



LAUREA
AMMATTIKORKEAKOULU

Uuden edellä

Siirtohinnoitteludokumentoinnin päivittäminen ja kehittäminen

- Case Yritys X

Nyberg, Anna

2014 Leppävaara

Laurea-ammattikorkeakoulu
Laurea Leppävaara

Siirtohinnoitteludokumentoinnin päivittäminen ja kehittäminen - Case Yritys X

Anna Nyberg
Liiketalouden koulutusohjelma
Opinnäytetyö
Helmikuu, 2014

Nyberg, Anna

Siirtohinnoitteludokumentoinnin päivittäminen ja kehittäminen - Case Yritys X

Vuosi	2014	Sivumäärä	42+1
-------	------	-----------	------

Opinnäytetyön tarkoituksena oli päivittää toimeksiantajan siirtohinnoitteludokumentointi. Tavoitteena oli kartoittaa toimeksiantajayrityksen nykytilanne siirtohinnoitteludokumentoinnin osalta ja kerätä sen pohjalta kaikki lainsäädännön vaatimat dokumentit vuosilta 2012 ja 2013. Tavoitteena oli myös kehittää toimeksiantajan nykyistä dokumentointimallia, jotta dokumentointi olisi jatkossa helpompi päivittää ja pitää ajan tasalla vuosittain.

Työ toteutettiin toiminnallisena tapaustutkimuksena, jonka toimeksiantajana oli Yritys X. Tiedonkeruumenetelminä käytettiin dokumenttianalyysiä ja haastatteluita. Valittujen menetelmien avulla haluttiin selvittää toimeksiantajan siirtohinnoitteludokumentoinnin nykytilanne eli mitä tietoja dokumentaatioissa on ja mitä siitä vielä puuttuu. Lisäksi haluttiin kerätä ideoita ja ehdotuksia, miten nykyistä dokumentointia voitaisiin kehittää. Dokumenttianalyysissä perehdyttiin toimeksiantajan aikaisempien vuosien dokumentaatioihin ja selvitettiin mitä dokumentoitavia liiketoimia yhtiöllä on. Haastatteluilla keskityttiin keräämään tietoa dokumentoinnin käytännön laatimisesta ja siitä, miten sitä voitaisiin kehittää.

Teoreettisessa viitekehyksessä perehdyttiin siirtohinnoitteluun liittyvään lainsäädäntöön ja selvitettiin mitä siirtohinnoitteludokumentoinnin pitää sen mukaan sisältää. Lisäksi työssä on tarkasteltu miten liiketoimet on dokumentaatioissa kuvattava. Teoreettisen viitekehyksen pohjana olivat aiheesta julkaistu kirjallisuus ja sähköinen materiaali.

Työn tuloksena päivitettiin vuoden 2012 dokumentointi kokonaan ja vuoden 2013 dokumentointi siltä osin kuin se oli kyseisellä hetkellä mahdollista. Osa vuoden 2013 materiaalista valmistuu vasta tilinpäätöksen yhteydessä eikä näin ollen ollut vielä saatavilla tämän työn aikana.

Lisäksi dokumentointia päätettiin kehittää sähköistämällä se. Sähköisen dokumentoinnin tavoitteena on helpottaa ja parantaa toimeksiantajan dokumentointikäytäntöjä tulevaisuudessa. Toimeksiantajalle luotiin työtila yhtiön Intranetiin, jonne tallennettiin kaikki yhtiön siirtohinnoitteluun liittyvät dokumentit vuosilta 2012 ja 2013. Työtilan tarkoituksena on, että jatkossa kaikki henkilöt päivittävät omalta osaltaan dokumentointia ja tallentavat dokumentit suoraan sinne.

Asiasanat etuyhteisyritys, markkinaehtoperiaate, siirtohinnoittelu, siirtohinnoitteludokumentointi

Nyberg, Anna

The update and development of transfer pricing documentation in the case of Company X

Year	2014	Pages	42+1
------	------	-------	------

The purpose of this thesis project was to update the transfer pricing documentation of the target company. The objective was to clarify the target company's current situation regarding the transfer pricing documentation and to collect all the documents from 2012 and 2013 as required by legislation. A second objective was also to develop the current documentation model so that it would be easier to update annually.

The research was conducted as a functional case study for Company X, using document analysis and interviews as data collection methods. With the help of the chosen methods it was possible to determine the current situation regarding the transfer pricing documentation, such as what information was already in the documentation and what was still missing. The document analysis examined the documentation from previous years and identified those business transactions that need to be documented. The focus of the interviews was on obtaining information on the practical aspects of documentation and providing tools to develop it further.

The theoretical sections of the thesis examine the legislation regarding transfer pricing legislation and clarify the nature of the contents of the documentation. The study also discusses the documentation process in business transactions. The theoretical sections drew on literature from printed and electronic sources.

As a result of this thesis project the documentation was updated for 2012 and 2013 as much as possible. A part of the material for 2013 will not be ready until after the financial statement and therefore couldn't be utilized for this thesis.

It was also decided to develop the documentation further by making it electronic. The purpose of the electronic documentation is to facilitate and improve the documentation practices in the future. A workspace was created for the company's Intranet where all the documents were saved from 2012 and 2013. The idea of the workspace is that individuals can update the documentation and save the documents directly to the workspace.

Keywords arm's length principle, associated company, transfer pricing, transfer pricing documentation

Sisällys

1	Johdanto.....	6
1.1	Työn taustat ja tavoitteet.....	7
1.2	Aiheen rajaus.....	7
1.3	Toteutustapa ja menetelmät.....	9
2	Siirtohinnoittelusta yleensä.....	9
2.1	Markkinaehtoperiaate ja etuyhteys.....	10
2.2	Siirtohinnoitteluoiikaisu ja veronkorotus.....	11
2.3	Siirtohinnoittelua koskevat säädökset.....	12
2.3.1	OECD:n siirtohinnoitteluohjeet.....	12
2.3.2	EU:n arbitraatiosopimus ja siirtohinnoittelufoorumi.....	14
3	Siirtohinnoitteludokumentointi Suomen lainsäädännön mukaan.....	15
3.1	Kuvaus liiketoiminnasta.....	16
3.2	Kuvaus etuyhteysuhteista.....	17
3.3	Tiedot etuyhteysuhteessa tehdyistä liiketoimista.....	18
3.4	Toimintoarviointi etuyhteysuhteessa tehdyistä liiketoimista.....	18
3.5	Vertailuarviointi.....	19
3.6	Kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta.....	20
3.6.1	Markkinahintavertailumenetelmä ja muut perinteiset menetelmät.....	20
3.6.2	Liiketoiminettomarginaalimenetelmä ja voitonjakamismenetelmä.....	21
4	Ajankohtaista siirtohinnoitteludokumentoinnissa.....	22
4.1	Lomake 78 - Selvitys siirtohinnoittelusta.....	22
4.2	Dokumentoinnin päivitys käytännössä.....	23
4.3	Verotarkastus.....	23
5	Case Yritys X.....	25
5.1	Dokumenttianalyysi.....	25
5.2	Teemahaastattelu ja assistenttien haastattelut.....	29
6	Tulokset ja johtopäätökset.....	32
6.1	Dokumentoinnin päivittäminen.....	33
6.2	Dokumentoinnin sähköistäminen.....	34
6.3	Jatkotutkimusmahdollisuuksia.....	35
6.4	Työn arviointi.....	36
	Lähteet.....	38
	Lähteet.....	38
	Kuviot.....	40
	Taulukot.....	41
	Liitteet.....	42

1 Johdanto

Siirtohinnoittelulla on pitkä historia ja ensimmäiset siirtohinnoittelusäännökset tulivat voimaan ensimmäisen maailmasodan aikoihin 1900-luvun alussa. Syynä oli sotakulujen aiheuttama verojen nousu, joten kansainväliset yritykset yrittivät löytää tapoja alentaa verokulujaan. Siirtohinnoittelusäännösten tavoitteena oli rajoittaa yritysten verotulojen siirtyminen alemman verokannan maihin. Ensimmäiset säännökset saatettiin voimaan Iso-Britanniassa vuonna 1915 ja muutamaa vuotta myöhemmin Yhdysvalloissa. Pian tämän jälkeen talouskasvu hidastui ja seuraavan kerran siirtohinnoitteluasiat nousivat esiin vasta 1960-luvulla, kun kansainvälinen kauppa alkoi taas voimistua. (Karjalainen & Raunio 2007, 14-15.)

Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö OECD nousi merkittävään asemaan siirtohinnoittelussa tutkiessaan aihetta. OECD julkaisi aiheesta kaksi raporttia, ”Transfer Pricing and Multinational Enterprises” vuonna 1979 ja ”Transfer Pricing and Multinational Enterprises, Three Taxation Issues” vuonna 1984. Vuonna 1995 OECD julkaisi siirtohinnoitteluohjeet täysin uudistettuina ja siitä lähtien ne ovat olleet keskeinen osa kansainvälistä siirtohinnoittelusäännöstöä myös OECD:n ulkopuolisissa maissa. (Karjalainen & Raunio 2007, 15, 18.)

Tämän päivän kansainvälisessä taloudessa, jossa monikansalliset yritykset ovat keskeisessä osassa liiketoimintaa, siirtohinnoittelu on yksi pinnalla olevista aiheista ja olennainen osa kansainvälistä verotusta (Owens 2009, 1). Globalisaation seurauksena yhä suurempi osa maailmankaupasta käydään samaan konserniin kuuluvien yritysten sisällä. Näiden yritysten välisessä kaupankäynnissä käytetyt siirtohinnat voivat vaikuttaa merkittävästi siihen, missä maassa konsernin verotettava tulos esitetään. (Sandelin 2012, 101.)

Siirtohinnoittelua ja sen dokumentointia koskevat asiat ovat entistä enemmän tarkastelun alla myös Suomessa, jossa siirtohinnoittelua koskevat säännökset tulivat voimaan vuoden 2007 alusta (Karjalainen & Raunio 2007, 16). Viimeisen vuoden aikana ilmapiirissä on tapahtunut iso muutos ja siirtohinnoitteluasiat ovat nousseet esiin myös poliittisella puolella esimerkiksi veroasioissa. Siirtohinnoittelun kautta mahdollisesti aiheutuva kaksinkertainen verotus onkin kääntynyt nollaverotukseksi, minkä myötä maiden saamat verotulot ovat tältä osin pienentyneet. (Waal 2013.)

Siirtohinnoitteluaiheesta on toteutettu erityyppisiä opinnäytetöitä sekä pro gradu -tutkielmia. Monet opinnäytetyöt ovat olleet tapauskohtaisia, toimeksiantajalle toteutettuja case -tutkimuksia. Myös tämä työ on case -tutkimus ja se toteutettiin toimeksiantajayritykselle kehittämisprosessin näkökulmasta. Aiheesta on aikaisemmin tehty sekä siirtohintojen muodostumista että itse dokumentointia käsitteleviä töitä. Tässä työssä tullaan keskittymään nimenomaan lainsäädännön vaatimaan siirtohinnoitteludokumentointiin.

1.1 Työn taustat ja tavoitteet

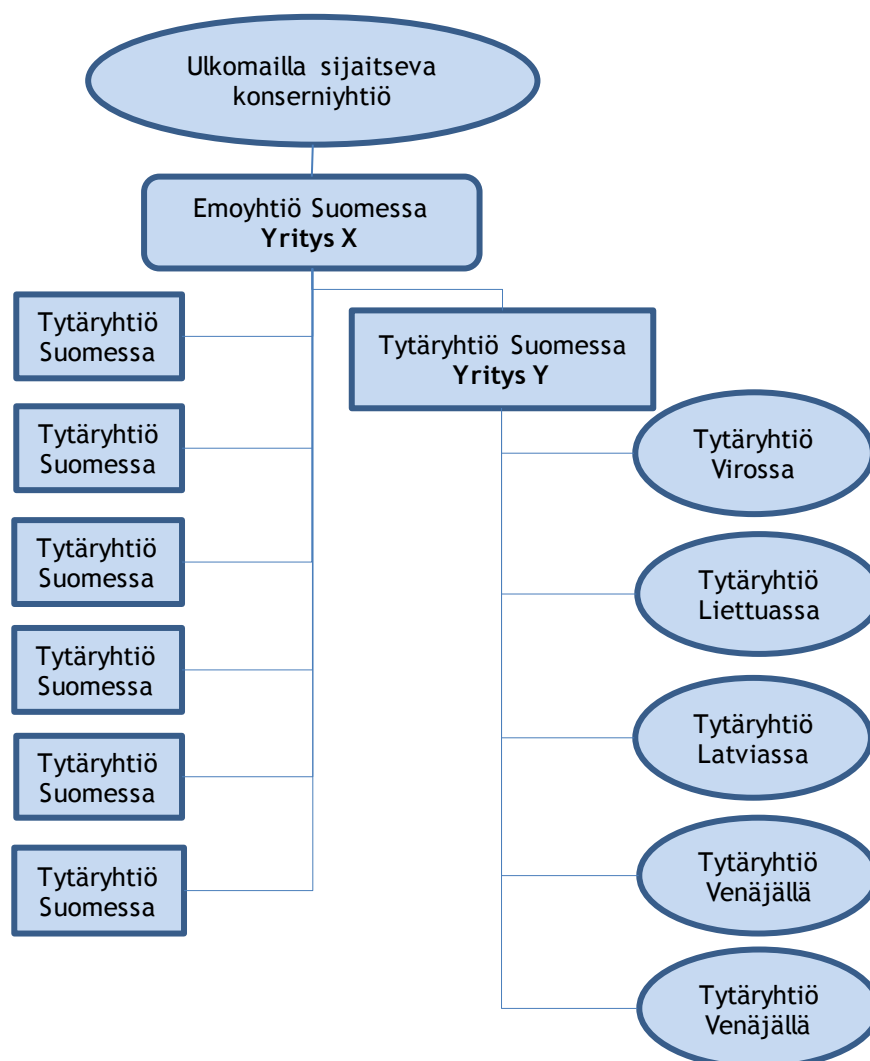
Opinnäytetyön aihe saatiin toimeksiantajalta. Taloushallinnon osastolla nousi esiin tarve päivittää yrityksen siirtohinnoitteludokumentointi ja saada lisää tietoa siirtohinnoitteludokumentoinnista. Ennen toimeksiantoa dokumentoinnin päivittäminen oli aikataulutettu alkuvuoteen 2013, tilinpäätöksen yhteyteen. Se oli jäänyt osittain päivittämättä vuosilta 2012 ja 2013 henkilökunnan muutosten ja informaation puutteen takia. Toimeksiannon alussa ajatuksena oli, että dokumentaatio saadaan päivitettyä vuoden 2013 loppuun mennessä. Yritys X:n kirjanpitoapäällikkö toimi toimeksiantajan puolelta yhteyshenkilönä ja ohjaajana koko työn ajan. Toimeksiantajayritystä ei esitetä työssä nimellä vaan siihen viitataan tekstissä joko Yritys X:nä tai toimeksiantajana.

Työn tavoitteena oli kartoittaa Yritys X:n nykytilanne siirtohinnoitteludokumentaatiossa ja kerätä sen pohjalta kaikki lainsäädännön vaatimat dokumentit vuodelta 2012 ja vuodelta 2013 siltä osin kuin mahdollista. Pidemmällä aikavälillä tavoitteena oli kehittää toimeksiantajan nykyistä dokumentaatiomallia, jotta sitä olisi jatkossa helpompi päivittää ja pitää ajan tasalla vuosittain. Työn edetessä muodostui selkeä kuva, että ratkaisuna olisi sähköinen työtila, jonne kaikki dokumentit voidaan tallentaa. Työtilan luominen, ohjeet sen käyttämisestä ja dokumenttien tallentaminen sinne oli toinen työn tavoitteista. Opinnäytetyön valmistumisen kannalta, aikataulu ei mahdollistanut jatkoseurantaa miten työtila tulee tulevaisuudessa toimimaan eikä siitä sen takia raportoida tässä työssä. Työtila pyrittiin kuitenkin kehittämään selkeäksi ja käytännönläheiseksi, jotta se olisi helppo toteuttaa osana normaalia työrutiinia.

