

KYMENLAAKSON AMMATTIKORKEAKOULU
Liiketalouden koulutusohjelma / taloushallinto

Terhi Nakari

MONIKANSALLISEEN KONSERNIIN KUULUVAN YHTIÖN
SIIRTOHINNOITTELUDOKUMENTOINTI SUOMESSA

Opinnäytetyö 2010

TIIVISTELMÄ

KYMENLAAKSON AMMATTIKORKEAKOULU

Liiketalous

NAKARI, TERHI	Monikansalliseen konserniin kuuluvan yhtiön siirtohinnoitteludokumentointi Suomessa
Opinnäytetyö	55 sivua
Työn ohjaaja	lehtori Pellervo Ukkola
Toimeksiantaja	Sanna Koponen (Kohdeyhtiön nimi on salattu)
Elokuu 2010	
Avainsanat	siirtohinnoittelu, konsernit, markkinaehto, dokumentointi

Tutkimuksen tarkoituksena oli selvittää, mitä Suomen lainsäädäntö ja veroviranomainen edellyttävät konsernien sisäisten, kansainvälisten liiketoimien siirtohinnoitteludokumentoinnilta. Tutkimustyössä tutkittiin, täyttyvätkö lain nykyiset sisältövaatimukset Suomessa sijaitsevan toimeksiantajan kohdalla.

Opinnäytetyössä perehdyttiin siirtohinnoitteluun keskeisesti liittyviin kansainvälisiin sääntöihin, käsitteisiin ja siirtohinnoittelumenetelmiin. Lisäksi perehdyttiin Suomen verotusmenettelylain siirtohinnoittelusäädöksiin. Tutkimuksen pääpaino oli siirtohinnoitteludokumentoinnissa. Työssä selvitettiin, miten ja milloin yhtiön on esitettävä dokumentointi sekä mikä voi olla puutteellisesta dokumentoinnista aiheutuva suurin yksittäinen veronkorotus. Lisäksi selvitettiin, miten liiketoimia on kirjallisesti kuvattava dokumentoinnissa. Tätä tietoa tarvittiin empiirisessä osiossa. Teoriaosassa perehdyttiin myös EU:n piirissä laadittuihin siirtohinnoitteludokumentoinnin sääntöihin sekä Venäjän siirtohinnoittelun dokumentointitilanteeseen.

Empiirisessä osassa on kuvattu toimeksiantaja nimettömänä, tutkimustehtävä ja tutkittavat liiketoimet. Tutkimus toteutettiin siten, että tutustuttiin toimeksiantajan dokumentoinnin piiriin kuuluvien liiketoimien asiakirjoihin. Asiakirjoista tutkittiin, millaista vaadittavaa tietoa niissä on ja millaista tietoa vielä puuttuu. Suomen lainsäädännön sisältövaatimusten pohjalta toimeksiantajalle laadittiin dokumentointiohjeistus.

Tutkimustyön tulokset osoittivat selvästi, että tutkittujen liiketoimien asiakirjat eivät täysin täytä lain sisältövaatimuksia. Selvitystyön ansiosta toimeksiantaja sai tärkeää tietoa dokumentoinnin laadimista varten. Lisäämällä puuttuvat tiedot, toimeksiantaja voisi välttää mahdolliset dokumentointia koskevat veronkorotukset.

ABSTRACT

KYMENLAAKSON AMMATTIKORKEAKOULU

University of Applied Sciences

Business Management

NAKARI, TERHI

Multinational company transfer pricing documentation
in Finland

Bachelor's Thesis

55 pages

Supervisor

Pellervo Ukkola, Senior Lecturer

Commissioned by

Sanna Koponen (the case company is classified)

August 2010

Keywords

transfer pricing, groups, arm's length principal, docu-
mentation

The aim of the thesis was to find out what are the demands of Finnish legislation and tax authorities for the transfer pricing documentation of multinational groups internal business transactions. The thesis scrutinized whether the case company in Finland fulfills Finnish legislation content requirements.

The goal of the research work was to get acquainted with important international rules, concepts and pricing methods related to transfer pricing. It was essential to sort out the Finnish transfer pricing regulations. The emphasis was on transfer pricing documentation. The research explains how and when a company has to give documentation and what could be the biggest separate increase in taxation due to insufficient documentation. The most relevant task was to sort out how business transactions need to be described in company documentation. This information was needed in the empirical part. The documentation rules of the European Union and transfer pricing documentation in Russia were studied also.

The anonymous case company, the research and the business transactions under scrutiny have been introduced in the empirical part of the thesis. The research was carried out by examining the case company's records related to international inter-company transactions in order to find out any lack of required information. The guidelines for documentation were made for the case company according to Finnish legislation.

The results of the research showed clearly that information included in the case company records is not adequate. Due to the research work the case company received important knowledge on how to set up documentation. By adding missing information the commissioner could avoid possible additional tax related to the transfer pricing documentation.

SISÄLLYS

TIIVISTELMÄ

ABSTRACT

1 JOHDANTO	6
2 SIIRTOHINNOITTELU	9
2.1 Markkinaehtoperiaate	10
2.2 Yritysten välinen etuyhteys ja konsernisuhde	11
2.3 Säädosympäristö	12
2.3.1 OECD:n rooli	13
2.3.2 Euroopan unionin rooli	14
2.3.3 Suomen lainsäädäntö	15
2.4 OECD:n siirtohinnoittelumenetelmät	16
2.4.1 Perinteiset menetelmät	18
2.4.2 Uudet, voittopohjaiset menetelmät	20
3 SIIRTOHINNOITTELUKOKUMENTOINTI	21
3.1 Dokumentoinnin esittämisvelvollisuus	22
3.2 Veronkorotus	24
3.3 EU:n menettelysäännöt, EU TPD	25
3.4 Siirtohinnoittelulakiesitys ja dokumentointi Venäjällä	26
4 DOKUMENTOINNIN SISÄLTÖ SUOMEN LAINSÄÄDÄNNÖN MUKAAN	28
4.1 Kuvaus liiketoiminnasta	29
4.2 Kuvaus etuyhteyssuhteista	29
4.3 Tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista	30
4.4 Toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista	31
4.4.1 Käytetty omaisuus ja osapuolten kantamat riskit	32
4.4.2 Testattava osapuoli	33
4.4.3 Muutosten kuvaaminen	34
4.5 Vertailuarviointi	34
4.6 Kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta	37

5 TUTKIMUSTEHTÄVÄN TOTEUTUS	38
5.1 Toimeksiantajan konserni Euroopan tasolla	38
5.2 Tuotemyynnin siirtohinnoittelupolitiikasta Euroopassa	39
5.3 Tutkimustehtävä	39
5.3.1 Tekninen ja tuotekehityspalvelu	41
5.3.2 Hallintopalvelu	42
5.3.3 Nordic-alueen palvelu	42
5.3.4 Tuotemyynti	43
6 TUTKIMUSTULOKSET	44
7 JOHTOPÄÄTÖKSET	50
LÄHTEET	53

1 JOHDANTO

Siirtohinnoittelukysymykset ovat nousseet entistä enemmän esille niin Suomessa kuin kansainvälisestikin. Siirtohinnoittelun painoarvoa ovat edesauttaneet erityisesti yritysten kansainvälistyminen ja Euroopan unionin laajentuminen. Valtioiden verotukselliset intressit ovat myös lisänneet siirtohinnoittelun merkitystä. Suomen lisäksi monet muutkin EU:n jäsenvaltiot sekä sen ulkopuoliset maat ovat tarkentaneet ja uudistaneet omia siirtohinnoittelua ja sen dokumentointia koskevia lainsäädäntöjään ja lisänneet viranomaisvalvontaa. Kansainvälinen paine on lisännyt Suomen velvoitetta seurata yleistä kehitystä. (Hallituksen esitys 107/2006.)

Suomen lakia verotusmenettelystä (VML) on muutettu siirtohinnoittelua koskevien säädösten osalta. Säädöksiä tiukennettiin ja niihin lisättiin uudet siirtohinnoitteludokumentointia koskevat pykälät hallituksen esityksestä vuonna 2006. Uusittu laki tuli voimaan verovuoden 2007 alusta. Uusittulla lainsäädännöllä tavoitellaan markkinaehtoperiaatteen entistä parempaa toteuttamista etuyhteisyriyten välisissä liiketoimissa. Riittävän kattavan dokumentoinnin tarkoitus on kansainvälisten etuyhteystoimien markkinaehtoisuuden todentaminen. Asianmukainen hinnoittelu sekä dokumentointi suojaavat verovelvollisista, mutta ne ovat tärkeitä myös valtioiden verotulojen turvaamisen kannalta. (Hallituksen esitys 107/2006.)

Ernst & Young teki vuonna 2007 globaalin siirtohinnoittelututkimuksen, johon osallistui 850 monikansallista yritystä 24 maasta. Kaikista vastaajista 40 % oli sitä mieltä, että siirtohinnoittelu on kaikkein tärkein verokysymys heidän konsernissaan. Emoyhtiöistä 74 % ja tytäryhtiöistä 81 % uskoi, että siirtohinnoittelu on ehdottoman kriittinen tai erittäin tärkeä heidän organisaatiossaan seuraavan kahden vuoden kuluessa. Lisäksi 65 % emoyhtiöistä oli sitä mieltä, että siirtohinnoitteludokumentointi oli paljon tärkeämpi, kuin mitä se oli ollut vuonna 2005. Siirtohinnoittelun resurssien tarve oli siten kasvanut. Emoyhtiöistä 74 % oli joutunut turvautumaan ulkopuolisiin neuvonantajiiin. (Ernst & Young 2007, 2.)

Tiukentunut lainsäädäntö on tuonut suomalaiset monikansallisiin yritysryhmittymiin kuuluvat yhtiöt sekä verohallinnon yhä enemmän siirtohinnoittelukysy-

mysten äärelle aiheen ollessa entistä ajankohtaisempi myös meillä. Yhtiöissä on havaittu lain mukaisen dokumentoinnin laatimisen tarve.

Aikaisemmin tehdyissä opinnäytetöissä ja pro gradu -tutkielmissa on lähinnä käsitelty konsernien sisäisten liiketoimien siirtohinnoittelua ja sen markkinaehtoisuutta. Yksi aihetta sivuava insinöörityö on tehty Kymenlaakson ammattikorkeakoululle. Työssä tutkittiin toimeksiantajan sisäisen siirtohinnoitteluketjun mahdollista osuutta yhden yksikön tappiollisuuteen. Kirjallisuutta ja lopputöitä on vähemmän siirtohinnoitteludokumentoinnista ja dokumentointivaatimuksista. Aiheesta löytyi yksi sähköisessä muodossa oleva ylemmän ammattikorkeakoulun opinnäytetyö. Kohdeyritykselle oli laadittu siirtohinnoitteludokumentaatiomalli EU:n käytännesääntöjä mukaillen.

Tässä opinnäytetyössä perehdytään ensin siirtohinnoitteluun liittyviin tekijöihin. Taustatiedon valossa siirrytään työn varsinaiseen aiheeseen, siirtohinnoitteludokumentointiin. Aihetta lähestytään lähinnä Euroopan mittakaavassa ja erityisesti Suomessa sijaitsevan konserniyhtiön näkökulmasta. Työssä käsitellään Venäjän siirtohinnoittelun lakiuudistuksen mukanaan tuomaa dokumentointikäytäntöä, sillä se on merkittävä erityisesti silloin, kun suomalaisella emoyhtiöllä on tytäryhtiö Venäjällä. Työn punaisena lankana kuljetetaan markkinaehtoperiaatteen käsitettä, koska se on koko aihepiirin peruslähtökohhta. Etuyhteydessä tehdyistä liiketoimista ei ole mahdollista laatia täysin pätevää dokumentointia ilman avoimien markkinoiden taseisia ehtoja.

Teoriaosuudessa tärkein tavoite on selvittää, mitä Suomen verotusmenettelylaki ja veroviranomainen edellyttävät dokumentoinnin sisällöltä. Tämän tiedon avulla tehdään empiirinen tutkimustyö, jossa tutkitaan toimeksiantajan konsernin sisäisten palvelujen ja tuotemyynnin dokumentoinnin tilannetta. Aineetomaan omaisuuteen liittyvät etuyhteystoimet ja sisäiset rahoitustoimet jäävät tutkimustyöstä pois. Tutkimuksen lopputuloksena analysoidaan ja tehdään yhteenveto, toteutuvatko lain sisältövaatimukset? Tarkoitus on myös laatia toimeksiantajalle dokumentointiohjeistus vaadittavista tiedoista.

Opinnäytetyössä on kvalitatiivisen eli laadullisen tutkimuksen piirteitä. Koska kyseessä on yhden yrityksen tietyn osa-alueen tutkimista aidossa tilanteessa, voidaan puhua case-tutkimuksesta. Tässä yhteydessä tutkimustuloksia ei voi

varsinaisesti yleistää, sillä ne koskevat vain ko. yhtiön dokumentoinnin tilaa. Lopputulos saattaa kuitenkin antaa viitteitä koko konsernin tilanteesta.

Tähän työhön ei sovelleta suoraan tiettyä tutkimusmenetelmää, vaan tiedonkeruussa käytetään eri menetelmiä ja niiden yhdistelmiä. Aiheeseen perehdytään ja tarvittava tieto etsitään kirjoituspöytä tutkimusmenetelmällä, jossa hyödynnetään valmista lähdemateriaalia. Tärkein kirjallähde ja suunnannäyttäjä on Jukka Karjalaisen ja Merja Raunion kirja ”Siirtohinnoittelu”. Tätä lähdetesta täydennetään OECD:n kirjalla ”Siirtohinnoitteluperiaatteet monikansallisia yrityksiä ja verohallintoja varten”. Oleellista on perehtyä myös aiheeseen liittyviin lakeihin ja kansainvälisiin sääntöihin. Dokumentointiin liittyvän tiedon hankinnassa tärkeä lähde on Suomen verohallinnossa tehty siirtohinnoittelun dokumentointiohje. Lisäksi työssä käytetään lähdeaineistona aiheeseen liittyviä lehtiartikkeleita, koulutus- ja Internet-materiaalia. Työssä hyödynnetään valmista tutkimusaineistoa käyttämällä Ernst & Youngin globaaleja kyselytutkimuksia vuosilta 2007 ja 2009.

Selvitettäessä dokumentoinnin sisältövaatimuksia tehdään avoin puhelinhaastattelu Konserniverokeskukseen. Empiirisessä tutkimuksessa hankitaan tarkentavaa tietoa tutkittavista etuyhteystoimista keskustelemalla yhtiön talousjohtaja Sanna Koposen kanssa. Empiirisen osuuden tavoitteena ei ole varsinaisesti tutkia etuyhteystoimien hinnoittelua. Ainoastaan tuotemyynnin kohdalla soveltuvaa siirtohinnoittelumenetelmää selvitellään puhelinkeskustelussa PricewaterhouseCoopersin veroasiantuntijan kanssa.

Toimeksiantaja pitää tärkeänä dokumentointivaatimusten kartoittamista. Aika- ja resurssipulan vuoksi selvitystyö on päätetty toteuttaa opinnäytetyönä, jolloin tekijällä on aikaa paneutua asiaan ja tutkia aiheeseen liittyvää teoriaa tarkemmin. Toimeksiantaja on esittänyt vahvan epäilyn, etteivät yhtiön asiakirjoissa olevat tiedot ole riittäviä. Tutkimustyön merkitys on tärkeän tiedon tuottaminen toimeksiantajalle mahdollisia jatkotoimenpiteitä varten.

Aiheeseen liittyvät monet termit määritellään varsinaisten asiakappaleiden yhteydessä. Salassapidettävän tiedon vuoksi kohdeyritystä ei esitellä nimeltä. Kun siihen tai sen edustajaan viitataan, tekstissä esiintyy sana toimeksiantaja.

2 SIIRTOHINNOITTELU

Siirtohinnoittelulla voidaan viitata erilaisiin käsitteisiin. Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan tässä yhteydessä toisiinsa etuyhteydessä olevien tai toisilleen läheisten yritysten välisten liiketapahtumien hinnoittelua erityisesti tuloverotuksen näkökulmasta. Tällaisten yritysten väliset liiketoimet ovat nimeltään etuyhteystoimia. (Karjalainen & Raunio 2006, 14; Laaksonen & Anttila 2007, 31; Laaksonen, Kemell & Koskinen 2007, 5.) Siirtohinnoittelua käytetään sekä kotimaisissa että maan rajat ylittävissä etuyhteystoimissa. Kaikenlaisissa liiketaloudellisissa toimenpiteissä sovelletaan siirtohinnoittelua. Liiketoimia ovat tavareiden kaupalliset osto- ja myyntitoimet, rahoitustoimet, aineettoman omaisuuden luovutukset ja muut vastikkeelliset tai vastikkeettomat toimet. (Karjalainen & Raunio 2006, 26.)

Liiketoimiin kuuluvat myös palvelut, joita yhtiöt tuottavat muille etuyhteydessä kanssaan oleville yrityksille. Tyypillisiä ryhmän sisäisiä palveluja ovat esimerkiksi valmistus- ja tuotekehityspalvelut sekä erilaiset hallintopalvelut. Palvelut ovat siirtohinnoittelun kannalta oleellisia, koska palvelun suorittajan sijaintivaltion veroviranomainen valvoo, että muille tarjotusta palvelusta peritään käypä korvaus. Toisaalta muiden osapuolten sijaintivaltioiden viranomaiset valvovat, että vain toteutuneista ja yhtiöitä todella hyödyttäneistä palveluista veloitetaan. (Karjalainen & Raunio 2006, 127–128; OECD 1997, 7. luku: 1–2.)

