehtoisuuden todistamiseksi. Valintaa tehtäessä on olennaista arvioida niiden vahvuuksia ja heikkouksia, saatavilla olevan tiedon luotettavuutta sekä mahdollisten vertailukohteiden kelpoisuutta menetelmän soveltamisessa. Markkinahintamenetelmää suositellaan yhä eniten käytettäväksi dokumentaatiossa, koska sen avulla siirtohintojen markkinaehtoisuus voidaan yksinkertaisimmin näyttää toteen. Lisäksi sisäisiä verrokkeja pidetään ulkoisia verrokkeja parempina vertailukohdevaihtoehtoina, koska niistä on yleensä kattavasti tietoa saatavilla sekä niissä kirjanpitotavat käyvät monesti yksiin tutkittavan liiketoimen kanssa. OECD on asettanut viisi kriteeriä, jotka ilmentävät vertailukelpoisuutta; 1) hyödykkeen ominaisuudet, 2) liiketapahtumaan osallisten yritysten toiminnot ja niihin kytkeytyvät riskit sekä liiketoimiin liittyvä omaisuus, 3) liiketapahtumaa koskevat sopimukset, 4) liiketoimeen osallisten taloudelliset olot, 5) näiden liiketoimistrategiat. (Jaakkola ym. 2012, 260–261.)

Selvitettävät vertailukriteerit ovat jokaisessa siirtohinnoittelumenetelmässä samat, mutta ne painottuvat eri tavoin menetelmäkohtaisesti. Markkinahintavertailumenetel-

mässä korostuu itse tuotteen vertailukelpoisuus, jälleenmyyntihintamenetelmässä puolestaan kustannusten jakautuminen muuttuvien ja kiinteiden sekä yleiskulujen kesken on olennaisin asia ja liiketoiminettomarginaalimenetelmässä taas laskelmissa käytettävien kuluerien samanlaisuus on tärkeää. Käytännössä useimmiten päädytään valitsemaan liiketoiminettomarginaalimenetelmä, koska tiedon hankkiminen muita menetelmiä varten saattaa olla haastavaa tai sopivien verrokkien löytäminen mahdotonta. Menetelmän valintaan vaikuttaa myös vertailtavien tuotteiden määrä. Yhden tuotteen vertailemiseen sopii yleensä markkinahintavertailumenetelmä ja useiden saman tyyppisten tuotteiden hinnan tarkasteluun yhtenä kokonaisuutena taas voisi mahdollisesti sopia jälleenmyyntihintamenetelmä tai liiketoiminettomarginaalimenetelmä. Vaikka siirtohinnoitteludokumentaatiossa olisikin ihanteellisinta tutkia jokaista liiketoimea erikseen, on OECD:n ohjeessakin todettu sen voivan olla joskus liian hankalaa ja parhaan vaihtoehdon silloin olevan liiketoimien kokonaisuuden analysointi. Tällaiseen toisiinsa yhteydessä olevien liiketoimien kokonaisuuteen voisivat kuulua esimerkiksi pitkäkestoiseen sopimukseen kuuluvat toistuvat tavaroiden tai palveluiden myynnit. (Jaakkola ym. 2012, 265–266.)

4.7 Yleistä vertailuanalyysistä

Vertailukohteita voidaan ryhtyä hakemaan luetteloimalla tuttuja kilpailijoita, jotka verovelvollinen on hyväksynyt. OECD kutsuu tätä additiiviseksi lähestymistavaksi. Toinen tapa on karsia mahdollisia verrokkeja suuresta vaihtoehtojoukosta käyttämällä erilaisia valintakriteerejä, mistä OECD nimittää deduktiiviseksi lähestymistavaksi. Tavallisesti vertailuanalyysi aloitetaan hakujen tekemisellä yritysten tilinpäätöstietoja kattavista tietokannoista ja deduktiivista lähestymistapaa käyttäen. Joskus kirjanpitosäännösten erilaisuus eri valtioissa voi aiheuttaa hankaluuksia vertailussa, koska käytettävissä olevan tiedon laatu saattaa vaihdella. Veroviranomainen selvittää myös yrityksen kokoaman siirtohinnoitteludokumentaation informaatiota tietokantahakujen avulla. Se myös ohjeistaa täydentämään tietokannoista koottuja tietoja muilla julkisesti hankittavissa olevilla tiedoilla, mikäli tietokantojen informaation tarjonta on ollut riittämätöntä.

Konsernissa toimivilla yrityksillä on luonnollisesti hieman erilaiset olosuhteet kuin täysin itsenäisillä yrityksillä, jolloin kassavirran riskejä ei voida arvioida ainoastaan kirjanpidon tuloksen perusteella. Lisäksi mahdollinen toimialan konsolidoituminen aiheuttaa niin sanottujen kaukaa haettujen verrokkien käyttämisen analyysissä parhaimpien vaihtoehtojen ollessa toisia saman konsernin yrityksiä. Tärkeintä dokumentointivelvollisuuden toteuttamisessa on kuitenkin verrokkien hakuprosessin selkeys, toistettavuus sekä hakurajausten harkitut perusteet. Lopuksi kuuluu myös tarkistaa valittujen verrokkiyritysten tietoja muualtakin kuin pelkästään tilinpäätöksestä kokonaiskuvan saamiseksi. (Jaakkola ym. 2012, 270–273.)

Yksipuolisten menetelmien, eli kustannusvoittolisämenetelmän, jälleenmyyntihintamenetelmän, ja liiketoiminettomarginaalimenetelmän, soveltamisessa on periaatteena vain toisen liiketapahtuman osapuolen valitseminen tutkimuksen kohteeksi. Yleisesti ottaen liiketoimen yksinkertaisempi toimija tulee valituksi, kun otetaan huomioon informaation saatavuus ja luotettavuus, yhdenmukaisuus toiminto- ja riskianalyysin kanssa sekä menetelmän soveltuvuus. Testauksessa mitataan tämän tosien osapuolen markkinaehtoisuutta. Tärkeää dokumentoinnin laadinnassa on muodostaa hyvä kokonaiskuva. OECD:n mukaan tiedonhankinnan haasteet on pystyttävä huomioimaan tapauskohtaisesti, jolloin konserniyrityksen täytyy myös tehdä dokumentointiin liittyviä ratkaisuja saatavilla olevan tiedon puitteissa. Johdonmukaisessa ja käytännönläheisessä menettelytavassa painottuu ensisijaisesti tulosten järkipärisyys, eikä niinkään kaavamainen ohjeiden orjallinen noudattaminen. (Jaakkola ym. 2012, 273–274.)