Tavoitteiden lisäksi työn alussa haluttiin kartoittaa yhdessä toimeksiantajan kanssa konkreettiset hyödyt, joita työllä pyritään toimeksiantajalle saavuttamaan. Kyseessä on lainsäädännön vaatima siirtohinnoitteludokumentaatio, joten asianmukaisella dokumentaatiolla voidaan välttää siirtohinnoitteluvoikaisu ja sen myötä veronkorotukset. Huolellisella dokumentoinnilla voidaan myös ehkäistä kaksinkertaista verotusta. Opinnäytetyön kautta kirjanpidon osasto saa tietoa siirtohinnoitteludokumentoinnista käytännönläheisessä ja tiivistetyssä muodossa, joten aiheeseen perehtymisessä säästyy heidän aikaansa. Työn avulla toivottiin myös saavutettavan yhtenäisemmät toimintatavat dokumentoinnin päivittämisessä, jolloin dokumentointi olisi vertailukelpoisempi vuosittain.

1.2 Aiheen rajaus

Työn toimeksiantajana oli Suomessa toimiva Yritys X, joka on osa suurta ulkomaista konserniyhtiötä. Sillä on tytäryhtiöitä Suomessa ja Yritys Y:n kautta myös ulkomailla. Yritys X:n juridinen rakenne on kuvattu kuviossa 1. Myöhemmin tekstissä tullaan käsittelemään konsernin sisäisiä liiketoimintoja eri yhtiöiden välillä ja etenkin niitä, jotka ylittävät valtion rajat.



Kuvio 1: Yritys X:n juridinen rakenne

Työ rajattiin Suomessa toimivan emoyhtiön eli Yritys X:n toimintaan sisältäen sen kaikki tytäryhtiöt. Suomalaisista tytäryhtiöistä tytäryhtiö Y on kuitenkin ainoa, jolla on valtioiden rajat ylittävät liiketoimia, joten tarkastelu kohdistuu käytännössä oikeastaan vain Yritys X:ään ja Yritys Y:hyn. Yritys X:llä on jonkin verran liiketoimintaa ulkomailla sijaitsevan konserniyhtiön kanssa. Nämä liiketoimet otettiin myös huomioon, jotta Yritys X:n dokumentointi ei jäänyt miltään suunnalta puutteelliseksi. Aihetta tarkasteltiin kuitenkin suomalaisten yhtiöiden näkökulmasta.

Osa Yritys X:n ja sen suomalaisten tytäryritysten liiketoiminnasta kuuluu konserniavustuksen piiriin. Tätä toimintaa tutkittiin siltä osin, että otettiin selvää, minkälainen dokumentointi näistä liiketoimista vaaditaan lainsäädännössä. Konserniavustuksen ja siirtohinnoittelun raja on hyvin tulkinnanvarainen, joten oli tärkeää ottaa se huomioon osana dokumentointia.

Tässä työssä ei ole käsitelty siirtohintojen muodostumista eikä siis otettu kantaa siihen miten se on tehty Yritys X:ssä. Työn kohteena oli nimenomaan lain vaatima siirtohinnoitteludokumentointi ja sen merkitys osana Yritys X:n liiketoimia. Aihetta on tarkasteltu Suomen lainsäädännön ja siirtohinnoitteludokumentoinnin kannalta.

1.3 Toteutustapa ja menetelmät

Työ toteutettiin toiminnallisena tapaustutkimuksena, jossa korostui toimeksiantajalle tuotettu konkreettinen hyöty. Työn tarkoituksena oli selvittää, mitä tietoja dokumentaation pitää sisältää ja miten etuyhteisyriyten väliset liiketoimet on kuvattava dokumentaatiossa.

Teoreettinen viitekehys oli olennainen osa tätä opinnäytetyötä, koska se käsittelee hyvin paljon lainsäädäntöihin pohjautuvaa tietoa. Viitekehyksessä tarkastellaan siirtohinnoitteluun liittyvää lainsäädäntöä sekä ohjeistusta dokumentoinnin laatimisesta. Lähteinä käytettiin aiheesta julkaistua kirjallisuutta ja Internetistä löytyvää sähköistä materiaalia. Pääasiallisena lähteenä oli Suomen veromenettelylaki (VML) sekä KPMG:n vuonna 2012 julkaisema teos Siirtohinnoittelu käytännössä. Teorian omaksuminen ennen toiminnallisen osion aloittamista oli tärkeää, jotta sitä pystyttiin soveltamaan Yritys X:n toiminnassa.

Lähestymistapana käytettiin kvalitatiivista tutkimusta ja tiedonkeruumenetelmiksi valittiin dokumenttianalyysi ja haastattelut. Valittujen menetelmien avulla haluttiin selvittää toimeksiantajan siirtohinnoitteludokumentoinnin nykytilanne eli mitä tietoja dokumentaatiossa on ja mitä siitä vielä puuttuu. Lisäksi haluttiin kerätä ideoita ja ehdotuksia, miten nykyistä dokumentointia voitaisiin kehittää.

Dokumenttianalyysissä perehdyttiin toimeksiantajan vuosien 2010 ja 2011 dokumentointeihin ja selvitettiin mitä etuyhteisliiketoimia yhtiöllä on kyseisinä vuosina ollut. Dokumenttianalyysin lisäksi tehtiin yksi teemahaastattelu ja kaksi vapaamuotoista assistenttien haastattelua. Haastatteluilla keskityttiin keräämään tietoa dokumentoinnin käytännön laatimisesta ja siitä, miten sitä voitaisiin kehittää. Haastatteluilla onnistuttiin hyödyntämään yrityksessä jo olevaa tietoa ja niillä saatiin kerättyä sellaista tietoa, jota dokumenteista ei tullut esille. Haastatteluiden lisäksi Yritys X:n kirjanpitoapäälliköltä saatiin tietoa Yritys X:n konserninsisäisistä liiketoimista, joita myös hyödynnettiin työssä ja dokumentoinnin päivittämisessä. Empiirisen osion tukena oli koko ajan teoreettinen viitekehys.

2 Siirtohinnoittelusta yleensä

Siirtohinnoittelu on aiheena hyvin laaja ja siirtohinnoitteludokumentointi on vain yksi osa sitä. Tässä luvussa käsitellään siirtohinnoittelua hieman laajemmalla tasolla, ennen kuin syvenny-

tään varsinaiseen aiheeseen eli siirtohinnoitteludokumentointiin. Tarkastelun kohteena ovat siirtohinnoitteluun liittyvät käsitteet ja säädökset.

Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan hinnoittelua konserninsisäisissä eli etuyhteydessä olevien yritysten liiketoimissa, joita voivat olla tavaroiden tai palveluiden kauppa, aineettomien oikeuksien hyödyntäminen sekä rahoitustoimet. Siirtohinnoittelu voi koskea konsernia, jonka liiketoiminta pysyy valtion rajojen sisäpuolella. Liiketoiminta voi olla myös kansainvälistä, jolloin se ylittää valtion rajat. Tässä tapauksessa verotettavien tulojen siirtäminen maasta toiseen on verottajan erityisen tarkkailun kohteena ja siirtohinnoitteludokumentointi tulee osaksi yrityksen velvoitteita. (KPMG 2012, 21.)

