

Projektista prosessiksi: siirtohinnoitteludokumentation tehokas hallinta

Anniina Gråsten

Opinnäytetyö
Huhtikuu 2020
Liiketalouden ala
Tradenomi (AMK), liiketalous
Talousjohtaminen, Financial Control -erikoistumispolku

Tekijä Gråsten Anniina	Julkaisun laji Opinnäytetyö, AMK	Päivämäärä Huhtikuu 2020
	Sivumäärä 41	Julkaisun kieli Suomi
		Verkojulkaisulupa myönnetty: x
Työn nimi Projektista prosessiksi: siirtohinnoitteludokumentaation tehokas hallinta		
Tutkinto-ohjelma Liiketalouden tutkinto-ohjelma		
Työn ohjaaja Marja-Liisa Kananen		
Toimeksiantaja X-konserni		
<p>Tiivistelmä</p> <p>Siirtohinnoittelusäännökset ovat Suomessa vielä melko tuore asia, vaikka niin viranomaiset kuin yrityksetkin ovat viime vuosikymmenen aikana kehittyneet sen hallinnassa paljon muun muassa oikeuskäytänteiden suhteen. Vuosikymmenen alussa tutkimus ja yritysten voimavarat keskittyivät lähinnä siihen, kuinka yritys voisi siirtohinnoitteluasioissa päästä alkuun. Valitettavan usein noita voimavaroja ei enää riitä siirtohinnoittelun ja dokumentoinnin ylläpitoon jatkossa niin, että toiminta olisi ennakoivaa, tehokasta ja myös yrityksen sisäistä laskentaa hyödyttävää.</p> <p>Siirtohinnoittelu ja siirtohinnoitteludokumentaatio ovat tutkimusten mukaan monesti liian monimutkaisia kokonaisuuksia yritysten hahmotettaviksi ilman asiantuntijoiden konsultointia. Oli siis aiheellista tutkia, että missä tapauksessa yrityksen on ylipäättään järkevää pyrkiä hoitamaan itsenäisesti siirtohintojensa hallinta.</p> <p>Tutkimuksessa selvitettiin teorian avulla, kuinka yritys voisi mahdollisimman kustannustehokkaalla, mutta riittävän laadukkaalla tavalla organisoida siirtohinnoitteludokumentaatioprosessinsa pitkällä aikavälillä. Tarkoituksena oli löytää keinot siirtyä yksittäisistä projekteista jatkuvaan prosessiin.</p> <p>Oli selvää, että paras suoja veroriskejä vastaan on huomioida siirtohinnoitteluasiat ennakoiden ja valvoa hintojen muodostumista myös reaaliaikaisesti. Kaiken kaikkiaan tutkimuksen tuloksena löytyi monia käytännöllisiä keinoja, joiden avulla yritys voi organisoida optimaalisesti siirtohinnoitteludokumentaatioprosessinsa.</p> <p>Tutkimuksen toteutustavaksi valikoitu toimintatutkimus, sillä tutkimuksessa kehitettiin toimeksiantajan prosessia tutkimuksen kohteeseen liittyen.</p>		
Avainsanat (asiasanat) Siirtohinnoittelu, Siirtohinnoitteludokumentaatio, Prosessien kehittäminen		
Muut tiedot		

Author Gråsten, Anniina	Type of publication Bachelor's Thesis	Date April 2020 Language of publication: Finnish
	Number of pages 41	Permission for web publication: X
Title of publication From project to process: effective management of transfer pricing documentation		
Degree programme Business Administration		
Supervisor Kananen, Marja-Liisa		
Assigned by Company X		
Abstract <p>Regulations of transfer pricing are still a very new matter in Finland, even though authorities as well as companies have made significant progress managing transfer pricing issues during the last decade. In the beginning of the decade, resources for research concentrated mostly on the commencement of the transfer pricing procedures. Unfortunately, companies are not very eager to maintain the created procedures so that the process could be proactive, effective and even useful for internal management purposes.</p> <p>According to studies, many companies are not able to manage their transfer pricing and transfer pricing documentation by themselves without external consultants. That is why it was important to investigate in which case it is reasonable for a company to manage the transfer prices independently.</p> <p>The study tried to find a solution to organize transfer pricing documentation long term in a cost-effective but high-quality way. The target of the study was to find a useful solution to move from one-time projects to a continuous process.</p> <p>It was obvious that the best defence against taxation risks was to pay attention to transfer pricing matters proactively and monitor the accumulation of the prices continually. The results of the study suggested several practical ways for the optimal organization of a company's transfer pricing documentation.</p> <p>The method of the study was action research, because the goal of the study was to improve anonymous an client's process on the subject.</p>		
Keywords/tags (subjects) Transfer pricing, transfer pricing documentation, process improvement		
Miscellaneous		

Sisältö

1	Johdanto	3
2	Tutkimusasetelma	4
2.1	Tutkimusongelma ja tavoite	4
2.2	Tutkimusmenetelmä	5
2.3	Aikaisemmat tutkimukset aiheesta	7
3	Siirtohinnoittelu	8
3.1	Säätely ja valvonta	8
3.2	Siirtohinnoitteluoikaisu ja verotusriskit	10
3.3	Siirtohinnoittelumenetelmät	11
4	Siirtohinnoitteludokumentaatio	13
4.1	Siirtohinnoitteludokumentaation sisältövaatimukset	14
4.2	Siirtohinnan osoittaminen markkinahintaiseksi	17
4.3	Yleisimmät haasteet siirtohinnoitteludokumentaatiota tehdessä	18
5	Prosessien johtaminen	19
5.1	Liiketoimintaprosessit	19
5.2	Liiketoimintaprosessien kehittäminen	20
5.3	Prosessien mallintaminen	21
5.4	Siirtohinnoittelu- ja dokumentaatioprosessit	24
6	Tutkimuksen tulokset	26
6.1	Tutkimuksen toteuttaminen	26
6.2	Kokonaisprosessin mallintaminen ja vertailu tutkimusaineistoon	28
6.3	Siirtohinnoitteludokumentaatioprosessin mallinnus ja vertailu tutkimus aineistoon	32
7	Johtopäätökset ja tunnistetut kehityskohteet	33
8	Pohdinta	34
	Lähteet	37
	Liitteet	40

Kuviot

Kuvio 1. Prosessien kehityspyörä	20
Kuvio 2. Uimaritamalli	22
Kuvio 3. Liiketoimintaprosessit ja siirtohinnoitteludokumentaatio	24
Kuvio 4. Siirtohinnojenhallintaprosessi.....	25
Kuvio 5. Siirtohinnoittelu- ja siirtohinnoitteludokumentaatioprosessin uimaritamalli	28
Kuvio 6. Siirtohinnoittelu- ja siirtohinnoitteludokumentaatioprosessin haasteet uimaritamallina	29
Kuvio 7. Siirtohinnoitteludokumentaatioprosessi	32

Liitteet

Liite 1. Siirtohinnoitteludokumentaatioprosessi tarkemmin.....	40
Liite 2. Ote siirtohinnoitteludokumentaatioprosessin ohjeistuksesta.....	41

1 Johdanto

Miksi on tärkeää, että siirtohinnoitteludokumentaatiosta tehdään prosessi yksittäisten projektien sijaan? Yksinkertaisin syy lienee tähän se, että joka kerta, kun projekti täytyy aloittaa tyhjästä uudelleen, se on huomattavasti kalliimpaa kuin jatkuvan päivitysprosessin ylläpito. (Scholtz & Kohl 2011.)

Siirtohinnoittelu ja sen dokumentointi koskettaa lähes jokaista globaalisti toimivaa konsernia maailmalla. Siirtohinnoitteludokumentointi on lakisääteinen velvoite, joka syö aikaa liiketoiminnan ydintoiminnalta. Siirtohinnoittelun ollessa ennakoivaa, järkevästi suunniteltua ja läpinäkyvää, se voi kuitenkin parhaimmillaan tukea yrityksen liiketoimintaa taloudellisesti ollen yksi osa myös sisäistä raportointia. (Dürr & Göx 2008, 4.)

Koska varsinkin edellä mainituista jälkimmäinen, siirtohinnoitteludokumentaation laadinta, ei ole yritykselle tai sen asiakkaille arvoa tuottavaa toimintaa, se on pystytävä toteuttamaan vuosittain mahdollisimman resurssitehokkaasti. Toisaalta sen epäonnistussa siihen sisältyy valtava taloudellinen riski veroseuraamusten muodossa. Dokumentaatiota tehdessä on siis vain taloudellisesti hävittävää, siksi se on tärkeää tehdä joka kerta huolella ja aikaa tuhlaamatta. (Sholtz & Kohl 2011.)

Siirtohinnoittelua ja siirtohinnoitteludokumentaatiota on tutkittu lukuisissa opinnäytetöissä niin Suomessa kuin muuallakin maailmassa (ks. luku 2.3), mutta dokumentaatioon liittyvän prosessin käytännön toteuttamisesta ei löydy vielä juurikaan tieteellistä materiaalia. Tässä opinnäytetyössä pureudutaan siihen, kuinka siirtohinnoitteludokumentaation vuosittainen päivitysprosessi on mahdollista toteuttaa resurssien suhteen mahdollisimman tehokkaasti.

Opinnäytetyön tarkoitus oli tuoda käytännössä hyötyä toimeksiantajalle. Tutkimuksen tuloksena oli tarkoitus kehittää toimeksiantajalle mahdollisimman vaivaton siirtohinnoitteludokumentaatioprosessi.

2 Tutkimusasetelma

2.1 Tutkimusongelma ja tavoite

Tutkimuksen toimeksiantajana toimii kansainvälisen konsernin Suomessa sijaitseva yhtiö. Tämän takia työssä keskitytään pääasiassa vain Suomessa vallitseviin käytänteisiin.

Tutkimuksen perustana oleva tarve muutokselle alkoi hahmottua jo kesällä 2019 toimeksiantajan edustajan kanssa käydyn keskustelun yhteydessä. Keskustelu käsitteli siirtohinnoittelua yleisesti ja sitä, kuinka toimeksiantaja käytännössä siirtohinnoitteludokumentaatio sillä hetkellä teki. Keskustelussa selvisi, että siirtohinnoitteludokumentaatio koettiin hitaaksi ja työkuormaltaan suureksi velvoitteeksi muun arvoa tuottavan työn ohessa. Toimeksiantaja aloitti alun perin siirtohinnoitteludokumentaation tekemisen ulkoisen konsulttiyrityksen avustuksella, joka arvioi hinnoitteluun liittyviä riskejä ja laati samalla mallin dokumentaation toteuttamiseksi. Koska konsulttiyrityksen alkuperäinen malli alkoi olla jo useamman vuoden vanha, keskustelussa syntyi ajatus siitä, että olisi sopiva aika tutkia keinoja dokumentaatiopohjien uudistamista ja samalla keinoja koko prosessin tehostamiseksi.

Tutkimuksen ennakko-olettamus oli, että vanha dokumentaatiomalli ei olisi toimeksiantajan kannalta kaikista nopein ja helpoin päivittää. Tutkimuksessa oli siis tarkoitus tutkia, että pitikö tämä paikkansa ja millaisin keinoin prosessia voisi kehittää. Tavoitteena oli pienentää yrityksen työkuormaa siirtohinnoitteludokumentaation osalta, jolloin aikaa vapautuisi yritykselle strategisesti tärkeämpiin tehtäviin.

Tutkimustehtäväksi muodostui siis kehittää toimeksiantajalle mahdollisimman vaivaton siirtohinnoitteludokumentaatioprosessi. Tutkimuksen käytännön tuotoksena oli tehtävänä kehittää kirjalliset ohjeet siirtohinnoitteludokumentaatioprosessin toteuttamisesta ja valmistella toimivat dokumentaatiopohjat siirtohinnoittelun tehokkaaseen dokumentointiin. Prosessin tuli myös olla ohjeistettu niin selkeästi, että sitä olisi helppo ymmärtää myös vastuuhenkilöiden muuttuessa.

2.2 Tutkimusmenetelmä

Tähän tutkimukseen valikoitui menetelmäksi toimintatutkimus sen käytännönläheisen toteutustavan takia. Tutkimuksen tekijä toimi tutkimuksessa yrityksen sisällä vuorovaikutuksessa muiden tutkimukseen liittyvien tahojen kanssa. Tutkimuksen tuloksena paranneltu siirtohinnoitteludokumentaatioprosessi oli tavoitteena ottaa jo tutkimuksen aikana käyttöön.

Toimintatutkimus on tutkimusta, joka ei tähtää vain tieteelliseen tutkimustulokseen vaan sen olennainen piirre on toimia käytännössä muutoksen välineenä. Sillä voidaan kyseenalaistaa totutut toimintatavat ja kehittää niitä toimivammiksi. Sitä voidaan siis luonnehtia käytännön hyödyn ja tieteen sekoitukseksi eli käytännön toimia perustellaan tieteen keinoin. (Kananen 2009, 9.)

Useimmat meistä tekevät omalla tavallaan toimintatutkimusta joka päivä, sillä tällainen tutkimus perustuu tavalle havainnoida omaa työtään kriittisesti ja kehittää sitä jatkuvasti eteenpäin. Ulkopuolinen asiantuntija voi myös toimia toimintatutkimuksessa tutkijana, mutta tavanomaisimmin sitä käytetään oman organisaation toiminnan kehittämiseen. Toimintatutkimus onkin oikeastaan yksinkertaisesti jokapäiväisen kehittämisen sanoittamista tutkimuksen muotoon. (McNiff 2013, 23–24.)

Vuorovaikutus on keskeinen elementti toimintatutkimuksessa, sillä tutkija toimii yleensä itse aktiivisessa roolissa tutkimuksen aikana. Usein toimintatutkimuksessa tutkimukseen liittyvät osapuolet osallistuvat aktiivisesti tutkimukseen mukaan, joten tutkimuksen tuloksena mahdollisesti syntyvä muutos realisoituu käytännössä jo tutkimusaikana. (Kuula 2006, 41.)

Toimintatutkimuksen tavoitteena on tutkia, miten tutkimuksen kohde muuttuu ja myös miksi se ei kykene muuttumaan, jos tutkimuksessa ei saavuteta haluttua muutosta. Muutoksen esteiden tunnistaminen varhaisessa vaiheessa auttaa selättämään ne myös käytännön muutostilanteessa. (Mts. 42.)