Sopivan verrokin löydyttyä asetetaan markkinaehtoisen hinnan vaihteluväli ja todennetaan tutkittavan toimijan testitulosten sijoittuminen verrokkiyritysten tulosten vaihteluvälille. Vertailuun valikoituneiden yritysten tulokset muodostuvat usein myyntikatteesta, liiketuloksesta ja kustannusvoittolisästä, ja näistä käytetään melko vakiintuneen tavan mukaan kvartiiliväliä, eli löydösten keskimmäistä 50 prosenttia. Testiosapuolesta saadut tulokset ovat markkinaehtoisia, mikäli ne asettuvat kvartiilivälille. Tuloksen erotessa kvartiilivälistä voidaan sille tehdä oikaisu vertailujoukon mediaaniin. (Jaakkola ym. 2012, 283–284.)

Jokaisen tuotelinjan tai yksikön arvoketjun luonne vaikuttaa siirtohintaan. OECD:n suosittelemat menetelmät tukeutuvat tuotteiden ja yritysten vertailutietoihin, joita voi olla vaikeakin hankkia niiden luonteen takia. Tarvittavaa tietoa on harvoin saatavilla tietokannoista, minkä takia merkittävää keskustelua käydään vertailtavuuden pohjana käytettävästä materiaalista. OECD tunnustaa nämä haasteet osittain ohjeistuksessaan. Näitä ovat muun muassa ostajan ja myyjän suorittamien toimenpiteiden määrittelyt, sopimusehdot, hintoihin tai tuottoihin vaikuttavat riskit, taloudelliset olosuhteet sekä liiketoimen luonne. (Cecchini, Leitch, Strobel 2013, 35.)

5 TUTKIMUSMENETELMÄT JA AINEISTO

5.1 Kohdeorganisaation esittely

Kohdeyrityksenä on Vaasassa sijaitseva konserniyhtiön emoyhtiö. Yrityksen päätoimiala on sähkönjakelu- ja valvontalaitteiden valmistus ja se kehittää automaatio-, voimansiirtojärjestelmä- ja sähkönjakeluratkaisuja eurooppalaisille asiakkaille. Yritys tarjoaa myös palveluita sähköistyksen ja prosessiteollisuuden sovellusten tarpeisiin. Se valmistaa hallintalaitteistoja voimalaitosten, prosessiteollisuuden, nosturien ja laivojen käyttöön. Jakelujärjestelmiä tuotetaan pääasiassa raskaan teollisuuden asiakasyrityksille. (Kohdeyritys 2017b; 2017d; Yritys- ja yhteisötietojärjestelmä 2017.)

5.2 Tutkimusmenetelmän ja metodin valinta

Tutkimusmenetelmänä käytetään kvalitatiivista menetelmää ja kyseessä on case-tutkimus kohdeyrityksestä. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa kuvataan todellista elämää ja kohdetta on tarkoitus tutkia mahdollisimman kokonaisvaltaisesti. Siinä myös löydetään ja paljastetaan tosiasioita ennemmin kuin todennettaisiin jo olemassa olevia totuusväittämiä. Laadullisessa tutkimuksessa tutkijan havainnot ja tutkittavien kanssa käydyt keskustelut ovat tärkeämpiä kuin mittausvälineillä hankitut tiedot. Aineistoa tarkastellaan moniulotteisesti ja yksityiskohtaisesti, millä pyritään odottamattomien asioiden paljastamiseen. Teorioiden ja hypoteesien testaaminen ei ole pääpainona kvalitatiivisessa tutkimuksessa. Aineiston hankinnassa käytetään metodeja, joissa tutkittavien perspektiivi tulee esiin. Tässä tutkimuksessa metodina käytetään teemahaastattelua. Kohdejoukon valinta tapahtuu tutkimustavassa tarkoituksenmukaisesti. Tyypillistä kvalitatiiviselle tutkimukselle on myös joustavuus ja suunnitelmien muuttuminen olosuhteita myötäillen. Tutkimussuunnitelman muoto ikään kuin elää tutkimuksen edistyessä. Tapaukset ovat laadullisessa tutkimuksessa ainutlaatuisia ja niihin liittyvää aineistoa tulkitaan myös tämä seikka huomioiden. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2007, 157, 160.) Kvalitatiivinen menetelmä valittiin tutkimusmenetelmäksi, koska käsiteltävä aineisto

on luonteeltaan laadullista, eikä määrällistä. Siirtohinnoittelun dokumentaation tutkiminen on kuvailevaa ja teemoihin keskittyvää, joten laadullinen menetelmä sopii siihen parhaiten. Aineiston muodostavat yrityksessä tehdyt haastattelut ja kohdeyrityksen jo olemassa oleva materiaali siirtohinnoittelun dokumentointiin liittyen. Näitä puolestaan on tarkoitus analysoida teemoittelulla ja sisällön analyysillä. (Ylinen 2017.)

Tutkimuksen metodina toteutetaan teemahaastattelua. Sille on ominaista haastattelun rakentuminen tiettyjen teemojen varaan yksityiskohtaisten kysymysten sijaan. Teemahaastattelu huomioi henkilöiden omat tulkinnat käsiteltävistä asioista ja heidän antamansa merkitykset niille. Haastattelu on väline, jonka avulla tutkija pystyy kuvaamaan haastateltavan ajatuksia, käsityksiä, kokemuksia ja tunteita. Haastattelija voi käsitellä tuotettua materiaalia, eli haastattelun vastauksia näkökulmasta riippuen useilla eri tavoilla. Tässä tutkimuksessa on valittu suora lähestymistapa, jolloin haastateltavalta kysytään asioita suoraan esimerkiksi kuvien tulkitsemien sijaan. Haastattelussa haastattelija ja haastateltava ovat keskenään sosiaalisessa vuorovaikutustilanteessa, jossa saadaan kuva vastapuolen kokemasta maailmasta. Tutkimushaastattelussa haastateltava tuo tutkimusprosessiin välillistä arvoa, joka kuuluu tieteellisen päättelyn ketjuun. Haastattelemisen on ikään kuin keskustelua, jolla on etukäteen määritelty tarkoitus, ja jossa molemmat henkilöt vaikuttavat toisiinsa. Lisäksi informaation kerääminen ja ennalta suunniteltu päämäärähakuinen toiminta erottavat haastattelun olennaisesti keskustelusta. Haastattelija johtaa haastattelun kulkua ja tapahtuma sujuu pääasiassa hänen ehtoillaan. Tutkimushaastattelulla pyritään käytännön ongelman ratkaisemiseen, ja tässä tapauksessa sillä pyritään kartoittamaan kohdeyrityksen siirtohinnoitteludokumentointi toteuttamiseen ja kehittämiseen liittyviä seikkoja. Tiivistettynä haastattelulla tarkoitetaan suunniteltua toimintaa, jossa aiheeseen perehtynyt haastattelija pyrkii keräämään luotettavaa tietoa tutkimusongelman ratkaisemiseksi. Haastattelija ohjaa ja panee haastattelun liikkeelle. Hänen tehtävänä on myös motivoida ja ylläpitää toisen osapuolen motivaatiota. Kysyjä on perillä omasta roolistaan, mutta vastaavalle henkilölle se selventyy prosessin edetessä. Haastateltavan luottamus hänen antamiensa tietojen

luottamukselliseen käsittelyyn on hyvin tärkeää toteutuksessa. (Hirsjärvi & Hurme 2008, 41–43, 48.)

