



LAUREA
AMMATTIKORKEAKOULU
Yhdessä enemmän

Siirtohinnoittelun muutosvaatimusten vaikutus Yritys X:n master file -dokumenttiin

Juhola, Tiina

2017 Laurea



Laurea-ammattikorkeakoulu

LAUREA
AMMATTIKORKEAKOULU

Yhdessä enemmän

Siirtohinnoittelun muutosvaatimusten vaikutus Yritys X:n master file -dokumenttiin

Tiina Juhola
Liiketalous
Opinnäytetyö
Helmikuu, 2017

Juhola, Tiina

Siirtohinnoittelun muutosvaatimusten vaikutus Yritys X:n master file -dokumenttiin

Vuosi 2017 Sivumäärä 34

Siirtohinnoittelu on kiinteä osa kansainvälistä verotusta, sillä rajat ylittävissä konsernin sisäisissä liiketoimissa täytyy pystyä määrittämään mihin valtioon tulo syntyy ja missä sitä näin ollen verotetaan. Jos tulonsaaja ja veronmaksaja poikkeavat toisistaan syntyy kahdenkertainen tai nollaverotus, jolloin konserni maksaa veroja useampaan maahan tai se ei maksa tuloaan veroja lainkaan. Siirtohinnoittelun dokumentoinnilla todennetaan verottajalle markkinaehtoperiaatteen toteutuminen yrityksen liiketoimissa.

Hallitus on esittänyt lakiehdotuksen, jonka mukaan siirtohinnoittelun dokumentointiin tulisi muutoksia. Tämän opinnäytetyön tavoitteena on ollut selvittää, mitä muutokset ovat ja mitä toimenpiteitä ne aiheuttavat toimeksiantajan nykyiseen master file -dokumenttiin. Työ on tehty toimeksiantajana suomalaiselle yritykselle, jolla on yhdeksän tytäryhtiötä.

Teoreettisena viitekehyksenä on käytetty kirjallisuutta ja sähköisiä lähteitä, jotka liittyvät siirtohinnoitteluun ja siirtohinnoittelun dokumentointiin. Teoria perustuu lakeihin ja verosopimuksiin, joten ne eivät poikkea eri lähteitä tarkastellessa. Tietoperustassa tutustutaan siirtohinnoittelun säädöksiin ja lainsäädäntöön sekä niihin liittyviin käsitteisiin ja menetelmiin.

Tutkimusmenetelmänä tässä tutkielmassa on käytetty dokumenttianalyysiä ja sen sisältämää sisällönanalyysiä, jotka ovat kvalitatiivisia tutkimusmenetelmiä. Tarkoituksena oli selvittää, mihin uudet vaatimuksen siirtohinnoittelun dokumentoinnissa perustuvat ja mitkä ovat niiden taustat, jotta saadaan ymmärrys uusille vaatimuksille ja niiden analysoinnille. Tutkimuksessa verrattiin Yritys X:n nykyistä master file -dokumenttia muutosvaatimukseen ja niiden pohjalta luotiin ohjeistus lisäyksistä, joita dokumenttiin tulee tehdä.

Jos hallituksen ehdottamat muutokset lakiin tulevat voimaan, Yritys X:n on pakko muuttaa master file -dokumentti vastaamaan uusia vaatimuksia. Toimeksiantajan päätettäväksi jää, miten se haluaa toteuttaa muutokset. Kehitysehdotuksena on tiedostojen siirtäminen nykyiseltä verkkolevyltä Microsoft SharePoint Online -pilvipalveluun. Kehitysehdotuksen toteutus jää myös toimeksiantajan arvioitavaksi.

Asiasanat: siirtohinnoittelu, siirtohinnoittelun dokumentointi, master file, dokumenttianalyysi

Juhola, Tiina

Impacts of the new transfer pricing requirements on the master file document of Company X

Year	2017	Pages	34
------	------	-------	----

Transfer pricing is an important part of international taxation as cross-border intra-group transactions have to be able to be determined in the country where the income comes from and where the taxes must be paid to. If the income recipient and the taxpayer differ a double or zero taxation may occur, in which the group pays taxes to more than one country or it does not pay taxes at all. Companies must verify to the tax authorities that the arm's length principle is being used in their transactions by doing the transfer pricing documentation after every fiscal year.

The government has proposed a bill that would change the requirements on transfer pricing documentation. The aim of this thesis was to find out what the changes are and what actions they will cause to Company X's current master file document. The work has been commissioned by a Finnish company that has nine subsidiaries.

Literature and electronic sources associated with transfer pricing and transfer pricing documentation are used as the theoretical framework. The theory is based on the laws and tax treaties, so they do not differ in various different sources. The available knowledge base introduces the transfer pricing regulations and legislation, as well as the related concepts and methods.

The research methods used in this thesis project were document analysis and content analysis, which are qualitative research methods. The aim was to find out what the new requirements on transfer pricing documentation are based on and what the backgrounds are, in order to obtain understanding of the new requirements and to make analyzing them easier. The study compared the Company X's current master file document to the new requirements and based on these created a guideline of the additions that must be made.

If the changes proposed by the government come into force, Company X will be forced to change the master file document to meet the new requirements. The principal must decide itself how it wants to implement the changes. A development proposal is to transfer files from the current network drive to Microsoft SharePoint Online cloud service. Implementation of the development proposal must also be reviewed by the case company.

Keywords: transfer pricing, transfer pricing documentation, master file, document analysis

Sisällys

1	Johdanto	6
1.1	Tausta ja tavoitteet	6
1.2	Työn toteutus	8
1.2.1	Tutkimusongelma.....	9
1.2.2	Tutkimusmenetelmä	9
2	Siirtohinnoittelu ja siirtohinnoittelun dokumentointi	9
2.1	Siirtohinnoittelu	9
2.1.1	Markkinaehtoperiaate ja etuyhteys	10
2.1.2	Lainsäädäntö ja ohjeistukset siirtohinnoitteluun.....	11
2.1.3	Siirtohinnoitteluoikaisu ja veronkorotus	12
2.1.4	Siirtohinnoittelumenetelmät	14
2.2	Siirtohinnoittelun dokumentointi.....	15
2.2.1	Siirtohinnoittelun dokumentoinnin tarkoitus	16
2.2.2	Velvollisuus siirtohinnoittelu dokumentointiin	16
2.2.3	Dokumentoinnin sisältö ja laadinta	16
3	Tutkimus - Muutosvaatimukset	18
3.1	OECD:n toimenpide 13	21
3.2	Hallituksen esitys.....	22
3.3	Vaikutus Yritys X:n dokumentointiin.....	23
3.4	Kehitysehdotukset	26
4	Yhteenveto	27
4.1	Työn arviointi	29
4.2	Tutkimuksen luotettavuus	29
4.3	Johtopäätökset	30
	Lähteet	31
	Kuviot..	33
	Taulukot	34

1 Johdanto

Siirtohinnoittelun juuret voidaan katsoa löytyvät jo 1900-luvun alkupuolelta. Ensimmäisen maailmansodan aikaan vuonna 1915 Iso-Britanniassa laadittiin siirtohinnoittelusta ensimmäiset säädökset, jotta pystyttiin estämään verokeinottelu sotatoimien rahoituksessa. Tarkoituksena oli estää konsernien sisäisellä hinnoittelulla tapahtuva manipulointi, jolloin verotulot siirtyivät matalamman verokannan maihin. Iso-Britanniaa seurasi Yhdysvallat, jossa ensimmäiset säädökset astuivat voimaan vuonna 1917. Pian näiden jälkeen siirtohinnoittelusäädökset jäivät taka-alalle. (Karjalainen & Raunio 2007, 14-15.)

1970-luvulla siirtohinnoittelu nousi taas esille, kun tekniikan ja tietoliikenneyhteydet kehittivät. Kehittyneissä maissa korkeat verokannat ajoivat yrityksiä etsimään verokeitaita, mikä puolestaan sai valtiot etsimään keinoja niiden rajoittamiseksi. OECD (Organization for Economic Cooperation and Development) tutki aihetta ja vuonna 1979 se nousi siirtohinnoittelussa keskeiseen rooliin. Sen julkaisemat raportit vuosina 1979 ja 1984 kannustivat markkinaehtoperiaatteen käyttämiseen. Markkinaehtoperiaate on ollut Suomen lainsäädännössä jo vuodesta 1965 asti (KPMG 2012, 30). Vuonna 1995 OECD julkisti täysin uudistuneet siirtohinnoitteluohjeet, jotka toimivat edelleen pohjana monien valtioiden säädöksille. (Karjalainen & Raunio 2007, 15.)

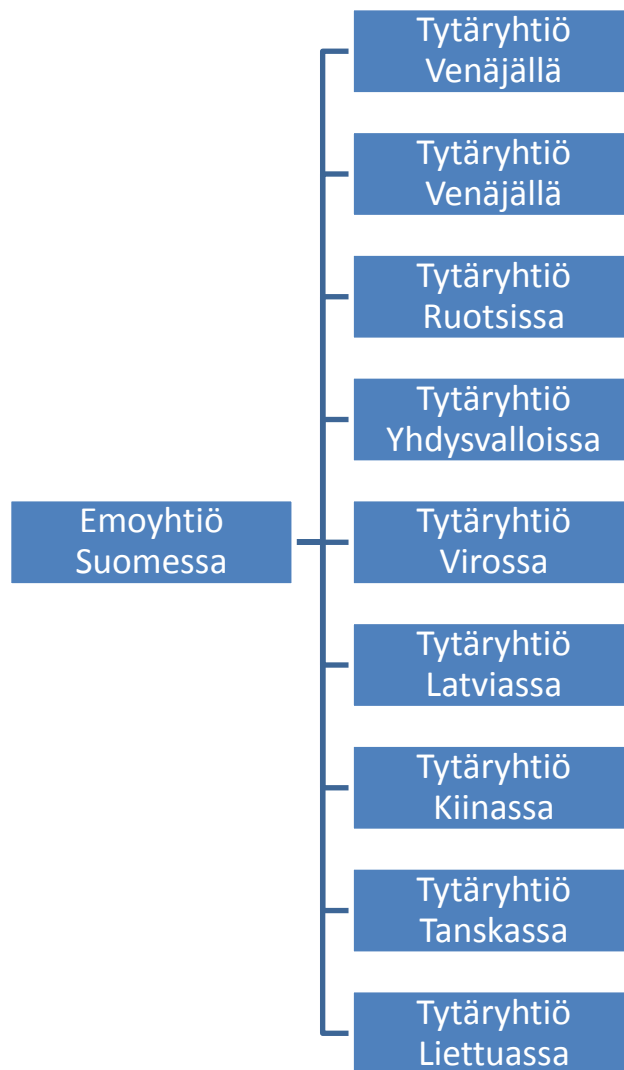
Suomessa käytössä oleva ohjeistus siirtohinnoittelun dokumentaatiolle tuli voimaan 1.1.2007. 19.10.2007 Verohallinto julkisti muistion, jonka ohjeita noudattamalla yritykset voivat tehdä Suomen lainsäädännön vaatimukset täyttävän siirtohinnoittelun dokumentoinnin. Yritysten ei siis tule vain huomioida, että hinnat täyttävät markkinaehtoisuuden kriteerit vaan tehdä verottajaa varten dokumentaatio, jolla markkinaehtoisuus todennetaan. (Karjalainen & Raunio 2007, 16.)

Siirtohinnoittelusta ja siirtohinnoittelun dokumentoinnista on kirjoitettu aiemmin paljon artikkeleita. Esimerkiksi Valtioneuvoston kanslia on julkaissut Siirtohinnoittelun oppaan kansainvälisille yrityksille. Artikkeleiden lisäksi aihetta on käsitelty opinnäytetöissä ja pro gradu -tutkielmissa. Tämä opinnäytetyö on toimeksiantajalähtöinen case-tutkimus. Toimeksiantajaa kutsutaan tässä tutkielmassa Yritys X:ksi tai toimeksiantajaksi, koska toimeksiantaja halutaan pitää tunnistamattomana.