Siirtohinnoittelusta tulee siis osa kansainvälistä verotusta, kun kyseessä on valtion rajat ylittävä liiketoiminta etuyhteisyriyten välillä. Valtioiden väliset verosopimukset sekä Suomen solmimat verosopimukset pohjautuvat pitkälti OECD:n malliverosopimukseen. Malliverosopimuksen 9 artikla on olennainen osa siirtohinnoitteluasiaa, koska se koskee etuyhteystoimia. Artikla rakentuu markkinaehtoperiaatteelle. (Karjalainen & Raunio 2007, 18-19.)

2.1 Markkinaehtoperiaate ja etuyhteys

Markkinaehtoperiaate (arm's length principle) on siirtohinnoittelun kansainvälinen peruseriaate. Sen mukaan etuyhteisyriyten tulee käyttää liiketoimissaan samoja ehtoja, kuin olisi käytetty vastaavissa olosuhteissa toisistaan riippumattomien yritysten välillä. OECD-valtiot ovat sitoutuneet noudattamaan markkinaehtoperiaatetta monikansallisten yritysten verotuksessa (Äimä 2011, 1546).

Etuyhteys muodostuu yleensä, kun kyseessä on kaksi saman konsernin yritystä. Yritykset ovat etuyhteydessä silloin, jos toisella osapuolella on toisessa osapuolella määräysvalta tai kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa. ”Osapuolella on määräysvalta toisessa osapuolella silloin, kun

- 1) se välittömästi tai välillisesti omistaa yli puolet toisen osapuolen pääomasta;
- 2) sillä välittömästi tai välillisesti on yli puolet toisen osapuolen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä;
- 3) sillä välittömästi tai välillisesti on oikeus nimittää yli puolet jäsenistä toisen yhteisön hallitukseen tai siihen verrattavaan toimielimeen tai toimielimeen, jolla on tämä oikeus; tai
- 4) sitä johdetaan yhteisesti toisen osapuolen kanssa tai se muutoin voi tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa toisessa osapuolella” (Finlex 1995, 31 §).

2.2 Siirtohinnoitteluoikaisu ja veronkorotus

Siirtohinnoitteluoikaisusta on säädetty VML 31 §:ssä, jos markkinaehtoperiaatteesta on poikettu. Kyseessä on tilanne, jossa verovelvollinen ja tähän etuyhteydessä olevan osapuolen ” välisessä liiketoimessa on sovittu ehdoista tai määrätty ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu, ja verovelvollisen elinkeinotoiminnan tai muun toiminnan verotettava tulo on tämän johdosta jäänyt pienemmäksi tai tappio on muodostunut suuremmaksi kuin se muutoin olisi ollut” (Finlex 1995, 31 §). Tällöin tuloon lisätään ”määrä, joka olisi kertynyt ehtojen vastatessa sitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu.” (Finlex 1995, 31 §.)

Verovelvolliselle voidaan siirtohinnoitteluoikaisun lisäksi määrätä veronkorotus VML 32 §:n 1-4 momentissa säädettyjen edellytysten täyttyessä. Veronkorotus voidaan määrätä eri tapauksissa, ja kyseessä voi olla mikä tahansa verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuus tai tiedonanto, esimerkiksi veroilmoitus tai siirtohinnoitteludokumentointi esittäminen. Jos kyseisessä ilmoituksessa esiintyy virhe, se on vaillinainen tai sisältää väärää tietoa, voidaan verovelvolliselle määrätä veronkorotus. Taulukossa 1 on esitetty veronkorotuksen määräämisperuste ja suuruus. (Finlex 1995, 32 §.)

VML 32 §:n momentti	Määräämisperuste	Veronkorotuksen suuruus enintään
1 momentti	Ilmoituksen vähäinen puutteellisuus tai virhe	150 €
2 momentti	Ilmoitus on annettu olennaisesti vaillinaisena, virheellisenä tai vasta kehotuksen jälkeen	800 €
3 momentti	Tietoisesta tai törkeästä huolimattomuudesta johtuva väärä ilmoitus	30 % lisätystä tulosta
4 momentti	Siirtohinnoitteludokumentointi tai sen lisäselvitys on olennaisesti vaillinainen tai virheellinen tai sitä ei ole esitetty VML 14 c §:n mukaisessa määräajassa	25 000 €

Taulukko 1: Veronkorotuksen määräämisperuste ja suuruus (Finlex 1995, 32 §.)

Veronkorotus määrätään yleensä 3 momentin perusteella, jolloin veronkorotusta määrätään enintään 30 prosenttia lisätystä tulosta. Käytännössä veronkorotukset ovat olleet 5-10 prosentin luokkaa. Määräämisperusteet ovat kuitenkin tilanteesta riippuen hyvin tulkinnanvaraisia ja osapuolet voivat olla eri mieltä siitä, minkä momentin mukaan veronkorotus tulisi määrätä. (KPMG 2012, 38.)

2.3 Siirtohinnoittelua koskevat säädökset

Siirtohinnoittelusta on säännelty monissa eri oikeuslähteissä. Taulukossa 2 on koottu kaikki siirtohinnoittelua koskevat kohdat Suomen veromenettelylaista. Suomen lainsäädännön lisäksi OECD ja Euroopan unioni ovat myös laatineet ohjeita ja suosituksia. Monien maiden lainsäädännöt poikkeavat toisistaan, joten kansainvälisillä ohjeilla ja suosituksilla on pyritty yhtenäistämään eri maiden tapoja. Suomen veromenettelylain säädökset pohjautuvatkin hyvin pitkälti OECD:n ohjeeseen.

Veromenettelylain kohta	Sisältö
VML 14 a §	Siirtohinnoitteludokumentointi
VML 14 b §	Siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältö
VML 14 c §	Siirtohinnoitteludokumentoinnin esittäminen ja täydentäminen
VML 31 §	Siirtohinnoitteluoikaisu
VML 32 §	Veronkorotus

Taulukko 2: Siirtohinnoittelua koskevat kohdat Suomen VML:ssa (Finlex 1995.)

2.3.1 OECD:n siirtohinnoitteluohjeet

OECD on järjestö, jonka toiminta alkoi 1961 ja Suomi liittyi osaksi sitä vuonna 1969. Tänä päivänä OECD:hen kuuluu 34 jäsenvaltiota Suomi mukaan lukien. Järjestön tarkoituksensa on edistää taloudellista kasvua ja ihmisten sosiaalista hyvinvointia ympäri maailmaa. Tavoitteidensa saavuttamiseksi, he tuottavat muun muassa erilaisia ohjeita ja suosituksia. (OECD, 2010.)

OECD:n siirtohinnoitteluperiaatteilla on ollut suuri vaikutus eri maiden siirtohinnoittelulainsäädäntöihin ja -käytäntöihin. Monissa maissa, kuten Suomessa, pääperiaatteet ovat hyvin samanlaisia ja muutokset OECD:n ohjeisiin ovat vähäisiä. Toisissa maissa säännökset poikkeavat kuitenkin hieman enemmän OECD:n ohjeista ja ne saattavat olla hyvinkin erilaisia muiden maiden kanssa. Yleisesti ottaen OECD:n periaatteet toimivat kuitenkin siirtohinnoittelun perustana eri maille. (KPMG 2012, 47.)

OECD:n siirtohinnoitteluohjeet julkaistiin ensimmäisen kerran vuonna 1995, jonka jälkeen niistä on julkaistu päivitettyjä versioita. Uusin päivitys on vuodelta 2010, jolloin kappaleita 1-3 muokattiin ja ohjeisiin lisättiin uusi kappale 9. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet muodostuvat yhdeksästä luvusta, jotka on esitetty taulukossa 3. (OECD 2010.)