Teemahaastattelu valittiin metodiksi, koska se on tutkimusongelman kannalta ainoa mahdollinen keino kerätä tietoa siitä, miten siirtohinnoittelun dokumentointia voidaan kohdeyrityksessä päivittää. Haastattelun avulla tutkijalle avautuu dokumentaation nykytilanne sekä sen kehittämisen kannalta oleelliset asiat paremmin kuin pelkästään havainnoimalla vallitsevaa tilannetta yrityksessä itsenäisesti. Haastateltavat pystyvät tuomaan ohjeistusta varten tärkeää tietoa juuri kohdeyrityksen erityispiirteistä ja toimintatavoista. Dokumentaation tekeminen on aina hyvin tapauskohtaista, mikä tarkoittaa kohdeyrityksen kannalta oleellisten asioiden selvittämistä dokumentaatiota varten. Haastattelun lajina on strukturoimattoman ja puolistrukturoidun teemahaastattelun yhdistelmä. Haastattelukysymykset muotoillaan strukturoimattomaan tapaan avoimiksi ilman valmiita vastausvaihtoehtoja. Tarkoitus ei ole koota muutamasta haastattelusta tilastoitavaa aineistoa esimerkiksi diagrammeihin esitettävään muotoon, vaan selvittää tilannetta ja löytää tapoja kehittää siirtohinnoittelun dokumentointia kohdeyrityksessä. Puolistrukturoitu teemahaastattelun puoli tulee esiin siinä, että kuitenkin kaikkien haastattelujen teema-alueet ovat kaikille samat, vaikkei kysymyksiä määritelläkään kaikille samanlaisiksi. (Hirsjärvi ym. 2008, 45, 48.)

Aineiston analyysimenetelmänä käytetään teemoittelua ja sisällönanalyysia. Teemoittelun avulla aineisto luokitellaan aihepiireittäin ja samalla etsitään tutkimuskysymyksiä selvittäviä teemoja. Tavoitteena on pelkistää haastatteluun koottua moninaista aineistoa. Sitaatit ovat tämän tutkimuksen yhteydessä hyvä keino antaa esimerkkejä ja perustella tuotettua ohjeistusta. Teemoittelu sopii tutkimuksen käytännönläheisen ongelman lähestymiseen hyvin teoriaa ja aineistossa ilmi tulleita asioita vertailtaessa. Sisällönanalyysi sopii haastatteluaineistoon, koska sen avulla päästään käsiksi kommunikatiiviseen ja verbaaliseen dataan. Dokumentteja analysoidaan systemaattisesti ja objektiivisesti ja niiden sisältöä kuvaillaan sanallisesti. Aineistolähtöisessä sisällönanalyysi-

sisä aineisto redusoidaan eli pelkistetään aluksi, jonka jälkeen klusteroidaan eli ryhmitellään käymällä aineisto tarkasti läpi ja luokittelemalla se, sekä lopuksi abstrahoidaan eli erottelemalla oleellinen tieto. (Hiltunen 2017.)

5.3 Tutkittavan ryhmän raja

Tutkittavaksi ryhmäksi valikoituvat kolme avainhenkilöä kohdeyrityksestä. Talousjohtajalla on paras kokonaiskuva yrityksen talouden toiminnoista ja siirtohinnoittelun nykytilanteesta konsernissa. Häntä haastatellaan kohdeyrityksen toimintoihin, tuotteisiin ja siirtohinnoitteluun liittyvistä kysymyksistä. Toisena tutkittavana on emoyhtiön markkinointi- ja myyntijohtaja. Hän kuvailee haastattelussa kohdeyrityksen kilpailutilannetta kansainvälisillä markkinoilla. Kolmanneksi henkilöksi haastatteluun valitaan tytäryrityksen toimitusjohtaja. Hän kertoo haastattelussa johtamansa yhtiön sisäisistä liiketoimista emoyhtiön kanssa sekä tytäryrityksen asiakaskunnasta. Haastateltujen henkilöiden lisäksi kohdeyrityksen controller ja laskentapäällikkö antavat master fileä koskevia kommentteja ja muutosehdotuksia työn loppuvaiheessa.

5.4 Haastattelurungon esittely

Talousjohtajan haastattelu on haastatteluista laajin ja pääpaino siinä on siirtohinnoittelua koskevissa kysymyksissä. Niillä selvitetään ensin kohdeyrityksen tytäryhtiölleen myymien tuotteiden ja palveluiden luonne, sekä perusteet sisäisten transaktioiden hintojen määräytymiselle. Haastattelussa kartoitetaan emoyhtiön siirtohinnoittelun tilanne haastatteluhetkellä ja sopiva verokkiliiketoimi opinnäytetyössä tehtävää analyysia varten. Talousjohtaja kertoo myös yrityksessä tehtävästä tutkimus- ja kehitystyöstä sekä aineettomasta omaisuudesta. Toimintoanalyysiä varten haastattelukysymyksillä selvitetään lisäksi sisäisten transaktioiden riskien ja vastuiden jakautumista konserniyritysten kesken.

Kohdeyrityksen markkinointi- ja myyntijohtajalta kysytään kilpailuasetelmaan liittyviä kysymyksiä. Hän määrittelee haastattelussa yhtiön kilpailijat ja aseman näihin nähden

markkinoilla. Kysymykset käsittelevät myös kohdeyrityksen kilpailuetuja muihin toimijoihin verrattuna. Kilpailua koskevan osion lopuksi tarkastellaan vielä lähitulevaisuudessa odotettavissa olevia muutoksia markkina-asetelmissa.

Tytäryhtiön toimitusjohtaja selvittää haastattelussa tuotteita ja palveluita, joita tytäryhtiö ostaa emoyhtiöltään ja myy eteenpäin loppuasiakkaalle. Hän kertoo myös jälleenviennin voittomarginaalista ja kuvailee tytäryhtiön asiakasyrityksiä.