1.1 Tausta ja tavoitteet

Hallituksen esityksen mukaan siirtohinnoittelun uudet muutosvaatimukset tulevat ajankohtaisiksi vuonna 2017, joten ajankohta aiheen käsittelylle opinnäytetyössä on tällä hetkellä relevantti. Toimeksiantajan tulisi joka tapauksessa tutustua mahdollisesti uudistuvaan lakiin, jo-

ten aihe opinnäytetyöhön tuli heidän taholtaan. Yritys X:n emoyhtiö sijaitsee Suomessa ja sillä on yhdeksän tytäryhtiötä, jotka on esitetty kuviossa 1. Yritys X:llä on olemassa kattava konsernin master file -dokumentti ja lisäksi Suomen lainsäädännön vaatimukset täyttävä maakohtainen raportti, jota päivitetään vuosittain. Myös tytäryhtiöt tekevät maakohtaisia raportteja. Master file -dokumentissa on kuvattu kaikki rajat ylittävät suhteet ja kerrottu, miten yhtiöt käyvät kauppaa keskenään, ja millä tavoin ne ovat riippuvaisia toisistaan. Opinnäytetyötä tehdessä toimeksiantajan puolelta talousjohtaja sekä kirjanpitoapäällikkö toimivat apuna työn edetessä.



Kuvio 1: Yritys X:n tytäryhtiöt

Siirtohinnoittelun taustalla on kaksi näkökulmaa: Monikansallisen yrityksen sekä valtion näkökulma. Yrityksen näkökulmasta siirtohinnoittelulla voidaan estää kaksinkertainen verotus, jolloin konsernin tuloja verotetaan useassa eri maassa ja tällöin yritys maksaa liikaa veroja.

Toisaalta halutaan estää myös nollaverotus, jolloin yritys ei maksa veroa mihinkään maahan. Verosuunnittelulla yritykset voivat keinotella verojen maksussa. Valtion näkökulmasta halutaan taata, että on olemassa sopimukset, joista selviää, miten verotusmenettely hoituu tilanteissa, joissa tulonsaaja saa tuloja muualla kuin missä sillä on kiinteä toimipaikka. (KPMG 2012, 24.) Suomen valtiolla on vuosittain 320 miljoonan euron veromenetykset, jotka johtuvat yritysten siirtohinnoittelusta (Hänninen 2012).

Työn tavoitteena on tarjota toimeksiantajalle tietoa siirtohinnoittelun uusista vaatimuksista. Työn tulisi olla apuna, kun uudet muutosvaatimukset astuvat voimaan, jotta niiden selvittämiseen ei yrityksessä kuluisi aikaa. Työn edetessä ilmeni, että muutoksia ei tule vain master file -dokumenttiin, vaan myös maakohtaiseen dokumentointiin. Lisäksi yritysten tulee tehdä kokonaan uusi country-by-country-raportti, joka sisältää kuvauksen monikansallisen konsernin tulojen, veronmaksun ja toiminnan jakautumisesta alueellisesti. Maakohtainen dokumentointi sekä country-by-country-raportti rajattiin tämän tutkielman ulkopuolelle. Suunnitelmassa tutkimusmenetelmäksi ajateltiin haastattelua, joka osoittautuikin vääränlaiseksi tiedonkeruumenetelmäksi. Oikealla menetelmällä saatiin luotua toimeksiantajalle yksinkertainen ohjeistus muutosvaatimuksista.

Yritys X hyötyy tästä opinnäytetyöstä siten, että työ tarjoaa valmiiksi yhteen kootun tietopakettin uusista muutosvaatimuksista ja toimenpiteistä, joita yrityksen pitää mahdollisesti tehdä master filen päivittämiseksi. Tämän ansiosta uusien vaatimusten selvittämiseen ei kulu toimeksiantajalta yhtä paljon resursseja. Valmiiksi olemassa olevan master file -dokumentin ansiosta tiedosto on helppo päivittää vastaamaan uusia vaatimuksia. Tarkoituksena on tuottaa sellaista materiaalia, josta toimeksiantaja hyötyy mahdollisimman hyvin.

1.2 Työn toteutus

Tämän opinnäytetyön teoria perustuu lainsäädäntöön ja verosopimuksiin, joten se ei poikkea eri lähteissä. Teoriassa on käytetty myös kansainvälisiä ohjeistuksia siirtohinnoittelusta ja sen dokumentoinnista. Suomen veromenettelylaissa (VML) kerrotaan siirtohinnoittelun dokumentaatiovelvollisuudesta, siirtohinnoitteluvoimakkaisuudesta ja etuyhteisyritysten määritelmästä sekä veronkorotuksista (KPMG 2012, 30-31). Suomen johtaviin asiantuntijaorganisaatioihin kuuluva KPMG on julkaissut vuonna 2012 kattavan oppaan Siirtohinnoittelu käytännössä, jota käytetään yhtenä lähteistään tässä tutkielmassa. KPMG tarjoaa tilintarkastus-, vero- ja lakimiespalveluita ja auttavaa yrityksiä esimerkiksi siirtohinnoittelun dokumentaation laadinnassa. (KPMG 2016.) Verohallinto on 19.10.2007 julkaissut siirtohinnoittelun dokumentointia koskevan muistion, jossa ohjeistetaan laajasti, miten tehdään Suomen lainsäädännön vaatimukset täyttävä siirtohinnoittelun dokumentointi. Ohjeistus pohjautuu hallituksen lakiehdotukseen HE 107/2006 ”Hallituksen esitys Eduskunnalle tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi

lainsäädännöksi” (Finlex 2006). Muistion lisäksi käytetään muuta saatavilla olevaa kirjallisuutta siirtohinnoittelusta ja tutkimuksesta sekä verkkolähteitä. Teoria ja sen tunteminen ovat tärkeä osa tätä opinnäytetyötä, sillä ne tukevat muutosten ymmärtämistä ja auttavat lopullisten kehitys- ja muutosehdotusten laadinnassa, jotta niistä on toimeksiantajalle mahdollisimman paljon konkreettista hyötyä.

1.2.1 Tutkimusongelma

Tämän tutkielman tutkimusongelma oli toimeksiantajalähtöinen. Yritys X halusi selvittää, mitkä ovat siirtohinnoittelun dokumentoinnin uudet muutosvaatimukset ja mikä niiden vaikutus on yrityksen master file -dokumenttiin. Tutkimuskysymyksiä tässä tutkielmassa ovat mitä ovat uudet vaatimukset, miten muutokset eroavat teoriasta ja mitä toimenpiteitä muutokset aiheuttavat toimeksiantajalle.

1.2.2 Tutkimusmenetelmä

Tämän tutkielman tutkimusmenetelmäksi valikoitui dokumenttianalyysi ja sen sisältämä sisällönanalyysi, jotka ovat kvalitatiivisia tutkimusmenetelmiä. Dokumenttianalyysi sisältää sisällönanalyysin lisäksi myös sisällön erittelyn, jonka tarkoituksena on selvittää lukuja ja numeraalisia esiintymiä dokumenteissa. Tässä tutkielmassa ei ollut tarkoitus selvittää numeraalisia ilmentymiä, joten sisällönanalyysi valikoitui käytettäväksi menetelmäksi ja sisällön erittely karsiutui. Tarkoituksena oli selvittää, mihin uudet vaatimuksen siirtohinnoittelun dokumentoinnissa perustuvat ja mitkä ovat sen taustat, jotta saadaan ymmärrys uusille vaatimuksille ja niiden analysoinnille.

2 Siirtohinnoittelu ja siirtohinnoittelun dokumentointi

Siirtohinnoittelu ja siirtohinnoittelun dokumentointi ovat käsitteinä hyvin laajoja. Tässä teoriassa tutustutaan ensin yleisesti siirtohinnoitteluun ennen, kun syvennytään siirtohinnoittelun dokumentointiin ja sen vaatimuksiin. Teoriassa tutustutaan siirtohinnoittelun säädöksiin ja lainsäädäntöön sekä siihen liittyviin käsitteisiin ja menetelmiin. Teorian tunteminen on master file -dokumentin laatimisen kannalta hyvin tärkeää.

2.1 Siirtohinnoittelu

Tässä kappaleessa käsitellään teoriaa siirtohinnoittelusta, joka perustuu lainsäädäntöön ja eri tahojen ohjeistuksiin. Laki on kaikista pakottavin oikeuslähde ja Suomen perustuslaki on kotimaisista oikeuslähteistä se, jonka rajoissa täytyy pysyä. Esimerkiksi Euroopan Unionin siirtohinnoittelu ohjeistukset ohjaavat erimaiden säädöksiä yhtenäiseen suuntaan, mutta eivät kuitenkaan velvoita valtioita toimimaan sen mukaan. Siirtohinnoittelu on kiinteä osa kansainvälistä verotusta, sillä rajat ylittävissä konsernin sisäisissä liiketoimissa täytyy pystyä määrittämään mihin valtioon tulo syntyy ja missä sitä näin ollen verottaa. (KPMG 2012, 21-22.) Jo-

kainen konserniyhtiö on erillinen verovelvollinen ja sen takia onkin tärkeää, että tulot ja menot kohdistetaan sille yhtiölle, jolle ne kuuluvat. Tällöin voidaan määrittää verotettavan tuloisuuden suuruus oikein. Jos tulonsaaja ja veronmaksaja poikkeavat toisistaan syntyy kahdenkertainen tai nollaverotus, jolloin konserni maksaa veroja useampaan maahan tai se ei maksa tulostaan veroja lainkaan. (Kukkonen & Walden 2010, 161.)

Sopimusvaltioiden tulee itse määrittää omassa kansallisessa verolainsäädännössään, milloin jokin tulo on vähennyskelpoista ja milloin ei. Tätä ei ole määritelty kansainvälisissä verosopimuksissa, jotka lähinnä vain jakavat verotusoikeuden sopimuksessa mukana olevien valtioiden kesken. (KPMG 2012, 27.)

2.1.1 Markkinaehtoperiaate ja etuyhteys

Markkinaehtoperiaate on olennaisessa osassa siirtohinnoittelussa ja sitä käytetäänkin siirtohinnoittelun peruseriaatteena. Markkinaehtoperiaatteen ”mukaan etuyhteydessä toisiinsa olevien osapuolten välisissä liiketoimissa on noudatettava ehtoja, joita olisi käytetty toisistaan riippumattomien osapuolten välillä vastaavissa olosuhteissa”. Tämä tarkoittaa sitä, että yrityksen Y on myytävä tytäryhtiölleen Z samalla hinnalla kuin se myisi tuotteita/palveluita itsestään riippumattomalle ulkopuoliselle yritykselle N. (KPMG 2012, 21.)

Markkinaehtoperiaatetta tulee noudattaa sellaisten osapuolten, jotka ovat etuyhteydessä toisiinsa. Usein etuyhteydytykset ovat saman konsernin sisällä toimivia yrityksiä. Etuyhteys syntyy silloin, kun toisella yrityksellä on määräysvalta toisesta yrityksestä (esimerkiksi emoyhtiö ja tytäryhtiö) tai kolmannella osapuolella on määräysvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa (esimerkiksi emoyhtiöllä määräysvalta kahdessa tytäryhtiössä, jolloin sisaryhtiöt ovat etuyhteydessä toisiinsa). Määräysvalta syntyy silloin, kun osapuoli omistaa yli puolet joko toisen osapuolen pääomasta tai osakkeiden tai osuuksien äänimäärästä. Määräysvalta määräytyy myös silloin, jos osapuolella on oikeus nimittää toisen osapuolen hallitukseen tai sitä vastaavaan toimielimeen yli puolet jäsenistä tai, jos liiketoimintaa johdetaan yhdessä osapuolten kesken. Etuyhteyden määritelmä Suomessa on säädetty Veromenettelylain 31.2 §:ssä. (KPMG 2012, 31.) Kansainvälisesti etuyhteys määritellään OECD:n (Organization for Economic Cooperation and Development) malliverosopimuksen 9 artiklassa. Etuyhteys voi olla välitön tai välillinen, mutta se estää verosopimusvaltion verotuksen ulkopuolelle jäävät tulot, silloin kun 9 artiklan ehdot täyttyvät. (Kukkonen & Walden 2010, 168.)

