

Siirtohinnoitteludokumentaatio

Case: TKM TTT Finland Oy



Ammattikorkeakoulututkinnon opinnäytetyö

Visamäki, Liiketalouden koulutus

Kevät, 2018

Taru Toikka

Liiketalouden koulutus
Visamäki

Tekijä	Taru Toikka	Vuosi 2018
Työn nimi	Siirtohinnoitteludokumentaatio, Case: TKM TTT Finland Oy	
Työn ohjaaja	Asta Mattila	

TIIVISTELMÄ

Opinnäytetyön tavoitteena oli laatia siirtohinnoitteludokumentaatio toimeksiantajayritykselle TKM TTT Finland Oy:lle. Siirtohinnoitteludokumentaation tarkoitus on kuvata verovelvollisen ja saman konsernin muiden yhtiöiden välisiä ostoja, myyntejä ja sisäisiä palveluveloituksia ja niiden hinnoitteluperiaatteita. Siirtohinnoitteludokumentaatio laadittiin veroviranomaisia varten osoittamaan käytettyjen siirtohintojen markkinaehtoisuutta ja se laadittiin koskemaan vuotta 2017. Toimeksiantajayritys ei ole aikaisempina vuosina laatinut dokumentaatiota ja aihe on tullut ajankohdaiseksi emoyhtiön pyynnöstä.

Opinnäytetyön teoreettisen viitekehyksen tarkoituksena on kuvata siirtohinnoittelun periaatteita ja siirtohinnoitteludokumentaation vaatimuksia. Ensiksi tarkastellaan lähemmin mitä on siirtohinnoittelu ja miten se pitää tehdä. Teorian pääpaino on siirtohinnoitteludokumentaatiolla ja sen lainamukaisilla vaatimuksilla. Lopuksi työssä kuvataan siirtohinnoitteludokumentaation laadintaa toimeksiantajayritykselle. Työhön liitettiin sisällysluettelo laaditusta siirtohinnoitteludokumentaatiosta.

Opinnäytetyö rajattiin siirtohinnoitteludokumentaation osalta suppeaan dokumentaatiomuotoon. Laajemman dokumentaation laatiminen vaatisi syvempää tuntemusta toimeksiantajan sisäisestä laskennasta ja vallitsevista markkinahinnoista. Laadittua siirtohinnoitteludokumentaatiota jatketaan toimeksiantajan puolesta.

Avainsanat siirtohinnoittelu, siirtohinnoitteludokumentaatio, konserni, markkinaehtoperiaate

Sivut 27 sivua, joista liitteitä 1 sivu

Degree Programme in Business Administration
Visamäki

Author	Taru Toikka	Year 2018
Subject	Transfer Pricing Document, Case: TKM TTT Finland Oy	
Supervisor	Asta Mattila	

ABSTRACT

The objective of this thesis was to compose a transfer pricing documentation for the client company TKM TTT Finland Oy. The purpose of the documentation is to describe the intra-group transactions within the same consolidated group and the used transfer pricing methods. The transfer pricing documentation is formed for the tax authorities to indicate the use of the arm's length principle and will apply the year 2017. The client company has not composed a documentation from the previous years and it has become current from the request of the parent company.

The basis of the theoretical framework for this thesis is to describe the principles of transfer pricing and the requirements of the transfer pricing document. The thesis will portray what transfer pricing is and how it should be prepared. The main focus is on the transfer pricing document and the legal requirements of it. The thesis will demonstrate the process of composing the transfer pricing document for the client company. The table of contents of the composed document will be attached to the thesis.

The thesis was limited to a condensed transfer pricing document. Composing an extensive document would have required more profound knowledge of the managerial accounting of the client company. The composed document will be extended by the client company.

Key words transfer pricing, transfer pricing document, consolidated group, arm's length principle

Pages 27 pages including appendices 1 page

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	1
1.1	Toimeksiantajan kuvaus.....	1
1.2	Työn tavoite	2
1.3	Tutkimusmenetelmä	3
2	SIIRTOHINNOITTELU	5
2.1	Siirtohinnoittelumenetelmät	6
2.1.1	Markkinahintavertailumenetelmä.....	7
2.1.2	Jälleenmyyntihintamenetelmä.....	8
2.1.3	Kustannusvoittolisämenetelmä.....	8
2.1.4	Voitonjakamismenetelmä	9
2.1.5	Liiketoiminettomarginaalimenetelmä.....	10
2.2	Tulli ja arvonlisäverotus	10
2.3	Siirtohinnoitteluoikaisu ja vastaoikaisu.....	11
3	SIIRTOHINNOITTELUKUMENTAATIO SUOMESSA	13
3.1	Dokumentointivelvoite	14
3.2	Kantatiedosto (Master file)	15
3.3	Maakohtainen dokumentaatio (Local file).....	15
3.4	Dokumentaation esittäminen, päivittäminen ja sitä koskeva veronkorotus	16
4	KUVAUS SIIRTOHINNOITTELUKUMENTAATION LAATIMISESTA	18
4.1	Tiedot liiketoiminnasta ja organisaatorakenne.....	19
4.2	Kuvaus etuyhteyssuhteista ja etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista	19
4.3	Toimintoarviointi.....	20
4.4	Vertailuarviointi	21
4.5	Kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta.....	22
5	YHTEENVETO	23
	LÄHTEET	25

Liitteet

Liite 1 Siirtohinnoitteludokumentaation sisällysluettelo

1 JOHDANTO

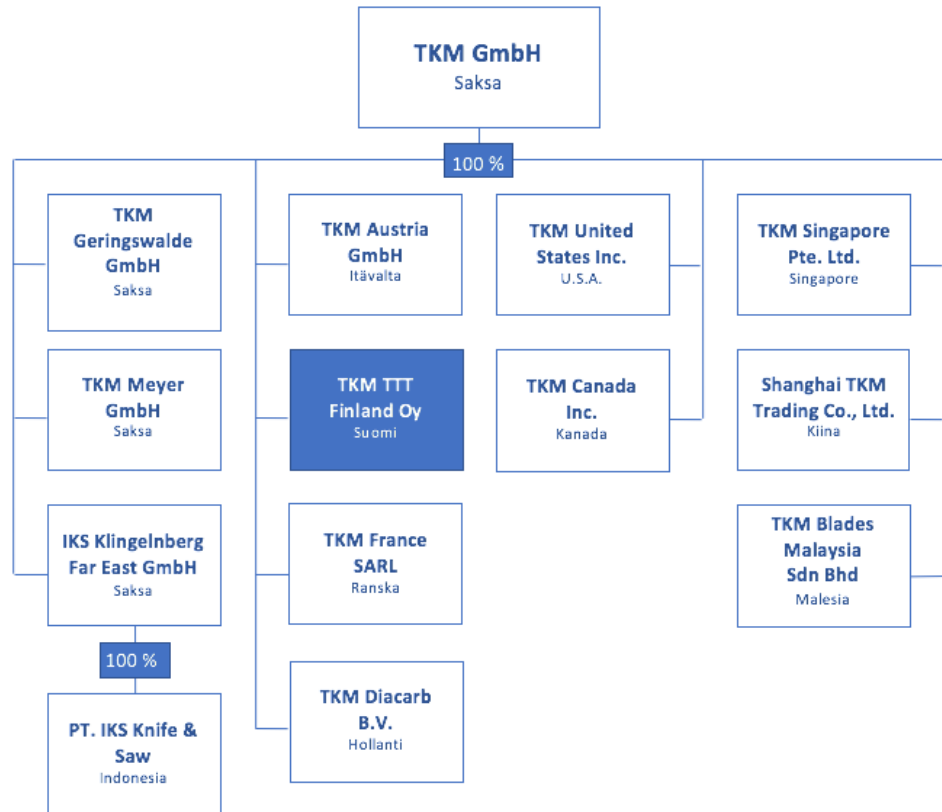
Kansainvälinen konserni muodostuu eri valtioissa toimivista samaan konserniin kuuluvista itsenäisistä yhtiöistä. Konsernin yhtiöt ovat saman taloudellisen kokonaisuuden osia ja koko konsernin menestyminen ja verojen minimointi on kaikkien yhtiöiden etu. Konsernin sisäisissä liiketoimissa käytettävistä siirtohinnoista saatetaan sopia eri tavalla kuin toisistaan riippumattomien osapuolien välisissä liiketoimissa ja aina ei ole selvää, mikä meno ja tulo kohdistetaan mihinkin yksikköön. Verotuksen kannalta on tärkeää tietää oikea kohdistus kunkin konsernin yhtiön verotettavaa tuloa laskettaessa. Edellytyksenä on, että konserniyhtiöt noudattavat sisäisissä liiketoimissaan samoja ehtoja kuin toisistaan riippumattomat osapuolet vastaavasti noudattaisivat eli markkinaehtoperiaatetta. (Helminen 2016, 231.)

Markkinaehtoisuuden todistaminen edellyttää siirtohinnoittelun dokumentointia (Kukkonen & Walden 2016, 222). Opinnäytetyön aihe tuli toimeksiantona yritykseltä, joka entisenä työnantajana tarjosi aiheita. Tutkimusongelma muodostuu toimeksiantajan tarpeesta kuvata heidän siirtohinnoitteluperiaatteet siirtohinnoitteludokumentaation avulla. Dokumentaatio laaditaan muun muassa veroviranomaisia varten, jos konsernikauppan markkinaehtoisuuteen kiinnitetään erityistä huomiota.

1.1 Toimeksiantajan kuvaus

Opinnäytetyön toimeksiantajana toimii TKM TTT Finland Oy. Yritys valmistaa puunjalostusteollisuuden teriä ja koneenosia sekä tarjoaa myös terilleen huolto- ja pinnoituspalveluita. Yritys sijaitsee Akaan Toijalassa. TKM TTT Finland Oy työllistää 123 työntekijää tuotannon, myynnin ja taloushallinnon osa-alueilta. TKM TTT Finland Oy:n asiakaskunta muodostuu sahalaiteksista, sellu- ja paperiteollisuudesta, levyteollisuudesta sekä alan merkittävimmistä koneenrakentajista. (TKM TTT Finland Oy n.d.)