5.5 Aineiston keruu

Metodeina opinnäytetyössä käytetään osallistuvaa havainnointia kohdeyrityksellä tällä hetkellä olevista materiaaleista ja teema-haastatteluja aiheeseen liittyvien avainhenkilöiden kanssa. Käytännössä tutkimusta lähdetään tekemään ensin tarkastelemalla kohdeyrityksessä jo olevaa dokumentaatiota ja arvioimalla sitä. Veromenettelylakiin ja OECD:n ohjeistukseen perustuen tutkitaan, mitkä siirtohinnoittelun dokumentoinnin määräyksistä ja ohjeista ovat sovellettavissa juuri kohdeyrityksen tapaukseen. Edellä mainittujen seikkojen ollessa selvillä kartoitetaan kohdeyrityksen nykyisen dokumentaation mahdollisesti muokattavat kohdat sekä lisäyksiä ja lisäselvityksiä vaativat osat alueet. Kehittämistä edellyttävien asioiden tuomiseksi osaksi dokumentaatiota, haastatellaan master fileä varten yrityksessä sopivia henkilöitä. Haastateltaville määritellään kattavat haastattelukysymykset ja haastatteluiden ajankohdista sovitaan valittujen henkilöiden kanssa.

Haastattelut toteutetaan sovitun aikataulun mukaisesti, nauhoitetaan ja tehdään muistiinpanoja. Tämän pohjalta lähdetään tekemään kohdeyritykselle varsinaista siirtohinnoittelun dokumentaation päivytystä ja sitä kautta siirtohinnoittelun menetelmän valintaa. Master filen raakaversioon ollessa valmis, kohdeyrityksen yhteyshenkilöt saavat sen luettavakseen, minkä jälkeen he antavat palautetta ja korjausehdotuksia kootusta työstä. Kun master file on lopullisessa muodossaan, voidaan se yhdistää osaksi varsinaista opinnäytetyötä.

5.6 Tutkimuksen luotettavuus

Tutkimuksen reliabiliteetilla viitataan tutkimuksen toistettavuuteen. Sen kuuluu antaa luotettavia ja toistettavissa olevia tuloksia. Tutkimusta arvioidaan myös validiuden, eli pätevyyden näkökulmasta. Validius toteutuu mittarin tai tutkimusmenetelmän mitatessa nimenomaan sitä, mitä tutkijan on ollut pyrkimyksenä mitata. Reliabiliteetin ja validiteetin koetaan sopivan parhaiten kvantitatiivisen tutkimuksen arviointiin, mutta myös kvalitatiivista tutkimusta on voitava tarkastella näistä näkökulmista. Laadullisen tutkimuksen tapauksissa oleellista luotettavuuden kannalta on henkilöiden, paikkojen ja tapahtumien kuvaukset. Validius toteutuu kuvausten ja niiden selitysten ollessa yhteneviä. Luotettavuus on sitä parempi, mitä perusteellisemmin tutkija on selittänyt tutkimuksensa toteuttamisen vaiheet. (Hirsjärvi ym. 2007, 226–227.)

Tässä tutkimuksessa selvitetään kohdeyrityksen toiminta ja siirtohinnoitteluun liittyvät käytännöt hyvin tarkasti ja yksityiskohtaisesti, mikä puoltaa opinnäytetyön luotettavuutta. Myös haastateltavat ja haastattelukysymykset on esitetty työssä johdonmukaisesti. Näiden kuvausten perusteella tehdyt johtopäätökset koskevat tämän tutkimuksen tapauksessa siirtohinnoittelumenetelmän valintaa. Valinta on tehty perustuen saatavilla olevaan tietoon siirtohinnoittelumenetelmistä sekä tarkkaan kuvaukseen yrityksen toiminnasta ja liiketoimien olosuhteista. Reliabiliteetin ja validiteetin voidaan katsoa toteutuvan näillä perusteilla tässä työssä. Kohdeyrityksen liiketoiminnassa voi olla piirteitä, joita haastattelukysymyksillä ei kyetä kattamaan. Mikäli haastattelukysymysten huolellisesta laadinnasta huolimatta joitakin siirtohinnoittelun kannalta oleellisia osia alueita yrityksen toiminnassa on jäänyt huomioimatta, saattavat reliabiliteetti ja validiteetti heikentyä.

6 SIIRTOHINNOITTELUMENETELMÄN VALINTA JA DOKUMENTAATIO KOHDEYRITYKSELLE

Opinnäytetyön empiiristä osuutta varten perehdytään siirtohinnoitteludokumentaation vaatimuksiin sekä siirtohinnoittelumenetelmiin. Kohdeyrityksen nykytilanne sisäisessä kaupankäynnissä ja olemassa oleva siirtohinnoitteludokumentaatio toimivat tutkimuksen lähtökohtana. Master filen laatimisen ja siirtohinnoittelumenetelmän valinnan tueksi haastatellaan kohdeyrityksen talousjohtajaa, markkinointi- ja myyntijohtajaa sekä tytäryhtiön toimitusjohtajaa. Haastatteluiden avulla selvitetään sisäisten liiketoimien olosuhteet ja liiketoimintaa koskevat olennaiset kysymykset. Lisäksi kohdeyrityksen talousjohtaja, controller ja laskentapäällikkö kommentoivat master filen sisältöä ja esittävät siihen parannusehdotuksia ensimmäisen version valmistuttua. Master fileä muokataan näiden kommenttien perusteella lopulliseen muotoonsa. Tämän tutkimuksen tarkoituksena on arvioida tytäryhtiön kanssa tehtyjä liiketoimia ja valita niihin sopiva siirtohinnoittelumenetelmä. Kohdeyrityksen käyttöön tuleva dokumentaatio on laadittu englannin kielellä, jotta sitä voidaan käyttää sellaisenaan myös ulkomaisten veroviranomaisten pyytäessä konsernin siirtohinnoitteludokumentaatiota nähtäville.

Suurin osa opinnäytetyön empiirisestä osuudesta on kohdeyrityksen pyynnöstä salainen. Jotta lukija saisi tästä huolimatta käsityksen tutkimuksen kulusta, selostetaan seuraavaksi lyhyesti sen toteutusta yleisellä tasolla. Tiedot perustuvat kohdeyrityksen verkkosivuilla saatavilla olevaan informaatioon sekä haastatteluihin.

6.1 Liiketoiminnan kuvaus

Tässä alakappaleessa on esitelty kohdeyrityksen eri liiketoimintasegmentit ja näihin liittyvät toiminnot sekä yrityksen tarjoamat palvelut.

6.2 Tuotteet

Kohdeyrityksen valmistamat tuotteet esitellään tässä osiossa yksityiskohtaisesti ja järjestelmällisesti liiketoimintasegmenteittäin.

6.3 Palvelut

Toimintaa ja tuotteiden valmistusta täydentävä palvelutarjonta kuvailaan tässä kappaleessa liiketoiminnan kokonaiskuvan hahmottamiseksi.

6.4 Aineeton omaisuus

Master filen osaksi kuuluu yrityksen aineettoman omaisuuden kuvaus, joka selvitetään tässä yrityksen talousjohtajan haastattelun pohjalta.