”Liiketoimella tarkoitetaan VML 31 §:ssä kaikkia elinkeinotoiminnassa tai muussa taloudellisessa toiminnassa suoritettuja liiketaloudellisia toimenpiteitä. Liiketoimeksi katsotaan tyypillisten kaupallisten osto- ja myyntitoimien lisäksi myös kaikki rahoitustoimet, aineettoman omaisuuden luovutukset ja muut vastikkeelliset tai ilman vastasuoritusta tehdyt järjestelyt. Esimerkiksi konserniyhtiön vastikkeettomasti muiden

konserniyhtiöiden puolesta suorittamat palvelut kuuluvat säännöksen piiriin.” (KPMG 2012, 38.)

2.1.2 Lainsäädäntö ja ohjeistukset siirtohinnoitteluun

Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön OECD:n tavoitteena on edistää maailmankauppan lisääntymistä ja taloudellista kasvua sen jäsenvaltioiden keskuudessa. Siirtohinnoitteluohje monikansallisille yrityksille on yksi sen ohjeistuksista, jotka auttavat globalisaation mahdollisuuksien hyödyntämisessä ja haittavaikutusten minimoinnissa. Ohje siirtohinnoitteluun on laadittu vuonna 1995 ja se toimii perustana eri maiden omille lainsäädännöille. Jotkut maat, kuten Suomi, ovat ottaneet OECD:n ohjeistuksen omaan lainsäädäntöönsä vain vähäisin muutoksin, kun taas toiset maat ovat soveltaneet enemmän. Suomen ohjeistukset perustuvat OECD:n ohjeistukseen, mutta se ei ole sitova oikeuslähde. Yleisesti kuitenkin OECD:n ohjeistus on sellaisenaan hyväksytty siirtohinnoitteluun. (KPMG 2012, 47.)

Siirtohinnoitteluohjetta on päivitetty vuonna 2010, jolloin sen lukuihin 1-3 tehtiin muutoksia ja lisättiin luku 4. Yhteensä ohjeistus koostuu yhdeksästä luvusta. Ensimmäinen luku käsittelee markkinaehtoperiaatetta ja etuyhteysuhteita verrattuna riippumattomiin osapuoliin. Toisessa ja kolmannessa luvussa käydään läpi siirtohinnoittelumenetelmät ja vertailuanalyysin laadinta. Neljännessä luvussa annetaan ohjeita hallinnollisista menettelytavoista siirtohinnoittelukysymyksissä, sillä niiden avulla voidaan ratkaista kiistoja erimaiden veroviranomaisten välillä. Viides luku sisältää ohjeistusta eri maiden veroviranomaisille dokumenttien laadinnasta, menettelytavoista ja hyödyllisestä informaatiosta dokumentoinnissa. Kuudennessa luvussa käsitellään kysymyksiä aineettomasta omaisuudesta ja seitsemännessä luvussa puhutaan konsernin sisäisten palveluiden erityispiirteistä. Kahdeksas luku käsittää etuyhteysyritysten välillä tehtävät kustannusjakojärjestelmät ja viimeinen, yhdeksäs luku käsittelee markkinaehtoperiaatteen soveltamista konsernin sisäisissä uudelleenjärjestelytransaktioissa. (KPMG 2012, 47-54.)

Euroopan Unionin siirtohinnoitteluohjeistus on jaettu kahteen osaan: EU:n siirtohinnoittelufoorumin ohjeistukseen ja arbitraatiosopimukseen. Arbitraatiosopimus sitoo jäsenvaltioita laillisesti, mutta siirtohinnoittelufoorumin ohjeet ovat vain ohjeita ja suosituksia. Arbitraatiosopimuksen tarkoituksena on estää tulonoikaisun yhteydessä mahdollisesti syntyvä kaksinkertainen verotus toisiinsa etuyhteydessä olevilta yrityksiltä. Suomi on liittynyt EU:n arbitraatiosopimukseen vuonna 1999 ja liittymällä se sitoutui sopimuksen tavoitteeseen, jonka mukaan kiistanalaisissa tilanteissa sopimusvaltioiden päästä yhteiseen ratkaisuun ilman neuvontaavaa toimikuntaa. Siirtohinnoittelufoorumi pyrkii yhtenäistämään siirtohinnoittelunohjeistusta sen jäsenmaissa. Siirtohinnoittelufoorumi koostuu jäsenvaltioiden asettamista edustajista ja 16 asiantuntijajäsenestä. Vuonna 2006 ryhmä hyväksyi siirtohinnoittelun käytännönsäätökäytännöt (EU Transfer Pricing Documentation, EU TPD). (KPMG 2012, 57-59.)

Sitovimmat säännöt ja ohjeet siirtohinnoitteluun ja siirtohinnoittelun dokumentointiin Suomessa tulevat Suomen veromenettelylaista.

Veromenettelylain kohta	Sisältö
VML 14 a-c §	Siirtohinnoittelun dokumentaatiovelvollisuus
VML 31 §	Siirtohinnoitteluoikaisu ja etuyhteysmääritelmä
VML 32§	Veronkorotukset yleisesti ja siirtohinnoittelun dokumentoinnissa

Taulukko 1: Siirtohinnoittelua ja siirtohinnoittelun dokumentointia koskevat pykälät veromenettelylaissa (KPMG 2012, 31.)

Veromenettelylain lisäksi verohallitus julkaisi soveltamisohjeet siirtohinnoittelusta 19.10.2007. Soveltamisohjeet selventävät erityisesti siirtohinnoittelun dokumentoinnin laadintaa ja sisältöä. (KPMG 2012, 30.)

2.1.3 Siirtohinnoitteluoikaisu ja veronkorotus

Tilanteita, joissa voittoa on siirretty eri valtioissa sijaitsevien konserniyhtiöiden välillä, kutsutaan peiteltyksi voitonsiirroksi. Peiteltyä voitonsiirtoa tapahtuu myös silloin, kun etuyhteydessä olevat yritykset eivät noudata markkinaehtoperiaatetta ja käytä hinnoittelussaan markkinaehtoista hintaa. (Kukkonen & Walden 2010, 168.) Jos markkinaehtoperiaate ei täyty, on verotusta oikaistava, jotta voidaan laskea oikea verotettava tulo. Tulonoikaisusta määrätään samassa OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklassa, jossa säädetään etuyhteyden määräytymisperusteetkin. (KPMG 2012, 26.) Suomessa veromenettelylain 31 §:ssä säädetään siirtohinnoitteluoikaisusta tapauksissa, joissa markkinaehtoperiaate ei toteudu. Markkinaehtoperiaatteen noudattamatta jättämisen johdosta yrityksen verotettava tulo jää pienemmäksi tai tappio muodostuu suuremmaksi kuin se olisi, jos markkinaehtoperiaatetta noudatettaisiin. Tällaisissa tapauksissa tuloon lisätään määrä, joka vastaa puuttuvaa tuloa. Tämä tulo on sen suuruisen, mitä olisi kertynyt tilanteessa, jossa etuyhteyksyritysten tilalla olisi ollut toisistaan riippumattomat osapuolet. VML 31 § mukaan tulonoikaisua ei voida tehdä alaspäin eli verotettavaa tuloa ei voida vähentää tilanteessa, jossa sitä on kertynyt liikaa. Siirtohinnoitteluoikaisu tulee tehdä viiden vuoden kuluessa. Laskeminen alkaa päättynyttä verovuotta seuraavan vuoden alusta, mikä tarkoittaa sitä, että vuoden 2015 oikaisu tulee tehdä vuoteen 2021 mennessä. (KPMG 2012, 36-37.)

Tilanteissa, joissa siirtohinnoitteluoikaisulla on lisätty yrityksen verotettavaa tuloa, voidaan määrätä veronkorotus. Veronkorotuksista määrätään VML 32 §:ssä. (KPMG 2012, 38.) Alla olevassa taulukossa esitetään syyt veronkorotuksille ja korotuksien suuruudet.

Veromenettelylain kohta	Selite	Korotus
VML 32 § 1 momentti	Verovelvollinen on ilmoittanut tiedot puutteellisesti tai sisältäen virheitä eikä ole noudattanut korjaamiskehotusta tai verovelvollinen on toimittanut veroilmoituksen tai asiakirjan myöhässä	enintään 150 euroa
VML 32 § 2 momentti	Verovelvollisen toimittama veroilmoitus tai asiakirja on oleellisesti virheellinen tai vaillinainen tai antanut puuttuvat tiedot vasta kehotuksen jälkeen	enintään 800 euroa
VML 32 § 3 momentti	Verovelvollinen on tietoisesti tai törkeästi huolimattomuudesta joutuen antanut väärän asiakirjan tai veroilmoituksen tai ei ole antanut lainkaan veroilmoitusta tai asiakirjaa	enintään 30 prosenttia lisäystä tulosta ja enintään 1 prosentti lisäystä varoista
VML 32 § 4 momentti	Verovelvollinen ei ole toimittanut siirtohinnoittelun dokumentointia tai dokumentointi on oleellisesti virheellinen tai vaillinainen	enintään 25 000 euroa

Taulukko 2: Veronkorotukset

Veronkorotukset perustuvat siihen, että yritys on ilmoittanut tuloistaan tai kuluistaan virheellisesti tai puutteellisesti. Kun arvioidaan veronkorotuksen suuruutta, otetaan huomioon se, onko verovelvollinen pyrkinyt etuyhteyssuhteiden hinnoittelussa markkinaehtoisuuteen. Useimmiten veronkorotukset määrätään VML 32 § 3 momentin perusteella, mutta tilanteissa, joissa verovelvollinen on vilpittömästi pyrkinyt toimimaan markkinaehtoisuuden mukaan, ei hänen voida katsoa toimineen törkeän huolimattomasti. Tällöin veronkorotus määräytyy jonkin toisen kohdan mukaisesti. Siirtohinnoittelun dokumentoinnin veronkorotukseen ei vaikuta se, onko markkinaehtoperiaatetta noudatettu vai ei. (Karjalainen & Raunio 2007, 31-33.)

2.1.4 Siirtohinnoittelumenetelmät

Suomen säädökset siirtohinnoittelumenetelmistä perustuvat OECD:n ohjeisiin, joissa menetelmät jaetaan kahteen ryhmään: perinteisiin liiketoimimenetelmiin ja menetelmiin, jotka testaavat liiketoimen voittotasoa. Ohjeistuksessa suositetaan perinteisiä menetelmiä, joita ovat markkinahintavertailumenetelmä, jälleenmyyntihintamenetelmä ja kustannusvoittolisämenetelmä. Muita menetelmiä ovat liiketoiminnettomarginaalimenetelmä ja voitonjakamismenetelmä, ja niitä voidaan käyttää tilanteissa, joissa perinteisten menetelmien soveltaminen ei ole luontevaa tai niitä ei voida soveltaa lainkaan. (Laaksonen ym. 2007, 36.) Koska kaikki menetelmät eivät sovi kaikkiin tapauksiin, yrityksillä ei ole velvoitetta osoittaa, ettei jokin menetelmä sovellu sen liiketapahtumien arviointiin (OECD 2010, 242). Yritykset voivat käyttää markkinaehtoisuutensa arvioinnissa ja siirtohintojen määrittelyssä mitä tahansa parhaiten soveltuvaa menetelmää, mutta koska liiketapahtumien markkinaehtoisuus arvioidaan OECD:n menetelmien perusteella, tulee ne ottaa huomioon (KPMG 2012, 73-74). Siirtohinnoittelumenetelmiä käytetään määrittämään markkinaehtoinen hinta. On myös mahdollista käyttää useampia menetelmiä samanaikaisesti. (Kukkonen & Walden 2010, 192-193.)