Luku	Sisältö
Luku 1	Markkinaehtoperiaate
Luku 2	Siirtohinnoittelumenetelmät
Luku 3	Vertailuanalyysi
Luku 4	Hallinnolliset menettelytavat siirtohinnoittelukysymyksissä
Luku 5	Siirtohinnoitteludokumentointi
Luku 6	Aineettomaan omaisuuteen liittyvät siirtohinnoittelukysymykset
Luku 7	Konsernin sisäiset palvelut
Luku 8	Kustannustenjakojärjestelmät
Luku 9	Konsernin sisäiset uudelleenjärjestelyt

Taulukko 3: OECD:n siirtohinnoitteluohjeet (OECD 2010.)

Luku 1 käsittelee markkinaehtoperiaatteen soveltamiseen liittyviä kysymyksiä, luku 2 siirtohinnoittelumenetelmiä ja luku 3 vertailuanalyysin laadintaa. Luvuissa 4-8 aiheina ovat hallinnolliset menettelytavat, riitatilanteiden ratkaiseminen, siirtohinnoitteludokumentointi, aineettomat oikeudet ja omaisuus sekä konsernin sisäiset palvelut ja kustannustenjakojärjestelmät. Luku 9 käsittelee markkinaehtoperiaatteen soveltamista konsernin sisäisissä uudelleenjärjestelytransaktioissa. (KPMG 2012, 47.)

Luvussa 5 on siis käsitelty siirtohinnoitteludokumentointia. Se tarjoaa verovelvollisille ohjeistusta, miten tunnistaa dokumentaatio, josta olisi eniten hyötyä etuyhteystransaktioiden markkinaehtoisuutta todentaessa. Ohjeissa on otettu kantaa dokumentaatioon sekä verovelvollisten että veroviranomaisten kannalta. Ohjeissa on painotettu dokumentaatioprosessin sisältämiä vaatimuksia. Verovelvollisen kannalta ne eivät voi olla kohtuuttomia mutta samalla niiden täytyy tarjota riittävä määrä informaatiota veroviranomaisille. Ohjeissa ei ole lueteltu tyhjentävää listaa siitä, mitä dokumentteja dokumentaatioon pitää sisällyttää vaan siinä on yleisesti kerrottu, minkälaista informaatiota dokumentaatiosta tulisi löytyä. (OECD 2013, 7.)

OECD:n siirtohinnoitteluperiaatteet eivät varsinaisesti ole sitovia oikeuslähteitä Suomen verotuksessa. Niihin on kuitenkin viitattu Verohallinnon siirtohinnoitteluohjeissa ja niillä on merkitystä tulkittaessa suomalaista verolainsäädäntöä siirtohinnoitteluun liittyvissä kysymyksissä. (KPMG 2012, 54.)

2.3.2 EU:n arbitraatiosopimus ja siirtohinnoittelufoorumi

Myös EU:ssa on tehty siirtohinnoitteluun liittyvää työtä. EU:n jäsenvaltiot ovat solmineet Arbitraatiosopimuksen, jolla tarkoitetaan yleissopimusta kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä. Arbitraatiosopimus on kuitenkin jäsenvaltioiden erikseen tekemä verosopimus, eikä näin ollen ole osa EY-oikeutta. Se tuli voimaan vuonna 1990, mistä syystä tätä myöhemmin liittyneiden maiden on täytynyt liittyä erikseen Arbitraatiosopimuksen osapuoliksi. Suomi liittyi sopimukseen toukuussa 1999. (Karjalainen & Raunio 2007, 42; KPMG 2012, 58.)

Vuonna 2002 EU:n komissio perusti siirtohinnoittelufoorumin (EU Joint Transfer Pricing Forum, EU JTPF), jonka jäsenenä on kunkin jäsenmaan verohallinnon edustaja sekä liike-elämän edustajia. Toisella toimikaudellaan foorumin tehtävänä oli ottaa kantaa siirtohinnoitteludokumentointia koskeviin kysymyksiin, minkä tuloksena se laati siirtohinnoitteludokumentointia koskevat käytännesäännöt (EU Transfer Pricing Documentation, EU TPD). Euroopan unionin neuvosto hyväksyi käytännesäännöt vuonna 2006. Käytännesäännöt on kuitenkin vain ohjeistus eikä siis verovelvollista tai veroviranomaista sitova oikeuslähde. (Karjalainen & Raunio 2007, 43-44; KPMG 2012, 57-58.)

Käytännesäännöillä on pyritty yhtenäistämään EU:n jäsenvaltioiden siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältövaatimuksia. Tämän taustalla on ajatus verovelvolliselle aiheutuvien kustannusten pienentämisestä. EU TPD -malli koostuu kahdesta osasta, yleisestä kantatiedostosta eli niin kutsutusta masterfile -osiosta ja maakohtaisista local file -osioista. Masterfilen tulisi sisältää yleisiä tietoja koko konsernista ja local filen taas yksityiskohtaisempia tietoja yksittäisestä yhtiöstä. (KPMG 2012, 94-95).

EU TPD -mallia käyttämällä voidaan saavuttaa kustannussäästöjä, kun jokaisessa maassa ei laadita koko dokumentaatiota erikseen, vaan dokumentaation pohjana toimii masterfile -kantatiedosto. Tällöin samaan konserniin kuuluvien yhtiöiden ei tarvitse tehdä samaa työtä kahteen tai useampaan kertaan. EU TPD -mallissa tulee kuitenkin ottaa huomioon sen soveltuvuus hyväksyttävänä dokumentaationa eri maissa, kuten EU:iin kuulumattomissa maissa. Suomen veroviranomaiset ovat hyväksyneet EU TPD -mallin, joten laatiessaan sen mukaisen dokumentaation, verovelvollinen täyttää dokumentointivelvollisuutensa Suomessa (Karjalainen & Raunio 2007, 44.)

Kansainvälisten organisaatioiden tavoite yhtenäistää dokumentaatiokäytäntöjä ei kuitenkaan ole ollut odotetun tehokas. EU:n TPD -mallin lähestymistapa on kieltämättä lupaava, mutta käytäntöä ei ole kovin laajasti vielä otettu käyttöön. Ongelmaksi on muodostunut mallin jous-tavuus käytännössä ja sen myötä laajaa kansainvälistä mallin käyttöä ja soveltamista ei ole

syntynyt. Myös eri maiden toisistaan poikkeavat vaatimukset saattavat aiheuttaa sen, että masterfile osoittautuu alkuperäistä ajatusta tarpeettomammaksi. (OECD 2013, 9, 12.)

3 Siirtohinnoitteludokumentointi Suomen lainsäädännön mukaan

Suomessa siirtohinnoitteludokumentoinnista on säädetty VML 14 a - 14 c §:ssä. Verovelvollisen on laadittava kirjallinen selvitys eli siirtohinnoitteludokumentointi liiketoimista, jotka on tehty etuyhteydessä olevan ulkomaalaisen osapuolen kanssa. Tässä luvussa syvennyttään tarkastelemaan mitä asioita siirtohinnoitteludokumentoinnin tulee pitää sisällään.

Dokumentoinnin tarkoituksena on osoittaa markkinaehtoisuuden toteutuminen. Yritys pystyy oikeanlaisen dokumentoinnin avulla suojautumaan siirtohinnoitteluoikaisulta ja vähentämään kaksinkertaisen verotuksen riskiä. Veroviranomaiset puolestaan voivat dokumentoinnin avulla tarkistaa markkinaehtoisuuden paikkansapitävyyden sekä havaita mahdolliset veroriskit. (KPMG 2012, 35.)

Siirtohinnoitteludokumentointi on esitettävä 60 päivän kuluessa veroviranomaisen pyynnöstä. Verovelvollisella on kuitenkin kuusi kuukautta tilikauden lopusta aikaa valmistella dokumentointi, ennen kuin veroviranomainen voi vaatia sen esittämistä. Lisäselvitykset on esitettävä 90 päivän kuluessa veroviranomaisen pyynnöstä. Dokumentointia voidaan luonnehtia kaksivaiheiseksi prosessiksi, jonka ensimmäinen vaihe on vuosittain laadittava dokumentointi. Toinen vaihe on täydentävien lisäselvitysten antaminen tarvittaessa. Vuosittaisen dokumentoinnin tietosisällön ei siis tarvitse olla kaiken kattava, sillä dokumentointia voidaan täydentää lisäselvityksillä myöhemmin pyydettyä. Verovelvollisen on myös mahdollista pyytää määräajan pidennystä, jos liiketoimissa on esimerkiksi tapahtunut olennaisia muutoksia ja tämä on hankaloittanut dokumentoinnin valmistumista alkuperäisessä määräajassa. (Finlex 1995, 14 c §; Laaksonen & Anttila 2007, 35.)