6.5 Rahoitus

Konsernin emo- ja tytäryhtiöiden rahoituksen organisointi selostetaan tässä alakappaleessa.

6.6 Siirtohinnoittelun nykytilanne kohdeyrityksessä

Kohdeyrityksen siirtohinnoittelun ja siirtohinnoitteludokumentoinnin tilanne tutkimuksen aloitushetkellä käsitellään tutkimuksen lähtötilanteen selvittämiseksi.

6.7 Toimintoanalyysi

Tämä alaluku käsittelee kohdeyrityksen analysointia organisaatorakenteen, markkina-aseman, etuyhteysliiketoimien, taloudellisten olosuhteiden ja vertailuanalyysin näkökulmasta. Siirtohinnoittelumenetelmän valinta tehdään liiketoiminnan arvioinnin, toiminto- ja vertailuanalyysin perusteella. Parhaiten soveltuvan menetelmän valinta perustuu OECD:n siirtohinnoitteluohjeistuksen pohjalta tehtyyn arvioon koko yrityksen toiminnasta. Valinnan on myös ihanteellisinta yrityksen kannalta olla pysyvä hinnoitteluratkaisu sisäisen kaupan dokumentoinnin päivitystarpeen minimoimiseksi.

6.7.1 Organisaatorakenne

Organisaatorakenteet esitetään organisaatiokaavioilla, joista ilmenevät eri liiketoimintasegmentit ja kohdeyrityksen toiminnan järjestäytyminen yhtiön sisällä. Organisaatiokaavioita on kolme, ja ne havainnollistavat emoyhtiön ja tytäryhtiöiden toimintaa.

6.7.2 Markkinatilanne ja kilpailijat

Markkinoita koskevaa osiota varten on haastateltu kohdeyrityksen myynti- ja markkinoitijohtajaa. Tässä kappaleessa selitetään yrityksen markkina-alue ja eritellään lisäksi maat, joiden kanssa se pääasiallisesti käy kauppaa. Tuotteiden ja palveluiden menekkiin vaikuttavia tekijöitä ja yrityksen markkinaetuja käydään tässä yhteydessä läpi. Osio sisältää lisäksi merkittävimpien kilpailijoiden kuvauksen.

6.7.3 Etuyhteysliiketoimet ja niihin liittyvät riskit ja olosuhteet

Konsernin sisäisten liiketoimien ja strategioiden esittelyllä luodaan pohjaa toimintanalyysin suorittamiselle. Tässä kappaleessa tehdään katsaus sisäisen kaupankäynnin tuotteisiin, transaktioiden määrään, tuotanto- ja toimitusketjuun sekä strategiaan. Riskit ja vastuut eritellään myös etuyhteysliiketoimien osalta.

6.7.4 Vertailuanalyysi

Vertailuanalyysillä on tarkoitus osoittaa tutkittavien liiketoimien ja verrokkina käytettävän liiketoimien vertailukelpoisuus. Vertailukelpoisuus edellyttää molempien liiketoimien tapahtuvan mahdollisimman samankaltaisissa taloudellisissa olosuhteissa ja kauppaa käytävän samankaltaisilla tuotteilla. Tässä työssä vertailuanalyysiä varten on valittu sisäinen verrokki ja sen kelpoisuus on myös perusteltu tässä yhteydessä.

Vertailuanalyysissä suositellaan käytettäväksi sisäistä verrokkia. Verrokin valintaan vaikuttaa myös ulkoisten verrokkien käytön edellytykset tiedonhankinnassa. Konsernin ulkopuolisten yritysten välisistä liiketoimista on usein hankala koota tarvittavia tietoja, koska yritykset eivät useinkaan anna julkisuuteen vertailuanalyysin edellyttämiä tietoja. Myös tietopankkien käyttö on yleensä maksullista. OECD:n siirtohinnoitteludokumentaatio-ohjeissa määritellyt ehtoja verrokkiliiketoimen vaatimuksista on hyvin haastavaa täyttää yksityiskohtaisen tarkasti. Opinnäytetyössä käytössä olevien resurssien puitteissa on valittu mahdollisimman hyvin ohjeistusta vastaava verrokkiliike-

toimi tutkimuksen tueksi. Täten opinnäytetyössä päädyttiin käyttämään sisäistä verrokia, jonka liiketoimen ominaisuudet vastaavat tutkimuksen kohteena olevaa liiketoimea.

6.7.5 Toimintoanalyysin johtopäätökset

Toimintoanalyysin tarkoituksena on valita konsernin toimintaan sopiva siirtohinnoittelumenetelmä. Menetelmän valinnassa yhtenä tärkeimmistä lähtökohdista on luonnollisesti kohdeyrityksen oma näkemys liiketoimintansa kuvauksen esittämisessä siirtohinnoitteludokumentaatioissa. Yrityksen toiminnan kokonaisuuden tarkastelussa täytyy lisäksi ottaa huomioon, mikä siirtohinnoittelumenetelmä yritykselle vallitsevissa olosuhteissa sopii parhaiten ja vastaa veroviranomaisten vaatimuksia. Tämä kappale sisältää myös eri siirtohinnoittelumenetelmien sopivuuden arvioinnin yrityksen sisäiseen liiketoimintaan suhteutettuna.

6.8 Kohdeyrityksen siirtohinnoittelumenetelmä ja sen dokumentointi

Kohdeyritykselle sopivimmaksi vaihtoehdoksi toiminto- ja vertailuanalyysin pohjalta osoittautui liiketoimintomarginaalimenetelmä, jonka periaatteet on kuvattu tämän työn teoriaosion luvussa 4.4. Siirtohinnoittelun dokumentoinnin vaatimukset ovat nousseet enenevässä määrin esille veromenettelylain tarkentuessa siirtohinnoittelun osalta sekä veroviranomaisten kiinnittäessä yhä enemmän huomiota kansainvälisten konsernien sisäisissä liiketoimissa käytettyjen hintojen markkinaehtoisuuteen. Tässä työssä on laadittu kohdeyrityksen dokumentaatiota varten siirtohinnoittelumenetelmän perustelut, sekä menetelmän valinnan edellytyksenä oleva liiketoiminnan kuvaus sekä vertailu- ja toimintoanalyysi. Opinnäytetyön tuotoksena valmistunut dokumentaatio voidaan liittää kohdeyrityksen veroviranomaisille esitettävään materiaaliin, josta ilmenee yrityksen toiminta, siirtohinnoittelun periaatteet sekä perusteet valitun siirtohinnoittelumenetelmän käytölle.

