



SIIRTOHINNOITTELUKOKUMENTAATIO

Case: John Crane Safematic Oy

Marjo Liimatainen

**Opinnäytetyö
YLEMPI AMK-TUTKINTO**

Maaliskuu 2009

Liiketalous



**JYVÄSKYLÄN
AMMATTIKORKEAKOULU**

Tekijä(t) LIIMATAINEN, Marjo	Julkaisun laji Opinnäytetyö	
	Sivumäärä 81	Julkaisun kieli suomi
	Luottamuksellisuus Salainen <input type="checkbox"/> saakka	
Työn nimi SIIRTOHINNOITTELUDOKUMENTAATIO Case: John Crane Safematic Oy		
Koulutusohjelma Yrittäjyyden ja liiketoimintaosaamisen koulutusohjelma. Ylempi ammattikorkeakoulututkinto		
Työn ohjaaja(t) MÄNTYSAARI, Anne		
Toimeksiantaja(t) John Crane Safematic Oy		
<p>Tiivistelmä</p> <p>Tämän opinnäytetyön tavoitteena oli selvittää siirtohinnoitteludokumentaatiolle asetetut vaatimukset sekä Suomen lainsäädännön että toimeksiantajan näkökulmasta ja laatia toimiva siirtohinnoitteludokumentaatiomalli John Crane Safematic Oy:n käyttöön.</p> <p>Tutkimusmenetelmäksi valittiin toimintatutkimus, joka soveltui kehitysprojektiluonteiseen opinnäytetyöhön. Toimintatutkimuksen tarkoituksena on usein käytännöllisen tiedon tuottaminen ja käytäntöjen muuttaminen paremmaksi. Tutkimus on rajattu siirtohinnoittelun dokumentointiin.</p> <p>Opinnäytetyön tuloksena toimeksiantajalle laadittiin siirtohinnoitteludokumentaatiomalli Euroopan Unionin käytäntöjä mukaillen. Malliin tallennettiin dokumentaatio toimeksiantajan tilikaudesta, joka päättyi 31.7.2008. Dokumentaatio sisältää käytäntöjen mukaiset tiedot toimeksiantajan liiketoimista, jotka kuuluvat dokumentointivelvoitteen piiriin. Yksityiskohtaisten liiketoimiraporttien lisäksi dokumentaatio sisältää muun muassa toimintoanalyysin, vertailuanalyysin ja konsernin sisäiset siirtohinnoitteluraportit.</p> <p>Siirtohinnoitteludokumentaatiomallia päivittämällä toimeksiantaja täyttää lakisääteisen velvoitteen dokumentoida lain piiriin kuuluvat liiketoimensa jatkossa. Malli laadittiin siten, että se täyttää sekä kansallisen lainsäädännön, että toimeksiantajan vaatimukset. Malli sisältää myös yksityiskohtaisen ohjeistuksen dokumentaation päivittämistä varten.</p>		
Avainsanat (asiasanat) dokumentointi, kaksinkertainen verotus, kansainvälinen kauppa, konsernit, siirtohinnoittelu, yritysverotus		
Muut tiedot		

Author(s) LIIMATAINEN, Marjo	Type of Publication Master's thesis	
	Pages 81	Language Finnish
	Confidential <input type="checkbox"/>	
Until <input type="checkbox"/>		
Title TRANSFER PRICING DOCUMENTATION Case: John Crane Safematic Oy		
Degree Programme Degree Programme in Entrepreneurship and Business Competence		
Tutor(s) MÄNTYSAARI, Anne		
Assigned by John Crane Safematic Oy		
Abstract <p>The aim of the thesis was to find out the demands of a transfer pricing documentation from both the Finnish legislation's and the commissioner's points of view, and to build up a practical transfer pricing documentation model for John Crane Safematic Oy.</p> <p>The action research was chosen as the research method as it was considered to be suitable for a development project thesis. The purpose of an action research is often to produce useful information and to improve practises. The research is limited to transfer pricing documentation.</p> <p>As a result of the thesis, a transfer pricing documentation model for the commissioner was built in accordance with the European Union Transfer Pricing Documentation rules. The documentation of accounts closing on July 31, 2008, was recorded in the model. The documentation includes information on the commissioner's business transactions which are obliged to be documented according to the EU TPD rules. In addition to detailed business transaction reports, the documentation includes a functional analysis, comparability analysis and the group's internal transfer pricing reports.</p> <p>By updating the transfer pricing documentation model, the commissioner will in future fulfil their statutory requirements to document business transactions according to the law. The model was built up in order to fulfil both the Finnish legislation's and the commissioner's requirements. The model also includes detailed instructions on how to update the documentation.</p>		
Keywords company taxation, documentation, double taxation, groups, international trade, transfer pricing		
Miscellaneous		

SISÄLTÖ

1 JOHDANTO	4
1.1 Tutkimusmenetelmä.....	5
1.2 Tutkimuksen tavoitteet ja rajaukset.....	6
1.3 John Crane Safematic Oy	7
2 MITÄ SIIRTOHINNOITTELUKUMENTAATIO TARKOITTAÄ?	9
2.1 Dokumentointi pähkinäkuoressa	9
2.2 Etuyhteysuhde yritysten välisessä liiketoiminnassa	10
2.3 Dokumentoinnin laatimisvelvoite ja mahdolliset sanktiot.....	11
2.4 EU TPD:n mukainen dokumentaatio	13
2.4.1 Rakenne - yleinen osio	14
2.4.2 Rakenne - maaosiot	15
3 TOIMINTOANALYYSI.....	16
3.1 Toimintoarvioinnin merkitys dokumentaatioissa.....	16
3.2 Muutosten kuvaaminen.....	19
3.3 Testattava osapuoli.....	20
4 VERTAILUANALYYSI.....	21
4.1 Sisäinen vertailukohde	21
4.2 Ulkoinen vertailukohde.....	22
5 SIIRTOHINNOITTELUMENETELMÄT	23
5.1 Markkinahintavertailumenetelmä.....	24
5.2 Jälleenmyyntihintamenetelmä.....	25
5.3 Kustannusvoittolisämenetelmä	26

5.4 Liiketoiminettomarginaalimenetelmä	28
5.5 Voitonjakamismenetelmä	29
5.6 Siirtohinnoittelumenetelmän valinta, hinnan asettaminen ja testaaminen.	30
6 DOKUMENTAATION RAKENTAMINEN JOHN CRANE SAFEMATIC OY:SSÄ	33
6.1 Projektisuunnitelma	34
6.2 Mallin rakentaminen.....	35
6.3 Toimintoanalyysi yrityksessä	40
6.4 Vertailuanalyysi yrityksessä	42
7 POHDINTA	45
LÄHTEET	49
 LIITTEET	
Liite 1. Group Transfer Pricing return part 1 and 2.....	51
Liite 2. Instructions to JCS Oy TP documentation.....	70
Liite 3. Contents of masterfile.....	72
Liite 4. Contents of country files.....	74
Liite 5. Functional analysis.....	76
Liite 6. Comparability analysis.....	80

KUVIOT

KUVIO 1. Alkuperäinen projektisuunnitelma.....	34
KUVIO 2. Perusmalli dokumentaatorakenteesta.....	35
KUVIO 3. Masterfile-osiot.....	36
KUVIO 4. Country files -osiot.....	39
KUVIO 5. Functional analysis osa 1.....	40
KUVIO 6. Functional analysis osa 2.....	41
KUVIO 7. Functional analysis osa 3.....	41
KUVIO 8. Dokumentaation tarkistuslista.....	44

1 JOHDANTO

Kansainvälisten yritysten veroasioista siirtohinnoittelu on noussut toistuvasti esille viime vuosina. Useissa maissa verolainsäädäntöön on jo otettu määräyksiä siirtohinnoittelun dokumentoinnista, ja se on tuonut haasteita yhä useammalle yritykselle myös Suomessa. Täällä siirtohinnoittelua ja siirtohinnoittelun dokumentointia koskevat verosäännökset astuivat voimaan vuoden 2007 alusta, ja niiden yhtenä päätavoitteena on Suomen yhteisöverotulojen turvaaminen kansainvälistyvässä toimintaympäristössä.

Itse siirtohinnoittelussa on viime kädessä kysymys verotulojen jakamisesta vähintään kahden valtion välillä. Kansainvälisissä konserneissa saatetaan ryhtyä eri valtioissa olevien konserniyritysten väliseen peiteltyyn voitonsiirtoon verotuksen minimoimiseksi konsernitason tasolla. Voitonsiirto voitaisiin toteuttaa sopimalla liiketoiminnan ehdoista eri tavalla kuin mitä olisi sovittu toisistaan riippumattomien yritysten välillä. Verotus kuitenkin edellyttää, että konserniyhtiöt noudattavat sisäisissä transaktioissaan samanlaisia ehtoja ja hintoja, joita toisistaan riippumattomat yhtiöt noudattavat. Siirtohinnoittelun perustana pidetäänkin markkinaehtoperiaatetta, jota yritysten täytyy noudattaa kansainvälisesti. Yrityksen tulee varmistaa, että sen käyttämät siirtohinnot ovat markkinaehtoisia ja tätä pitää ajan tasalla olevan siirtohinnoitteludokumentaation tukea. Lähtökohta siirtohinnoitteludokumentaation tekemiseen useimmissa yrityksissä onkin verottaja, mutta parhaimmillaan dokumentaation sisältö palvelee yritystä myös sisäisesti.

Siirtohinnoittelun dokumentoinnilla on ennaltaehkäisevä vaikutus markkinaehtoperiaatteesta poikkeamisen suhteen. Onhan selvää, että kukaan ei halua dokumentoida markkinaehtoisista hinnoista poikkeamia. Toisaalta siirtohinnoitteludokumentointi helpottaa veroviranomaisen mahdollisuuksia ylipäättään tutkia yrityksen siirtohinnoittelua. Lisäksi hyvin laadittu dokumentaatio antaa verovelvolliselle suojaa veroviranomaisen jälkikäteen tekemiä siirtohinnoitteluvoikaisuja vastaan. Samalla suoja vähentää etuyhteysliiketoimiin kohdistuvaa kaksinkertaisen verotuksen riskiä. (Karjalainen & Raunio 2007, 29 – 30; Tala 2007.)

Kehitysprojektin aiheena oli tehdä toimiva siirtohinnoitteludokumentaatiomalli John Crane Safematic Oy:lle. Yrityksessä siirtohinnoittelua on raportoitu jo tilikaudesta

2003 ulkomaisen omistajan vaatimuksesta. Yrityksellä ei kuitenkaan ole ollut käytössä järjestelmällistä siirtohinnoittelun dokumentaatiotapaa, vaan omistajan vaatimia raportteja varten materiaali on kerätty eri tietokannoista, eikä sitä ole järjestelmällisesti tallennettu dokumentaatioksi. Kehitysprojektin alussa yrityksen keräämä materiaali ei myöskään kaikilta osin täyttänyt säännöksissä asetettuja vaatimuksia.

Siirtohinnoitteludokumentaation laatiminen on ajankohtaista juuri nyt monissa yrityksissä Suomessa. Verohallinto on uudistanut yhteisöjen veroilmoituslomakkeet, ja nyt verovuoden 2008 veroilmoituksella yritykset joutuvat vastaamaan kysymyksiin dokumentaation laatimisvelvollisuudesta. John Crane Safematic Oy vastasi kysymyksiin jo marraskuussa 2008.

1.1 Tutkimusmenetelmä

Tutkimusmenetelmäksi valittiin toimintatutkimus, joka soveltuu hyvin kehitysprojektiluonteiseen opinnäytetyöhön. Kuusela (2005, 10) kertoo, että toimintatutkimuksesta on esitetty lukuisia määritelmiä aihepiiriä koskevassa metodologisessa kirjallisuudessa, mutta sen sisällöstä ei ole olemassa yleisesti hyväksyttyä määritelmää. Toimintatutkimuksen laajassa käsikirjassa asia määritellään siten, että toimintatutkimuksessa on kyse sellaisen käytännöllisen tiedon tuottamisesta, joka on hyödyllistä ihmisille itselleen heidän arkielämässään. Kuuselan mukaan toimintatutkimuksessa ei tehdä jakoa tutkimuksen ja toiminnan välillä. Toimintatutkimuksen tavoitteena onkin usein tietyn käytännön elämän ongelman ratkaiseminen ja käytäntöjen kehittäminen paremmaksi.

Vilkan (2006, 76 - 77) mukaan toimintatutkimus on ajallisesti vaativaa tutkimusta, koska se edellyttää pitkäaikaista havainnointia, aktivoitua tutkimuskohteessa, haastatteluiden ja muun materiaalin keräämistä tutkimusaineistoksi sekä muutokseen että vaikuttavuuteen pyrkivää tieteellistä kirjoittamista.

Toimintatutkimuksen etu verrattuna perinteisiin survey-tutkimuksiin eli selvityksiin on se, että sekä tutkimus että sen suunnittelu etenevät yhtä aikaa. Näin tutkimuksen tuottama tulos tai sovellus on heti ja/tai vaiheittain arvioitavissa tutkimuksen edetessä. (Metsämuuronen 2001, 30.)

Itse siirtohinnoittelusta, siirtohinnoittelumenetelmistä ja hintojen markkinaehtoisuuden testaamisesta on tarjolla lukematon määrä lähdeaineistoa. Siirtohinnoittelun dokumentaatio on aiheena sen sijaan suhteellisen tuore, ja siitä on kirjoitettu vasta hyvin vähän Suomen siirtohinnoittelun dokumentaatiosta annetun lain ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeen lisäksi. Yhtään pro gradu- tai ylemmän ammattikorkeakoulun opinnäytetyötä ei ole aiheesta löytynyt. Tässä opinnäytetyössä käytetään julkisen materiaalin lisäksi hyväksi konsernin sisäisiä siirtohinnoitteluohjeita, kehitysprojektin aikana käytyjen palaverien aineistoa sekä siirtohinnoittelun dokumentointi -koulutuksen materiaalia. Tietojen kerääminen dokumentaatiomallin rakentamiseksi ja päivittämiseksi on ollut puolentoista vuoden mittainen projekti.

1.2 Tutkimuksen tavoitteet ja rajaukset

Kehitysprojektin tavoitteena oli laatia John Crane Safematic Oy:lle siirtohinnoitteludokumentaatiomalli, jota se voi hyödyntää sekä kansallisen lainsäädännön että omistajan vaatimusten puitteissa. Malli piti rakentaa siten, että se on hyödynnettävissä myös pitkällä aikavälillä. Yhtiössä on opinnäytetyötä kirjoitettaessa meneillään sekä siirtohinnoittelun yhtenäistämiprojekti että SAP-toiminnanohjausjärjestelmäprojekti Euroopassa, Aasiassa ja Afrikassa. Molemmat saattavat tuoda lisävaateita dokumentaation sisältöön myöhemmässä vaiheessa.

Lyhyemmällä aikavälillä kehitysprojektin tarkoitus oli saattaa yrityksen siirtohinnoitteludokumentaatio sellaiselle tasolle, että se täyttää olennaisin osin sekä yhtiön että kansallisen lainsäädännön vaatimukset. Kansalliset verosäännökset koskevat yrityksen tilikautta, joka alkoi 1.1.2007 tai sen jälkeen eli John Crane Safematic Oy:n tilikautta, joka alkoi 1.8.2007.

Kehitysprojektissa keskitytään tilinpäätökseen 31.7.2008 liittyvän siirtohinnoitteludokumentaation laatimiseen ja tallentamiseen rakennettavaan dokumentaatiomalliin, mutta vertailtavuuden vuoksi yrityksen on dokumentoitava pääosin myös tilinpäätös 31.7.2007. Opinnäytetyönä kehitysprojekti päättyy siirtohinnoitteludokumentaatiomallin toimivuuden ja käytettävyyden analyysiin talvella 2008 - 2009. Dokumentaatiomalli toivottavasti jatkaa kehittymistään ja vastaa yrityksen tarpeisiin myös siitä eteenpäin.

Kehitysprojekti keskittyy dokumentaation vaatimuksiin sekä rakenteellisesti että sisällöllisesti John Crane Safematic Oy:n näkökulmasta, mutta siinä ei varsinaisesti määritellä tai oteta kantaa yrityksen nykyisiin tai tuleviin siirtohintoihin tai siirtohinnoittelumenetelmiin. Yrityksen käyttämä siirtohinnoittelumenetelmä, sen valinta, perustelu ja testaaminen ovat kuitenkin pakollinen osa dokumentaatiota. Kehitysprojektin osaksi otettiin vaaditun dokumentaation tekeminen myös näiltä osin, koska sitä ei oltu tehty yrityksessä aikaisemmin. Sen vuoksi myös hinnoittelumenetelmät esitellään lyhyesti osiossa 5. Dokumentaatioprojektin aikana tulevat vaatimukset ja niiden muutokset niin konsernissa kuin kansallisessakin vero-ohjeistuksessa voivat osaltaan vaikeuttaa mallin rakentamista. Vertailuanalyysiin (osio 6.4) saatavilla oleva tieto voi olla hyvinkin niukkaa, ja sen painoarvo dokumentaatiossa voi jäädä vähäiseksi.

Tässä kehitysprojektissa selvitetään siirtohinnoitteludokumentaatiota koskevia lakeja, asetuksia ja ohjeistuksia niiltä osin kuin niitä on täytynyt pohtia yrityksen dokumentaatiomallia rakennettaessa. Tarkoitus on antaa mahdollisimman selkeä kuva siitä, mitä siirtohinnoittelun dokumentaatiolla tarkoitetaan ja miten se on juuri tähän yritykseen rakennettu. Työn tarkoitus ei ole kirjoittaa dokumentaatio-ohjeita tai lakia uudelleen tai käydä niitä kohta kohdalta läpi.

Siirtohinnoittelu ja siirtohinnoitteludokumentaatio sisältävät lukuisia käsitteitä ja lyhenteitä. Tässä työssä käsitteet ja lyhenteet selitetään aina asiayhteydessä.

1.3 John Crane Safematic Oy

John Crane Safematic Oy on 100 % ulkomaalaisomistuksessa oleva yritys. Perimmäisenä omistajana on Lontoon pörssissä noteerattu Smiths Group plc. Smiths Group jakaantuu viiteen divisioonaan: Smiths Detectioniin, Smiths Medicaliin, John Cra-
neen, Smiths Interconnectiin ja Flex-Tekiin. Smiths Groupin palveluksessa maailmanlaajuisesti on yli 21 tuhatta työntekijää, ja konsernin liikevaihto oli 2 321 miljoonaa englannin puntaa päättyneellä tilikaudella 31.7.2008. (Smiths Group plc, yritystietoja 2008.)

John Crane Safematic Oy kuuluu John Crane -divisioonaan, jolla on toimipisteitä yli 50 maassa käsittäen 16 tuotantolaitosta ja 200 myynti-, huolto- ja asiakaspalvelukeskusta. John Cranen liikevaihto päättyneellä tilikaudella 31.7.2008 oli 626 miljoonaa englannin puntaa, ja konsernin palveluksessa työskentelee noin 6 000 työntekijää. (John Crane Safematic Oy, yritystietoja 2008.)

John Crane Safematic Oy toimii konsernin osaamiskeskuksena paperi- ja sellu -markkinasektorilla maailmanlaajuisesti, ja yhtiön johto vastaa myös Northern Europe -alueesta käsittäen Suomen (John Crane Safematic Oy), Ruotsin, Norjan, Tanskan ja Venäjän liiketoiminnot sekä Britannian myynti- ja huoltotoiminnot. Osaamiskeskusasema konsernissa tarkoittaa, että yrityksellä on Muuramessa vahva toimialan tuntemus, ymmärrys asiakaskunnan tarpeista, kyky ja halu siirtää tietämystä konsernin sisällä sekä erinomaiset tuotteet, palvelut ja ratkaisut asiakkaiden tarpeisiin maailmanlaajuisesti. Northern-alueen liikevaihto päättyneellä tilikaudella 31.7.2008 oli noin 90 miljoonaa euroa ja henkilöstöä oli 265. (John Crane Safematic Oy, yritystietoja 2008.)

John Crane Safematic Oy on perustettu vuonna 1972 Muuramessa. Tähän päivään mennessä yritys on ollut Partek Oy:n omistuksessa vuodesta 1978, Interpolator Oy:n omistuksessa vuodesta 1988, mutta siirtyi ulkomaalaisomistukseen vuonna 1998, jolloin TI Group osti yrityksen. Vuonna 2000 TI Group fuusioitui osaksi Smiths Group plc:tä, joka siis on yrityksen nykyinen omistaja. John Crane Safematic Oy:ssä on 94 työntekijää, ja liikevaihto viimeksi päättyneeltä tilikaudelta 31.7.2008 oli noin 20 miljoonaa euroa. Viennin osuus yhtiön myynnistä on lähes 50 %, ja siitä suurin osa tapahtuu sisaryritysten kautta. Liiketoiminta sisaryritysten ja omistajan kanssa kuului siirtohinnoittelua koskevan lain piiriin. Yritys valmistaa mekaanisia tiivisteitä ja tiivisteveden valvontajärjestelmiä Muuramessa sijaitsevassa tehtaassa. Safematic-tuotemerkki on yrityksen omaisuutta, ja sen omaavia tuotteita ei valmisteta missään muualla konsernissa tällä hetkellä. Tuotteita käytetään laajasti prosessiteollisuuteen liittyvissä laitteissa, esim. paperimassapumpuissa, paperikoneen teloissa ja pulppereissa sekä erilaisissa pumpuissa. (John Crane Safematic Oy, yritystietoja 2008.)

2 MITÄ SIIRTOHINNOITTELUDOKUMENTAATIO TARKOITTAÄ?

2.1 Dokumentointi pähkinäkuoressa

Dokumentoitavat tiedot ja asiakirjat on esitettävä kunkin tapauksen vaatimalla tarkkuudella, koska siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden todentaminen perustuu aina kunkin tapauksen olosuhteisiin ja tosiseikkoihin. Tällä tarkoitetaan sitä, että yrityksen sinällään samankaltaisia liiketoimia ei voida verrata siirtohinnoittelumielessä toisiinsa, vaan liiketoimien arvioinnissa on aina otettava huomioon itse liiketoimen lisäksi mm. siihen liittyvät sopimukset, ehdot, riskit tai muutokset edellä mainituissa asioissa.