Toimintatutkimuksen julkaisu kirjallisessa muodossa ja altistaminen suuren yleisön kritiikille auttaa arvioimaan sen luotettavuutta kuten ihan missä tahansa muunkinlaisessa tutkimuksessa. Toisaalta kirjoittaminen auttaa tutkijaa pohtimaan tutkimus-

taan syvällisemmin ja järjestelemään siihen liittyviä ajatuksia selkeämmäksi kokonaisuudeksi. Nykyisin työelämässä kaikki liikkuu jatkuvalla kiireellä eteenpäin, joten usein on vaikeaa ehtiä pysähtyä asioiden ja varsinkin päivittäisten prosessien kehittämisen äärelle. Kehittämistoimenpiteiden sanoittaminen kirjalliseen muotoon pakottaa aivot pysähtymään edes hetkeksi ja auttaa tutkijaa arvioimaan toimiaan. (McNiff 2013, 134–136.)

Kuulan (2006,41) mukaan toimintatutkimuksen oletettu keksijä Lewin jakoi toimintatutkimuksen toteutuksen kolmeen päävaiheeseen: toiminnan suunnitteluun, muutoksen toteuttamiseen sekä seurantaan ja arviointiin. Tutkimuksen vaiheet toistavat itseään eli viimeisen vaiheen jälkeen palattaisiin uudelleen toiminnan suunnitteluun.

Muuramäen (2011, 243) mukaan Cohen & Manion (1995) jakavat toimintatutkimuksen kahdeksan portaiseksi prosessiksi. Se eroaa Lewinin alkuperäisestä mallista, varsinkin muutoksen toteuttamista edeltävien vaiheiden osalta. Tutkimuksen vaiheet ovat

1. ongelman tunnistaminen ja muotoilu
2. vuorovaikutus asiasta kiinnostuneiden tai siihen osallisten kanssa
3. aiemman teoratiedon etsiminen ja tutkiminen
4. tarvittaessa ongelman uudelleen määrittely teorian pohjalta
5. tutkimuksen vaiheiden suunnittelu
6. tutkimuksen arvioinnin ja mittaamisen suunnittelu
7. tutkimuksen toteuttaminen
8. tulosten arviointi ja tulkinta.

Tässä toimintatutkimuksessa tutkimusote on enemmän yksilön toimintaan kuin ryhmään keskittyvä. Tutkimuksessa tarkastellaan tutkittavaa ilmiötä organisaation sisältä päin samalla käytännössä kokeillen prosessin toimivuutta. Tutkimuksen toteutuksesta kerrotaan tarkemmin luvussa kuusi.

2.3 Aikaisemmat tutkimukset aiheesta

Siirtohinnoittelua ja siirtohinnoitteludokumentaatiota on tutkittu aikaisemmin hyvin monilta eri näkökannoilta, kuitenkin noita kahta yhteen nivovaa kokonaisprosessia ei ole juurikaan tutkittu aikaisemmin. Monessa tutkimuksessa aihetta sivutaan eri teemojen näkökulmista. Suurin osa Suomessa tehdystä tutkimuksesta on tehty toimeksiantajayritysten käyttöön, jolloin jokainen tapaus on luonnollisesti yksilöllinen. Lähes kaikki suomalainen tutkimus muodostuu eritasoisista opinnäytetöistä. Koska tämä tutkimus keskittyy nimenomaan suomalaisen lainsäädännön vaatimuksiin, ei ole relevanttia verrata sen antia kansainvälisiin tutkimuksiin.

Opinnäytetöistä yksi mielenkiintoinen esimerkki on Heijarin (2019) pro gradu tutkielma. Hän tutki työssään siirtohinnoitteludokumentaatioprosessia yrityksen ensimmäisen dokumentaation näkökulmasta. Hän nosti esiin siirtohinnoitteluun liittyvän ohjeistuksen monimutkaisuuden ja käytänteiden jatkuvan muuttumisen, mikä luo asioista organisaatiossa vastaavalle henkilölle suuret osaamisvaatimukset.

Tervaskanto (2019) taas pohtii siirtohinnoittelun verotukseen liittyvää riskienhallintaa kandidaatin työssään. Hänen tutkimuksensa nostaa esiin ennakkoinnin ja viranomaisyhteistyön merkityksen siirtohinnoittelukysymyksissä.

Artikkelissaan Tenhunen (2018) käsittelee edellä mainittua ennakkointia oikeusvarmuuteen syventyen. Siirtohinnoittelun ja sen dokumentoinnin tavoitteena on välttyä epäsuotuisilta veroseuraamuksilta, joten on tärkeää pystyä luottamaan tehtyihin hinnoittelupäätöksiin. Tenhunen (2018) nostaa artikkelissaan esille olemassa olevan hinnoittelun tulkinnanvaraisuuden, mikä ei ainakaan helpota yritysten käytännön toimintaa.

Kokonaisuudessaan tämän tutkimuksen aiheesta on kirjoitettu aiemmin suuri määrä mielenkiintoisia tutkimuksia ja artikkeleja. Tämän takia tässä tutkimuksessa halutaan tuoda enemmän esiin käytännön prosessiketjua yrityksen näkökulmasta ja esittää yksi versio siitä, kuinka kokonaisprosessia yrityksissä voisi kehittää.

3 Siirtohinnoittelu

Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan kaikkia transaktioita, joita etuyhteysuhteessa olevien tahojen välillä tapahtuu. Tavallisimmillaan tämä tarkoittaa siis konsernin eri yhtiöiden välistä palvelu- ja tavarakauppaa. Etuyhteys voi syntyä myös muilla tavoilla, kuten yhteisen henkilöomistajan kautta. Etuyhteys tarkoittaa siis sitä, että yritykset eivät ole keskenään riippumattomassa suhteessa, jossa hinnat muodostuisivat luonnollisen kilpailun mukaisesti. (Jaakkola, Laaksonen, Nikula, Palmu, Paronen, Sandelin & Vasenius 2012, 21.)

Etuyhteysuhteeseen perustuvasta markkina-asetelmasta tulee merkittävä silloin, kun puhutaan kansainvälisestä liiketoiminnasta ja siitä, mihin valtioihin yritysten tuloverot maksetaan (mts. 19). Tästä syystä verohallinnot ovat kiinnostuneita lähinnä valtioiden rajat ylittävistä liiketoimista. Asia on valtioiden kassoille todella merkittävä, sillä esimerkiksi Suomen verohallinto arvioi vuonna 2012, että Suomi menettää vuosittain noin 320 miljoonan euron arvosta verotuloja yritysten lainvastaisen siirtohinnoittelun takia. Suomessa onkin kiristetty siirtohinnoittelun valvontaa vuodesta 2012 lähtien. (Kiviranta 2012.)

Sittemmin siirtohinnoittelun valvonta ja säätely ovat kummatkin kehittyneet 2010-luvulla merkittävästi eteenpäin. Siirtohinnoittelun säätelyä ja sen uusimpia muutoksia kuvaillaan tarkemmin seuraavissa alaluvuissa.

3.1 Säätely ja valvonta

Yrityksen näkökulmasta siirtohinnoittelun keskeisiin tavoitteisiin kuuluu ennakoitavuus ja oikeusvarmuus tehtyjen hinnoittelupäätösten suhteen. Oikeusvarmuus tarkoittaa varmuutta siitä, että voidaan ennakoida toimien oikeellisuus lain silmissä. Koska siirtohinnoitteluun liittyvä lainsäädäntö on kuitenkin kansallisesti Suomessa hyvin suppeaa ja tulkinta jopa sekavaksi luonnehdittua, vuorovaikutus viranomaisten kanssa on erittäin hyvä keino pitää rahamääräisesti vaikuttavat riskit aisoissa. Paljon myös auttaa, että yritys pitää hinnoittelunsa ajan tasalla ja analysoi sitä aktiivisesti myös itse. (Tenhunen 2018, 61.)

Siirtohinnoittelun säätely ei ole vanhaa, vaan se muovaantuu jatkuvasti muun muassa oikeusratkaisujen vakiinnuttaessa käytäntöjä. Tästä esimerkkinä Suomen yleisradio uutisoi vuoden 2019 alussa Suomen Verohallinnon hävinneen viime vuosina useita siirtohinnoitteluriitoja oikeudessa yrityksiä vastaan. Esimerkiksi Nokian renkaat oli artikkelin mukaan riitauttanut tapauksensa saaden voitokkaasti 89 miljoonan euron veronpalautuksen valtiolta. Tämä on yhdenlainen osoitus siitä, että suomalainen oikeusjärjestelmä pystyy kohtelemaan kumpaakin osapuolta reilusti ja että käytänteisiin on tulossa selkeyttä jatkuvasti lisää. Mikäli yritys kokee tehneensä kaiken säännösten mukaan, näyttäisi siis olevan mahdollista hakea oikeudenmukaista uutta ratkaisua oikeusteitse. Koska verohallinto linjaa omia päätöksiään korkeimman hallinto-oikeuden menneisiin ratkaisuihin, siirtohinnoittelijan on järkevää perehtyä ennaktoivasti sen uusimpiin linjauksiin. (Sokala 2019.)

Koska siirtohinnoittelu on hyvin kansainvälisesti vaikuttava aihe, myös sen säätely pohjautuu pääosin kansainvälisiin suosituksiin, joista merkittävimpiä vielä tänäkin päivänä ovat OECD:n muutaman vuoden välein päivittämät siirtohinnoittelu- ja siirtohinnoitteludokumentaatio-ohjeet. OECD:n, eli pidemmältä nimeltään Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön, ohjeistuksilla ei ole laillisesti selvää asemaa, mutta niiden tulkintasuositukset on kansainvälisesti hyväksytty ensisijaiseksi standardiksi siirtohinnoittelukysymyksissä. (Jaakkola, Laaksonen, Nikula, Palmu, Paronen, Sandelin & Vasenius 2012, 23.)

Tuoreimpia muutoksia siirtohinnoitteluun toi kansainvälisessä yhteistyössä tehty BEPS-hanke, joka tutki verotuspohjan vankentamista ja voiton siirtojen säätelyä eri maiden välillä. Hankkeen seurauksena dokumentointisuositukset uudistuivat rakenteeltaan kolmiosaisiksi. Uudet suositukset pyrkivät myös ohjaamaan valtioita selvittämään dokumentaatiovaatimuksia lainsäädännössään ja ohjeistuksissaan, jotta yritysten olisi jatkossa helpompi laatia siirtohinnoitteludokumentaationsa. (Savander & Laaksonen 2018.)

Suomessa siirtohinnoittelua säädellään Laissa verotusmenettelystä (1558/1995), jonka pykälät perustuvat vahvasti Euroopan Unionin asettamiin direktiiveihin. Asian kansainvälisyyden vuoksi Suomen lainsäädännössä ei ole paljoa omia säädöksiä siirtohinnoittelusta ja tämän takia Verohallinnon ohjeistuksissa viitataan usein kansainvälisiin lähteisiin. Suomessa Verohallinto on vastuussa siirtohinnoittelun valvonnasta

ja sillä on tätä sekä muita konserniasioita varten erillinen konserniverokeskus pääkaupunkiseudulla. (Savander & Laaksonen 2018.)

Konsulttitoimisto Ernst & Youngin selvityksen (Operationalizing global transfer pricing 2016) mukaan yksi yritysten suurimmista ongelmista siirtohinnoitteluun liittyen on se, että niillä ei ole oikeastaan ollenkaan minkäänlaista strategiaa ja visiota siirtohinnoittelunsa suhteen. Tämä korostuu varsinkin pienehköissä ja nuorissa yhtiöissä, joiden ei ole liiketaloudellisesti kannattavaa panostaa siirtohinnoitteluosaamiseen.

Läpinäkyvyys ja reaaliaikaisuus ovat siirtohinnoittelun tulevaisuuden tärkeimpiä vaatimuksia. Koska valtiot panostavat jatkuvasti enemmän yhteistyöhön siirtohintojen valvonnassa, on hinnoittelustrategian oltava selkeä ja täsmäytettävissä eri valtioissa sijaitsevien konserniyhtiöiden kesken. (Mt.)

3.2 Siirtohinnoitteluoikaisu ja verotusriskit

Siirtohinnoittelun kansainvälisellä säätelyllä ja monikansallisilla verotussopimuksilla pyritään välttämään kaksinkertaista verotusta eli sitä, että yritystä verotettaisiin samasta liiketoimesta useammassa valtiossa (Jaakkola, Laaksonen, Nikula, Palmu, Paronen, Sandelin & Vasenius 2012, 24). Mikäli konserni havaitsee siirtohinnoissaan puutteita jo tilikauden aikana, sen on mahdollista tehdä kirjanpidossaan siirtohintaoikaisu. Sillä tasataan tuloja eri valtioiden välillä eli kirjaus tehdään kummankin etuyhteystahon kirjanpitoon väärin muodostetun hinnoittelun sisältäneellä tilikaudella. (VML 1995/1558, 31§.)

Siirtohintojen markkinaehtoisuuden laiminlyönti voi johtaa huomattaviin veroviranomaisten määräämiin veronkorotuksiin ja siirtohinnoitteluoikaisuun. Tällainen siirtohinnoitteluoikaisu on aina korotus eli tarkastuksissa liian pieneksi havaittuja veroja ei enää lain mukaan voi muuttaa. (Savander & Laaksonen 2018.)

Verottajan kerrotaan vaatineen 2012–2017 välillä noin kolmen miljardin euron edestä veronkorotuksia suomalaisilta yhtiöiltä. Yksittäiset korotukset ovat olleet jopa puoli miljardia euroa, joten siirtohinnoitteluasiat kannattaa ottaa vakavasti. Motivaationa vääränlaiselle siirtohinnoittelulle on tulojen keskittäminen maihin, joissa on käytössä matala tuloverotus. (Sokala 2018.)

Epäselvissä tilanteissa verovelvollisella on mahdollisuus madaltaa riskejään pyytämällä viranomaisilta ennalta kannanottoja sekä niitä luonteeltaan sitovampia sopimuksia siirtohintojensa suhteen. Siirtohinnoittelun ennakkosopimukset voidaan sopia kerralla yhden tai useamman valtiovallan kanssa veroriitojen välttämiseksi. Ne ovat juridisesti varsin sitovia toisin kuin epämuodolliset kannanotot, joita verovelvollinen voi myös viranomaisilta kysyä. (Savander & Laaksonen 2018.)