Etuyhteisyrietysten välisissä liiketoimissa käytetty hinnoittelu vaikuttaa osapuolten tulon tai tappion määrään ja siten tuloverotukseen. Etuyhteystilanteissa ei automaattisesti vallitse avoimien markkinoiden kaltainen tilanne. Erityistä merkitystä on yritysten kansainvälisen sisäisen kaupan siirtohinnoittelulla, koska se vaikuttaa siihen, mihin valtioon tulo kertyy ja missä sitä verotetaan. Kansainvälisten etuyhteystoimien siirtohinnoittelussa onkin yleensä kysymys verotulojen jakaantumisesta vähintään kahden eri valtion välillä. Monikansallisten yritysten lisääntyminen on merkinnyt yhä monitahoisempia verotusongelmia, koska valtioiden omia verotussäännöksiä on tarkasteltava kansainvälisesti. Eri maiden tiukentuneiden säännösten vuoksi siirtohinnoittelulla on entistä tärkeämpi rooli kansainvälisessä verosuunnittelussa. (Karjalainen & Raunio 2006, 15, 17; Laaksonen & Anttila 2007, 31; OECD 1997, Johdanto: 1.)

2.1 Markkinaehtoperiaate

Erilaiset tekijät, esimerkiksi tullausarvo tai valuuttavalvonta, saattavat vääristää kansainvälisten etuyhteisyriyten kauppasuhteiden ehtoja. Siirtohinnoittelun kansainvälisenä peruseriaatteena pidetään markkinaehtoperiaatetta (the arm's length principle). (Karjalainen & Raunio 2006, 46; OECD 1997, 1. luku: 2.) Markkinaehtoperiaate on määritelty Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklassa seuraavasti:

”Jos etuyhteydessä olevien yritysten välillä kaupp- tai rahoitus-suhteissa sovitaan ehdoista tai määrätään ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mistä riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu, voidaan kaikki tulo, joka ilman näitä ehtoja olisi kertynyt toiselle näistä yrityksistä, mutta näiden ehtojen vuoksi ei ole kertynyt yritykselle, lukea tämän yrityksen tuloon ja verottaa siitä tämän mukaisesti”. (OECD 1997, 1. luku: 2–3.)

Peruslähdekohta on, että etuyhteisyriyten välisten ja toisistaan riippumattomien yritysten välisten samanlaisten liiketapahtumien ehtoja verrataan. Saman konsernin jäsenten välisten liiketoimien hinnat tai niistä saatavat katteet tulee olla samojen periaatteiden mukaisia kuin kaupankäynnissä ulkopuolisten tahojen kanssa. Jos etuyhteystoimien ehdot poikkeavat liikaa markkinaehtoperiaatteesta, eivätkä kuvasta todellisia markkinavoimia, voivat verotettavat tulot ja verotuotot vääristyä. Tämän ehkäisemiseksi OECD:n jäsenmaat ovat sopineet, että voittoa voidaan tarvittaessa oikaista verotuksessa vääristymien korjaamiseksi. (Karjalainen & Raunio 2006, 46–47; OECD 1997, 1. luku: 1.)

Markkinaehtoisuuden toteuttaminen sellaisenaan käytännössä ei ole aina yksinkertaista, eikä markkinaehdosta poikkeaminen tarkoita aina yhtiöiden verovelvollisuuden laiminlyöntiä. Markkinaehtoperiaate saattaa olla erilaisissa konsernin sisäisissä myynti- ja ostotilanteissa hyvin hankala. Toisinaan on kysymys sellaisesta erikoistuotteesta tai -palvelusta, jota ei lainkaan myydä konsernin ulkopuolella. Tällöin vertailuhintaa, joka vastaisi hintaa vapailla markkinoilla, ei ole. Usein siirretään puolivalmisteita jatkojalostettavaksi toiselle konserniyhtiölle. Yleensä tehdään ns. paketoituja sopimuksia, joissa useammalle hyödykkeelle määritellään yksi kokonaishinta. Yhtiöt voivat lisäksi toimia aivan

toisella alalla tai täysin erilaisilla markkinoilla. Toisinaan ryhmän yhtiöillä voi olla jokin yhteinen liikeintressi, esimerkiksi uuden valmistusmenetelmän kehittäminen, jolloin on perusteltua toimia yhteiseen lukuun. Mikä olisi tällaisissa tilanteissa ”oikea” taloudellinen ehto etuyhteyksyritysten välillä? Jotkut valtiot pitävätkin markkinaehtoista hinnoittelua vääränä periaatteena. OECD kuitenkin puoltaa edelleen sen soveltamista siirtohinnoittelussa ja pitää sitä toistaiseksi parhaana teoriana jäljiteltäessä avoimien markkinoiden ehtoja. (Karjalainen & Raunio 2006, 46–47; Mehtonen 2005, 98; OECD 1997, 1. luku: 1, 5–6.)

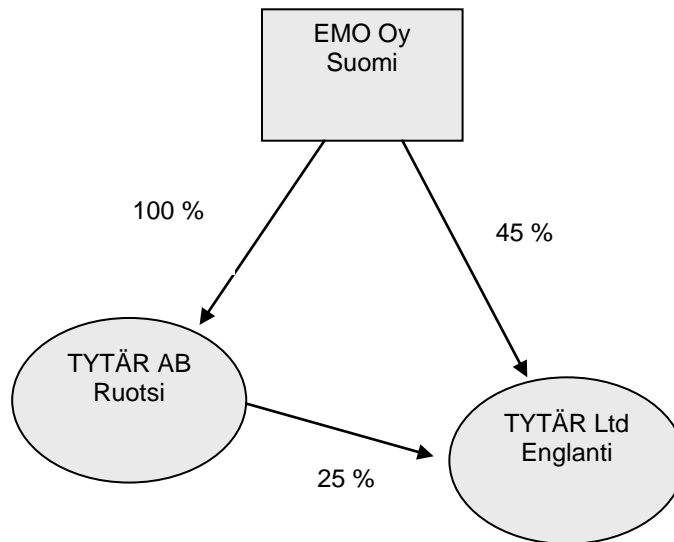
2.2 Yritysten välinen etuyhteys ja konsernisuhde

Yritykset ovat toisiinsa nähden etuyhteys- tai etupiiriyrityksiä, jos sopimusvaltion yritys joko välittömästi tai välillisesti osallistuu toisen sopimusvaltion yrityksen johtoon tai valvontaan tai omistaa sen pääomia (Karjalainen & Raunio 2006, 19; OECD 1997, Sanasto: 1). Etuyhteyden syntyminen perustuu siten yritysten väliseen omistussuhteeseen ja määräysvaltaan. Käytännössä määräysvalta ja etuyhteys tarkoittavat yleensä konsernisuhdetta (Pretax Oy 2007, 2). Konserni on yksi taloudellinen kokonaisuus, jonka muodostavat kaksi tai useampi juridisesti itsenäistä yritystä. Tyypillisimmät konserniyhtiöt ovat emoyritys ja tytäryritykset, joissa emoyhtiöllä on määräysvalta. Konsernin sisäisten liiketoimien katsotaan olevan tyypillisiä etuyhteystilanteita. (Laaksonen ym. 2007, 11; Tomperi 2007, 153.)

Etuyhteyden määritelmä sisältyy verotusmenettelylain 31. §:ään. Etuyhteyteen liittyvä määräysvallan käsite on yhteneväinen kirjanpitolain vastaavan määritelmän kanssa. Lain mukaan määräysvalta perustuu siihen, että yritys omistaa yli puolet toisen osapuolen osakkeista tai osuuksista ja niiden tuottamista äänimääristä tai yrityksellä on oikeus nimittää ja erottaa yli puolet toisen osapuolen hallituksen jäsenistä. Määräysvalta voi syntyä joko suoraan tai välillisesti toisen konserniyrityksen kautta. Määräysvalta voi perustua myös siihen, että yritys johtaa toista osapuolta yhdessä sen kanssa tai käyttää siinä tosiasiallisesti määräysvaltaa. Yhteinen johtaminen käsittää muun muassa tilanteen, jossa on perustettu erityinen yksikkö esimerkiksi rahoitusjärjestelyjä varten. Yksikköä johdetaan kuten tytäryritystä, mutta omistusyhteys puuttuu. Yhteiseen johtamiseen kuuluvat myös yhteisyrityspohjaiset omistusjärjestelyt. Etu-

yhteystilanteita ovat myös ne, joissa kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta liiketapahtuman molemmissa osapuolissa. Etuyhteyssuhteen kaltainen tilanne vallitsee myös ulkomaalaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välillä, mikä on sisällytettävä dokumentointiin. (Kirjanpitolaki 1997/1336, 1 luku 5 §; Laaksonen ym. 2007, 5, 10–11; Laki verotusmenettelystä 1995/1558, 31 §.)

Kuvassa 1 havainnollistetaan yksinkertaisen esimerkin avulla emoyrityksen välitön määräysvalta ruotsalaisessa tytäryhtiössä ja osittainen välitön sekä välillinen määräysvalta englantilaisessa tytäryhtiössä.



Kuva 1. Konsernisuhteen muodostuminen (mukaillen: Tomperi 2007, 154)

2.3 Säädosympäristö

Siirtohinnoittelu ei ole uusi asia, vaikka se ei ollutkaan merkittävästi esillä Suomen yritys-elämässä ennen vuoden 2007 lakimuutosta. Yhdysvalloissa modernin siirtohinnoittelun katsotaan alkaneen suurten yritysten hajautuskehityksen ja osastoihin jaetun yhtiömallin seurauksena (Haapanen 2009, 4). Siirtohinnoittelun varsinaiset ensimmäiset säännökset tulivat käyttöön 1900-luvun alkupuolella ensimmäisen maailmansodan aikoihin Iso-Britanniassa ja Yhdysvalloissa. Silloisilla säännöksillä yritettiin estää kansainvälisten konsernien veronkierto sotatoimien rahoittamiseksi nostetun verotuksen vuoksi. Säännöksillä

pyrittiin ennen kaikkea estämään konsernin sisäisen hinnoittelun manipulointi ja verotulojen siirtyminen matalamman verokannan maihin. Säännökset eivät olleet yhtä kattavia kuin nykyiset säädökset. (Karjalainen & Raunio 2006, 14–15.)

Siirtohinnoittelukysymysten merkitys havaittiin jälleen 1960-luvun lopussa, kun kansainvälinen kauppa alkoi kasvaa. Tekninen kehitys 1970-luvulla johti siihen, että valtiot etsivät keinoja rajoittaa verokeitaiden kasvavaa merkitystä yritysten verosuunnittelussa. Siirtohinnoittelusäännökset olivat jälleen ajankoh-
taisia. (Karjalainen & Raunio 2006, 15.)

2.3.1 OECD:n rooli

Keskeisenä vaikuttajana siirtohinnoitteluun liittyvissä kysymyksissä ja sääntö-
jen kehittämistyössä on ollut kansainvälinen Taloudellisen yhteistyön ja kehi-
tyksen järjestö OECD. Järjestö on tutkinut aihetta 1970-luvulta lähtien, ja sen
raporteissa on otettu kantaa etuyhteystoimien markkinaehtoisuuteen sekä siir-
tohintamenetelmien käyttöön. OECD on ennen muuta asiantuntijaorganisaatio
ja keskustelufoorumi erilaisissa taloudellisissa ja yhteiskuntapoliittisissa kysy-
myksissä. Järjestön tavoitteena on verotuksellisen ympäristön kehittäminen si-
ten, että se edistää yritystoimintaa ja samalla turvaa tarvittavat verotulot. (Kar-
jalainen & Raunio 2006, 15, 37.)

Globalisaation myötä yritykset kansainvälistyvät. OECD on arvioinut, että
maailmankaupasta jopa yli 60 % on monikansallisten konsernien sisäistä liike-
toimintaa (Hallituksen esitys 107/2006; Karjalainen & Raunio 2006, 265). Siir-
tohinnoitteluohjeistuksen yhtenäistäminen ja uudistaminen on tärkeää. Vuon-
na 1995 OECD:n julkaisemat uusitut, markkinaehtoperiaatteeseen pohjautu-
vat siirtohinnoitteluohjeet ovat käytössä maailmanlaajuisesti. Ohjeet ovat
muodostuneet standardiksi myös järjestöön kuulumattomissa maissa. Ohjei-
siin on kuitenkin jäänyt paljon avoimia kysymyksiä, ja tarve niiden tarkistami-
selle ja täydentämiselle on ilmeinen myös jatkossa. Viime vuosina työn alla ol-
leita kysymyksiä ovat muun muassa liiketoimien vertailukelpoisuus ja voitto-
pohjaisten hinnoittelumenetelmien käyttö. Ohjeissa otetaan kantaa myös siir-
tohinnoittelun dokumentointiin. (Karjalainen & Raunio 2006, 38–40.)

USA:n säännöksiin pohjautuvat OECD:n siirtohinnoitteluperiaatteet toimivat peruslähtökohtana ja mallina kansalliselle siirtohinnoittelua koskevalle lainsäädännölle useimmissa maissa, joten tällaisella lainsäädännöllä pitäisi pärjätä eri puolilla maailmaa. OECD:n antama ohjeistus tai suositus ei kuitenkaan ole maita sitovaa lainsäädäntöä. Ohjeistukseen ei ole täysin kattava, sillä kantaa on otettu lähinnä niihin asioihin, joista ollaan oltu samaa mieltä ohjeita laadittaessa. (Karjalainen & Raunio 2006, 41; Sandelin 27.4.2010.)

2.3.2 Euroopan unionin rooli

Euroopan unionin intressit liittyvät taloudellisen aseman vahvistamiseen sekä toimiviin sisämarkkinoihin, joilla ei ole esimerkiksi verotuksellisia esteitä. Siirtohinnoittelu on yksi talouden osa-alue. Kaikki EU:ssa mukana olevat jäsenvaltiot ovat hyväksyneet OECD:n markkinaehtoperiaatteen ja toimintaohjeet. Sisämarkkinoiden toimivuutta voi vaikeuttaa siirtohinnoittelun oikaisemisesta tai tulkintaristiriidoista johtuva tulon kaksinkertainen verotus. Tällaiset tilanteet tulisi ratkaista tehokkaasti. (EU:n komission tiedonanto 14.9.2009, 3.)

Euroopan unionin komissio perusti EU:n yhteisen siirtohinnoittelufoorumin (EU Joint Transfer Pricing Forum, EU JTPF) vuonna 2002. Jäsenenä toimii jäsenvaltioiden verohallinnon ja liike-elämän edustajia. Tarkkailijoina on muun muassa OECD:n sihteeristöä. Siirtohinnoittelufoorumi pyrkii ensisijaisesti vaikuttamaan siirtohinnoittelun eri näkökohtiin ilman lainsäädäntöaloitteita. Sen tärkeä tehtävä on löytää keinoja markkinaehtoperiaatteen soveltamisen ongelmiin sekä varmistaa, ettei samaa tuloa veroteta kahteen kertaan. (EU:n komission tiedonanto 14.9.2009, 3; Karjalainen & Raunio 2006, 18, 43.)

Siirtohinnoittelufoorumi on laatinut EU:n käytäntösääntöjä, jotka liittyvät jäsenvaltioiden välisen verosopimuksen ns. Arbitraatiosopimuksen soveltamiseen ja jotka koskevat keskinäistä sopimusmenettelyä tulonoikaisua seuraavan vastaoikaisun tekemiseksi mahdollisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi (EU:n komission tiedonanto 14.9.2009, 3; Karjalainen & Raunio 2006, 42, 44). Yleisesti verosopimuksilla valtiot sopivat sitovasti keskinäisestä verotusvallasta ja sen jakaantumisesta. Niiden tarkoitus on estää kansainvälinen kaksinkertainen verotus, mutta toisaalta niiden tavoitteena on varmistaa, että tuloa kuitenkin kertaalleen verotetaan ja estetään kansainvälinen veron-

kierto. Kansainvälisen oikeuden periaatteen mukaan valtion sisäinen lainsäädäntö ei voi johtaa ankarampaan lopputulokseen kuin mitä verosopimuksissa on määrätty. (Mehtonen 2005, 55.) Siirtohinnoittelufoorumi on laatinut menettelysääntöjä myös siirtohinnoitteluasiakirjavaatimuksista. Käytännössä ei ole varsinaista EU-lainsäädäntöä. Niiden näkökulmia kehoitetaan kuitenkin noudattamaan. (EU:n komission tiedonanto 14.9.2009, 3; Karjalainen & Raunio 2006, 44.)

Tahattomistakin siirtohinnoitteluvirheistä voi koitua konserniyhtiöille suuria ylimääräisiä veroseuraamuksia siirtohinnoitteluoikaisun takia. Siksi on tärkeää, että yrityksillä on verokohtelun kannalta mahdollisuus saada siirtohinnoittelun hyväksyttävyyteen liittyvää ennakkotietoa. EU:n siirtohinnoittelufoorumi on työskennellyt myös ennakkohinnoittelusopimus-menettelyn kehittämiseksi. Ennakkohinnoittelusopimuksilla (Advance Pricing Agreement, APA) on tarkoitus varmistaa ennakoita muun muassa käytettävät siirtohinnoittelumenetelmät ja siten ehkäistä erimielisyyksiä, veronkorotuksia ja kaksinkertaista verotusta. Sopimukset voivat olla yhden valtion kattavia tai kahden tai useamman valtion välisiä. (EU:n komission tiedonanto 14.9.2009, 4; Karjalainen & Raunio 2006, 217–218.)

Ennakkohinnoittelusopimus-menettely on käytössä useissa maissa, mutta esimerkiksi pohjoismaisessa mittakaavassa useamman kuin yhden valtion kattavat menettelyt ovat olleet harvinaisia. Suomessa ei ole toistaiseksi ollut omaa APA-ohjelmaa. Kansainvälisen kehityksen ja EU:n siirtohinnoittelufoorumin työskentelyn myötä on mahdollista, että meilläkin joudutaan harkitsemaan APA:aa koskevien säädösten laatimista. Suomessa ennakkotietoa markkinaehtoisesta hinnoittelusta tueksi on haettu verovirastolta. (Karjalainen & Raunio 2006, 217–218, 234; Laaksonen & Anttila 2007, 43.)