”Markkinaehtoperiaate (the arm’s length principle) on OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklassa ilmaistu periaate, jonka mukaan etuyhteydessä olevien yritysten kauppaja- ja rahoitussuhteissa sovitussa tai määrätyissä ehdoissa noudatetaan ehtoja, joista olisi sovittu toisistaan riippumattomien yritysten välillä.” (Kemell, Koskinen & Laaksonen 2007, 6.)

Siirtohinnoitteludokumentaatio on riittävä, kun se täyttää VML 14 b §:n yleisluonteiset vaatimukset. Dokumentointi voi olla rakenteeltaan ja sisällöltään erilainen, jos se tehdään EU TPD:n (European Union Transfer Pricing Documentation) tai jonkin toisen valtion kuin Suomen dokumentointivaatimuksen mukaisesti. Itse laki rajoittuu tietoihin, jotka ovat yhteisiä kaikille siirtohinnoittelutapauksille. Yrityksen malli rakennetaan EU TPD:n mukaisesti, koska se on lähtökohtaisesti myös omistajan ohjeistuksen ja vaatimusten mukainen. On muistettava, että dokumentoinnin sisältö on aina olennaisempaa kuin dokumentoinnin määrämuoto, mutta asiasisällön päivittäminen ja vertailu vuodesta toiseen on helpompaa, jos dokumentaatiomalli on määrämuotoinen. Itse mallia ja sen rakentamista yritykselle kuvataan tarkemmin jäljempänä. (Kemell, Koskinen & Laaksonen 2007, 7; Konsernin sisäinen ohjeistus 2008; VML 14 b §.)

Dokumentointivelvoitteen noudattaminen lain kirjaimen mukaisesti ei estä veroviranomaisia tekemästä siirtohinnoitteluoikaisua yrityksen verotuksessa, jos yrityksen liiketoimen hinnoittelu on tosiasiaa tehty poiketen markkinaehtoisesta hinnoittelusta. Dokumentointivelvoite joustaa eri siirtohinnoittelutapauksissa mutta markkinaehtope-

riaate ei. On siis syytä erottaa toisistaan siirtohinnoittelun dokumentaatio ja itse siirtohinnoittelu. (Kemell, Koskinen & Laaksonen 2007, 8.)

Dokumentaatio voidaan laatia suomeksi, ruotsiksi tai englanniksi. Jos se laaditaan englanniksi, keskeisistä kohdista on tarvittaessa esitettävä käännös kotimaiselle kielelle. Tämä säännös ilmenee myös EU TPD:n suosituksista. Jäsenvaltioiden pitäisi hyväksyä mahdollisimman pitkälle vieraskielisten asiakirjojen esittäminen, jotta käännöksistä aiheutuvat kustannukset pysyisivät alhaisina. Siirtohinnoitteludokumentaatio täytyy pyydettyä esittää myös toisen jäsenvaltion veroviranomaisille. (Kemell, Koskinen & Laaksonen 2007, 8.)

Dokumentaation laatimiselle ei ole määritelty varsinaista määräaikaa. VML 14 c § määrää vain dokumentoinnin esittämisvelvollisuudesta. Verovelvollisen on esitettävä dokumentointi 60 päivän kuluessa veroviranomaisen kehotuksesta. Sen sijaan verovuoden dokumentointi täytyy esittää aikaisintaan kuuden kuukauden kuluttua verovuoden päättymisestä. Yrityksen kannattaa kuitenkin seurata ja dokumentoida kaikkien etuyhteystoimiensa (etuyhteystoimen käsite osiossa 2.2) siirtohinnoittelua jo verovuoden aikana, vaikka dokumentointia ei edellytetäkään laadittavan ajantasaisesti. Suomessa ei ole mahdollista tehdä siirtohinnoitteluoikaisuja veroilmoituksella vaan ne on tehtävä jo verovuoden kirjanpidossa. (Kemell, Koskinen & Laaksonen 2007, 8; VML 14 c §.)

2.2 Etuyhteysuhde yritysten välisessä liiketoiminnassa

Etuyhteys määritellään VML 31 §:n 2 momentissa, ja se vastaa sisällöltään kirjanpito-laissa (KPL) ja uudessa osakeyhtiölaissa (OYL) omaksuttua määräysvallan käsitettä. ”Etuyhteysuhde syntyy, kun yritys omistaa toisen etuyhteisyrittäjän pääomasta tai osakkeiden tuottamasta äänimäärästä yli puolet tai on välillisesti tai välittömästi oikeutettu nimittämään yli puolet toisen hallituksen jäsenistä tai on toinen muutoin tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa toisessa osapuolella. Dokumentoitavaksi etuyhteysuhteeksi rinnastetaan ulkomaalaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan suhde.” (Kemell, Koskinen & Laaksonen 2007, 5.)

Etuyhteystoimella tarkoitetaan puolestaan verovelvollisen ja tähän etuyhteysuhteessa olevan etuyhteisyrittäjän välistä liiketoimea. Esimerkiksi ulkomaalaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisiä toimet ovat etuyhteystoimia. Hallituksen esityksessä on lisäksi todettu, että etuyhteystoimen säännös soveltuu myös ulkomaisen yrityksen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan ja toisen samaan konserniin kuuluvan ulkomaisen yrityksen välisiin toimiin. Tämän esityksen perusteella John Crane Safematic Oy:öön liittyvien etuyhteisyrittäjien ja etuyhteystoimien määrä kasvaa yhdestä yrityksestä eli ulkomaisesta omistajasta noin 40 yritykseen ja tuhansiin liiketoimiin vuositasona. (Kemell, Koskinen & Laaksonen 2007, 5; HE 107/2006 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaiksi lainsäädännöksi.)

Etuyhteystoimella eli liiketoimella tarkoitetaan kaikenlaisia taloudellisia toimenpiteitä. OECD:n ohjeissa todetaan, että hyvin monenlaiset kauppaa- ja rahoitussuhteisiin liittyvät liiketoimet voivat olla etuyhteystoimia. Niitä ovat myös toimet, joissa sovitetaan siirtohinnoista tai liiketoimet joissa ehdot ja järjestelyt tuottavat toiselle osapuolelle vastikkeetonta etua. Kauppaa- ja rahoitussuhteet voivat vaikuttaa myös liiketoiminnan olennaisiin ominaisuuksiin kuten yritysten velan tai oman pääoman suhteeseen ja määrään. Toisin sanoen, dokumentoitavia etuyhteystoimia ovat myös sellaiset toimet, joista yritykset eivät varsinaisesti maksa mitään. Dokumentaatioissa liiketoimet voidaan luokitella yritykselle tarkoituksenmukaisella tavalla, mutta esimerkkinä pääluokittelun mukaisesti: tavara, palvelu, aineettoman oikeuden käyttöoikeus, aineeton omaisuus, käyttöomaisuuden hankinta ja luovutus, lainananto, lainanotto, vuokraustoiminta, leasing, kustannusten jakaminen ja muut liiketoimet. Halutessaan yritys voi luokitella liiketoimensa dokumentaatioon tapauskohtaisesti tarkemminkin. (Karjalainen & Raunio 2007, 26 – 27.)

2.3 Dokumentoinnin laatimisvelvoite ja mahdolliset sanktiot

Siirtohinnoittelun dokumentointia ei vaadita Suomessa pieniltä ja keskisuurilta yrityksiltä. Päätöstä on perusteltu dokumentoinnin laatimisesta ja ylläpitämisestä aiheutuviin kustannusten suhteella pienistä ja keskisuurista yrityksistä kertyvien verotulojen turvaamiseen liittyvään intressiin. Lähtökohtaisesti yritysten pitää dokumentoida kaikki etuyhteydessä tehdyt liiketoimet, joissa toinen osapuoli on ulkomaalainen, sekä

ulkomaalaisen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan väliset toimet. Kotimaisia etuyhteysliiketoimia dokumentointivelvollisuus ei koske. (Karjalainen & Raunio 2007, 30 – 31; VML 14 a §.)

Vaikka dokumentaatiovelvoitetta ei olekaan, pienten ja keskisuurten yritysten täytyy kuitenkin noudattaa markkinaehtoperiaatetta kaupankäynnissään aivan kuten suurtenkin yritysten. Dokumentointivelvoitteen puuttuminen ei estä verottajaa tutkimasta kyseisten yritysten siirtohinnoittelua tai pyytämästä tarvittaessa selvitystä yrityksen käyttämän siirtohinnoittelun markkinaehtoisuudesta. Yritysmuodolla ei myöskään ole merkitystä markkinaehtoperiaatteen näkökulmasta. Riittää, että kyseessä on Suomessa elinkeinotoimintaa tai muuta tulonhankkimistoimintaa harjoittava verovelvollinen. (Karjalainen & Raunio 2007, 31; Helminen 2005, 158.)

Yrityksen verotuksessa veroviranomainen voi tehdä siirtohinnoitteluoikaisun. Tämä tarkoittaa, että konserniyhtiön menoja ja/tai tuloja voidaan oikaista vastaamaan niitä menoja ja/tai tuloja, jotka se olisi saanut ja jotka sille olisivat syntyneet, jos kaikissa konserniyhtiöiden välisissä sisäisissä transaktioissa olisi noudatettu markkinaehtoperiaatetta. Konserniyhtiö ei voi vähentää verotuksessaan menoa, jota sille ei objektiivisesti tarkasteltuna olisi syntynyt sen omassa tulonhankkimisintressissä. Vastaavasti konserniyhtiö ei voi verotuksessa hyväksyttävällä tavalla luopua tulosta, joka objektiivisesti tarkasteltuna olisi sille syntynyt sen aikaansaamasta suoritteesta, jos vastapuolena olisi ollut riippumaton osapuoli. Oikaisutapauksissa sovelletaan samoja veronkorotusta koskevia säännöksiä kuin muissakin tapauksissa, joissa verotettavaa tuloa lisätään veroviranomaisen toimesta. Siirtohinnoitteludokumentoinnin laiminlyönnistä on erikseen säädetty veronkorotus ja siihen ei vaikuta onko yrityksen siirtohinnoittelussa noudatettu markkinaehtoperiaatetta vai ei. Veronkorotuksen enimmäismäärä on 25 000 euroa, mutta säännös mahdollistaa erillisen veronkorotuksen määräämisen kunkin laiminlyönnin osalta erikseen, joten veronkorotusten yhteismäärä voi olla enemmän kuin 25 000 euroa. (Karjalainen & Raunio 2007, 31 – 33; Helminen 2005, 156 – 157.)

Siirtohinnoitteluoikaisuihin liittyy olennaisesti seurannaismuutos. Sillä tarkoitetaan verotuksen muuttamista vastaamaan toiselle verovelvolliselle tehtyjä muutoksia. Eli verovirasto voi muuttaa verovelvollisen verotusta silloinkin, jos verotusta on toisessa

valtiossa muutettu Suomen verotukseen vaikuttavalla tavalla. Seurannaismuutos tehdään niin sanotusti viran puolesta eli verovelvollisen ei tarvitse sitä vaatia. Käytännössä jos verovelvollinen haluaa vastaavan oikaisun verotukseensa, seurannaismuutosta on vaadittava itse, sillä ulkomailla toimitettu verotus ei ole automaattisesti Suomen veroviranomaisten tiedossa. (Karjalainen & Raunio 2007, 34.)

2.4 EU TPD:n mukainen dokumentaatio

EU:n käytännesäännössä on suositus kaikille Euroopan unionin alueella toimivien yritysten yhteisestä siirtohinnoittelun dokumentointivelvoitteesta. Tätä käytännesäännön mukaista dokumentointia kutsutaan EU TPD:ksi (European Union Transfer Pricing Documentation). Käytännesääntö ei ole sitova mutta mm. Suomi on ottanut huomioon käytännesäännön mukaiset suositukset dokumentointia koskevissa säädöksissä. EU TPD:n tarkoitus on luonnollisesti yhdenmukaistaa yritysten dokumentointivelvoitetta Euroopan Unionin alueella. EU TPD:n soveltaminen on vapaaehtoista mutta yrityksen on sovellettava johdonmukaisesti käyttöön ottamaansa dokumentointimallia, koska sitä ei voi käytännesäännön mukaan vaihdella vuosittain. (Karjalainen & Raunio 2007, 185 ja Kemell, Laaksonen & Koskinen 2007, 9.)

EU TPD koostuu kahdesta osiosta, yleisestä (masterfile) ja maakohtaisesta (country files). Yleinen osio sisältää koko konsernia koskevaa yhtenäistä dokumentointia ja maakohtainen osio dokumentointia jokaisesta jäsenvaltiosta, jossa konsernilla on etuyhteistoimia. Tarvittaessa maakohtainen dokumentointi esitetään kulloinkin kyseessä olevalle valtiolle. Toisen maan veroviranomaisella ei toisin sanoen ole oikeutta saada käyttöönsä koko dokumentaatiota vaan ainoastaan kyseistä maata koskeva osuus. (Kemell, Laaksonen & Koskinen 2007, 9.)

Suomen lain asettama dokumentointivelvoite täyttyy laatimalla EU TPD:n mukainen dokumentaatio, koska Suomen asettamat velvoitteet ovat kevyempiä kuin EU TPD:n yhtenäinen maakohtainen dokumentointi. Paremman yleiskuvan saamiseksi verohallinto kuitenkin suosittelee dokumentaatioon liitettäväksi ainakin EU TPD:n yleisen osion. (Kemell, Laaksonen & Koskinen 2007, 9.)

2.4.1 Rakenne – yleinen osio

Käytännäsääntöjen mukaan yleisen osion (masterfilen) tulee sisältää yleinen kuvaus konsernista ja konsernin siirtohinnoittelujärjestelmästä. Sen tulisi sisältää seuraavat tiedot (mukaillen Karjalainen & Raunio 2007, 186 – 187; Tala, 2007.):

1. Yleinen kuvaus liiketoiminnasta ja liiketoimintastrategiasta, mukaan lukien liiketoimintastrategian muutokset edellisestä verovuodesta.
2. Yleinen kuvaus konsernin organisatorisesta, juridisesta ja operatiivisesta rakenteesta (mukaan lukien organisaatiokaavio, lista konserniyrityksistä ja kuvaus emoyhtiön omistuksesta tytäryhtiöissä)
3. Yleinen kuvaus konserniyhtiöistä, joilla on etupiiritransaktioita EU:n alueella asuvien yritysten kanssa.
4. Yleinen kuvaus etuyhteysliiketoimista, joihin EU:n alueella asuvat konserniyhtiöt ovat osallistuneet, eli kuvaus:
 - a. transaktiovirroista
 - b. laskutuksen kulusta
 - c. transaktioiden määristä
5. Yleinen kuvaus toiminnoista ja riskeistä sekä kuvaus toimintojen ja riskien muutoksista aiempaan verovuoteen verrattuna.
6. Aineettomien oikeuksien omistussuhteet sekä tiedot maksetuista tai saaduista rojalteista.
7. Konsernin siirtohinnoittelupolitiikka tai kuvaus konsernin siirtohinnoittelujärjestelmästä, joka selittää konsernin siirtohintojen markkinaehtoisuuden.
8. Luettelo siirtohinnoittelua koskevista kustannustenjakosopimuksista, ennakkotietosopimuksista ja ratkaisuista siinä määrin kuin niillä on vaikutusta EU:ssa asuviin konserniyhtiöihin.
9. Sitoumus kultakin konserniin kuuluvalta EU:n alueella asuvalta konserniyhtiöltä toimittaa lisätietoja pyynnöstä kohtuullisessa ajassa paikallisen lainsäädännön mukaisesti.

2.4.2 Rakenne – maaosiot

Maakohtaisten osioiden (country files) sisällön tulisi täydentää yleisessä osiossa esitettyjä tietoja. Yleisen ja maakohtaisen osion on yhdessä katsottava muodostavan paikallisen siirtohinnoitteludokumentaation kyseessä olevassa jäsenvaltiossa.

Maakohtaisen osion tulisi sisältää seuraavat tiedot (mukaillen Karjalainen & Raunio 2007, 188.):

1. Yksityiskohtainen kuvaus liiketoiminnasta ja liiketoimintastrategiasta, mukaan lukien liiketoimintastrategiassa edelliseen verovuoteen verrattuna tapahtuneet muutokset.
2. Selvitys maakohtaisesta etuyhteysliiketoimista, mukaan lukien:
 - a. transaktiovirrat
 - b. laskutuksen kulku
 - c. transaktioiden arvo
3. Vertailuanalyysi, eli
 - a. omaisuuden ja palveluiden luonne
 - b. toimintanalyysi
 - c. sopimusehdot
 - d. taloudelliset olosuhteet
 - e. erityiset liiketoimintastrategiat
4. Selvitys valitusta siirtohinnoittelumenetelmästä, eli miksi tietty menetelmä on valittu ja miten sitä on sovellettu.
5. Relevantit tiedot sisäisistä ja/tai ulkoisista vertailutiedoista
6. Selvitys konsernin siirtohinnoittelupolitiikan soveltamisesta

Toimintoarviointia, vertailuarviointia ja siirtohinnoittelumenetelmän kuvausta ei edellytetä, jos verovelvollisen ja liiketoimen toisen osapuolen välillä tehtyjen etuyhteystoimien yhteismäärä on verovuonna enintään 500 000 EUR Suomen lain mukaisesti. Smiths Group plc:n asettama raja on puolestaan 100 000 englannin puntaa. (Kemell, Laaksonen & Koskinen 2007, 10.)

3 TOIMINTOANALYYSI

Siirtohinnoitteludokumentoinnissa on oltava VML 14 b §:n 1 momentin 4 kohdan mukaisesti toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista. Arvioinnissa kuvataan osapuolten suorittamat toiminnot sekä toiminnoissa käytetty omaisuus ja otetut riskit. Toimintoanalyysillä tarkoitetaan OECD:n ohjeiden mukaista toimintoanalyysiä (functional analysis). Etuyhteystoimia vertaillaan riippumattomiin liiketoimiin, koska toimintoarviointi on osa vertailukelpoisuuden arviointia. Dokumentointivaade on tällä hetkellä rajattu vain etuyhteystoimien toimintoarviointiin. (Kemell, Laaksonen & Koskinen 2007, 22.)

3.1 Toimintoarvioinnin merkitys dokumentaatiossa

Toimintoarviointi on siirtohinnoittelun keskeisimpiä osia, koska toiminnot, omaisuus ja riskit vaikuttavat liiketoimien hinnoitteluun. OECD:n ohjeissa painotetaan nimenomaan toimintojen merkitystä. Toimintoarviointi on tehtävä huolellisesti, jotta onnistutaan löytämään etuyhteyssuhteessa tehdyille liiketoimelle vertailukohteeksi riippumattomien osapuolten välisiä liiketoimia. Toimintoarviointi on työkalu, jolla kerätään tietoa ja selvitetään liiketoimeen vaikuttavat tosiseikat ja olosuhteet. (Kemell, Laaksonen & Koskinen 2007, 22.)

Toimintoanalyysin tavoitteena on selvittää transaktion osapuolten liiketoimintaan liittyvät toiminnot, riskit ja toimintaan sitoutuneet varat. Näitä tietoja käytetään määrittäessä sitä osuutta tulotasosta, joka kullekin liiketoimen osapuolelle kuuluu. Tulotason oikeutusta arvioitaessa voitaisiin esimerkiksi verrata täyden riskin valmistusyhtiötä sopimusvalmistajaan. Melko pienellä analyysillä täyden riskin valmistajan oikeutusta isompaan osuuteen tulotasosta voidaan pitää hyvinkin oikeutettuna. Tällainen yritys kantaa useimmiten myös huomattavia riskejä ja toimintaan on sitoutunut enemmän varoja kuin sopimusvalmistajalla. (Karjalainen & Raunio 2007, 52.)

Toimintoanalyysin tekeminen vaatii tietojen keräämistä useista eri lähteistä ja on usein hyvinkin aikaa vievää. Analyysi aloitetaan selvittämällä perustiedot yrityksen ja konsernin toiminnasta olemassa olevan materiaalin turvin. Alkuvaiheen jälkeen on syytä haastatella yhtiön eri toimintoihin liittyviä avainhenkilöitä kuten esimerkiksi markkinoitpäällikköä, tuotannosta vastaavaa johtajaa ja talousjohtajaa. Haastatteluista ja

muista lähteistä kerättyjen tietojen perusteella laaditaan liiketoimen osapuolista toimintoanalyysit, joista käyvät ilmi mm. yhtiöiden toiminnot, omaksutut riskit, liiketoimintaan sitoutuneet varat ja mahdolliset omistamat aineettomat oikeudet. Näin saadaan luotua yrityksille profiilit, joiden avulla yrityksen luonnetta voidaan paremmin ja tarkemmin analysoida. (Karjalainen & Raunio 2007, 53.)

Vaikka toimintoanalyysi tulisi tehdä liiketoimen kaikista osapuolista, ei sitä useinkaan käytännössä voida tehdä edellä mainitussa laajuudessa kuin tarkastelun kohteena olevasta yrityksestä. Esimerkiksi yhden paikallisen yhtiön Suomessa on käytännössä mahdotonta laatia kovin yksityiskohtaisia toimintoanalyysijä ulkomaisista konserniyhtiöistä. Tilanne on juuri tällainen John Crane Safematic Oy:ssä.