3.3 Siirtohinnoittelumenetelmät

Kaikki siirtohinnoittelumenetelmät perustuvat markkinaehtoisuuden periaatteelle. Se tarkoittaa, että transaktioiden hinnat tulee muodostaa kuin niiden osapuolet eivät olisi etuyhteydessä toisiinsa vaan riippumattomia osapuolia. (Jaakkola, Laaksonen, Nikula, Palmu, Paronen, Sandelin & Vasenius 2012, 21.)

Siirtohinnoittelumenetelmät voidaan kahteen pääluokkaan: perinteisiin liiketoimintamenetelmiin ja liiketoimivoittomenetelmiin. Näistä viralliset tahot suosittelevat käyttämään ensisijaisesti perinteisiä menetelmiä, mikäli se on mahdollista. Tärkeää ei ole se, mitä menetelmää käyttää, vaan se, että menetelmällä voidaan todentaa liiketoimien markkinaehtoisuus. (Mts. 48.)

Perinteiset menetelmät

Markkinahintavertailumenetelmä on perinteisesti ollut suositeltavin siirtohinnoittelumenetelmä. Tässä menetelmässä hyvin keskeisiä ovat verrokkit eli todelliset liiketoimet, joihin konsernin hintoja voidaan verrata. Nämä verrokkit voivat olla ulkoisia eli vertailtavaan yritykseen nähden aivan riippumattomia tai sisäisiä eli yrityksen ulkoisen tahon kanssa tekemiä liiketoimia. Oheistuksissa sisäiset verrokkit ovat jopa ulkoisia verrokkeja suositeltavimpia, sillä niistä saadaan useimmiten hyvin tarkkaa tietoa tarkasteltavalta yritykseltä. Käytännössä menetelmän soveltaminen on hankalaa, sillä se vaatii, että verrattavien transaktioiden olosuhteet olisivat kokonaisuudessaan hyvin samankaltaiset esimerkiksi riskien ja volyymin suhteen. (Jaakkola, Laaksonen, Nikula, Palmu, Paronen, Sandelin & Vasenius 2012, 48–49.)

Jälleenmyyntihintamenetelmä on sopiva sellaisissa tilanteissa, kun tarkastellaan esimerkiksi myyntiorganisaationa toimivan tytäryhtiön suuntaan tapahtuvaa siirtohinnoittelua. Jälleenmyyntihintamenetelmää käyttäessä arvioidaan, millainen kate on

sopiva suhteessa jälleenmyyntiä harjoittavan tytäryhtiön luomaan lisäarvoon nähdessä. Mikäli voidaan todeta, että arvon lisäys on minimaalista, voidaan siirtohinnoista vähentää tavanomaisen jälleenmyyjälle jäävän katteen osuus. (Jaakkola, Laaksonen, Nikula, Palmu, Paronen, Sandelin & Vasenius 2012, 49.)

Kustannusvoittolisämenetelmä perustuu tuotteen tai palvelun kustannuksiin ja sen päälle lisättyyn markkinaehtoiseen voittolisään. Tätä menetelmää on järkevintä käyttää keskeneräisten tuotteiden ja palvelujen kaupassa. Siirtohinnoista kustannuspohja on määriteltävä tarkoin huomioiden yrityksen kokonaiskustannukset riittävän laajalaisesti. Voittolisä voidaan perustella markkinaehtoiseksi markkinahintavertailumenetelmän tapaan verrokkeja käyttäen. (Jaakkola, Laaksonen, Nikula, Palmu, Paronen, Sandelin & Vasenius 2012, 80.)

Käytännössä perinteisten menetelmien käyttäminen voi olla haastavaa, sillä usein tilanteisiin liittyy konsernin arvontuottoon oleellisesti vaikuttavaa aineetonta pääomaa, joka tulee ottaa huomioon hinnoittelua tehdessä. Tämä vaikeuttaa pätevien verrokkien löytämistä (mts. 74). Esimerkkinä tästä Verohallinto (KHO:2018:173) määräsi rakennusyhtiölle siirtohinnoitteluoikaisun, sillä katsoi yhtiön käyttämät markkinahintavertailumenetelmän ja jälleenmyyntihintamenetelmän jättävän huomiotta edellä mainitut muuttujat. Tässä tapauksessa yhtiö haki onnistuneesti päätökselleen muutosta korkeimmasta hallinto-oikeudesta, mutta on kuitenkin selvää, että hinnoittelumenetelmän valinnassa on oltava tarkkana, jotta vältytään resursseja syövilta riidoilta. Tilanteissa, joissa hinnoittelua vaikeuttaa konsernin monimutkainen arvontuottokehitys ja aineeton pääoma, voittojen jakamiseen perustuvat menetelmät voivat Verohallinnon mukaan tarjota turvallisen tavan hinnoitella transaktiot.

Edellä mainittu korkeimman hallinto-oikeuden päätös KHO:2018:173 oli myös toisella tavalla merkittävä. Siirtohinnoittelun oikeuskäytäntö on 2010-luvulla suosinut suomalaisen aineettomaan omaisuuden merkitystä tulojen allokoinnissa, mutta kyseinen päätös otti merkittävästi siihen kantaa, että tämä ei tee hinnoittelusta aina markkinaehtoista. (Alakare & Karvinen 2018.)

Liiketoimivoittomenetelmät

Liiketoimivoitonnettomenetelmä toimii tilanteissa, joissa ulkoisia verrokkeja on saatavilla ja perinteisiä menetelmiä ei pystytä käyttämään. Menetelmä perustuu sille, että

hinnoittelu todistetaan erilaisten nettotuottoon perustuvien tunnuslukujen avulla tarkoituksenmukaiseksi. (Jaakkola, Laaksonen, Nikula, Palmu, Paronen, Sandelin & Vasenius 2012, 49.) Menetelmä soveltuu erityisesti tavallisten rutiininomaisien sisäisten palvelujen hinnoitteluun. Palvelun ei tule olla yrityksen ydinliiketoiminnan kannalta arvoa merkittävästi lisäävä, jotta se on tällä menetelmällä vertailukelpoinen. (Mts. 83.)

Voitonjakamismenetelmä sopii hyvin monimutkaisiin tilanteisiin, joissa arvioitavien osapuolten liiketoiminta on kiinteässä yhteydessä toisiinsa ja kummallekin osapuolelle on kertynyt merkittävin määrin aineetonta pääomaa kuten osaamista ja brändiarvoa. Menetelmä perustuu voitonjakoon sen perusteella, miten yritysten toiminnot ja riskit jakautuvat toimintoarvioinnin perusteella. (Jaakkola, Laaksonen, Nikula, Palmu, Paronen, Sandelin & Vasenius 2012, 50.)

4 Siirtohinnoitteludokumentaatio

Siirtohinnoitteludokumentaatiolla on tarkoitus avata tarkasti veroviranomaisille periaatteet, joihin yrityksen siirtohinnoittelumenetelmät perustuvat. Dokumentaation tulee osoittaa, että transaktiot pohjautuvat markkinaehtoperiaatteelle. Hyvin laaditulla dokumentaatiolla voidaan estää tarpeeton riski kaksinkertaiseen tuloverotukseen. (Jaakkola, Laaksonen, Nikula, Palmu, Paronen, Sandelin & Vasenius 2012, 34.)

Suomessa pienten ja keskisuurten yritysten dokumentaatiotaakkaa on helpotettu asettamalla velvollisuudelle alarajat esimerkiksi liikevaihdon ja henkilöstömäärän suhteen (VML 1995/1558, 14a§). Myöskään suurten yritysten ei tarvitse dokumentoida kaikkia etuyhteyssuhteitaan laajasti, mikäli liiketoimien suuruus jää riittävän pieneksi. Tällöin riittää, että toimet on kuvailtu suppeasti kokonaiskuvan avaamiseksi. (Mts. 14b§.)

Suomessa yrityksen on periaatteessa mahdollista laatia dokumentaatio kertaluonteisesti 60 päivän varoitusajalla siitä, kun Verohallinto pyytää sitä nähtäväksi (Savander & Laaksonen 2018). Käytännössä on monesti hankalaa saada dokumentaatiosta riittävän laadukasta, jos asiaan herätään vasta Verohallinnon kiinnostuessa yrityksestä

(mts.). Aktiivisen päivittämisen laiminlyöminen sopii vain tilanteisiin, jossa yrityksen liiketoimintaympäristö hintoineen säilyy muuttumattomana ja siirtohinnoittelutiedot on helppo kerätä nopeallakin aikataululla (Scholz & Kohl 2011).

Suomessa siirtohinnoittelustaan dokumentaatiovelvolliset täyttävät vuosittain veroilmoitusten yhteydessä erillisen siirtohinnoittelun lisätietolomakkeen ja varsinainen dokumentaatio esitetään vain Verohallinnon erillisestä pyynnöstä. Tämäkin on pyritty tekemään verovelvolliselle mahdollisimman helpoksi niin, että dokumentaatio laaditaan vain lainvaatimassa mittakaavassa. Verohallinnon on mahdollista pyytää tämän lisäksi tarkentavia tietoja, mikäli perusdokumentaatio ei tyydytä sen tietotarpeita. (Savander & Laaksonen 2018.)

4.1 Siirtohinnoitteludokumentaation sisältövaatimukset

Siirtohinnoitteludokumentaation sisällölle on laadittu laissa verotusmenettelyistä vähimmäisvaatimukset, mutta sen käytännön toteutus on vapaasti sovellettavissa tilanteen mukaan. Suomen verohallinto on kuvannut tarkasti syventävissä ohjeissaan, mitä vaatimukseen kuuluu. Ohjeissa korostuu se, että dokumentaatiossa on olennaista pysyä vain siirtohinnoittelun kannalta taloudellisesti merkittävissä tiedoissa. (Mt.)

Siirtohinnoitteludokumentaatio koostuu uusimpien ohjeistusten mukaisesti kolmesta dokumentista: konsernin kokonaisuutta kuvaavasta dokumentista, yrityskohtaisesta dokumentaatiosta ja maakohtaisesta raportista (mt.). Tässä työssä keskitytään erityisesti edellä mainituista erityisesti kahteen ensimmäiseen, sillä toimeksiannon kannalta maakohtainen raportointi ei ole ajankohtainen.

Master File

Konsernin liiketoimintamalli tulee kuvata kokonaispiirteissään konsernin päädokumenttiin eli Master Fileen. Siinä on tarkoitus esitellä koko konsernin globaalia rakennetta ja arvonmuodostuksen periaatteita yleisellä tasolla. (Mt.)

Master Filessa tulee kertoa kuudesta aihealueesta koko konsernin osalta: organisatorakenteesta, liiketoiminnan periaatteista, aineettomasta omaisuudesta, rahoitustoiminnasta, tarkastelukauden tilinpäätöksestä ja rajat ylittävistä ennakkosopimuk-

sista koskien verotulojen jakoa. Monia näistä on suositeltavaa kuvata mahdollisimman selkeästi esimerkiksi kaavioiden avulla, jotta dokumentin lukijan on helppoa ja nopeaa saada kokonaiskuva konsernin liiketoiminnasta. (Mt.)

Konsernidokumentin alkukappaleista tulee selvittää konsernin sisäiset omistussuhteet sekä konsernin yhtiöiden maantieteellinen sijainti. Alussa on myös tärkeää tiivistää konsernin liiketoiminnan yleiskuva, jota lähdetään avaamaan tarkemmin myöhemmissä osissa dokumentaatiota. (Mt.)

Konsernidokumentin toinen aihe, joka käsittelee liiketoiminnan periaatteita, on kaikista työläin osa Master Filea laajuutensa vuoksi. Siinä kuvataan tiivistetysti konsernin arvontuottoketjua eli tärkeimmät seikat, joiden avulla konserni tuottaa tuloa. Dokumentissa tulee myös mallintaa yrityksen merkittävimpien tuotteiden tai palveluiden toimitusketjut. Toimitusketjun tarkoituksena on selventää, missä osassa toimitusketjua myytävälle hyödykkeille syntyy arvoa ja mihin vaiheisiin konsernin ottamat riskit sijoittuvat. Koko konsernin tasolla taas arvon muodostusta tarkennetaan toimintoarvioinnilla, jonka tarkoitus on havainnollistaa kokonaistasolla konsernin omaisuuden jakautumista, toimintoja ja riskejä eri yhtiöissä. Liiketoiminnan perusteista kertovassa osassa on myös ilmaistava liikevaihdon maantieteellinen jakautuminen, mieluiten selventäen jakautumista myös tuotetasolla. Lisäksi osiossa kuuluu kertoa konsernin sisäisistä palveluista ja mahdollisista sisäisistä yritysjärjestelyistä, joita tarkailukaudella on tapahtunut. (Mt.)

Konsernidokumentissa on varattu oma osio aineettomaan omaisuuteen liittyvälle toiminnalle. Siihen kuuluu keskeisimmin esimerkiksi tutkimus- ja kehitystoiminta, jolla on valtava merkitys, kun yritetään hahmottaa konsernin toimintaan liittyvien riskien jakautumista. Myös brändiin ja erilaisiin patentteihin liittyvät asiat kuuluvat keskeisesti tähän osioon. (Mt.)

Konsernidokumentissa tulee kuvata konsernin sisäisen rahoitustoiminnan periaatteita, sillä usein konserneissa lainanotto on keskitetty jollekin yhtiölle. Tässä osassa dokumenttia tulee selventää, millä ehdoin ulkoiset ja sisäiset lainat on hinnoiteltu eli vastaavatko niiden korot toisiaan. (Mt.)

Konsernidokumenttiin on liitettävä myös konsernitilinpäätös tai muutoin kootut vastaavat tiedot. Tilinpäätöstä ei tarvitse yrittää liittää varsinaisen dokumentin sisälle vaan se voi olla erillinen liite. (Mt.)

Dokumentin lopussa tulee kertoa, mikäli konserni on sopinut ennakkollisesti jotakin siirtohinnoitteluun liittyen eri valtioiden kanssa. Suurin osa valtioista on sitoutunut estämään mahdollisuutta yritysten kaksinkertaiseen verotukseen eri valtioissa ja usein verotusta on mahdollista oikaista myös jälkikäteen. On kuitenkin huomattavasti helpompaa varautua ristiriitoihin jo ennakkoiden. (Mt.)

Local File

Yrityskohtaisessa dokumentaatiossa eli Local Filessa kuvataan tarkemmin yksittäisen dokumentaatiovelvollisen yrityksen käyttämiä siirtohinnoittelumenetelmiä. Tähän paikalliseen dokumentaatioon kuuluvat myös tarkat perustelut siirtohintojen markkinaehtoisuudesta ja laaja yrityskohtainen toimintoanalyysi perustelujen tueksi. (Mt.)