2.3.3 Suomen lainsäädäntö

Suomessa siirtohinnoittelua koskevat säädökset sisältyvät lakiin verotusmenettelystä (VML), ja ne noudattelevat OECD:n sekä EU:n käytäntöjä. Lakia uusittiin ja tiukennettiin lakimuutoksella 1041/2006. Uusittu laki on ollut voimassa verovuodesta 2007 lähtien. Muutoksella uudistettiin Suomen lainsäädäntö vastaamaan kansainvälistä nykykäytäntöä, ja sen tavoitteena on taata

riittävän täsmällinen ja kattava sääntely. VML 31. §:ssä olevat muutokset koskevat markkinaehtoperiaatteen käyttämistä sekä siitä poikkeamisen seurauksena tehtävää tulonoikaisua. Markkinaehtoperiaate oli jo aikaisemminkin VML 31. §:ssä, mutta se koski vain Suomen rajat ylittäviä etuyhteystilanteita. Tiu-kennetun lain myötä markkinaehdon soveltamisala laajeni, ja se koskee nyt myös kotimaisia etuyhteystoimia. (Karjalainen & Raunio 2006, 24; Pretax Oy 11.2.2007, 1.)

VML 31. §:n nojalla veroviranomainen voi oikaista yrityksen tulon ylöspäin silloin, kun etuyhteystoimessa on poikettu markkinaehtoperiaatteesta siten, että verotettava tulo on jäänyt pienemmäksi tai tappio on muodostunut suuremmaksi kuin markkinaehto toteutettaessa. Mikäli suomalaisen osapuolen verotettava tulo on kertynyt suuremmaksi kuin markkinaehtoperiaate edellyttäisi, VML 31. § ei mahdollista siirtohinnoitteluoikaisun tekemistä tuloa vähentävästi. Tulon oikaisemiselle pienentävästi ei ole omaa, erillistä säännöstä. Suomi on kuitenkin OECD:n jäsenmaana sekä kansainvälisissä verosopimuksissa sitoutunut myös vähentävän oikaisun tekemiseen. Silloin kyseessä voivat olla peitelty osingon ja veronkierron säännökset. (Karjalainen & Raunio 2006, 25, 239–241; Pretax Oy 11.2.2007, 3.)

Verotusmenettelylakiin lisättiin siirtohinnoitteludokumentointia koskevat pykälät; 14 a–14 c. Niissä mainitaan dokumentointivelvollisuudesta, dokumentoinnin sisällöstä sekä dokumentoinnin esittämisestä ja täydentämisestä. VML 32. §:ään lisättiin veronkorotusmomentti koskien dokumentointivelvoitteiden laiminlyöntiä. (Pretax Oy 11.2.2007, 1.)

2.4 OECD:n siirtohinnoittelumenetelmät

Konserniyhtiöt voivat osoittaa markkinaehtoperiaatteen toteutuneen käyttämällä keskinäisissä liiketoimissaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa mainittuja hinnoittelumenetelmiä. OECD:n siirtohinnoittelumenetelmiä käytetään myös Suomessa markkinaehtoisuuden osoittamiseksi. (Karjalainen & Raunio 2006, 65; Raunio 2008, 54.) Siirtohinnoittelumenetelmiä ovat perinteiset ja uudet ns. voittopohjaiset menetelmät. Perinteisiin menetelmiin kuuluvat markkinahintavertailumenetelmä (comparable uncontrolled price method, CUP), jälleenmyyntihintamenetelmä (resale price method, RPM) ja kustannusvoittolisäme-

netelmä (cost plus method, CP). Voittopohjaisia menetelmiä ovat liiketoimintomarginaalimenetelmä (transactional net margin method, TNMM) ja voitonjakamismenetelmä (profit split method). (Karjalainen & Raunio 2006, 65–66.)

OECD suosittelee ensisijaisina perinteisiä menetelmiä voittopohjaisiin nähden. Voittopohjaisia menetelmiä tulisi käyttää vain silloin, kun perinteiset eivät sovellu käytettäväksi etuyhteystoimessa. (Raunio 2008, 54.) OECD on saanut palautetta siitä, että sen ohjeissa menetelmien käyttöä tarkastellaan liian teoreettisesti. Käytännössä on kuitenkin tilanteita, jolloin menetelmiä ei pysty suoraan soveltamaan. Vaikeudet liittyvät erityisesti yksityiskohtaisten vertailutietojen saamiseen ulkopuolisista liiketoimista. OECD mainitsee kuitenkin ohjeissaan, että yrityksillä on vapaus käyttää muitakin kuin sen menetelmiä, jos niillä päästään markkinaehtoiseen lopputulokseen. On myös esitetty, että uudet menetelmät tulisi nostaa perinteisten rinnalle. Lisäksi vaikeissa tapauksissa tulisi sallia eri menetelmien samanaikainen käyttö. (Karjalainen & Raunio 2006, 91, 93, 96; OECD 1997, 1. luku: 25.)

Siirtohinnoittelumenetelmiä tarkastellaan periaatteessa tuloslaskelman eri tasoilla (Karjalainen & Raunio 2006, 89). Taulukossa 1 esitetään OECD:n siirtohintamenetelmät, kumman etuyhteysosapuolen näkökulmasta ja millä tuloslaskelman tasolla hinnoittelun markkinaehtoisuutta tarkastellaan.

Taulukko 1. Siirtohinnoittelumenetelmien vertailu (mukaillen: Karjalainen & Raunio 2006, 89)

<i>Tuloslaskelman taso</i>	<i>Siirtohinnoittelumenetelmä</i>	<i>Näkökulma</i>
Liikevaihto	Markkinahintavertailu, CUP	Ostajan tai myyjän
Myyntikate	Jälleenmyyntihinta	Ostajan
Myyntikate	Kustannusvoittolisä	Myyjän
Liikevoitto	Liiketoimintomarginaali, TNMM	Ostajan tai myyjän
Liikevoitto	Voitonjakamismenetelmä	Ostajan ja myyjän

2.4.1 Perinteiset menetelmät

Markkinahintavertailumenetelmä vertaa etuyhteystoimen hintaa riippumattomien osapuolten vertailukelpoisen liiketoimen hintaan. CUP on aina ensisijainen menetelmä, jos vertailukelpoinen riippumaton liiketoimi on löydettävissä. Koska etuyhteystoimen hintaa verrataan suoraan markkinahintaan, tämän menetelmän avulla markkinaehtoisuus on varmimmin osoitettavissa. Menetelmän soveltuvuuden kannalta oleellisinta on löytää ns. sisäinen CUP, sillä sellaisesta liiketoimesta, jota käydään sekä etuyhteisyriityksen että ulkopuolisen yrityksen kanssa, on riittävästi saatavissa luotettavaa tietoa. Vertailtavien liiketoimien samankaltaisuuden vaatimus on niin suuri, että käytännössä CUP sellaisenaan on vain harvoin mahdollinen menetelmä. Ongelmallisia seikkoja tämän menetelmän kohdalla ovat esimerkiksi pienetkin erot tuotteessa tai palvelussa sekä erot markkinoissa tai hintatasossa. (Karjalainen & Raunio 2006, 67–73; OECD 1997, 2. luku: 3; Raunio 2008, 54.)

Jälleenmyyntihintamenetelmän lähtökohtana on konsernin sisältä ostetun tuotteen myynti edelleen riippumattomalle asiakkaalle. Siirtohintaa saadaan, kun asiakasmyyntihinnasta vähennetään markkinaehtoinen, kohtuullinen myyntikate, jolla jälleenmyyjän on tarkoitus kattaa aiheutuneet kustannukset ja saada toimintaansa nähden kohtuullinen voitto. Jälleenmyyjän kate on yleensä tietty prosenttiosuus myynnistä. Myyntikatteen määrä voi olla sama, jonka jälleenmyyjä saisi ostaessaan tuotteen riippumattomalta myyjältä ja myydessään sen edelleen ulkoiselle asiakkaalle. Mikäli tällaisen ns. sisäisen verrokin käyttäminen ei ole mahdollista, kate voidaan määritellä riippumattoman yrityksen jälleenmyynnistä ansaitsemastaan katteesta. Yritysten myyntikatetiedot eivät välttämättä ole julkisia, joten tämänkaltaista tietoa on vaikea saada. Lisäksi vertailu katteen tasolla edellyttää, että yritykset laskevat myyntikatteensa samankaltaisesti. (Karjalainen & Raunio 2006, 73, 76; Raunio 2008, 55.)

Jälleenmyyntihintamenetelmän kohdalla vertailukelpoisuuden vaatimus ei ole yhtä suuri kuin CUP:n kohdalla, mutta erityisesti huomioon pitää ottaa toimintojen, varojen ja riskien vertailukelpoisuus, koska niiden oletetaan heijastuvan katetasoon. Merkitystä on myös sopimusehdoilla, taloudellisilla olosuhteilla sekä valituilla strategioilla. Jälleenmyyntihintamenetelmä on OECD:n mukaan

sopivin markkinointitoiminnassa. Tuotemyynnin kohdalla menetelmän sopivuus ei ole yhtä selvä, mikäli jälleenmyyjä esimerkiksi muokkaa tuotteita, tekee muita tuotteen arvoa nostavia toimenpiteitä tai ostojen ja myyntien väliset ajat ovat pitkiä. (Karjalainen & Raunio 2006, 74–75; OECD 1997, 2. luku: 4–5; Raunio 2008, 55.)

Kustannusvoittolisämenetelmää käytetään yleensä konsernin sisäisten hallinto- ja tuotekehityspalvelujen, pitkäaikaisten yhteisten hankintojen, puolivalmiiden tuotteiden ja sopimusvalmistustoiminnan siirtohinnoittelussa. Lähtökohtana ovat toteutuneet, todelliset kustannukset, jotka aiheutuvat tavaran tai palvelun tuottamisesta. Siirtohintaa saadaan, kun kustannuksiin lisätään kohtuullinen, markkinaehtoinen voittolisä eli kate. Jos kustannukset perustuvat budjettiin, on tyypillistä, että palvelukorvauksia oikaistaan vastaamaan toteutuneita kustannuksia. (Karjalainen & Raunio 2006, 77–78; OECD 1997, 2. luku: 10; Raunio 2008, 56.)

Vertailukohteena käytetään ensisijaisesti sisäistä verrokkia, mutta jos sellaista ei ole, markkinaehtoinen kate pitäisi selvittää ulkopuolisten riippumattomien yritysten vertailutietojen avulla. Oleellista on kiinnittää huomiota yritysten kustannusrakenteen vertailtavuuteen ja mahdollisiin eroihin toimintojen määrässä tai luonteessa, sillä ne heijastuvat yleensä kustannusrakenteessa. Tuotteen tai palvelun vertailukelpoisuus on kohtuullisen joustava, eikä se ole kaikkein merkittävintä tämän menetelmän kohdalla. Vertailussa pyritään kuitenkin ottamaan huomioon tuotteen tai palvelun samankaltaisuus, koska niiden erot heikentävät myös toimintojen vertailukelpoisuutta. Vertailukelpoisuuden vaatimus liittyy samoihin tekijöihin kuin jälleenmyyntihintamenetelmässä. (Karjalainen & Raunio 2006, 78–79; Raunio 2008, 56.)

Ernst & Youngin vuonna 2007–2008 tekemän maailmanlaajuisen tutkimuksen mukaan 32 % emoyhtiöistä hinnoitteli sisäisen tavarakaupan käyttämällä markkinahintavertailumenetelmää. Emoyhtiöistä 17 % käytti jälleenmyyntihintamenetelmää ja 29 % kustannusvoittolisämenetelmää. Konsernin palvelut hinnoiteltiin siten, että 19 % emoyhtiöistä käytti CUP:a, ja peräti 60 % vastan-neista emoyhtiöistä käytti kustannusvoittolisämenetelmää. (Ernst & Young 2007, 17.)

2.4.2 Uudet, voittopohjaiset menetelmät

Yleisimmin liiketoiminettomarginaalimenetelmää käytetään kuten jälleenmyyntihintamenetelmää tai kustannusvoittolisämenetelmää. Erona on se, että TNMM:ssä vertailu tehdään liikevoiton tasolla. Nettoliikevoittoa tutkitaan suhteessa liikevaihtoon. Siirtohintaa saadaan, kun jälleenmyyntihinnasta vähennetään määrä, jolla myyntiyhtiön tulee kattaa myynnin kustannukset ja tehdä toimintaansa nähden kohtuullinen, markkinaehtoinen liikevoitto. Ensisijaista on aina sisäisen verrokin käyttäminen mahdollisuuksien mukaan, ja vertailukelpoisuuden vaatimukset ovat periaatteessa samoja kuin perinteisiä menetelmiä käytettäessä. TNMM voi olla käyttökelpoinen silloin, kun jälleenmyyntihintamenetelmää ei voida käyttää vertailukohteiden ja konsernin myyntiyhtiön toimintoissa olevien erojen vuoksi. Ajatellaan, etteivät toiminnalliset erot vaikuta niin oleellisesti liikevoiton kuin myyntikatteen tasoon. TNMM:ää käytettäessä ja tarkastelun tapahtuessa liikevoiton tasolla hinnat täytyy määrittää arvioidun myynnin ja arvioitujen kustannusten perusteella. Jotta tavoiteliiikevoitto saavutetaan, siirtohintoja joudutaan usein oikaisemaan viimeistään tilikauden lopussa. (Karjalainen & Raunio 2006, 81–82; OECD 1997, 3. luku: 8–9; Raunio 2008, 57.)

Olellainen merkitys TNMM:ää käytettäessä on riskien jakautuminen liiketoimen osapuolten kesken sekä riskien mahdollinen konkretisoituminen, sillä niillä on vaikutusta tulokseen. Mikäli vertailussa joudutaan turvautumaan ulkoiseen verrokkiin, ongelmaksi muodostuu ulkopuolisten yritysten riskiprofiilin määrittäminen, koska tarpeeksi yksityiskohtaista tietoa on mahdotonta saada. Eräs menetelmän heikkous on se, että yhtiön erityisen alhainen tai korkea tuotto voi johtua muustakin kuin markkinaehtoisuudesta poikkeavasta hinnoittelusta. Menetelmä sopii siirtohinnan asettamiseen heikommin kuin jälleenmyyntihintamenetelmä, koska tulostaso on tiedossa vasta lähellä tilikauden päättymistä. (Karjalainen & Raunio 2006, 83–84, 95.)

Voitonjakamismenetelmä soveltuu tilanteisiin, joissa etuyhteisyrietykset harjoittavat liiketoimintaa yhdessä, eikä sitä voida tarkastella osapuolten kannalta erikseen. Tällainen tilanne voisi olla esimerkiksi yhteinen asiakkaalle myytävä konsultointiprojekti, jonka toteuttamiseen osallistuu useampi konserniyhtiö.

Tarkoitus on, että kertynyt voitto jaetaan osapuolten kesken samalla markkinaehtoisella tavalla kuin riippumattomat osapuolet tekisivät. Näin ollen vertailtavuus liittyy lähinnä siihen, millä tavalla riippumattomat osapuolet sopisivat voiton jakamisesta vertailukelpoisissa olosuhteissa. Voitonjakamismenetelmä edellyttää kuitenkin tarkan toimintoarvioinnin tekemistä etuyhteystoimen osapuolista, jotta selvitetään yhtiöille kuuluva osuus voitosta. (Karjalainen & Raunio 2006, 86–88; OECD 1997, 3. luku: 2–3.)

Voitonjakamismenetelmässä voidaan jakaa yhdistetty- tai jäännösvoitto. Yhdistetty voitto jaetaan usein toimintojen arvon keskinäisen suhteen perusteella. Jäännösvoitto jaetaan siten, että ensin osapuolten rutiinotoimille erotetaan rutiinituotto, ja sen jälkeen jäännösvoitto jaetaan osapuolten kesken esimerkiksi käytettyjen työtuntien suhteessa. Tämän menetelmän heikkous voi olla vaikeus saada tietoja ulkomaiselta konserniyhtiöltä. Verohallinnon mielestä tietojen luotettavuuden tarkistaminen on haasteellisempaa kuin muiden menetelmien kohdalla. (Karjalainen & Raunio 2006, 87–89.)

Edellä mainitun Ernst & Youngin tutkimuksen mukaan emoyhtiöistä 11 % hinnoitteli tavarakaupan liiketoimintomarginaalimenetelmällä ja neljä prosenttia käyttämällä voitonjakamismenetelmää. Konsernin sisäisten palvelujen hinnoittelussa yksikään vastanneista emoyhtiöistä ei ollut käyttänyt voittopohjaisia menetelmiä. Muita kuin OECD:n menetelmiä oli käytetty tavarakaupan osalta kuudessa prosentissa tapauksista ja palvelujen kohdalla seitsemässä prosentissa tapauksista. (Ernst & Young 2007, 17.)

Suomessa ja yleisemminkin Euroopassa hyväksytään siirtohinnan, katteen ja liikevoiton liikkuminen vaihtelu- tai kvartiilivälillä. Venäjä on poikkeus. Siellä ollaan sitä mieltä, että hyödykkeellä on vain yksi tarkka arvo tai siellä liikutaan kapeammalla vaihteluvälillä. (Sandelin 27.4.2010.)

3 SIIRTOHINNOITTELUDOKUMENTOINTI

Siirtohinnoitteludokumentointi tarkoittaa verovelvollisen laatimaa kirjallista selvitystä verovuoden aikana tekemistään etuyhteystoimista. Suomen lainsäädännön mukaan maan rajat ylittävät etuyhteystoimet tulee dokumentoida. Ainoastaan kotimaiset etuyhteystoimet on vapautettu dokumentointivelvollisuu-

desta. Periaatteessa pk-yritykset on rajattu veloitteen ulkopuolelle, mutta käytännössä huojennus ei yleensä koske konserniin kuuluvia yhtiöitä, koska tarkastelussa otetaan huomioon koko konsernin yhdistetyt luvut. Dokumentointi on laadittava vuosittain ja veroviranomaisen pyynnöstä on annettava tarvittaessa täydentäviä lisäselvityksiä. Dokumentoinnille ei ole asetettu määrättyä säilytyspaikkaa tai muotoa, vaan oleellista on vaadittavat tiedot ja sisältö. Dokumentointi tai asiakirjat voivat olla suomen-, ruotsin- tai englanninkielisiä. Viranomaisen voi vaatia tulkinnanvaraisten kohtien kääntämistä englanninkielisestä dokumentista kotimaiselle kielelle. (Laaksonen ym. 2007, 3, 7-8, 12; Karjalainen & Raunio 2006, 193–195.)