Keskeinen toimintoanalyysin tuotos onkin liiketoiminnan ymmärtäminen. Yrityksen toiminnan ymmärtäminen on edellytys sille, että siirtohinnoitteluun liittyviä kysymyksiä ja haasteita on mahdollista käsitellä oikeassa viitekehysessä. Toimintoanalyysi siis asettaa reunaehdot, joiden perusteella yrityksen siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta tulisi tarkastella. Markkinaehtoisuuden tarkastelu taas edellyttää, että yrityksen toiminnasta ja toimintaympäristöstä syntyy riittävän tarkka kuva, joka mahdollistaa sopivan vertailukohteen valinnan ja toisaalta yrityksen aseman määrittelyn suhteessa valittuun vertailukohteeseen. (Karjalainen & Raunio 2007, 55.)

Toimintoanalyysin tulisi minimissään sisältää selvitykset muun muassa seuraavista asioista:

1. Selvitetään perustiedot yhtiön (ja konsernin) toiminnasta – taustamateriaalit
 - a. talous
 - b. markkinointi
 - c. tuotanto ja logistiikka

2. Laaditaan toimintoanalyysit transaktion osapuolista
 - a. yhtiöiden toiminnot (valmistus vs. myyntikonttori)
 - b. riskit
 - c. liiketoimintaan sitoutuneet varat (varastointi)
 - d. aineettomien oikeuksien omistus

Yhtiöiden toiminnot voidaan jakaa analyysissä esimerkiksi Karjalaisen ja Raunion (55 – 56) mukaan seuraavasti:

- tutkimus ja tuotekehitys
- raaka-aineiden ja tuotantovälineiden hankinta
- tuotantosuunnittelu
- lopputuotteiden valmistus
- laaduntarkkailu
- varastojen hallinta
- tuotteiden pakkaus ja merkintä
- myynti ja markkinointi
- hinnoittelu
- henkilöstöhallinto
- kiinteistöhallinta
- IT-palvelut
- sijoittajasuhteiden hallinta
- hallintopalvelut
- laskentapalvelut
- vakuutuksien koordinointi

Lista ei ole tietenkään tyhjentävä, mutta antaa kuvan siitä, kuinka moninaisia yritysten toiminnot voivat olla. Se osoittaa myös toimintoanalyysin tekemisen haasteellisuuden. Yrityksen itsenäisyydellä toimintojen suhteen sekä toimintojen määrällä on oleellinen merkitys yrityksen tyypittämisessä ja sitä kautta yrityksen markkinaehtoisen tulotason määrittämisessä. (Karjalainen & Raunio 2007, 56 – 57.)

Yhtiön tyypittämistä ei voida tehdä ilman että on selvitetty yhtiön toimintaan liittyviä riskejä. Yhtiön tyypillisiä riskejä taas voidaan jakaa analyysissä esimerkiksi näin:

- markkinariski
- varastoriski
- luottotappioriski
- takuuriski
- tuotevastuuriski
- valuuttakurssiriski

Toimintoanalyysissä yhtiöt tyypitetään edellä listattujen kriteerien perusteella. Tämän jälkeen on huomattavasti helpompaa perustella siirtohinnoittelumielessä oikeutettu katetaso kullekin transaktion osapuolelle. Yleisesti hyväksytty tosiseikka on se, että riskeillä on vaikutusta yhtiöiden tulosodotuksiin. Eli mitä enemmän riskejä yhtiöllä on, sitä parempaa tuottoa se lähtökohtaisesti odottaa. Tämä on todettu myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeessa.

Markkinariski liittyy markkinoiden volatilitettiin ja sitä kautta tuottojen varmuuteen. Voi tulla esimerkiksi kilpailutilanne, jossa yritys ei voi myydä tuotteitaan tai palveluitaan voitolla tai että yritys ei pysty myymään niitä lainkaan. Varastoriski voi olla merkittävä tekijä yrityksen tulonodotuksia määritettäessä. Varastoriski kuvaa sitä riskiä, joka liittyy yrityksen varastoihin tuotteisiin. Tuotteen ominaisuuksilla on tietysti merkittävä vaikutus riskin suuruuteen, esimerkkinä voitaisiin mainita pilaantumiseen liittyvää riskiä metalliteollisuuden ja elintarviketeollisuuden välillä. Luottotappioriski puolestaan liittyy pääsääntöisesti saatavien varmuuteen ja vaihtelee suuresti toimialasta ja toimintaympäristöstä riippuen. Takuuriski liittyy taas siihen, kuka kantaa takuun aiheuttamat kustannukset. Tuotevastuuriski on usein takuuriskiä laajempi, koska sen ulottuvuus voi olla ajallisesti sekä soveltamisalan osalta merkittävästi laajempi kuin takuuriskin. Valuutariski liittyy pääsääntöisesti valuuttojen kurssivaihteluihin. Riskien analysointi ei välttämättä ole kovin yksinkertaista. Niiden vaikutusten arviointi tulonodotuksiin ei ole myöskään yksiselitteistä. Riskejä arvioitaessa punainen lanka on kuitenkin analyysissä siitä, kumpi transaktion osapuoli sen kantaa ja missä määrin. (Karjalainen & Raunio 2007, 58 – 61; Kemell, Laaksonen & Koskinen 2007, 24 – 25.)

Toimintoanalyysi voidaan esittää kirjallisena selostuksena tai taulukkomuodossa. Jos toiminnot kuvataan taulukkomuodossa, kuten Smiths Group plc:n mallissa (konsernin mallista lisää osiossa 6.3), keskeisistä tiedoista on oltava lisäksi tarkempi kirjallinen selostus. (Kemell, Laaksonen & Koskinen 2007, 23.)

3.2 Muutosten kuvaaminen

Toimintoarvioinnissa on kuvattava osapuolten suorittamissa toiminnoissa tapahtuneet muutokset. Muutoksen ”nimellä” ei sinänsä ole merkitystä, olennaista on muutoksen vaikutus yrityksen toimintoihin. Tyypillisimpiä muutoksia ovat uudet sopimukset tai

muutokset aiempien sopimusten ehtoihin. Tavaravirta voi pysyä tällaisessa muutoksessa ennallaan, mutta muutos voi koskea esimerkiksi riskien, vastuiden tai kertyvien tuottojen jakautumista osapuolten kesken. Muutosta on aina tarkasteltava kokonaisuutena eli muutostilanteessa on kiinnitettävä huomioita kokonaisvaikutuksiin.

Dokumentaatioissa on kuvattava kyseessä olevaan muutokseen vaikuttaneet tekijät, eli on kuvattava tilanne ennen ja jälkeen muutoksen ja tarvittaessa esitettävä laskelmat muutoksen vaikutuksesta yrityksen tulonodotuksiin. (Kemell, Laaksonen & Koskinen 2007, 25 – 26.)

3.3 Testattava osapuoli

Testattavalla osapuolella tarkoitetaan toiminto- ja siirtohintanalyysissä kuvattua osapuolta. Se on yleensä etuyhteystoimen osapuolista se, jonka toiminnot ovat yksinkertaisempia ja jolla ei ole hallussaan arvokasta aineetonta omaisuutta. Etuyhteystoimen toiminnoiltaan yksinkertaisemmalle osapuolelle on useimmiten helpompia löytää vertailukelpoista toimintaa harjoittavia vertailukohteita. (Kemell, Laaksonen & Koskinen 2007, 28.)

Testattava osapuoli on valittava, jos siirtohinnoittelumenetelmänä sovelletaan jälleenmyyntihinta-, kustannusvoittolisä- tai liiketoimintomarginaalimenetelmää (siirtohinnoittelumenetelmät kuvataan lyhyesti kappaleessa 5). Yrityksessä sovelletaan jälleenmyyntihintamenetelmää. Testattavan osapuolen valinta tarkoittaa, että etuyhteystoimen markkinaehtoisuuden osoittamiseen riittää, että toiselle (testattavalle) osapuolelle etuyhteystoimesta kertyvät katteen markkinaehtoisuus selvitetään jollakin kyseisistä menetelmistä. (Kemell, Laaksonen & Koskinen 2007, 28.)

Testattavan osapuolen valinta ei kuitenkaan tarkoita, että toimintoarviointi tehtäisiin vain toisesta osapuolesta. Lähtökohtaisesti se pitää tehdä molemmista osapuolista, jotta pystytään hahmottamaan liiketoimen oikea sisältö. Smiths Group plc:n mallissa käsitellään molemmat osapuolet (tarkemmin kappaleessa 6.3).

4 VERTAILUANALYYSI

Siirtohinnoitteludokumentaatioissa on oltava VML 14 b §:n 1 momentin 5 kohdan mukaisesti vertailuarviointi. Sillä tarkoitetaan OECD:n ohjeiden mukaista vertailukelpoisuuden arviointia (comparability analysis). Ohjeen mukaan liiketoimet ovat vertailukelpoisia, jos mikään liiketoimien välinen ero ei voisi olennaisesti vaikuttaa menetelmässä tutkittavaan tekijään, esimerkiksi hintaan tai katteeseen. Arvioinnissa saa keskittyä etuyhteystoimiin, joilla on olennaista taloudellista merkitystä. John Crane Safematic Oy:n tapauksessa olennaisia etuyhteystoimia on Smiths Groupin määrittämisen tason (yli 100 000 englannin puntaa) ylittävä liikevaihto per tilikausi. Vertailuarviointi voidaan tehdä kevyemmin sellaisten liiketoimien osalta jotka tehdään jo vakiintuneissa olosuhteissa tai jotka ovat arvoltaan pieniä. Vakiintuneilla olosuhteilla tarkoitetaan liiketoimia, johon vaikuttavissa olosuhteissa ei ole tapahtunut muutoksia osapuolten välillä verrattuna edellisiin vuosiin. (Kemell, Laaksonen & Koskinen 2007, 29 – 30.)

Vertailuarvioinnissa käsitellään sekä etuyhteystoimia että liiketoimia muiden yritysten kanssa. Arviointi on mahdollista tehdä hyvin vain jos etuyhteystoimet ja niihin vaikuttavat seikat on kuvattu riittävällä tarkkuudella dokumentoinnin edellisissä kohdissa. Toisin sanoen etuyhteystoimien dokumentointi liiketoiminnan kuvauksesta toimintoarviointiin luo perustan vertailuarvioinnille. (Kemell, Laaksonen & Koskinen 2007, 29 – 30.)

4.1 Sisäinen vertailukohde

Sisäisellä vertailukohteella tarkoitetaan verovelvollisen ja riippumattoman osapuolen välistä liiketoimea, joka on tehty etuyhteystoimeen vertailukelpoisissa olosuhteissa. Sisäisen vertailukohteen käyttäminen vertailuarvioinnissa on ensisijaisen tärkeää. Sisäinen vertailukohta tulee kyseeseen nimenomaan tavarakaupassa eli myös John Crane Safematic Oy:ssä. Jos verovelvollinen on myynyt tavaroita etuyhteysuhteessa olevalle osapuolelle, verovelvollisen tavarakauppa riippumattoman osapuolen kanssa voi olla sisäinen vertailukohde. Eli jos yritys myy tavaraa muille jälleenmyyjille kuin sisäryrityksille (John Cranelle), nämä jälleenmyyjät kävisivät sisäisistä vertailukohteista. (Kemell, Laaksonen & Koskinen 2007, 30 – 31.)

Lisäksi liiketoimen tulee täyttää muut vertailukelpoisuuden edellytykset. Sekä etuyhteydessä olevan osapuolen (John Crane) että riippumattoman osapuolen (ulkopuolinen jälleenmyyjä) liiketoimista on saatava riittävästi tietoa, jotta vertailukelpoisuutta voidaan arvioida. Lisäksi molempien liiketoimien katteeseen vaikuttavat kirjanpitoikä-tännöt ja muut seikat on oltava arvioitavissa. Tämä vaade tekee vertailuanalyysistä erittäin haasteellisen, koska muun muassa kirjanpitoikäntöjen arviointi ulkomaisen yrityksen katteessa on suomalaiselle dokumentaation ja vertailuanalyysin tekijälle erittäin vaikeaa. (Kemell, Laaksonen & Koskinen 2007, 31.)

Sisäisen vertailukohteen luonteiseksi voidaan tulkita yritykseen etuyhteydessä olevan yrityksen (John Cranen) ja riippumattoman osapuolen välinen liiketoimi. Esimerkiksi yritys myy tavaroita etuyhteysosapuolelle, joka myy tavarat edelleen ulkopuoliselle. Jos etuyhteysosapuoli (Crane) ostaa tavaroita riippumattomalta osapuolelta ja myy niitä edelleen ulkopuoliselle, kyseessä voi olla vertailukelpoinen liiketoimi verovelvollisen (JCS) ja etuyhteysosapuolen (Crane) väliselle etuyhteystoimelle. Tämän tyyppisestä vertailukohteesta voi käytännössä olla vaikea saada riittävästi tietoa.

Sisäiset vertailukohteet eivät ole käyttökelpoisia, jos ne eivät täytä OECD:n ohjeiden vertailukelpoisuuteen vaikuttavia tekijöitä. Muutaman tavaran myynti riippumattomalle osapuolelle ei välttämättä ole vertailukelpoinen liiketoimi tuhansien tavaroiden myynnille etuyhteydessä olevalle osapuolelle. Oletus on, että myyntimäärien erot vaikuttavat todennäköisesti olennaisesti vertailukelpoisuuteen. Tätä on kuitenkin arvioitava yrityksessä, koska yrityksessä on käytössä Global End User – hinnasto (maailmanlaajuinen loppukäyttäjähinnasto). Myynti sisaryritysten kautta tai suoraan loppuasiakkaalle pitäisi johtaa konsernitason suunnilleen samaan katetasoon.

4.2 Ulkoinen vertailukohde

Ulkoisella vertailukohteella tarkoitetaan riippumattomien osapuolten välistä liiketoimea. Useimmiten ulkoisen vertailukohteen löytäminen on hankalaa, koska riippumattomien osapuolten välisistä liiketoimista ei ole tarjolla julkista tietoa. Vertailukohteita ei vaadita esitettäväksi dokumentaatiossa, jos niitä ei ole tai vertailukohteiden hakeaminen vaatisi verovelvolliselta kohtuuttomia kustannuksia. Hallituksen esityksessä on todettu että vertailukohteiden esittämättä jättäminen perustuu aina verovelvollisen

subjektiiviseen näkemykseen. Sisäisen vertailukohteen hakeminen on ensisijaista, JCS ei tule esittämään dokumentaatiossa ulkoisia vertailukohteita. (Kemell, Laaksonen & Koskinen 2007, 31.)

Ulkoisen vertailukohteen hakeminen käytännössä tarkoittaisi useimmiten kaupallisten tietokantojen, yritysten kehittämien omien tietojärjestelmien tai julkisten tietokantojen käyttöä esimerkiksi patentti- ja rekisterihallitus, tilastokeskus. Eri tietolähteistä kerätyn tiedon tulisi olla aina sellaista, että se voidaan esittää veroviranomaisille. Eli dokumentaatio ei voi tai sen ei kannata perustua salassa pidettävään tietoon. (Kemell, Laaksonen & Koskinen 2007, 31 – 34.)

5 SIIRTOHINNOITTELUMENETELMÄT

Markkinaehtoperiaatteen toteutuminen yrityksessä voidaan todentaa käyttämällä OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa läpikäytyjä siirtohinnoittelumenetelmiä. Menetelmät jaetaan ns. perinteisiin menetelmiin ja uusiin, ns. voittopohjaisiin menetelmiin. Perinteisiä ovat markkinahintavertailumenetelmä (CUP), jälleenmyyntihintamenetelmä ja kustannusvoittolisämenetelmä. Näistä menetelmistä ensisijainen on markkinahintavertailumenetelmä eli sitä on käytettävä, mikäli mahdollista. (Karjalainen & Raunio 2007, 65.)

Uusia, voittopohjaisia menetelmiä ovat liiketoimintomarginaalimenetelmä (TNMM) ja voitonjakamismenetelmä. OECD:n ohjeen mukaan näitä menetelmiä tulisi käyttää vain silloin, kun perinteisiä siirtohinnoittelumenetelmiä ei voida käyttää yksin tai poikkeuksellisissa olosuhteissa. Lähtökohta tälle ajattelutavalle on se, että olisi hyvin epätavallista, että toisistaan riippumattomat yritykset ryhtyisivät liiketoimiin, joiden perusteella toisen osapuolen voitto olisi määrätty tai sovittu. Voittopohjaisia menetelmiä voidaan kuitenkin käyttää tilanteissa, joissa perinteiset menetelmät eivät ole käytettävissä. Esimerkkinä mainittakoon tilanne, jossa riittävän yksityiskohtaisia tietoja ei ole saatavilla perinteisten menetelmien käyttämiseksi. Voittopohjaisten menetelmien käyttö hyväksytään kuitenkin useimmissa maissa ja syy tähän on nimenomaan perinteisten menetelmien käyttämiseksi vaadittavien vertailutietojen niukkuus ja yksityiskohtaisten tietojen puute. Julkisissa tietokannoissa, kuten yritysten internetsivuilla ei

ole riittävästi tietoja, jotta esimerkiksi vertailukelpoisten myyntikatteiden vaihteluväli voitaisiin luotettavasti määritellä. (Karjalainen & Raunio 2007, 66.)

5.1 Markkinahintavertailumenetelmä

Markkinahintavertailumenetelmä (comparable uncontrolled price method, CUP) vertaava tavarasta, palvelusta tai aineettomasta omaisuudesta etupiiritransaktiossa veloitetun hintaa siihen hintaan, jota tuotteesta tai palvelusta käytetään toisistaan riippumattomien liikekumppanien välisissä vertailukelpoisissa liiketoimissa. (Karjalainen & Raunio 2007, 67.)

Etupiiriliiketoimet ja riippumattomien osapuolten väliset liiketoimet ovat vertailukelpoisia, jos mikään vertailtavien liiketoimien tai niiden osapuolena olevien yritysten välinen ero ei olennaisesti vaikuttaisi hintaan avoimilla markkinoilla. Jos eroja on, niiden olennaiset vaikutukset voidaan poistaa tekemällä kohtuullisen tarkkoja oikaisuja. Vertailukelpoisia liiketoimia Karjalaisen ja Raunion mukaan ovat ne, joissa

1. samaa tai vertailukelpoista tuotetta myydään sekä konserniyhtiölle, että ulkopuoliselle, (internal CUP)
2. samaa tai vertailukelpoista tuotetta ostetaan sekä konsernista että ulkopuoliselta tai (internal CUP)
3. samaa tai vertailukelpoista tuotetta myydään ja ostetaan toisistaan riippumattomien ulkopuolisten yritysten välillä. (external CUP)

CUP-menetelmä on voimakkaasti OECD:n suosima siirtohinnoittelumenetelmä. Sen vuoksi mahdollisten sisäisten (internal CUP) CUP:ien löytyminen on siirtohinnoittelumenetelmän valinnan kannalta olennaisen tärkeää. Ulkoiset CUP:t ovat puolestaan melko harvinaisia. Tämä johtuu siitä, että kahden ulkopuolisen toisistaan riippumattomien osapuolten välisestä transaktiosta on vain poikkeustapauksissa mahdollista saada riittävästi tietoa vertailukelpoisuuden arvioimiseksi. Käytännössä ulkoinen CUP löytyy vain sellaisille artikkeleille, joilla käydään kauppaa pörssissä tai muussa vastaavassa julkisesti järjestetyssä kaupankäynnissä (raaka-aineet, arvopaperit). (Karjalainen & Raunio 2007, 67 – 68.)

CUP-menetelmää käytettäessä samanlaisuuden vaatimus on vertailukelpoisuutta arvioidaessa kaikkein suurin. Hyvin vähäinenkin ero myyntiartikkelissa voi vaikuttaa hintaan siten, että liiketoimet eivät ole enää vertailukelpoisia. Menetelmää harkittaessa tuotteen ominaisuuksien lisäksi täytyy ottaa huomioon muut vertailukelpoisuuden osatekijät. Näitä ovat esimerkiksi yrityksen toiminnot, sitoutuneet varat ja riskit, sopimusehdot, taloudelliset olosuhteet (esim. markkinoiden sijainti ja koko, kilpailuolosuhteet) sekä liiketoimintastrategiat. (Karjalainen & Raunio 2007, 69.)

5.2 Jälleenmyyntihintamenetelmä

Jälleenmyyntihintamenetelmä (resale price method, RPM) lähtee hinnasta, jolla etupii-riyritykseltä ostettu tuote myydään edelleen riippumattomalle osapuolelle. Siirtohintalasketaan vähentämällä jälleenmyyntihinnasta kohtuullinen alennus, jälleenmyyntikate (myyntikate, bruttomarginaali, resale price margin). Jälleenmyyjän tulee kattaa kohtuullisella jälleenmyyntikatella liiketoimintansa kustannukset ja tehdä toimintaansa nähden kohtuullinen voitto. Tätä menetelmää käytettäessä vertailu tapahtuu käytännössä myyntikatteen tasolla. Jälleenmyyjälle jäävä kate määritellään useimmiten prosenttiosuutena myynnistä. (Karjalainen & Raunio 2007, 73.)

Jälleenmyyjän saamaa katetasoa etuyhteystransaktioista verrataan siihen katetasoon, jonka sama jälleenmyyjä ansaitsee ostaessaan tuotteita riippumattomalta myyjältä ja jälleenmyydessään ne edelleen riippumattomille ostajille. Edellä kuvattua tilannetta sanotaan sisäiseksi verrokiksi. Mikäli näitä sisäisiä verrokkeja ei ole käytettävissä, kohtuullista jälleenmyyntikatetta määriteltäessä tarkastellaan myyntikatteita, jotka ulkopuolinen riippumaton yritys ansaitsee jälleenmyyntitoiminnastaan. (Karjalainen & Raunio 2007, 73.)

Etuyhteydessä tehdyt liiketoimet ja riippumattomien osapuolten väliset liiketoimet ovat vertailukelpoisia jos mikään vertailtavien liiketoimien tai niiden osapuolena olevien yritysten välinen ero ei olennaisella tavalla vaikuta jälleenmyyntikatteeseen avoimilla markkinoilla. Vertailukelpoisuus täyttyy myös, jos mahdollisten erojen vaikutukset voidaan poistaa tekemällä kohtuullisen tarkkoja oikaisuja. (Karjalainen & Raunio 2007, 74.)