Markkinahintavertailumenetelmä (Comparable uncontrolled price method, CUP) on OECD:n eniten suosima menetelmä, jota käyttäessä verrataan samanlaisissa olosuhteissa olevien toisistaan riippumattomien osapuolten välisiä hintoja. Yrityksen on siis vertailtava, onko sillä samankaltaisia liiketapahtumia itsestään riippumattoman yrityksen kanssa kuin sillä on konserni yhtiön kanssa. Markkinahintavertailumenetelmän käyttäminen edellyttää, että saatavilla on tarpeeksi informaatiota. Menetelmän haasteena on usein vertailukelpoisten liiketoimien löytäminen. (KPMG 2012, 75-76.) Kukkonen ja Walden (2010, 194) kirjoittavat markkinahintavertailumenetelmän olevan merkityksellinen, koska se hyväksytään lähtökohtaisesti kaikissa valtioissa.

Jälleenmyyntihintamenetelmässä (Resale price method) toiselle konserniyhtiölle myydessä hinnasta vähennetään kate, joka kohdistuisi tuotteen jälleenmyyjälle. Katteen suuruus usein määräytyy yrityksen toimintojen ja sille kohdistuvien riskien mukaan. On kuitenkin otettava huomioon kummalle osapuolelle kohdistuvat tietyt kulut, kuten rahti- ja varastointikulut, kun arvioidaan markkinaehtoisen katteen suuruutta. Myyntikatteen markkinaehtoisuutta arvioidaan siten, että verrataan jälleenmyyjän saamaan myyntikatetta siihen katteeseen, jonka jälleenmyyjä saa tilanteessa, jossa hän myy konsernin ulkopuoliselta osapuolelta ostamistaan samankaltaisista tuotteista. Jos tällaista vertailukohdetta ei ole, verrataan katetta riippumattomien osapuolten saamaan katteeseen samantyyppisiä tuotteita myydessä. (KPMG 2012, 78.)

Kustannusvoittolisämenetelmää (Cost plus method) käyttäessä lasketaan markkinaehtoinen voittolisä, joka lisätään liiketapahtumien kustannuksien päälle. Voittolisä ja myyjän kustannukset muodostavat yhdessä markkinaehtoisen siirtohinnan. Vaikeuksia tämän menetelmän

käytössä on usein kustannuspohjan määrittäminen. Kustannusvoittolisämenetelmässä on tärkeää, että kustannuspohja ja voittolisä ovat määritetty oikein. Kysyntä ja tarjonta vaikuttavat myytävän tuotteen hintaan lyhyellä aikavälillä, jolloin hinta ei määräydy aina kulujen mukaan. Pitkässä tähtäimessä yrityksen on kuitenkin saatava kulut katettua. Verrokkeina tässä menetelmässä voidaan pitää tapauksia, jotka ovat määritetty OECD:n siirtohinnoitteluohjeen kohdassa 2.40 KMPG:n suomentamana seuraavasti: ”Ihannetapauksessa myyjän konsernin sisäisessä liiketapahtumassa ansaitsemaa voittolisää tulisi verrata saman myyjän riippumattomille tahoille tapahtuvassa myynnissä ansaitsemaan voittolisään (sisäinen verrokki). Mikäli tällaista sisäistä verrokkia ei ole saatavissa, voittolisää tulee verrata itsenäisten yritysten vastaavassa tilanteessa ansaitsemaan voittolisään (ulkoinen verrokki).” (KPMG 2012, 80.)

Liiketoimintomarginaalimenetelmä (Transactional net margin method, TNMM) tarkastelee yrityksen liiketoimia ja määrittää liikevoiton toiminnoittain. Liikevoittoa verrataan riippumattomien yritysten saamaan liikevoittoon ja esimerkiksi kustannuksiin, myyntiin tai taseen loppusummaan riippuen tapauksesta ja sopivuudesta. Sisäisenä verrokkina pidetään tilannetta, jossa yrityksen tarkasteltavaa tunnuslukua verrataan samaan tunnuslukuun, mutta konsernin ulkopuolisille osapuolille tapahtuvan myynnin yhteydessä. Ulkoinen verrokki puolestaan on sellainen, jossa vastaavaa vertailukelpoista liiketapahtumaa ei ole konsernin ulkopuolisten kanssa vaan tunnuslukua verrataan itsenäisen yrityksen vastaavaan tunnuslukuun. Liiketoimintomarginaalimenetelmä sopii rutiininomaisiin tilanteisiin, joissa tavaroita tai palveluita tuotetaan toiselle osapuolelle jatkuvasti. (KPMG 2012, 83.)

Voitonjakamismenetelmässä (Profit split method) etuyhteydessä olevien yritysten kokonaisvoitto jaetaan osapuolille voitonjakotekijöiden mukaan. Esimerkiksi liikevaihdon, henkilöstön tai sitoutuneiden pääomien määrä voivat olla erilaisia voitonjakotekijöitä. (Kukkonen & Walden 2010, 201.) Voitonjakamismenetelmä soveltuu tilanteisiin, joissa molemmilla osapuolilla on yhtäläisiä vaativia toimintoja, samansuuruisia riskejä ja osapuolten käyttämät omaisuuserät ovat arvokkaita. Tarkastelun kohteena olevasta liiketoiminnasta saatava kokonaisvoitto tulee määrittää ensin. Haasteena ja heikkoutena tässä menetelmässä on kaikkien taloudellisen ja tarvittavien tietojen saaminen tarkastelua varten. Konserni yhtiöiden oli hyvä sopia yhteisistä laskentaperiaatteista, joilla jaettava voitto määritellään. (KPMG 2012, 90-91.) Kukkonen ja Waldenin (2010, 201) mukaan ”voitonjakosuhteeksi tulisi muodostua sellainen lopputulos, minkä riippumattomien osapuolten olisi voitu katsoa odottaneen tai hyväksyneen vastaavissa olosuhteissa”.

2.2 Siirtohinnoittelun dokumentointi

Siirtohinnoittelun dokumentoinnin sisällöstä on suosituksia OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa, mutta jokaisen yrityksen tulisi kuitenkin noudattaa pääasiassa oman valtionsa laatimia ohjeita. Dokumentoinnin tulee sisältää perusteelliset laskelmat ja vertailutiedot, jotka perustuvat

valittuun siirtohinnoittelumenetelmään. Menetelmiä voi olla käytössä samanaikaisesti useampia. Eri valtioiden ohjeet voivat poiketa hyvin paljon toisistaan, sillä valtiot ovat oikeutettuja soveltamaan omia säädöksiään dokumentaatiosta. Suomen Veromenettelylain 26.4 §:n mukaan sen osapuolen, jonka on helpompi hankkia vaadittavat todisteet, tulee se tehdä. Kaikilla verovelvollisilla on selvitysvelvollisuus. (Kukkonen & Walden 2010, 216.)

2.2.1 Siirtohinnoittelun dokumentoinnin tarkoitus

Siirtohinnoittelun dokumentoinnin tarkoituksena on osoittaa, että yritys on noudattanut markkinaehtoperiaatetta konsernin sisäisten liiketoimien hinnoittelussa. Dokumentista tulee käydä ulkopuoliselle lukijalle ilmi miten etuyhteysosapuolten välillä jakautuu toiminnot, niiden riskit ja niihin käytetyt varat. Hyvin laaditulla dokumentoinnilla yritys voi välttää kahdenkertaisen verotuksen sekä siirtohinnoitteluvoikaisut. Dokumentointi kannattaa tehdä kerralla huolellisesti, jotta sen päivittäminen sujuu helposti. Päivittämien puolestaan olisi hyvä tehdä kerran vuodessa tilikauden päättymisen jälkeen. (Verohallinto 2016.)

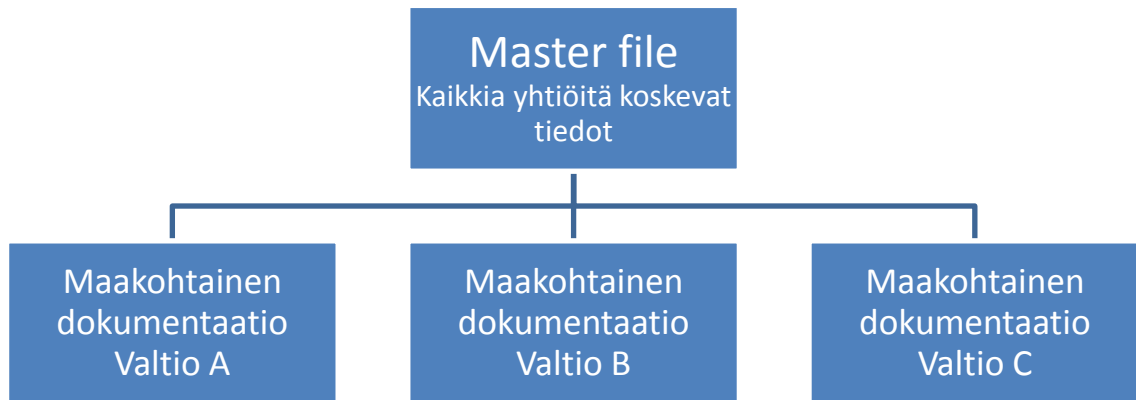
2.2.2 Velvollisuus siirtohinnoittelu dokumentointiin

Suomen veromenettelylain 14 a § määrää, että sellaisten verovelvollisten, jonka liiketoiminnan toinen osapuoli on ulkomainen, on laadittava siirtohinnoittelun dokumentointi. Dokumentointi on selvitys kaikista etuyhteydessä tehdyistä rajat ylittävistä liiketoimista. 14 a §:n mukaan pienet ja keskisuuret yritykset ovat vapautettuja dokumentointivelvollisuudesta. Pk-yrityksiksi lasketaan sellaiset yritykset, joilla on vähemmän kuin 250 työntekijää; joiden liikevaihto on enintään 50 miljoonaa euroa ja taseen loppusumma enintään 43 miljoonaa euroja; ja jotka eivät ole osa suurempaa konsernia. (KPMG 2012, 32.)

2.2.3 Dokumentoinnin sisältö ja laadinta

Vuonna 2006 Euroopan unionin neuvosto hyväksyi EU:n siirtohinnoittelufoorumin laatimat käytännönsäännöt siirtohinnoittelun dokumentoinnista. Käytännönsääntöjen tarkoitus on yhtenäistää EU:n jäsenvaltioiden sisältövaatimuksia siirtohinnoittelun dokumentoinnissa, mutta ne eivät kuitenkaan aseta oikeudellisia velvoitteita. (KPMG 2012, 94.) EU:n ohjeiden mukaan laadittu dokumentointi tulisi kuitenkin Suomessa hyväksyä lainsäädännön vaatimukset täyttäväksi dokumentoinniksi. Näin määrää siirtohinnoitteludokumentaatiota käsittelevä hallituksen esitys. (Karjalainen & Raunio 2007, 185.)

Siirtohinnoittelun dokumentaation tulisi EU:n käytännönsääntöjen mukaan olla kaksiosainen sisältäen konserniyhtiöiden yhteisen master file -dokumentin sekä maakohtaiset local file -dokumentit. Kaksiosainen dokumentaatio kuvataan KPMG:n Siirtohinnoittelu käytännössä -kirjassa seuraavasti:



Kuvio 2: Kaksiosainen siirtohinnoittelun dokumentaatio (KPMG 2012, 94.)

Yhteisiä EU:n käytännesääntöjä noudattamalla dokumentaatio on yhtenäinen kaikissa jäsenvaltioissa, jolloin tietojen keskittäminen master file -kantatiedostoon on vaivattomampaa ja sanktioiden riski ja kustannukset vähenevät. (KPMG 2012, 95.)