Verovelvollisen verotettavaa tuloa voidaan oikaista vielä viiden vuoden kuluessa verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Dokumentaatio tulisi säilyttää vähintään yhtä kauan, mutta mielellään myös pidempään. Yksittäinen siirtohinnoitteluasia voi nousta esiin jossain muussa valtiossa ja tässä kohtaa dokumentaatiosta voi olla apua valtioiden välisessä keskinäisessä sopimusmenettelyssä. (Laaksonen ym. 2007, 39.)

Monissa maissa siirtohinnoitteludokumentointi vaaditaan laadittavaksi paikallisella kielellä. Suomessa dokumentointi voidaan laatia suomeksi, ruotsiksi tai englanniksi. Englanninkielisen dokumentoinnin keskeisistä kohdista tulee vaadittaessa esittää käännös kotimaiselle kielelle. Käännöstä voidaan vaatia esimerkiksi tulkinnanvaraisista kohdista, joiden merkitys on olennainen asian ymmärtämiseksi. Käännöksen vaatiminen koko dokumentoinnista lisäisi verovel-

vollisen kustannuksia kohtuuttomasti, joten myös vieraskielinen dokumentointi pitäisi pyrkiä hyväksymään aina kun mahdollista. (Laaksonen, Kemell & Koskinen 2007, 8.)

Pienet ja keskisuuret yritykset eli Pk-yritykset on vapautettu dokumentoinnista (Finlex 1995, 14 a §). Pienet ja keskisuuret yritykset määritellään yrityksiksi, joissa on vähemmän kuin 250 työntekijää ja joiden liikevaihto on enintään 500 000 euroa tai taseen loppusumma enintään 43 miljoonaa euroa. Lisäksi yrityksen tulisi täyttää riippumattomuusmääritelmä. Yritys on riippumaton, jos sen pääomasta tai äänivaltaisista osakkeista 25 % tai enemmän ei ole sellaisen yrityksen tai yritysten omistuksessa, joihin ei voida soveltaa Pk-yrityksen määritelmää. (Tilastokeskus 2013; Elinkeinoelämän keskusliitto 2013.)

Suomen lainsäädännön mukaan siirtohinnoitteludokumentaation tulee sisältää

- 1) kuvaus liiketoiminnasta,
- 2) kuvaus etuyhteyssuhteista,
- 3) kuvaus etuyhteyssuhteissa tehdyistä liiketoimista,
- 4) toimintoarviointi etuyhteyssuhteissa tehdyistä liiketoimista,
- 5) vertailuarviointi, ja
- 6) kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta (Finlex 1995, 14 c §).

Kohtien 1-3 tarkoituksena on tuoda esille niitä etuyhteystoimiin vaikuttavia tekijöitä, joiden avulla voidaan muodostaa kokonaiskuva verovelvollisen toiminnasta. Kohdissa 4-6 käydään tarkemmin läpi toimintoja ja riskejä sekä vertailua ja sovellettuja menetelmiä, millä pyritään osoittamaan liiketoimien markkinaehtoisuus. Kohtien 4-6 tietoja ei edellytetä, jos verovelvollisen ja liiketoimen toisen osapuolen välillä tehtyjen liiketoimien yhteismäärä on verovuonna enintään 500 000 euroa. Tämä 500 000 euroa sisältää kaikki etuyhteyssyristysten väliset ostot, myynnit, palveluveloitukset sekä lainojen korot ja se on osapuolikohtainen. Dokumentointia ei vaadita esitettäväksi määrämutoisena, joten tiedot voidaan esittää myös muussa järjestyksessä. (Finlex 1995, 14 b §; KPMG 2012, 97.)

3.1 Kuvaus liiketoiminnasta

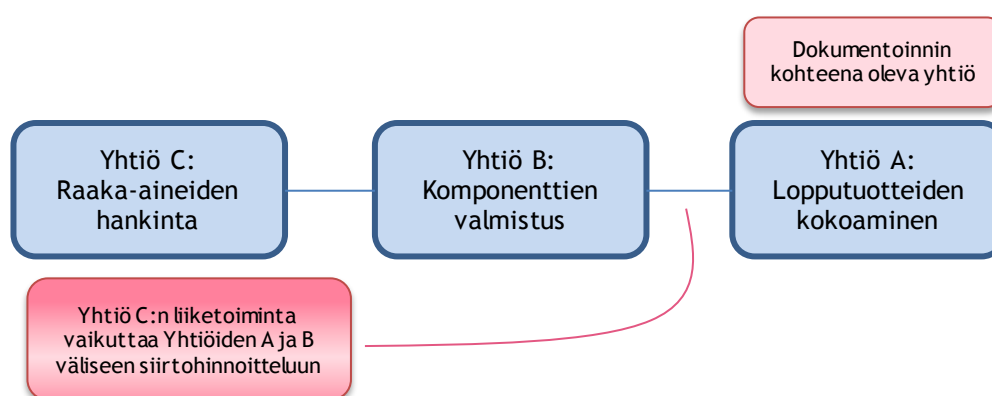
Liiketoiminnan kuvauksen tarkoituksena on muodostaa selkeä yleiskuva koko yrityksen liiketoiminnasta. Kuvaus tulee laatia koko konsernin liiketoiminnasta, ei vain dokumentoinnin piirissä olevista etuyhteystoimista. Kuvaus on riittävä, kun sen perusteella saadaan hyvä yleiskuva verovelvollisen ja konsernin liiketoiminnasta. Kuvauksessa tulee sisältää tiedot konsernin tuotteista, palveluista ja asiakaskunnasta. (Karjalainen & Raunio 2007, 197; KPMG 2012, 98.)

Kuvauksen sisältö on aina tapauskohtainen. Seuraavassa on lueteltu yleisimpiä tietoja, joita kuvauksesta tulisi löytyä. Kuvauksesta tulee olla tietoja verovelvollisen ja konsernin markki-

na-alueesta ja kilpailutilanteesta, sillä markkinatilanteella on usein selkeä vaikutus yrityksen strategiaan valintoihin ja sen myötä myös siirtohinnoitteluun. Yrityksen strategian kuvaukseen tulisi kiinnittää erityistä huomiota. Selvitys tulisi esittää siirtohinnoitteluun olennaisesti vaikuttavista strategioista ja niiden muutoksista. Mahdollisesta liiketoimintamallin tai konsernirakenteen muutoksesta, on yrityksen myös syytä tehdä selvitys. Liiketoimintakuvauksessa on näiden lisäksi hyvä antaa selvitys liiketoiminnassa käytettävistä aineettomista oikeuksista, niiden luonteesta ja merkityksestä sekä omistuksesta. (Karjalainen & Raunio 2007, 197; KPMG 2012, 98; Laaksonen ym. 2007, 18-19.)