Dokumentaatio laaditaan kohdeyritykselle englanniksi, jotta sitä voidaan käyttää myös tytäryhtiön dokumentaation osana. Se koostuu yritykselle kootusta master filesta, johon toimintoanalyysi perustuu. Siitä ilmenevät organisaatorakenne, liiketoiminnan kuvaus, aineettoman omaisuuden kuvaus, selvitys rahoitustoiminnasta sekä tilinpäätöstiedot. Lisäksi dokumentaatioon kuuluu vertailuanalyysi sisäisenä verrokkina käytetystä liiketoimesta.

Master file -osiossa esitellään aluksi yleisesti konsernin toiminta, jonka jälkeen kuvataan kohdeyrityksen organisaatio selvittämällä siihen kuuluvat liiketoimintasegmentit sekä myynnin, hankinnan, tuotannon ja hallinnon sijoittuminen tähän kokonaisuuteen. Kokonaiskuvan hahmottamiseksi organisaatorakenne on kuvattu kaavion avulla. Myös tytäryhtiöiden toiminnallinen järjestäytyminen ja niiden organisaatiokaaviot esitellään. Tämän jälkeen kuvataan perusteellisesti kohdeyrityksen eri toimintasegmentit ja niiden operaatiot. Sitä seuraa selvitys yrityksen valmistamien tuotteiden ominaisuuksista ja sen tarjoamien palveluiden sisällöstä.

Kohdeyrityksen markkina-alue ja tuotteiden menekkiin vaikuttavat tekijät esitetään myös master filen osana. Tässä yhteydessä kuvataan lisäksi yrityksen kilpailijoita ja sen markkina-asemaa niihin nähden. Opinnäytetyön kannalta yksi tärkeimpiä asioita on sisäisten transaktioiden ja toimintojen riskien jakautumisen yksityiskohtainen selvittäminen. Tämän jälkeen suoritetaan vertailuanalyysi vertailuun valitusta liiketoimesta ja osoitetaan verrokin olevan hyväksyttävä siirtohinnoittelumenetelmän soveltamiseen. Lopuksi esitellään sisäisten liiketoimien markkinaehtoisuuden osoittamiseen valittu siirtohinnoittelumenetelmä ja perustellaan se johdonmukaisesti.

7 YHTEENVETO

Siirtohinnoitteludokumentaation päivittäminen on kohdeyrityksessä ajankohtaista, koska vuoden 2017 alusta lähtien ovat uudet veromenettelylain muutokset tulleet voimaan. Nämä muutokset koskevat siirtohinnoitteludokumentaatio-ohjeiden tarkentamista hallituksen esityksen mukaiseen muotoon. Käytännössä tämä tarkoittaa OECD:n määrittelemän ohjeistuksen soveltamista Suomen oloissa. Veroviranomaiset ovat siksi enenevässä määrin kiinnostuneita konsernien siirtohinnoitteludokumentaatioiden pätevydestä. Näistä syistä sekä toiminnan selkeyttämiseksi kirjalliseen muotoon, kohdeyrityksessä haluttiin nyt saattaa siirtohinnoittelun dokumentaatio ohjeistuksen vaatimuksia vastaavalle tasolle. Tässä tutkimuksessa keskityttiin varsinaisen siirtohinnoittelumenetelmän valintaan ja perusteluihin yrityksen dokumentaatiota varten, mutta samalla työ vaati myös erillisen toimintakuvauksen ja vertailuanalyysin laatimista opinäytetyössä. Yrityksen käyttöön helpoimmin sovellettavaksi menetelmäksi valittiin teorian ja haastatteluiden pohjalta liiketoimintomarginaalimenetelmä. Sen avulla kohdeyritys pystyy osoittamaan markkinaehtoisuuden toteutuvan siirtohinnoitteludokumentaatioissaan.

Jatkotutkimusaiheita nousi esiin tutkimustiedon karttuessa kohdeyrityksestä. Emoyhtiöllä on myös muunlaisia sisäisiä transaktioita kuin pelkästään tässä tutkimuksessa tarkastellut etuyhteysliiketoimet. Näiden liiketoimien siirtohinnoittelumenetelmiä olisi mahdollista tutkia nyt jo olemassa olevaan tietoon perustuen sekä kokoamalla uutta yksityiskohtaisempaa tietoa selvityksen tueksi. Tämän lisäksi maakohtaisen raportin laatimiseen tähtäävä tutkimus olisi hyödyllinen ja tarkentava lisä siirtohinnoitteludokumentaation toiminnan selkeyttämiseksi. Dokumentaatiota voisi täydentää myös tutkimalla tarkemmin laskentaperiaatteita sekä esittämällä ja perustelemalla siirtohintojen laskentaan käytettyjä laskutoimituksia. Näihin jatkotutkimusehdotuksiin perehtymällä dokumentaatiosta voitaisi jatkossa muodostaa erittäin kattava ja johdonmukainen kokonaisuus.

LÄHTEET

Agnes, W.Y. Lo, Hung Chan, K., Phyllis & L.L. Mo. 2015. An empirical analysis of the changes in tax audit focus on international transfer pricing. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. Vol 24, 94–104.

Alder & Sound. 2014. Mastering the high-wire act. Kiinteät toimipaikat kansainvälisessä verotuksessa. Seminaarin agenda. Viitattu 23.8.2017. http://www.aldersound.fi/BAAS_20140917_Slides.pdf

Auressalmi, T., 2014. Markkinaehtoinen korko siirtohinnoittelussa. Edilex. Viitattu 22.8.2017. https://www.edilex.fi/acta_legis_turkuensia/14606.pdf

Baker & McKenzie International. 2011. *European Transfer Pricing Handbook*. Vienna. Baker & McKenzie.

Bergmann, H., Greiner, C. & Jaspers, P. 2011. *Kansainvälistyvä yritys. Laki- ja vero-opas*. Helsinki. CC Lakimiesliiton kustannus.

Borkowski, S. 1997. The Transfer Pricing Concerns of Developed and Developing Countries. *The International Journal of Accounting*. Vol. 32, No. 3, 321–336.

Borkowski, S. 2010. Transfer pricing practices of transnational corporations in PATA countries. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. Vol. 19, 35–54.

Cecchini, M., Leitch, R. & Strobel, C. 2013. Multinational transfer pricing: A transaction cost and resource based view. *Journal of Accounting Literature*. Vol 31, 31–48.

Colliander, A. 1997. *Siirtohinnoitteluperiaatteet monikansallisia yrityksiä ja verohallintoja varten*. Helsinki. Edita.

Emmanuel, C. R. & Mehafdi, M. 1994. *Transfer Pricing. The management accounting and finance series*. London. Academic Press Ltd.