Siirtohinnoitteludokumentoinnin perusteella veroviranomainen tarkastelee ja arvioi, onko etuyhteystoimi markkinaehtoperiaatteen mukainen. Veroseuraamuksen ehkäisemiseksi pelkkä lain mukainen dokumentointi ei vielä riitä, vaan oleellista on siirtohinnoittelun markkinaehtoisuus. Dokumentointivelvoite voi tietyissä tapauksissa joustaa, mutta markkinaehtoperiaatteesta ei voi poiketa. Markkinaehtoperiaatteen todentaminen perustuu kuitenkin jokaisen liiketoimen tosiseikkoihin ja vallitseviin olosuhteisiin. (Laaksonen ym. 2007, 7–8.) Dokumentoinnin sisältövaatimusta pitäisi aina tarkastella suhteuttamalla se ko. etuyhteystoimen taloudelliseen merkittävyyteen ja miten siirtohinnoittelu vaikuttaa tulonmuodostukseen. Näin menetellen on mahdollista vähentää yrityksen dokumentoinnista aiheutuvaa hallinnollista työtä ja kustannuksia. (Karjalainen & Raunio 2006, 193–194.)

3.1 Dokumentoinnin esittämisvelvollisuus

Suomen lainsäädännön mukaan viimeisimmän päättyneen verovuoden dokumentointi tulee esittää aikaisintaan kuuden kuukauden kuluttua verovuoden tai tilikauden päättymisestä. Dokumentointi esitetään veroviranomaisen kehotuksesta. Käytännössä viranomaisen pyytäneen dokumentointia verotarkastuksella, koska silloin siihen voidaan perehtyä paremmin. Veroviranomaisen ilmoituksen jälkeen yhtiöllä on 60 päivää aikaa dokumentoinnin viimeistelyyn. Kehotuksessa viranomaisen ilmoittaa, minkä verovuosien dokumentointia halutaan tutkia. Määräaikoja voidaan joillakin viikoilla pidentää verovelvollisen perustellusta pyynnöstä. Dokumentointia ei liitetä veroilmoitukseen. Yhtiö, jolla

on dokumentoitavia etuyhteystoimia, täyttää siirtohinnoittelua koskevan verolomakkeen yksilöimällä etuyhteystoimet euromääräisinä. (Laaksonen ym. 2007, 39–40; Laki verotusmenettelystä 1995/1558, 14 c §; Verohallinto 2010.)

Verovelvollisen on täydennettävä dokumentointia tarvittaessa ja esitettävä viranomaisen pyytämiä lisäselvityksiä 90 päivän kuluessa kehotuksesta. Mikäli osoittautuu, ettei dokumentointi ole riittävän kattava, lisäselvityspyynnöllä veroviranomainen voi vaatia esitettäväksi sellaistaakin tietoa, jota alun perin ei ollut velvollisuus esittää. Selvitystä voidaan pyytää muun muassa käytettävissä olevista riippumattomista vertailukohteista, joiden avulla tarkennetaan siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden toteutuminen. Lisäselvitystä voidaan pyytää myös, jos on epäselvää, onko vähäiseltä vaikuttava liiketoimi kuitenkin taloudellisesti merkittävä verovelvolliselle yhtiölle. Lain mukaan ns. vähäisten liiketoimien arvo on enintään 500 000 euroa verovuodessa. (Laaksonen ym. 2007, 16, 40–41; Laki verotusmenettelystä 1995/1558, 14 c §.) Yhtiössä kannattaa arvioida, onko esimerkiksi 200 000 euron etuyhteystoimi sille vähäinen vai taloudellisesti merkittävä ja ottaa se huomioon dokumentoinnissa. Karjalainen ja Raunio (2006, 214) toteavat, että lisäselvitystä voitaneen pyytää mistä tahansa asiasta, jolla verotarkastaja katsoo olevan merkitystä markkinaehtoisuuden selvittelyssä.

Outotec Oyj:n veroasiantuntija Hiltunen (27.4.2010) tuo esille, että konsernin globaali siirtohintaj- ja veropolitiikka, paikalliset verotoiminnot, verkottuminen ja avoin tiedonkulku pääkonttorin ja muiden yhtiöiden välillä sekä selvät tehtävänjaot ovat edellytys, että konsernin veroasiat pystytään hoitamaan tehokkaasti. Veroasioiden hoidon saaminen hyvälle tasolle vaatii resursseja ja pitkäjänteistä työtä. On tärkeää, että verotarkastukset keskitetään verotoiminnolle. (Hiltunen 27.4.2010.) Pienehköllä, paikallisella konserniyhtiöllä ei kuitenkaan yleensä ole sellaisia resursseja, että sillä olisi oma veroasiantuntija.

Hiltunen (27.4.2010) jatkaa, että verotarkastusprosessissa kommunikointi ja yhteydenpito verotarkastajien kanssa sekä yrityksen ja konsernin toimintojen suullinen esittely on tärkeää. Kysymyksiä ei saisi päästää kirjalliseen vaiheeseen. Lisäksi asiakirjoja ei saisi jättää luonnosten asteelle, vaan ajantasaisen ja loppuunsaatetun dokumentoinnin antaminen verotarkastajien läpikäytäväksi

on avainasemassa. Hiltunen korostaa, että konsernin veroasioiden hoidon taso heijastelee suoraan sitä, miten menestyksellisesti verotarkastukset viedään läpi yhtiössä sekä millaisia kysymyksiä niissä nousee esille. (Hiltunen 27.4.2010.)

3.2 Veronkorotus

Karjalaisen ja Raunion (2006, 216) mukaan merkittävimmät tulkintakysymykset liittyvät ainakin toistaiseksi enemmän konsernin sisäisten liiketoimien markkinaehtoisuuteen kuin niiden dokumentointiin. Vuonna 2009 Suomen verohallinto antoi veron lisäysehdotuksia, jotka liittyivät 26 siirtohinnoittelutapaukseen. Loppujen lopuksi neljässä tapauksessa jouduttiin maksamaan lisävero yhteensä reilut yhdeksän miljoonaa euroa. Tapaukset liittyivät palvelun menon kohdentamiseen, koron markkinaehtoisuuteen ja tavarakauppaan. Suomen luvut ovat vielä kaukana esimerkiksi Tanskan veronkorotusluvuista. Vuonna 2009 siellä langetettiin lisäveroja yhteensä kahden miljardin euron arvosta. Erot johtunevat siitä, että Tanskan resurssit siirtohinnoitteluasioissa ja tarkastusten tekemisessä ovat Suomea edellä. Suomen trendi veronkorotustapauksissa on kuitenkin kasvava. (Laaksonen 27.4.2010.)

Verotusmenettelylain 32. §:ään lisättiin uusi 4. momentti, jossa säädetään veronkorotuksesta koskien siirtohinnoitteludokumentoinnin laiminlyöntiä. Tämä veronkorotus ei ole riippuvainen siirtohinnoittelun oikeellisuudesta, vaan se voidaan määrätä, vaikka itse hinnoittelu olisikin ollut markkinaehtoista. Yritykselle voidaan määrätä veronkorotus sekä puutteellisesta dokumentoinnista että tulon oikaisun yhteydessä. Näin ollen veronkorotusten yhteismäärä voi nousta korkeaksi. (Karjalainen & Raunio 2006, 215–216; Laaksonen ym. 2007, 42.)

Mikäli verovelvollinen yritys esittää dokumentoinnin tai verottajan vaatiman lisäselvityksen myöhässä, oleellisesti virheellisenä tai puutteellisena, ja sen seurauksena asian selvittäminen vaikeutuu, yritykselle voidaan määrätä maksimissaan 25 000 euron veronkorotus. Veronkorotus voidaan määrätä kunkin laiminlyönnin kohdalta erikseen, jolloin niiden yhteismäärä voi olla yli 25 000 euroa. Koska kyseessä on suhteellisen uusi menettely, verohallinnossa on otettu huomioon, että yrityksissä laaditaan dokumentointi vasta ensimmäisiä

kertoja. Veronkorotusten langettamisessa tulee noudattaa varovaisuutta ja jokainen tapaus pitäisi punnita erikseen. Oleellisena tiedon puuttumisena pidetään tällä hetkellä muun muassa, että yritys on jättänyt kuvaamatta halussaan olevan aineettoman omaisuuden, joka on vaikuttanut siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuteen. Jos yritys laiminlyö dokumentointivelvoitteensa kokonaan, verohallinnossa ei ole syytä noudattaa erityistä varovaisuutta veronkorotuksen määräämisessä. (Laaksonen ym. 2007, 42–43; Laki verotusmenettelystä 1995/1558, 32 §.)

3.3 EU:n menettelysäännöt, EU TPD

Euroopan unionin neuvosto antoi kesäkuussa 2006 päätöslauselman siirtohinnoitteludokumentoinnin menettelysäännöistä EU:ssa. Menettelysäännöillä neuvosto ottaa kantaa siirtohinnoittelun dokumentoinnin yhdenmukaistamiseksi EU-jäsenvaltioissa. Neuvosto pitää tärkeänä, että asiakirjavaatimusten noudattaminen ei aiheuta yrityksille suuria kustannuksia. Se katsoo, että ottamalla käyttöön standardoidut ja osittain keskitetyt asiakirjat, yritykset saisivat suuremman hyödyn sisämarkkinoista. Yhtenäiset asiakirjavaatimukset hyödyttäisivät myös verohallintoja avoimuuden ja johdonmukaisuuden parantuessa. Neuvosto on lisäksi sitä mieltä, että asiakirjoja tulee tarkastella OECD:n ohjeiden valossa. (EU:n neuvoston päätöslauselma 27.6.2006, 1.)

Menettelysääntöjen mukainen siirtohinnoitteludokumentointi on nimeltään EU TPD (EU Transfer Pricing Documentation). Säännöt sisältävät tietoa, millainen dokumentointi on hyväksyttävä koko EU:n alueella. Ne ovat enemmänkin poliittinen kuin lainsäädännöllinen sitoumus, mutta niiden merkitys kasvaa kuitenkin tulevaisuudessa. Hallituksen esityksessä mainitaan, että hyväksyttävä dokumentointi Suomessa voidaan laatia EU:n käytäntöjen mukaisesti. (Karjalainen & Raunio 2006, 44, 185, 193.) Näin pitäisikin voida toimia, koska EU TPD on osittain jopa laajempi kuin Suomen lainsäädännön mukainen dokumentointi. Mikäli monikansallinen yritysryhmittymä päättää ottaa EU TPD:n käyttöön, pitää dokumentointi laatia johdonmukaisesti sen mukaan joka vuosi kaikissa jäsenvaltioiden yhtiöissä. (EU:n neuvoston päätöslauselma 27.6.2006, 5; Karjalainen & Raunio 2006, 189).

Käytännössä kattavat myös EU:n jäsenvaltioissa toimivien yhtiöiden ja EU:n ulkopuolella sijaitsevien osapuolten väliset etuyhteystoimet. EU TPD:n lähestymistavan mukaan konserniyhtiöt ottavat käyttöönsä yhden standardoidun asiakirjapaketin, johon kuuluu kaksi osaa. Ensimmäinen osa on kaikille EU:ssa sijaitseville konsernin jäsenille yhteinen ns. kantatiedosto eli yleinen osa (masterfile). Se sisältää kaikille yhtiöille soveltuvan kuvauksen konsernin liiketoiminnasta ja sen käyttämästä siirtohinnoittelujärjestelmästä. Yleisessä osassa kuvataan konsernin tasolla muun muassa toimintoja ja riskejä sekä ai- neettomien hyödykkeiden omistusta ja maksettuja tai saatuja rojalteja. (EU:n neuvoston päätöslauselma 27.6.2006, 3; Karjalainen & Raunio 2006, 186–187.)

EU TPD:n toinen osa koostuu ns. maakohtaisista asiakirjoista (country files). Kunkin maan näkökulmasta rakennetun maakohtaisen dokumentaation tulisi täydentää kantatiedostoa. Yhtiökohtaisesti kuvataan muun muassa liiketoimintaa, liiketoimintastrategioita, etuyhteystoimia sekä käytettyä siirtohinnoittelumenetelmää. Lisäksi dokumentointiin sisällytetään vertailuanalyysi ja relevantit tiedot käytetyistä sisäisistä tai ulkoisista vertailukohteista. Jos etuyhteystoimen piirissä on useampia eri jäsenvaltioissa toimivia yhtiöitä, konserni voi päättää, kuvataanko liiketoimi maakohtaisissa osioissa vai masterfilessä. Tietyn yhtiön asiakirjapaketti, joka esitetään verotarkastuksessa, sisältää yleisen osan ja kyseistä maata koskevan maakohtaisen osan. (EU:n neuvoston päätöslauselma 27.6.2006, 4, 7; Karjalainen & Raunio 2006, 188.)

3.4 Siirtohinnoittelulakiesitys ja dokumentointi Venäjällä

Siirtohinnoittelun dokumentaation laatimisvelvoitetta ei ole ollut Venäjällä. Vuonna 2005 Venäjällä oli ensimmäinen mittava lakiesitys nykyisten, suhteellisen väljien säännösten uudistamiseksi. Lakiesitys valmistui 2007, mutta se jäi saman vuoden joulukuussa duuman vaalien alle. Uusi esitys julkaistiin lokakuussa 2009, ja se tulee käsittelyyn keväällä 2010. Tavoitena on yritysten tuloksen ohjailun poistaminen tiukentamalla siirtohinnoittelun pelisääntöjä ja ehtoja. Tarkoitus on, että lainsäädäntö astuu osittain voimaan ensi vuonna, mutta aika näyttää, missä muodossa laki hyväksytään ja miten sitä tulkitaan.

Kansainväliset OECD:n ohjeet ja EU:n käytäntösäännöt ovat lainsäädännön lähteitä myös Venäjällä. (Seppänen 16.12.2009.)

Venäjän lakiehdotus pohjautuu periaatteeseen, että osapuolten sopima hinta on markkinahinta verotusmielessä, ellei muuta ole osoitettu. Taloudellisten olosuhteiden vertailtavuuteen kiinnitetään erityistä huomiota lakiesityksessä. Venäjällä käytössä olisivat OECD:n siirtohinnoittelumenetelmät, lisänä jalostetun tuotteen jälleenmyyntihintamenetelmä. Markkinahintavertailumenetelmää tulisi käyttää ensisijaisesti. Siirtohintalainsäädännön valvonnan piiriin kuuluisivat kaikki Venäjän rajat ylittävät liiketoimet lähipiirin kesken sekä kolmansien osapuolten kanssa tehdyt liiketoimet, kun kaupan ovat öljy ja öljytuotteet, metallit, jalometallit ja jalokivet tai kun vastapuoli sijaitsee veroparatiisiksi luokitellussa maassa. (Seppänen 16.12.2009.)

Lakiehdotuksen myötä tulisi laadittavaksi vapaamuotoinen dokumentaatio, silloin kun liiketoimet saman lähipiirin kanssa yhteensä ylittävät 100 miljoonaa ruplaa eli noin 2,3 miljoonaa euroa verovuoden aikana. Summa alenisi 20 miljoonalla vuosittain lopullisen summan ollessa kymmenen miljoonaa ruplaa vuonna 2016. Dokumentoitavat tiedot ovat yhteneväisiä muun Euroopan kanssa. Verovelvollisen on ilmoitettava tiedot viranomaiselle ilman eri pyyntöä edellä mainittujen rajojen ylittyessä. Seuraamus veron maksamatta jättämisestä tai dokumentoinnin laiminlyönnistä olisi 40 %:n lisävero tai vähintään 30 000 ruplaa. Väärästä tiedonannosta seuraisi 5000 ruplan sanktio. Siirtohintasopimuksen noudattamatta jättämisestä aiheutuisi 1,5 miljoonan ruplan sanktio. (Seppänen 16.12.2009.)

Uusi lakiehdotus on herättänyt muun muassa meillä erilaisia kysymyksiä. Miten venäläisiä tietolähteitä voi saada ja millainen on niiden luotettavuus? Tilinpäätöstiedot eivät yleensä ole Venäjällä julkisia, eikä niihin muutoinkaan voi täysin luottaa. Miten esimerkiksi suomalaisen emoyhtiön siirtohinnoitteluperiaatteet soveltuvat Venäjälle? Mikä olisi käytettävä kieli? Miten toimii Venäjän tulli? Suomen tullin vientitilastoissa ja toisaalta Venäjän tullin tuontitilastoissa olevat tiedot poikkeavat säännöllisesti toisistaan. Venäjän finanssiministeriön vero- ja tullitariffiosaston päällikkö on käynyt sekä Kiinassa että Sveitsissä tu-

tustumassa sikäläisiin siirtohinnoittelulainsäädäntöihin. Molemmat maat ovat kuitenkin Venäjän keskuspankin mustalla listalla. (Seppänen 16.12.2009.)

4 DOKUMENTOINNIN SISÄLTÖ SUOMEN LAINSÄÄDÄNNÖN MUKAAN

Suomessa siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältövaatimukseen on vaikuttanut erityisesti EU:n menettelysäännöt. Suomen verohallinto suosittelee paremman yleiskuvan saamiseksi EU TPD:n yleisen osan liittämistä dokumentointiin. Dokumentoinnin rakenne voi poiketa Suomen lainsäädännöstä, jos se tehdään EU TPD:n tai jonkun muun valtion vaatimusten mukaan. Dokumentoinnissa tulee kuitenkin olla VML 14 b §:n edellyttämät tiedot. (Laaksonen ym. 2007, 4, 7, 9.) Joissakin maissa voi olla Suomea tiukemmat dokumentointivaatimukset. Tulkintakysymysten vuoksi suomalaisen emoyhtiön kannattaakin varmistaa dokumentaation riittävyys myös tytäryhtiömaassa. Lisäksi dokumentoinnin yhdenmukaisuus muualla konsernissa laaditun dokumentoinnin kanssa tulisi ottaa huomioon. (Tamminen & Leppänen 2009, 58–59.)