Master file sisältää vain konsernitason tietoja ja se tulee esittää yhdessä maakohtaisen raportin yhteydessä (Karjalainen & Raunio 2007, 185). KPMG (2012, 95) on listannut vaatimukset EU:n käytännesääntöjen mukaan laadittuihin master file ja local file -dokumentteihin. ”Master file -tiedoston tulisi sisältää seuraavat tiedot:

- Yleinen konsernin liiketoiminnan kuvaus, sisältäen kuvauksen konsernin strategiasta
- Kuvaus konsernin organisaatiosta, sekä juridisesta että operatiivisesta rakenteesta
- Konsernin sisäisiin liiketoimiin osallistuvat konserniyhtiöt
- Yleisen tason kuvaus eri konsernin sisäisiin liiketoimiin liittyvistä toiminnoista ja riskeistä
- Aineettoman omaisuuden omistus konsernissa
- Konsernin siirtohinnoittelupolitiikan kuvaus
- Listaus konsernin kustannusjakojärjestelmiin liittyvistä sopimuksista, APA:sta sekä mahdollisista siirtohinnoitteluun liittyvistä oikeuden päätöksistä

Maakohtaisen raportin puolestaan tulisi sisältää:

- Yksityiskohtainen kuvaus yhtiön liiketoiminnasta ja liiketoimintastrategiasta

- Yksityiskohtaiset tiedot yhtiö konsernin sisäisistä liiketoimista (liiketoimintatyytit, laskutusvirrat ja transaktiovolyymit)
- Vertailuanalyysi
- Selvitys siirtohinnoittelumenetelmän/-menetelmien valinnasta ja soveltamisesta
- Tarvittavat tiedot valitusta vertailuyhtiöstä
- Kuvaus siitä, miten yhtiö on soveltanut konsernin siirtohinnoittelupolitiikkaa”

Suomen veromenettelylain 14 b § määrää siirtohinnoittelun dokumentaation sisällön seuraavasti:

- 1) ”kuvaus liiketoiminnasta;
- 2) kuvaus etuyhteyssuhteista;
- 3) tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista;
- 4) toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista;
- 5) vertailuarviointi käytettävissä oleva tieto vertailukohteista mukaan lukien;
- 6) kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta.
- 7) Edellä 1 momentin 4-6 kohdassa tarkoitettuja tietoja ei edellytetä, jos verovelvollisen ja liiketoimen toisen osapuolen välillä tehtyjen liiketoimien yhteismäärä on verovuonna enintään 500 000 euroa.” (Finlex 1995.)

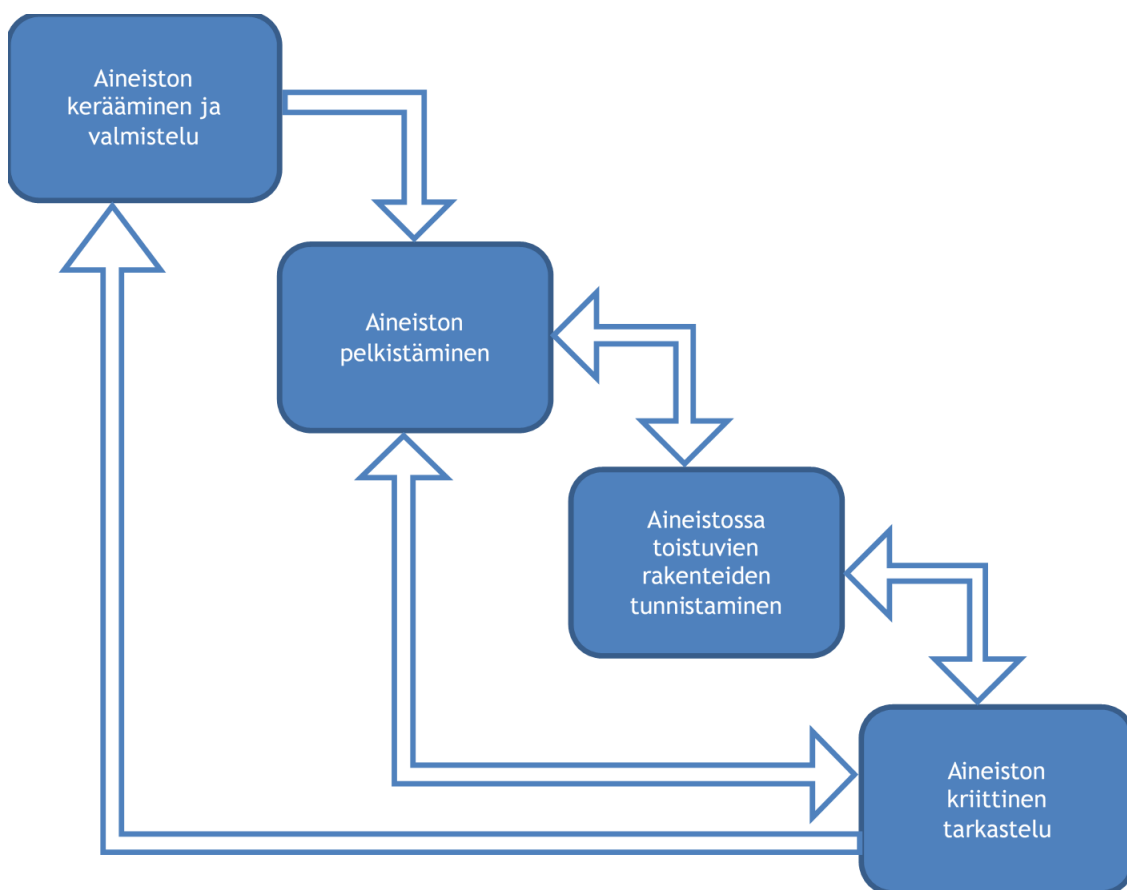
Siirtohinnoittelun dokumentaation laadinta-aika on myös määritelty VML 14 c §:ssä. Veroviranomaisten pyytäessä dokumentointia tarkasteluun, tulee se toimittaa 60 päivän kuluessa. Tietyn tilikauden dokumentit on esitettävä kuitenkin aikaisintaan vasta kuusi kuukautta tilikauden päättymisen jälkeen. (KPMG 2012, 97.) Siirtohinnoittelun dokumentointia ei tule laatia jo käynnissä olevan verovuoden aikana, mutta etuyhteystoimien siirtohinnoittelua on seurattava sen aikana, koska verotettavaa tuloa ei ole enää mahdollista oikaista Suomessa veroilmoituksella. Veromenettelylaissa myös määrätään, että lisäselvitykset tulee toimittaa 90 päivän kuluessa pyynnöstä. Veroviranomainen voi pidentää edellä mainittuja määräaikoja, jos pyyntö esitetään, mutta annettuun päätökseen ei enää voi hakea muutosta. (KPMG 2012, 35-36.)

3 Tutkimus - Muutosvaatimukset

Tutkimusmenetelmiä on lukuisia, mutta yleisimmät menetelmät voidaan jakaa kahteen luokkaan: kvalitatiivisiin eli laadullisiin ja kvantitatiivisiin eli määrällisiin menetelmiin. Kvantitatiiviset menetelmät ovat tieteellisiä ja tilastollisia ja niillä pyritään selvittämään miksi, jokin asia tapahtuu tai määriä, jonkin asian yleisyydelle. Koska tässä tutkielmassa ei ole syytä selvittää numeraalisia tai tilastollisia asioita, kvantitatiiviset menetelmät eivät ole kelpollisia.

(Jyväskylän yliopisto 2015.) Kvalitatiivisilla tutkimusmenetelmillä tutkitaan erilaisia merkityksiä ja ilmiöitä. Menetelmiä laadulliseen tutkimukseen on useita ja osittain määrällistä ja laadullista voidaan myös sekoittaa keskenään. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006a.)

Tämän tutkielman tutkimusmenetelmäksi valikoituivat dokumenttianalyysi ja sisällönanalyysi, jotka ovat molemmat kvalitatiivisia menetelmiä. Dokumenttianalyysillä pyritään tulkitsemaan dokumentteja ja luomaan selkeä kuva analysoitavasta aiheesta. Tavoitteena on lisätä informaatiota ja selkeyttää tutkittavat dokumentit helposti ymmärrettävään ja tiiviiseen muotoon. Kun aineisto on selkeytetty, siitä voidaan luotettavasti tehdä johtopäätöksiä. (Ojasalo ym. 2015, 136.) Sisällönanalyysi on osa dokumenttianalyysiä ja sillä kootaan analysoitava aineisto yhteen. Aineistoa voi olla esimerkiksi artikkelit, muistiot, raportit tai miltein mitkä tahansa kirjalliseen muotoon saatetut dokumentit. Sisällönanalyysin tarkoitus on vain kerätä aineisto yhteen, jotta sitä voidaan analysoida ja siitä voidaan tehdä johtopäätöksiä. Kerätty aineisto itsessään ei ole vielä valmis tutkimus, ja tästä syystä sisällönanalyysi menetelmää käyttäneitä tutkimuksia onkin kritisoitu keskeneräisinä. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 103.)



Kuvio 3: Dokumenttianalyysin vaiheet kuvattuna laadullisen analyysin yleisellä mallilla (Ojasalo ym. 2015, 138.)

Laadullisen analyysin yleinen malli soveltuu dokumenttianalyysin vaiheisiin. Ensimmäisessä vaiheessa kerätään ja valmistellaan tutkittava aineisto. Valmistelulla tarkoitetaan sitä, että aineisto voidaan esimerkiksi muokata digitaalseksi. Valmistelun tarkoitus on varmistaa, että aineisto on valmis analysoitavaksi ja selkeä. (Ojasalo ym. 2015. 138.) Tässä tutkimuksessa lähes kaikki käytetty materiaali oli jo valmiiksi digitaalisessa muodossa internetissä, mutta monissa eri lähteissä. Aineistot kerättiin yhteen eri välilehdille, jotta niitä pystyttiin vertailemaan rinnakkain. Aineistona käytettiin hallituksen esitystä lakimuutosehdotuksesta, OECD:n materiaalia BEPS-toimenpidesuunnitelmasta ja muita internet-sivuja, jotka käsitelivät aihetta. Yritys X:n siirtohinnoittelun dokumentointi vuodelta 2015 oli analysointihetkellä sekä paperisena että digitaalisena versiona ja sitä verrattiin sekä teoriaan että uusiin muutoksiin.



Kuvio 4: Aineistolähtöisen sisällönanalyysin vaiheet (Ojasalo ym.2015, 139.)

Toisessa ja kolmannessa vaiheessa käytettiin aineistolähtöistä sisällönanalyysiä (kuvio 4), jonka avulla ensimmäiseksi pelkistettiin aineisto. Pelkistämisen avulla selkeytetään aineisto ja tiivistetään sitä. Tiivistämällä löydettiin eri aineistoista yhteisiä piirteitä ja näin löydettiin teksteistä olennaiset tiedot. Pelkistämisen avulla yksittäisistä aineistoista muodostui helpommin käytettäviä. Ryhmittelyllä aineistoja haarukoitiin uudestaan läpi ja niistä etsittiin samankaltaisuuksia. Abstrahointi tarkoittaa sitä, että aineistoista erotetaan olennainen tieto, joka kootaan yhteen, ja sen avulla muodostettiin yleiskäsitys tutkittavista aineistoista. Tässä vaiheessa aineistoista poimittua informaatiota verrattiin teoriaan. (Ojasalo ym. 2015, 139-140.)

Neljäs vaihe on aineiston kriittinen tarkastelu. Koko analysointiprosessin ajan palattiin alkuperäisiin aineistoihin, jotta pystyttiin huomaamaan mahdolliset virheet tai väärinymmärrykset. Tämä onkin kriittisen tarkastelun perimmäinen tarkoitus. Kun laadullisen analyysin mallin eri vaiheilla oli analysoitu aineisto, siitä tehtiin johtopäätöksiä. Sisällönanalyysiä on usein kritisoitu ja pidetty keskeneräisenä, koska tutkijalta on jäänyt johtopäätökset tekemättä. (Ojasalo ym. 2015, 144.)

Sisällönanalyysi-menetelmän avulla tiivistettiin saatavilla oleva tieto muutoksien taustoista ja syistä ymmärrettävään muotoon. Hallituksen esitys ja mahdolliset uudet muutokset Suomen

lakiin siirtohinnoittelun dokumentointiin perustuvat OECD:n BEPS-hankkeeseen, joten oli tiedettävä tarpeeksi myös tästä hankkeesta. Seuraavissa alaluvuissa käsitellään aineistoja ja muutosten taustoja, minkä jälkeen siirrytään muutosten aiheuttamiin vaikutuksiin toimik-siantajan dokumentoinnissa.