TKM TTT Finland Oy on yksi vuonna 1863 perustetun TKM GmbH:n tytäryhtiöistä. Konserni on perheyritys ja siihen kuuluu 12 yhtiötä 11 eri maassa. Konserni työllistää yhteensä 850 työntekijää ympäri maailman. Konsernin emoyhtiö toimii Saksassa. TKM-konsernin tuotantolaitokset sijaitsevat Saksassa, Itävallassa ja Suomessa ja myyntikonttorit sijaitsevat Euroopassa, Aasiassa ja Yhdysvalloissa. Tuotteiden jakeluun vaikuttavat kansainväliset myyntiedustajat, yhteistyökumppanit ja agentit. (TKM Group n.d.)



Kuva 1. TKM-konsernirakenne.

1.2 Työn tavoite

Työn tavoitteena on laatia kuvaus yrityksen ja muiden konsernin yhtiöiden välisistä ostoista, myynneistä sekä konsernin sisäisistä palveluveloituksista ja näiden hinnoitteluperiaatteista. Siirtohinnoitteludokumentaatio laaditaan, jotta se olisi esitettävissä veroviranomaisia varten, mikäli siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta halutaan tarkastella lähemmin. Siirtohinnoitteludokumentaatio laaditaan emoyhtiön pyynnöstä, jotta se olisi valmiina veroviranomaisten sitä mahdollisesti pyytäessä. Dokumentaation ainoa funktio ei ole olla pelkästään veroviranomaisia varten, vaan se myös avustaa kansainvälisen liiketoiminnan järjestämistä (Bergmann, Greiner & Jaspers 2011, 215).

Veroviranomaiset edellyttävät useissa valtioissa toimivilta yrityksiltä selvitystä lähiyhtiöiden kanssa toteutetuista liiketoimista ja sovelletuista hinnoitteluperiaatteista markkinaehtoperiaatteen mukaisen hinnoittelun ohella. Siirtohinnoittelua koskevia säädöksiä sovelletaan etuyhteysuhteessa olevien yritysten välisiin liiketoimiin. Yhtiötä pidetään etuyhteystai intressiyhteisyriytenä, jos toisella yhtiöllä on määräysvalta toisessa tai kolmannella taholla on määräysvalta molemmissa yhtiöissä (Bergmann ym. 2011, 208). Konserni muodostuu konserniyhtiöistä, joista kukin on oma erillinen verovelvollinen yksikkönsä. Koska konserni ei ole verovelvollinen kokonaisuus, jokaisen konserniyhtiön tulee kohdistaa tulot ja menot

yhtiöille erikseen ja oikean suuruisina. (Kukkonen & Walden 2016, 171.) Siirtohinnoitteludokumentaation laatimisesta ei tulisi aiheutua yritykselle suhteettomia kustannuksia tai hallinnollista taakkaa. (Bergmann ym. 2011, 209.) Suomessa pienet ja keskisuuret yritykset on vapautettu siirtohinnoitteludokumentaation laatimisesta, sillä sen laatimisesta aiheutuvat kustannukset eivät ole kohtuullisia verotulojen turvaamiseen liittyvään intressiin nähden. (Jaakkola ym. 2007.)

Työssä vastataan kysymyksiin.

- Mitä on siirtohinnoittelu?
- Miten siirtohinnoittelu pitää tehdä?
- Mitä siirtohinnoitteludokumentaatio sisältää?

1.3 Tutkimusmenetelmä

”Tutkimuksella on aina jokin tarkoitus tai tehtävä” (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2007, 133). Se voi olla kartoittava, selittävä, kuvaileva tai ennustava ja siihen voi sisältyä enemmän kuin yksi tarkoitus. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa lähtökohtana on todellisen elämän kuvaaminen. (Hirsjärvi ym. 2007, 157.) Tämä opinnäytetyö toteutetaan kvalitatiivisena toiminnallisena tutkimuksena.

Tutkimuksellinen kehittämistyö voi saada alkunsa esimerkiksi organisaation kehittämistarpeesta tai halusta saada aikaan muutosta. Tutkimuksellisessa kehittämistyössä pyritään ratkaisemaan käytännön ongelmia ja toteuttamaan uusia ideoita tai tuotteita. Kuvailun ja selittelyn lisäksi tutkimustyössä etsitään parempia vaihtoehtoja ja viedään niitä käytännön kautta eteenpäin. Tutkimuksellisessa kehittämistyössä avainsanoja ovat toiminnallisuus, parannusten hakeminen ja ratkaisujen toteutettavuuden varmistaminen tutkimuksen keinoin. (Ojasalo, Moilanen & Ritalahti 2014, 18-20.)

Toiminnallisessa opinnäytetyössä toteutetaan esimerkiksi ammatilliseen käyttöön suunnattu opas tai tapahtuma ja toteuttamistapoja on monia, kuten kirja, kansio tai portfolio. Toiminnallisessa opinnäytetyössä yhdistyvät käytännön toteutus ja sen raportointi tutkimusviestinnän keinoin. (Vilka & Airaksinen 2003, 9.) Tässä työssä on valittu lähestymistavaksi konstruktiiivinen tutkimus. Konstruktiiivisella tutkimuksella tarkoitetaan tutkimusta, jonka kehittämistehtävänä on luoda jonkinlainen tuotos tai suunnitelma. Tutkimuksella pyritään käytännönläheiseen ratkaisuun ja sen tavoitteena on saada ongelmaan uudenlainen ja teoreettisesti perusteltu ratkaisu. Oleellista konstruktiiivisessa tutkimuksessa on sitoa käytännön ongelma ja sen ratkaisu teoreettiseen tietoon. (Ojasalo ym. 2014, 65.)

Opinnäytetyön tuotos on siirtohinnoitteludokumentaatio yrityksen omaan käyttöön ja teoreettinen pohja käydään läpi opinnäytetyön raportoinnissa. Raportoinnissa perehdytään siirtohinnoitteluun ja sen menetelmiin. Pää-

paino työn teoriassa on siirtohinnoitteludokumentaatioissa ja sen vaatimuksissa. Lopuksi kuvataan toimeksiantajalle laadittavan siirtohinnoitteludokumentaation laadintaprosessia teorian avulla. Dokumentaation salassa pidettävän sisällön takia opinnäytetyön liitteeksi liitetään vain laaditun siirtohinnoitteludokumentaation sisällysluettelo.

2 SIIRTOHINNOITTELU

Etuyhteisyriyten välisissä liiketoimissa käytettäviä hinnoitteluperiaatteita kutsutaan siirtohinnoitteluksi (transfer pricing). Kansainvälisesti toimivien konsernien konserniyhtiöiden välisten sisäisten liiketoimien kirjo on valtava. Yksinkertaisimmillaan liiketapahtumat voivat olla valmiiden tuotteiden myynti valmistusyhtiöstä myyntiyhtiölle tai raaka-aineen ja puolivalmisteen myynti konserniyhtiölle, joka jalostaa ne valmiiksi tuotteiksi. Myös rahoitustoimet, aineettoman omaisuuden luovutukset ja muut vastikkeelliset tai vastikkeettomat järjestelyt katsotaan liiketoimiksi. Konserniyhtiöiden välillä voi myös olla erilaisia palvelutransaktioita, kuten hallintopalveluveloituksia tai alihankintapalveluita. (Jaakkola, Laaksonen, Nikula, Palmu, Paronen, Sandelin & Vasenius 2012, 38, 141, 157.)

Ensimmäiset siirtohinnoittelusäännökset tulivat voimaan 1900-luvun alkupuolella ensimmäisen maailmansodan aikoihin, jonka johdosta verot olivat nousseet sotatoimien rahoittamiseksi ja kansainväliset yritykset halusivat alentaa verorasitustaan. Siirtohinnoittelusäännöksillä haluttiin ehkäistä yritysten verotulojen siirtäminen matalamman verokannan maihin. Siirtohinnoittelu nousi enemmän esiin vasta 1960-luvun loppupuolella, kun kansainvälinen kauppa alkoi jälleen kukoistaa 1930-luvun laman jälkeen. Suomessa siirtohinnoittelusäännökset tulivat voimaan 1.1.2007. (Karjalainen & Raunio 2006, 14-15.)

Siirtohinnoittelun perustana on markkinaehtoisuus. Erillisten laskentakohdeiden tulojen ja menojen tulee olla oikean suuruisia, joten konserniyhtiöiden ja muiden etuyhteisyriyten on noudatettava keskenään sopimissaan liiketapahtumissaan sopimusehtoja, joita voitaisiin noudattaa toisistaan riippumattomienkin yritysten välillä. Kansainvälisen verotuksen kannalta siirtohinnoilla tarkoitetaan hinnoitteluperiaatteita, jotka hyväksytään veronalaiseksi tuloksi saajan valtiossa ja vastaavasti vähennyskelpoiseksi menoksi maksajan valtiossa. Jos nämä siirtohinnot poikkeavat saajan ja maksajan valtioiden välillä, voi seurauksena olla tältä osin kaksinkertainen verotus tai nollaverotus. Siirtohintojen markkinaehtoisuus vaikuttaa myös esimerkiksi arvolisäveron ja tullimaksujen suuruuteen, joten sillä on vaikutusta myös näiden verolajien kannalta. (Kukkonen & Walden 2016, 171.)

Kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi valtiot ovat solmineet keskenään verosopimuksia, joiden avulla ne jakavat verotusoikeuttaan kansainvälisissä tilanteissa, joissa verovelvollinen saa tuloa eri maista kuin missä se on verovelvollinen. Verosopimusten ja Suomen lainsäädännön markkinaehtoperiaatteeseen perustuvat tulonoikaisuun oikeuttavat normit soveltuvat yleensä samanlaisiin tilanteisiin. Verosopimus voi rajoittaa sisäisestä lainsäädännöstä johtuvaa verotusoikeutta. Verosopimusten ja sisäisen lainsäädännön välillä voi kuitenkin olla ristiriitaisuuksia, mutta yleensä se ei ole aiheuttanut ongelmia. (Jaakkola ym. 2012, 29-30.)