Local File alkupuolisko koostuu yleisesti liiketoimintaa ja etuyhteyssuhteita kuvaavista osioista ja loppupuoli tarkemmista itse siirtohinnoitteluun keskittyvästä osiosta. Verohallinnon ohjeen mukaan yhtiökohtaisessa dokumentissa tulee kuvata

- organisaatio- hallintorakennetta
- liiketoiminnan peruseriaatteita
- yhtiön etuyhteissuhteita, transaktioiden volyymeja ja laatua
- laissa määritellyn rajan ylittävien liiketoimien osalta siirtohinnoitteluperiaatteita sekä verrokkeja
- tilinpäätöstä tai vastaavia tietoja
- ja mahdollisia ennakkollisia sopimuksia muiden valtioiden kuin Suomen kanssa.

Master File ja Local File ovat siis sisällöltään varsin samankaltaisia, mutta laajuus on erilainen. (Mt.)

Maakohtainen raportti

Maakohtaisen raportoinnin, eli country-by-country-raportoinnin, velvollisuus astui voimaan vuonna 2017 teoriaosiossa jo aiemmin mainitun BEPS-hankkeen seurauksena. Sen tarkoitus on selvittää suurien toimijoiden toimintaa valtioiden tasolla ja

osoittaa verojen jakautuminen eri valtioiden välillä selkeästi. Maakohtaisessa dokumentaatiossa konserni kuvaa siis sen veronkantoa maakohtaisesti yhdistäen kaikki valtiokohtaiset luvut yhteen. Verohallinnolla on maakohtaista raportointia varten valmiiksi muotoiltu raportointimalli. (Mt.)

4.2 Siirtohinnan osoittaminen markkinahintaiseksi

Tässä luvussa käydään tarkemmin läpi sitä, millä perusteilla siirtohintaa voidaan osoittaa markkinaehtoiseksi siirtohinnoitteludokumentaatiossa. Dokumentaatiossa nämä toimenpiteet sisällytetään yrityskohtaiseen Local Fileen vain niistä etuyhteydessä tehdyistä liiketoimista, joiden volyymi ylittää 500 000 euron rajan. (Savander & Laaksonen 2018.)

Viime vuosikymmenen aikana korkein hallinto-oikeus on tehnyt useita päätöksiä, jotka linjaavat merkittävästi siirtohinnoittelukäytänteitä Suomessa. Yksi merkittävimmistä sen linjauksista koskee liiketoimien uudelleen luonnehdintaa eli sitä, voivatko viranomaiset yksipuolisesti tulkita jonkin liiketoimen toisenlaiseksi kuin dokumentointivelvollinen on itse tarkoittanut. Korkein hallinto-oikeus linjasi vuonna 2014 päätöksessään 119, että liiketoimen uudelleen luonnehdinta ei ole siirtohinnoitteluoikaisuä käsittävän VML 31§ perusteella mahdollista ja sen seurauksena verohallinnon on vaikea muuttaa myöskään valittua siirtohinnoittelumenetelmää yksipuolisesti. Vaikka näin ollen verovelvollinen saa valita siirtohinnoittelumenetelmänsä melko vapaasti tilanteeseensa sopien, menetelmän oikeellisuus on todistettava esimerkiksi erilaisten laskelmien muodossa (Savander & Laaksonen 2018).

Siirtohinnoittelussa aina suositeltavin menetelmä on markkinahintavertailumenetelmä eli voidaan esimerkiksi verrata sisäistä hintaa yrityksen ulkopuolisten asiakkaiden hintoihin. Yksi helpoimmista tapauksista on perustella siirtohintaa tilanteessa, jossa asiakasyritys ostetaan konserniin ja hinnoittelu säilyy samana kuin yhdistymistä ennen. Tällöin yritys toimii itse itsensä verrokkina. (Mt.)

Keskeistä on myös se, kuinka monta verrokkia hinnoille on ja ovatko transaktiomäärät verrattavissa toisiinsa. Verrokeista ja niihin liittyvien liiketoimien olosuhteista on siis tärkeää antaa mahdollisimman monipuolisesti tietoa. (Mt.)

Asetettuja hintoja voidaan perustella myös toimintoarviolla varsinkin, jos sopivia verrokkeja ei ole saatavilla tai hinnoittelu eroaa merkittävästi verrokkien hinnoista. Toimintoarvioinnissa hintoja voidaan perustella esimerkiksi henkilöstön maantieteellisen jakautumisen ja muiden riskien jakautumista kuvaavien kulujakaumien kautta. (Mt.)

4.3 Yleisimmät haasteet siirtohinnoitteludokumentaatiota tehdessä

Siirtohinnoitteludokumentaatio on, kuten aiemmin jo mainittu, erittäin tärkeä työkalu hallita yrityksen veroriskejä. Ernst Youngin (In the spotlight - A new era of transparency and risk 2016) selvityksen mukaan noin viidesosalla sen vaikutuspiirin yrityksistä ei ole valmiutta eli varsinkaan osaamista hallita siirtohinnoitteluaan nykypäivän monimutkaisessa ympäristössä. Tämä tulee yrityksille kalliiksi, sillä usein niiden on palkattava ulkoinen konsulttitalo auttamaan siirtohintojen kanssa.

Yritysten siirtohinnoittelun suurimpia kompastuskiviä on Ernst & Youngin tutkimuksen mukaan se, että siirtohintoja ei hallita reaaliaikaisesti vaan katsotaan esimerkiksi vain kerran vuodessa dokumentaatiota tehdessä, miltä tilanne vaikuttaa. Vaikka yrity maailman tietojärjestelmät kehittyvät nykypäivänä kovaa vauhtia, oli monilla yrityksillä taloushallinnon prosessien automatisointi vielä vuonna 2016 sen verran kesken, että reaaliaikaisia raportteja yrityksen toiminnasta oli vaikea saada.

Siirtohinnoitteludokumentaatiota tehdessä laatu ja kustannustehokkuus ovat aina ristiriidassa keskenään (Scholtz & Kohl 2011). Hiltunen (2019) suosittaa mahdollisimman minimalistiseen vaatimukset täyttävään dokumentaatioon, kun taas Scholtz ja Kohl (2011) pohtivat siinä olevan merkittäviä riskejä. He nostavat artikkelissaan esille, että tiedon ollessa suppeaa ja ehkä jopa huolimattomasti laadittua yritys laittaa itsensä merkittävän riskin eteen verotarkastuksen sattuessa kohdalle.

Hiltusen (2019) mukaan minimalistisuus on järkevää sen takia, että liian laajasti laaditussa dokumentaatioissa on aina suurempi riski tulla kertoneeksi jotain konsernin kannalta haitallista veroviranomaisille. Ajatus perustuu siis siihen, että konsernin on

järkevää kertoa asioistaan tarkasti vasta vaiheittain eli siinä vaiheessa, kun syventävää tietoa kysytään, ei heti aluksi kaikkien yhtiöiden toiminnoista kaikkien valtioiden viranomaisille.

5 Prosessien johtaminen

5.1 Liiketoimintaprosessit

Pagen (2016) mukaan ” Everything is a process” eli kaikki on prosessi. Hän kuvaa, että kaikki asiat mitä teemme arjessamme rutiininomaisesti ovat prosesseja joka aamuisesta aamupalan teosta hieman haastavaan liiketoimintastrategian määrittelyyn.

Prosessi on luonteeltaan useista pienistä tehtävistä koostuva kokonaisuus, joka tähtää jonkinlaiseen aineelliseen tai aineettomaan tulokseen (Andersen 1999,4). Voisi siis sanoa, että prosessimaisen toiminnan tunnuspiirteitä ovat toistuvuus, tavoitteellisuus ja, että tekeminen pystytään jakamaan selviin osiin.

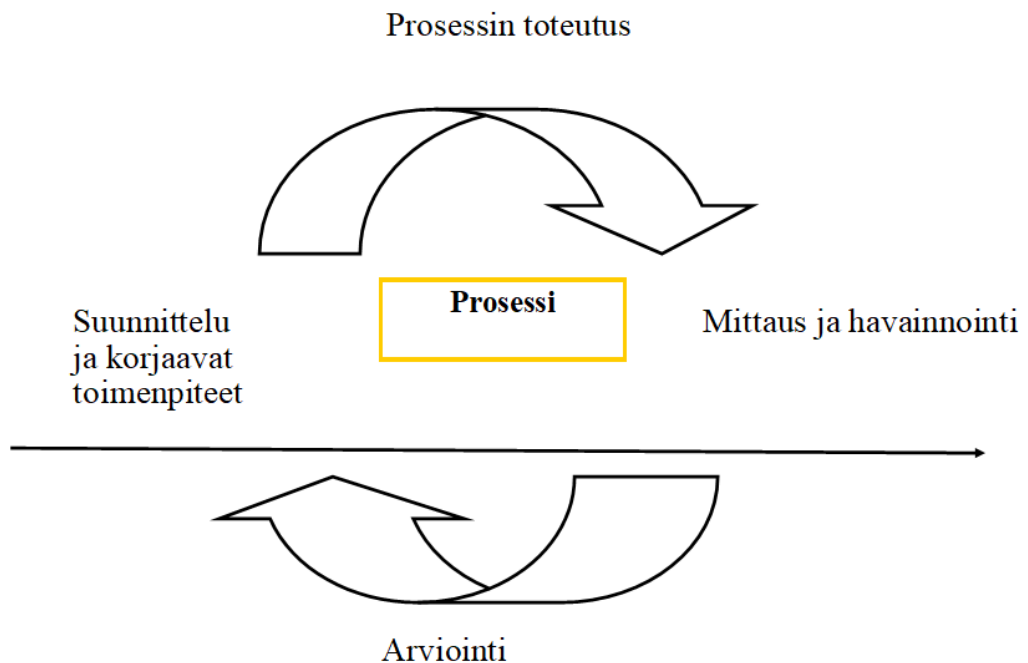
Liiketoimintaprosessin on tarkoitus tuottaa mahdollisimman paljon arvoa yritykselle. Usein kuitenkin prosessien sisällä lymyilee valtavasti piilevää epätehokkuuteen ja kaavoihin kangistuneisiin tapoihin sisältyvää arvoa. (Page 2016, luku 1.)

Kirjassaan prosessien kehittämisestä Andersen (1999, 5) kuvaa yrityksen liiketoiminnan koostuvan kahdenlaisista prosesseista: operatiivisista liiketoiminnan ytimessä olevista prosesseista ja toissijaisista liiketoimintaa tukevista ja kehittäivistä prosesseista. Andersenin kirjan malli perustuu Euroopan Unionin ENAPS-projektissa (European Network for Advanced Performance Studies 1997) käytettyyn malliin.

Seuraavissa luvuissa syvennyttään prosessien kehittämiseen yleisesti ja lopuksi vielä pohditaan aihetta siirtohinnoittelun ja siirtohinnoitteludokumentaation näkökulmasta.

5.2 Liiketoimintaprosessien kehittäminen

Liiketoimintaprosessien jatkuva kehittäminen on nykymaailmassa välttämätöntä, sillä mikäli yritys ei tee sitä itse, on varmaa, että joku kilpailijoista tekee ja saa siitä tarpeettomasti etumatkaa. Koska prosessi on itsessään toistuva osista koostuva kokonaisuus, myös sen kehittäminen noudattaa itseään toistavaa eli iteratiivista kaavaa (ks. kuvio1.). (Andersen 1999, 10.)



Kuvio 1. Prosessien kehityspyörä (Andersen 1999, 10, muokattu)

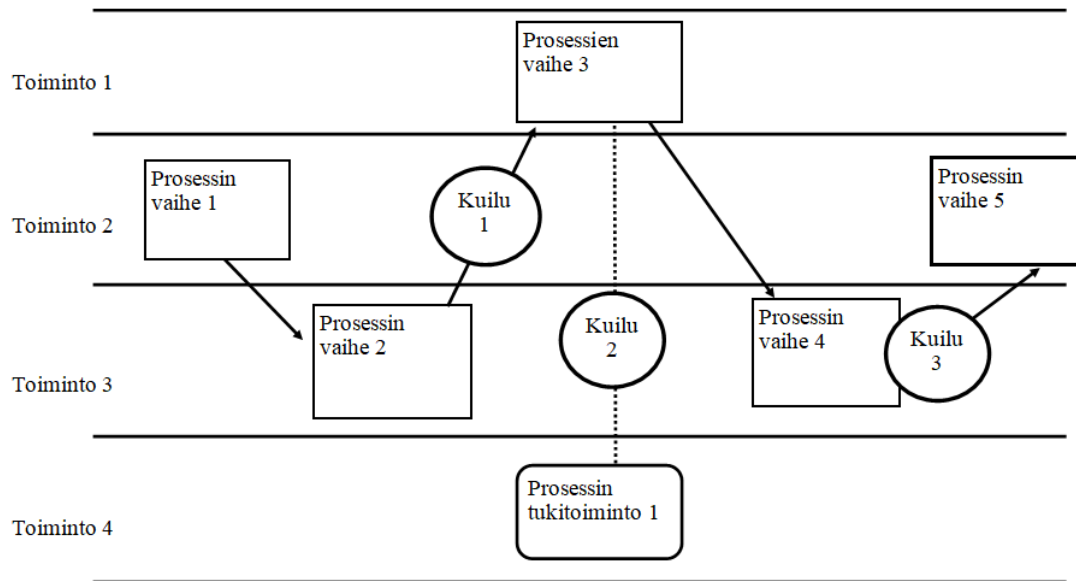
Kuvio 1. esittää prosessien kehittämisen neljää perusvaihetta: suunnittelua, prosessin toteutusta eli tavallista päivittäistä toimintaa, tehokkuuden mittaamista ja havainnointia sekä niiden perusteella prosessin arviointia. (Andersen 1999, 7–13.) On tärkeää, että vastuu prosessista ja sen kehittämisestä on keskitetty jollekin nimetyille henkilölle. Kokonaisuudessaan prosessin kehittäminen vaatii käytännön tasolle menemistä ja prosessin parissa työskentelevien henkilöiden osallistamista siihen. (Andersen 1999, 11.)