Jälleenmyyntihintamenetelmälle ei aseteta niin tiukkoja vertailukelpoisuuden vaatimuksia kuin CUP-menetelmälle (ks. 5.1). Tuotteiden samankaltaisuuden vaatimus ei ole yhtä suuri kuin CUP:a käytettäessä. Sen sijaan jälleenmyyntihintamenetelmää käytettäessä jälleenmyyjän toimintojen (esimerkiksi sitoutuneet varat, toiminnassa otetut riskit) samankaltaisuuden vaatimus on olennainen. Lisäksi täytyy punnita muitakin vertailukelpoisuuden osatekijöitä kuten sopimusehtoja, taloudellisia olosuhteita ja liiketoimintastrategioita. (Karjalainen & Raunio 2007, 74.)

Vaikka tuotteiden ei tarvitse olla samankaltaisia, vertailukelpoisuuden kannalta siitä on etua. Tämä perustuu oletukseen, että samankaltaisten tuotteiden jälleenmyyjien toiminta, varat ja riskit, ovat samankaltaiset ja sen perusteella jälleenmyyntikatteiden voidaan arvioida olevan samalla tasolla. Tästä syystä jälleenmyyntihintamenetelmää käytettäessä jälleenmyyjän saamaa katetta täytyy verrata myyntitoiminnan kannalta samankaltaisten tuotteiden myynnistä kertyvään katteeseen. (Karjalainen & Raunio 2007, 74)

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan jälleenmyyntihintamenetelmä on käyttökelpoisin markkinointitoiminnassa sekä yleisemminkin jälleenmyyjän ostaessa ja myydessä edelleen tuotteita muokkaamatta tai tekemättä toimia, jotka nostavat tuotteen arvoa. Jälleenmyyntihintamenetelmän heikkous on erilaiset kirjanpitokäytännöt. Vertailujen tekeminen myyntikatetasolla edellyttää, että vertailtavat yritykset laskevat myyntikatteensa riittävän samalla tavalla. Käytännössä kirjaamistavoissa on maakoh- taisia ja yrityskohtaisia eroja ja useimmat yritykset eivät julkaise myyntikatetietojaan. (Karjalainen & Raunio 2007, 74.)

5.3 Kustannusvoittolisämenetelmä

Kustannusvoittolisämenetelmä (cost plus method, CP) lähtee kustannuksista, jotka aiheutuvat tavaran tai palvelun toimittamisesta yritykseen etuyhteydessä olevalle ostajalle. Siirtohintaa määritellään lisäämällä kustannuksiin kohtuullinen kate (voittolisä, profit mark up). Tällä katetasolla myyjän tulee tehdä toimintaansa nähden (myyjän toiminnan varat ja riskit) kohtuullinen voitto. Yleensä kate määritellään prosentiosuutena kustannuksista. (Karjalainen & Raunio 2007, 74.)

Kustannusvoittolisämenetelmää käytetään usein palvelujen, esimerkiksi konsernien hallintopalvelujen hinnoittelussa. Lisäksi sopimusvalmistus (contract manufacturing) on valmistuspalvelun myyntiä, samoin sopimustuotekehitys (contract R&D). Usein myös komponenttien ja muiden puolivalmiiden tuotteiden hinnoittelu konserniyhtiöiden välillä hinnoitellaan kustannusvoittolisämenetelmällä. (Karjalainen & Raunio 2007, 77.)

Myyjän saama voittolisä voidaan määritellä siitä voittolisästä, jonka sama myyjä ansaitsee myydessään tuotteita riippumattomalle ostajalle (ns. sisäinen verrokki). Mikäli näitä sisäisiä verrokkeja ei ole käytettävissä, kohtuullinen voittolisä voidaan määritellä tarkastelemalla voittolisää, jonka ulkopuolinen riippumaton yritys ansaitsee toiminnastaan. Etuyhteydessä tehdyt liiketoimet ja riippumattomien osapuolten väliset liiketoimet ovat vertailukelpoisia mikäli yritysten liiketoimien ja yritysten toimintojen välinen ero ei vaikuta olennaisesti kustannusvoittolisän määrään avoimilla markkinoilla. Vertailukelpoisuus täyttyy myös jos mahdolliset erot voidaan poistaa tekemällä kohtuullisen tarkkoja oikaisuja tarkasteluun. (Karjalainen & Raunio 2007, 78.)

Kuten jälleenmyyntihintamenetelmälle myös kustannusvoittolisämenetelmälle tuotteiden samankaltaisuudelle ei aseteta yhtä suurta vaatimusta kuin CUP:a käytettäessä. Sen sijaan liiketoimien osapuolten toimintojen ja kustannusrakenteen samankaltaisuudelle asetetut vaatimukset ovat olennaisia. Näin ollen myös kustannusvoittolisämenetelmää käytettäessä vertailu useimmiten pyritään tekemään samankaltaisiin tuotteisiin tai palveluihin. Lähtökohta on se, että vertailukelpoisuus on paras samankaltaisilla tuotteilla tai palveluilla. (Karjalainen & Raunio 2007, 78.)

OECD:n siirtohinnoitteluohjeen mukaisesti kustannusten määrää tai tyyppiä koskevat erot saattavat edellyttää oikaisua:

1. voittolisässä (kun kustannukset kuvaavat toiminnallisia eroja)
2. mahdollisen lisäpalkkion määrittelyssä (kun kustannukset kuvaavat lisätoimia) tai
3. ei missään (kun kustannukset kuvaavat yhtiön tehokkuutta tai tehotomuutta)

Kustannuspohjan määrittelyssä toiminnan luonne ja/tai liiketoiminnan osapuolten välinen suhde on olennainen. Yleensä menetelmää käytettäessä otetaan huomioon toteu-

tuneet todelliset kustannukset, mutta joskus keskikustannusten käyttäminen on perustellumpaa. (Karjalainen & Raunio 2007, 79.)

5.4 Liiketoimintomarginaalimenetelmä

Liiketoimintanettomarginaalimenetelmää (transactional net margin method, TNMM) käytettäessä tutkitaan nettovoittomarginaalia suhteessa sopivaan pohjaan, joka voi olla esimerkiksi liikevaihto, varat tai kustannukset. Näin laskettua vertailtavaa tunnuslukua kutsutaan voittoindikaattoriksi (profit level indicator, PLI). Käytännössä TNMM toimii aivan kuten jälleenmyyntihintamenetelmä tai kustannusvoittolisämenetelmäkin. Vertailukohde on tuloslaskelmassa perinteisiä menetelmiä alempana, useimmiten TNMM:ssä vertailu tehdään liikevoiton tasolla.

Myyjän saama nettomarginaali lähipiiritransaktioista voidaan määritellä siitä nettomarginaalista, jonka sama yritys ansaitsee riippumattoman osapuolen kanssa tehdystä vertailukelpoisesta liiketoimesta (ns. sisäinen verrokki). Jos sisäisiä verrokkeja ei ole käytettävissä, tarkastellaan nettomarginaalia, jonka ulkopuolinen riippumaton yritys ansaitsee liiketoiminnallaan. TNMM:ää ja liikevoittoa käytettäessä olennaista on, että yrityksen sekä vertailukohteiden liikevoitolla tarkoitetaan samoin laskentaperiaattein saatua lukua. (Karjalainen & Raunio 2007, 82.)

Vertailukelpoisuuden edellytykset ovat tässäkin menetelmässä samat kuin perinteisiä siirtohinnoittelumenetelmiä käytettäessä, eli etupiiritransaktio ja riippumattomien osapuolten välinen liiketoimi on vertailukelpoinen, jos mikään yritysten välinen ero ei olennaisesti vaikuta nettomarginaalin määrään avoimilla markkinoilla. Tai jos tällaisten erojen olennaiset vaikutukset pystytään poistamaan tekemällä kohtuullisen tarkkoja oikaisuja. TNMM:ää käytettäessä myös tuotteiden samankaltaisuuden vaatimus on pienempi kuin CUP:a käytettäessä. Lisäksi TNMM:ää käytettäessä liiketoiminnan samankaltaisuuden vaatimus ei ole yhtä suuri kuin jälleenmyyntihintamenetelmää tai kustannusvoittolisämenetelmää käytettäessä. Riskien jakautumisella liiketoimen osapuolten välillä on olennaista merkitystä menetelmää käytettäessä, koska riskin toteutumiseen varautuminen ja mahdollinen toteutuminen vaikuttavat tuloksen tasoon. Riskin vaikutusta kannattavuuteen ja sitä kautta siirtohinnoitteluun yksittäistapauksissa on kuitenkin vaikea määrittää. Useimmiten ulkoisia verrokkeja riskin taloudellisen

merkityksen arviointiin ei ole saatavilla ja sen vuoksi riskien merkityksen arvioiminen jää yleensä melko yleiselle tasolle menetelmää käytettäessä. (Karjalainen & Raunio 2007, 83.)

TNMM:ssä vertailukelpoisuuteen vaikuttavat mm. markkinoiden kannattavuus, kilpailuolosuhteet sekä muut ulkoiset tekijät esimerkiksi alalle tulon esteet ja korvaavien tuotteiden saatavuus. Lisäksi useat yrityksen sisäiset tekijät vaikuttavat kannattavuuteen. Näitä ovat mm. kilpailuasema, tarvittava pääoma ja sen hinta sekä liiketoiminnan vaihe yrityksessä. Näin muilla kuin tuotteista ja toiminnasta aiheutuvilla osatekijöillä (sopimusehdoilla, taloudellisilla olosuhteilla ja liiketoimintastrategioilla) on olennainen merkitys vertailukelpoisuutta arvioitaessa. Ulkoiset tekijät ovat siis tiedossa mutta sisäisten tekijöiden osalta yrityksellä on vain itseään ja omaa konserniaan koskevia tietoja.

TNMM:n heikkoutena voidaan pitää sitä, että yrityksen poikkeuksellisen korkea tai alhainen kannattavuus voi johtua muusta kuin markkinaehtoisesta tasosta poikkeavasta hinnasta tai myyntikatteesta. Esimerkiksi erot toiminnan tehokkuudessa vaikuttavat liikevoiton tasoon. Toinen merkittävä menetelmän heikkous tai sen soveltamiseen liittyvä vaikeus liittyy menetelmän liiketoimikohtaisuuteen. Kun hinnoittelun markkinaehtoisuuden tarkastelu tehdään liikevoittotasolla, myös liikekustannukset olisi jaettava liiketoimittain tai liiketoimityypeittäin, jotta saataisiin selville hinnoiteltavan liiketoimen liikevoitto. Käytännössä menetelmää sovelletaankin usein yritystasolla eli yrityksen kaikki liiketoimet katsotaan kuuluvan samaan kategoriaan, liiketoimintatyyppiin. (Karjalainen & Raunio 2007, 84.)

5.5 Voitonjakamismenetelmä

Voitonjakamismenetelmässä (profit split method) määritellään toisilleen läheisten osapuolten välisen liiketoimen tai liiketoimien voitto, joka jaetaan osapuolten kesken markkinaehtoisesti. Markkinaehtoisuus tässä yhteydessä tarkoittaa voiton jakamista tavalla, josta myös toisistaan riippumattomat osapuolet sopisivat. Menetelmää voidaan käyttää tilanteissa, joissa liiketoimen osapuolet harjoittavat toimintaa sillä tavalla yhdessä, että liiketoimea ei voida tarkastella osapuolten osalta erikseen. Voitonjakamis-

menetelmä soveltuukin parhaiten tilanteisiin, jossa toisistaan riippumattomat toimijat muodostavat joint venturen tai yhtymän. (Karjalainen & Raunio 2007, 86.)

Voitonjakamismenetelmässä vertailutietojen hankkiminen keskittyy siihen, millä tavalla toisistaan riippumattomat yritykset sopisivat voiton jakamisesta vertailukelpoissa olosuhteissa. Näin ollen vertailukelpoisuus ei edellytä tuotteiden, eikä välttämättä edes toimintojen tai riskien samankaltaisuutta.

Voitonjakamismenetelmässä voidaan jakaa yhdistetty voitto (combined profits) tai jäännösvoitto (residual profit). Yhdistetty voitto tarkoittaa sitä, että voitto jaetaan osapuolten kesken heidän toimintojensa arvon keskinäisen suhteen perusteella. Jäännösvoittoa jaettaessa molempien osapuolten rutiiniluonteisille liiketoimille erotetaan ns perustuotto tai rutiinituotto, jonka jälkeen jäännösvoitto jaetaan osapuolten kesken. Jäännösvoitto voidaan jakaa esimerkiksi siinä suhteessa, jossa liiketoimen osapuolet ovat kehittäneet yhteistä aineetonta omaisuutta, toisin sanoen panosten suhteessa.

Jotta voitonjakamismenetelmää voidaan käyttää, se edellyttää erittäin tarkan toimintanalyysin laatimista transaktion molemmista osapuolista. Ongelmana voi olla tietojen saatavuus ulkomaiselta konserniyhtiöltä sekä kirjanpitoikäntöjen erilaisuus. Verohallinnon näkökulmasta näiden tietojen luotettavuuden tarkistaminen on haasteellisempaa kuin muita menetelmiä käytettäessä. (Karjalainen & Raunio 2007, 86 – 87.)

5.6 Siirtohinnoittelumenetelmän valinta, hinnan asettaminen ja testaaminen

Siirtohinnoittelumenetelmissä tarkastelu tapahtuu tuloslaskelman eri tasoilla. CUP:a käytettäessä tarkastelu tapahtuu liikevaihdon tasolla, jälleenmyyntihintamenetelmää ja kustannusvoittolisämenetelmää käytettäessä tarkastelu tapahtuu myyntikatteen tasolla. Voittopohjaisissa menetelmissä tarkastelu puolestaan tapahtuu liikevoiton tai muun kannattavuutta kuvaavan tunnusluvun avulla. CUP:a voidaan tarkastella sekä myyjän että ostajan näkökulmasta. Jälleenmyyntihintamenetelmän, kustannusvoittolisämenetelmän ja TNMM:n ominaispiirteinä taas on, että ne tarkastelevat siirtohinnoittelua yksinomaan lähipiirtransaktion toisen osapuolen näkökulmasta. Ajatus on, että jos liiketoimi on kustannusvoittolisämenetelmää tai TNMM:ää käytettäessä markkinaehtoinen myyjän näkökulmasta, niin se on lähes automaattisesti markkinaehtoinen myös

ostajan näkökulmasta. Samoin jos liiketoimi on markkinaehtoinen ostajan näkökulmasta jälleenmyyntihintamenetelmää käytettäessä, se on automaattisesti markkinaehtoinen myös myyjälle riippumatta siitä, tavoitteleeko myyjä suurta voittoa, suurta tappiota tai jotain siltä väliltä. Siirtohintamenetelmistä vain voitonjakamismenetelmä tarkastelee lähipiiritransaktion molempia osapuolia. (Karjalainen & Raunio 2007, 89 – 90.)

Kuten jo aikaisemminkin todettu, siirtohinnoittelumenetelmiä sovellettaessa vertailukelpoisuudella on olennainen merkitys. Vertailukelpoisuuden vaikutuksia ja vaatimuksia eri siirtohinnoittelumenetelmissä on käsitelty tarkemmin luvuissa 5.1 – 5.5. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet tarkastelevat vertailukelpoisuutta ja siirtohinnoittelumenetelmien soveltamista teoreettisesta lähtökohdasta, joten ne eivät ota huomioon niitä käytännön vaikeuksia, jotka liittyvät yksityiskohtaisten tietojen saamiseen ulkopuolisten riippumattomien osapuolten välisistä liiketoimista. Koska kaikkia siirtohinnoittelumenetelmiä sovellettaessa vertailuaineisto perustuu yleisiin, julkisista tietolähteistä saataviin tietoihin, vertailuaineiston mediaanin voidaan olettaa edustavan keskimääräistä tasoa, keskimääräisiä toimintoja ja keskimääräisiä riskejä. (Karjalainen & Raunio 2007, 91 – 92.)

Riippumatta siirtohinnoittelumenetelmästä lähtökohta konsernin sisäisten transaktioiden hinnoittelulle on hinta, joka olisi peritty vertailukelpoisessa tilanteessa vertailukelpoisista tuotteista riippumattomien osapuolten välillä. Oikeaa hintaa määritettäessä olisi tarkasteltava toisaalta, mitä riippumaton osapuoli olisi valmis maksamaan suoritteesta, ja toisaalta mitä kustannuksia suoritteen tarjoajalle aiheutuu ja mitä riippumaton osapuoli olisi suoritteesta maksanut. Markkinaehtoperiaatteen noudattamisen arvioinnissa lähtökohta on transaktiokohtainen tarkastelu. Mahdollisen siirtohinnoitteluoikaisun lähtökohtana on se että, jokaisen transaktion tulisi olla markkinaehtoperiaatteen mukainen. Eli lähtökohta ei sinällään tarkastele onko yrityksen kokonaistulos sellainen kuin se olisi riippumattomien osapuolten välillä. (Helminen 2005, 162 – 163.)

OECD:n siirtohinnoitteluohje suosittelee CUP:a siirtohinnoittelumenetelmäksi. Jos CUP joudutaan hylkäämään menetelmänä, ohjeen mukaan tulisi valita joko jälleenmyyntihintamenetelmä tai kustannusvoittolisämenetelmä. Voitonjakamismenetelmä ja TMNN ovat periaatteessa viimesijaiset vaihtoehdot. OECD:n ohjeiden mukaan markkinaehtoperiaate ei edellytä useamman kuin yhden menetelmän käyttöä yrityksessä.

Näin ollen tarkempi siirtohinnoitteluanalyysi, taloudellinen analyysi, tehdään liiketoimittain ja liiketoimityypeittäin vain yhtä menetelmää käyttäen. Suomen siirtohinnoittelusäännöksiin sen sijaan ei ole otettu siirtohinnoittelumenetelmien määritelmiä. Myöskään verolainsäädännössä ei viitata OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin. VML 14 b §:n 6 kohdan mukaan siirtohinnoitteludokumentaatioon on liitettävä mukaan kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta. Hallituksen esityksessä siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi sen sijaan viitataan OECD:n siirtohinnoitteluohjeeseen, mutta menetelmiä ei aseteta etusijajärjestykseen. On riittävää, että siirtohinnoittelumenetelmän valinta perustellaan. (Karjalainen & Raunio 2007, 92 – 94; HE 107/2006 vp; VML 14 b §.)

Siirtohinnoittelumenetelmien avulla on tarkoitus jälkikäteen osoittaa yrityksen käyttämien siirtohintojen markkinaehtoisuus. OECD:n ohjeet on kirjoitettu niin kuin siirtohinnat asetettaisiin ennen liiketoimen tekemistä samalla menetelmällä kuin millä niiden markkinaehtoisuus arvioidaan jälkikäteen. Tämä on toki mahdollista ja useissa tapauksissa myös toiminnan kannalta yksinkertaista. Eri menetelmät soveltuvat hintojen asettamiseen eri tavalla. Esimerkkinä mainittakoon myös John Crane Safematic Oy:n käyttämä jälleenmyyntihintamenetelmä, jota käytettäessä siirtohinnat voidaan myös asettaa vähentämällä jälleenmyyntihinnasta markkinaehtoinen kate. Jos jälleenmyyjä myy tavarat omasta varastostaan ja maksaa tuotteet ennen niiden myymistä asiakkaalle, jälleenmyyjän kate lasketaan käytännössä tavoitehinnoista eikä jälleenmyyjän toteutuneista myyntihinnoista. Jos asiakasalennushinnasto on kirjava, jälleenmyyntihintamenetelmällä asetettu hinta ei välttämättä johda markkinaehtoiseen lopputulokseen. (Karjalainen & Raunio 2007, 94 – 95.)

Suomessa voimassa olevat siirtohinnoittelusäännökset eivät edellytä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden noudattamista hintoja määritettäessä. Verottaja voi puuttua yrityksen siirtohinnoitteluun vain, mikäli siirtohinnoittelun lopputulos ei ole markkinaehtoinen. Toisin sanoen jos verovelvollisen liiketoiminnan verotettava tulo on siirtohinnoittelun johdosta jäänyt pienemmäksi tai tappio muodostunut suuremmaksi kuin se muutoin olisi ollut. Käytännössä Suomessa yritykset voivat siis asettaa siirtohintansa käyttämällä menetelmää jota ei ole mainittu OECD:n ohjeistuksessa. Olennaista siirtohintojen asettamisessa onkin siis lopputuloksen markkinaehtoisuus, ei itse hinnoittelumenetelmä. (Karjalainen & Raunio 2007, 95 – 96.)

6 DOKUMENTAATION RAKENTAMINEN JOHN CRANE SAFEMATIC OY:SSÄ

Kehitysprojektin lähtökohtana oli saattaa John Crane Safematic Oy:n siirtohinnoitteludokumentaatio sellaiselle tasolle, että se olennaisilta osiltaan kattaa sekä kansallisen lainsäädännön että ulkomaisen omistajan asettamat vaatimukset. Suomen laki ei sinällään vaadi yritykseltä dokumentaatiota, koska dokumentointivelvoite koskee vain suuria yrityksiä. Yhtiöllä on kuitenkin liiketoimia yhtiöön etuyhteydessä olevien yritysten kanssa ja sitä kautta velvollisuus dokumentoida siirtohinnoittelunsa. Omistaja puolestaan vaatii dokumentaation kaikista etuyhteydessä tehdyistä liiketoimista, jotka ylittävät vuositasolla 100 000 englannin puntaa. Omistajan vaatimukset ovat pääosin yhteneväiset Euroopan Unionin käytäntöjen (EU TPD:n) kanssa, joten päätös rakentaa yritykselle EU TPD:n mukainen malli oli helppo. Tulevaisuutta ajatellen EU TPD on hyväksytty dokumentaatiomuoto myös Suomen siirtohinnoittelusta annetun lain mukaan. (HE 107/2006.)