3.1 OECD:n toimenpide 13

Vuonna 2013 OECD käynnisti BEPS-hankkeen, jota ohjaa 15-kohtainen toimenpidesuunnitelma Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. Hankkeessa on mukana 34 OECD-maata ja yli 80 OECD:iin kuulumatonta kehittyvää maata ja sen tarkoituksena on edistää veropohjien suo-jelua ja estää verovälttelyä. (OECD 2016.) Syyskuussa 2014 OECD-maat julkistivat uuden ohjeistuksen: "Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Report-ing". Ohjeistuksessa kerrottiin uudesta kolmiportaisesta siirtohinnoitteludokumentoinnista. Nykyisten master filen ja local filen lisäksi dokumentointiin tulisi liittää myös country-by-country-dokumentti (CbC), jossa raportoitaisiin tietoa tulojen, veronmaksujen ja toiminnan jakautumisesta. (OECD 2015.) Lokakuussa 2015 julkaistiin ohjeistus "Action 13: Final Report. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting". Taulukko 3 kuvaa kolmi-portaisen dokumentoinnin sisältöä OECD:n ohjeistuksen mukaan. Taulukon ohjeistus ei ole yksityiskohtainen. OECD:n hankkeen mukaan toimenpide 13 tulisi toteuttaa vuoteen 2020 mennessä, mutta aikaisintaan 2017 alkavasta verovuodesta.

Dokumentti	Sisältö
Master file	Kuvaus koko konsernin toiminnasta ja siitä, miten taloudellinen toiminta ja tulonmuodos-tus on jakautunut alueellisesti
Local file	Täydentää master file -dokumenttia yksityis-kohtaisemmilla tiedoilla ja varmentaa, että markkinaehtoisuus toteutuu
Country-by-country raportti	Kuvaus monikansallisen konsernin tulojen, veronmaksun ja toiminnan jakautumisesta alueellisesti, jotta veroviranomaiset voivat suorittaa riskien arvioinnin

Taulukko 3: Kolmiportaisen dokumentoinnin sisältö (Alder&Sound 2016.)

3.2 Hallituksen esitys

8.12.2015 hallitus julkaisi luonnoksen ”Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi verotusmenettelystä annetun lain siirtohinnoittelua koskevien dokumentointisäännösten muuttamisesta”. Esityksessä ehdotetaan muutoksia siirtohinnoittelun dokumentoinnin vaatimuksiin ja se perustuu OECD:n BEPS-hankkeeseen, jolla pyritään estämään voittotulojen siirtäminen matalan tai nol-laverotuksen maihin. Nykyisten ohjeiden mukaan veroviranomaisilla voi olla vaikeuksia saada kunnollista kokonaiskuvaa verovelvollisen globaalista toiminnasta. Eri maiden erilaiset dokumentointiohjeet myös aiheuttavat verovelvollisille lisää kustannuksia. Tavoitteena uudistuksessa BEPS-ohjeistuksessa on, että ”verovelvollinen arvioi liiketoimiensa markkinaehtoisuuden toteutumista ja että tämä tapahtuu mahdollisimman ajantasaisesti”. Tämän lisäksi eri maiden verohallinnot voisivat käyttää tietoja riskianalyyseihin tukena ja tällöin ne voitaisiin toteuttaa mahdollisimman tehokkaasti. Kolmas tavoite on yksinkertaisesti se, että siirtohinnoittelun dokumentointi toimii tarvittavana tietolähteenä verotarkastuksessa. Kuitenkin veroviranomaisilla on oikeus vaatia muitakin tarvittavia tietoja kuin ne, jotka ovat dokumentoinnissa mainittu. Kolmiportainen dokumentointi on jatkuvat arvioinnin kohteena ja vuonna 2020 on tarkoitus tarkastella muutoksen vaikutuksia ja kokemuksia. (Hallitus 2015.)

Euroopan unionissa on myös korostettu ongelmia, jotka aiheuttavat valtioille verotulojenmenetyksiä veronkierron, veropetosten ja aggressiivisen verosuunnittelun seurauksena. Näiden menetysten torjumiseksi EU:ssa on esitetty toimenpiteitä, jotka lisäävät avoimuutta ja tiedonvaihtoa ja estäisivät edellä mainittuja verotulojenmenetyksen syitä. Euroopan komissio on asettanut uuden direktiivin, jonka avulla sen jäsenvaltiot pystyisivät paremmin hyödyntämään OECD:n ja EU:n uusien toimenpidesuosituksen lisäämää informaatiota verotietojen avoimuudesta. Uutta direktiiviä sovelletaan vuoden 2017 alusta ja sen mukaan jäsenvaltioiden tulee automaattisesti vaihtaa informaatiota kaikista rajat ylittävistä ennakkopäätöksistä ja ennakkohinnoittelusopimusten tiedonvaihdesta. (Hallitus 2015.)

Euroopassa useat valtiot valmistelevat uusia dokumenttisäädöksiä tai ovat sen jo tehneet. Esimerkiksi Norjassa, Tanskassa ja Alankomaissa on ehdotettu lakimuutosta, jonka mukaan yritysten tuli esittää veroviranomaisille maakohtainenkin raportti OECD:n ohjeiden mukaan laadittuna. Kaikkien näiden maiden lakiehdotuksissa ehdotettiin, että jos tietoja ei saada ulkomaiselta emoyhtiöltä, se voidaan pyytää kansalliselta konserniyhtiöltä, vaikka se ei olisi konsernin emoyhtiö. (Hallitus 2015.)

Hallitus esittää muutoksia veromenettelylakiin, jotta se vastaisi OECD:n päivitettyä ohjeistusta siirtohinnoittelun dokumentoinnista. OECD:n siirtohinnoitteluohjeita käytettäisiin säännösten sisältämien käsitteiden tulkinnassa. Muutoksia tulee veromenettelylain 14 b §:lään ja lakiin lisätään 14 d § sekä 14 e §. 14 b §:ssä säädetään master filen ja local filen sisällöstä, 14 d § käsittelee kriteerejä, jotka täyttämällä yritys on velvollinen laatimaan maakohtaisen count-

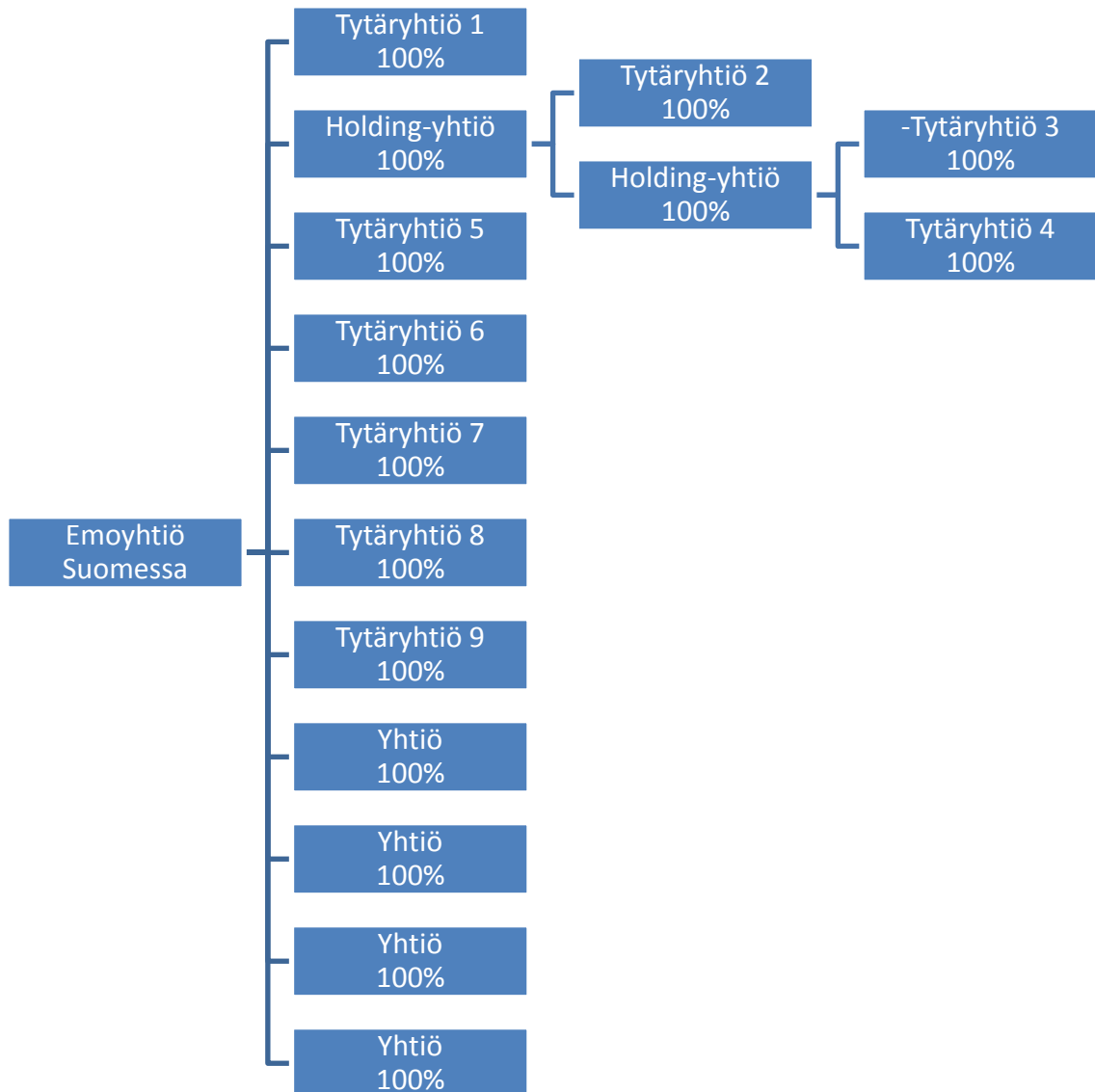
ry-by-country-dokumentin ja 14 e § määrää maakohtaisen dokumentin sisällöstä. VML 32 §:ään lisätään uusi 5 momentti, jossa säädetään veronkorotuksista. (Hallitus 2015.)

Jos muutokset tulevat voimaan, niitä sovellettaisiin ensimmäisen kerran 1.1.2017 tai sen jälkeen alkavalta tilikaudelta, mikä tarkoittaa sitä, että uusien ohjeiden mukaan tehdyt dokumentoinnit toimitettaisiin veroviranomaisille vuonna 2018. Hallitus kertoo konsernien sisäisten kauppojen olevan kaksi kolmasosaa maailman kaupasta ja kun otetaan huomioon kotimaisten yritysten käymä kauppa etuyhteyseritysten kanssa, on sillä huomattava merkitys yhteisöverokertymään. Lainsäädännön muuttaminen ei aiheuttaisi henkilöstötarpeita Verohallinnossa, mutta dokumentointivelvollisille se aiheuttaisi hieman lisääntyneitä verotukseen liittyviä kustannuksia. Ilman Suomen lainsäädännön muutosta, kustannuksia aiheutuisi veroyrityksille muutenkin, jos niillä on toimintaa maissa, joissa edellytetään OECD:n uusien ohjeiden kaltaista dokumentointia. (Hallitus 2015.)

3.3 Vaikutus Yritys X:n dokumentointiin

Uudistetun veromenettelylain 14 b § 1 momentti käsittelee master file -dokumentin uusia vaatimuksia. Näiden vaatimusten mukaisesti tehdystä dokumentista saa käsityksen koko kansainvälisen konsernin toiminnasta sekä etuyhteydessä toimivien yritysten siirtohinnoitteluperiaatteista, juridista, verotuksellisista, rahoituksellisista ja taloudellisista toimista. Pykälän 2 momentissa kuvataan local file -dokumentin sisältöä ja 3 momentti selittää mitä tarkoitetaan konsernilla. Sellaisen ulkomaisen yrityksen, joka ei toimi konsernirakenteessa, mutta jolla on siirtohinnoitteludokumentointisäädösten alaista toimintaa Suomessa, tiedot tulisi sisällyttää dokumentointiin. Uusi dokumentointimalli vaaditaan yrityksiltä, joiden liikevaihto ylittää 750 miljoonaa euroa. Toimeksiantajan liikevaihto ylittää reilusti tämän summan, joten sen tulee muuttaa siirtohinnoitteludokumentti uuden mallin mukaiseksi, mikäli laki tulee voimaan. Tämä tutkielma käsittelee muutosten vaikutusta yritys X:n master file -dokumenttiin, joten VML 14 b § 2 momentti sekä 14 d § että 14 e § rajataan ulkopuolelle.