Suomen lain mukaan dokumentointi voidaan laatia kevennetysti, jos verovelvollisen ja toisen osapuolen etuyhteystoimien markkinaehtoinen arvo on enintään 500 000 euroa verovuodessa. Ns. vähäisistä etuyhteystoimista on dokumentoinnissa esitettävä ainoastaan verotusmenettelylain 14 b §:n kolmen ensimmäisen kohdan edellyttämät tiedot. Yleiskuvan perusteella viranomaisen pystyy yleensä arvioimaan, pitäisikö vähäistä etuyhteystoimea tutkia tarkemmin. (Laaksonen ym. 2007, 16.) Lain verotusmenettelystä (1995/1558, 14 b §) mukaan dokumentoinnin sisältö on seuraava:

1. Kuvaus liiketoiminnasta
2. Kuvaus etuyhteyssuhteista
3. Tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista
4. Toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista
5. Vertailuarviointi; käytettävissä oleva tieto vertailukohteista
6. Kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta

4.1 Kuvaus liiketoiminnasta

Liiketoiminnan kuvaus on dokumentoinnin perusta. Sen tarkoituksena on antaa yleisluonteinen selvitys konsernin ja dokumentoivan etuyhteisyriksen liiketoiminnasta ja asemasta markkinoilla. Yleiskuvauksesta tulisi käydä ilmi yrityksen siirtohinnoitteluun vaikuttavat olosuhteet ja asema konsernin liiketoiminnassa. Liiketoiminnan kuvauksen pituudesta ei ole sääntöä. Siinä tulee esittää ainakin konsernin ja verovelvollisen toimiala, tietoa historiasta, niiden tuottamat tuotteet ja palvelut sekä asiakaskunta. Markkinoita ja kilpailutilannetta voidaan selventää. (Karjalainen & Raunio 2006, 197; Laaksonen ym. 2007, 18.) Kaksi viimeksi mainittua ovat Karjalaisen ja Raunion (2006, 197) mukaan erittäin hyödyllisiä tietoja, koska esimerkiksi kilpailuolosuhteilla on vaikutusta hintatasoon ja siten myös yrityksen siirtohinnoitteluun. Dokumentointiin voidaan lisätä tilastotietoa markkinoiden euromääräisestä koosta sekä kuvata markkinoiden kehityssuuntaa, koska sillä on vaikutusta muun muassa yhtiön liiketoimintastrategiaan (Laaksonen ym. 2007, 18).

Liiketoimintaympäristön mahdollisia erityisolosuhteita voidaan selvittää. Eriyisolosuhte voi johtua esimerkiksi hinta- tai korkosäännöstelystä ja valuuttakurssipolitiikasta. Oleellista tietoa ovat siirtohinnoitteluun vaikuttavat liiketoimintastrategiat tai niiden muutokset, joita tulee kuvata huolellisesti. Tässä vaiheessa strategioita kuvataan yleisellä tasolla. (Laaksonen ym. 2007, 18–19.) Karjalaisen ja Raunion (2006, 198) mielestä yksityiskohtainen kuvaus voikin olla vaikeaa, koska yksityiskohtaiset tiedot strategiasta ovat usein vain ylimmän johdon tiedossa, eikä niitä liikesalaisuuden vuoksi julkisteta. Liiketoiminnan kuvaamisessa kannattaa kirjoittaa kaikki oleellinen, jolla on merkitystä nimenomaan yhtiön siirtohinnoitteluun (Karjalainen & Raunio 2006, 198).

4.2 Kuvaus etuyhteyssuhteista

Etuyhteyssuhteiden kuvaamisessa annetaan tiedot ulkomaalaisista konserniyhtiöistä, joilla on ollut liiketoimia verovelvollisen kanssa verovuoden aikana. Annettavia tietoja ovat yhtiön nimi, tunnistetiedot, kotipaikka sekä etuyhteyden peruste. (Laaksonen ym. 2007, 19.) Edellisen tarkoitus on selventää yhtiöiden omistusketjua ja konsernirakennetta, jotka kuvaavat keskinäistä etuyhteyttä. Etuyhteyden perusteiden kuvaamisessa erittäin hyvä ja käyttökelpoinen ha-

vainnollistamiskeino on konsernin organisaatiokaavio tms. Konserniselvitykseen on suositeltavaa lisätä juridisesta rakenteesta poikkeavat toiminnalliset rakenteet, joilla on merkitystä siirtohinnoittelun kannalta. (Karjalainen & Raunio 2006, 199; Laaksonen ym. 2007, 19–20.)

Kaikki etuyhteyssuhteissa sekä konsernin rakenteessa tapahtuneet muutokset verovuonna ja edellisenä vuonna tulisi erityisesti kuvata. Kansainvälisissä konserneissa tapahtuu muutoksia kuitenkin lähes jatkuvasti, joten kaikkien muutosten kuvaaminen ei välttämättä ole mielekäästä. Lisäksi se lisäisi työmäärää sekä dokumentoinnin pituutta. Tässäkin kannattaa muistaa, että muutoksia, jotka vaikuttavat merkittävästi siirtohinnoitteluun, keskitytään kuvaamaan tarkemmin. Sekä tilikauden alussa että lopussa valinnutta organisaation tilannetta kannattaa kuvata. (Karjalainen & Raunio 2006, 199–200; Laaksonen ym. 2007, 19.)

Sellaisetkin konserniyhtiöt, joiden tekemät muut liiketoimet vaikuttavat suoraan tai välillisesti verovelvollisen etuyhteystoimen hinnoitteluun, tulee kuvata (Laaksonen ym. 2007, 19). Tästä esimerkkinä voivat toimia ns. ketjutilanteet. Kyseessä voi olla liiketoimen etuyhteyksyritys A, joka on tehnyt asiakkaan kanssa sopimuksen esimerkiksi koneen toimittamisesta. Suomessa sijaitseva etuyhteyksyritys B toimittaa ruotsalaiselle etuyhteyksyritys C:lle koneen osia. Yhtiö C myy valmiin koneen yhtiö A:lle. Oletetaan, että tässä tapauksessa asiakkaan kanssa tehty sopimus vaikuttaa B:n ja C:n väliseen hinnoitteluun. Yhtiöllä B ei ole suoraa liiketoimintaa A:n kanssa, mutta sen on kuvattava A dokumentoinnissaan. (Karjalainen & Raunio 2006, 198–199.)

4.3 Tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista

Etuyhteystoimista on esitettävä liiketoimen tyyppi, osapuolet, euromääräinen arvo, laskutuksen kulku sekä liiketoimen suhde muihin etuyhteydessä tehtyihin liiketoimiin. Osapuolet on esitetty jo etuyhteyssuhteen kuvauksen yhteydessä. (Laaksonen ym. 2007, 20.) Muun vaikuttaneen liiketoimen koko prosessi ja pääsopimuksen keskeisimmät ehdot tulisi kuvata tässä kohtaa ainakin pääpiirteittäin (Karjalainen & Raunio 2006, 201).

Liiketoimet voidaan yhdistää esimerkiksi silloin, kun toisiinsa läheisesti liittyvien yksittäisten tuotteiden hinnoittelu erikseen ei ole mahdollista tai tarkoituksenmukaista. Tämä edellyttää kuitenkin liiketoimilta samanlaisia sopimusehtoja samojen osapuolten välillä. (Laaksonen ym. 2007, 21.) Karjalaisen ja Rauhion (2006, 201) käsityksen mukaan samanlaiset ehdot tarkoittavat, että toimiin on sovellettu samaa siirtohinnoittelusopimusta. Esimerkiksi jälleenmyyjä ostaa toiselta etuyhteysryitykseltä tuotteita myyntiä varten. Osapuolten välillä voi olla monia tuotteita koskevia liiketapahtumia. Jos erilliset toimet yhdistettäisiin, myyntiyhtiöllä olisi vain yksi tuotteiden ostoa koskeva liiketoimi, joka helpottaisi siirtohinnoittelua huomattavasti. Liiketoimien yhdistely on perusteltava dokumentoinnissa. (Laaksonen ym. 2007, 21.)

Etuyhteystoimen arvo voidaan kuvata esimerkiksi kustannustenjakoa tai laskutuksen virtaa esittävän Excel-taulukon avulla. Dokumentointiin on liitettävä luettelo etuyhteystoimen sopimuksista, ja viranomaiselle on pyydettäessä esitettävä selvitys yksittäisestä sopimuksesta siirtohinnoittelupolitiikan käytön arvioimiseksi. Olennaiset sopimusehdot voidaan esittää tässä kohtaa, mutta ne tulee viimeistään esittää toimintoarvioinnissa. Mikäli yhtiöllä on kustannustenjako sopimuksia tai etuyhteystoimeen vaikuttavia ennakkotietosopimuksia tai toisen osapuolen valtion antama ennakkotieto, ne on myös luetteloitava. (Laaksonen ym. 2007, 20–21.)

4.4 Toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista

Toimintoarviointi vastaa OECD:n ohjeiden toimintoanalyysiä (functional analysis). Se on tärkeä osa dokumentointia vertailutietojen saamiseksi. Toimintoarvioinnin tarkoitus on kuvata osapuolten etuyhteystointa varten suorittamat toiminnot sekä niihin tarvittu omaisuus ja kannetut riskit. Tässä vaiheessa arvioidaan vain etuyhteystoimia, joita on tarkoitus verrata riippumattomien osapuolten välisiin vastaaviin liiketoimiin dokumentoinnin seuraavassa vaiheessa. Toimintoarviointi on ikään kuin työkalu, jonka avulla saadaan tietoa ja selvitetään liiketoimen tosiseikat ja olosuhteet. (Laaksonen ym. 2007, 22.) Tavoitteena on myös osapuolten tyyppittely. Tietojen avulla arvioidaan, millainen tulostaso liiketoimen osapuolille kuuluu. Esimerkiksi täyden riskin valmistusyhti-

ölle kuuluisi luonnollisesti suurempi osa tuotoista kuin pienemmän riskin sopimusvalmistajalle. (Karjalainen & Raunio 2006, 52, 61–62.)

Toimintoarvioinnin tekeminen yksityiskohtaisesti keskittyy pääasiassa dokumentointia laativan yrityksen tarkasteluun. Yleensä toimintoarvioinnin tekeminen ulkomaalaisista vastapuolista voi olla vaikeaa tietojen saatavuuden vuoksi muun muassa, koska tytäryhtiöllä ei ole tarvittavaa kontrollia ulkomaisessa emoyhtiössä. Käytännössä dokumentoiva yritys voi suorittaa arvioinnin tarkasti vain omasta yrityksestään. Hallituksen esityksessä mainitaan, jos dokumentoiva yritys on rutiinitoimintoja suorittava, vastapuolesta edellytetään yleisluonteinen selvitys. (Karjalainen & Raunio 2006, 203–204.) Tämä todennäköisesti siksi, koska ulkopuolisia vertailukohteita etsitään juuri yksinkertaisemmalle osapuolelle. Toimintoarviointi tulisi periaatteessa tehdä molemmista osapuolista, jotta saadaan kokonaiskuva liiketoimesta. Yhtiöiden tyypittely, kuten myös vertailukohteiden etsintä voidaan tehdä vasta sitten, kun kaikkien osapuolien toiminnoista on riittävästi tietoa. (Laaksonen ym. 2007, 28.)

Toimintojen kuvauksessa voidaan keskittyä liiketoimien arvoon vaikuttaviin taloudellisesti olennaisiin toimintoihin, joista tulee antaa tarkasti eriteltyä tietoa. Kirjallinen selostus tuo paremmin esille taloudellisen merkityksen ja on siksi suositeltavampi kuin taulukkomuoto tai listaus. Yrityksen liiketoiminta voi muodostua lukuisista toiminnoista, ja olisikin tärkeää selvittää eri toimintojen merkittävyys toimialalla. Valmistustoimintaa harjoittavan yhtiön tärkeimpiä toimintoja ovat esimerkiksi tuotekehitys, tuotannosuunnittelu, valmistus ja laaduntarkkailu. Vähemmän merkittäviä toimintoja voivat olla esimerkiksi pakkaus ja varastointi. (Karjalainen & Raunio 2006, 55–56; Laaksonen ym. 2007, 23.)

4.4.1 Käytetty omaisuus ja osapuolten kantamat riskit

Toimintoarvioinnissa on tunnistettava käytetty omaisuus ja arvioitava, miten sitä on käytetty. Dokumentoinnissa tulisi eritellä osapuolten käyttämä omaisuus taloudellisesti merkittävissä toiminnoissa. Omaisuuden vaikutus tulonmuodotuksessa voidaan selostaa lyhyesti. OECD:n näkemyksen mukaan selostuksessa tulisi ottaa huomioon omaisuuden ikä, markkina-arvo ja sijainti. Erityisesti pitää ottaa huomioon käytetyn aineettoman omaisuuden merkitys tuloa tuottavana tekijänä ja sen vaikutus siirtohinnoitteluun. Valmistustoimintaa har-

joittavan yhtiön tärkeimpiä immateriaalisia omaisuuseriä ovat esimerkiksi patentit, lisenssit, tavaramerkit ja tuotanto-osaaminen. Aineellisia omaisuuseriä ovat muun muassa tuotantolaitokset ja kiinteistöt sekä koneet ja laitteet. (Laaksonen ym. 2007, 23–24, 29.)

Yhtiöiden kantamilla riskeillä on yleisesti ottaen vaikutusta niiden tulonodotuksiin vapailla markkinoilla. Jos yhtiöllä on kannettavanaan paljon riskejä, se odottaa yleensä myös parempaa tuottoa. (Karjalainen & Raunio 2006, 58.) Jos etuyhteystoimiin ja riippumattomiin liiketoimiin liittyvät riskit eroavat oleellisesti toisistaan, ko. liiketoimet eivät ole vertailukelpoisia keskenään. Toimintoarvioinnissa tulee ottaa huomioon kaikkien etuyhteysosapuolten kantamat riskit. (Laaksonen ym. 2007, 25.)

Dokumentoinnissa voidaan keskittyä kuvaamaan olennaiset osapuolten kantamat riskit. Tosiasiassa riskit voivat kuitenkin poiketa esimerkiksi sopimusehdoissa kuvatuista riskeistä. (Laaksonen ym. 2007, 24.) On tärkeää selvittää, miten riskit jakaantuvat osapuolten kesken, kuinka todennäköistä on riskien konkretisoituminen ja millaisia taloudellisia vaikutuksia niillä olisi siirtohinnoitteluun (Karjalainen & Raunio 2006, 60). OECD:n ohjeissa mainitaan, että paras mittari osoittamaan riskien oikeaa kohdentumista on etuyhteystoimen osapuolten käyttäytyminen. Valmistustoimintaa harjoittavan yhtiön kantamia riskejä ovat esimerkiksi kapasiteetti-, laatu-, markkina- ja ympäristöriski sekä tuotevastuu. Riskejä kuvattaessa voi kirjanpitolautakunnan yleisohje toimintakertomuksen laatimisesta olla avuksi. Sen luvussa 2.7 käsitellään riskejä. (Laaksonen ym. 2007, 24–25, 29.)

4.4.2 Testattava osapuoli

Toimintoarvioinnissa saatua tietoa käytetään apuna etuyhteystoimen testattavan osapuolen valinnassa. Markkinaehtoisuutta analysoidaan vain testattavan osapuolen osalta. Siirtohinnoittelussa oletetaan, että toisen osapuolen markkinaehtoperiaatteen mukaisen katteen vähentämisen jälkeen myös toiselle jäävä osuus on markkinaehtoinen. Testattavaksi osapuoleksi valitaan yleensä yksinkertaisempia toimintoja suorittava yhtiö, jolla ei ole arvokasta tai ainutlaatuista omaisuutta. Tällaiselle osapuolelle on tavallisesti helpompi löytää riippumattomia vertailukohteita kuin monimutkaisia toimintoja harjoittavalle yhtiöl-

le. Esimerkiksi ryhmän sisäisissä palveluissa testattava osapuoli on palvelun tarjoaja. Valmistusyhtiön ja myyntiyhtiön kohdalla testattavaksi osapuoleksi valittaisiin todennäköisesti myyntiyhtiö. (Karjalainen & Raunio 2006, 63–64; Laaksonen ym. 2007, 28.)

4.4.3 Muutosten kuvaaminen

Jos liiketoimintaa on järjestetty uudelleen verovuoden aikana, ja sen seurauksena toiminnot, omaisuus, riskit tai tuotot jakautuvat eri tavalla osapuolten kesken, täytyy muutokset kuvata dokumentoinnissa. Muutokset voivat aiheutua liiketoimintaprosessien tehostamisesta, uusista sopimuksista tai aikaisempien sopimusehtojen muuttamisesta. Olennaista tietoa ovat muutokseen vaikuttaneet syyt sekä muutoksen kokonaisvaikutukset toimintaan. Muutostilanteissa toimintoarviointi tulee kuvata ennen ja jälkeen muutoksen. Siten on mahdollista saada selville muutoksen vaikutus osapuolten keskeisiin toimintoihin. (Laaksonen ym. 2007, 25–26.)

Liiketoimintamallin muutos on kyseessä muun muassa seuraavassa tapauksessa. Lähtötilanteessa suomalainen valmistustoimintaa harjoittava emoyhtiö myy tuotantoaan saksalaiselle tytäryhtiölle. Saksalainen yhtiö valmistaa omaa, erillistä tuotetta ja myy sekä emoyhtiön tuotteita että omia tuotteitaan saksalaisille asiakkaille. Saksalaisen yhtiön ollessa tappiollinen Kiinaan perustetaan uusi yhtiö, johon siirretään saksalaisen tytäryhtiön valmistustoiminta. Uudessa tilanteessa saksalainen yhtiö toimii emoyhtiön agenttina. Kiinalainen yhtiö myy valmistamansa tuotteet suomalaiselle emoyhtiölle, joka ryhtyy myymään tuotteet Hollantiin perustettavan varaston kautta saksalaisille asiakkaille. (Sandelin 27.4.2010.)

4.5 Vertailuarviointi

Vertailuarviointi vastaa OECD:n ohjeiden vertailuanalyysiä (comparability analysis). Jotta markkinaehtoperiaatteen toteutuminen voidaan osoittaa, etuyhteystoimen ehtoja on verrattava vertailukelpoisten, riippumattomien liiketoimien ehtoihin. Jos toimintoarviointi ja kaikki muut aikaisemmat dokumentaation kohdat on tehty huolellisesti, vertailuarviointi ulkopuolisiin yrityksiin ja liiketoi-

miin on mahdollista tehdä hyvin edellyttäen, että niistä on löydettävissä riittävästi tietoa. (Laaksonen ym. 2007, 29–30.)