Siirtohinnoitteludokumentaatiomalli rakennettiin yrityksen verkkoon, ja sen sisältämä aineisto on pääosin excel-, word ja powerpoint –pohjainen. Malli toteutettiin EU TPD:tä mukaillen, mutta kansallinen lainsäädäntö ja yrityksen omistajan asettamat vaatimukset (käsitelmääritellyt osiossa 3) huomioiden. Dokumentoinnin kieli on pääosin englanti, mutta olennaiset osiot on suomennettu säännösten mukaisesti. Malli sisältää myös omistajan vaatimusten mukaiset siirtohinnoitteluraportit, mutta niihin tarvittava tieto johdetaan jatkossa itse mallista konsernin asettamassa määräajassa, kuusi kuukautta tilikauden päättymisestä.

Dokumentaatiomalliin kerätään materiaali yrityksen eri tietokannoista, jotka olivat kehitysprojektin toteutushetkellä MFG/Pro –toiminnanohjausjärjestelmä, Crystal –tietokantaraportointiohjelma, Intime Plus –taloushallinnon järjestelmä, yrityksen juridinen tilinpäätösmateriaali sisältäen toimintakertomuksen, yrityksen muu sisäinen materiaali, muistiot, raportit sekä konserniraportit mukaan lukien konsernille laaditut tilinpäätösraportit ja konsernin raportointitietokanta TM1. Tietoa verrataan lakisäätöihin ja omistajan vaatimukseen ja täydennetään puutteelliset ja/tai kokonaan puuttuvat osiot haastatteluin sekä konsernimateriaalia ja julkisia tietokantoja käyttämällä.

6.1 Projektisuunnitelma

Projektisuunnitelma ja aikataulu tehtiin syyskuussa 2007. Suunnitelma ja aikataulu ovat muuttuneet matkan varrella alkuperäisestä. Tilivuoden 2009 alusta, 1.8.2008, John Cranen rakenne muutettiin kaksijakoisesta, Eurooppa, Aasia, Afrikka (EAA) ja Amerikat -mallista yksiportaiseksi Amerikasta johdetuksi Global Craneksi. Lisäksi omistaja päätti kesäkuussa 2008, että yritys jatkaa MFG-toiminnanohjausjärjestelmällä toistaiseksi, joten SAP-toiminnanohjausjärjestelmäprojekti ei toteutunut kehitysprojektin aikana. Projekti viedään läpi John Cranen muissa yksiköissä Euroopassa, Aasiassa ja Afrikassa. Global Crane tuonee mukanaan haasteita raportointiin, siirtohinnoitteluun ja sen dokumentointiin varsin nopeasti. Nämä muutokset pyritään ottamaan huomioon mallia rakennettaessa mahdollisuuksien mukaan.

Työsuunnitelma

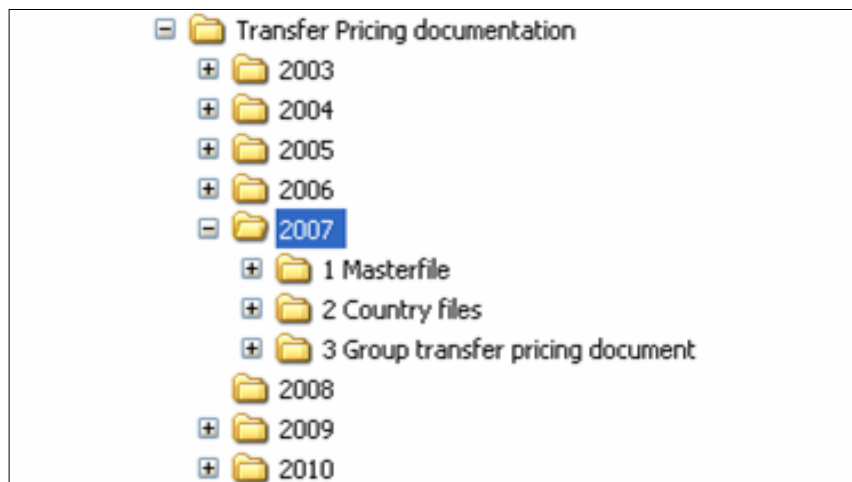
Aikataulu	9/2007	12/2007	1/2008	3/2008	5/2008	7/2008	12/2008	1/2009
Projektisuunnitelma valmis	X							
Mallin runko valmis		X						
Master-file valmis			X					
Tilinp. 31.7.2007 uuteen runkoon			X					
Group transfer-file (31.7.2007) valmis			X					
Maakohtaiset osiot				X				
Data maakohtaisiin osioihin				X				
Toimintoanalyysit				X				
Siirtohinnoittelun testaus					X			
Tilinp. 31.7.2007 mallin mukaisesti						X		
SAPin käyttöönotto					X	X	X	
Tilinp. 31.7.2008 mallin mukaisesti							X	
*huomioiden mahdolliset ja todennäköiset muutokset vero-ohjeissa								
Group transfer-file (31.7.2008) valmis								X
Kehitysprojekti valmis								X

KUVIO 1. Alkuperäinen projektisuunnitelma

6.2 Mallin rakentaminen

Varsinainen dokumentaatiomalli rakennettiin yrityksen verkkoon pääosin syksyllä 2007, ja se on kaikilta osin sähköisessä muodossa. Kehitysprojektin edetessä mallin rakennetta on tarkennettu käytännön asettamien vaatimusten mukaisesti, ja sen sisältö on saanut uusia ulottuvuuksia. Malliin on pääsy vain rajallisella joukolla ihmisiä. Kuten on jo todettu, dokumentaatiomalli on rakenteeltaan hieman mukailleen EU TPD:n vaatimukset täyttävä. Rakennetta suunniteltaessa muutama asia nousi kuitenkin esille toistuvasti: jatkuvuus, eli onko malli kopioitavissa helposti kaikkine kansioineen seuraavalle raportointikaudelle; siirtohinnoitteludokumentaation vaatimukset, eli onko mallissa huomioitu sekä kansalliset että konsernin sisältövaateet; ohjeistus, eli ohjaako malli riittävällä tasolla itse dokumentointiprosessia. Tarkoitus on, että tulevaisuudessa muutkin kuin kehitysprojektin tekijä osaavat päivittää ja kehittää mallia onnistuneesti. Dokumentaation yksi keskeinen lakisääteinen vaatimus on nimenomaan jatkuvuus. Sen varmistaminen ohjasi vahvasti mallin rakentamista läpi koko projektin.

Alla oleva kuvio 2 esittää yrityksen verkossa olevaa dokumentaatiomallin rakennetta yleisellä tasolla. Alatasot käydään tarkemmin läpi jäljempänä.

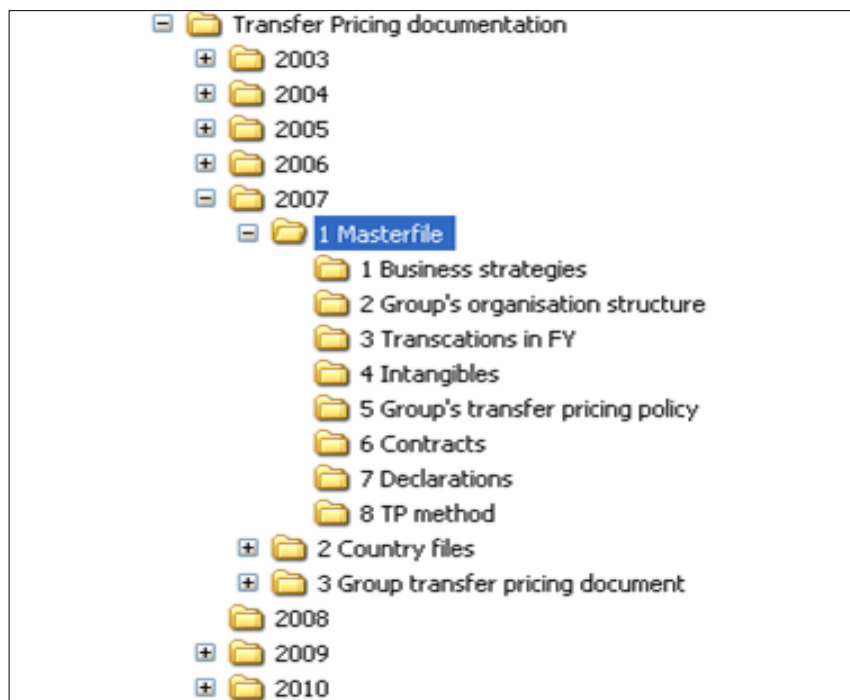


KUVIO 2. Perusmalli dokumentaatorakenteesta

Perusideana oli rakentaa malli siten, että se on helposti ja vaivattomasti kopioitavissa vuodesta toiseen. Ensin piti rakentaa kuviossa 2 näkyvä taso, ja loogisinta oli tietysti perustaa dokumentaatio vuositasolle. Vuositason alle tehtiin EU TPD:n mukainen

yläjaottelu Masterfile ja Country files. John Crane Safematic Oy:n täytyy kuitenkin jatkossakin raportoida siirtohinnoittelunsa omistajan raportointipohjia käyttäen (liite 1), joten sille varattiin oma kansio (kansio 3) vuosikansion alle. Vuositasolle eli raportoitavan kauden ylimmälle tasolle kirjoitettiin ohjeistus mallin päivittämiseen. Sen tarkoituksena on antaa melko tarkka kuva siitä, mistä yrityksen käyttämästä järjestelmästä tai keneltä (yrityksestä tai omistajalta) tarvittava tieto on saatavilla dokumentaation jokaiselle tasolle (liite 2).

Masterfile koostuu kahdeksasta eri alakansiosta (kuvio 3): Business strategies (yritystrategiat), Group's organisation structure (konsernin organisaatorakenne), Transactions in FY (liiketoimet tilikaudella), Intangibles (aineeton omaisuus), Group's transfer pricing policy (konsernin siirtohinnoittelupolitiikka), Contracts (sopimukset), Declarations (deklaraatiot, selvitykset) ja TP method (siirtohinnoittelumenetelmä).



KUVIO 3. Masterfile-osiot

Masterfilen ylätaso pitää sisällään dokumentin Ohjeita/Instructions to masterfile. Käytännössä tämä dokumentti kertoo, mitä EU:n käytännesääntöjen mukaisen Masterfilen tulisi pitää sisällään. Ohje on kirjoitettu sekä suomeksi että englanniksi (liite 3) ja sen

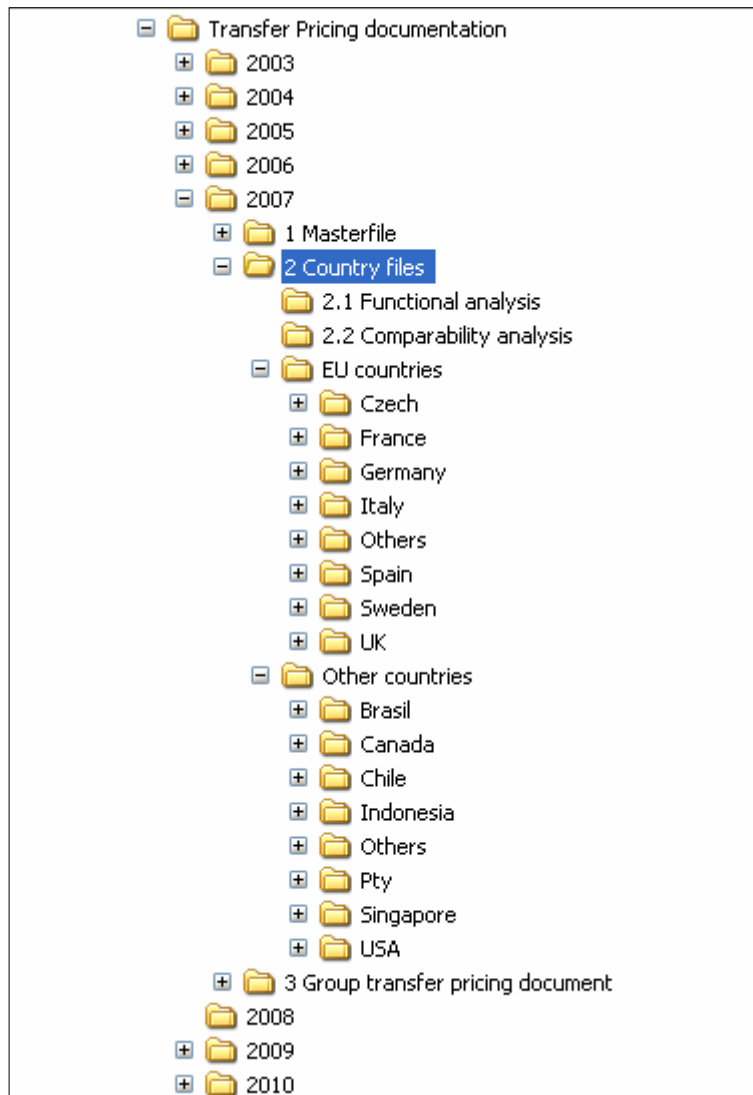
tarkoituksena on antaa jatkossa yleiskuva kansion sisältövaateista dokumentaation lukijalle tai sen laatijalle.

John Crane Safematic Oy:ssä lähtökohta dokumentaatioon tallennettavalle informaatiolle oli se, että siinä käytetään hyväksi mahdollisimman pitkälle jo olemassa olevaa tietoa. Kuten aikaisemmin on mainittu, yrityksessä on käytössä useita eri järjestelmiä tiedon tuottamista ja tallentamista varten. Käytännön ongelma on ollut tiedon oleminen hajallaan tai se, että tietoa on ollut paljon eri järjestelmissä, mutta sitä ei ole kerätty ja tallennettu raportoitavaan muotoon. Yrityksessä dokumentaation Masterfilen kansioihin valittiin muun muassa seuraavia dokumentteja yllä mainituilla kriteereillä.

- Business strategies: raportoitavan tilikauden suunnitelma/budjetti (markkinasektori- ja tuotelinjakohtainen kuukausijaottelu, tulos, tase ja kassavirta), johtoryhmän strategiapalaverimuistio, yrityksen Pulp&Paper strategia, raportoitavan tilikauden toimintakertomus
- Group's organisation structure: John Crane -konsernin juridinen rakenne (kaavio), yritysesitykset eri tasoilta (Smiths Group, John Crane, John Crane Northern Europe, John Crane Safematic Oy, John Crane Safematic Oy:n prosessiorganisaatio), listaus raportoitavan tilikauden konserniasiakkaista
- Transactions in FY: raportoitavan tilikauden konsernille toimitettavat tilinpäätösaineistot, asiakaskohtainen laskuluettelo, asiakaskohtainen kateseuranta
- Intangibles: sopimukset konsernin ja yrityksen välisestä rojaltilmaksusta, hallintopalveluveloituksesta ja lainoista
- Group's transfer pricing policy: konsernin ohjeet siirtohinnoittelusta etuyhteisyritysten välillä
- Contracts: raportoivalla kaudella käytössä olevan hinnoittelun perusteet (alennusprosentit)

- Declarations: maakohtaiset (yrityskohtaiset) vakuutukset siitä, että yrityksen ja siihen etuyhteydessä olevan yrityksen välisessä hinnoittelussa on noudatettu markkinaehtoperiaatetta
- TP method: perustelut jälleenmyyntihintamenetelmän käytölle yrityksessä

Maakohtaiset kansiot osiossa nostettiin omiksi kansioikseen toimintoanalyysi (Functional analysis) sekä vertailuanalyysi (Comparability analysis). Nimensä mukaisesti EU-maille nimettiin oma kansio (EU countries) ja muille maille oma kansionsa (Other countries). Omistajan asettama tarkemman dokumentaation raja, 100 000 englannin punttaa määrittää maakohtaisten kansioiden lukumäärän per raportoitava vuosi. Eli, jos yrityksellä on raportoitavana tilivuotena liiketoimia siihen etuyhteydessä olevan yrityksen kanssa yli edellä mainitun rahasumman arvosta, liiketoimet täytyy dokumentoida EU TPD:n vaatimusten mukaisesti. Lisäksi täytyy laatia maakohtainen ja/tai yrityskohtainen toimintoanalyysi.



KUVIO 4. Country files -osiot

Käytännössä yksittäisessä maassa on aina vain yksi yritykseen etuyhteydessä oleva konserniyhtiö. Maakohtainen kansio pitää sisällään raportoitavan kauden kaikki transaktiot etuyhteisyriksen kanssa. Dokumentteina tämä tarkoittaa laskulistaa, joka perustuu reskontratietoihin ja pitää sisällään laskujen lukumäärän, valuutan ja rahamääräisen arvon. Pelkkä laskulista ei riitä, vaan lisäksi dokumentoidaan tuotekohtaista dataa. Tämä tarkoittaa listausta toiminnanohjausjärjestelmästä, joka pitää sisällään kaikki etuyhteisyrikselle myydyt tuotenimikkeet, niiden lukumäärät, myyntihinnat, myyntikatteet ja tuotelinjatiedot. Kolmas dokumentti maakohtaisessa kansiossa on toimintoanalyysi, josta kerrotaan tarkemmin kappaleessa 6.3.

6.3 Toimintoanalyysi yrityksessä

Toimintoarviointi on siirtohinnoittelun keskeisimpiä osia, koska toiminnot, omaisuus ja riskit vaikuttavat yrityksen liiketoimien hinnoitteluun ja samalla toimivat perusteluna yrityksen katetasolle. John Crane Safematic Oy:ssä on ollut käytössä omistajan laatima pohja toimintoanalyysin tekemiselle. Pohja (kuviot 5-7) on selkeä ja informatiivinen ja sitä päätettiin käyttää myös jatkossa yrityksen dokumentaatiossa. Se on kuitenkin taulukkomuotoinen, joten kehitysprojektin tuloksena siihen lisättiin lisäsiivu, johon kerätään olennaiset tiedot tai muutokset raportointikaudelta verrattuna edelliseen vuoteen. Lisäksi analyysiin merkitään aina sen päivittämisen päivämäärä sekä vastuuhenkilöt ja/tai analyysin tekijät.

John Crane Safematic Oy:ssä toimintoanalyysit päätettiin käytäntönsäätöjen ja omistajan ohjeistuksen mukaisesti tehdä kaikista yrityksistä, joille myynti raportoitavana kautena ylittää 100 000 englannin puntaa. Analyysit tehtiin ensimmäisen kerran verovuoden 2007 aineistosta tammikuussa 2008 haastatteleamalla yrityksen markkinointijohtaja Juha Sorvojaa ja talousjohtaja Mika Seppää. Verovuoden 2008 toimintoanalyysit päivitettiin maittain haastatteleamalla Juha Sorvojaa tammikuussa 2009.

FUNCTION PERFORMED	UNDERTAKEN BY		COMMENTS
	YOUR BUSINESS	DISTRIBUTORS	
Procurement	X		
Manufacture	X		
Product Scheduling	X		
Product Design and Development	X		
Process Development	X		
Repairs	X	X	<u>Refurb</u> partly in CZ
Sales and price negotiation	X	X	
Invoicing	X	X	
Marketing	X	(X)	<u>Center of Excellence</u> P&P
Customer Liaison	X	X	
Customer Support	X	X	
Physical Distribution	X	X	

KUVIO 5. Functional analysis osa 1

Yrityksessä käytössä olevan toimintoanalyysin ensimmäisessä osiossa (kuvio 5) analysoidaan yrityksen (your business) ja siihen etuyhteydessä olevan yrityksen (distributors) toiminnot. Analyysiin on otettu mukaan keskeiset toiminnot eli hankinta, valmistus, tuotanto/tuotannonsuunnittelu, tuotesuunnittelu, tuotekehitys, prosessien kehitys, kunnostus, myynti- ja hintaneuvottelut, laskutus, markkinointi, asiakkuuksien hallinta, asiakastuki ja jakelutoiminnot.

RISK	UNDERTAKEN BY		COMMENTS
	YOUR BUSINESS	DISTRIBUTORS	
Inventory	X		Safematic stock buy-backs –no risk
Market (e.g. price fluctuations)	X	X	OEM competition
Marketing	X		
Foreign exchange	X		Euro –zone – no risk
Warranty	X		
Bad debts	X	X	
Development (e.g. risk of product failure)	X		

KUVIO 6. Functional analysis osa 2

Toimintoanalyysin toisessa osiossa määritellään riskien jakautuminen yrityksen ja siihen etuyhteydessä olevan yrityksen välillä. Omistajan malliin on nostettu merkittävimpinä riskeinä varastot, markkinat (hintojen vaihtelut), markkinointi, valuutta, takuu, luottotappio ja tuotekehitys (tuotteen virheellisyys).

ASSET	OWNED BY		COMMENTS
	YOUR BUSINESS	DISTRIBUTORS	
Process Intangibles	X		JCS holds all patents & trademarks “ Safematic”
Product Intangibles	X		
Marketing Intangibles	X		
Physical Assets	X		

KUVIO 7. Functional analysis osa 3

Toimintoanalyysin kolmas osio analysoi omaisuuden omistusoikeutta yritysten välillä. Toimintoanalyysin kannalta merkittävimpiä ovat tuotantoprosessin aineettomat oikeudet (tuotannosuunnittelu), tuotteen aineettomat oikeudet (patentit & tavaramerkit), markkinoinnin aineettomat oikeudet ja kiinteä omaisuus.

John Crane Safematic Oy käyttää konserniyrityksiä tuotteidensa jakelukanavana maailmanlaajuisesti. Konsernin muodostaman myyntiverkoston avulla Safematic-tuotteet ovat aina lähellä asiakasta ja paikallista tuotetukea on saatavilla nopeasti. Useimmissa tapauksissa etuyhteisyrietykset eivät suoranaisesti tuo lisäarvoa tuotteelle. Yritys myy valmiin, Muuramessa valmistetun tuotteen konserniasiakkaalle, joka puolestaan useimmissa tapauksissa tilaa tuotteen loppuasiakkaan tilauksesta. Tästä näkökulmasta katsottuna toimintoarviointien tekeminen maakohtaisesti on suhteellisen helppoa. John Crane Safematic Oy on täyden riskin valmistusyhtiö ja etuyhteisyrietykset jälleenmyyjä. Näin ollen maakohtainen toimintoanalyysi muodostaa vankan perustan yrityksen määrittämälle katetasolle etuyhteisliiketoimissa. Toimintoanalyysi on myös olennainen osa yrityksen vertailuanalyysia, josta lisää kappaleessa 6.4.