Suomessa sovelletaan OECD:n vuonna 1995 julkaiseman ja vuonna 2010 päivitetyn Siirtohinnoitteluperiaatteen monikansallisia yrityksiä ja verohallintoja varten -raportin määrittelemiä siirtohinnoitteluohjeita. OECD eli Organization for European cooperation and Development on maailmanlaajuinen järjestö, joka tuottaa muun muassa ohjeita ja suosituksia siitä, miten hyödynnetään globalisaation tarjoamia mahdollisuuksia ja minimoidaan sen haittavaikutuksia. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa käsitellään markkinaehtoperiaatetta, siirtohinnoittelumenetelmiä, vertailuanalyysin laadintaa ja veroviranomaisten lähestymistä siirtohinnoitteluun liittyviin asioihin. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat toimineet pohjana useiden eri maiden siirtohinnoittelua koskeville säädöksille. Joissakin maissa, kuten Suomessa, se on otettu lainsäädäntöön vähäisin muutoksin ja toisissa maissa on enemmän maakohtaisia eroja. (Jaakkola ym. 2012, 46-47.)

2.1 Siirtohinnoittelumenetelmät

Siirtohinnoittelumenetelmät jaetaan kahteen ryhmään, ensisijaisiin menetelmiin ja toissijaisiin, summaarisiin liiketoimivoittomenetelmiin. Ensisijaisia menetelmiä ovat markkinahintavertailumenetelmä, jälleenmyyntihintamenetelmä ja kustannusvoittomenetelmä. Toissijaisia liiketoimivoittomenetelmiä ovat voitonjakamismenetelmä ja liiketoimintomarginaalimenetelmä. Kaikki menetelmät ovat yhtä lailla suositeltavia, jos ne kuvaavat parhaiten markkinaehtoista hintaa. Oikean hinnan arvioimiseksi voidaan myös käyttää useampaa menetelmää, mutta markkinaehtoisuuden täyttävää hintaa ei aina ole kohtuullisellakaan tarkkuudella mahdollista määrittää. Siirtohinnoittelumenetelmillä pyritään mahdollisimman lähelle markkinaehtoisuuden kriteerit täyttävää hintatasoa, jotta mahdolliset siirtohintaoikaisut verotuksessa keskittyvät oleellisiin eroihin käytettyjen ja laskentamenetelmin saatujen siirtohintojen välillä. (Kukkonen & Walden 2016, 199-200.)

Markkinaehtoperiaatetta sovelletaan vertailemalla tietyn etuyhteystoimen hintaa, katetta tai voittoa riippumattoman osapuolen hintaan, katteeseen tai voittoon. Sisäiset vertailukohteet ovat etuyhteystoimen osapuolen ja riippumattoman osapuolen välisiä liiketoimia ja ulkoiset vertailukohteet ovat etuyhteysliiketoimen ulkopuolisten, riippumattomien yritysten välisiä liiketoimia. Sisäisiä vertailukohteita voidaan pitää ulkoisia vertailukohteita luotettavampina, sillä niistä saadaan paremmin tietoja ja kirjanpitoavat ovat usein yhtäläiset. Vertailukelpoisuuteen vaikuttavat tuotteen tai palvelun ominaisuudet, liiketoimen osapuolten toiminnot, liiketoimien sopimusehdot, osapuolten taloudelliset olosuhteet sekä liiketoimintastrategiat. (Jaakkola ym. 2012, 74.)

Siirtohinnoittelumenetelmän valintaan vaikuttavat osapuolten liiketoiminta ja liiketapahtumiin liittyvät toiminnot ja riskit. Siirtohinnoittelumenetelmän valinnalla pyritään aina löytämään mahdollisimman lähelle markkinaehtoista hintaa arvioiva menetelmä. Menetelmää valittaessa

kiinnitetään huomiota kunkin menetelmän vahvuuksiin ja heikkouksiin lii- ketapahtuman kannalta sekä vertailukohteiden vertailukelpoisuuteen. (Jaakkola ym. 2012, 73-74.) Soveltuvimman siirtohinnoittelumenetelmän valinta ei kuitenkaan edellytä kaikkien siirtohinnoittelumenetelmien sy- vempää analysointia tai testausta (OECD 2017, 99.) Yrityksillä ei ole velvol- lisuutta käyttää OECD:n julkaisemia siirtohinnoittelumenetelmiä siirtohin- tojensa asettamiseen. OECD:n siirtohinnoittelumenetelmien käytöstä on kuitenkin hyötyä, sillä liiketoimien markkinaehtoisuutta arvioidaan myö- hemmin niiden avulla. (Jaakkola ym. 2012, 73-74.)

Yritykset voivat asettaa siirtohinnat oman näkemyksensä mukaan edistä- mään konsernin liiketoiminnallisia tavoitteita, kunhan markkinaehtoperi- aate toteutuu hinnoittelussa. OECD:n siirtohinnoittelumenetelmiä sovelle- taan siten vasta jälkikäteen markkinaehtoisuuden todentamiseksi. (Jaak- kola ym. 2012, 123.)

2.1.1 Markkinahintavertailumenetelmä

Markkinahintavertailumenetelmä (comparable uncontrolled price met- hod, CUP) määrittää siirtohinnan vertaamalla riippumattomien osapuolten vertailukelpoisissa liiketoimissa käyttämiä hintoja etuyhteisyri- tysten käyt- tämiin hintoihin. Tämä muodostaa vaihteluvälin, jonka rajoissa hinnat tu- lisi toteuttaa etuyhteisyri- tysten välisessä kaupankäynnissä. Toisistaan riip- pumattomien tahojen kaupankäynnissä käytettyjen hintojen oletetaan olevan paras näyttö markkinaehtoisuudesta ja markkinahintavertailume- netelmää voidaan pitää luotettavimpana menetelmänä, jos sen soveltu- vuus on perusteltu. Markkinahintavertailumenetelmä on ainoa mene- telmä, joka hyväksytään lähtökohdaksi kaikissa valtioissa. (Kukkonen & Walden 2016, 200.)

Riippumattomien osapuolten liiketoimi on etuyhteisyri- tysten liiketoimeen vertailukelpoinen, jos mikään vertailtavien liiketoimien tai liiketoimet te- kevien yritysten välinen ero ei voisi olennaisesti vaikuttaa hintaan avoimilla markkinoilla tai jos kohtuullisen tarkkoja oikaisuja voidaan tehdä tällaisten erojen olennaisten vaikutusten poistamiseksi. (Kukkonen & Walden 2016, 200-201.) Markkinahintavertailumenetelmä soveltuu luotettavimmin sil- loin kun vertailukohde on arvioitavan liiketoimen kanssa samanlainen, esi- merkiksi yleisesti hintanoteerattujen raaka-aineiden, kuten metalli tai öljy, myynti. (Jaakkola ym. 2012, 76.)

Markkinahintavertailumenetelmää sovelletaan varovaisesti, sillä ongel- mana on tiedon saanti ja aidosti vertailukelpoisten liiketoimien löytämi- nen. Konserniyhtiöt voivat myydä samoja tuotteita sekä ulkoisille asiaki- kalle että muille konsernin yhtiöille, mutta ottaen huomioon esimerkiksi myyntivolyymien erot ja mahdolliset markkina-alue-erot, vertailukelpoi- suus kärsii. Markkinahintavertailumenetelmää kuitenkin kannustetaan

käyttämään enemmän pienistä eroista huolimatta, sillä myös muiden siirtohinnoittelumenetelmien soveltamiseen liittyy samankaltaisia vaikeuksia. (Jaakkola ym. 2012, 77-78.)

2.1.2 Jälleenmyyntihintamenetelmä

Jälleenmyyntihintamenetelmän (resale price method) soveltamisessa aloitetaan hinnasta, jolla etuyhteisyriyksestä ostettu ja riippumattomalle osapuolelle edelleen myyty suorite on myyty. Tästä hinnasta vähennetään suoritteeseen kohdistettavissa olevat kulut ja kohtuullinen voittomarginaali, jotka muodostavat jälleenmyyntihintamarginaalin. Jäljelle jäävä hinta hyväksytään markkinaehtoisena siirtohintana etuyhteisyriytysten välisessä liiketoimessa. (Kukkonen & Walden 2016, 201.)

Jälleenmyyjälle kuuluvan katteen suuruus määräytyy sen mukaan, mitä enemmän toimintoja ja riskejä yhtiölle kohdistuu. Myyntikatteen markkinaehtoisuutta voidaan arvioida sisäisesti vertaamalla sitä vastaavaan kateeseen, jonka jälleenmyyjä ansaitsee myydessään ulkopuoliselta yritykseltä hankkimia tuotteita eteenpäin. Ulkoinen vertailukohde olisi verrata myyntikatetta vastaavaan, jonka riippumattomat jälleenmyyjät ansaitsevat myydessään saman tyyppisiä tuotteita. Ulkoisessa vertailukohteessa samankaltaisen tuotteen etsimistä keskeisempää on, että vertailukohteena käytettävän jakelijan toiminnot ja riskit vastaavat mahdollisimman lähelle tutkittavan yhtiön toimintoja ja riskejä. (Jaakkola ym. 2012, 78.)

Liiketoimien vertailukelpoisuus jälleenmyyntihintamenetelmässä on vastaava kuin markkinahintavertailumenetelmässä. Jälleenmyyntihintamenetelmä soveltuu parhaiten sellaisenaan tai ilman oleellisia muutoksia edelleen myytäviin tuotteisiin, kuten tuotantoyhtiön ja maahantuontiyhtiön välisissä liiketoimissa. (Kukkonen & Walden 2016, 202.)