Keskeistä prosessien johtamisessa on se, että yritys pyrkii keskittämään voimavaroja sellaisiin asioihin, jotka tuottavat sen asiakkaille eniten arvoa ja karsimaan tai tehostamaan niitä, jotka ovat sivuroolissa. Kun prosesseille luodaan kehittämistä helpottavia mittareita, tämä näkökulma tulee ottaa huomioon. Käytännössä siis ydinliiketoiminnan prosesseille tulisi luoda sellaisia mittareita, jotka ottavat huomioon asiakkaalle luodun arvon. Toisarvoisempia prosesseja on järkevämpää seurata sisäistä tehokkuutta mittaavien mittarien kautta. (Page 2016, luku 1.)

Prosessin kehittäminen tulisi siis sisällyttää rutiinitoimintojen sisälle pysyväksi tavaksi toteuttaa liiketoimintaa. Kehitystyö lähtee yrityksen laajemmasta strategiasta kohti haluttua päämäärää eli visiota ja jalkautuu yksityiskohtaisemmalle tasolle, jossa se muodostuu käytännön tavoitteiksi. (Luukkonen, Mykkänen, Itälä, Savolainen & Tamminen 2012, 26.)

5.3 Prosessien mallintaminen

Jotta yritys ymmärtäisi prosessejaan syvällisesti, sen voi olla tarpeen mallintaa tärkeimmät prosessinsa esimerkiksi uimaratakaavion avulla (ks. Kuvio 2.). Uimaratakaaviolla pyritään havainnoimaan yrityksen prosessin vaiheiden yhteyksiä organisaation liiketoimintoihin, tekniikkaan ja paikantamaan mahdollisia kuiluja, jotka syövät esimerkiksi aikaa tai laatua. Tällöin pystytään muodostamaan selkeä kuva prosessien arvon tuottavuudesta ja lähteä kehittämään kuiluja harmittomimmiksi. (Page 2016, luku 4.) Esimerkkikaaviossa (kuvio 2) näkyvien toimintojen paikalle voidaan myös lisätä itse toimintojen tai vastuutahojen lisäksi tietojärjestelmiä, jotta saadaan käsitys, miten tieto liikkuu prosessin sisällä ja pystytään havaitsemaan mahdolliset prosessia hidastavat kuilut tarkemmin.



Kuvio 2. Uimaratamalli (Paige 2016, luku 4, muokattu)

Se miltä näkökulmalta prosessimallinnus kannattaa tehdä, riippuu organisaation tavoitteista ja kehitystarpeista. Usein tilanne on se, että prosessien mallintamisella halutaan saada vasta yleiskäsitys tilanteesta, jonka jälkeen pystytään vasta nimeämään tarpeelliset kehityskohteet. (Luukkonen, Mykkänen, Itälä, Savolainen & Tamminen 2012,26.)

Erilaisia näkökulmia tarkasteluun ovat esimerkiksi johtamisen, työntekijän, tietojärjestelmien ja asiakkaan näkökulmat. Johtamisen näkökulmasta prosessien kehittäminen tähtää laadun ja tuottavuuden parantamiseen. Prosessimallinnuksen avulla johto pystyy paremmin havaitsemaan, missä liiketoimintaprosessien osissa konkreettisesti tuotetaan ja toisaalta myös potentiaalisesti menetetään arvoa. Kun prosessia kuvataan yksittäisen työntekijän näkökulmasta, halutaan erityisesti sujuvoittaa työntekijäjärjestystä ja eri tahojen välistä yhteistyötä. Yritys myös hyötyy prosessien mallinnuksesta ja näin ollen niiden perusteellisemmasta ymmärtämisestä siten, että se saa kerättyä prosesseissa piilevän hiljaisen tiedon talteen prosessikuvauksiin ja ohjeistuksiin. (Mts. 2012, 26.)

Tässä tutkimuksessa on keskeisintä katsoa prosesseja työntekijän silmin, mutta myös miettiä toiminnan johtamiseen vaadittavia elementtejä.

Näkökulmien lisäksi mallinnuksessa on otettava huomioon haluttu tarkastelun taso. Usein prosessin kehittämiseen tarvitaan useita eri tasoisia mallinnuksia, jotta päästään syventymään siihen riittävän tarkasti. Se miten tasot kussakin kehitysprojektissa tulee määrittää, riippuu jälleen tavoitteista (Mts. 2012, 28.)

Prosessien kokonaishallintaan tähtäävällä tavalla tasot voidaan jakaa strategiseen, taktiseen, operatiiviseen ja reaaliaikaiseen. Strategisen tason kuvauksen ovat hyvin yleisluontoisia ja arvontuottoketjuun painottuvia. Taktisella tasolla kuvataan jonkin prosessin kulkua alusta loppuun koko organisaationläpi ja usein suhteessa asiakkaaseen. Operatiivisen tason kuvaus soveltuu yksittäisen työntekijän ja eri toimijoiden välisen yhteistyön mallintamiseen. Reaaliaikaisella tasolla voidaan kuvata kaikista yksityiskohtaisimmin esimerkiksi yksittäisen tehtävän suorittamisprosessia. (Mts. 2012, 29–30.)

Toisaalta prosessi voidaan mallintaa kuusitasoisella Solea-hankkeessa luodulla järjestelmällä, jonka syvyystasoja ovat konteksti eli tilanteeseen liittyvä suurempi yleiskuva, konkreettisemmat yleiskuvat kuten organisaatiokartat, yksittäinen prosessi, toiminto, tehtävä ja tarkimmalla tasolla yksittäinen teko. Kaikkia tasoja ei ole yleensä järkevää käyttää vaan on järkevää löytää tavoitteiden mukainen mallinnustaso. Jos yritys ei tunne prosessejaan, myös yleisemmän tason kuvaukset ovat paikallaan. Useimmiten on kuitenkin tarkoituksen mukaista tarkastella prosesseja hieman tarkemmalla tasolla. (Mts. 2012, 50–51.)

Tämän tutkimuksen kannalta on olennaista tarkastella kokonaisprosessia siirtohinnoittelusta siirtohinnoitteludokumentaatioon yleisemmällä strategisella tasolla sekä siirtohinnoitteludokumentaatioprosessia tarkemmin yksittäisen tekijän näkökulmasta.

Paige (2016, 105) mukaan on tärkeää, että prosessien mallintamisella kehitetyt uudet toimintaperiaatteet dokumentoidaan ohjeistuksiksi. Tämä helpottaa työntekijöiden perehdyttämistä toimintatapoihin ja pienentää jo aiemmin useaan otteeseen mainittua hiljaisen tiedon riskiä huomattavasti. Paigen dokumentointimallissa varsinaisten työohjeiden lisäksi on kuvattu prosessin osille vastuuhenkilöt ja vaihtoehtoisia toimintatapoja eri tilanteisiin.

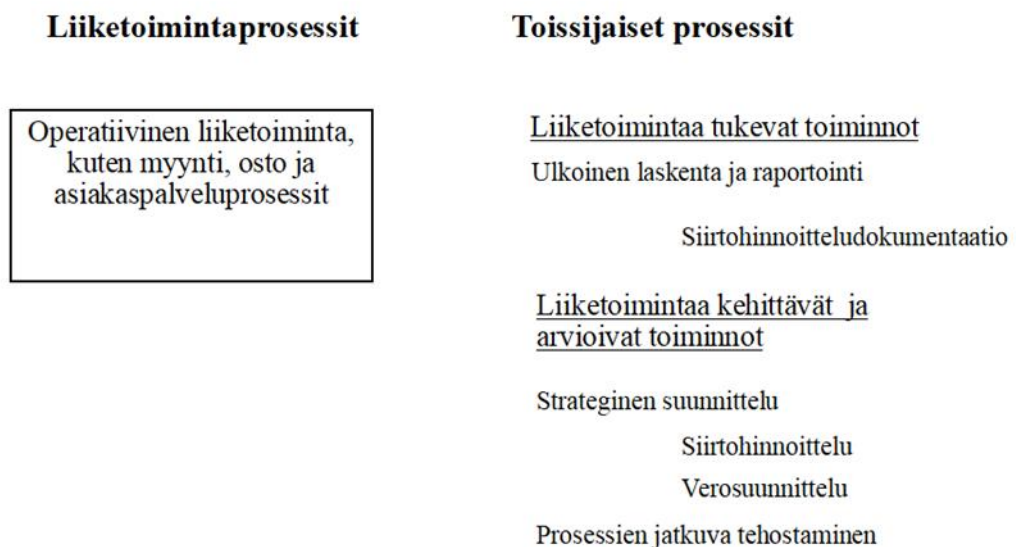
Prosessien mallinnus visuaalisesti on myös tapa tuoda yksittäisen työntekijän työn merkitys yritykselle näkyväksi ja näin lisätä työntekijän motivaatiota tehdä työnsä hyvin. (Ekonen, Timonen, Koponen, Lämsä, Saarisilta, Hauvala, Haaranen & Salminen 2014, 14.)

5.4 Siirtohinnoittelu- ja dokumentaatioprosessit

Siirtohinnoitteludokumentaatio on luonteeltaan pakollista raportointia ulkoiselle taholle eli verottajalle. Se ei tuota lisäarvoa liiketoiminnan kannalta, joten sen voi luokitella toissijaiseksi prosessiksi, johon tulisi käyttää mahdollisimman vähän aikaa ja muita resursseja. Toisaalta se voi tuottaa arvoa taidokkaasti tehtynä, mikäli se estää veroviranomaisia tulkitsemasta konsernin siirtohinnoittelun väärin tehdyksi ja asettamasta yritykselle kallista tuloveronoikaisua. (Hiltunen 2019.)

Andersen (1999, 5) prosessien jaon mukaan siirtohinnoittelu ja sen dokumentaatio (ks. kuvio 3.) voidaan sijoittaa yrityksen toissijaisiin prosesseihin. Siirtohinnoittelu siksi, että se ohjaa päivittäisen toiminnan suurempaa linjaa, kun taas sen dokumentaatio on puhtaasti lähinnä ulkoista tahoa varten tehtävää toimintaa.

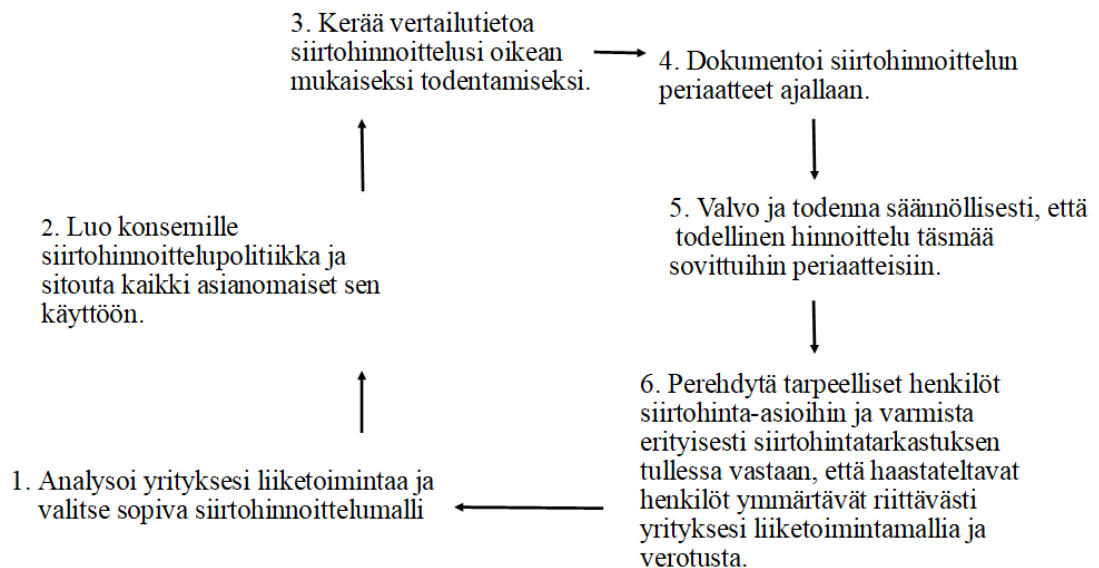
Yrityksen keskeiset prosessit



Kuvio 3. Liiketoimintaprosessit ja siirtohinnoitteludokumentaatio (Andersen 1999, 5, muokattu)

Siirtohinnoitteluun liittyvällä dokumentaatioprosessilla on tiettyjä erityispiirteitä. Se toistuu aina vuosittain varsin samanlaisena, mutta laajuudeltaan helposti hyvin erilaisena. Dokumentaatioprosessissa on olennaista, että itse siirtohinnoittelun periaatteet on yrityksessä jäsennelty jo ennakkoiden kulloisenkin vuoden budjetteja ja hinnastoja luodessa. Tässä työssä keskitytään kuitenkin pohtimaan tilannetta, jossa siirtohinnoittelu on hyvällä mallilla ja sen periaatteet tulee lähinnä suoltaa verottajan vaatimaan muotoon.

Siirtohinnoittelu ja sen dokumentointi tulee aina aloittaa liiketoimintaympäristön havainnoinnilla. Siirtohinnoitteluun liittyvät lait muuttuvat jatkuvasti ja myös konsernin omassa rakenteessa on voinut tapahtua huomioon otettavia muutoksia. Kuviossa 4 on kuvattu Tenhosen (2018) esittämää mallia siirtohintojen hallinnasta.



Kuvio 4. Siirtohintojen hallintaprosessi (Tenhunen 2018, muokattu)

Tenhosen (2018) mukaan on erittäin tärkeää, että siirtohinnoittelu ei ole erillään yrityksen muusta strategisesta toiminnasta. Siirtohinnoittelu ei saa jäädä paperille selluiksi periaatteiksi vaan sen tulee näkyä toiminnassa käytännössä. Siirtohinnoitteluvastaavan on hyvä tarkistaa vuosittain, että yrityksen hinnoittelussa on käytetty valittuja periaatteita ja jakaa asianomaisille tietoa siitä, miksi periaatteilla on väliä. Koska lainsäädäntö antaa siirtohintojen tulkinnalle paljon harkinnanvaraa, on yrityksen kannalta erityisen tärkeää, että sillä on aina ajan tasalla järkevät perustelut käytämilleen hinnoille.