6.4 Vertailuanalyysi yrityksessä

John Crane Safematic Oy:ssä ei ole aikaisemmin tehty vertailuanalyysia osana siirtohinnoittelun dokumentaatiota. Lähtökohtaisesti arvioinnissa saadaan keskittyä etuyhteystoimiin, joilla on olennaista merkitystä eli yrityksen tapauksessa keskityttiin konserniyrityksiin, joille myynti arvioitavana tilikautena ylitti Smiths Group plc:n asettaman rajan 100 000 englannin puntaa. Samoista konserniyrityksistä on tehty toimintoanalyysit (kappale 6.3), ja ne ovat osa vertailuanalyysia. Toinen oletama vertailuanalyysissä oli se, että liiketoimet tehdään jo vakiintuneissa olosuhteissa. John Crane Safematic Oy:n käyttämä siirtohinnoittelumenetelmä, jälleenmyyntihintamenetelmä, mahdollistaa OECD:n ohjeistuksen mukaan sisäisen vertailukohteen käyttämisen vertailuarvioinnissa. Näin ollen lähtökohta yrityksen vertailuanalyysin toteuttamisessa oli sisäisen vertailukohteen löytäminen.

John Crane Safematic Oy:n tapauksessa sisäisellä vertailukohteella tarkoitetaan yrityksen rajat ylittävää kauppaa riippumattoman osapuolen kanssa. Näiden liiketoimien tulisi täyttää vertailukelpoisuuden edellytykset eli myös riippumattoman osapuolen

liiketoimista olisi saatava riittävästi tietoa, jotta vertailukelpoisuutta voitaisiin arvioida luotettavasti. Yrityksellä on käytännössä vain yksi riippumaton jälleenmyyjä ulkomailla, jonka toimintoja voitaisiin rinnastaa konserniyrityksen Safematic-tuotteille tekemiin toimintoihin. Liiketoimien lukumäärä ja rahallinen arvo on kuitenkin niin mitätön verrattuna etuyhteydessä tehtäviin liiketoimiin, että vertailukelpoisuuden edellytykset eivät täyttyneet.

John Crane Safematic Oy:n vertailuarvioinnissa voitaisiin kuitenkin tulkita vertailukohteen luonteiseksi yritykseen etuyhteydessä olevan yrityksen ja riippumattoman osapuolen välinen liiketoimi. Esimerkiksi jos yritys myy suoritteita etuyhteysosapuolelle, joka myy suoritteen edelleen ulkopuoliselle. Tai jos etuyhteysosapuoli ostaa suoritteita riippumattomalta osapuolelta ja myy niitä edelleen ulkopuoliselle, kyseessä voi olla vertailukelpoinen liiketoimi John Crane Safematic Oy:n ja etuyhteysosapuolen väliselle etuyhteystoimelle. Käytännössä tämäntyyppisistä vertailukohteista ei ole saatavilla riittävästi tietoa.

John Crane Safematic Oy:n kansainvälisen kaupan strateginen ratkaisu on konserniyritysten käyttäminen jälleenmyyntiorganisaationa maailmanlaajuisesti. Näin ollen on loogista, että sisäisiä vertailukohteita ei ole saatavilla. Useat konserniyhtiöt ulkomailla ovat myyntikonttoreita, jotka ostavat eri John Cranen valmistusyksilöitä konsernin tuotemerkkejä ja myyvät niitä edelleen kotimaassaan. Näin ollen myöskään ulkoisen vertailukohteen löytäminen konsernin sisäisistä liiketoimista on erittäin hankalaa. Kokonaan ulkoisen vertailukohteen löytäminen katetasolla on käytännössä miltei mahdotonta. Vertailukelpoisen transaktion edellytykset täyttävä ulkoinen vertailukohde tarkoittaisi käytännössä kilpailijan katetason tuntemista transaktiotasolla. Tämäntasoista tietoa ei ole saatavilla julkisissa lähteissä ymmärrettävistä syistä. Joitain oletettavia kilpailijoiden katetasosta yritystasolla eli hyvin karkealla tasolla voidaan tehdä, mutta ne ovat vain oletettavia.

Elokuussa 2008 tehtiin analyysi talousjohtaja Mika Sepän kanssa dokumentaation sen hetkisestä tilasta käyttäen hyväksi kuvion 8 tarkistuslistaa. Tarkistuslistan avulla kerättiin tietoa myös dokumentaation ohjeistusta varten. Tarkistuslista käytiin uudelleen läpi tammikuussa 2009 ja dokumentaatio raportoitavasta kaudesta eli yrityksen verovuodesta 2008, täyttää pääosin sekä omistajan että kansallisen lainsäädännön vaatimukset.

Siirtohinnoitteludokumentointi - check list			
	on	ei	n/a
1. Kuvaukset liiketoiminnasta			
	x		konsernin toimiala
	x		konsernin historia
	x		yhtiön toimiala
	x		yhtiön historia
		x	yhtiön asema markkinoilla
		x	kilpailuolosuhteet
	x		liiketoimintastrategiat
	x		siirtohinnoitteluun vaikuttavat liiketoimintastrategiat
	x		tulevaisuudennäköykymät/suunnitelmat
			x muut taustatiedot
2. Kuvaukset etuyhteyssuhteista			
		x	konsernirakenne
		x	konsernin toiminnallinen rakenne
		x	liiketoimintaprosessit
		x	muutokset konsernirakenteessa
		x	muutokset toiminnallisessa rakenteessa
	x		tiedot etuyhteyssuhteista
	x		etuyhteyssuhteiden perusteet
3. Selvitys etuyhteydessä tehdyistä liiketoimista			
	x		liiketoimen tyyppi
	x		osapuolet
	x		euromääräinen arvo
	x		laskutus
	x		sopimusehdot
	x		suhde muihin etuyhteydessä tehtyihin liiketoimiin
		x	luettelo siirtohinnoittelusopimuksista
		x	lujennokset olennaisimmista siirtohinnoittelusopimuksista
		x	luettelo kustannustenjakosopimuksista
		x	luettelo ennakkotiedoista
		x	luettelo toisen osapuolen saamista ennakkotiedoista
4. Toimintoarviointi			
	x		yhtiön toiminnot
	x		yhtiön riskit
	x		yhtiön liiketoimintaan sitoutuneet varat
	x		henkilöstö
	x		etuyhteyssopijapuolen toiminnot
	x		etuyhteyssopijapuolen riskit
	x		etuyhteyssopijapuolen toimintaan sitoutuneet varat
	x		yhtiöiden tyypittäminen
5. Vertailuarviointi			
		x	taloudellinen informaatio (segmentoituja tuloslukuja)
		x	selvitys sisäisten vertailutietojen etsimisestä
		x	sisäiset vertailutiedot
		x	vertailutietohaut
		x	selvitys, miksi vertailutietoja ei ole käytettävissä
6. Kuvaukset siirtohinnoittelumenetelmästä			
	x		kuvaus OECD:n siirtohinnoittelumenetelmästä
	x		selvitys käytetystä siirtohinnoittelumenetelmästä
		x	laskelma menetelmän soveltamisesta

KUVIO 8. Dokumentaation tarkistuslista

7 POHDINTA

Siirtohinnoitteludokumentaation laatiminen John Crane Safematic Oy:lle kesti lähes puolitoista vuotta. Impulssi dokumentaation laatimiselle yrityksessä olivat luonnollisesti Suomen lainsäädännön vaatimukset tilivuoden 2008 alusta, mutta dokumentoinnin puute on ollut konsernin verotuksen näkökulmasta hieman ongelmallinen jo vuosia. Yritys on joutunut raportoimaan siirtohinnoittelustaan omistajalle jo tilivuodesta 2003. Konsernin siirtohinnoittelun dokumentaatiolle antamaa painoarvoa kuvaa hyvin se, että yrityksen omistajalle toimittamat raportit allekirjoittaa aina yksikön toimitusjohtaja. Tämä on omistajan vaatimus, ja toimella halutaan varmistaa, että konsernin yksiköissä siirtohinnoittelu ja sen dokumentointi hoidetaan asianmukaisesti. (Paddison 2008.)

John Crane Safematic Oy:lle rakennettu dokumentaatiomalli ja sen sisältö täyttävät nykyisessä muodossaan sekä omistajan että Suomen lainsäädännön vaatimukset suurimmaksi osaksi. Ratkaisuna dokumentaation puuttumiseen EU TPD:tä mukaileva malli oli käyttökelpoisin vaihtoehto täyttää sekä lain että omistajan vaatimukset. Malli rakennettiin siten, että dokumentoinnin jatkuvuus on helppo varmistaa. Mallin rakenne on helppo kopioida seuraavalle raportoitavalle kaudelle ja aloittaa tietojen päivitys. Malli sisältää ohjeistuksen sen eri osa-alueista, Masterfile, Country files ja Group Transfer Pricing Documentation sekä ohjeistuksen eri osa-alueiden tietojen päivittämiseksi vuodesta toiseen. Vaikka dokumentaation sisältö on luonnollisesti olennaisempaa kuin sen määrämuoto, EU TPD:tä mukailevaa mallia hyödyntämällä valtavaa tietomäärää on helpompi hallita, ymmärtää ja hyödyntää yrityksessä myös sisäisesti. Dokumenttien tallentaminen eri vuosille ja eri kansioihin, muun muassa maakohtaisiin kansioihin, helpottaa päivittämisprosessia ja dokumentaatiosta saadaan tarpeen vaatiessa irrotettua osa esimerkiksi verottajan nähtäväksi.

Mallin päivittämiseksi tarvittavan tiedon hankkiminen ei ole kaikilta osin yksiselitteistä. Kuten ennakoitiin jo kehitysprojektin alussa, dokumentaation vertailuanalyysiä varten ei yksinkertaisesti ole saatavilla tarpeeksi tietoa ulkoisista vertailukohteista. Vertailuanalyysin painoarvo yrityksen dokumentaatiossa jäi analyysin osalta vähäiseksi, ja jos yrityksen kansainvälisen kaupan strategia ei muutu jatkossakaan, vertailuanalyysiä ei voida suorittaa niin, että se täyttää käytäntöjen sille asettamat vaa-

timukset. Yrityksen tekemä vertailuanalyysi ja toimintoanalyysi kuitenkin yhdessä muodostavat konkreettiset ja riittävät perustelut yrityksen ansaitsemalle katetasolle etuyhteisyritysten kanssa käydystä kaupasta.

Uskon, että dokumentaatiomallin rakenteella ja sisältöön valituilla dokumenteilla yritys täyttää siirtohinnoittelun dokumentaatiolle asetetut vaatimukset tulevinakin vuosi-
na. Konsernissa meneillään oleva siirtohinnoittelun yhtenäistämiprojekti voi tuoda muutospaineita yrityksen käyttämälle jälleenmyyntihintamenetelmälle tulevaisuudessa, mutta hinnoittelumenetelmän mahdollisen vaihtamisen mukanaan tuomat muutokset dokumentaatioon ovat vain osa dokumentoinnin sisältöä. Jos yritys tulevaisuudessa lanseeraa uusia tuotteita tai tuotekokonaisuuksia tai alkaa valmistaa muita kuin Safe-matic-tuotteita, nämä muutokset täytyy dokumentoida ja niihin liittyvät hinnoittelumenetelmät täytyy valita, testata ja dokumentoida. Itse dokumentaatiomallia ei tämän-
tyyppisten muutosten vuoksi tarvitse muuttaa.

Yli puolet maailmankaupasta tapahtuu nykyisin konsernien sisällä. Tästä näkökulmas-
ta katsottuna siirtohinnoittelun taloudellinen merkitys jopa globaalissa mittakaavassa on merkittävä. Valtioiden paineet yhteiskunnan rahoituksen turvaamiseksi kasvavat, ja yhtenä keinona on ollut ja on säätää enenevässä määrin siirtohinnoittelun dokumentaatiovelvollisuutta koskevia lakeja. Verohallinnot ovat myös lisänneet siirtohinnoittelun tutkimista. Ollaan tultu kansainvälisesti tilanteeseen, jossa valtiot pyrkivät suojaamaan verotulojaan ja toisaalta jopa kasvattamaan niitä yritysten siirtohinnoitteluun kohdistuvien verotarkastusten kautta. Verohallinnot eri maissa vaihtavat tietojään ja tekevät yhteistyötä verotarkastuksissa. Konkreettisin tapa vastata verottajalta tuleviin haasteisiin on laatia laadukas siirtohinnoitteludokumentaatio hinnoittelun markkinaehtoisuuden osoittamiseksi. Verotarkastuksiin ja kaksinkertaisen verotuksen tilanteisiin on syytä varautua ennakolta, ja tässä suhteessa hyvin laadittu, voimaansaattettu ja myös käytännössä noudatettu siirtohinnoittelupolitiikka on avainasemassa. (Tax Bulletin 2008, 3 – 4.)

Siirtohinnoittelua ja siirtohinnoitteludokumentaatiota täytyy tarkastella tuloverotuksen lisäksi myös arvonlisäverotuksen näkökulmasta etuyhteystilanteissa. Arvonlisäveroa koskevat siirtohinnoittelusäännökset tulivat voimaan vuoden 2008 alusta. Säännökset antavat EU:n jäsenvaltioille mahdollisuuden korottaa myynnistä suoritettavan arvon-

lisäveron perustetta tietyissä tilanteissa veronkierron ja veropetosten estämiseksi. Veroviranomaisilla on jatkossa aiempaa tehokkaammat työkalut puuttua konserni- ja lähipiiriyritysten välisten liiketoimien hinnoitteluun tilanteissa, joissa ostavalla yrityksellä ei ole täysimääräistä arvonlisäveron vähennysoikeutta. Mahdollisten arvonlisäverokustannusten ja – riskien välttämiseksi yritysten kannattaisikin kartoittaa, mihin tilanteisiin lakimuutos vaikuttaa, kuinka se tulisi ottaa huomioon hinnoittelussa ja ettei hyödykkeen käypää markkina-arvoa ole etuyhteystilanteessa ainakaan merkittävästi alennettu. (Kankaanpää, 2008.)

Ernst&Youngin teettämän siirtohinnoittelua koskevan maailmanlaajuisen kyselyn tulokset vuodelta 2007 ovat erittäin mielenkiintoisia. Kyselyssä haastateltiin 850 kansainvälistä yritystä 24 maasta. 40 % vastaajista oli sitä mieltä, että veroasioista siirtohinnoittelu on kaikista tärkein. 74 % emoyhtiöistä ja 81 % tytäryhtiöistä oli sitä mieltä, että tulevan kahden vuoden aikana siirtohinnoittelu on yhtiön asioista kriittinen tai erittäin tärkeä. Emoyhtiöistä 65 %:n mukaan siirtohinnoittelun dokumentointi on tärkeämpää nyt kuin kaksi vuotta sitten. Jopa kaksi kolmasosaa emoyhtiöistä oli lisäksi sitä mieltä, että heillä on lisääntyvä resurssien tarve siirtohinnoittelua koskeviin asioihin. 74 % emoyhtiöistä joutuikin turvautumaan ulkopuolisiin neuvonantajiiin. Kyselyn keskeisimpinä havaintoina siirtohinnoittelun verotarkastuksista oli muun muassa se, että 52 % vastaajista oli läpikäynyt siirtohinnoittelua koskevan verotarkastuksen vuoden 2003 jälkeen ja tarkastuksista 27 % oli johtanut siirtohinnoitteluoikaisuun. Tarkastuksissa konsernien sisäiset palveluihin liittyvät liiketoimet olivat verottajan mielestä epäilyttävimpiä. Vastaajista 36 % ilmoitti, että verotarkastajat halusivat lisäksi haastatella operatiivista henkilökuntaa verotarkastuksen yhteydessä. Verotarkastuksen läpikäyneistä 72 % kuvaili verotarkastajien siirtohinnoitteluasiantuntemusta hyväksi tai erittäin hyväksi. Lisäksi 78 % vastaajista uskoi, että verotarkastus on todennäköinen tulevan kahden vuoden aikana. (Global Transfer Pricing Survey, 4)

Kyselyn maakohtaisissa vastauksissa Suomen vastaukset poikkesivat valtavirrasta muutamissa kohdissa. Suomessa 88 % yhtiöistä oli sitä mieltä, että siirtohinnoittelun dokumentointi on tärkeämpää nyt kuin kaksi vuotta sitten. Kaikki vastaajat olivat yhtä mieltä siitä, että jos verotarkastus johti Suomessa verotuksen oikaisuun, verottajan käyttämä menetelmä oli voitonjakomenetelmä. Lisäksi 38 % vastaajista kertoi, että verotarkastus oli tuottanut sanktioita. Kysyttäessä konsernien siirtohinnoittelustrategi-

oista ja käytännöistä 64 %:a ilmoitti käyttävänsä keskitettyjä ostotoimintoja. 56 % ilmoitti konsernin siirtohinnoittelun olevan globaalisti johdettua ja vain 4 % ilmoitti sitä tehtävän tarvittaessa. (Global Transfer Pricing Survey, 56)

Suomessa verottaja vaati jo verovuoden 2008 veroilmoituksessa tiedon yrityksen mahdollisista etuyhteysliiketoimista. KPMG:n selvityksen mukaan, (KPMG-veropalvelut 2008) veroilmoitukseen on tämänhetkisen tiedon valossa tulossa erillinen siirtohinnoittelulomake verovuodesta 2009 alkaen. Tässä lomakeluonnoksessa ”Selvitys siirtohinnoittelusta” tulee selvitettäväksi yrityksen käyttämä siirtohinnoittelupolitiikka melko yksityiskohtaisesti. Lomakkeen tarkoituksena lienee onkin tehdä viranomaistaholle mahdollisimman helpoksi löytää ne yritykset, joiden siirtohinnoittelua verotusta toimitettaessa halutaan tutkia tarkemmin. Tämä lienee vasta alkua verottajan kiinnostukselle Suomessa vaikuttaville ulkomaalaisomistuksessa olevien yritysten siirtohinnoittelulle. Nähtäväksi jää, millä aikataululla John Crane Safematic Oy:lle tehdään siirtohinnoittelua koskeva verotarkastus, mutta jäämme odottamaan sitä levelisin mielin.

LÄHTEET

Global Transfer Pricing Survey, 2007. Ernst & Young Ltd. Global Transfer Pricing Survey 2007-2008; Global Transfer Pricing Trends, Practises and Analyses. Viitattu 8.2.2009.

http://www.ey.com/global/content.nsf/Finland/Tiedote_200208TransferPricingSurvey

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

Helminen, M. 2005. Kansainvälinen tuloverotus. WSOY. [Http://www.jamk.fi/kirjasto](http://www.jamk.fi/kirjasto), Nelli-portaali, WSOYpro.

Hiltunen, K., Laaksonen, S., Nordlund, M., Sandelin, E. & Tala, V-M. 2007 Siirtohinnoittelun ajankohtaiset haasteet –seminariaineisto 29.5.2007. KHT-Media Oy.

John Crane Safematic Oy. Yritystietoja. Viitattu 29.11.2008.

[Http://www.johncrane.co.uk/About_Loc_Profile.asp?r=no&l=fi](http://www.johncrane.co.uk/About_Loc_Profile.asp?r=no&l=fi)

Kankaanpää, J-P. 2008. Arvonlisäverotuksen uudet siirtohinnoittelusäännökset. Viitattu 23.9.2008. [Http://www.edilex.fi/uutiset/17876.html](http://www.edilex.fi/uutiset/17876.html)

Karjalainen, J. & Raunio, M. 2006 Siirtohinnoittelu. Helsinki: WSOYpro

Kemell, A-M., Koskinen, S. & Laaksonen, S. 2007. Siirtohinnoittelun dokumentointi 19.10.2007. Verohallinto

Konsernin sisäinen ohjeistus, 2008. Smiths Group Plc and Its Subsidiary Companies Transfer Pricing Guidance. 2008. (For internal use only) Ohjeistus sisältää OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (July 1995 as updated 2001)

Kuusela, P. 2005. Realistinen toimintatutkimus. Työturvallisuuskeskus.

Metsämuuronen, J. 2001. Metodologia-sarja 4: Laadullisen tutkimuksen perusteet.

[Http://www.jamk.fi/kirjasto](http://www.jamk.fi/kirjasto), Janet-portaali.

Paddison, R. 2008. Sähköposti 27.11.2008. Transfer Pricing returns for the year to 31 July 2008. Konsernin ohjeistus ja saatesanat koskien raportoitavan tilikauden siirtohinnoitteludokumentaatiota.

Seppä, M. 2008. Talousjohtaja, John Crane Safematic Oy. Haastattelu 28.1.2008

Seppä, M. 2009. Talousjohtaja, John Crane Safematic Oy. Haastattelu 28.1.2009

Smiths Group plc 2008. Yritystietoja. Viitattu 29.11.2008. [Http://www.smiths-group.com/johncrane.aspx](http://www.smiths-group.com/johncrane.aspx)

Sorvoja, J. 2008. Commercial Manager, John Crane Safematic Oy. Haastattelu 28.1.2008.

Sorvoja, J. 2009. Commercial Manager, John Crane Safematic Oy. Haastattelu 15.1.2009.

TaxBulletin 2008. Toimintaympäristön muutokset ja siirtohinnoitteluhaasteet yritysten rajat ylittävälle liiketoiminnalle. TaxBulletin nro 3/2008. PricewaterhouseCoopers Oy. http://www.pwc.com/fi/fin/about/svcs/verokons/pwc_tax_bulletin_lokakuu2008.pdf

Veroilmoitukseen tulossa erillinen siirtohinnoittelulomake. 2008. KPMG – veropalvelut. Viitattu 9.9.2008. [Http://www.kpmg.fi/page.aspx?Section=1534&Item=4854](http://www.kpmg.fi/page.aspx?Section=1534&Item=4854)

Vilkkä, H. 2006 Tutki ja havainnoi. Helsinki: Tammi

VML 14 a §. 1041/2006. Siirtohinnoitteludokumentointi.