2.1.3 Kustannusvoittolisämenetelmä

Kustannusvoittolisämenetelmässä (cost plus method) selvitetään suoritteen tuottamisesta aiheutuneet kustannukset ja lisätään niihin hyväksyttävä kustannusvoittolisä, jotta saadaan markkinaehtoinen hinta. Välittömien kustannusten lisäksi suoritteelle tulee kohdistaa laskennallinen osa välillisistä tuotantokustannuksista ja yrityksen muista liikekustannuksista. Välittömiä kustannuksia ovat esimerkiksi raaka-aineista ja tuotannon työntekijöiden palkoista aiheutuneet kulut, eli kuluja, jotka ovat suoraan verrannollisia tuotettujen suoritteiden määrään. Kustannukset, jotka aiheutuvat esimerkiksi kaikkien tuotteiden yhteisesti aiheuttamista kuluista, ovat välillisiä kustannuksia. Välillisiä kustannuksia ovat esimerkiksi tuotantotiloista aiheutuneet kustannukset. Muita kustannuksia ovat kiinteät yleiskustannukset, esimerkiksi hallintokustannukset. (Kukkonen & Walden 2016, 204.)

Hyväksyttävä kustannusvoittolisä on ensisijaisesti sama kate, jonka yritys saisi suoritteista käydessään kauppaa riippumattomien osapuolien kanssa. Voittolisä voidaan arvioida myös ulkopuolisten vastaavien suoritteiden katteista. (Kukkonen & Walden 2016, 205.) Vertailukohdetta valittaessa tulee ottaa huomioon konserniyhtiön ja vertailtavan yrityksen toiminnot ja riskit sekä toimintaolosuhteet. Yrityksen myymien tuotteiden markkinahinta ei aina määräydy kustannusten mukaan, vaan tarjonnalla ja kysynnällä on myös vaikutusta. Kustannuspohja tulee määritellä tarkasti ja vertailukohteena oleviin kustannuspohjiin tulisi tehdä tarvittavat oikaisut, jotta kustannusvoittolisämenetelmää voidaan tarpeellisella tarkkuudella soveltaa. Kustannusvoittolisämenetelmä soveltuu muun muassa puolivalmisteiden ja konsernin sisäisten palveluiden siirtohintojen arviointiin. (Jaakkola ym. 2012, 80.)

2.1.4 Voitonjakamismenetelmä

Jos aikaisemmin mainitut päämenetelmät eivät ole sovellettavissa, voidaan ottaa käyttöön liiketoimivoittomenetelmiä. Liiketoimivoittomenetelmät ovat toissijaisia menetelmiä, ja niitä tulisi käyttää vain, jos mikään muista menetelmistä ei sovellu tai vaihtoehtoisesti käyttää muiden menetelmien rinnalla tuloksen tarkistamiseen. Voitonjakamismenetelmä on yleisimmin hyväksyttävissä oleva menetelmä. (Kukkonen & Walden 2016, 206-207.)

Voitonjakamismenetelmällä (profit split method) määritetään etuyhteisyriyten välisissä liiketoimissa syntynyt kokonaisvoitto. Laskettu kokonaisvoitto jaetaan etuyhteisyriyten kesken hyväksyttävissä olevien voitonjakotekijöiden suhteessa. Voitonjakotekijöitä voivat olla liikevaihdon, henkilöstön tai sitoutuneiden pääomien määrä. Voitonjakosuhteen tulisi olla sama, jonka riippumattomat osapuolet olisivat hyväksyneet vastaavissa tilanteissa. (Kukkonen & Walden 2016, 207.) Voitonjakamismenetelmä soveltuu konsernin sisäisten liiketapahtumien tutkimiseen, joissa molemmat osapuolet kantavat riskejä ja suorittavat vaativia toimintoja. Menetelmä mahdollistaa erikoisempien liiketapahtumien markkinaehtoisuuden arvioinnin liiketapahtuman tosiseikkojen avulla ja sitä sovellettaessa liiketapahtuman tulos jakautuu tasaisesti. (Jaakkola ym. 2012, 90-91.)

Voitonjakamismenetelmää sovellettaessa määritetään kokonaisvoitto, jonka yhtiöt saavat liiketapahtumasta. Liiketapahtuman osapuolet sopivat etukäteen yhteisistä laskentaperiaatteista jaettavan voiton määrittämiseksi. Yhdistettyjä voittoja voi jakaa panosarviointia tai jäännösarviointia käyttämällä. Panosarviointia käyttämällä voitot jaetaan suhteessa liiketoimen toimintojen ja riskien mukaan. Jäännösarviointia käyttämällä kummankin osapuolen rutiinotoiminnolle määritetään markkinaehtoinen kompensatio ja sen jälkeen mahdollinen ylijäämävoitto jaetaan panosarvioinnin luonteisesti. (Jaakkola ym. 2012, 91.)

2.1.5 Liiketoiminettomarginaalimenetelmä

Liiketoiminettomarginaalimenetelmässä (transactional net margin method) siirtohintaa muodostuu määrittelemällä nettovoittomarginaali, mikä olisi syntynyt vastaavissa liiketoimissa riippumattomien osapuolien välillä. Nettovoittomarginaali suhteutetaan johonkin voiton syntymistä kuvaavaan erään, esimerkiksi liikevaihtoon tai kustannuksiin. Tätä suhdelukua eli voittoindikaattoria sovelletaan olettamalla voittoindikaattorin olevan vastaava kuin vertailukohteina olevien riippumattomien osapuolien. Vertailukohteena käytetään jonkin toimintakohteen, ei yksittäisen liiketoimen, voittoindikaattoria. (Kukkonen & Walden 2016, 207.)

Vertailukelpoisena nettovoittomarginaalina tulisi käyttää yrityksen vastaavien riippumattomien osapuolien kanssa käytyjen liiketoimien tuottamaa nettovoittoa. (Kukkonen & Walden 2016, 207.) Liiketoiminettomarginaalimenetelmää sovelletaan tilanteisiin, joissa konsernin sisäisen liiketapahtuman toinen osapuoli tuottaa rutiiniluonteisesti tuotteita tai palveluita toiselle osapuolelle, joka kantaa vastuun vaativimmista toiminnoista ja riskeistä. Yksinkertaisemman osapuolen saaman liikevoittotason markkinaehtoisuuden arviointiin voidaan tällöin soveltaa liiketoiminettomarginaalimenetelmää. Menetelmä ei ole niin herkkä toiminnollisille vertailukohteiden eroavuuksille kuin liiketoimipohjaiset menetelmät ja se soveltuu tilanteisiin, joissa vertailukelpoisia liiketoimia ei voida tunnistaa. Menetelmän muita vahvuuksia ovat, että sitä voi soveltaa liiketapahtumiin, jossa analysoidaan vain toisen osapuolen tunnuslukuja, eikä se vaikuta lopputulokseen. Liikevoittotason tietoja on helppo löytää, sillä se usein raportoituu tietopankkeihin tuloslaskelmassa. Liiketoiminettomarginaalimenetelmän soveltamista vaikeuttaa liiketulostason perustuvien tunnuslukujen vaihtelevuus esimerkiksi markkinaolosuhteiden, myynti- ja tuotantovolyymien sekä hintojen takia. (Jaakkola ym. 2012, 83-85.)

2.2 Tulli ja arvonlisäverotus

Tuontitullit voivat muodostaa merkittäviä kustannuksia maailmankaupassa. Konserniyhtiöiden väliseen kaupankäyntiin sovelletaan yleisiä tulliperiaatteita. Tulliviranomainen valvoo, ettei tuotteille ilmoiteta liian alhaista tullausarvoa tullimaksujen minimoimiseen, kun taas veroviranomainen valvoo, ettei ulkomaalainen yritys sovelta liian korkeaa siirtohintaa myydessään tuotteita toiselle konserniyhtiölle tuontimaassa. Tulliverotusta koskevat siirtohinnoittelusäännökset poikkeavat tuloverotuksessa käytettävistä siirtohinnoitteluohjeista ja yrityksen tulee kiinnittää huomiota, että siirtohinnat ovat hyväksyttäviä sekä tulli- että veroviranomaisen kannalta. Maahantuojan siirtohinnoitteludokumentaatiota voidaan tapauskohtaisesti käyttää tietolähteenä maahantuotujen tavaroiden arvon arvioinnissa. (Jaakkola ym. 2012, 137-138.)

Tullimääräysten lisäksi yritysten täytyy huomioida välillisen verotuksen, yleensä arvonlisäverotuksen, säännökset liiketoimia suunnitellessa. Arvonlisäverodirektiivin hinnoittelua ja arvonmäärittäystä koskevat säännökset poikkeavat siirtohinnoitteluohjeiden markkinaehtoperiaatteesta. Arvonlisäverotuksen hinnoittelua koskeva ohjeistus perustuu liikeosapuolten subjektiivisesti sopimaan hintaan. Liiketapahtuman molemmat osapuolet ovat usein arvonlisäverovelvollisia, joten muusta kuin markkinahinnasta sopiminen osapuolten kesken ei muodosta keskeistä ongelmaa arvonlisäverotuksessa. Liiketapahtuma, jossa ei ole sovittu yksiselitteisesti rahamääräistä vastiketta suoritteille, on arvonlisäverotuksen kannalta ongelmallista. Arvonlisäverotuksen kannalta hintojen oikaiseminen vastaamaan markkinaehtoista hintaa on kuitenkin poikkeuksellista. (Jaakkola ym. 2012, 138-139.)

2.3 Siirtohinnoitteluoikaisu ja vastaoikaisu

Yritysjohdolle huolehtii, että konserniyhtiöt eivät maksa korkeampia veroja kuin maksaisi kunkin maan verolainsäädännön perusteella. Markkinaehtoisen siirtohinnoittelun avulla varmistetaan, että verotettava tulo kertyy yhtiöön oikein toimintojen, riskien ja omaisuuserien perusteella. Suunnitellessaan siirtohintoja yrityksen tulee olla varovainen, sillä ollessaan eri mieltä markkinaehtoisuudesta, veroviranomaiset voivat tulkita suunnittelun veronkierroksi tai peiteltyksi voitonjaoksi. Markkinaehtoinen siirtohintaa on vaihteluväli, jolloin se antaa yritykselle liikkumavaraa siirtohintojen suunnittelussa. (Jaakkola ym. 2012, 136-137.)