Vertailuarvioinnissa määritellään ensin mahdolliset vertailukohteet. Löydettyjen vertailukohteiden vertailukelpoisuutta etuyhteystoimeen tulee aina pohtia. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan mikään vertailtavien yksiköiden tai liiketoimien välinen ero ei saisi merkittävästi vaikuttaa esimerkiksi käytettävään hintaan tai saatavaan katteeseen ja että kohtuullisen tarkkoja oikaisuja on voitava tehdä erojen vaikutusten poistamiseksi. Vertailukelpoisuuteen vaikuttavia tekijöitä ovat OECD:n ohjeiden mukaan omaisuuden ja palvelujen ominaisuudet, toimintoarviointi, sopimusehdot, taloudelliset olosuhteet ja liiketoimintastrategiat. Verohallinnon ohjeessa mainitaan muun muassa, että vertailukohteiden hakuehtona tulisi olla liikevaihdoltaan testattavan osapuolen kanssa saman kokoluokan yrityksiä. (Laaksonen ym. 2007, 30, 33; OECD 1997, 1. luku: 6, 8, 11–12.)

Vertailukohteita ovat sisäinen ja ulkoinen vertailukohde. Sisäinen vertailukohde on kyseessä silloin, kun yhtiö myy esimerkiksi tuotetta samaan konserniin kuuluvalla yrityksellä ja myös riippumattomalle yritykselle. Ulkopuolisen tahon kanssa käyty kauppa voi toimia sisäisenä vertailukohteena konserniyhtiöiden väliselle tavarakaupalle. Myyntimäärät vaikuttavat kuitenkin vertailtavuuteen. Mikäli etuyhteisyrittäjä myy vain vähän tuotetta ulkopuoliselle osapuolelle ja samaan aikaan tuhansia tuotteita konsernin sisällä, riippumaton liiketoimi ei välttämättä täytä vertailukelpoisuuden ehtoja. Sisäinen vertailukohde on mahdollisuuksien mukaan aina ensisijainen, koska vertailukelpoisuuden arvioimiseksi on yleensä riittävästi tietoa. (Laaksonen ym. 2007, 30–31.) Sisäinen vertailukohde voi olla käyttökelpoisiin tavara- ja palvelukaupassa (Konserniverokeskus 24.3.2010).

Ulkoinen vertailukohde tarkoittaa tilannetta, jossa konsernille ulkopuoliset, keskenään riippumattomat yritykset käyvät kauppaa avoimilla markkinoilla. Dokumentoitu yritys tai sen konsernijäsen eivät liity liiketoimeen. Ulkoisten vertailukohteiden löytäminen voi olla vaikeampaa, koska riippumattomista liiketoimista ei ole yleensä saatavissa julkista tietoa. (Laaksonen ym. 2007, 31.) Ulkoinen vertailukohde voi olla käyttökelpoinen lähinnä lainasopimusten ja ko-

ronmäärittysten yhteydessä sekä raaka-aineen hinnan määrittelyssä (Konserniverokeskus 24.3.2010).

Vertailukohteita tulisi aika ajoin päivittää. Uusia vertailukohteita ei kuitenkaan edellytetä etsittävän vuosittain, jos olosuhteet eivät ole oleellisesti muuttuneet. Yleensä riippumattomista vertailukohteista etsitään tietoa julkisista lähteistä: kaupallisista ja yritysten kehittämistä omista tietokannoista, vuosikertomuksista, tutkimuksista tai viranomaislähteistä. (Laaksonen ym. 2007, 30, 32.) Karjalainen ja Raunio (2007, 207) mainitsevat, että yksi Euroopassa yleisesti käytössä oleva tietokanta on AMADEUS, joka sisältää noin kuuden miljoonan eurooppalaisen yhtiön tuloslaskelma- ja tasetietoja. Vertailukohteita tulee ensin hakea samalta toimialalta sekä testattavan osapuolen kotivaltiota, jossa markkinat ovat samankaltaisia. Suomessa hyväksytään vertailuhaku myös laajemmalla alueella. Suomalainen konserniyhtiö voi tarvittaessa hakea vertailukohteita muualta Skandinaaviasta. Yleiseurooppalainen ja jopa globaali hakualue hyväksytään, jos vertailutiedon luotettavuus siten lisääntyy. (Ernst & Young 2009, 103; Laaksonen ym. 2007, 33.)

Vertailuarvioinnissa esitetään käytettävissä oleva tieto. Dokumentoinnissa tulisi perustella vertailukohteiden valinta ja hylkääminen, vertailukelpoisuuteen vaikuttavat seikat ja sen saavuttamiseksi tehdyt oikaisut. Vertailuhaun tulee olla eettisesti hyväksyttävää, ja tiedon pitää aina olla sellaista, että sen voi antaa kolmannelle osapuolelle. Hallituksen esityksessä ja verohallinnon ohjeessa todetaan, että jos verovelvollinen yritys katsoo, ettei sen etuyhteystoimelle löydy vertailukohteita tai niiden etsiminen on liian suuri taloudellinen kysymys, vertailuarviointi voidaan jättää dokumentoinnista pois. Lisäksi mainitaan, ettei verotarkastuksessa pidä tällaisen puutteen takia määrätä veronkorotusta. Käytäntö on ymmärrettävää ja keventää yritysten hallinnollista taakkaa. Vertailuarviointi on kuitenkin oleellinen osa dokumentointia, ja sen puuttuminen kokonaan voi herättää epäilyä, onko siirtohinnoittelu markkinaehtoista. Hallituksen esityksessä todetaan, että verovelvollisen olisi ainakin perusteltava, miksi vertailukohteita ei ole löytynyt ja esitettävä, mihin muihin taloudellisiin arvioihin markkinaehtoisuus perustuu. (Hallituksen esitys 107/2006; Karjalainen & Raunio 2006, 208–209; Laaksonen ym. 2007, 31–32.)

4.6 Kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta

Dokumentoinnin viimeisessä kohdassa tulee esittää taloudellinen analyysi eli käytetty siirtohinnoittelumenetelmä ja sen soveltaminen. Hallituksen esityksen mukaan mitä tahansa OECD:n ohjeiden menetelmää voidaan käyttää, mutta huomioon pitää ottaa menetelmien soveltamisen hierarkia. Menetelmän valinta pitää perustella. Vertailukohteista saatu tieto vaikuttaa olennaisesti menetelmän valinnassa. Jos liiketoimeen on käytettävissä sisäisiä vertailukohteita, käytettävä menetelmä voi olla markkinahintavertailumenetelmä. Kun taas ulkoisia vertailukohteita käytettäessä, menetelmät ovat yleensä kustannusvoittolisä-, jälleenmyyntihinta- tai liiketoiminettomarginaalimenetelmä. (Karjalainen & Raunio 2006, 211; Laaksonen ym. 2007, 36–37.)

Dokumentoinnissa tulee esittää laskelma, miten markkinaehtoiseen lopputulokseen on päästy. Dokumentoivan yhtiön tuloslaskelma voi olla riittävä, jos tarvittavat tiedot käyvät siitä ilmi. Jos liiketoimeen on esimerkiksi käytetty kustannusvoittolisämenetelmää, testattavan osapuolen kustannukset ja vertailutiedoista johdettu markkinaehtoinen voittolisä on esitettävä. Lisäksi on kuvattava menetelmän vaikutukset esimerkiksi testattavan osapuolen tuloslaskelmalla ja taseella. (Laaksonen ym. 2007, 38.) Karjalainen ja Raunio (2006, 211) toteavat, että markkinaehdon analysoinnissa keskitytään yleensä käytettyyn voittolisään. Hallituksen esityksen pohjalta he ovat päätelleet, että ilman vertailutietoja voittolisän markkinaehtoisuutta on lähes mahdotonta selvittää. Tällaisessa tapauksessa vertailukohteen etsiminen ja kuvaaminen dokumentoinnissa on lähes pakollista. (Karjalainen & Raunio 2006, 211–212.)

Verotarkastaja on sitä mieltä, ettei viiden tai kymmenen prosentin voittolisä ole relevantti yksinään. Merkitystä sen suuruudella on silloin, kun palveluveloitus on merkittävän iso, ja epäillään, että konserniyhtiöt maksavat liikaa. (Laaksonen 27.4.2010.) Peruslähdekohta on, että verotarkastajat hyväksyvät yrityksen siirtohinnoittelumenetelmät, koska yrityksellä pitäisi olla paras tietämys menetelmän sopivuudesta liiketoimeen. Mikäli viranomainen epäilee käytettyä menetelmää eikä hyväksyisi sitä, pitää hänen perustella kantansa. (Karjalainen & Raunio 2006, 213; Laaksonen 27.4.2010.)

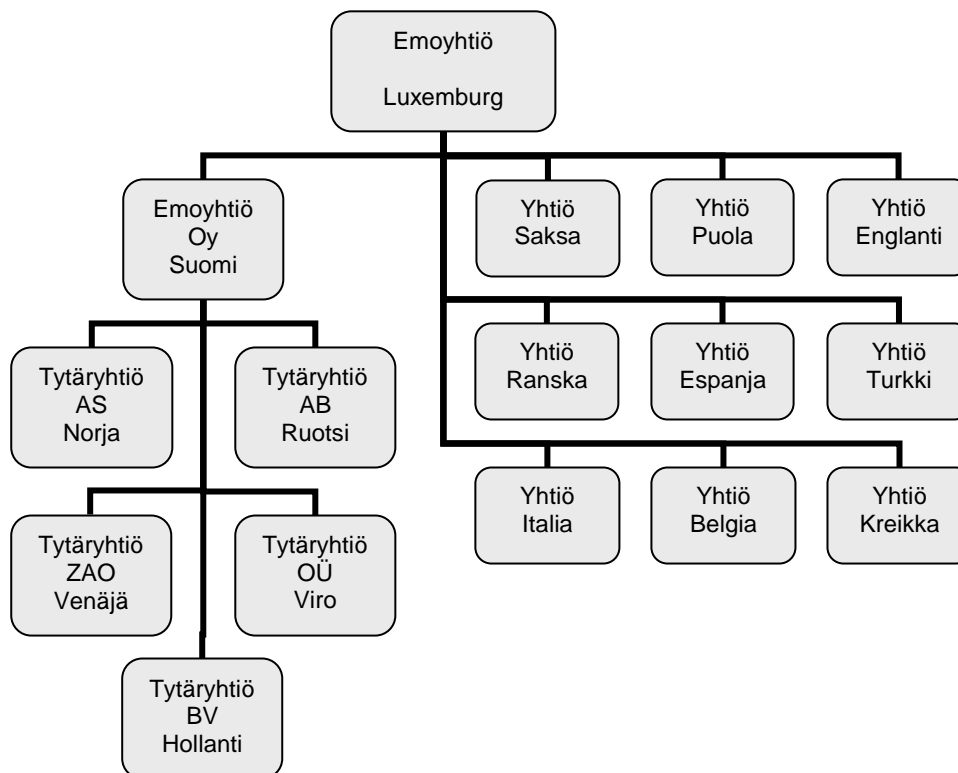
5 TUTKIMUSTEHTÄVÄN TOTEUTUS

Tämä opinnäytetyö tehtiin monikansalliselle, teollista tuotantoa harjoittavalle, Suomessa sijaitsevalle yhtiölle. Suomessa on seitsemän tehdasta. Maailmanlaajuisesti tuotantoa on 35 maassa, ja konserniyhtiöt tuottavat monenlaisia pakkaamiseen tarkoitettuja tuotteita. Työntekijöitä koko konsernissa on yhteensä 16 500. Liikevaihto vuonna 2009 oli noin 2,7 mrd. euroa. (Koponen 15.3.2010.)

Suomessa sijaitsevan toimeksiantajan palveluksessa työskentelee 178 työntekijää. Liikevaihto vuonna 2009 oli yli 41 milj. euroa. (Koponen 15.3.2010.) Jos toimeksiantajaa tarkastellaan yksinään, se on kokoluokaltaan pk-yritys, joka on periaatteessa vapautettu siirtohinnoitteludokumentoinnista. Koska toimeksiantaja omistaa yli puolet eli 100 prosenttia tytäryhtiöistään, kaikkien yhtiöiden luvut yhdistetään, jolloin pk-yrityksen määritelmä ylittyy. Lisäksi sillä on etuyhteystoimia myös muiden eurooppalaisten konserniyhtiöiden kanssa, mitkä sen on dokumentoitava. (Konserniverokeskus 24.3.2010.)

5.1 Toimeksiantajan konserni Euroopan tasolla

Toimeksiantajan emoyhtiö sijaitsee Luxemburgissa. Se on emoyhtiö myös yhdeksälle muulle eurooppalaiselle yritykselle, jotka ovat toimeksiantajan ns. sisaryrityksiä. Suomen yrityksen ja sisaryritysten välillä ei ole omistussuhdetta eikä niin ikään määräysvaltaa. Ne ovat kuitenkin etuyhteydessä keskenään, koska ne kuuluvat yhteisen emoyhtiön välityksellä samaan konserniin. Joissakin maissa, esimerkiksi Saksassa, Ranskassa ja Englannissa, on useampia juridisesti itsenäisiä yhtiöitä. Toimeksiantaja muodostaa alakonsernin yhdessä viiden tytäryhtiönsä kanssa. Suomen, Norjan, Ruotsin, Viron ja Venäjän yhtiöt muodostavat Nordic-alueen. (Koponen 15.3.2010.) Kuvassa 2 havainnollistetaan konsernirakenne Euroopan tasolla.



Kuva 2. Toimeksiantajan konsernirakenne Euroopassa (mukaillen: Koponen 16.3.2010)

5.2 Tuotemyynnin siirtohinnoittelupolitiikasta Euroopassa

Suurin osa toimeksiantajan valmistamista lopputuotteista myydään suoraan ulkoisille asiakkaille. Sen etuyhteystoimet ovat suuremmaksi osaksi keskittyneet Euroopan alueelle. Lopputuotteen osalta konsernin viimeaikaisen siirtohinnoittelupolitiikan mukaan tuotantolaitosten pitäisi mahdollisimman paljon pyrkiä myymään ja toimittamaan tuotteet suoraan asiakkaille ilman, että ne ensin myydään ulkomailla sijaitseville tehtaille. Asiakkaita pitäisi myös laskuttaa suoraan. Näin minimoitaisiin siirtohinnoittelun mukanaan tuomat sisäiset epäkohdat, kuten hallinnollisen tehottomuuden ja vältettäisiin mahdolliset veroriskit ja sakkomaksut. (Koponen 15.3.2010.)

5.3 Tutkimustehtävä

Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää, vastaavatko toimeksiantajan kansainvälisiin etuyhteystoimiin liittyvien asiakirjojen tiedot Suomen lainsäädännön ja veroviranomaisen dokumentoinnin sisältövaatimuksia. Työssä tutkittiin pelkäs-

tään suomalaisen yhtiön dokumentaatiota, joten selvitys tehtiin Suomen lain-säädännön näkökulmasta.

Verottajalla on ollut lain nojalla oikeus vaatia siirtohinnoitteludokumentointia ensimmäisen kerran verovuodelta 2007. Yhtiön tilintarkastajat ovat kyselleet dokumentointia jo jonkin aikaa. Oli tärkeää tutkia toimeksiantajan asiakirjat mahdollisten puutteiden vuoksi, jotta dokumentointi saataisiin vaaditulle tasolle. Tämän työn lopputuloksena dokumentointi ei ole valmis, vaan tarkoitus oli ainoastaan kartoittaa, millaista tietoa asiakirjoista löytyy ja millaista tietoa on vielä kerättävä. Teoriatiedon pohjalta tehtiin toimeksiantajalle dokumentointiohjeistus vaadittavista tiedoista. Mallia voidaan käyttää apuna, kun toimeksiantaja laatii dokumentoinnin myös tulevana vuosina. Työssä ei tutkittu varsinaisesti etuyhteystoimien siirtohinnoittelun oikeellisuutta. Käytettyjä menetelmiä on kuitenkin kuvattu.

Asiakirjojen tutkiminen aloitettiin yrityksessä 15.3.2010, ja tutkimus oli valmis kesään mennessä. Tiedot kartoitettiin vuoden 2009 asiakirjoista. Verovuosien 2007–2008 liiketoimet ovat identtisiä vuoden 2009 kanssa. Tutkimustyön ohjaavana tekijänä oli lain ja verohallinnon dokumentoinnin sisältövaatimus, joten sen mukaan edettiin. Aluksi perehdyttiin teoriassa verohallinnon dokumentointiohjeeseen, jonka pohjalta ja jota apuna käyttäen tutkimus suoritettiin. Tutkimustyö aloitettiin tutustumalla toimeksiantajan dokumentoinnin piiriin kuuluvien liiketoimien sopimuksiin ja niiden liitteisiin. Kaikki sopimuspaperit ovat kansainvälisyyden ja konsernikielen vuoksi englanninkielisiä. Etuyhteystoimia, joihin perehdyttiin, on neljä: konsernin sisäisiin palveluihin liittyviä liiketoimia on kolme, ja yksi liiketoimista koskee tuotemyyntiä. Tarkentavaa tietoa etuyhteystoimista ja sopimuksista saatiin keskustelemalla yhtiön talousjohtajan kanssa. Taulukossa 2 ovat toimeksiantajan dokumentoitavat etuyhteystoimet.