VML 14 b §. 1041/2006. Siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältö.

VML 14 c §. 1041/2006. Siirtohinnoitteludokumentoinnin esittäminen ja täydentäminen.







2. Overview of Your Business continued ...

Please also complete the following checklist by ticking the appropriate boxes. This is designed to itemise the functions carried out by your business and to formalise the narrative provided above.

Which of the following activities do you perform: -

Manufacturing on own account (i.e. manufacture of goods at own direction and for sale to internal and external customers)	Y
Contract manufacturing (i.e. manufacture of goods at the direction of, and for sale to, another entity)	N
Assembly services (i.e. assembly of products in the ownership of another entity throughout the assembly process)	N
Sales in own country	Y
Sales in other countries	Y
Marketing	Y
Distribution of goods produced by other Smiths companies	Y
Research and development as a service for other entities (i.e. at the direction of other entities that will exploit any developed intangibles)	N
Research and development on own account (i.e. at own direction and cost)	Y
Provision of management or administrative support services	N
Provision of any intellectual property	N

Please set out below the company's local currency results for the last three years based on local GAAP accounts;

Accounts Period	Sales	Margin	Margin % percentage of sales	Profit before tax	Profit before tax % percentage of sales
31.7.2008	19749			2160	10,9
31.7.2007	19955			11733	58,8
31.7.2006	33425			2108	6,3

31.7.2007 John Crane Safematic Oy: profit before tax includes sales profit of lubrication business disposal 8626 k€

3. INTERCOMPANY SALES (see Instructions Section D3)

A3
2007/08

Customer (Note A)	Country (Note B)	Description/Product Groups	CUP	Cost +	Pricing Method (Note D) Resale Profit Split					Other	Purchaser's Declaration Obtained (Y/N) ?	Value of Sales in Period Local currency translation	Average Gross Margin on Sales %	Reference for pricing sections of TP file	
			(Note C)	B	C	D	E	F	G		(Note E)	(Note F)	(Note G)	(Note H)	(Note I)
Foreign Inter-company Sales:															
Please tick box if you have no foreign inter-company sales and move on to Question 4															
John Crane Pty	South-Africa	Mechanical seals		V							Y	431 400	315 038		
John Crane Iberica	Spain	Mechanical seals		V							Y		401 004		
John Crane Sverige	Sweden	Mechanical seals		V							Y		1 303 498		
John Crane Sigma	Czech Republic	Mechanical seals		V							Y		195 754		
John Crane Singapore	Singapore	Mechanical seals		V							Y	749 328	547 211		
John Crane Brasil	Brasil	Mechanical seals		V							Y	350 839	256 207		
John Crane Italy	Italy	Mechanical seals		V							Y		268 245		
John Crane UK	UK	Mechanical seals		V							Y		282 777		
John Crane GmbH	Germany	Mechanical seals		V							Y		721 605		
John Crane Indonesia	Indonesia	Mechanical seals		V							Y	662 148	483 546		
John Crane Canada	Canada	Mechanical seals		V							Y	494 915	361 421		
John Crane France	France	Mechanical seals		V							Y		672 168		
John Crane Inc	USA	Mechanical seals		V							Y	1 695 388	1 238 089		
John Crane others	others	Mechanical seals		V							Y		1 080 441		
												Sub Total	8 127 000		
Domestic Inter-company Sales:															
															N/A
															N/A
															N/A
Total Inter-company sales per year end return to Corporate Accounts (CONS)															
															(Use continuation sheets if required)

A6
2007/08**6. INTERCOMPANY SERVICE CHARGES** (see Instructions Section D6)

Please only complete this section where you charge management, administrative, technical or engineering services, which are not included in the analysis in section 3. You do not need to complete this section if you are the payer of such charges.

Recipient Business	Type of Services Provided	Fee/Charge in Year	Agreement in Place
(Use continuation sheets if required)			

You should retain a copy of the inter-company agreement and details of how the fee was calculated on section J of your Transfer Pricing file

7. INTELLECTUAL PROPERTY (see Instructions Section D7)

Recipient Business	Nature of Intellectual Property Transferred	Amount Received	Agreement in Place
(Use continuation sheets if required)			

8. OTHER GEOGRAPHICAL PRESENCES (see Instructions Section D8 & Section E)

Please provide details of any of your foreign employees/representatives/liaison offices/branches that you support in another country. This is intended to identify any cases where a Permanent Establishment (taxable presence) may inadvertently be created in another jurisdiction. (*Foreign employees are defined as employees who are under an employment contract with your company but are not resident and paying tax in the same country of residence as your business*).

Employee/Liaison office	Countries of Operation	Total Annual Sales to Country (Local Currency)	Are any local taxes paid?
(Use continuation sheets if required)			

This analysis is relevant where there is no local Smiths Group company involved and you could have exposure to local taxes and returns. Smiths Group Tax Department. can co-ordinate local tax advice and avoid excessive tax costs.

Please complete one of the Transfer Pricing File check lists below (one is for manufacturers and one is for distributors).

**Transfer Pricing File
Contents Check List**

Manufacturers

Contents Required	Please confirm contents in File
1. An overview of the business	Yes
2. An analysis of invoiced inter-company sales providing the basis of its pricing, types of sales, types of customer, cross-referenced to further details on file	Yes
3. a signed declaration from each significant Smiths' distributor that inter-company sales have been made on an arm's length basis	Yes
4. The Transfer Pricing methodology used for each product	Yes
5. A functional analysis of the business	Yes
6. Information on the gross profit margins earned on their own products sold to third party and group distributors with documentary evidence supporting the variances.	Yes based on TM1 information.
7. Information on the gross profit margins earned by your competitors,	No, estimate yes.
8. An analysis of the margins made by group distribution companies on inter-company purchases from your company	Yes, based on TM1 information.
9. Current & previous price lists to third party and Group Distributors and correspondence on prices and price changes for all years	Yes
10. Current & previous signed transfer pricing returns (please state which periods)	Yes 2003 - 2008

**Transfer Pricing File
Contents Check List**

Distributors (JCS is manufacturer)

Contents Required	Please confirm contents in File
1. An overview of the business	Yes / No
2. An analysis of sales of each group of goods supplied by Group companies including profit margins cross-referenced to further details on file	Yes / No
3. Information on the gross profit margins earned by competitor distributors.	Yes / No
4. A record of negotiations on transfer prices with Group suppliers.	Yes / No
5. A functional analysis of the business	Yes / No
6. Current & previous price lists (i) for supplies from Smiths' suppliers and (ii) for supplies to customers & correspondence on prices and price changes for all years	Yes / No
7. Current & previous signed transfer pricing returns (please state which periods)	Yes / No

G
2007/08

SMITHS GROUP
TRANSFER PRICING RETURN
Other Pricing Methods ("Other")

Name of Business Unit: _____

Country of Residence: _____ Period Ended: 31st July 2008

Other methods can only be used provided that they have been agreed with the Tax Department.

Sales to: _____ Amount (local currency): _____

Description of goods (product groups) sold: _____

"As a result of the review below, it is believed that the above sales are priced on an arms' length basis according to the method described below": -

The following review should be performed on all the above sales and the supporting documentation referred to below should be retained on the Transfer Pricing file in Section G. In each case you should confirm that such documentation exists by "ticking" the end box.

Index Reference: -	Please confirm by ticking
I You should hold a full list of all products sold comprising the sales above, showing volume sold, sales price and gross margin and any other relevant statistic by product.	_____
II You should hold an agreed set of terms and identify the risks for both supplier and group customer for the sales in I above showing invoiced currency, warranty responsibility etc.	_____
III You should hold a brief summary of the processes that you and any other relevant party perform on the goods for sale in I above.	_____
IV You should detail on file the element of the cost and sales base relevant to this pricing method.	_____
V You should explain why this method was considered appropriate with reference to an industry norm or practice.	_____
VI You should confirm that this method has been discussed and agreed as appropriate with the Tax Department.	_____
VII You should seek to attribute value added to each part of the process in III above and the terms in II above to arrive at the profit split in V above. This is a limited form of "functional analysis" as defined in the attached OECD guidance (Section 6).	_____
VIII You should explain on file any other specific circumstances influencing the prices under I.	_____
IX For how long have you used this method?	_____ years
X You should explain on file why this method was considered the best method to arrive at an arms' length price for the above sales, with a supporting Functional Analysis.	_____

You should retain any other relevant documentation or analysis to support your pricing including evidence of annual review and negotiation of prices. It is presumed that further detailed financial information is available on request.

Any other comments: -

F
2007/08

SMITHS GROUP
TRANSFER PRICING RETURN
Transactional Net Margin Method ("TNMM")

Name of Business Unit: _____

Country of Residence: _____ Period Ended: 31st July 2008

Other methods can only be used provided that they have been agreed with the Tax Department.

Sales to: _____ Amount (local currency): _____
Description of goods (product groups) sold: _____

"As a result of the review below, it is believed that the above sales are priced on an arms' length basis according to the method described below": -

The following review should be performed on all the above sales and the supporting documentation referred to below should be retained on the Transfer Pricing file in Section F. In each case you should confirm that such documentation exists by "ticking" the end box.

Index Reference: -	Please confirm by ticking
I You should hold a full list of all products sold comprising the sales above, showing volume sold, sales price and gross margin and any other relevant statistic by product.	
II You should hold an agreed set of terms and identify the risks for both supplier and group customer for the sales in I above showing invoiced currency, warranty responsibility etc.	
III You should hold a brief summary of the processes that you and any other relevant party perform on the goods for sale in I above.	
IV You should detail on file the element of the cost and sales base relevant to this pricing method.	
V You should explain why this method was considered appropriate with reference to an industry norm or practice.	
VI You should seek to attribute value added to each part of the process in III above and the terms in II above to arrive at the profit split in V above. This is a limited form of "functional analysis" as defined in the attached OECD guidance (Section 6).	
VII You should explain on file any other specific circumstances influencing the prices under I.	
VIII For how long have you used this method?	_____ years
IX You should explain on file why this method was considered the best method to arrive at an arms' length price for the above sales, with a supporting Functional Analysis.	

You should retain any other relevant documentation or analysis to support your pricing including evidence of annual review and negotiation of prices. It is presumed that further detailed financial information is available on request.

Any other comments: -

E
2007/08

SMITHS GROUP
TRANSFER PRICING RETURN
Profit Split Method ("Profit Split")

Name of Business Unit: _____

Country of Residence: _____ Period Ended: 31st July 2008

Profit Split should only be used if all other methods have been discounted and provided combined profit and loss accounts are produced.

Sales to: _____ Amount (local currency): _____
 Description of goods (product groups) sold: _____

"As a result of the review below, it is believed that the above sales are priced on an arm's length basis according to a fair division of total profits achieved on sales".

The following review should be performed on all the above sales and the supporting documentation referred to below should be maintained on the Transfer Pricing file in Section E. In each case you should confirm that such documentation exists by "ticking" the end box.

Index Reference: -	Please confirm by ticking
I You should hold a full list of all products sold comprising the sales above, showing volume sold, ultimate sales price and the profit split between the companies.	
II You should hold an agreed set of terms and identify the risks for both supplier and group customer for the sales in I above showing invoiced currency, warranty responsibility etc.	
III You should hold a brief summary of the processes that each party performs on the goods for sale in I above.	
IV You should hold details of how the total profits are calculated and whether it is on a budget or actual basis.	
V You should hold details of how the total profits are split.	
VI You should explain on file why each party received its level of profit split with reference to an industry norm or practice.	
VII You should seek to attribute value added to each part of the process in III above and the terms in II above to arrive at the profit split in V above. This is a limited form of "functional analysis" as defined in the attached OECD guidance (Section 6).	
VIII You should explain on file any other specific circumstances influencing the prices under I or IV.	
IX For how long have you used this method?	_____years
X You should explain on file why the Profit Split method was considered the best method to arrive at an arms' length price for the above sales.	

You should retain any other relevant documentation or analysis to support your pricing including evidence of annual review and negotiation of prices. It is presumed that further detailed financial information is available on request.

Any other comments: -


D
2007/08

SMITHS GROUP
TRANSFER PRICING RETURN
Resale Price Minus Method ("Sales -")

Name of Business Unit: John Crane Safematic OyCountry of Residence: Finland Period Ended: 31st July 2008Sales to: John Crane -companies Amount (local currency): 8 127 kEURDescription of goods (product groups) sold: mechanical seals

"As a result of the review below, it is believed that the above sales are priced on an arm's length basis according to an analysis of the profits achieved by the subsequent resale by your intercompany customer".

The following review should be performed on all the above sales and the supporting documentation referred to below should be retained on the Transfer Pricing file in Section D. In each case you should confirm that such documentation exists by "ticking" the end box.

Index Reference: -	Please confirm by ticking
I You should hold a full list of all products sold comprising the sales above, showing volume sold, sales price and resale price (list price) by product.	X
II You should hold an agreed set of terms and identify the risks for both supplier and group customer for the sales in I above showing invoiced currency, warranty responsibility etc.	X
III You should hold a brief summary of the processes that your customer performs on the goods for sale in I above.	X
IV You should hold a list of anticipated costs incurred by your customer in achieving the resale.	X
V You should explain why in each case the discount on resale (as resale profit margin) was considered appropriate by reference to the gross margin your intercompany customer receives on sales of goods bought from third parties or an industry norm or standard.	X
VI What is the average discount on your intercompany customer's resale price (list price) used for the intercompany sales above.	
VII You should seek to attribute value added to each part of the resale process in III above and the terms in II above to arrive at the discount in V above. This is a limited form of "functional analysis" as defined in the attached OECD guidance (Section 6).	
VIII You should explain on file any other specific circumstances influencing the prices under I.	X
IX For how long have you used this method?	<u>10</u> years
X You should explain on file why the Sales- method was considered the best method to arrive at an arms' length price for the above sales.	X

You should retain any other relevant documentation or analysis to support your pricing including evidence of annual review and negotiation of prices. It is presumed that further detailed financial information is available on request.

Any other comments: -

C
2007/08

SMITHS GROUP
TRANSFER PRICING RETURN
Cost Plus Method ("Cost +")

Name of Business Unit: _____

Country of Residence: _____ Period Ended: 31st July 2008Sales to: _____ Amount (local currency): _____
Description of goods (product groups) sold: _____

"As a result of the review below, it is believed that the above sales are priced on an arm's length basis according to an analysis of costs plus a profit element".

The following review should be performed on all the above sales and the supporting documentation referred to below should be retained on the Transfer Pricing file in Section C. In each case you should confirm that such documentation exists by "ticking" the end box.

Index Reference: -	Please confirm by ticking
I You should hold a full list of all products sold comprising the sales above, showing volume sold, sales price, cost and mark up % by product.	
II You should hold an agreed set of terms and identify the risks for both supplier and group customer for the sales in I above showing invoiced currency, warranty responsibility etc.	
III You should hold a brief summary of the processes that you perform on the goods for sale in I above.	
IV You should hold a list of the elements that comprise the cost base.	
V You should explain why in each case the particular mark up on cost was considered appropriate by reference to your mark up on sales of similar products to third party customers or an industry norm or standard.	
VI What is the average mark-up on cost used for these intercompany sales?	_____ %
VII You should seek to attribute value added to each part of the process in III above and the terms in II above to arrive at the margin in V above. This is a limited form of "functional analysis" as defined in the attached OECD guidance (section 6).	
VIII You should explain on file any other specific circumstances influencing the prices under I.	
IX For how long have you used this method?	_____ years
X You should explain on file why the Cost+ method was considered the best method to arrive at an arm's length price for the above sales.	
<i>You should retain any other relevant documentation or analysis to support your pricing including evidence of annual review and negotiation of prices. It is presumed that further detailed financial information is available on request.</i>	

Any other comments: -

B
2007/08

SMITHS GROUP
TRANSFER PRICING RETURN
Comparable Uncontrolled Price Method ("CUP")

Name of Business Unit: _____

Country of Residence: _____ Period Ended: 31st July 2008Sales to: _____ Amount (local currency): _____
Description of goods (product groups) sold: _____

"As a result of the review below, it is believed that the above sales are priced on an arm's length basis according to comparison to sales between unrelated parties".

The following review should be performed on all the above sales and the supporting documentation referred to below should be retained on the Transfer Pricing file in Section B. In each case you should confirm that such documentation exists by "ticking" the end box.

Index Reference: -	Please confirm by ticking
I You should hold a full list of all products sold comprising the sales above, showing volume sold, sales price and gross margin by product.	
II You should hold an agreed set of terms and identify the risks for both supplier and group customer for the sales in I above showing invoiced currency, warranty responsibility etc.	
III You should hold a brief summary of the processes that you perform on the goods for sale in I above.	
IV You should hold a full list of products in I above that are sold to non-SG companies showing volume sold, sales price and gross margin.	
V You should hold a set of terms and identify the risks for both supplier and customer for the sales in IV above showing invoiced currency, warranty responsibility etc.	
VI You should explain on file any differences in the processes applying to goods sold in IV above compared to III above.	
VII You should explain on file why any differences between the price or margins in I and IV above arise because of differences in the terms (II and V) or processes (III and VI) on the goods sold, quantifying the effect of the differences where possible.	
VIII You should explain on file any other specific circumstances influencing the prices under I or IV.	
IX For how long have you used this method?	_____ years
X You should explain on file why the CUP method was considered the best method to arrive at an arms' length price for the above sales.	
<i>You should retain any other relevant documentation or analysis to support your pricing including evidence of annual review and negotiation of prices. It is presumed that further detailed financial information is available on request.</i>	
Any other comments: -	

H
2007/08

SMITHS GROUP
TRANSFER PRICING RETURN
Intellectual Property

Name of Business Unit: _____

Country of Residence: _____ Period Ended: 31st July 2008Transfer to: _____ Amount (local currency): _____
Description of Intellectual Property: _____

“As a result of the review below, it is believed that the above transfer is priced on an arm’s length basis”.

The following review should be performed on each transfer of Intellectual Property (i.e. a separate form H needs to be completed for each transfer). The supporting documentation referred to below should be retained on the Transfer Pricing file in Section H. In each case you should confirm that such documentation exists by “ticking” the end box.

Index Reference: -	Please confirm by ticking
I You should hold on file a description of the Intellectual Property which you have transferred, licensed or otherwise lent to the other Smiths Group company	
II Please specify the royalty rate and, or the capital payment where applicable.	
III You should hold a copy of the transfer agreement of Intellectual Property on file. If there is no agreement please contact your local professional adviser, who can prepare the agreement etc.	
IV You should hold on file the transfer value calculations and supporting data for the valuation of the transfer in I above showing that the above transfer is priced on an “arm’s length basis”. Such data includes potential income to the transferee, exclusivity of exploiting the property, period granted to the transferee etc.	
V You should confirm that this method has been discussed and agreed as appropriate with the Tax Department	
Please return this page with the Transfer Pricing Return	
<small><i>You should retain any other relevant documentation or analysis to support your pricing including evidence of annual review and negotiation of prices. It is presumed that further detailed financial information is available on request.</i></small>	

Appendix IIb

To be printed on company headed notepaper

Name and address of service receiver

Date

Dear Sir

Transfer Pricing declaration re central service costs recharges - Year ended 31 July 2008

We have made the following recharges to you during the above accounting period: -

Product Type	£'000
X	
Y	
Z	

These transactions have been conducted on an arms length basis and we retain documentary evidence to support this. Please confirm by signing below you agree these transactions have been carried out on an arms length basis or otherwise please send me a note detailing why you believe this is not the case.

Yours faithfully

_____ (FD of service provider)

I agree that the transactions detailed above have been conducted on an Arms Length Basis

_____ (MD (or equivalent) of service receiver)

_____ (Job Title)

To be printed on company headed notepaper

Appendix II

Name and address of purchaser

Date

Dear Sir

Transfer Pricing declaration re inter-company sales - Year ended 31 July 2008

We have made the following sales to you during the above accounting period: -

Product Type	£'000
X	
Y	
Z	

These transactions have been conducted on an arms length basis and we retain documentary evidence to support this. Please confirm by signing below you agree these transactions have been carried out on an arms length basis or otherwise please send me a note detailing why you believe this is not the case.

Yours faithfully

_____ (FD of seller)

I agree that the transactions detailed above have been conducted on an Arms Length Basis

_____ (MD (or equivalent) of buyer)

_____ (Job Title)


John Crane Safematic Oy

P.O. Box 10
 FI-02951 Mäntsälä, Finland
 T. +358 10 8825 611 F. +358 10 8525 500
 safematic@johncrane.fi
 www.johncrane.com

John Crane GmbH
 Bernd Hetterscheidt
 Postfach 2528
 D-36015 FULDA
 GERMANY

17 Dec. 2008

Dear Sir

Transfer Pricing declaration re inter-company sales - Year ended 31 July 2008

We have made the following sales to you during the above accounting period: -

Product Type	EUR'000
Seals	722

These transactions have been conducted on an arms length basis and we retain documentary evidence to support this. Please confirm by signing below you agree these transactions have been carried out on an arms length basis or otherwise please send me a note detailing why you believe this is not the case.