Jos siirtohinnoittelu ei ole ollut markkinaehtoperiaatteen mukaista, on sitä mahdollista korjata siirtohinnoitteluoikaisulla. Siirtohintaa tulee oikaista, jos liiketoimessa on sovittu ehdoista, jotka poikkeavat riippumattomien yritysten vastaavanlaisen liiketoimen ehdoista ja sen johdosta verotettava tulo on jäänyt pienemmäksi tai tappio suuremmaksi. Tuloon lisätään määrä, joka olisi toteutunut ehtojen ollessa markkinaehtoperiaatteen mukaisia. Oikaisu voidaan tehdä VML 31 §:n mukaan vain siten, että verotettava tulo kasvaa. Tilanteissa, joissa tulonoikaisu tulisi tehdä myös alaspäin, voidaan VML 15 §:n nojalla tehdä verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi. (Jaakkola ym. 2012, 36-37.)

Verovelvolliselle voidaan määrätä veronkorotus VML 32 §:ssä säädettyjen edellytysten täytyessä, jos verotettavaa tuloa lisätään siirtohinnoitteluoikaisulla. Veronkorotusta voidaan määrätä enintään 30 % lisätystä tulosta. (Jaakkola ym. 2012, 38.)

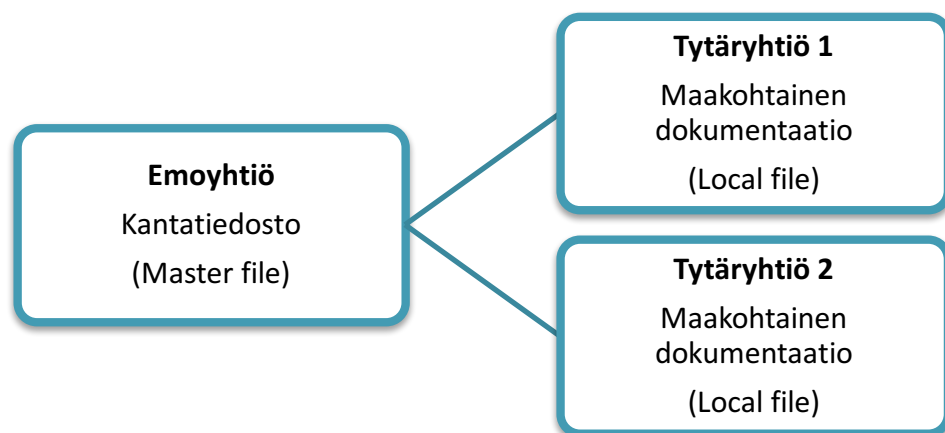
Kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi voidaan tehdä vastaoikaisu tilanteissa, jossa konserniyhtiön tuloa on oikaistu esimerkiksi verotarkastuksen yhteydessä, mutta vastaavaa oikaisua ei ole tehty liiketoimen toisen osapuolena olevan konserniyhtiön verotettavaan tuloon. Ulkomaiselle konserniyhtiölle tehdyn oikaisun perusteella voidaan Suomessa hakea vas-

taoikaisua, jos maiden välisessä verosopimuksessa on niin sovittu. Suomessa vastaoikaisuhakemukset käsittelee Konserniverokeskus. Vastaoikaisuun tulee aina perustua markkinaehtoperiaatteen noudattamiseen. Vastaoikaisua ei voida tehdä Suomessa, jos Konserniverokeskus ei pidä toisessa valtiossa tehtyä ensioikaisua markkinaehtoisena. (Jaakkola ym. 2012, 419-420.)

3 SIIRTOHINNOITTELUDOKUMENTAATIO SUOMESSA

Suomessa siirtohinnoittelun dokumentointivelvoite on ollut voimassa vuodesta 2007 alkaen. Siirtohinnoitteludokumentaatio laaditaan osoittamaan, että verovelvollisen liiketoimet on hinnoiteltu markkinaehtoperiaatteen mukaisesti. Dokumentaatio on kirjallinen selvitys, joka kuvaa verovelvollisen ja etuyhteisyritysten välisten liiketoimien hinnoittelua. (Verohallinto 2018.) Siirtohinnoitteludokumentaation päämääränä on vakuuttaa, että verovelvollinen asianmukaisesti huomioi siirtohintojensa asettamisen vaatimuksia ja olosuhteita. Dokumentaatio antaa veroviranomaisille tarvittavat tiedot tehdä arvio siirtohinnoittelun riskeistä ja tarjoaa hyödyllistä tietoa käytettäväksi verotarkastuksessa. (OECD 2017, 230.) Dokumentti laaditaan vain niistä liiketoimista, joissa toinen osapuoli on ulkomaalainen sekä ulkomaalaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisistä toimista (Laki verotusmenettelystä 1995/1558 § 14). Siirtohinnoitteludokumentaatio antaa yhtiölle suojaa veroviranomaisien jälkikäteen tekemiä siirtohintaoikaisuja vastaan ja vähentää konsernin sisäisiin liiketoimiin kohdistuvaa kaksinkertaisen verotuksen vaaraa (Helminen 2016, 234).

Siirtohinnoitteludokumentaatiota ei edellytetä esitettävän tietyn kaavan tai määrämuodon mukaisesti. Olennaisinta on, että dokumentaation sisältö on laadukasta ja että se täyttää VML 14 b §:n vaatimukset. Dokumentaation ei tarvitse olla laaja ollakseen riittävä. Dokumentaation voi laatia suomeksi, ruotsiksi tai englanniksi. (Verohallinto 2018.) Verovelvollinen voi säilyttää dokumentaation paperimuodossa, sähköisesti tai jollakin muulla tavalla, kunhan se voidaan antaa verohallinnon käyttöön kohtuullisella tavalla. Saman konsernin yritykset voivat yhdistää maakohtaiset dokumentaationsa, jos ne sijaitsevat samassa valtiossa (Euroopan unionin neuvosto 2006).



Kuva 2. Siirtohinnoitteludokumentaatio.

Euroopan Unionin Neuvosto ja neuvostossa kokoontuneet jäsenvaltiot ovat antaneet päätöslauselman siirtohinnoitteluasiakirjojen menettelysäännöistä. EU Transfer Pricing Documentation eli EU TPD yhdenmukais-
taa siirtohinnoitteludokumentaation sisältövaatimuksia maiden kesken. Dokumentaation yhdenmukaistamisella pyritään vähentämään verovelvolliselle aiheutuvia kustannuksia dokumentaation laatimisesta. EU TPD:n mukaan yrityksen tulisi laatia kaksiosainen dokumentaatio, joka sisältää kantatiedoston sekä maakohtaisen dokumentaation. Siirtohinnoitteludokumentaation sisältövaatimukset riippuvat aina kyseessä olevan valtion siirtohinnoittelusäädöksistä ja ne voivat erota merkittävästi EU TPD:n käytännösäännöistä Euroopan ulkopuolella. Suomessa veroviranomaiset hyväksyvät EU TPD:n mukaisen siirtohinnoitteludokumentaation. (Jaakkola ym. 2012, 93-94.)

3.1 Dokumentointivelvoite

VML 14 a § mukaan Suomessa siirtohinnoittelun dokumentointia ei vaadita pieniltä ja keskisuurilta yrityksiltä eli yrityksiltä, joiden palveluksessa on vähemmän kuin 250 henkilöä, liikevaihto on alle 50 miljoonaa euroa tai taseen loppusumma alle 43 miljoonaa euroa ja joka täyttää komission suosituksessa 2003/361/EY tarkoitetun pienen ja keskisuuren yrityksen tunnusmerkit. Pienet ja keskisuuret yritykset on vapautettu dokumentaation laatimisesta, koska siitä muodostuvat kustannukset katsotaan kohtuuttomiksi verotulojen turvaamiseen liittyvään etuun nähden. (Verohallinto 2018.) Jos pieni tai keskisuuri yritys on osa suurempaa kansainvälistä konsernia, koko konsernin tunnusluvut vaikuttavat dokumentaatiovelvollisuuteen. (Jaakkola ym. 2012, 32.) Dokumentaatiota ei tarvitse laatia kotimaisten yritysten välisistä tai kotimaisen yrityksen ja sen kiinteän ulkomailla sijaitsevan toimipaikan välisistä liiketoimista. Samoin ulkomaisen yrityksen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan ja samaan konserniin kuuluvan suomalaisen yrityksen välisistä liiketoimista ei ole tarpeen laatia siirtohinnoitteludokumentaatiota. (Verohallinto 2018.) Yrityksillä on velvollisuus noudattaa markkinaehtoperiaatetta ja veroviranomainen voi pyytää tarvittaessa selvitystä siirtohinnoittelun markkinaehtoisuudesta, vaikka yrityksellä ei olisi siirtohinnoittelun dokumentointivelvollisuutta. (Jaakkola ym. 2012, 34.)

Yrityksillä on yleinen velvoite noudattaa markkinaehtoperiaatetta ja veroviranomaiset voivat pyytää selvitystä käytetyistä siirtohinnoittelumenetelmistä. Siksi siirtohinnoitteludokumentaation laatimisesta vapautettujen yritysten olisi kannattavaa ylläpitää jonkinlaista dokumentaatiota siirtohinnoittelustaan. Dokumentaation ei tarvitse olla niin kattava kuin suuryrityksillä, mutta samoja vaatimuksia voidaan käyttää dokumentaation pohjana. (Bergmann ym. 2011, 215.)

3.2 Kantatiedosto (Master file)

Siirtohinnoitteludokumentaatio jaetaan kahteen osaan, kantatiedostoon ja maakohtaiseen dokumentointiin. Kantatiedosto eli Master file on yhteinen kuvaus konsernin kaikille EU:ssa sijaitseville yhtiöille konsernista ja sen siirtohinnoittelujärjestelmästä. (Helminen 2016, 238.) Konsernin dokumentaation keskittäminen yhdeksi kantatiedostoksi vähentää osaltaan verovelvollisen vaivaa ja kustannuksia (Jaakkola ym. 2012, 95). Tämän asiakirjapaketin laatii joko emoyhtiö tai konsernin päätoimipaikka johdonmukaisesti koko EU:n aluetta koskien. Kantatiedostoa voidaan käyttää perusteena maakohtaisten asiakirjojen laatimiselle ja sen on heijastettava yrityksen taloudellista tilannetta. (Helminen 2016, 238.) Kantatiedoston avulla on tarkoitus muodostaa yleiskuva konsernin liiketoiminnasta ja siirtohinnoittelua koskevista toimintaperiaatteista (HE 142/2016).