Yksi järkevä tapa tehostaa dokumentaation tekemistä on käyttää muussa taloudellisessa raportoinnissa käytettävää materiaalia hyödyksi. Koska muulla taloudellisella raportoinnilla on hyvin erilaiset sisältövaatimukset käyttötarkoitustensa mukaan, on oltava hyvin tarkkana siitä, että käytetyt raportit todella täyttävät dokumentaatiovaatimukset. Varmaa on, että mikäli henkilöt, jotka vastaavat myös yrityksen muusta taloudellisesta raportoinnista, vastaavat myös siirtohinnoittelun raportoinnista, tämä luo yritykselle merkittäviä säästöjä. Parhaassa tapauksessa siirtohinnoitteludokumentaatio on siis kiinteä osa yrityksen raportointia, jolloin ristiriitoja esimerkiksi tilinpäätöstietojen ja dokumentaation välille ei pääse syntymään. (Levin & Weise 2013.)

6 Tutkimuksen tulokset

6.1 Tutkimuksen toteuttaminen

Tämä tutkimus toteutettiin toimintatutkimuksena toimeksiantajan tarpeeseen. Tutkimuksen tarkoituksena oli uusia konsernin Suomessa toimivien yhtiöiden siirtohinnoitteluun liittyviä prosesseja tehokkaammiksi ja aikaa säästävämmiksi. Erityisesti dokumentaation päivitettävyyttä oli tarkoitus kehittää eteenpäin. Tarkoituksena oli myös tutkia, millaisia muutoksia nykypäivän säätelyssä on mahdollisesti tapahtunut ja onko tulevaisuudessa odotettavissa jotain huomioitavaa.

Tutkimus toteutettiin toimintatutkimuksena syksyn 2019 ja kevään 2020 aikana. Tutkimuksen aineisto muodostui toimeksiantajan eri edustajien kanssa käydyistä keskusteluista ja sähköposteista. Lisäksi aineistona toimivat yrityksen aikaisempien vuosien siirtohinnoitteludokumentaatiot.

Tutkimuksen vaiheet olivat toimintatutkimukseen perustuen

1. tutkimusongelman tunnistaminen ja muotoilu
2. aiheeseen liittyvään teoriatietoon tutustuminen
3. tutkimuksen vaiheiden suunnittelu
4. ja tutkimuksen arviointi.

Teoriaan tutustumisen pohjalta tässä toimintatutkimuksessa päätettiin yhdistellä Andersenin (1999) ja Paigen (2016) ohjeita prosessin kehittämiseksi. Tutkimuksen vaiheita olivat

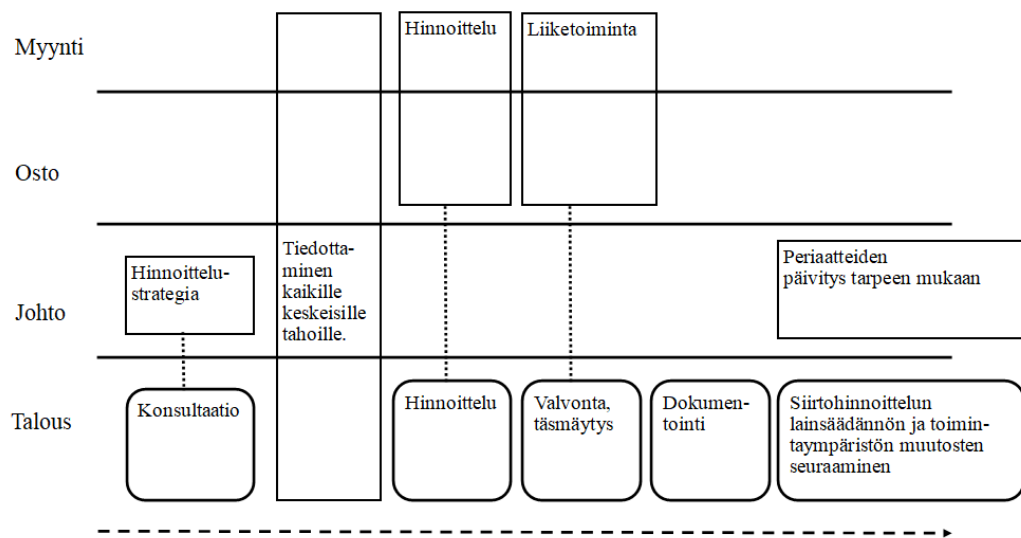
1. kokonaisprosessin mallintaminen ja sen kehityskohteiden paikantaminen
2. tutkimuksen kannalta tärkeiden prosessin osien tarkempi mallintaminen
3. ja kehitystoimenpiteiden kokoaminen johtopäätösten muotoon sekä niiden toteuttaminen käytännön toiminnassa.

Toimeksiantaja arvioi toimintatutkimuksen tuloksena syntyneen prosessin toimivuutta tutkimuksen lopuksi. Arvioinnin kohteena oli ohjeistuksen selkeys ja mallipohjien helppokäyttöisyys.

Toimintatutkimuksen luotettavuutta voidaan arvioida altistamalla se julkiselle kritiikille (McNiff 2013). Tämä toimintatutkimus on pyritty koostamaan siten, että lukija pystyy seuraamaan tutkimuksen kulkua ja pääsemään samoihin johtopäätöksiin tutkijan kanssa. Seuraavissa luvuissa kuvataan tarkemmin tutkimuksen vaiheita ja aineiston avulla löydettyjä tuloksia.

6.2 Kokonaisprosessin mallintaminen ja vertailu tutkimusaineistoon

Tutkimuksessa mallinnettiin siirtohinnoittelu- ja siirtohinnoitteludokumentaatio prosessi aluksi kokonaisuutena suhteessa eri toimijoihin organisaation sisällä (ks. kuvio 5.). Esimerkkikuviossa prosessi liikkuu vasemmalta oikealle ja katkoviiva esittää keskeisimpiä yhteistyötahoja prosessin varrella.



Kuvio 5. Siirtohinnoittelu- ja siirtohinnoitteludokumentaatioprosessin uimaratamalli (Paige 2016, luku 4 & Tenhunen 2018, yhdistelty lähteiden pohjalta)

Kokonaisprosessissa esimerkkiorganisaation talousosastolla on vahva rooli prosessin ohjaamisessa, sillä kuten aiemmin jo todettiin, siirtohinnoittelu vaatii erityistä ammattitaitoa ja jatkuvaa lainsäädännön seuranta. Keskeistä on siis, että vuorovaikutus toimii eri toimintojen välillä. (Tenhunen 2018.)

Kaikki siirtohinnoittelu tulisi pohjautua yrityksen johdon määrittämään siirtohinnoittelustrategiaan. Mikäli johto ei ole siirtohinnoittelun asiantuntija, on jonkun asiaan perehtyneen tärkeää konsultoida sitä. Jotta strategia jalkautuu käytännön toimintaan asti, on periaatteet dokumentoitava ja viestittävä eteenpäin kaikille tarpeellisille etuyhteydessä toimiville tahoille. (Mt.)

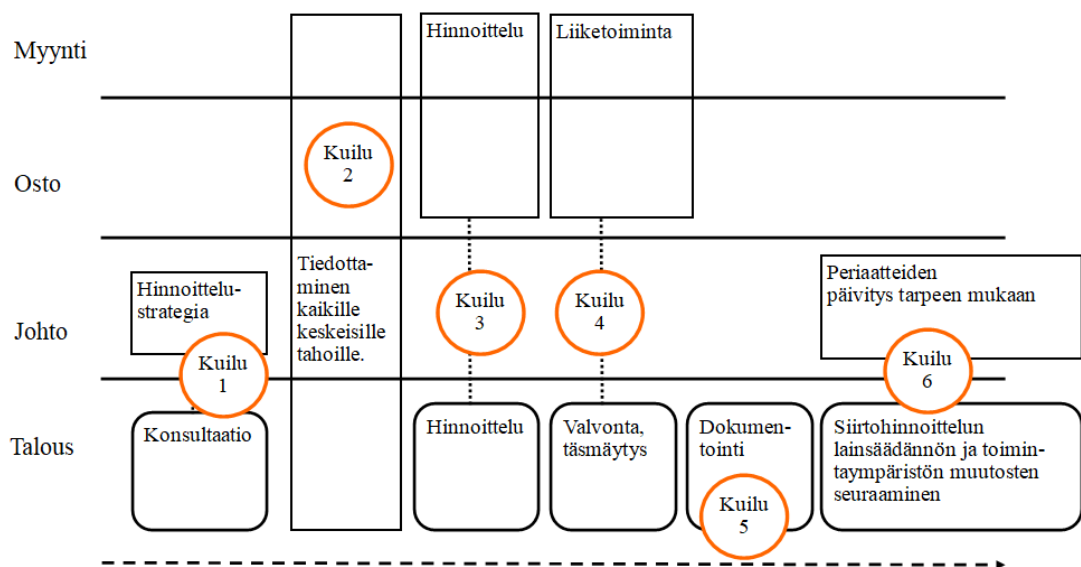
Koska verotarkastuksen sattuessa kohdalle on tärkeää, että yritys pystyy esittämään käytännön todistusaineistoa hinnoittelustaan, on perusteltua valvoa siirtohintojen

noudattamista myös tilikauden aikana. Tämä onnistuu vertaamalla tapahtuneiden transaktioiden hintoja sovittuihin periaatteisiin. (Hyvä verotarkastustapa 2018.)

Säännöllisin väliajoin konsernin on järkevää palata siirtohinnoittelustrategiaan ja tarkastella, että onko toimintaympäristöön, lainsäädäntöön tai esimerkiksi organisaatorakenteeseen tullut hinnoitteluun keskeisesti vaikuttavia tekijöitä. (Tenhunen 2018.)

Kehityskohteiden paikantaminen

Tutkimuksen seuraava vaihe oli paikantaa mahdolliset ongelmakohdat kokonaisprosessin varrella (ks. kuvio 6). Esimerkkikuviossa ongelmia ja hidasteita kutsutaan kuiiluiksi.



Kuvio 6. Siirtohinnoittelu- ja siirtohinnoitteludokumentaatioprosessin haasteet uimaratamallina (Paige 2016, luku 4 & Tenhunen 2018, yhdistelty lähteiden pohjalta)

Siirtohinnoittelun johtaminen (ks. Kuilut 1–2)

Kuten jo aiemmin teoriassa (Operationalizing global transfer pricing 2016) mainittiin, yleisin siirtohinnoitteluongelma on, että yritykselle ei ole määritetty yhtenäistä siirtohinnoittelustrategiaa. Mikäli kuiilu 1 ei ole kunnossa, se tekee koko myöhemmän prosessin tarpeettomaksi.

Tenhusen (2018) siirtohintojenhallintaa kuvaavassa prosessimallissa prosessiin liittyvien toimijoiden sitouttaminen on tärkeässä roolissa, jotta strategia jalkautuu käytännön toimintaan asti. Tämä tarkoittaa käytännössä sisäistätiedottamista siitä, miksi siirtohinnoitteluasiat ovat tärkeitä yritykselle.

Tässä työssä siirtohinnoittelustrategian johtaminen ei ole keskiössä. Toimeksiantajalla on jo useamman vuoden kokemus siirtohinnoittelusta ja sen arviointiin on laitettu panoksia myös ostamalla ulkopuolista konsultaatiota sen oikeellisuuden tueksi. Toimeksiantajan vanhojen dokumentaatioiden ja keskustelujen perusteella on selvää, että konsernissa otetaan vuosittain edellistä dokumentaatiota tehdessä kantaa jo siihen, miten tulevaisuudessa hinnoittelua tulisi kehittää. Uudistetussa prosessissa nousee kuitenkin keskiöön eri toimijoiden välisen yhteistyön ja vuorovaikutuksen lisääminen. Asiantuntijoiden on myös tärkeää jakaa tietouttaan sopivissa määrin prosessiin liittyville toimijoille.

Operatiivinen hinnoittelu ja sen valvonta (ks. kuilut 3–4)

Kuilu 3 voi syntyä, mikäli kuilu 2 sisäisen viestinnän puutteesta toteutuu ja vaiheessa kolme ei myöskään tehdä yhteistyötä yrityksen asiantuntijoiden kanssa. Vaikka konsernille olisi sovittu hyvä strategia siirtohintojen suhteen, on aivan eri asia, että käytetäänkö hintoja tosiasiasa jokapäiväisessä toiminnassa. Erityisesti tavallisuudesta poikkeavissa tilanteissa on vaarana se, että poiketaan sovituista periaatteista merkittävästi.

Verotarkastuksessa (hyvä verotarkastustapa 2018) tarkastetaan, että vastaavatko todellinen liiketoiminta, kirjanpito ja tässä tapauksessa myös siirtohinnoitteludokumentaatio toisiaan. Tämän takia on tärkeää, että konserni on myös itse tietoinen tosiasiasa käytetyistä hinnoista ja valvoo niitä säännöllisin väliajoin. Esimerkiksi konsernin varastojen sisäinen kate, joka selviää osana konsernitilinpäätöksen laadintaa, antaa hyvin suuntaa siitä, kuinka hinnoittelua toteutettu.

Toimeksiantajan uuteen prosessiohjeeseen on lisätty säännöllinen operatiivisesti käytettyjen hintojen täsmäytys dokumentoituihin hintoihin. Tämä auttaa varmistamaan viestinnän onnistumisen ja keräämään samalla aineistoa siirtohinnoitteludokumentaation tueksi.

Siirtohinnoitteludokumentaatio (ks. kuilu 5)

Siirtohinnoitteludokumentaation suurin riski on se, että sitä ei tehdä, kuin vasta pyydettyessä. Tällöin voi olla haastavaa löytää kaikkea dokumentaatioissa tarvittavaa informaatiota vain lyhyessä ajassa. (Savander & Laaksonen 2018.)

Dürr ja Göx (2008) tutkivat sitä, että onko yrityksen järkevää hinnoitella sisäiset hintansa suoraan OECD:n siirtohinnoittelumenetelmillä vaiko perustella hintoja niin sanotusti vasta jälkikäteen tilanteeseen sopivin metodein vain verotusta varten. Tutkimuksessa todettiin, että yhtenäinen hinnoittelustrategia toimii erityisesti tilanteissa, joissa konsernin liiketoiminta on hyvin yksinkertaista tai sen tuotteet ovat hyvin samankaltaisia kuin sen kilpailijoilla.

Ernst & Youngin (Operationalizing global transfer pricing 2016) mukaan nykypäivän siirtohinnoitteludokumentaatioissa on tärkeää ennakoivuus ja nopeus saada ajantasaista dataa hinnoista. Vanhentuneet tietojärjestelmät voivat olla siis suuri riski konsernin kannalta.