Yours faithfully

(FD of seller)

Mika Seppä

I agree that the transactions detailed above have been conducted on an Arms Length Basis

(MD (or equivalent) of buyer)

Planning Director
 JC GmbH

(Job Title)

Liite 2: Instructions to Master file

JCS Oy/MaL 27.1.2008

Instructions to JCS Oy TP documentation

Masterfile:

1. Business strategies
 - Period's Plan (FD/FM)
 - Period's Financial Statements (FM, final version)
 - Transfer Pricing Briefing Paper if available (FM, group provides)
 - Strategic Summary JT if available (FD, MGT's minutes of the meeting)
 - Pulp & Paper Strategy overview if available (FD, EAA strategy)
 - Safematic Strategy (FD)
2. Group's organisation structure
 - H:\Esitysmateriaali\Kalvo- ja diaesitykset\Englanti\Yritys\Organisations – uusimmat esitykset Smiths, Crane, JSC Oy + process organisation
 - Crane customers – report from Intime Plus
 - John Crane Group legal structure (FM/FD – Smiths provides)
3. Transactions in financial year
 - Period's Cris Actuals (I:\Talous\Cris\year\Actuals...)
 - Financial Intercompany Review Report 106 (I:\Talous\Cris\year\Year End ...)
 - Financial Review Report Pack 106 (I:\Talous\Cris\year\Year End ...)
 - Invoice listing from Intime (mrlalu, all group companies)
 - Invoicing summary (report from Intime Plus - slajot)
4. Intangibles
 - All agreements: JC Int IP licenses, JC EAA Mgt fee, I-G Cash Agreement (I:\Talous\Sopimukset\Group...)
 - Interests of IC loans, transactions (Intime, Rondo)
 - Management fee- invoice listing (Rondo)
 - Royalty –invoice listing (Rondo)
 - Royalty based sales – report from MFG/Pro (1.11.2008 > I:\Talous\Tasmayty\John Crane Safematic\Kauden vaihde/Royalty based sales)
5. Group's transfer pricing policy
 - Transfer Pricing instructions 2008
 - Transfer Pricing guidance 2008
 - Compliances – TP internal memorandum 2008
 - Accompanying note 2008
 - All above provided by group (FD/FM)
6. Contracts
 - IC discounts (Juha Sorvoja)
 - No other contracts at this moment

JCS Oy/MaL 27.1.2008

7. Declarations

- Declaration letter model in Group instructions, prepared and sent by FM based on invoice list from Intime (match mfg and reported mpc)
- All signed documents in e-format

8. TP method

- How to settle the transfer price. Instructions FM.
- Transfer pricing method used in JCS 2xxx. (FM/FD)

Country files

1. Functional Analysis

- Functional analysis instructions (FM)
- JCS Oy Functional analysis

2. Comparability Analysis

- Comparability analysis instructions (FM)
- Comparability analysis JCS 20xx (FM/FD)
- Data -folder: TM1 data from all IC companies when sales > 100 kGBP in reporting period
- Summary = comparison

3. EU countries – own folder, sales in period > 100 kGBP

4. Other countries – own folder, sales in period > 100 kGBP

- a country specific folder includes invoice listing (invoice qty, sales eur ja currency) functional analysis by country

Group Transfer Pricing Document

All instructions/material received from the Group (FM/FD):

- Transfer Pricing Return Part 1
- Transfer Pricing Return Part 2
- Compliances - TP Internal Memorandum 2xxx
- Transfer Pricing Instructions
- Transfer Pricing Return example
- Transfer Pricing Guidance
- Transfer Price justify -
- Accompanying note

Liite 3: Contents of Master file

Marjo Liimatainen/23.10.2007

Sisältö/Contents of masterfile

Masterfile

Käytännessäntöjen mukaan masterfilen tulee sisältää yleinen kuvaus konsernista ja konsernin siirtohinnoittelujärjestelmästä. Masterfilen tulisi sisältää seuraavat tiedot:

1. Yleinen kuvaus liiketoiminnasta ja liiketoimintastrategiasta, mukaan lukien liiketoimintastrategian muutokset edellisestä verovuodesta.
2. Yleinen kuvaus konsernin organisatorisesta, juridisesta ja operatiivisesta rakenteesta (mukaan lukien organisaatiokaavio, lista konserniyrityksistä ja kuvaus emoyhtiön omistuksesta tytäryhtiöissä)
3. Yleinen kuvaus konserniyhtiöistä, joilla on etupiirtransaktioita EU:n alueella asuvien yritysten kanssa.
4. Yleinen kuvaus etuyhteysliiketoimista, joihin EU:n alueella asuvat konserniyhtiöt ovat osallistuneet, eli kuvaus:
 - a. transaktiovirroista
 - b. laskutuksen kulusta
 - c. transaktioiden määristä
5. Yleinen kuvaus toiminnoista ja riskeistä sekä kuvaus toimintojen ja riskien muutoksista aiempaan verovuoteen verrattuna.
6. Aineettomien oikeuksien omistussuhteet sekä tiedot maksetuista tai saaduista rojalteista.
7. Konsernin siirtohinnoittelupolitiikka tai kuvaus konsernin siirtohinnoittelujärjestelmästä, joka selittää konsernin siirtohintojen markkinaehtoisuuden.
8. Luettelo siirtohinnoittelua koskevista kustannustenjakosopimuksista, ennakkotietosopimuksista ja ratkaisuista siinä määrin kuin niillä on vaikutusta EU:ssa asuviin konserniyhtiöihin.
9. Sitoumus kultakin konserniin kuuluvalta EU:n alueella asuvalta konserniyhtiöltä toimittaa lisätietoja pyynnöstä kohtuullisessa ajassa paikallisen lainsäädännön mukaisesti.

Masterfile

According to the rules masterfile should include description of the business and transfer pricing policy in use. It should include the following information:

1. Description of the business and business strategy, including changes compared to previous fiscal year.
2. Description of group's organisational, juridical and operational structure (organisation chart, list of group companies and description of parent company – subsidiary ownership)
3. Description of group companies, which have related party transactions in EU
4. Description of related party business transactions:
 - a. transaction flows
 - b. invoicing flows
 - c. transaction quantities
5. Description of functions and risks including description of changes compared to previous fiscal year.

Marjo Liimatainen/23.10.2007

6. Ownership of intangibles and details of paid or received royalties.
7. Description of group transfer pricing policy and its market price principles.
8. List of transfer pricing related cost contribution agreements, advance pricing agreements and rulings
9. Commitment (declaration/Smiths) from group companies in EU (all countries if sales exceeds 100 k€/Smiths) that they provide additional information if requested within a reasonable time.

Liite 4: Contents of country files

Marjo Liimatainen/23.10.2007

Sisältö/Contents of country files

Maakohtaiset osiot

Maakohtaisten osioiden sisällön tulisi täydentää masterfilessa esitettyjä tietoja. Masterfilen ja maakohtaisen osion on yhdessä katsottava muodostavan paikallisen siirtohinnoitteludokumentaation kyseessä olevassa jäsenvaltiossa. Maakohtaisen osion tulisi sisältää seuraavat tiedot:

1. Yksityiskohtainen kuvaus liiketoiminnasta ja liiketoimintastrategiasta, mukaan lukien liiketoimintastrategiassa edelliseen verovuoteen verrattuna tapahtuneet muutokset.
2. Selvitys maakohtaisesta etuyhteysliiketoimista, mukaan lukien:
 - a. transaktiovirrat
 - b. laskutuksen kulku
 - c. transaktioiden arvo
3. Vertailuanalyysi, eli
 - a. omaisuuden ja palveluiden luonne
 - b. toimintoanalyysi
 - c. sopimusehdot
 - d. taloudelliset olosuhteet
 - e. erityiset liiketoimintastrategiat
4. Selvitys valitusta siirtohinnoittelumenetelmästä, eli miksi tietty menetelmä on valittu ja miten sitä on sovellettu.
5. Relevantit tiedot sisäisistä ja/tai ulkoisista vertailutiedoista
6. Selvitys konsernin siirtohinnoittelupolitiikan soveltamisesta.

Toimintoarviointia, vertailuarviointia ja siirtohinnoittelumenetelmän kuvausta ei edellytetä, jos verovelvollisen ja liiketoimen toisen osapuolen välillä tehtyjen etuyhteystoimien yhteismäärä on verovuonna enintään 500 000 EUR. Smiths Groupin raja on 100 000 GBP.

Country files

Country files should complement the information presented in the master file. The master file and country files together establish local transfer pricing documentation in country in question. Country files should include following information:

1. Detailed presentation of business and business strategy, including changes compared to previous fiscal year.
2. Analysis of related party business transactions by country including:
 - a. transaction flows
 - b. invoicing
 - c. transaction values
3. Comparison analysis
 - a. nature of products and services
 - b. functional analysis
 - c. standard conditions of contracts
 - d. financial environment
 - e. special business strategies

Marjo Liimatainen/23.10.2007

4. Analysis of chosen transfer pricing method. Why is it chosen and how is it practised?
5. Relevant information of internal and/or external comparison material
6. Analysis of how group's transfer pricing politics is practised.

Functional analysis, comparison analysis and description of transfer pricing method is not required if related transactions between taxpayer and other party do not exceed 500 000 EUR in fiscal year. Smiths Group limit is 100 000 GBP.

Liite 5: Functional analysis

JCS Oy/MaL 26.1.2008

TOIMINTOANALYYSI / FUNCTIONAL ANALYSIS

Siirtohinnoitteludokumentoinnissa on oltava VML 14 b §:n 1 momentin 4 kohdan mukaisesti toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista. Arvioinnissa kuvataan osapuolten suorittamat toiminnot sekä toiminnoissa käytetty omaisuus ja riskit.

Toimintoanalyysillä tarkoitetaan OECD:n ohjeiden mukaista toimintoanalyysiä (functional analysis). Etuyhteystoimia vertaillaan riippumattomiin liiketoimiin, koska toimintoarviointi on osa vertailukelpoisuuden arviointia. Dokumentointivaade on tällä hetkellä rajattu vain etuyhteystoimien toimintoarviointiin.

Toimintoarvioinnin merkitys siirtohinnoittelun arvioinnissa

Toimintoarviointi on siirtohinnoittelun keskeisimpiä osia, koska toiminnot, omaisuus ja riskit vaikuttavat liiketoimien hinnoitteluun. OECD:n ohjeissa painotetaan nimenomaan toimintojen merkitystä. Toimintoarviointi on tehtävä huolellisesti, jotta onnistutaan löytämään etuyhteyssuhteessa tehdyille liiketoimille vertailukohteeksi riippumattomien osapuolten välisiä liiketoimia. Toimintoarviointi on työkalu, jolla kerätään tietoa ja selvitetään liiketoimeen vaikuttavat tosiseikat ja olosuhteet.

Toimintoanalyysin tavoitteena on selvittää transaktion osapuolten liiketoimintaan liittyvät toiminnot, riskit ja toimintaan sitoutuneet varat. Näitä tietoja käytetään määrittäessä sitä **tulotasa, joka kullekin transaktion osapuolelle kuuluu.** (vrt. täyden riskin valmistusyhtiö vs. sopimusvalmistus)

1. Selvitetään perustiedot yhtiön (ja konsernin) toiminnasta – taustamateriaalit
 - a. talous
 - b. markkinointi
 - c. tuotanto ja logistiikka
2. Laaditaan toimintoanalyysit transaktion osapuolista
 - a. yhtiöiden toiminnot (valmistus vs. myyntikonttori)
 - b. riskit
 - c. liiketoimintaan sitoutuneet varat (varastointi)
 - d. aineettomien oikeuksien omistus
 - e. KÄYTETÄÄN GROUPIN MALLIA

Yhtiöiden toiminnot

*valmistus, tuotannon ohjaus, myynti, markkinointi ym.

Riskit

*markkina
 *varasto
 *luottotappio
 *takuu
 *tuotevastuu
 *valuuttakurssi

JCS Oy/MaL 26.1.2008

Yleisesti hyväksytty tosiseikka on se, että riskeillä on vaikutusta yhtiöiden tulosodotuksiin. Eli mitä enemmän riskejä yhtiöllä on, sitä parempaa tuottoa se lähtökohtaisesti odottaa. Tämä on todetty myös OECD:n siirtohinnoitteluohteissa.

Yhtiöiden tyypitys em. kriteerien perusteella

*siirtohinnoittelumielessä oikeutetun katetason perustelut

Jos toiminnot kuvataan taulukkomuodossa, kuten Smiths Groupin mallissa, keskeisistä tiedoista on oltava lisäksi tarkempi kirjallinen selostus.

Muutosten kuvaaminen

Toimintoarvioinnissa on kuvattava osapuolten suorittamissa toiminnoissa tapahtuneet muutokset. Muutoksen ”nimellä” ei sinänsä ole merkitystä, olennaista on muutoksen vaikutus yrityksen toimintoihin. Tyypillisimpiä muutoksia on uudet sopimukset tai muutokset aiempien sopimusten ehtoihin. Tavaravirta voi pysyä tällaisessa muutoksessa ennallaan mutta muutos voi koskea esimerkiksi riskien, vastuiden tai kertyvien tuottojen jakautumista osapuolten kesken. Muutosta on aina tarkasteltava kokonaisuutena eli muutostilanteessa on kiinnitettävä huomioita kokonaisvaikutuksiin.

Testattava osapuoli

Testattavalla osapuolella tarkoitetaan toiminto- ja siirtohintaanalyysissä kuvattua osapuolta. Se on yleensä etuyhteystoimen osapuolista se, jonka toiminnot ovat yksinkertaisempia ja jolla ei ole hallussaan arvokasta aineetonta omaisuutta. Etuyhteystoimen toiminoilta yksinkertaisemmalle osapuolelle on useimmiten helpompi löytää vertailukelpoista toimintaa harjoittavia vertailukohteita.

Testattava osapuoli on valittava, jos siirtohinnoittelumenetelmänä sovelletaan jälleenmyyntihinta-, kustannusvoittolisä- tai liiketoiminnettomarginaalimenetelmää. JCS:llä sovelletaan jälleenmyyntihintamenetelmää. Testattavan osapuolen valinta tarkoittaa, että etuyhteystoimen markkinaehtoisuuden osoittamiseen riittää, että toiselle (testattavalle) osapuolelle etuyhteystoimesta kertyvät katteen markkinaehtoisuus selvitetään jollakin kyseisistä menetelmistä.

Testattavan osapuolen valinta ei kuitenkaan tarkoita, että toimintoarviointi tehtäisiin vain toisesta osapuolesta. Lähtökohtaisesti se pitää tehdä molemmista osapuolista, jotta pystytään hahmottamaan liiketoimen oikea sisältö. Smiths Groupin mallissa käsitellään molemmat osapuolet.

2008 Toimintoanalyysit

I:\TALOUS\Transfer pricing documentation\2008\Country files\EU countries or Other countries – functional analysis by country (sales > 100 kGBP)

Appendix III
Functional Analysis

This analysis should be placed in Section A of your transfer pricing file. Tick the relevant boxes to indicate the division of activities between affiliates and your business. It is quite possible that for some activities a tick may be appropriate for both sides e.g. both manufacturer and distributor perform marketing activities or a manufacturer performs marketing on behalf of some of its distributors and not for others.

The comments box should be used to add relevant information to the analysis. For example, it would be useful to include a commentary on the marketing point mentioned above.

FUNCTION PERFORMED	UNDERTAKEN BY		COMMENTS
	YOUR BUSINESS	DISTRIBUTORS	
Procurement	X		
Manufacture	X		
Product Scheduling	X		
Product Design and Development	X		
Process Development	X		
Repairs	X		100% refurb in Finland
Sales and price negotiation		X	change
Invoicing	X	X	
Marketing	X	(X)	Center of Excellence P&P
Customer Liaison	X	X	
Customer Support	X	X	
Physical Distribution	X	X	

RISK	UNDERTAKEN BY		COMMENTS
	YOUR BUSINESS	DISTRIBUTORS	
Inventory	X		Safematic stock buybacks – no risk
Market (e.g. price fluctuations)	X	X	OEM competition
Marketing	X		
Foreign exchange	X		Euro –zone – no risk
Warranty	X		
Bad debts	X	X	
Development (e.g. risk of product failure)	X		

ASSET	OWNED BY		COMMENTS
	YOUR BUSINESS	DISTRIBUTORS	
Process Intangibles	X		JCS holds all patents & trademarks “Safematic”
Product Intangibles	X		
Marketing Intangibles	X		
Physical Assets	X		

FRANCE

This applies in business between affiliate ___JOHN CRANE FRANCE. ___ and John Crane Safematic Oy in fiscal year 1.8.2007-31.7.2008.

Comments:

*contract made with PCM (customer based transfer price)

*

*

*

*

Prepared by:

Date: ___15 Jan 2009 _____

___Marjo Liimatainen FM _____

FD and/or FM

___Juha Sorvoja _____

Commercial Manager
EAA Pulp and Paper, Center of Excellence

Liite 6: Comparability analysis

JCS Oy/MaL 28.1.2009

VERTAILUARVIOINTI / COMPARABILITY ANALYSIS

Siirtohinnoitteludokumentaatioissa on oltava VML 14 b §:n 1 momentin 5 kohdan mukaisesti vertailuarviointi. Sillä tarkoitetaan OECD:n ohjeiden mukaista vertailukelpoisuuden arviointia (comparability analysis). Ohjeen mukaan liiketoimet ovat vertailukelpoisia, jos mikään liiketoimien välinen ero ei voisi olennaisesti vaikuttaa menetelmässä tutkittavaan tekijään, esimerkiksi hintaan tai katteeseen. Arvioinnissa saa keskittyä etuyhteystoimiin, joilla on olennaista taloudellista merkitystä. JCS:n tapauksessa olennaisia etuyhteystoimia ovat Smiths Groupin määrittelemän tason (yli 100 k€) ylittävä liikevaihto per tilikausi. Vertailuarviointi voidaan tehdä kevyemmin sellaisten liiketoimien osalta jotka tehdään jo vakiintuneissa olosuhteissa tai jotka ovat arvoltaan pieniä. Vakiintuneilla olosuhteilla tarkoitetaan liiketoimia, johon vaikuttavissa olosuhteissa ei ole tapahtunut muutoksia osapuolten välillä verrattuna edellisiin vuosiin.

Sisäinen vertailukohde

Sisäisellä vertailukohteella tarkoitetaan verovelvollisen ja riippumattoman osapuolen välistä liiketoimea, joka on tehty etuyhteystoimeen vertailukelpoisissa olosuhteissa. Sisäisen vertailukohteen käyttäminen vertailuarvioinnissa on ensisijaisen tärkeää. Sisäinen vertailukohta tulee kyseeseen esimerkiksi tavarakaupassa eli myös JCS:llä. Jos verovelvollinen on myynyt tavaroita etuyhteysosuudessa olevalle osapuolelle, verovelvollisen tavarakauppa riippumattoman osapuolen kanssa voi olla sisäinen vertailukohde. Eli jos JCS myy tavaraa muille jälleenmyyjille kuin Cranelle, nämä jälleenmyyjät kävisivät sisäisistä vertailukohteista.

Lisäksi liiketoimen tulee täyttää muut vertailukelpoisuuden edellytykset. Sekä etuyhteydessä olevan osapuolen (Crane) että riippumattoman osapuolen (ulkopuolinen jälleenmyyjä) liiketoimista on saatava riittävästi tietoa, jotta vertailukelpoisuutta voidaan arvioida. Molempien liiketoimien katteeseen vaikuttavat kirjanpitoikätytännöt ja muut seikat on oltava arvioitavissa.

Sisäisen vertailukohteen luonteiseksi voidaan tulkita JCS:ään etuyhteydessä olevan yrityksen (Cranen) ja riippumattoman osapuolen välinen liiketoimi. Esimerkiksi JCS myy tavaroita etuyhteysosapuolelle joka myy tavarat edelleen ulkopuoliselle. Jos etuyhteysosapuoli (Crane) ostaa tavaroita riippumattomalta osapuolelta ja myy niitä edelleen ulkopuoliselle, kyseessä voi olla vertailukelpoinen liiketoimi verovelvollisen (JCS) ja etuyhteysosapuolen (Crane) väliselle etuyhteystoimelle. Tämän tyyppisestä vertailukohteesta voi käytännössä olla vaikea saada riittävästi tietoa.

Sisäiset vertailukohteet eivät ole käyttökelpoisia jos ne eivät täytä OECD:n ohjeiden vertailukelpoisuuteen vaikuttavia tekijöitä. Muutaman tavarahan myynti riippumattomalle osapuolelle ei välttämättä ole vertailukelpoinen liiketoimi tuhansien tavaroiden myynnille etuyhteydessä olevalle osapuolelle. Oletuksena on että myyntimäärien erot vaikuttavat todennäköisesti olennaisesti vertailukelpoisuuteen. Tätä on kuitenkin arvioitava JCS:llä, koska meillä on käytössä Global End User –hinnastot. Myynti Cranen kanavan kautta tai suoraan loppuasiakkaalle pitäisi johtaa konsernitason suunnilleen samaan katetasoon.

Ulkoinen vertailukohde

Ulkoisella vertailukohteella tarkoitetaan riippumattomien osapuolten välistä liiketoimea. Useimmiten ulkoisen vertailukohteen löytäminen on hankalaa, koska riippumattomien osapuolten välisistä liiketoimista ei ole tarjolla julkista tietoa. Vertailukohteita ei vaadita esitettäväksi dokumentaatioissa jos niitä ei ole tai vertailukohteiden hakeminen vaatisi verovelvolliselta (JCS)

JCS Oy/MaL 28.1.2009

kohtuuttomia kustannuksia. Hallituksen esityksessä on todettu että vertailukohteiden esittämättä jättäminen perustuu aina verovelvollisen subjektiiviseen näkemykseen. Sisäisen vertailukohteen hakeminen on ensisijaista. JCS ei tule esittämään dokumentaatioissaan ulkoisia vertailukohteita.

Ulkoisen vertailukohteen hakeminen käytännössä tarkoittaisi useimmiten kaupallisten tietokantojen, yritysten kehittämien omien tietojärjestelmien tai julkisten tietokantojen käyttöä esimerkiksi patentti ja –rekiserihallitus, tilastokeskus. Tietolähteitä kerätyn tiedon tulisi olla aina sellaista, että se voidaan esittää veroviranomaisille. Eli dokumentaatio ei voi perustua salassa pidettävään tietoon.

LÄHDE: Siirtohinnoittelu, Karjalainen&Raunio 2007, WS Bookwell Oy