VML 14 b § 1.1.2017 voimaan tulleen asetuksen mukaan Suomessa kantatiedostoon on sisällytettävä seuraavat tiedot konsernista, jos verovelvollisen ja jokaisen liiketoimen toisen osapuolen välillä tehtyjen liiketoimien yhteismäärä verovuonna ylittää 500 000 euroa:

- 1) Organisaatorakenne
- 2) Kuvaus liiketoiminnasta
- 3) Kuvaus aineettomaan omaisuuteen liittyvästä toiminnasta
- 4) Kuvaus rahoitustoiminnasta
- 5) Tilinpäätös tai vastaavat olemassa olevat tiedot
- 6) Tiedot rajat ylittävää tulon allokoointia koskevista verotuksen ennakkolisistä kannanotoista ja sopimuksista.

3.3 Maakohtainen dokumentaatio (Local file)

Maakohtainen dokumentaatio täydentää kantatiedostoa ja sisältävät tiedot, joille on merkitystä kyseisessä valtiossa. Yksityiskohtainen sisältö dokumentaatioon määräytyy maan kansallisen lainsäädännön perusteella. Maakohtaisten asiakirjojen avulla maan veroviranomaiset voivat arvioida siirtohinnoittelun yksityiskohtaisemman tarkastelun tarpeen. (Bergmann ym. 2011, 211.)

VML 14 b § 1.1.2017 voimaan tulleen asetuksen mukaan Suomessa maakohtaiseen dokumentaatioon on sisällytettävä seuraavat tiedot verovelvollisesta:

- 1) Organisaatio- ja hallintorakenteen kuvaus
- 2) Tiedot liiketoiminnasta
- 3) Kuvaus etuyhteyssuhteista
- 4) Tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista
- 5) Tilinpäätös tai vastaavat olemassa olevat tiedot

- 6) Sellaiset verovelvollisen etuyhteyssuhteissa tekemiä liiketoimia koskevat verotuksen ennakkolliset kannanotot ja sopimukset, joita Suomi ei ole antanut tai joissa Suomi ei ole sopimusosapuolena

Lisäksi dokumentaatioon sisällytetään seuraavat tiedot, jos verovelvollisen ja jokaisen liiketoimen toisen osapuolen välillä tehtyjen liiketoimien yhteismäärä verovuonna ylittää 500 000 euroa:

- 7) Toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista
- 8) Vertailuarviointi ja käytettävissä oleva tieto vertailukohteista
- 9) Kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta

3.4 Dokumentaation esittäminen, päivittäminen ja sitä koskeva veronkorotus

Siirtohinnoitteludokumentaatio esitetään aikaisintaan kuuden kuukauden kuluttua verovuoden tilikauden päättymisestä. Verovelvollisen on veroviranomaisten pyynnöstä esitettävä pyydetyn verovuoden siirtohinnoitteludokumentaatio 60 päivän kuluessa. Mahdolliset dokumentaatiota koskevat täydennykset on esitettävä 90 päivän kuluessa veroviranomaisen pyynnöstä. Veroviranomaisen on mahdollista pidentää määräaikoja perustellusti. (VML 1995/1558 § 14.) Verovelvollisen on varauduttava esittämään dokumentointi veroviranomaisen pyytäessä. Verotuksen oikaisu on mahdollista tehdä VML 56 §:n mukaisesti jopa kuuden vuoden kuluessa verovuoden päättymisestä ja siirtohinnoitteludokumentaatio on varauduttava esittämään tänä aikana. Dokumentaatiota ei kannata hävittää tämän ajan jälkeenkään, koska siitä voi olla hyötyä etuyhteystoimen toisen sijaintivaltion verotustoimenpiteissä. Siirtohinnoitteludokumentaation säilyttämistapa on vapaaehtoinen ja säilyttämisvaltio ei tarvitse olla Suomi, kunhan dokumentaatio on saatavissa veroviranomaisten käyttöön määräajassa. (Verohallinto 2018.)

Veroviranomaiset voivat pyytää dokumentaatiota esitettäväksi esimerkiksi verotarkastuksen, veroilmoituksen käsittelyn tai muun verotukseen liittyvän toimenpiteen yhteydessä, mutta yleisimmin siihen pystytään perehtymään tarkemmin verotarkastuksen yhteydessä. Siirtohinnoitteludokumentaatiota ei liitetä verovelvollisen veroilmoitukseen, vaan sen yhteydessä annetaan tieto mahdollisesti etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä tieto siirtohinnoitteludokumentaation laatimisvelvollisuudesta. (Verohallinto 2018.)

Verovelvollinen voi laatia dokumentaationsa joustavasti arvioimassaan laajuudessa ja täydentää sitä tarvittaessa lisäselvityspyyntöjen jälkeen. Lisäselvityksillä ei kuitenkaan tarkoiteta dokumentoinnissa veloitettun tiedon esittämistä. Puutteellisen dokumentoinnin täydentämistä edellytetään yleensä kahden tai kolmen viikon määräajassa. Veroviranomainen voi

pyytää enemmän tietoa kuin dokumentaatiossa on ollut velvollisuus esittää, esimerkiksi verovelvollisen olennaisista ja määrältään suurista etuhyteystoimista. (Verohallinto 2018.)

Siirtohinnoitteludokumentaatio tulee päivittää joka vuosi. Jos yrityksen liiketoiminnassa ei ole verovuoden aikana tapahtunut muutoksia, riittää dokumentaation numerotietojen päivittäminen ja markkinakuvausten tarkastus. Kansainvälisesti sovellettu vertailukohteiden päivittämisväli on kolme vuotta, mutta päivittämistä harkitaan tapauskohtaisesti. Tärkeimpiä päivittämiskohteita ovat tarpeen mukaan toiminto- ja riskianalyysi sekä markkinakuvaus. (Jaakkola ym. 2012, 120-122.)

Siirtohinnoitteludokumentaatio tulee esittää verottajalle määräajassa. Dokumentaation esittämättä jättämisestä ja virheellisesti tai vaillinaisesti täytetystä dokumentaatiosta voidaan verovelvolliselle määrätä enintään 25 000 euron suuruinen veronkorotus (VML 1995/1558 § 32). Veronkorotus voidaan määrätä, vaikka siirtohinnoittelu olisi markkinaehtoista. Dokumentaatiota koskevaa veronkorotusta voidaan myös määrätä erikseen kunkin laiminlyönnin osalta. Veronkorotusta ei määrätä sellaisista laiminlyönneistä, jotka liittyvät lain edellyttämää dokumentointivelvoitetta laajempaan selvitykseen. (Verohallinto 2018.)

Suomen Verohallinto on keskittänyt siirtohinnoittelun verotarkastukset Konserniverokeskukseen Helsinkiin. Konserniverokeskus kuuluu Verohallinnon Yritysverotusyksikköön ja sen tehtävänä on huolehtia Suomen suurimpien yritysten veroasioita. Konserniverokeskuksen asiakas on yritys, jonka liikevaihto ylittää 50 miljoonaa euroa. (Verohallinto 2013.) Siirtohinnoittelutarkastuksia on tehty Suomessa vuosina 2012-2017 63 kappaletta, joista 34 johti oikaisupäätöksiin, joiden johdosta tarkastettavien yhtiöiden tuloon on lisätty yli 3 miljardia euroa (MOT 2018).

4 KUVAUS SIIRTOHINNOITTELUDOKUMENTAATION LAATIMISESTA

Tässä luvussa kuvataan TKM TTT Finland Oy:n siirtohinnoitteludokumentaation laadintaprosessia. Kohdeyrityksessä ei ole aikaisemmin laadittu dokumentaatiota ja nyt se on tullut ajankohtaiseksi emoyhtiön pyynnöstä. Konsernin emoyhtiön ohjeistuksesta käytössä ei ole heidän laatimaansa kantatiedostoa tai muiden maiden siirtohinnoitteludokumentteja, vaan maakohtainen osuus toteutetaan Suomen lainsäädännön mukaisesti suomen kielellä Suomen veroviranomaisia varten. Siirtohinnoitteludokumentaatioon sisällytetään VML 14 §:n mukaan:

1. Organisaatorakenne
2. Tiedot liiketoiminnasta
3. Kuvaus etuyhteyssuhteista
4. Tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista
5. Toimintoarviointi
6. Vertailuarviointi
7. Kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta
8. Tilinpäätös

Opinnäytetyön osalta työ rajataan suppeaan dokumentaatioon, sillä toimintoarvioinnin ja vertailuarvioinnin laadinta vaativat syvemmän tuntemuksen yrityksen kustannuslaskennasta ja vastaavien tuotteiden markkinahinnoista. Nämä osa-alueet ovat aikaa vievin osuus, ja opinnäytetyön aikarajan takia niiden laadintaan ei voitu osallistua. Siirtohinnoitteludokumentaatiota jatketaan yrityksen sisällä toimintoarvioinnin, vertailuarvioinnin ja siirtohinnoittelumenetelmän kuvauksen osalta. Työssä käydään kuitenkin lyhyesti läpi, mitä toiminto- ja vertailuarviointi sekä siirtohinnoittelumenetelmän kuvaus tulee sisältämään. Suppea dokumentaatio sisältää VML 14 b §:n mukaan seuraavat kohdat:

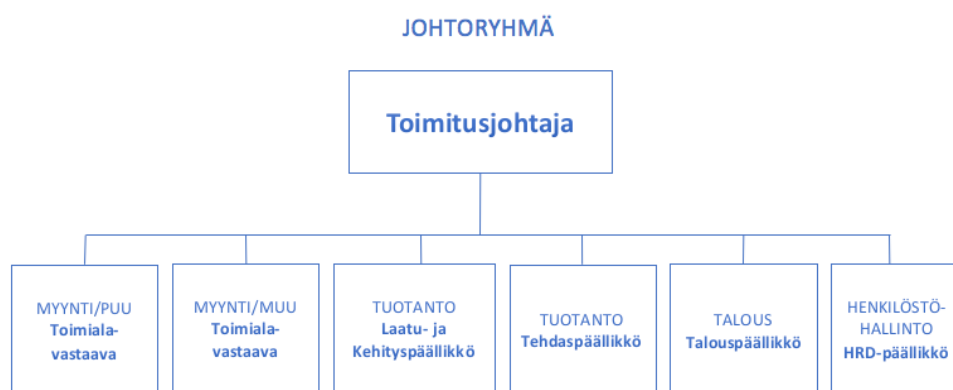
1. Organisaatorakenne
2. Tiedot liiketoiminnasta
3. Kuvaus etuyhteyssuhteista
4. Tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista
5. Tilinpäätös

Siirtohinnoitteludokumentaation laadintaa kuvataan järjestyksessä luku kerrallaan. Sisältöä käsitellään yleisellä pohjalla ja samalla käydään läpi, mistä TKM TTT Finland Oy:n dokumentaatioon tarvittavaa aineistoa ja tietoa kerätään ja kuinka se dokumentaatioissa esitetään. Dokumentaatio kootaan Word-dokumentiksi. Toimeksiantajan yhteyshenkilönä toimii yrityksen talouspäällikkö.