Ernst & Young Global Limited. 2010. 2010 Global Transfer Pricing Survey. Addressing the challenges of globalization. Viitattu 17.8.2017. [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_transfer_pricing_survey_-_2010/\\$FILE/2010-Globaltransferpricingsurvey_17Jan.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_transfer_pricing_survey_-_2010/$FILE/2010-Globaltransferpricingsurvey_17Jan.pdf)

Haapaniemi, J. 2015. Siirtohinnoittelu ja markkinaehtoperiaate pienen ja keskisuuren yrityksen verotuksessa. Oulun kauppakamari. Viitattu 22.8.2017. <http://jasentiedote.fi/fi/jasentiedote/oulu-kauppakamari/2015/6/siirtohinnoittelu-ja-markkinaehtoperiaate-pienen-ja-keskisuuren/>

HE 142/2016 vp. 2016. Hallituksen esitys.

Helminen, M. 2009. Kansainvälinen tuloverotus. Helsinki. Edita.

Helminen, M. 2012. EU-vero-oikeus. Helsinki. Talentum.

Hiltunen, L. 2017. Graduaineiston analysointi. Luentomateriaali. Jyväskylän yliopisto. Viitattu 6.1.2017. http://www.mit.jyu.fi/ope/kurssit/Graduryhma/PDFt/aineiston_analysointi2.pdf

Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2008. Tutkimushaastattelu. Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki. Gaudeamus.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2007. Tutki ja kirjoita. 13. uudistettu painos. Helsinki. Kustannusosakeyhtiö Tammi.

Hornigren, C., Datar, S. & Rajan, M. 2015. Cost Accounting. A Managerial Emphasis. Fifteenth edition. Essex. Pearson Education Limited.

Hussein, M., Kraten, M., Seow, G. & Tam, K. 2017. International Journal of Accounting. Article in press.

Immonen, R. 2014. Markkinaehtoperiaate PK-yrityksen verotuksessa. Viitattu 24.8.2017. <http://www.lrhto.fi/artikkelit/vero-oikeus/markkinaehtoperiaate-pk-yrityksen-verotuksessa/>

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

Järvikare, T. 2014. Yritysten siirtohinnoittelu ei ole veronkiertoa. Keskuskaupkamari. Viitattu 21.8.2017. <https://kauppakamari.fi/2014/02/05/yritysten-siirtohinnoittelu-ei-ole-veronkiertoa/>

Karjalainen, J. & Raunio, M. 2007. Siirtohinnoittelu. Helsinki. WSOYpro.

Kemell, A., Koskinen, S. & Laaksonen, S. 2007. Siirtohinnoittelun dokumentointi. Muistio. Verohallinto. Viitattu 22.8.2017. <https://www.vero.fi/contentassets/ce4fe573bbd743a3bb65c38b429bcd5b/4030.pdf>

Kohdeyrityksen myynti- ja markkinointijohtaja. Haastattelu 15.5.2017.

Kohdeyrityksen talousjohtaja. Haastattelu 11.5.2017.

Kohdeyritys. 2016a. Tilinpäätös 1.1.–31.12.2016.

Kohdeyritys. 2016b. Toimintakertomus tilivuodelta 2016.

- Kohdeyritys. 2017a–x. Viitattu 29.8.2017. Kohdeyrityksen verkkosivut.
- Kohdeyritys. 2017y. Yrityksen oma tietokanta. Organisaatiokaaviot.
- Koskinen, K. & Vehmanen, P. 1997. Tehokas kustannushallinta. Helsinki. WSOY.
- Kujanpää, E. & Äimä, K. 2013. Kasvuyrityksen kansainvälinen tuloverotus. Helsinki. Lakimiesliiton kustannus.
- Kukkonen, M. & Walden, R. 2010. Konsernin verosuunnittelu. Helsinki. WSOYpro Oy.
- L 18.12.1995/1558. Laki verotusmenettelystä. Säädös säädöstietopankki Finlexin sivuilla. Viitattu 30.8.2017. <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1995/19951558>
- Linnakangas, E. & Myrsky, M. 2009. Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus. Helsinki. Talentum.
- Mehtonen, P. 2005. Siirtohinnoittelu, tuloverotus ja konsernistrategiat. Helsinki. Edita.
- Neighbour, J. 2008. Transfer pricing: Keeping it at arm's length. Viitattu 18.8.2017. http://oecdobserver.org/news/archivestory.php/aid/670/Transfer_pricing:_Keeping_it_at_arms_length.html
- OECD. 2015. Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Viitattu 19.3.2017. http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report_9789264241480-en#page1
- OECD. 2017. Glossary of Tax Terms. Viitattu 24.8.2017. <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>
- PricewaterhouseCoopers LLP. 2012. International transfer pricing 2012. Viitattu 24.8.2017. http://download.pwc.com/ie/pubs/2012_international_transfer_pricing.pdf
- PricewaterhouseCoopers Oy. 2017. OECD:ltä siirtohinnoittelua koskevia ohjeita ja ohjeluonnoksia. Viitattu 18.8.2017. <https://uutishuone.pwc.fi/oecdltasiirtohinnoittelua-koskevia-ohjeita-ja-ohjeluonnoksia/>
- Raunio, M., Romppainen, L., Ukkola, O. & Kotiranta, K. 2014. Varojen jakaminen ja verotus osakeyhtiössä. Helsinki. KHT-Media.

Remes, M. 2013. Siirtohinnoittelun vaikea osa-alue saa uudet ohjeet. KPMG. Uutiset ja julkaisut. Viitattu 23.8.2017. <https://home.kpmg.com/fi/fi/home/uutiset-ja-julkaisut/2013/02/view-1-2013-siirtohinnoittelu.html>

Sandelin, E. 2012. Nettivieraana Tax Partner Eric Sandelin: Siirtohinnoittelu - Mistä on kysymys. Edilex. Viitattu 24.8.2017. <https://www.edilex.fi/uutiset/33351?allWords=siirtohinnoittelu&offset=21&perpage=20&sort=relevance&searchSrc=1&advancedSearchKey=543519>

Sikka, P. & Wilmott, H. 2010. The dark side of transfer pricing: Its role in tax avoidance and wealth retentiveness. *Critical Perspectives an Accounting*. Vol. 21, 342–356.

Suomen ulkoasiainministeriö. Suomen pysyvä edustusto OECD:ssä ja UNESCO:ssa. 2017. Viitattu 22.8.2017. <http://www.finlandunesco.org/Public/Default.aspx>

Talentum pro. 2016. Siirtohinnoittelun dokumentointi käytännössä. Lakimiesliiton koulutusmateriaali. Helsinki. Talentum Media Oy.

Tilastokeskus. 2017. Käsitteet. Konserni. Viitattu 22.8.2017. <http://www.stat.fi/meta/kas/konserni.html>

Tytäryhtiön toimitusjohtaja. Haastattelu 19.5.2017.