Toimeksiantajan uudistetussa prosessissa dokumentaatiota on tarkoitus valmistella ennakoiden jo tarkasteltavan tilikauden aikana, jotta se saadaan sen loputtua nopeasti pakettiin. Prosessia vauhditetaan eri tietojärjestelmistä saatavien kaavioiden avulla ja tutkitaan, miten muuhun raportointiin käytettäviä kaavioita voisi käyttää uudestaan myös tässä tarkoituksessa.

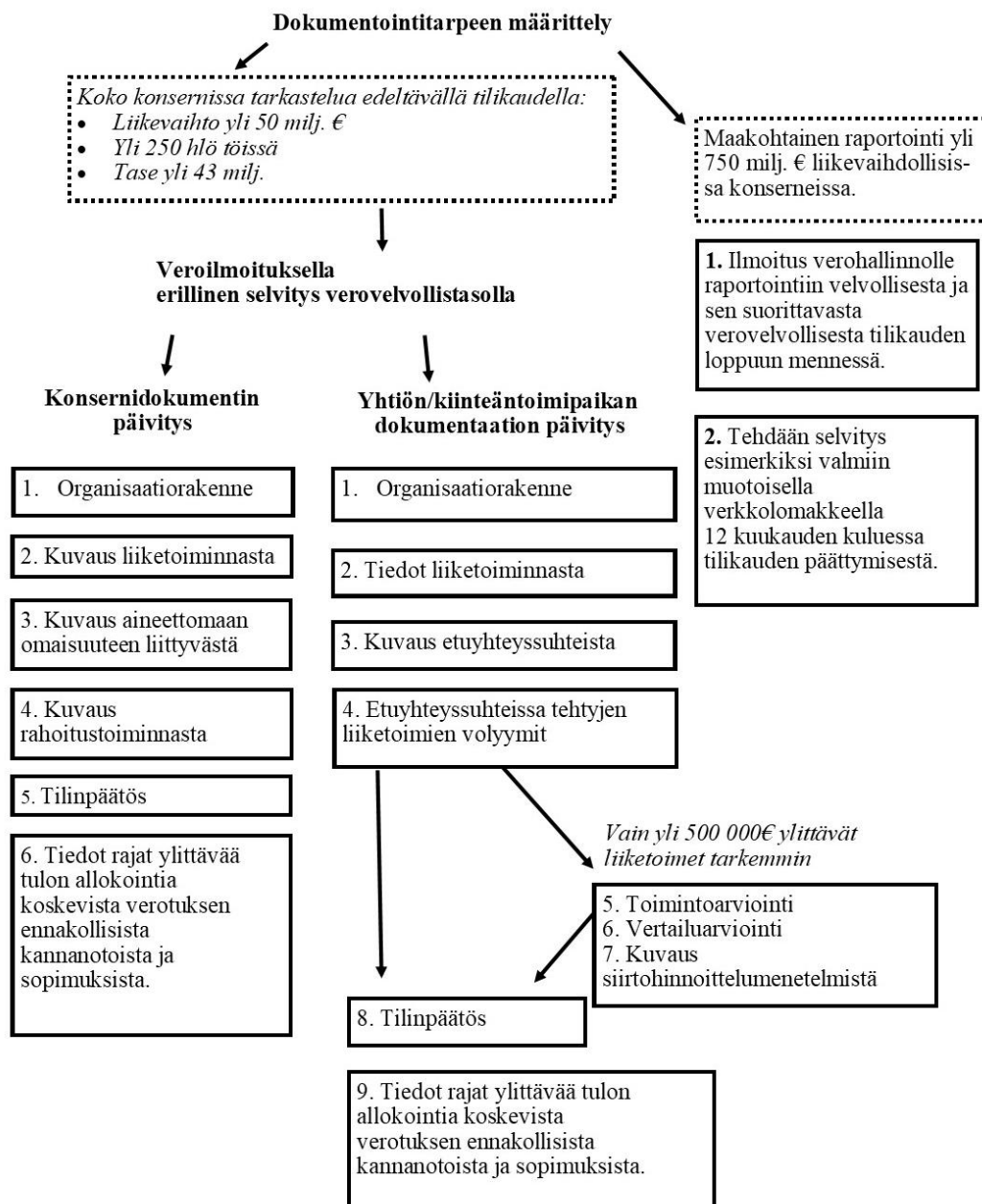
Siirtohinnoitteluperiaatteiden päivittäminen tulevaisuudessa (ks. Kuilu 6)

Viime vuosikymmenen aikana siirtohinnoittelun säätely on kehittynyt nopeasti eteenpäin. Kansainvälisten konsernien kannalta on erittäin tärkeää pitää silmällä näitä muutoksia myös jatkossa. Voidaan olettaa, että valtioiden välinen yhteistyö jatkossa lisääntyy ja siirtohinnoittelun valvonta tulee olemaan jatkossa entistä ajantasaisempaa. (Operationalizing global transfer pricing 2016.)

Tutkimuksen tuloksena laaditun prosessin keskeisenä osana on myös seurata siirtohinnoitteluun liittyviä uutisia, jotta mikään tärkeä ei pääsisi menemään ohi. Tämä vastuu on järkevä antaa talousosastolle, joka voi tarvittaessa konsultoida johtoa muutoksiin liittyen.

6.3 Siirtohinnoitteludokumentaatioprosessin mallinnus ja vertailu tutkimus aineistoon

Tutkimuksen tavoitteena oli löytää tehostuskeinoja erityisesti siirtohinnoitteludokumentaatioprosessin kannalta. Tämän takia se on nostettu tutkimuksessa erityistarkasteluun edellisluvussa mallinnetusta kokonaisprosessista. Kuvio 7 kuvaa siirtohinnoitteludokumentaatioprosessia dokumenttien sisältövaatimusten mukaan.



Kuvio 7. Siirtohinnoitteludokumentaatioprosessi (Savander & Laaksonen 2018, tiivistetty)

Tutkimusaineistosta selvisi, että toimeksiantajan tapauksessa siirtohinnoitteludokumentaatiota oli ylläpidetty aiempina vuosina Word-pohjaisella ratkaisulla, johon oli päivitetty tarpeelliset yksityiskohdat vuosittain käsin. Word-malli oli alun perin konsulttiyrityksen laatima sinä vuonna, kun dokumentaatiovelvollisuus alkoi koskea konsernia Suomessa. Pääosa dokumentaatioissa käytetyistä luvuista oli sijoitettu tekstin sisälle, mikä hidasti dokumentaation päivittämistä merkittävästi. Dokumentaatioissa oli käytetty liitteitä isompien kuvioden, kuten organisaatiokaavion liittämistä varten. Dokumentaation alkuperäinen rakenne poikkesi joiltain osin verohallinnon (Savander & Laaksonen 2018) uusimman ohjeen mukaisesta rakenteesta. Vanhat dokumentit ja muu niihin liittyvä informaatio oli koottu selkeästi yhteen paikkaan.

Toimeksiantajalla ei ollut ennestään ohjeita siitä, kuinka siirtohinnoitteludokumentaatio olisi toteutettava. Siirtohinnoitteludokumentaatio oli alun perin yhden talousosastolla työskentelevän henkilön vastuulla, joten mahdollisten henkilövaihdosten kohdalla dokumentaation tekemiseen liittyvät tiedot olivat vaarassa kadota. Tutkimuksen tuotoksena päätettiin koostaa uudet toimintaohjeet jatkoa ajatellen. Ohjeiden tarkoituksena oli mahdollistaa se, että tarvittaessa asiaan perehtymättömänkin henkilön olisi suhteellisen helppoa päivittää dokumentit.

7 Johtopäätökset ja tunnistetut kehityskohteet

Tutkimuksen tarkoituksena oli löytää keinoja toimeksiantajayrityksen siirtohinnoitteludokumentaatioprosessin kehittämiseksi vaivattomammaksi. Oli myös tärkeää selvittää, oliko siirtohinnoitteludokumentaation sisältö ja rakenne uusimpien ohjeistusten mukainen.

Toimintatutkimuksen johtopäätöksenä koostettiin uudistettu siirtohinnoitteludokumentaatioprosessi, joka pohjautui tutkimuksessa käytettyyn teoriaan ja tutkimuksen aineistoon. Uutta prosessia testattiin käytännössä vuoden 2019 dokumentaation teossa ja tullaan kehittämään jatkossakin käytännön tekemisen kautta eteenpäin.

Uudistetuissa prosessiohjeissa tehtävät jaettiin tarkasteltavan tilikauden aikana tehtäviin ennakoiviin toimenpiteisiin, varsinaiseen dokumentointiin ja ohjeisiin, siitä

mitä tulisi ottaa huomioon, mikäli viranomaiset pyytäisivät dokumentaatiota konsernilta tulevaisuudessa. Ohjeet löytyvät tiivistetysti liitteestä 2 kuvattuna dokumentoijan näkökulmasta.

Toimeksiantajan dokumentaatiopohjaa ei voitu pitää nopeasti ja helposti päivitettävänä, joten tutkimuksen tarkoituksena oli löytää tähän ratkaisuja. Hiltusen (2019) kokemuksiin pohjautuen dokumentaation rakennetta päädyttiin muuttamaan yksinkertaisempaan muotoon. Uudistetussa rakenteessa otettiin mallia Verohallinnon (Savander & Laaksonen 2018) syventävästä ohjeesta, sillä aiempi dokumentaatiopohja erosi jonkin verran uusimmista suosituksista. Päivitettävyyden parantamisessa auttoivat suuresti yrityksen jo valmiiksi muussa raportoinnissa käyttämät visuaaliset kaaviot, jotka soveltuivat myös tähän yhteyteen, kuten Lewin & Weise (2013) suosittelevat. Sisällöltään uudesta dokumentaatiosta tuli siis selkeämpi kokonaisuus, josta lukijan on helpompi vetää johtopäätöksiä kuin aiemmin. Lisäksi dokumentaatio tulee olemaan nopeammin päivitettävissä.

Tutkimuksen lähteiden ja empirian valossa voidaan todeta, että siirtohinnoitteludokumentaatio on erittäin vahva työkalu yrityksen riskienhallinnassa. Sen tärkeydestä huolimatta siihen ei kuitenkaan kannata varata liikaa resursseja, vaan panostaa nopeasti päivitettäviin dokumentaatiopohjiin ja raportoinnin automaatioon.

8 Pohdinta

Tutkimuksen tavoitteena oli tutkia mahdollisuuksia helpottaa ja nopeuttaa toimeksiantajan siirtohinnoitteludokumentatioprosessia. Tutkimustehtävänä oli koostaa tutkimustulosten avulla uusi siirtohinnoitteludokumentatioprosessi ja dokumentaatiopohja.

Tutkimuksessa päästiin sille asetettuihin tavoitteisiin. Tutkimuksen aikana toimeksiantajakonsernin siirtohinnoitteludokumentatioprosessi mallinnettiin ja tutkimusaineiston avulla luotiin uusi prosessi. Tutkimuksen tuotoksena toimeksiantajalle koottiin uusi siirtohinnoitteludokumentatiopohja, joka tulee säästämään käytännön toiminnassa runsaasti aikaa. Lisäksi dokumentaation sisältöä päivitettiin vastaamaan

tarkemmin Verohallinnon uusimman suosituksen mukaista rakennetta. Siirtohinnoitteludokumentaatioprosessista koostettiin erillinen ohjeistus (ks. liite 2), joka tulee helpottamaan prosessin ajallista hallintaa aikaistamalla mahdollisimman paljon työkuormasta jo tarkasteltavalle kalenterivuodelle.

Toimeksiantaja arvioi tutkimuksen lopuksi toimintatutkimuksen tuotoksista olevan yritykselle hyötyä. Mallipohja ja prosessiohjeistus vaikuttivat toimivilta ja tulevat olemaan heti käytännön testauksessa. Kumpaakin tullaan kehittämään tulevaisuudessa eteenpäin jatkuvan kehittämisen periaatteella.

Toimintatutkimuksen luotettavuutta voidaan arvioida raportoinnin laadun kautta sekä altistamalla se julkiselle kritiikille (McNiff 2013). Suojasen (2004) mukaan toimintatutkimuksen luotettavuuden rakentaminen lähtee tutkijan jatkuvasta reflektoinnista tutkimuksen aikana. Tutkijan reflektoinnin tavoitteena on analysoida kriittisesti tutkimuksen kohteena olevaa toimintaa ja luoda suunnitelma tämän toiminnan kehittämiseksi. Refleктоimalla tutkimustaan tutkija päättelee, että onko tutkimuksessa päästy haluttuihin tavoitteisiin. Tässä tutkimuksessa on pyritty tuomaan tutkimuksen kulku esiin niin, että lukijan on mahdollista seurata tutkimuksen kulkua ja seikkoja, jotka johtivat tutkijan tekemiin päätelmiin.

Suojasen (2004) mukaan toimintatutkimus keskittyy aina tietyn tutkimuskohteen toiminnan kehittämiseen, joten sen tarkoituksena ei ole luoda yleistettävissä olevaa tietoa. Tämä tutkimus on tehty yksilöllisesti toimeksiantajan tarpeisiin. Reliaabelius tarkoittaa tutkimuksen toistettavuutta eli sitä pystyittäisiinkö tutkimus toistamaan samanlaisena uudestaan ja siinä päätyämään aina samaan lopputulokseen (mt.). Koska tämä tutkimus on tehty yhdelle ainutlaatuiselle toimeksiantajalle, tutkimusta ei pystyittäisi toistamaan aivan samanlaisena uudestaan. Se voi kuitenkin toimia tilanteen mukaan mallina muiden yritysten vastaavalle kehitystoiminnalle.

Tutkimuksen validius kertoo siitä, onko tutkimus toteutettu niin, että siinä käytetyt mittarit ja tutkimusmenetelmä vastaavat tutkimuksen tarkoitusta (mt.). Tutkimus toteutettiin perustuen teoreettisessa viitekehyksessä löydettyihin malleihin, jotka soveltuivat tutkimuksen tavoitteisiin. Tutkimuksen tarkoituksena oli kehittää toimeksiantajan toimintamalleja jo tutkimuksen aikana. Tutkimuksen onnistumisen mittarina

oli se, että löytyisikö tutkimuksessa keinoja helpottaa ja nopeuttaa tutkittavaa prosessia. Tutkimuksessa päästiin määriteltyihin tavoitteisiin.