4.1 Tiedot liiketoiminnasta ja organisaatorakenne

Siirtohinnoitteludokumentaatiossa kuvataan ensiksi koko TKM-konsernin rakennetta kuvion avulla. Kuvion yhteydessä kerrotaan konsernin liiketoiminnasta ja rakenteesta. Konsernin emoyhtiön laatimassa kantatiedostossa selvitetään konsernin rakennetta tarkemmin ja toimeksiantajan dokumentaatiossa kerrotaan konsernista vain yleisellä tasolla. Seuraavaksi esitellään kohdeyrityksen tiedot liiketoiminnasta. Kuvauksen tulee antaa kokonaiskuva liiketoiminnasta ilman, että liialliset yksityiskohdat vaikeuttavat asian ymmärtämistä (Verohallinto 2018). Kuvauksessa esitellään toimipaikka, henkilöstömäärä, kuvaus yhtiöstä ja liiketoiminnasta, kuvaus markkinoista ja niiden kehityksestä sekä kilpailutilanteesta. Luvussa esitellään muun muassa TKM TTT Finland Oy:n tuotteet, palvelut, asiakaskunta, markkina-alue ja kilpailutilanne. Luvussa esitellään myös tunnuslukuja verovuodelta ja edellisiltä vuosilta. Tarvittavaa tietoa poimitaan tilikauden 1.1.2017-31.12.2017 ja edellisten vuosien toimintakertomuksista. Myös yrityksen ja konsernin omia kotisivuja käytetään tiedon lähteenä. Markkinoiden kehityksen kuvausta varten pyydettiin täydennystä yrityksen toimitusjohtajalta.

Seuraavassa luvussa kuvataan TKM TTT Finland Oy:n organisaatorakennetta. Organisaatorakennetta havainnollistetaan kuvioin. Organisaatiokuvioilla kuvataan yrityksen organisaation rakennetta yksikkökohtaisesti. Kuviot kertovat johtoryhmän, myynnin ja markkinoinnin, taloushallinnon ja tuotannon sisäiset rakenteet. Yrityksellä on päivitetty organisaatiokaaviot valmiina, joiden pohjalta muokattiin dokumentaatiota varten yhdenmukaiset kuviot. Lisäksi organisaatorakenteita on avattu sanallisesti kuvioiden yhteydessä ja selvitetty mahdollisia rakenteessa tapahtuneita muutoksia.



Kuva 3. Esimerkki organisaatorakennekuvioista.

4.2 Kuvaus etuyhteyssuhteista ja etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista

Etuyhteyssuhteiden kuvauksessa esitetään lyhyesti tiedot verovelvolliseen etuyhteydessä olevista yrityksistä, joiden kanssa yrityksellä on ollut liiketoimia verovuonna (Verohallinto 2018). Etuyhteyssuhteista esitetään yrityksen nimi, tunnistetiedot, kotipaikka ja etuyhteyden peruste. TKM TTT

Finland Oy on tehnyt etuyhteydessä liiketoimia kuuden konsernin yrityksen kanssa verovuoden 2017 aikana ja näistä yrityksistä on listattu tarvittavat tiedot dokumentaatioon.

Siirtohinnoitteludokumentaatiossa tulee olla tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista. Kuvauksessa esitetään liiketoimen tyyppi, osapuolet ja euromääräinen arvo. (Verohallinto 2018.) Liiketoimien tiedot esitetään tässä dokumentaatiossa kahtena taulukkona, josta toiseen on listattu yhtiöittäin TKM TTT Finland Oy:n näkökulmasta konsernin sisäiset myynnit ja muut tulot ja toiseen ostot ja muut kulut. Taulukoista nähdään, mitkä yritykset ovat tehneet liiketoimia kohdeyrityksen kanssa etuyhteyssuhteessa ja niiden euromääräinen arvo. Lisäksi liiketoimien luonnetta on selvitetty tarkemmin taulukoiden yhteydessä. TKM TTT Finland Oy:n lainasta emoyhtiöltä on tehty oma taulukko ja dokumentaatioon liitetään tarvittavat lainasopimukset.

TKM TTT Finland Oy:n konsernin sisäiset liiketoimet tilikaudella 1.1.2017-31.12.2017			
Myynnit	Tuotteet	Muut tulot	Yhteensä
Yritys 1			
Yritys 2			
Yritys 3			
Yritys 4			

Kuva 4. Esimerkki liiketoimia kuvaavasta taulukosta

Liiketoimia ei edellytetä esitettävän erikseen, jos ne liittyvät läheisesti toisiinsa ja ne on tehty samojen yritysten välillä samanlaisin sopimusehdoin (Jaakkola ym. 2012, 100). Tuoteostojen ja -myyntien liiketoimet ovat jokaisen yrityksen kohdalta yhdistetty, koska jokaisen niitä koskevien hinnoittelun markkinaehtoisuuden määrittäminen erikseen olisi työlästä. Palvelut on jaettu taulukossa tarkemmin esimerkiksi hallinnon kuluihin. Samankaltaisten liiketoimien yhdistäminen täytyy kuitenkin perustella dokumentaatiossa (Verohallinto 2018).

4.3 Toimintoarviointi

Toimintoarviointi on sisällytettävä siirtohinnoitteludokumentaatioon, jos etuyhteystoimen osapuolten väliset liiketoimet ylittävät 500 000 euroa. Toimintoarvioinnissa kuvataan osapuolten suorittamat toiminnot sekä toiminnoissa käytetty omaisuus ja otetut riskit. Toimintoarviointi laaditaan molemmista osapuolista, koska etuyhteysosapuolten suorittamilla toimin-

noilla on keskeinen merkitys liiketoimen hinnoitteluun. Toimintoarvioinnilla tunnistetaan tehty liiketoimi ja määritetään sen vertailukelpoisuus riippumattomien osapuolten tekemään liiketoimeen. (Verohallinto 2018.)

Kuvattavia toimintoja voivat olla esimerkiksi suunnittelu, hankinta, valmistus, mainonta tai rahoitus. Taloudellisesti merkittävistä toiminnoista edellytetään tarkempaa tietoa niiden luonteesta ja vaikutuksesta liiketoiminnan arvonmuodostukseen. Taloudellisesti vähemmän merkittävistä toiminnoista riittää lyhyt yleisluonteinen kuvaus. Toimintoarvioinnissa eritellään osapuolten käyttämä omaisuus ja sen vaikutus tulonmuodostukseen. Huomioon otetaan muun muassa omaisuuden ikä, markkina-arvo, sijainti ja omaisuuteen vaikuttava oikeussuoja. Käytetty omaisuus voi olla esimerkiksi aineetonta omaisuutta, aineellista omaisuutta tai rahoitusomaisuutta. Toiminnoissa otettuja riskejä ovat muun muassa markkinoihin liittyvät riskit, toiminnalliset riskit, rahoitusriskit ja vaaratilanteisiin liittyvät riskit. Erityisesti tarkastellaan mitkä osapuolet suorittavat riskin hallintaan ja minimointiin liittyviä toimintoja, mitkä osapuolet saavat hyödyn tai kantavat kielteiset seuraukset riskin ottamisesta sekä millä osapuolilla on taloudellinen kyky ottaa riski. (Verohallinto 2018.)

4.4 Vertailuarviointi

Vertailuarvioinnissa etuyhteydessä tehdyn liiketoimen ehtoja vertaillaan riippumattomien osapuolten välisten liiketoimien ehtoihin ja arvioidaan, poikkeavatko liiketoimien ehdot. Vertailuarvioinnissa otetaan huomioon dokumentoinnin edelliset vaiheet, joiden avulla luodaan kokonaiskuva arvioitavasta siirtohinnoittelusta. Vertailukelpoisuutta arvioidaan sopimusehtojen, toimintoarvioinnin, tuotteen tai palvelun ominaisuuksien, osapuolten taloudellisten olosuhteiden ja osapuolten noudattamien liiketoimintastrategioiden kautta. Myös vertailuarvioinnissa voidaan keskittyä taloudellisesti merkittäviin etuyhteystoimiin, esimerkiksi määrältään arvokkaaseen tai monimutkaiseen liiketoimeen, ja tehdä arviointi kevyemmin liiketoimista, jotka eivät ole taloudellisesti merkittäviä, esimerkiksi arvoltaan pienet tai vakiintuneissa olosuhteissa tehdyt liiketoimet. (Verohallinto 2018.)