3.2 Kuvaus etuyhteyssuhteista

Dokumentoinnissa tulee olla kuvattuna etuyhteyssuhteet. Kuvaus tulisi esittää niistä yhtiöistä, joiden kanssa dokumentoinnin kohteena olevalla yrityksellä on ollut valtion rajat ylittäviä konsernisisäisiä liiketoimia. Tämän lisäksi kuvauksen tulisi sisältää tiedot sellaisista etuyhteyssyryksistä, joiden liiketoimet vaikuttavat suoraan tai välillisesti dokumentoinnin kohteena olevan yhtiön siirtohinnoitteluun. Kuviossa 2 on esitetty esimerkki tilanteesta, jossa etuyhteyssyryksen (Yhtiö C) liiketoimet vaikuttavat välillisesti toisen yhtiön (Yhtiö A) siirtohinnoitteluun. Yhtiö A on lopputuotteita kokoava yhtiö, joka ostaa komponentteja konserninyhtiö B:ltä. Yhtiö B taas ostaa komponenttien raaka-aineita konserninyhtiö C:ltä. Tällöin Yhtiö C:n liiketoiminta eli raaka-aineiden hankinta vaikuttaa Yhtiöiden A ja B väliseen siirtohinnoitteluun, mistä syystä myös Yhtiö C tulisi kuvata Yhtiö A:n siirtohinnoitteludokumentoinnissa. (Karjalainen & Raunio 2007, 198; KPMG 2012, 98-99.)



Kuvio 2: Välillisten liiketoimien vaikutus siirtohinnoitteluun

Tiedoissa tulisi olla ainakin etuyhteyssyryksen nimi, tunnistetiedot, toimipaikka ja etuyhteyden peruste. Käytännössä perusteella tarkoitetaan selvitystä omistusketjusta, jonka perusteella yhtiöt ovat etuyhteydessä keskenään. Myös toiminnallinen rakenne kannattaa selvittää,

etenkin jos se poikkeaa juridisesta rakenteesta ja vaikuttaa siirtohinnoitteluun. (Karjalainen & Raunio 2007, 199; KPMG 2012, 99; Laaksonen ym. 2007, 19.)

3.3 Tiedot etuyhteysuhteessa tehdyistä liiketoimista

Kun etuyhteysuhteet on kuvattu, tulee tehdä selvitys kaikista etuyhteysuhteessa tehdyistä liiketoimista. Liiketoimella tarkoitetaan kaikenlaisia taloudellisia toimenpiteitä. Liiketoiminnasta annetuissa tiedoissa on esitettävä liiketoimen tyyppi, osapuolet, euromääräinen arvo, laskutus ja liiketoimen suhde muihin etuyhteydessä tehtyihin liiketoimiin sekä tarvittaessa tietoa sovelletuista sopimusehdoista. Näiden lisäksi selvityksessä tulisi esittää luettelo etuyhteysliiketoimia koskevista sopimuksista. Verovelvollisen on esitettävä sopimukset veroviranomaisen niitä pyytäessä. (KPMG 2012, 99-100; Laaksonen ym. 2007, 20-21.)

Jokaista liiketoimea ei tarvitse esittää erikseen, vaan ne voidaan yhdistää ja koota yhdistetty selvitys. Liiketoimet voidaan luokitella pääluokkiin: tavarat, palvelut, aineettoman oikeuden käyttöoikeudet, lainat, vuokrat, korot, kustannusten jako, muu liiketoimi ja esittää esimerkiksi taulukon avulla. Liiketoimien yhdistämisessä tulisi kuitenkin huomioida se, että ne on tehty samojen osapuolten välillä ja samanlaisin ehdoin. (KPMG 2012, 100; Laaksonen ym. 2007, 20-21.)

3.4 Toimintoarviointi etuyhteysuhteessa tehdyistä liiketoimista

Toimintoarvioinnin tarkoitus on määritellä sisäisten liiketoimien vertailukelpoisuus ulkopuolisten kanssa tehtyihin liiketoimiin. Siinä keskitytään selvittämään etuyhteydessä tehdyissä liiketoimissa suoritettuja toimintoja, riskejä ja toimintaan sitoutuneita varoja. Yleisimmin puhutaankin toiminto- ja riskianalyysistä. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa käytetään termiä toimintoanalyysi (Functional analysis). Vaikka termit eivät täysin vastaa toisiaan, on sisältö kuitenkin pääpiirteittäin sama. (Karjalainen & Raunio 2007, 202; KPMG 2012, 100.)

Toimintoarviointi on tärkeä osa siirtohinnoitteludokumentaatiota ja erityisesti siirtohinnoittelumenetelmän valintaa ja vertailuarviota. Se on samalla myös hyvin aikaa vievää ja sen laatiminen vaatii tietojen keräämistä useista eri lähteistä kuten taustamateriaalista ja toimintoihin liittyviltä avainhenkilöiltä. Toimintoarviointiin vaikuttavia tekijöitä eli muuttujia on kuvattu kuviossa 3. Niitä ovat sekä ulkopuoliset tekijät kuten markkinat ja kilpailuolosuhteet että sisäiset tekijät kuten henkilöstö ja omat toiminnot. (Laaksonen ym. 2007, 22.)



Kuvio 3: Toimintoanalyysin muuttujat (Karjalainen & Raunio 2007, 53.)

Toimintoarviointi voidaan esittää kirjallisena selvityksenä tai taulukkona. Pelkkä luettelomainen listaus tai taulukko yksinään ei kuitenkaan ole riittävä, sillä se ei osoita liiketoiminnassa taloudellisesti merkittäviä toimintoja. Jos toiminnot kuvataan taulukkomuodossa, tulee keskeisistä tiedoista laatia tarkempi kirjallinen selvitys. (Laaksonen ym. 2007, 23; KPMG 2012, 114.)

Kaikkia toimintoja ei ole tarkoitus kuvata samalla tarkkuudella. Arviointi tulee laatia liiketoimikohtaisesti ja siinä tulee huomioida liiketoimen molempien osapuolten toiminnot ja riskit. Toimintojen kuvaus tulee laatia niistä toiminnoista, jotka liittyvät konsernin sisäisiin liiketoimiin. Sellaiset toiminnot, joilla ei ole osuutta konsernin sisäisiin liiketoimiin, voidaan jättää kuvaamatta. (KPMG 2012, 114.)

3.5 Vertailuarviointi

Vertailuarviointi on yksi keskeisimpiä osia siirtohinnoitteludokumentoinnissa. Sillä tarkoitetaan etuyhteysuhteessa tehtyjen liiketoimien vertailemista toisistaan riippumattomien osapuolten välisiin vastaavanlaisiin liiketoimiin. Vertailuarvioinnin painopiste tulisi olla niissä liiketoimissa, joilla on olennaista taloudellista merkitystä. (KPMG 2012, 103; Laaksonen ym. 2007, 30.)

Vertailuarvioinnin pohjana ovat aikaisemmat vaiheet, liiketoiminnan kuvauksesta toimintoarviointiin. Näiden vaiheiden huolellinen dokumentointi ja tarkka kuvaus parantavat vertailuarvioinnin lopputulosta. Vertailukohteiden valinta on monivaiheinen prosessi. Ensin täytyy määritellä mahdolliset vertailukohteet. Sen jälkeen arvioidaan ovatko etuyhteystoimi ja mahdollisen vertailukohteen liiketoimi vertailukelpoisia. (Laaksonen ym. 2007, 30.)

Vertailukohteet voidaan jakaa sisäisiin ja ulkoiisiin vertailukohteisiin. Sisäisellä vertailukohteella tarkoitetaan verovelvollisen ja riippumattoman osapuolen välistä liiketoimea, joka on verrattavissa etuyhteydyritysten väliseen liiketoimeen. Ulkoisella vertailukohteella tarkoitetaan riippumattomien osapuolten välistä liiketoimea. Sisäisen vertailukohteen käyttäminen on ensisijaista ja se on yleensä myös helpompi löytää, sillä yrityksellä on käytössään olennainen tieto vertailukelpoisuuden arviointiin ja hinnoitteluun. Ulkoisten vertailukohteiden löytäminen tässä suhteessa on usein vaikeampaa. Vertailukohteen hakeminen kannattaa aloittaa sisäisistä vertailukohteista. (Karjalainen & Raunio 2007, 206; Laaksonen ym. 2007, 31.)