Taulukko 2. Toimeksiantajan dokumentoitavat etuyhteystoimet

<i>Etuyhteystoimi</i>	<i>Etuyhteisyrietykset</i>	<i>Toimittaja/Laskuttaja</i>	<i>Hinnoittelu</i>
1. Tekninen ja tuotekehityspalvelu <i>European Technological Group, ETG</i>	17 yhtiötä Euroopassa	Suomen yhtiö	Kustannustenjakoa Allokointivaimet: pääluku, liikev., omaisuus ----- Kustannusvoittolisä: 8 %

2. Hallintopalvelu <i>Management Fee</i>	24 yhtiötä Euroopassa	Belgian yhtiö	Arvioitu, tuntiperusteinen laskutus: välittömät ja välilliset kust. ----- Kustannusvoittolisä: 8 %
3. Nordic-alueen palvelu <i>Nordic Region Service Agreement</i>	Suomen yhtiö + tytäryhtiöt; Ruotsi Norja Viro Venäjä	Suomen yhtiö	Kustannustenjako: Nordicin kust. x yhtiön netto lv./ Nordicin netto lv. (3 kk) ----- Ei OECD:n menetelmää
4. Tuotemyynti <i>Uniikkituote; itse kehitetty patentti</i>	Suomen yhtiö + yhtiöt; Ruotsi Saksa Italia	Suomen yhtiö	Ostaja-osapuoli määrittelee: sama kuin myytäessä asiakkaille Euroopan markkinoilla ----- Mahdolliset OECD:n menetelmät: Jälleenmyyntihintamenetelmä/ TNMM/ Voitonjakamisen menetelmä

5.3.1 Tekninen ja tuotekehityspalvelu

Konsernin sisäisiä palveluja on tekninen ja tuotekehityspalvelu, ETG. Sopimuksen piirissä on yhteensä 17 etuyhteisyriytystä. Neljän yhtiön omat asiantuntijat matkustavat Euroopan eri tehtaille tarpeen mukaan. Veloitukset perustuvat todellisiin aiheutettuihin kustannuksiin: palkka-, sivu-, matka-, kommunikointi- ja muihin vastaaviin kustannuksiin. Kustannukset kerätään ensin Suomeen, jonka jälkeen toimeksiantaja jakaa ne kaikille tehtaille ja laskuttaa kvarttaaleittain. Kustannukset jaetaan Excel-taulukolla pääkonttorista Brysselistä saatujen allokointitietojen avulla. Jokaisen allokointiavaimen, liikevaihdon, henkilöstömäärän ja omaisuuden, keskinäinen painoarvo kustannusten jakamisessa on 33 %. Kustannusten päälle on aikoinaan sovittu lisättävän kahdeksan prosentin kate eli voittolisä. (Koponen 15.3.2010.)

Kun yhtiö tuottaa palvelua muille samaan konserniin kuuluville yhtiöille, kustannusvoittolisä on sopiva ja usein käytetty OECD:n menetelmä. Yleensä huomioidaan todelliset kustannukset, kuten tutkimuksen kohteessa ETG:ssä. Voittolisä (profit mark-up) lasketaan prosenttiosuutena kustannuksista.

Koko palvelusopimuksen arvo vuonna 2009 ylitti 500 000 euroa. Tutkimuksen edetessä pohdittiin, tarkastellaanko sopimusta yhtenä liiketapahtumana, jolloin

dokumentointiin tulisi sisällyttää kaikki kuusi lain kohtaa. Asia tarkistettiin vielä Konserniverokeskuksesta. Jokaista Suomen ja muun maan yhtiön välistä tointa tarkastellaan erikseen, jolloin ne yksinään alittivat 500 000 euroa. Näin ollen tekniseen ja tuotekehityspalveluun riittäisi kevennetty dokumentointi eli verotusmenettelylain 14 b §:n kolme ensimmäistä kohtaa. Dokumentoinnissa kannattaa kuitenkin muistaa, että verotarkastaja saattaa pyytää lisätietoja, esimerkiksi vertailukohteiden esittämisen.

5.3.2 Hallintopalvelu

Hallintopalvelu, Management Fee on toinen dokumentoitava konsernin sisäinen liiketoimi. Sopimus koskee 24:ää yhtiötä Euroopan alueella. Palvelut ovat esimerkiksi markkinointi-, taloushallinto-, IT- ja HR-palveluja. Euroopan pääkonttori Belgiassa tarjoaa suurimman osan palveluista, ja se myös laskuttaa toimeksiantajaa sekä muita yhtiöitä kvarttaaleittain. Veloitus perustuu tehtyihin työtunteihin ja jokaiselle työntekijälle tai työryhmälle kehitettyyn arvioituun tuntitaksaansa. Palvelusta aiheutuvat välittömät ja välilliset kustannukset otetaan huomioon tuntihinnassa. Suorat, välittömät kustannukset ovat muun muassa palkkoja ja välilliset erilaisia etuyhteystoimeen liittyviä Belgian toimipaikan kustannuksia. Lisäksi tuntitaksa sisältää kahdeksan prosentin katteen eli voittoa lisän. Koska tuntihinta perustuu budjetoituihin kustannuksiin, vuoden lopussa tarkistetaan veloitetujen kustannusten määrä toteutumaan. (Koponen 15.3.2010.)

Belgian yhtiö hallinnoi liiketointia, ja sillä on kaikkien muiden kanssa tehdyt sopimukset. Suomen ja Belgian välisen etuyhteystoimen arvo vuonna 2009 ylitti 500 000 euroa. Liiketoimi edellyttää kaikkien verotusmenettelylain 14 b §:n kohtien mukaisen dokumentoinnin.

5.3.3 Nordic-alueen palvelu

Kolmas tutkittava etuyhteystoimi oli Nordic-alueen palvelusopimus, Nordic Region Service Agreement. Liiketoimen osapuolia ovat suomalainen toimeksiantaja ja sen tytäryhtiöt Ruotsissa, Norjassa, Venäjällä ja Virossa. Nordic-alueen yhtiöt ovat sopineet yhteisestä, kaikkia alueen yhtiöitä hyödyttävästä palvelusta. Suurimman osan palveluista tuottavat toimeksiantaja sekä ruotsa-

lainen tytäryhtiö. Palveluja ovat alakonsernin hallinnointi, IT-systeemien kehittäminen ja projektien hallinta, teknisten asioiden konsultointi, turvallisuuskoordinaatio sekä markkinointi ja mainonta. Suurin osa kustannuksista aiheutuu Suomessa. Ruotsin osuus kustannuksista on n. 30 % Norjan, Venäjän sekä Viron osuuksien ollessa vähäisempiä. Suomen yhtiö hallinnoi liiketoimintaa ja laskee muita yhtiöitä. Kysymyksessä on budjetoitujen kustannusten jako yhtiöiden kesken kolmen kuukauden periodeissa. OECD:n siirtohinnoittelumenetelmää ei sovelleta liiketoiminnassa lainkaan. Jakokaava on seuraava: Nordic-alueen kustannukset x (yhtiön nettoliikevaihto / koko alueen nettoliikevaihto). (Koponen 15.3.2010.)

Liiketoimen kokonaisarvo vuonna 2009 oli yli 500 000 euroa. Tässäkin tapauksessa Suomen ja jokaisen sen tytäryhtiön välistä liiketoimintaa tarkastellaan erikseen, jolloin ne kaikki alittivat 500 000 euroa vuonna 2009. Näin ollen lain mukaan liiketoimiin riittää kevennetty dokumentointi eli VML 14 b §:n kohdat 1–3.

5.3.4 Tuotemyynti

Viimeinen tutkittava ja dokumentoitava liiketoimi liittyy valmiin tuotteen myyntiin konsernin sisällä. Toimeksiantaja valmistaa tuotteet omalla patentilla ja myy niitä konsernin tehtaille Saksaan, Ruotsiin ja Italiaan, jossa ne myydään edelleen asiakkaille paikallisilla markkinoilla. Tuotteita myydään myös Suomen markkinoilla. Tällöin ulosmyyntihinta voisi toimia sisäisenä verrokkina konserniyhtiöiden välisessä kaupassa, mutta ongelmana on muun muassa erilainen hintataso. Lisäksi voimakas kilpailu vaikeuttaa Suomen hintatason soveltamista Keski-Euroopan markkinoilla. (Koponen 15.3.2010.) Nämä asiat olisi tärkeä tuoda esille dokumentoinnissa.

Tämän liiketoimen kohdalla veroasiantuntijalta kysyttiin, mikä olisi sopivin OECD:n siirtohinnoittelumenetelmä. Edellä mainittujen ongelmien vuoksi markkinahintavertailumenetelmä eli CUP joudutaan hylkäämään. Valittava menetelmä pitäisi tutkia toimintoanalyysin ja testattavan osapuolen perusteella. Mikäli ruotsalainen, saksalainen ja italialainen yhtiö katsottaisiin tässä tapauksessa jälleenmyyjäksi tai jakelijaksi, menetelmä voisi olla joko jälleenmyyntihintamenetelmä tai TNMM. Menetelmän valintaan vaikuttaa käytettä-

vissä oleva vertailutieto. Jos toimintoarvioinnin perusteella molempien osapuolten toiminnot, varat ja riskit ovat samanlaisia, valittava menetelmä voisi olla voitonjakamismenetelmä. Menetelmän valintaan ei kuitenkaan ole olemassa yhtä oikeaa sääntöä, vaan se tulisi aina valita tapauskohtaisesti ko. liiketoimeen suhteutettuna. (Raunio 27.5.2010.)

Tuotemyynnin arvo jokaisen etuyhteystoimen osalta ylitti 500 000 euroa vuonna 2009. Näin ollen liiketoimiin on tehtävä koko VML 14 b §:n edellyttämä dokumentointi.

6 TUTKIMUSTULOKSET

Tutkimustulokset esitetään seuraavaksi liiketoimittain. Ne esitellään samassa järjestyksessä kuin taulukossa 2; toimeksiantajan dokumentoitavat etuyhteystoimet.

Yhteenkään tutkittavaan liiketoimeen ei ole erikseen laadittua dokumentointia. Ainoat dokumentit ovat liiketoimiin liittyvät sopimukset sekä niiden liitteet. Teknisestä ja tuotekehityspalvelu -liiketoimen asiakirjoista puuttui kokonaan lain ensimmäisen kohdan yleisen tason kuvaus konsernin ja toimeksiantajan liiketoiminnasta. Etuyhteyssuhteiden kuvauksessa asiakirjoissa on tiedot yritysten nimestä, tunnistetiedoista ja kotipaikasta. Selvitys etuyhteyden perusteesta ja omistussuhteista esimerkiksi organisaatiokaavion avulla puuttui kokonaan. Lain kolmannen kohdan mukaan tulee kuvata etuyhteystoimia. Asiakirjoista löytyivät tiedot liiketoimen tyypistä, euromääräisestä arvosta ja laskutuksesta. Sopimuspaperissa on liiketoimen keskeiset ehdot. Mahdolliset konsernissa tapahtuneet muutokset ja muiden etuyhteystoimien vaikuttavuus tulisi selvittää.

Lain mukaan liiketoimeen riittää ainakin alustavasti kevennetty dokumentointi, jolloin tietojen kerääminen hieman helpottuu. Asiakirjoissa olevat tiedot eivät kuitenkaan ole vielä riittäviä. Dokumentoinnin minimitasovaatimukset eivät täyty. Taulukossa 3, joka toimii myös toimeksiantajan dokumentointiohjeena, on kootusti selvitetty löytyvät ja puuttuvat tiedot.

Taulukko 3. Teknisen ja tuotekehityspalvelun dokumentointi

Tekninen ja tuotekehityspalvelu, ETG		
Kevennetty dokumentointi; VML 14 b §: 1–3 (< 500 000 €/v.)		
	Löytyy	Puuttuu
1. Kuvaus liiketoiminnasta		x
Yleiskuva konsernin liiketoiminnasta		x
Yleiskuva yhtiön liiketoiminnasta		x
Konsernin markkina-alue ja asema markkinoilla		x
Yhtiön markkina-alue ja asema markkinoilla		x
Kilpailutilanne		x
Liiketoimintaympäristön mahdolliset erityisolosuhteet		x
Kuvaus:		
toimialasta		x
historiasta		x
tuotteista ja palveluista		x
asiakaskunnasta		x
Siirtohinnoitteluun vaikuttavat liiketoimintastrategiat		x
2. Kuvaus etuyhteyssuhteista		
Tiedot yrityksistä, joiden kanssa maan rajat ylittäviä etuyhteystoimia:	x	
nimi	x	
tunnistetiedot	x	
kotipaikka	x	
Etuyhteyden peruste ja konsernirakenne		x
organisaatiokaavio		x
Omistussuhteet		x
Poikkeavat toiminnalliset rakenteet		
Muutokset konsernissa tai etuyhteyssuhteissa		
Muut etuyhteyssuhteet, joilla vaikutusta ko. toimen hinnoitteluun		
3. Tiedot tehdyistä etuyhteystoimista		
liiketoimen tyyppi	x	
euromääräinen arvo	x	
laskutus	x	
osapuolet	x	
Luettelo:		
etuyhteystoimen sopimuksista	x	
kustannustenjakosopimus	x	
ennakkotietosopimus		
toisen osapuolen valtion antama ennakkotieto		
Olennaiset sopimusehdot	x	
Suhde muihin etuyhteystoimiin		

Hallintopalvelun dokumentointitilanne on lain kolmen ensimmäisen kohdan osalta samanlainen kuin edellisen liiketoimen. Yleisen tason kuvaus liiketoiminnasta puuttui samoin etuyhteyden peruste. Liiketoimi on kuvattu ja yksilöity, kuten tekninen ja tuotekehityspalvelu. Keskeiset ehdot ovat sopimuksessa. Liiketoimesta puuttui kokonaan toimintoarviointi ja vertailuarviointi. Käytetty

hinnoittelumenetelmä on kuvattu sopimuksessa, mutta laskelma, miten markkinaehtoiseen voittolisään on päästy, puuttui.

Tähän liiketoimeen ei riitä kevennetty dokumentointi. Toimeksiantajalla on vielä paljon tehtävää, jotta dokumentointi täyttäisi kaikilta osiltaan sisältövaateen. Taulukkoon 4 on koottu hallintopalvelu-liiketoimen löytyvät ja puuttuvat tiedot.

Taulukko 4. Hallintopalvelun dokumentointi

Hallintopalvelu, Management Fee		
Dokumentointi; VML 14 b §: 1–6 (> 500 000 €/v.)		
	Löytyy	Puuttuu
1. Kuvaus liiketoiminnasta		x
Yleiskuva konsernin liiketoiminnasta		x
Yleiskuva yhtiön liiketoiminnasta		x
Konsernin markkina-alue ja asema markkinoilla		x
Yhtiön markkina-alue ja asema markkinoilla		x
Kilpailutilanne		x
Liiketoimintaympäristön mahdolliset erityisolosuhteet		x
Kuvaus:		
toimialasta		x
historiasta		x
tuotteista ja palveluista		x
asiakaskunnasta		x
Siirtohinnoitteluun vaikuttavat liiketoimintastrategiat		x
2. Kuvaus etuyhteyssuhteista		
Tiedot yrityksistä, joiden kanssa maan rajat ylittäviä etuyhteystoimia:	x	
nimi	x	
tunnistetiedot	x	
kotipaikka	x	
Etuyhteyden peruste ja konsernirakenne		x
organisaatiokaavio		x
Omistussuhteet		x
Poikkeavat toiminnalliset rakenteet		
Muutokset konsernissa tai etuyhteyssuhteissa		
Muut etuyhteyssuhteet, joilla vaikutusta ko. toimen hinnoitteluun		
3. Tiedot tehdyistä etuyhteystoimista		
liiketoimen tyyppi	x	
euromääräinen arvo	x	
laskutus	x	
osapuolet	x	
Luettelo:		
etuyhteystoimen sopimuksista	x	
kustannustenjakosopimus	x	
Ennakkotietosopimus		
toisen osapuolen valtion antama ennakkotieto		
Olennaiset sopimusehdot	x	
Suhde muihin etuyhteystoimiin		

4. Toimintoarviointi		
Yhtiön suorittamat toiminnot		x
Yhtiön toimintoihin sitoutunut aineellinen/ aineeton omaisuus		x
Yhtiön kantamat riskit		x
Etuyhteyskumppanin suorittamat toiminnot		x
Etuyhteyskumppanin liiketoimeen sitoutunut omaisuus		x
Etuyhteyskumppanin kantamat riskit		x
Osapuolten tyypitys ja testattava osapuoli		x
Muutosten kuvaaminen		
5. Vertailuarviointi		
Käytetyt sisäiset vertailukohteet (ensisijainen)		x
Käytetyt ulkoiset vertailukohteet		x
Hakuehtojen valinta/hylätyt kohteet		x
Selvitys, miksi vertailukohteita ei ole löytynyt		x
6. Kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä		
Selvitys käytetystä OECD:n siirtohinnoittelumenetelmästä	x	
Laskelma markkinaehtoisen siirtohinnoittelun toteutumisesta:		x
yhtiön tuloslaskelma/		x
muu laskelma		x

Nordic-alueen palvelun dokumentoinnin tilanne havaittiin samankaltaiseksi kuin teknisen ja tuotekehityspalvelun. Myös dokumentointiohje tehtiin täysin vastaavaksi. Palvelusopimus on jäänyt luonnokseksi, joten se pitäisi uusia ja joitakin kohtia tarkentaa. Suomen ja Ruotsin sekä Suomen ja Viron välillä ei ole tehty sopimuksia lainkaan. Olemassa olevissa asiakirjoissa oli kuitenkin kuvattu liiketoimen tyyppi, laskutus, euromääräinen arvo, osapuolet ja liiketoimen keskeiset ehdot. Tämänkin palvelun kohdalla dokumentointiin tulee vielä lisätä yleisen tason kuvaus konsernin ja verovelvollisen liiketoiminnasta, etuyhteyden peruste, omistussuhteet sekä mahdolliset muutokset ja poikkeavat toiminnalliset rakenteet. Taulukossa 5 on selvitetty Nordic-alueen palvelun dokumentoinnin tilanne.