Vertailukohde voi olla sisäinen vertailukohde tai ulkoinen vertailukohde. Etuyhteydessä tehdyn liiketoimen osapuolen ja riippumattoman osapuolen välinen liiketoimi, joka on tehty etuyhteystoimeen vertailukelpoisissa olosuhteissa, on sisäinen vertailukohde. Sisäinen vertailukohdetta käytetään ensisijaisesti vertailukohteena, sillä liiketoimien vertailukelpoisuus etuyhteystoimeen on yleensä helposti todennettavissa luotettavan ja yksityiskohtaisen tiedon ansiosta. Ulkoinen vertailukohde on riippumattomien osapuolten välinen vertailukelpoinen liiketoimi. Ulkoisia vertailukohdetta etsitään julkisista lähteistä, jolloin niiden käyttöä hankaloittaa tarpeeksi yksityiskohtaisen tiedon puute. Vertailukohteen voi jättää esittämättä, jos etuyhteystoimelle ei löydy vertailukohdetta tai sen hakeminen

on liian kallista. Dokumentaatioissa täytyy perustella, miksi vertailukohdetta ei ole käytettävissä ja osoitettava, mihin muihin taloudellisiin arvioihin liiketoimen markkinaehtoisuuden toteutuminen perustuu. (Verohallinto 2018.)

4.5 Kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta

Huolellisesti laadittujen toiminto- ja vertailuarvioinnin avulla on yleensä helpoin löytää soveltuvien siirtohinnoittelumenetelmä. Perinteisten liiketoimimenetelmien käyttö on suositeltavampaa kuin voittoon perustuvien menetelmien, koska erot liiketoimen hinnassa ovat yleensä johdettavissa suoraan osapuolten kaupallisista ja rahoituksellisista suhteista. Monikan-sallisilla konserneilla on mahdollista käyttää myös muita menetelmiä, jos menetelmällä asetettu hinta on markkinaehtoperiaatteen mukainen ja OECD:n siirtohinnoittelumenetelmiä ei voida soveltaa. Muiden menetelmien käytöstä on esitettävä dokumentaatioissa selvitys. (Verohallinto 2018.)

Siirtohinnoittelumenetelmän soveltamisella osoitetaan, että siirtohinnoittelu on markkinaehtoista, eikä pelkästään yleisen periaatteen tasolla kunnossa. Soveltamisesta esitetään laskelma, jolla on päädytty markkinaehtoiseen lopputulokseen. Laskelma voi olla esimerkiksi määritellyn hinnan käyttämisestä esitettävä näyttö tai arvioitavan yhtiön tuloslaskelma tai muu laskelma. (Verohallinto 2018.)

Lopuksi dokumentaatioon liitetään verovuoden tilintarkastettu tilinpäätös.

5 YHTEENVETO

Opinnäytetyön tavoitteena oli laatia toimeksiantajalle TKM TTT Finland Oy:lle etuyhteydessä tehtyjä liiketoimia ja niiden siirtohinnoittelua kuvaava siirtohinnoitteludokumentaatio. Toimeksiantaja ei ole aikaisempina vuosina laatinut siirtohinnoitteludokumentaatiota ja nyt se laadittiin koskien verovuotta 2017.

Työn edetessä dokumentaatio päätettiin rajata opinnäytetyön osalta suppeaan dokumentaatioon. Siirtohinnoitteludokumentaatioon tulisi lisäksi laatia toimintoarviointi, vertailuarviointi, kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen laatimisesta. Nämä dokumentaation osa-alueet olisivat vaatineet syvempää tietämystä yrityksen toiminnoista ja enemmän aikaa kuin olisi ollut opinnäytetyön osalta mahdollista. Laadittua suppeaa dokumentaatiota pystytään kuitenkin luontevasti jatkamaan niiden osalta myöhemmin yrityksessä. Dokumentaatio sisältää salassa pidettävää tietoa, jonka takia opinnäytetyöhön liitettiin vain laaditun dokumentaation sisällysluettelo.

Opinnäytetyön empiriaa käsittelevässä osuudessa kuvattiin siirtohinnoitteludokumentaation laadintaa kohdeyritykselle. Lisäksi työssä käytiin lyhyesti läpi mitä vaatimuksia suppean dokumentaation ulkopuolelle jäävien vertailu- ja toimintoarvioinnin sekä siirtohinnoittelumenetelmän kuvauksen sisältävät. Laatimisprosessin kuvausta tuettiin Verohallinnon 26.1.2018 julkaisemilla ohjeilla siirtohinnoitteludokumentaation laatimisesta. Siirtohinnoitteludokumentaation etenemisestä ja sisällöstä keskusteltiin toimeksiantajayrityksen yhteyshenkilön kanssa.

Dokumentaatiota laatiessa olisi ollut hyötyä emoyhtiön laatimasta kantatiedostosta. Tällöin dokumentaation olisi saanut laadittua yhteneväiseksi kantatiedoston kanssa. Emoyhtiön toive kuitenkin oli laatia siirtohinnoitteludokumentaatio Suomen lainsäädännön mukaan kantatiedostosta huolimatta, ja kantatiedosto ja maakohtainen dokumentaatio olisivat kuitenkin eronneet toisistaan muun muassa käytettävän kielen takia. Dokumentaatio on kuitenkin tarvittaessa muokattavissa kantatiedostoon sopivaksi.

Opinnäytetyön aihe oli vaativa, eikä kirjoittajalla ollut aikaisempaa tuntemusta aiheesta. Aihe vaatikin paljon selvittelytyötä työn edetessä. Siirtohinnoittelu oli aiheena kuitenkin mielenkiintoinen ja aiheeseen tutustuminen on syventänyt näkemystä aiheesta. Toiminto- ja vertailuarvioinnin tekemiseen olisi ollut mielenkiintoista osallistua ja syventyä tarkemmin, vaikka opinnäytetyö oli tarpeen rajata niiltä osin.

Siirtohinnoitteludokumentaatiota ei ole Suomessa lain mukaan tarvinnut laatia ennen vuotta 2007, joten kotimaiset lähteet rajoittuivat muutama teokseen. Siirtohinnoitteludokumentaatiota koskevaan lakipykälään tehtiin pieniä muutoksia vuoden 2017 alusta ja näitä muutoksia tukemaan ei

ollut juurikaan lähteitä. Tammikuussa 2018 Verohallinto julkaisi uudet ohjeet siirtohinnoitteludokumentaation laatimiseen, joka selvensi lakimuutoksen kohtia, vaikka aiheuttikin pieniä muutoksia työn teoriaosuuteen ja itse dokumentaatioon. Siirtohinnoitteludokumentaation ohjeistukset jättivät jonkin verran tulkinnanvaraa täydellisen dokumentaation laatimiseen, joka osoittaa, että siirtohinnoittelua ja sen dokumentointia arvioidaan aina tapauskohtaisesti.

Jää nähtäväksi, tuleeko tarve esittää laadittu siirtohinnoitteludokumentaatio veroviranomaisille tulevaisuudessa. Siirtohinnoitteludokumentaatio on kuitenkin helppo muokata ja päivittää tulevina vuosina valmiiksi laadittuun pohjaan.

LÄHTEET

Bergmann H., Greiner C. & Jaspers P. (2011). *Kansainvälistyvä yritys – Laki- ja vero-opas*. Helsinki: Helsingin Kamari Oy.

Euroopan unionin neuvosto & jäsenvaltion hallituksen edustajat. (2006). Päätöslauselma siirtohinnoitteluasiakirjoja Euroopan unionissa koskevista menettelysäännöistä. Haettu 20.11.2017 osoitteesta [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN-FI/ALL/?uri=CELEX:42006X0728\(01\)&from=EN](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN-FI/ALL/?uri=CELEX:42006X0728(01)&from=EN)

HE: Hallituksen esitys 142/2016. Haettu 20.3.2018 osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2016/20160142>

Helminen M. (2016). *EU-vero-oikeus*. Helsinki: Talentum Pro.

Hirsjärvi S., Remes P. & Sajavaara P. (2007). *Tutki ja kirjoita*. 13. Osin uudistettu painos. Helsinki: Tammi.

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

Kukkonen M. & Walden R. (2016). *Pk-konsernin verosuunnittelu*. Helsinki: Alma Talent.

Karjalainen J. & Raunio M. (2006). *Siirtohinnoittelu*. Helsinki: WSOYpro.

MOT. (2018). MOT: Mätkyjen Suomen ennätys. *Yle*. Haettu 14.3. 2018 osoitteesta <https://yle.fi/aihe/artikkeli/2018/03/12/verottaja-yritysten-tuloista-puutui-3-048-miljoonaa-euroa>

OECD. (2017). OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. Haettu 21.3.2018 osoitteesta https://www.keepeek.com//Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#.WgAs34rkv_8#page233

Ojasalo K., Moilanen T. & Ritalahti J. (2014). *Kehittämistyön menetelmät – Uudenlaista osaamista liiketoimintaan*. 3. Uudistettu painos. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

TKM Group. N.d. TKM Group. Haettu 1.2.2018 osoitteesta <http://www.tkmgroup.com/en/the-knife-manufacturers/tkm-group/the-company.html>

TKM TTT Finland Oy. (n.d.). TKM TT Finland Oy. Haettu 1.2.2018 osoitteesta <http://www.tkmtttfinland.com/yritys>

Verohallinto. (2013). Konserniverokeskuksessa hoidetaan Suomen suurimpien yritysten veroasiat. Haettu 8.3.2017 osoitteesta https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/konserniverokeskuksessa_hoidetaan_suome/

Verohallinto. (2018). Siirtohinnoittelun dokumentointi. Haettu 27.2.2018 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47978/siirtohinnoittelun-dokumentointi>

Vilkkä H. & Airaksinen T. (2003). *Toiminnallinen opinnäytetyö*. Helsinki: Tammi.

VML: Laki verotusmenettelystä 1995/1558. Haettu 31.10.2017 osoitteesta <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1995/19951558#L2P14a>

SIIRTOHINNOITTELUDOKUMENTAATION SISÄLLYSLUETTELO

Sisällysluettelo

1	Tiedot liiketoiminnasta	3
1.1	TKM Group	3
1.2	TKM TTT Finland Oy	4
2	Organisaatorakenne	7
2.1	Johtoryhmä.....	7
2.2	Myynti ja markkinointi.....	8
2.3	Taloushallinto	9
2.4	Tuotanto	10
3	Etuyhteyssuhteet.....	11
4	Tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista	12
4.1	Konsernin sisäiset myynnit.....	12
4.2	Konsernin sisäiset ostot	13
4.3	Laina	13
5	Tilinpäätös 1.1.2017 - 31.12.2017.....	14