Valtioneuvosto. 2014. Siirtohinnoittelu. Opas kansainvälistyvälle yritykselle. Valtioneuvoston kanslian julkaisusarja, 7/2014. Viitattu 21.8.2017. http://vnk.fi/documents/10616/1098657/J1714_Team+Finland+Siirtohinnoitteluopas_net.pdf/377884d6-50bd-4806-84ea-6ad4006a814e?version=1.0

Valtioneuvosto. 2016. Valtiovarainministeriö. Hallituksen esitys. Valtioneuvoston yleisistunto 15.9.2016. Viitattu 17.3.2017. <http://valtioneuvosto.fi/paatokset/paatos?decisionId=0900908f804deb08>

Verohallinto. 2016. Siirtohinnoittelu. Viitattu 12.12.2016. https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Siirtohinnoittelu

Verohallinto. 2016. Siirtohinnoittelun dokumentointi. Viitattu 12.12.2016. https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Siirtohinnoittelu/Siirtohinnoittelun_dokumentointi

Verohallinto. 2016. Siirtohinnoittelun dokumentointivelvollisuus. Viitattu 17.3.2017. [https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Siirtohinnoittelu/Siirtohinnoittelun_dokumentointi/Siirtohinnoittelun_dokumentointivelvolli\(39239\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Siirtohinnoittelu/Siirtohinnoittelun_dokumentointi/Siirtohinnoittelun_dokumentointivelvolli(39239))

Verohallinto. 2017. Siirtohinnoittelu. Viitattu 22.8.2017. <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/siirtohinnoittelu/>

Ylinen, M. 2017. Laadullinen tutkimus. Tutkimusmenetelmät ja raportointi. Luennot. Vaasan ammattikorkeakoulu.

Yritys- ja yhteisötietojärjestelmä. 2017. Viitattu 29.8.2017. [https:// www.ytj.fi](https://www.ytj.fi)

KÄSITTEET

Siirtohinnoittelu

Siirtohinnoittelu tarkoittaa konserniyhtiöiden keskinäisten liiketoimien hinnoittelua. (Verohallinto 2017.)

Konserni

Konserni muodostuu emoyrityksestä ja sen yhdestä tai useammasta tytäryrityksestä. Emoyritys käyttää määräysvaltaa yksin tai yhdessä tytäryritystensä kanssa yhteen tai useampaan konserniin kuuluvaan tytäryritykseen. (Tilastokeskus 2017.)

Siirtohinnoitteludokumentointi

Siirtohinnoitteludokumentointi on verovelvollisen kokoama kattava kuvaus etuyhteydessä tehtyjen liiketoimien hinnoittelusta markkinaehtoperiaatteen mukaisesti. (Kemell, Koskinen, Laaksonen 2007, 5.)

Markkinaehtoperiaate

Markkinaehtoperiaate on määritetty useiden valtioiden verotukseen liittyvässä lainsäädännössä ja sopimuksissa. Periaate edellyttää konsernin sisäisten yritysten välisten liiketoimien perustuvan samanlaisiin sopimusehtoihin kuin toisistaan riippumattomien yritysten vastaavat liiketoimet perustuisivat. (Valtioneuvosto 2014, 11.)

Etuyhteys

Yritysten välillä katsotaan vallitsevan etuyhteyssuhde, kun ne kuuluvat samaan konserniin. (Haapaniemi 2015.)

Etuyhteystoimi

Etuyhteystoimi tarkoittaa kahden etuyhteyssuhteessa olevan yhtiön välisiä liiketoimia. (OECD 2017.)

Erillisyhtiöperiaate

Erillisyhtiöperiaate tarkoittaa konserniin kuuluvien yritysten tarkastelua itsenäisinä yhtiöinä verotuksessa. (Auressalmi 2014, 124.)

Sisäinen verrokki

Sisäisellä verrokillä viitataan vertailuanalyysissä vertailukohteena olevaan liiketoimeen, jonka toinen toimija on osa tarkasteltavan yhtiön konsernia. (Raunio, Romppainen, Ukkola & Kotiranta 2014, 153.)

Ulkoinen verrokki

Ulkoinen verrokki tarkoittaa vertailuarvioinnin vertailukohteena käytettävää liiketoimea, jonka osapuolet ovat keskenään riippumattomia yrityksiä. (Immonen 2014.)

Kiinteä toimipaikka

Kiinteä toimipaikka on yrityksen kiinteä liikepaikka, joka on perustettu toiseen maahan kuin sen pääkonttori. Sivuliikkeeseen on sijoitettu yhtiön liiketoimintaa osaksi tai kokonaan ja sitä verotetaan lähtökohtaisesti omassa sijaintivaltiossaan. (Alder & Sound 2014, 6–7.)

OECD

OECD on lyhennys sanoista Organisation for Economic Co-operation and Development ja tarkoittaa suomeksi Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestöä. Sen globaalina tavoitteena on edesauttaa vankkaa talouskasvua, työllisyyttä ja hyvinvointia. (Suomen ulkoasiainministeriö 2017, OECD 2017.)

HAASTATTELUKYSYMYKSET

1. Mitä tuotteita ja palveluita yritys myy konsernin sisäisesti?
2. Löytyykö sisäisille liiketoimille tällä hetkellä verrokkiliiketoimea siirtohinnoitteludokumentaatiota varten?
3. Määritelläänkö tuotteille ja palveluille yhteinen siirtohinnoittelumenetelmä?
4. Millä tavalla siirtohinnoittelu toteutetaan tällä hetkellä?
5. Millaisia riskejä nykyisessä siirtohinnoittelun toteutustavassa on?
6. Minkälaisia varoja, velkoja ja riskejä arvoketjuun liittyy?
7. Millaista toimintaa tytäryrityksillä on?
8. Mitkä asiat vaikuttavat tuotteiden ja palveluiden menekkiin?
9. Mikä on sisäisten transaktioiden määrä vuodessa?
10. Minkälainen ERP-järjestelmä yrityksellä on käytössä ja mistä sitä johdetaan?
11. Mitkä yhtiöt ovat yrityksen pääasiallisia kilpailijoita?
12. Mikä on yrityksen asema kilpailijoihin nähden markkinoilla?
13. Mitkä ovat yrityksen valttikortit kilpailijoihin verrattuna?
14. Onko kilpailuasetelmissa odotettavissa muutoksia lähitulevaisuudessa?
15. Minkälaisia sisäisesti ostettuja tuotteita tytäryhtiö myy loppuasiakkaalle?
16. Kuinka paljon voittoa tytäryhtiö saa loppuasiakkaalle myydyistä tuotteista?
17. Minkälaisia asiakasyrityksiä tytäryhtiöllä on?

MASTER FILE

1. General Description of Business

2. Organization

3. Description of Business

3.1 Business Segments

3.2 Solutions

3.3 Services

4. Description of Intangibles

5. Description of Financing

6. Market and Competitors

7. Internal Transactions and Economic Circumstances

8. Financial Statement