Pykälän 14 b 1 momentin ensimmäisen kohdan mukaan tulee esittää koko konsernin organisaatiorakenne kaavion muodossa. Kaaviosta tulee ilmetä konserniyhtiöt, niiden väliset omistussuhteet ja muut konsernin toiminnalliset rakenteet. Yritys X:llä on nykyisessäkin dokumentaatioissa esitetty organisaatiokaavio, jossa kuvataan etuyhteyssuhteessa olevat yritykset. Kaavioon tulisi lisätä Tanskassa sijaitseva tytäryhtiö (esitetty kuviossa 5).



Kuvio 5: Yritys X:n organisaatiorakenne

Seuraava kohta pykälän 1 momentissa on kuvaus liiketoiminnasta. Nykyisessäkin dokumentaatioissa kerrotaan konsernin liiketoiminnasta, mutta siihen tulee lisätä liikevaihdosta mitattuna viiden suurimman tuotteen tuotanto- ja toimitusketju sekä kaikista sellaisista tuotteista, joiden osuus liikevaihdosta ylittää viisi prosenttia. Tiedot voidaan esittää esimerkiksi taulukkona tai kaaviona. Tämän hetkessä dokumentissa kerrotaan konserniyhtiöiden suurimmista vientituotteista. Kuvaukseen tulee lisätä siirtohinnoitteluperiaatteet sellaisista palveluista, joista on aiheutunut kustannusten jakoa sekä määriteltävä palveluveloituksista perittävä hinta. Lisäksi liiketoiminnan kuvauksessa tulee olla toimintoarviointi, jossa kuvataan konsernin yksittäisten yritysten ”merkittävimpiä liiketoiminnan arvonmuodostukseen liittyviä panostuksia”. Näitä ovat esimerkiksi konsernin tärkeimmät toiminnot, riskit ja varat. Yritys X:n vuoden 2015 master file -dokumentissa nämä ovat liitteenä. Liiketoiminnan kuvaukseen tulisi vielä liittää

selostus tärkeistä etuyhteysosapuolten välillä tapahtuneista liiketoiminnan uudelleenjärjestelyistä sekä konserniin liittyvistä yrityskaupoista, mikäli sellaisia on tapahtunut menneen tilikauden aikana.

Kolmas kohta pykälän 1 momentissa liittyy aineettomaan omaisuuteen liittyvän toiminnan kuvaukseen. Kappaleessa tulee kuvata konsernin strategia, mikä yritys X:llä onkin jo nykyisessä dokumentoinnissa kuvattu. Strategiakuvaukseen tulee kuitenkin lisätä tietoa aineettoman omaisuuden kehittämiseen, omistamiseen ja hyödyntämiseen. Aineeton omaisuus tässä tapauksessa tarkoittaa arvoa tuottavaa omaisuutta niin kuin OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa on määritelty. Omaisuus ei kuitenkaan ole fyysistä tai rahoitukseen liittyvää aineetonta omaisuutta. Selvitys sisältäisi myös kuvauksen konsernin keskeisen tutkimus- ja kehitystoiminnan sijainnista ja siitä, missä sen johto ja ohjaus tapahtuu. Dokumenttiin tulee myös lisätä lista kaikesta siirtohinnoittelun kannalta tärkeästä aineettomasta omaisuudesta ja niiden juridisesta omistuksesta. Erilaisista sopimuksista, kuten kustannustenjako-, lisenssi- ja tutkimustyötä koskevista sopimuksista tulee liittää tieto dokumenttiin. Tässä kohtaa tulee myös ilmoittaa minkä konserniyritysten välillä sopimukset on tehty. Yritys X:n master file -dokumentista löytyy jo kohta sopimuksille, jonne ne kirjataan, mikäli niitä seuraavan tilikauden aikana ilmenee. Siirtohinnoitteluperiaatteet, jotka koskevat tutkimus- ja kehitystyötä sekä aineetonta omaisuutta, tulee ilmoittaa, kuten myös yleisluontoiset tiedot tärkeistä kyseisen tilikauden aikana tapahtuneista aineettoman omaisuuden siirrosta. Nämä tiedot sisältäisivät tietoa siirtoihin liittyvistä osapuolista, valtioista ja oikeusalueista sekä saadusta tai annetusta korvauksesta.

Rahoitustoimintojen kuvauksesta säädettäisiin pykälän 14 b 1 momentin neljännessä kohdassa. Dokumentoinnista tulisi ilmetä, miten konsernin rahoitus on järjestetty ja millaisia rahoitusjärjestelyjä konsernilla on sen ulkopuolisten lainantajien kanssa. Lisäksi tulee kertoa tiedot sellaisista konserniyrityksistä, jotka tarjoavat keskitettyjä rahoitustoimintoja konsernin sisällä. Näiden tietojen tulisi sisältää informaatiota ”valtioista ja oikeusalueista, joiden lakien mukaan kyseiset konserniyhtiöt on organisoitu ja joissa niiden tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee”. Lisäsi tulisi dokumentoida yleisluontoinen kuvaus konserniyhtiöiden välillä tapahtuvista rahoitusjärjestelyistä ja niihin sovellettavista siirtohinnoitteluperiaatteista. Yritys X:n siirtohinnoitteluperiaatteet kuvataan tällä hetkellä maakohtaisissa dokumenteissa.

Master file -dokumenttiin tulisi lakimuutoksen myötä liittää myös konsernitilinpäätös. VML 14 b § 1 momentin viidennen kohdan mukaan tilinpäätös tulisi liittää vain, jos se on laadittu tauloudellista raportointia, sisäistä johtamista, sääntelyvaatimuksia, verotusta tai muuta tarkoitusta varten. Kirjanpitolaissa sekä osakeyhtiölaissa määrätään, että konsernitilinpäätös tulee laatia silloin, jos konserni täyttää vähintään kaksi seuraavista kriteereistä: liikevaihto tai sitä

vastaava tuotto on yli 12 miljoonaa euroa, taseen loppusumma yli 6 miljoonaa euroa tai konserni työllistää keskimäärin 50 henkilöä. (Finlex 2015.)

Pykälän 1 momentin kuudes kohta on viimeinen master file -dokumenttia käsittelevä sisältövaatimus. Sen mukaan dokumentointiin tulisi sisällyttää luettelo ja lyhyt kuvaus sellaisista olemassa olevista sopimuksista, jotka koskevat yksipuolista ennakollista hinnoittelua. Jos konsernilla on voimassa verovuotena ennakolliseen verotukseen liittyviä kannanottoja, jotka koskevat tulon allokointia kaikissa rajat ylittävissä tilanteissa, tulee niistä tehdä lista ja lyhyt kuvaus kyseisen verovuoden siirtohinnoitteludokumentointiin.

3.4 Kehitysehdotukset

Yritys X:n siirtohinnoitteludokumentointi löytyy tällä hetkellä pääkonttoritoimintojen yhteiseltä V-asemalta löytyvästä Subsidiaries-kansiosta, jonka sisällä olevat alakansiot sisältävät verotukseen ja siirtohinnoitteluun liittyvää materiaalia. Kansioihin annetaan luvitukset sellaisille työntekijöille, joilla on oikeus tarkastella tai muokata kansioiden sisältävää materiaalia. Luvitusten voimaantulossa voi kestää hyvinkin vuorokausi, jolloin esimerkiksi uusi työntekijä ei pääse heti käsiksi kansioiden sisältöön. V-asema löytyy yrityksen verkkolevyiltä eikä tiedostoja kannata tallentaa oman työpöydän kansioihin, koska tällöin estää muilta pääsyn tiedoston uusimpaan versioon. Tiedostojen sijaintiin yrityksen verkkolevyllä on riskinä se, että jos verkon toiminnassa on häiriöitä, ei tiedostoihin pääse kukaan käsiksi ennen kuin verkon toiminta on palautettu. Toinen riski on se, että jos verkkolevy hajoaa tai jollain tapaa vioittuu, voi sen sisältö kadota ellei sisällöstä tehdä jatkuvasti varmuuskopioita.

Microsoft tarjoaa SharePoint Online -palvelua, joka on pilvipohjainen palvelu. Pilvipalveluilla tarkoitetaan datakeskuksissa tuotettavaa palvelua, joka tulee käyttäjälle Internetin yli eli ikään kuin ”pilvestä” (Sulava 2012). SharePoint Onlinea ei tarvitse erikseen antaa yrityksen servereille vaan sen käyttäjät voiva heti käyttöönoton jälkeen alkaa luoda sivustoja ja jakamaan sisältöä. Uusille käyttäjille jaetaan oikeudet materiaalin tarkasteluun ja muokkaamiseen ja ne tulevat voimaan heti, kun vastaanottaja saa sähköpostiinsa linkin sivustoon. (Microsoft 2017.) Pilvipalveluissa on aina omat tietoturvariskinsä. IT-alan konsulttiyrityksen Sulavan (2012) mukaan pilvipalveluiden tietoturvaan on investoitu enemmän kuin mihin yksittäinen organisaatio kykenisi itse, jolloin niitä voidaan pitää turvallisina. Yrityksen on kuitenkin pidettävä huoli, että sen omat tietoturvasuojaukset ovat kunnossa. Ilman niitä pilvipalveluiden tietoturva ei ole pätevä.

Kehitysehdotuksena onkin siis tiedostojen siirtäminen V-asemalta SharePoint Online -palveluun, jolloin kansioiden luvituksesta tulee helpompaa. SharePoint Online -palvelu on jo joissakin muissa yrityksen toiminnoissa käytössä, joten palvelua ei tarvitse erikseen hankkia.

Siirron toteuttamiseen tulisi riittää tämän hetkiselä tiedostojen määrällä yrityksen nykyiset resurssit.

4 Yhteenveto

Tutkimuksen tulosten perusteella toimeksiantajalle on luotu ohjeistus uusista muutoksista ja niiden vaatimista lisäyksistä taulukkona (taulukko 1). Taulukon vasemmasta sarakkeesta selviää, mikä VML 14 b § 1 momentin kohta on kyseessä ja oikea sarake kertoo, mitä informaatiota kyseisistä vaatimuksista yritys X:n nykyisestä master file -dokumentista vielä puuttuu. Taulukomuoto antaa nopealla jo nopealla vilkaisulla tietoa siitä, mitä muutoksia tulee tehdä. Se ei kuitenkaan ota kantaa siihen, kuka muutokset tekee tai millä aikataululla se toteutetaan.