Taulukko 5. Nordic-alueen palvelun dokumentointi

Nordic-alueen palvelusopimus		
Kevennetty dokumentointi; VML 14 b §: 1–3 (< 500 000 €/v.)		
	Löytyy	Puuttuu
1. Kuvaus liiketoiminnasta		
Yleiskuva konsernin liiketoiminnasta		x
Yleiskuva yhtiön liiketoiminnasta		x
Konsernin markkina-alue ja asema markkinoilla		x
Yhtiön markkina-alue ja asema markkinoilla		x
Kilpailutilanne		x
Liiketoimintaympäristön mahdolliset erityisolosuhteet		x

Kuvaus:		
toimialasta		x
historiasta		x
tuotteista ja palveluista		x
asiakaskunnasta		x
Siirtohinnoitteluun vaikuttavat liiketoimintastrategiat		x
2. Kuvaus etuyhteysuhteista		
Tiedot yrityksistä, joiden kanssa maan rajat ylittäviä etuyhteystoimia:	x	
nimi	x	
tunnistetiedot		x
kotipaikka	x	
Etuyhteyden peruste ja konsernirakenne		x
organisaatiokaavio		x
Omistussuhteet		x
Poikkeavat toiminnalliset rakenteet		x
Muutokset konsernissa tai etuyhteysuhteissa		x
Muut etuyhteysuhteet, joilla vaikutusta ko. toimen hinnoitteluun		x
3. Tiedot tehdyistä etuyhteystoimista		
liiketoimen tyyppi	x	
euromääräinen arvo	x	
laskutus	x	
osapuolet	x	
Luettelo:		
etuyhteystoimen sopimuksista	x	
kustannustenjakosopimus	x	
Ennakkotietosopimus		
toisen osapuolen valtion antama ennakkotieto		
Olellaiset sopimusehdot	x	
Suhde muihin etuyhteystoimiin		x

Tuotemyynnin dokumentoinnin tilanne oli kaikkein huonoin. Minkäänlaisia sopimuksia tai muitakaan asiakirjoja ei ollut. Ainoastaan laskutuksen kulusta oli tiedot. Myöskään toimintoarviointia ja vertailuarviointia ei ole tehty. Konsulttiyritys on laatinut erillisen dokumentoinnin toimeksiantajan toisesta tuotteesta. Pitäisi selvittää, voisiko sitä esimerkiksi yleisen liiketoiminnan kuvauksen osalta hyödyntää myös tämän tuotteen kohdalla. Muussa tapauksessa dokumentoinnin laatiminen on aloitettava alusta. Tuotemyynnin dokumentointiohje, joka on vastaava kuin hallintopalvelun ohje, esitetään taulukossa 6.

Taulukko 6. Tuotemyynnin dokumentointi

Valmiin tuotteen myynti		
Dokumentointi; VML 14 b §: 1–6 (> 500 000 €/v.)		
	Löytyy	Puuttuu
1. Kuvaus liiketoiminnasta		x

Yleiskuva konsernin liiketoiminnasta		x
Yleiskuva yhtiön liiketoiminnasta		x
Konsernin markkina-alue ja asema markkinoilla		x
Yhtiön markkina-alue ja asema markkinoilla		x
Kilpailutilanne		x
Liiketoimintaympäristön mahdolliset erityisolosuhteet		x
Kuvaus:		
toimialasta		x
historiasta		x
tuotteista ja palveluista		x
asiakaskunnasta		x
Siirtohinnoitteluun vaikuttavat liiketoimintastrategiat		x
2. Kuvaus etuyhteysuhteista		
Tiedot yrityksistä, joiden kanssa maan rajat ylittäviä etuyhteystoimia:		x
nimi		x
tunnistetiedot		x
kotipaikka		x
Etuyhteyden peruste ja konsermirakenne		x
organisaatiokaavio		x
Omistussuhteet		x
Poikkeavat toiminnalliset rakenteet		x
Muutokset konsernissa tai etuyhteysuhteissa		x
Muut etuyhteysuhteet, joilla vaikutusta ko. toimen hinnoitteluun		x
3. Tiedot tehdyistä etuyhteystoimista		
liiketoimen tyyppi		x
euromääräinen arvo		x
laskutus	x	
osapuolet		x
Luettelo:		
etuyhteystoimen sopimuksista		x
kustannustenjakosopimus		x
Ennakkotietosopimus		x
toisen osapuolen valtion antama ennakkotieto		x
Olennaiset sopimusehdot		x
Suhde muihin etuyhteystoimiin		x
4. Toimintoarviointi		
Yhtiön suorittamat toiminnot		x
Yhtiön toimintoihin sitoutunut aineellinen/ aineeton omaisuus		x
Yhtiön kantamat riskit		x
Etuyhteyskumppanin suorittamat toiminnot		x
Etuyhteyskumppanin liiketoimeen sitoutunut omaisuus		x
Etuyhteyskumppanin kantamat riskit		x
Osapuolten tyypitys ja testattava osapuoli		x
Muutosten kuvaaminen		x
5. Vertailuarviointi		
Käytetyt sisäiset vertailukohteet (ensisijainen)		x
Käytetyt ulkoiset vertailukohteet		x
Hakuehtojen valinta/hylätyt kohteet		x
Selvitys, miksi vertailukohteita ei ole löytynyt		x
6. Kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä		
Selvitys käytetystä OECD:n siirtohinnoittelumenetelmästä		x
Laskelma markkinaehtoisen siirtohinnoittelun toteutumisesta:		x
yhtiön tuloslaskelma/		x
muu laskelma		x

7 JOHTOPÄÄTÖKSET

Toimeksiannossa tutkittiin neljän etuyhteystoimen siirtohinnoitteludokumentoinnin tämänhetkistä tilannetta. Toimeksiantajan alussa esittämä olettaus, että dokumenteissa olisi puutteita, osoittautui tutkimustyön edetessä oikeaksi. Yhteenvetona voin todeta, että yhdenkään liiketoimen asiakirjojen sisältö ei täysin täytä nykyisen lainsäädännön vaatimuksia. Yli puolet vaadittavista tiedoista puuttuu vielä. Suurin ongelma on tuotemyynnin dokumenttien puuttuminen. Muiden liiketoimien kohdalla merkittävimpiä puutteita ovat yleisen tason liiketoiminnan kuvaus sekä konsernista että toimeksiantajasta. Lisäksi yli 500 000 euron liiketoimista puuttuu toimintoarviointi, vertailuarviointi sekä laskelma markkinaehtoperiaatteen toteutumisesta. Jos yleinen liiketoiminnan kuvaus tehdään riittävän kattavasti ja yleisluonteisesti, pitäisi sitä voida käyttää sellaisenaan kaikkien tutkittujen etuyhteystoimien dokumentoinnissa. PricewaterhouseCoopers on tehnyt vuonna 2008 toimeksiantajalle dokumentoinnin koskien raaka-aineen sisäistä myyntiä. Tulisikin selvittää, sopisiko tämän dokumentoinnin yleisen tason liiketoiminnan kuvaus pohjaksi myös muille etuyhteystoimille.

Lain mukainen dokumentointi yhdessä yksikössä ei ole vielä riittävä, vaan tilannetta tulisi tarkastella konsernitasolla. Taloudellisten riskien minimoimiseksi ehdotan dokumentoinnin tason kartoittamista ainakin Euroopan yhtiöissä. Koska Euroopan alueen yhtiöt, kolmea poikkeusta lukuun ottamatta, sijaitsevat EU-jäsenvaltioissa, suosittelisin konsernille EU:n käytännesääntöjen mukaista dokumentointia. Tällä mallilla dokumentointi olisi yhteneväinen kaikkien EU-maissa toimivien yhtiöiden kesken edellyttäen, että kaikki laatisivat sen samoja sääntöjä noudattaen. EU TPD on lisäksi suositus kaikille EU:ssa toimiville konserniyhtiöille yhteiseksi malliksi. EU:n ulkopuolisissa maissa, kuten jäsenvaltioissakin, on lisäksi otettava huomioon kansallinen lainsäädäntö ja käytäntö. Joissakin maissa on Suomea tiukemmat vaatimukset. Jos toimeksiantaja laatii dokumentoinnin Suomen mallin mukaan, pitäisi dokumentoinnin riittävyys varmistaa myös muiden osapuolten valtioissa.

Pohdittavaksi jää, miten siirtohinnoitteludokumentointi aiotaan hoitaa. Hoidettaisiinko se integroidusti EU TPD:n mallilla vai jokaisen maan paikallisen käy-

tännön mukaan. Jos EU TPD otettaisiin käyttöön, tulisi lisäksi päättää, kenen vastuulla on tietojen hankinta ja päivitys. Hallinnoisiko Euroopan pääkonttori yleistä osiota ja jokainen yhtiö omassa maassaan maakohtaista osiota?

Dokumentaatiolta ei edellytetä määrättyä muotoa tai säilytyspaikkaa. Yksi kehitettävä asia olisi dokumentoinnin rakentaminen sähköisesti konsernin verkkoon. Sähköinen dokumentointi voisi olla askel kohti paperitonta toimistoa. Dokumentoinnin on ennen kaikkea oltava sellaisessa muodossa, että se on tarvittaessa helposti annettavissa verotarkastajien käyttöön verotarkastusten yhteydessä.

Mielestäni tutkimustyö onnistui ja vastasi tarkoitustaan. Toimeksiantaja sai kaipaamansa tiedon ja selvityksen siirtohinnoitteludokumentoinnille asetetuista vaatimuksista ja yhtiön dokumentoinnin tilasta. Tutkimusta voi pitää pätevänä, koska se tutki juuri sitä, mitä pitikin tutkia eli toimeksiantajan asiakirjoissa olevien tietojen riittävyttä. Tutkimus on myös luotettava, koska taustalla oli selkeä lain ja viranomaisen edellyttämä sisältövaatimus, jonka valossa asiakirjat tutkittiin. Jos toinen henkilö tekisi saman työn, hänen pitäisi päätyä samankaltaiseen lopputulokseen.

Toimeksiantajan kansainvälisten etuyhteysliiketoimien dokumentointi ei ole tämän työn tuloksena vielä läheskään valmis, vaan oma työni oli lähinnä aloitus dokumentoinnin loppuun saattamiseksi. Veroriskien kannalta olisi tärkeää, että työtä jatkettaisiin ja puuttuvat tiedot kerättäisiin. Tutkimustyöni perusteella olen sitä mieltä, että siirtohinnoittelukysymykset vaativat resursseja ja lisäävät hallinnollista työtä konserniyhtiöissä. Sekä siirtohinnoittelu- että dokumentointiprosessia olisi kuitenkin ylläpidettävä. Kerran analysoitu siirtohinnoittelu tai laadittu dokumentointi eivät sovellu täysin samanlaisina vuodesta toiseen, vaan tietoja on päivitettävä muuttuvassa toimintaympäristössä.

Globaali siirtohinnoittelu ympäristö on muuttunut nopeasti viimeisen neljän vuoden aikana. Kansainvälinen toimintaympäristö on monella tavalla haasteellinen yhtiöille. Yhä useammat maat tiukentavat lainsäädäntöjään ja siirtohinnoitteluvaatimuksiaan. Maailmanlaajuinen talouslama on ollut haitallinen monikansallisille yhtiöille myös siirtohinnoittelumielessä. Valtiot ovat pyrkineet taantuman ja laman aikana turvaamaan verotulot esimerkiksi lisäämällä yhti-

öiden kansainvälisten etuyhteyskauppojen viranomaisvalvontaa. Monet maat ovat raportoineet kovenevista sanktioista muun muassa puuttuvan dokumentaation vuoksi. (Ernst & Young 2009, 6.)

Suomessa vuonna 2009 Konserniverokeskuksen mielenkiinnon kohteena oli aineeton omaisuus, kuten rojaltit ja lisensointi. Nykyiset tarkastukset ovat kohdistuneet lisäksi konsernin sisäisiin palveluihin, tavarakauppaan, sisäisiin rahoitustoimiin, kuten lainoihin sekä kustannustenjakojärjestelyihin. Verotarkastuksissa on keskitytty toistaiseksi teknologia-, kone- ja metsäteollisuuden aloihin. Painopiste on ollut myös etuyhteystoimissa, jotka on tehty ruotsalaisten, norjalaisten ja muiden Suomen suurimmissa kauppakumppanimaisissa sijaitsevien yhtiöiden kanssa. (Ernst & Young 2009, 102.)

Siirtohinnoitteluun liittyvät epäkohdat havaittiin Suomessa todenteolla vasta 1990-luvun loppupuolella. Verohallinnossa alettiin systemaattisesti hankkia tietoa ja osaamista siirtohinnoittelusta. Nyt yli kymmenen vuotta myöhemmin siirtohinnoitteluasioiden käsittely on osaavampaa, ja tätä kehitystyötä jatketaan edelleen. Veroviranomaisten kansainvälisen yhteistyön ja kokemuksen karttuessa on odotettavissa, että siirtohinnoittelun verotarkastukset lisääntyvät myös Suomessa. Yhtiöiden kannattaakin kiinnittää huomiota dokumentoinnin lisäksi myös markkinaehtoiseen siirtohinnoitteluun, sillä pelkkä lain mukainen dokumentointi ei suojaa ongelmilta. (Laaksonen 27.4.2010.)

Kaiken kokoisten yhtiöiden, joilla on kotimaisia tai maan rajat ylittäviä liiketoimia samaan konserniin kuuluvien jäsentensä kanssa, kannattaa valmistautua verotarkastuksia varten. Voitaneen pitää todennäköisenä, että aikaa myöden verottajan mielenkiinto kohdistuu muihinkin kuin edellä mainittuihin aloihin sekä myös hieman pienempien konserniyhtiöiden siirtohinnoitteludokumentointiin.

LÄHTEET

Ernst & Young 2007. Global Transfer Pricing Trends, Practices and Analyses. Global Transfer Pricing Survey 2007–2008. Saatavissa:

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Precision_under_pressure/\\$FILE/Precision_under_pressure.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Precision_under_pressure/$FILE/Precision_under_pressure.pdf) [viitattu 21.5.2010].

Ernst & Young 2009. Tax authority insights: perspectives, interpretations and regulatory changes. Global transfer pricing survey 2009. Saatavissa:

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2009_Global_transfer_pricing_survey/\\$FILE/Ernst%20&%20Young%202009%20Global%20transfer%20pricing%20survey.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2009_Global_transfer_pricing_survey/$FILE/Ernst%20&%20Young%202009%20Global%20transfer%20pricing%20survey.pdf) [viitattu 1.6.2010].

EU:n komission tiedonanto 14.9.2009 neuvostolle, Euroopan parlamentille ja Euroopan talous ja sosiaalikomitealle (KOM(2009) 472 lopullinen). Saatavissa: [http://eur-](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0472:FIN:FI:PDF)

[lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0472:FIN:FI:PDF](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0472:FIN:FI:PDF) [viitattu 3.3.2010].

EU:n neuvoston päätöslauselma 27.6.2006. Etuyhteydessä keskenään olevien yritysten siirtohinnoitteluasiakirjoja Euroopan unionissa koskevista menettelysäännöistä (2006/C 176/01). Saatavissa: [http://eur-](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2006:176:0001:0007:FI:PDF)

[lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2006:176:0001:0007:FI:PDF](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2006:176:0001:0007:FI:PDF) [viitattu 25.2.2010].

Haapanen, T. 2009. Siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden todentaminen siirtohinnoittelumenetelmillä. Turun kauppakorkeakoulu. Pro gradu -tutkielma.

Saatavissa: <http://info.tse.fi/julkaisut/Thesis2009/9599.pdf> [viitattu 2.6.2010].

Hallituksen esitys 107/2006 eduskunnalle tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi. Saatavissa:

[http://www.eduskunta.fi/triphome/bin/thw/?\\${APPL}=akirjat&\\${BASE}=akirjat&\\${THWIDS}=0.49/1287553789_168281&\\${TRIPPIFE}=PDF.pdf](http://www.eduskunta.fi/triphome/bin/thw/?${APPL}=akirjat&${BASE}=akirjat&${THWIDS}=0.49/1287553789_168281&${TRIPPIFE}=PDF.pdf) [viitattu 5.3.2010].

Hiltunen, K. 27.4.2010. Asiakasnäkökulma – konsernin veroasioiden tehokas hoito. Siirtohinnoittelu verotarkastuksessa -koulutus. KHT-Media Oy.

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

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336. Saatavissa:

<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971336> [viitattu 18.3.2010].

Konserniverokeskus 24.3.2010. Puhelu.

Koponen, S. 15.3.2010. Talousjohtaja, toimeksiantaja. Keskustelu.

Koponen, S. 16.3.2010. Talousjohtaja, toimeksiantaja. Sähköposti tekijälle.

Laaksonen, S. 27.4.2010. Havaintoja verotarkastuksissa esille nousseista siirtohinnoittelukysymyksistä. Siirtohinnoittelu verotarkastuksessa - koulutusmateriaali. KHT-Media Oy.

Laaksonen, S. & Anttila, T. 2007. Uudet siirtohinnoittelun dokumentointia koskevat säännökset. Verotus-lehti nro 1/2007. Kustannus Oy Verotus.

Laaksonen, S., Kemell, A-M. & Koskinen, S. Siirtohinnoittelun dokumentointi, muistio 19.10.2007. Verohallinto. Saatavissa:

<http://www.vero.fi/download.asp?id=5714;216130> [viitattu 18.3.2010].

Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558. Saatavissa:

<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1995/19951558> [viitattu 6.5.2010].

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

OECD 1997. Siirtohinnoitteluperiaatteet monikansallisia yrityksiä ja verohallintoja varten. Helsinki: Edita Oy.

Pretax Oy 2007. Asiakastiedote vuodenvaihteen veromuutoksista. Saatavissa:

<http://www.pretax.net/pdf/Asiakastiedote%2011.2.2007.pdf> [viitattu 19.3.2010].

Raunio, M. 2008. Konsernitukea vai markkinaehtoista hinnoittelua. Verotuslehti nro 1/2008. Kustannus Oy Verotus.

Raunio, M. 27.5.2010. Tax Partner, PwC. Puhelu.

Sandelin, E. 27.4.2010. Liiketoiminnan uudelleen järjestäminen ja siirtohinnoittelun suunnittelu. Siirtohinnoittelu verotarkastuksessa -koulutus. KHT-Media Oy.

Seppänen, V. 16.12.2009. Venäjän uusi siirtohinnoittelulakiesitys, Corporate Compliance ja taloushallinto Venäjällä -seminaariaineisto 15.–16.12.2009. IIR Finland Oy.

Tamminen, A-K. & Leppänen, H-T. 2009. Siirtohinnoittelun tulkintakysymyksiä ja ongelmakohtia. Tilintarkastus-lehti nro 3/2009.

Tomperi, S. 2007. Kehittyvä kirjanpito taito. Helsinki: Edita Prima Oy.

Verohallinto 2010. Selvitys siirtohinnoittelusta -veroilmoituslomake. Saatavissa: <http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=7561;167277> [viitattu 7.7.2010].