Kaikki tutkimuksen toiminta perustui teoreettiseen viitekehykseen kerättyyn tietoon. Teoriatieto pohjautuu monipuolisesti tutkimuksiin, artikkeleihin, Verohallinnon ohjeistuksiin ja perusasioissa myös joiltakin osin oppikirjoihin. Koska aiheesta ei ole tehty aiemmin juurikaan tutkimusta, pelkästään akateemisten tietolähteiden käyttö olisi ollut haastavaa. Siirtohinnoitteludokumentaation sisältöä koskevaan teoriaosioon olisi voitu sisällyttää monipuolisemmin eri lähteitä, mutta tässä tapauksessa tutkimuskohdetta ensisijaisesti koskevat Suomen Verohallinnon ohjeet koettiin riittäviksi.

Tutkimuksen empiirisessä vaiheessa, joka perustui prosessien mallintamiseen, käytettiin teoratiedon lisäksi toimeksiantajan prosessista kerättyä tutkimusaineistoa. Tutkimuksen kohteena ollutta prosessia analysoitiin kriittisesti kerätyn teoreettisen viitekehyksen näkökulmasta. Tutkimuksen tulokset ja johtopäätökset on pyritty reflektomaan mahdollisimman loogisesti edeltäviin kappaleisiin.

Siirtohinnoittelu on jatkuvasti kehittyvä ja monimutkainen aihekokonaisuus, joten myös tulevaisuudessa siitä löytyy varmasti jatkotutkimuskohteita. Toimeksiantajan kontekstista voisi olla mielenkiintoista tehdä jatkotutkimusta kansainvälisellä tasolla ja syventyä, kuinka eri valtioiden säätely vaikuttaa kyseiseen konserniin. Jos asiaa mietitään laajemmin, mielenkiintoinen jatkotutkimuskohde voisi olla vertailla eri valtioissa käytyjä siirtohinnoitteluun liittyviä oikeustapauksia ja tutkia eroavaisuuksia eri valtioiden oikeuskäytännöistä.

Lähteet

Alakare, M. & Karvinen, E. 2018. KHO:lta merkittävät ratkaisut siirtohinnoittelusta ja saatavan myymisestä. Blogi-artikkeli. Viitattu 14.2.2020.

<https://www.castren.fi/fi/blogijauutiset/uutiset-2018/kholta-merkittavat-ratkaisut-siirtohinnoittelusta-ja-saatavan-myymisesta/>.

Andersen, B. 1999. Business process Improvement Toolbox. Milwaukee: ASQ Quality Press.

Dürr, O. & Göx, R. 2008. Strategic Incentives for Keeping one Set of Books in International Transfer Pricing. Discussion paper series in economics and management. Discussion Paper No. 08-16. German Economic Association of Business Administration. Viitattu 12.2.2020.

https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1102979.

Ekonen, M., Timonen, J., Koponen, S., Lämsä, A., Saarisilta, J., Hauvala, H., Haaranen, M. & Salminen, H. 2014. Uudistava johtaminen. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu. Viitattu 4.2.2020. <http://www.urn.fi/URN:ISBN:978-951-830-342-1>.

Heijari, H. 2019. Siirtohinnoittelu kansainvälisessä konsernissa ja siihen liittyvät ongelmat : siirtohinnoittelu case-organisaatiossa. Pro gradu. Turun yliopisto, Turun kauppakorkeakoulu, Porin yksikkö, laskentatoimen ja rahoituksen laitos. Viitattu 30.12.2019. <http://urn.fi/URN:NBN:fi-fe2019061921373>.

Hiltunen, K. 2019. Konserninäkökulma siirtohintadokumentointiin ja kotimaiset dokumentointimääräykset. Koulutuswebinaari. Opinahjo-Eduhouse. Viitattu 27.9. <https://edustream.fi>.

Hyvä verotarkastustapa. 2018. Verohallinnon syventävä ohje. Päivitetty edellisen kerran 28.3.2017. Viitattu 16.2.2020. https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49204/hyva_verotarkastustap/#5.4-aineiston-tarkastaminen.

In the spotlight - A new era of transparency and risk. 2016. Earnings & Yangin siirtohinnoittelututkimus. Viitattu 8.1.2020. <https://ey.com/tpseries>.

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

Kananen, J. 2009. Toimintatutkimus yritysten kehittämisessä. Jyväskylä: Jyväskylän Ammattikorkeakoulu.

KHO 2014:119. Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjapäätös. Viitattu 14.2.2020. <https://www.kho.fi/fi/index/paatoksia/vuosikirjapaatokset/vuosikirjapaatos/1404212197166.html>.

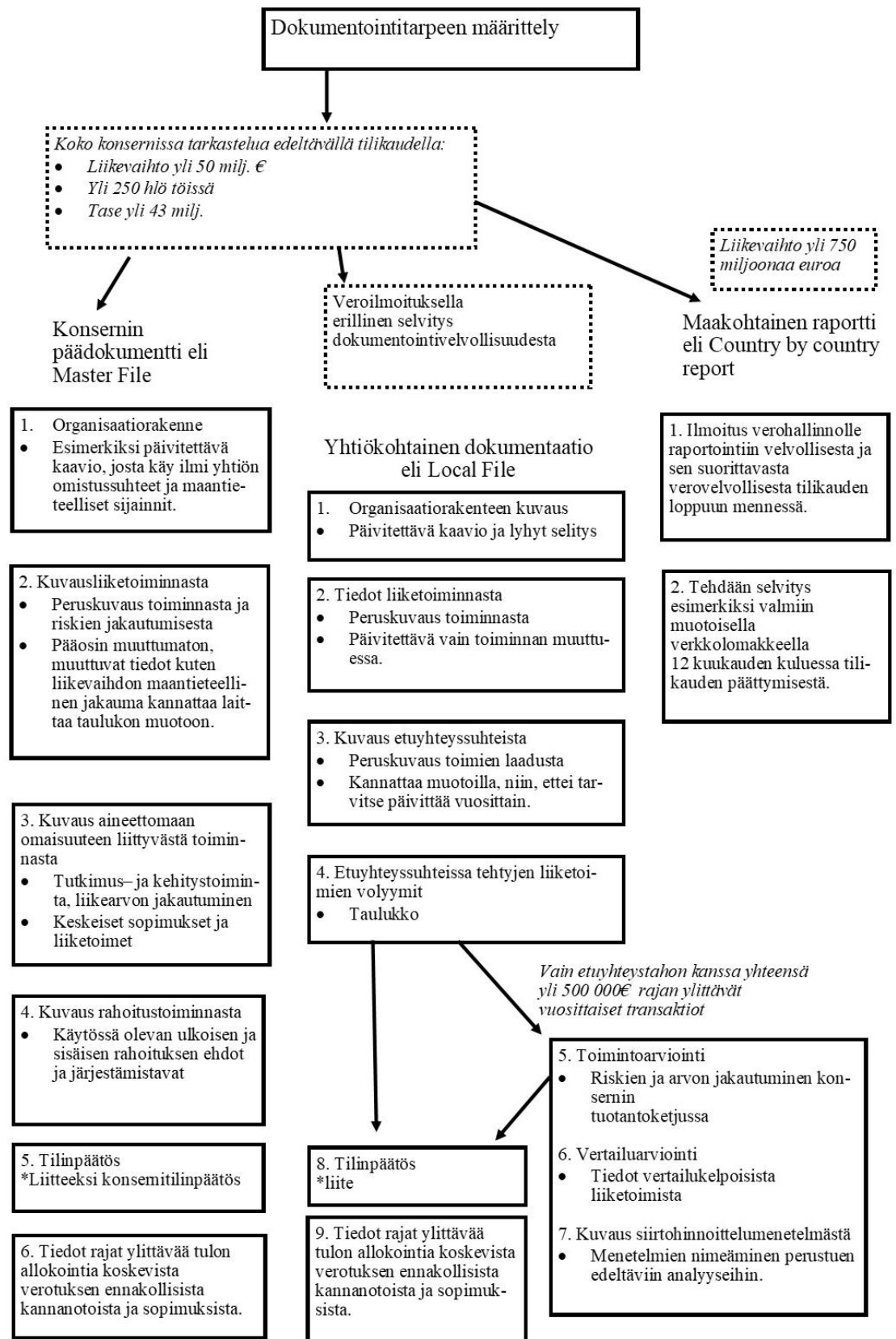
KHO:2018:173. Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjapäätös. Viitattu 3.2.2020. <https://www.kho.fi/fi/index/paatoksia/vuosikirjapaatokset/vuosikirjapaatos/1545033327077.html>.

- Kiviranta, V. 2012. Verohallinto: Yritysten siirtohinnoittelussa merkittäviä ongelmia. Ylen digitaalinen artikkeli. Viitattu 7.1.2020. <https://yle.fi/uutiset/3-6249073>.
- Kuula, A. 2006. Toimintatutkimus. Teoksessa A. Saaranen-Kauppinen & A. Puusniekka. KvaliMOTV - Menetelmäopetuksen tietovaranto. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto, luku 5.4. Viitattu 12.2.2020. <http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/>.
- Levin, N. & Weise, J. 2013. Bridging the divide between & Transfer pricing valuations. Financial Executive. Jul/Aug 2013: 29, 6, 56. Viitattu 16.2.2020. <https://go.gale.com/ps/anonymous?id=GALE%7CA336617667&sid=googleScholar&v=2.1&it=r&linkaccess=abs&issn=08954186&p=AONE&sw=w>.
- Luukkonen, I., Mykkänen, J., Itälä, T., Savolainen, S. & Tamminen, M. 2012. Toiminnan ja prosessien mallintaminen. Tasot, näkökulmat ja esimerkit. Itä-Suomen Yliopisto & Aalto Yliopisto. Digitaalinen artikkeli. Viitattu 4.2.2020. <https://www.researchgate.net/>.
- McNiff, J. 2013. Action Research. Principles and practice. Kolmas painos. Routledge.
- Metsämuuronen, J. 2011. Tutkimuksen tekemisen perusteet ihmistieteissä. Helsinki: International Methelp Oy. E-kirja. Viitattu 11.2. 2019. <https://Janet.finna.fi> , booky.fi.
- Operationalizing global transfer pricing. 2016. Digitaalinen Earnings & Yangin siirtohinnoitteluohjeistus. Viitattu 8.1.2020. <https://ey.com/tpseries>.
- Paige, S. 2016. The Power of Business Process Improvement : 10 Simple Steps to Increase Effectiveness, Efficiency, and Adaptability. Amacom. E-kirja. Jyväskylän Ammattikorkeakoulun kirjasto. Viitattu 27.9.2019. <http://janet.finna.fi>, Ebook Central.
- Savander, L. & Laaksonen, S. 2018. Siirtohinnoittelun dokumentointi. Verohallinnon syventävät ohjeet. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47978/siirtohinnoittelun-dokumentointi2/>.
- Scholz, C. & Kohl, E. 2011. Managing Transfer Pricing Documentation: An Updated Approach. Ernst & Young. Tax Management Transfer Pricing Report. 20, 6, 274-277.
- Sokala, H. 2018. Verottaja: Yritysten tuloista puuttui 3 048 miljoonaa euroa. Digitaalinen artikkeli. Yleisradio MOT-asiaohjelma. Viitattu 9.1.2020. <https://yle.fi/aihe/artikkeli/2018/03/12/verottaja-yritysten-tuloista-puuttui-3-048-miljoonaa-euroa>.
- Sokala, H. 2019. Verottaja peri yrityksiltä yli miljardin euron edestä jälkiveroja – nyt useat oikeustaistelut ovat päättyneet yritysten voittoon. Yleisradion MOT-arkisto. Digitaalinen artikkeli. <https://yle.fi/aihe/artikkeli/2019/06/05/verottaja-peri-yrityksilta-yli-miljardin-euron-edesta-jalkiveroja-nyt-useat>.
- Suojanen, U. 2004. Toimintatutkimus. Methodix, menetelmäartikkelit. Viitattu 25.2.2019. <https://methodix.fi/2014/05/19/suojanen-toimintatutkimus/>.
- Tenhunen, V. 2018. Oikeusvarmuus, ennakoitavuus ja siirtohinnoittelu. Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin. Tampere: University Press. Viitattu 30.12.2019. <https://trepo.tuni.fi/handle/10024/101445>.

- Tervaskanto, J. 2019. Siirtohinnoitteluun liittyvien veroriskien minimointi Suomessa. Kandidaatintutkielma. Oulun Yliopisto, Oulun yliopiston kauppakorkeakoulu. <http://urn.fi/URN:NBN:fi:oulu-201905252118>.
- VML 1558, 1995. Laki verotusmenettelystä. Finlex ajantasainen lainsäädäntö. Viitattu 7.1.2020. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1995/19951558#L2P14a>.

Liitteet

Liite 1. Siirtohinnoitteludokumentaatioprosessi tarkemmin



Liite 2. Ote siirtohinnoitteludokumentaatioprosessin ohjeistuksesta

Siirtohinnoitteludokumentaatiota kannattaa alkaa valmistella jo tilikauden aikana:

1. Luo uusi kansio ja tiedostopohjat edellisvuoden pohjalta.
2. Helppojen asioiden kuten vuosilukujen päivitys
3. Konsernirakenteessa tapahtuneiden muutosten havainnointi ja päivitys
4. Siirtohinnoittelutiedon keräys pitkin vuotta
5. Vieraile verohallinnon sivuilla tarkistamassa, että onko ohjeistuksissa muutoksia. Korkeimman hallinto-oikeuden uusimmat päätökset siirtohinnoitteluun liittyen kannattaa myös selata läpi.

Tilikauden loputtua:

1. Dokumentointitarpeen määrittely sisäisten erien suuruuksien mukaan
Huom! Vain rajat ylittävät liiketoimet tulee dokumentoida tarkemmalla tasolla. Vuonna 2019 raja tarkemmalle dokumentoinnille oli 500 000€ yhteisiä transaktioita.
1. Päivitä volyymeja esittelevä kaavio, jolla todetaan, onko tarkempi dokumentaatio kyseisenä vuonna tarpeen.
2. Vuosittain muuttuvien tietojen päivitys: Dokumenteissa on pyritty siihen, että mahdollisimman moni asia on kopioitavissa muista raporteista.
3. Tarpeen mukaan uusien etuyhteyssuhteiden ja transaktioiden kuvaus.
4. Lopullisten tiedostojen koonti yhteen selvään paikkaan

Verohallinnon pyytäessä siirtohinnoitteludokumentaatiota:

1. Tarkastuskierros, että kaikki on varmasti valmista ja oikein.
2. Tilinpäätösten liittäminen materiaaliin mukaan