Uudistetun VML 14 b § 1 momentin kohta	Muutokset yritys X:n master file -dokumenttiin
1) organisaatorakenne	<ul style="list-style-type: none">• Tanskan lisäys organisaatiokaavioon
2) kuvaus liiketoiminnasta	<ul style="list-style-type: none">• taulukko liikevaihdosta mitattuna viiden suurimman tuotteen tuotanto- ja toimitusketjusta• taulukko tuotteista, joiden osuus liikevaihdosta on yli viisi prosenttia• Siirtohinnoitteluperiaatteet sellaisista palveluista, joista on aiheutunut kustannustenjakoa verovuoden aikana• tiedot verovuoden aikana tehdyistä etuyhteysosapuolten välisistä uudelleenjärjestelyistä sekä yrityskauppoista• tiedot keskeisen tutkimus- ja kehitystoiminnan sijainnista eli missä johto ja ohjaus tapahtuvat
3) kuvaus aineettomaan omaisuuteen liittyvästä toiminnasta	<ul style="list-style-type: none">• lista siirtohinnoittelun kanalta tärkeästä aineettomasta omaisuudesta• sopimukset aineettomasta omaisuudesta (kustannustenjako-, lisenssi- ja tutkimustyötä koskevat sopimukset)• tiedot siirtohinnoitteluperiaatteista

	<p>koskien tutkimus- ja kehitystyötä sekä aineetonta omaisuutta</p> <ul style="list-style-type: none"> • yleisluontoiset tiedot tärkeistä tilikaudella tapahtuneista aineettoman omaisuuden siirroista, lisäksi dokumentista on käytävä ilmi tiedot osapuolista, valtioista, oikeusalueista sekä annetuista ja saaduista korvauksista
4) kuvaus rahoitusrakenteesta	<ul style="list-style-type: none"> • selvitys siitä, miten konsernin rahoitus on järjestetty • selvitys rahoitusjärjestelyistä konsernin ulkopuolisten lainanantajien kanssa • tiedot niistä konserniyrityksistä, jotka tarjoavat konsernissa keskitettyjä rahoitustoimintoja sisältäen tiedot valtioista ja oikeusalueista, joiden lakien kyseiset konserniyhtiöt on organisoitu ja jossa niiden todellinen johtopaikka sijaitsee • yleisluontoinen kuvaus rahoitusjärjestelyistä konserniyhtiöiden välillä ja niihin sovellettavista siirtohinnoitteluperiaatteista
5) tilinpäätös tai sen puuttuessa vastaavat tiedot	<ul style="list-style-type: none"> • liitettävä yrityksen konsernitilinpäätös
6) tiedot rajat ylittävistä tulon allokointia koskevista verotuksen ennakkollisista kannanotoista ja sopimuksista	<ul style="list-style-type: none"> • luettelo tai lyhyt kuvaus sellaisista olemassa olevista sopimuksista, jotka koskevat yksipuolista ennakkollista hinnoittelua • luettelo tai lyhyt kuvaus ennakkolliseen verotukseen liittyvistä kannanotoista, jotka koskevat tulon allokointia kaikissa rajat ylittävissä tilanteissa, mikäli konsernilla on sellaisia voimassa verovuoden aikana

Taulukko 4: Yhteenveto tehtävistä muutoksista Yritys X:n master file -dokumenttiin Hallituksen esityksen (2015) pohjalta

4.1 Työn arviointi

Tällä tutkimuksella saatiin luotua havainnollistava ohjeistus uudistetusta master file -dokumentin sisällöstä. Muutoksena siirtohinnoittelun dokumentointiin tulee lisäksi uusi country-by-country-dokumentti, joka yrityksen täytyy laatia alusta alkaen. Tämä tutkielma keskittyi kuitenkin vain master file -dokumenttiin kohdistuviin muutoksiin, joten country-by-country-dokumentti jätettiin raportin ulkopuolelle. CbC-dokumentista ja sen sisällöstä voisi tehdä jopa kokonaan oman tutkielman.

Työ eteni paikoittain hitaasti, mikä johtui tutkimusmenetelmän valikoinnin vaikeudesta. Alkuperäinen suunnitelma käyttää haastatteluja tiedonkeruumenetelmänä, ei toteutunutkaan, sillä koettiin, ettei haastatteluilla saataisi tutkimukseen uutta tai lisäarvoa tuovaa tietoa. Haastattelu koettiin menetelmänä vääräksi, koska kaikki tarvittava informaatio löytyi käsitellyistä aineistoista. Dokumenttianalyysi-menetelmän valikoitumisen jälkeen työ eteni taas sujuvasti.

Yhteistyö toimeksiantajan kanssa sujui hyvin, sillä yritys X:ltä sai tarpeeksi tietoa heidän tarpeistaan työn kannalta ja sen tavoitteista. Oli siis alusta alkaen selvää, mitä työllä tulee saavuttaa, jotta se palvelee toimeksiantajan tarpeita parhaalla mahdollisella tavalla.

4.2 Tutkimuksen luotettavuus

Tutkimuksen luotettavuutta arvioidaan validiteetilla ja realibiliteetilla. Validiteetti vastaa siihen, onko tutkimus pätevä. Tutkimuksessa voi ilmetä virheitä, varsinkin, jos tutkija tekee tutkimuksen yksin. Pätevyydellä voidaan tarkoittaa uskottavuutta ja vakuuttavuutta ja tutkijan on osattava esittää tulokset muille ymmärrettävässä muodossa. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006b.) Realibiliteetti tarkoittaa luotettavuutta ja toistettavuutta tutkimuksessa. Luotettavuutta arvioitaessa on pidettävä mielessä tutkimuksen aihe ja luonne. Arkaluontoisia tai henkilökohtaisia aiheita käsitellessä tutkimukseen osallistuneet eivät välttämättä vastaa kysymyksiin todenmukaisesti. Toistuvuutta voidaan arvioida miettimällä, olisivatko tulokset samat, jos tutkimus toistettaisiin. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006c.)

Tätä tutkimusta voidaan pitää pätevänä, sillä tulokset ovat esitetty selkeästi ja ne ovat helposti ymmärrettävissä taulukon ansiosta. Koska tässä tutkimuksessa ei tehty haastattelua eikä dokumenttianalyysi-menetelmä vaatinut tutkimukseen erillisiä osallistujia, voidaan tutkimusta pitää luotettavana. Teoria ja tutkimusaineisto perustuvat lakeihin ja virallisiin säädöksiin, joten ne eivät poikkea toisistaan, vaikka niitä tarkasteltaisiin useista eri lähteestä. Jos tutkimus tehtäisiin uudestaan, sen sisältö ei muuttuisi, mikä puoltaa luotettavuutta.

4.3 Johtopäätökset

Jos hallituksen esittämät muutokset tulevat voimaan, on yritys X:n pakko toteuttaa tässä tutkielmassa mainitut muutokset. On hyvä, että yritys on varautunut muutoksiin jo hyvissä ajoin, sillä vielä, tätä tutkielmaa tehdessä, ei ole tietoa, milloin muutokset astuisivat voimaan. Yritys X:n päätettäväksi jää, miten se aikoo toteuttaa muutokset ja delegoida master file -dokumentin osia eri toiminnoille ja henkilöille, sillä siihen ei ole voitu ottaa kantaa tässä tutkielmassa. Toteutuksen aikataulu määräytyy varmasti lakimuutoksen voimaantulon ajan kohdan selvittyä. Kehitysehdotus tiedostojen siirtämisestä yrityksen yhteiseltä verkkolevyllä SharePoint Online -pilvipalveluun jää myös toimeksiantajan arvioitavaksi ja mahdollinen toteutus voidaan suorittaa yritykselle sopivana aikana.

Lähteet

Kirjalliset lähteet

Karjalainen, J. & Raunio, M. 2007. Siirtohinnoittelu. Juva: WSOYpro

KPMG. 2012. Siirtohinnoittelu käytännössä. Porvoo: Edita

Kukkonen, M. & Walden, R. 2010. Konsernin verosuunnittelu. Juva: WSOYpro

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

Ojasalo, K; Moilanen, T. & Ritalahti, J. 2015. Kehittämistyön menetelmät - Uudenlaista osaaamista liiketoimintaan. Helsinki: Sanoma Pro

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2009. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Vantaa: Tammi

Sähköiset lähteet

Alder&Sound. 2016. Uudistuneen vaatimukset siirtohinnoitteludokumentaatiolle ja sisäisille sopimuksille. Viitattu 12.1.2017. http://www.aldersound.fi/BAAS_20160309_Slides.pdf

Finlex. 2006. Hallituksen esitys Eduskunnalle tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lain-säädännöksi. Viitattu 19.10.2016.
<http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2006/20060107#idm3334592>

Finlex. 1997. Kirjanpitolaki, 4 a §. Viitattu 27.1.2017.
<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971336#L1P4a>

Finlex. 1995. Laki verotusmenettelystä. 14 a-c, 31-32 §. Viitattu 19.10.2016.
<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1995/19951558#L2P14>

Hallituksen esitys. 2015. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi verotusmenettelystä annetun lain siirtohinnoittelua koskevien dokumentointisäännösten muuttamisesta. Viitattu 12.1.2017.
<http://www.hare.vn.fi/upload/asiakirjat/21246/281098181.PDF>

Hänninen, J. 2012. Veromenetyksistä uusi tulkinta. Viitattu 19.10.2016.
<http://www.hs.fi/kotimaa/a1344447149312>

Jyväskylän yliopisto. 2015. Määrällinen tutkimus. Viitattu 11.1.2017.
<https://koppa.jyu.fi/avoimet/hum/menetelmapolkuja/menetelmapolku/tutkimusstrategiat/maarallinen-tutkimus>

KPMG. 2016. Tietoa KPMG:stä. Viitattu 19.10.2016.
<https://home.kpmg.com/fi/fi/home/tietoa-kpmgsta.html>

Laaksonen, S., Kemell, A. & Koskinen, S. 2007. Siirtohinnoittelun dokumentointi muistio. Viitattu 1.11. 2016.
http://www.vero.fi/download/Siirtohinnoittelun_dokumentointi_muistio/%7BB7C214C0-8E02-4A31-AD7E-7A2D0709245F%7D/4030

Microsoft. 2017. Mikä on SharePoint?. Viitattu 1.2.2017. <https://support.office.com/fi-fi/article/Mik%25C3%25A4-on-SharePoint-97b915e6-651b-43b2-827d-fb25777f446f?ui=fi-FI&rs=fi-FI&ad=FI&fromAR=1>

OECD. 2016. About BEPS and the inclusive framework. Viitattu 12.1.2017.
<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>

OECD. 2015. Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. Viitattu 12.1.2017. <https://www.oecd.org/ctp/beps-action-13-guidance-implementation-tp-documentation-cbc-reporting.pdf>

Saaranen-Kauppinen, A. & Puusniekka, A. 2006a. KvaliMOTV - Menetelmäopetuksen tietovaranto. 1.2 Mitä laadullinen tutkimus on: lyhyt oppimäärä. Viitattu 11.1.2017.
http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/L1_2.html

Saaranen-Kauppinen, A. & Puusniekka, A. 2006b. KvaliMOTV - Menetelmäopetuksen tietovaranto. 3.3.1 Validiteetti. Viitattu 8.2.2017.
http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/L3_3_1.html

Saaranen-Kauppinen, A. & Puusniekka, A. 2006c. KvaliMOTV - Menetelmäopetuksen tietovaranto. 3.3.2 Realibiteetti. Viitattu 8.2.2017.
http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/L3_3_2.html

Sulava. 2012. Pilvipalvelut: Kymmenen kysymystä, joita et ole koskaan kehdannut kysyä. Viitattu 1.2.2017. <https://www.sulava.com/2012/04/pilvipalvelut-kymmenen-kysymysta-joita-et-ole-koskaan-kehdannut-kysya/>

Verohallinto. 2016. Siirtohinnoittelun dokumentointi. Viitattu 2.1.2017.
https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Siirtohinnoittelu/Siirtohinnoittelun_dokumentointi

Julkaisemattomat lähteet

Yritys X. Siirtohinnoitteludokumentaatio 2015. Luettu 26.1.2017.

Kuviot

Kuvio 1: Yritys X:n tytäryhtiöt	7
Kuvio 2: Kaksiosainen siirtohinnoittelun dokumentaatio (KPMG 2012, 94.)	17
Kuvio 3: Dokumenttianalyysin vaiheet kuvattuna laadullisen analyysin yleisellä mallilla (Ojasalo ym. 2015, 138.)	19
Kuvio 4: Aineistolähtöisen sisällönanalyysin vaiheet (Ojasalo ym.2015, 139.)	20
Kuvio 5: Yritys X:n organisaatorakenne	24

Taulukot

Taulukko 1: Siirtohinnoittelua ja siirtohinnoittelun dokumentointia koskevat pykälät veromenettelylaissa (KPMG 2012, 31.)	12
Taulukko 2: Veronkorotukset	13
Taulukko 3: Kolmiportaisen dokumentoinnin sisältö (Alder&Sound 2016.)	21
Taulukko 4: Yhteenveto tehtävistä muutoksista Yritys X:n master file -dokumenttiin Hallituksen esityksen (2015) pohjalta	28