Vertailukohteiden hakuetoja on monia, joten haku on aina tapauskohtainen. Hakuetojen valinta on perusteltava dokumentaatiossa ja hakuprosessi on dokumentoitava niin, että haku on toistettavissa. Hakuetoja voivat olla erilaiset tietolähteet ja hakualueet. Ulkoisia vertailukohteita voi hakea eri lähteistä, kuten kaupallisista tietokannoista, yritysten omista tietokannoista tai julkisista tiedoista. Hakualueena on lähtökohtaisesti verovelvollisen markkina-alue, joka on yleensä tarkasteltavan osapuolen sijaintivaltio. Hakualueena voidaan myös käyttää toimialarajausta. (KPMG 2012, 104; Laaksonen ym. 2007, 32-33.)

3.6 Kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta

Siirtohinnoitteludokumentaatiossa tulee kuvata millä perusteella tietty menetelmä valittiin ja miten sitä käytännössä sovellettiin. Tätä osaa voidaan kutsua myös taloudelliseksi analyysiksi. Suomessa sovelletaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa mainittuja menetelmiä sekä niiden valinta- ja soveltamiskriteerejä. Menetelmät on jaettu kahteen ryhmään, perinteisiin liiketoimimenetelmiin (traditional transaction methods) ja liiketoimien voittotasoa testaaviin menetelmiin (transactional profit methods). (KPMG 2012, 73, 105.)

3.6.1 Markkinahintavertailumenetelmä ja muut perinteiset menetelmät

OECD:n ensisijaisesti suosittelema menetelmä on markkinahintavertailumenetelmä (comparable uncontrolled price method eli CUP-menetelmä). Menetelmässä verrataan etuyhteydessä tehtyjen liiketoimien siirtohintoja vastaavanlaisiin hintoihin, joita on käytetty toisistaan riippumattomien osapuolten välisissä liiketoimissa. Yrityksen kannattaa arvioida, onko sillä samanlaista liiketoimintaa yrityksen ulkopuolisen kauppakumppanin kanssa. Tällaista toimintaa voidaan käyttää vertailussa konsernin sisäisessä siirtohinnoittelussa, ja se on riittävä keino osoittaa liiketoimien markkinaehtoisuus. (KPMG 2012, 75-76.)

Markkinahintavertailumenetelmän käyttäminen edellyttää, että käytössä on riittävästi vertailutietoa. Menetelmän soveltamisessa on omat haasteensa, eikä sen käyttö ole aivan yksinkertaista. Vertailussa täytyy huomioida muun muassa markkinat, tuote, toimitusketjun vaihe se-

kä myyntivolyymit. Näiden olosuhteiden tulisi olla verrattavissa toisiinsa, jotta samanlaista hinnoittelua voidaan käyttää siirtohinnoittelussa. Jos nämä olosuhteet täyttyvät ja toisistaan riippumattomat yhtiöt myyvät esimerkiksi samanlaista tuotetta samaan käyttötarkoitukseen ja yhtä suurilla volyyymeillä kuin konserniyhtiöt, on markkinahintavertailumenetelmä varsin luotettava. (KPMG 2012, 76.)

Muita perinteisiä menetelmiä ovat jälleenmyyntihintamenetelmä (resale price method eli RPM-menetelmä) ja kustannusvoittolisämenetelmä (cost plus method eli CPL-menetelmä). Jälleenmyyntihintamenetelmässä tarkastelun kohteena on hinta, jolla toiselta konserniyhtiöltä ostettu tuote jälleenmyydään konsernin ulkopuoliselle asiakkaalle. Menetelmä soveltuu parhaiten tilanteeseen, jossa jälleenmyyjänä toimiva konserniyhtiö ei tuota lisäarvoa tuotteelle. Menetelmän soveltamisessa tarvitaan tietoa myyntikatteista, mikä saattaa osoittautua jälleenmyyntihintamenetelmän soveltamisen ongelmaksi. Jos yritykset eivät raportoi myyntikatettaan, ei tätä tietoa saada menetelmän käyttäjän tietoon ja informaatio jää puutteelliseksi. (KPMG 2012, 78-79.)

Kustannusvoittolisämenetelmässä tarkastellaan kustannuksia ja niihin lisättävää markkinaehtoista voittolisää. Markkinaehtoinen siirtohintamuodostuu myyjän kustannusten ja voittolisän yhteismäärästä. Voittolisää arvioitaessa tulee ottaa huomioon myyjän toiminnot ja riskit sekä markkinaolosuhteet. Tätä menetelmää sovellettaessa sisäiset verrokkit ovat yleensä ulkoisia verrokkeja luotettavampia. Sisäisten verrokkien tuotannon kustannusrakenteesta saadaan usein enemmän tietoa, jolloin vertailukelpoisuus on luotettavampi. Ulkoisten verrokkien kuluista voi olla hankalaa saada tietoa, sillä tuloslaskelmassa ei yleensä ole eritelty suorita ja epäsuoria kuluja. Perinteisen kustannusvoittolisämenetelmän sijasta, tällaisessa tilanteessa voidaan soveltaa liiketoiminettomarginaalimenetelmää. (KPMG 2012, 80-81.)

3.6.2 Liiketoiminettomarginaalimenetelmä ja voitonjakamismenetelmä

Liiketoiminettomarginaalimenetelmässä (transactional net margin method eli TNMM-menetelmä) määritetään yrityksen liikevoitto liiketoiminnoittain ja verrataan sitä riippumattomien yritysten vastaavien liiketoimien liikevoittoon. Liikevoittoa verrataan kustannuksiin, myyntiin tai taseen loppusummaan. Vertailuanalyysissä on usein käytetty liiketoiminettomarginaalimenetelmää, sillä sen soveltamiseen tarvittavaa tietoa ulkoisista verrokeista on yleensä hyvin saatavissa. Menetelmä sopii hyvin tilanteisiin, joissa konsernin sisäinen liiketapahtuma on toiselle osapuolelle rutiiniluonteista ja jossa toinen suorittaa vaativampia toimintoja, kantaa merkittäviä riskejä tai käyttää liiketapahtumassa arvokkaita omaisuuseriä. (KPMG 2012, 264.)

Voitonjakamismenetelmässä (profit split method) määritellään samaan etupiiriin kuuluvien yritysten transaktioiden yhteinen voitto, joka jaetaan osapuolten kesken markkinaehtoisesti, kuten toisistaan riippumattomat osapuolet jakaisivat sen. Menetelmä edellyttää toimintoarvioinnin laatimista ja siinä tulee ottaa huomioon molempien osapuolien käyttämä omaisuus sekä riskien ja toimintojen jakautuminen osapuolten kesken. Se soveltuu tilanteisiin, joissa molemmat osapuolet ovat vastuussa vaativimmista toiminnoista, kantavat oleellisemmat riskit tai käyttävät liiketapahtumassa arvokkaita aineettomia oikeuksia. Käytännössä menetelmän soveltaminen voi olla vaikeaa ja työlästä tietojen hankkimisen ja kokonaisuuden määrittämisen kannalta. (KPMG 2012, 90; Karjalainen & Raunio 2007, 86-87.)

4 Ajankohtaista siirtohinnoitteludokumentoinnissa

Siirtohinnoitteludokumentointi on aina täysin tapauskohtainen. Vaikka Suomen lainsäädännössä on selkeät kohdat, jotka dokumentoinnin pitää sisältää ja sekä OECD:n siirtohinnoitteluohjeet että EU:n käytäntösäännöt antavat hyviä lisäohjeita siitä, mitä dokumentoinnista olisi hyvä löytyä, on käytännön toteutus jokaisessa yrityksessä aina yksilöllinen. Tässä luvussa on nostettu esiin vielä niitä asioita, joita Yritys X:n dokumentoinnin päivittämisessä ovat ajankohtaisia ja jotka olisi hyvä tiedostaa ja ottaa huomioon.

4.1 Lomake 78 - Selvitys siirtohinnoittelusta

Osana vuosittain annettavaa veroilmoitusta, on siirtohinnoittelusta annettava myös tietoja. Tämä tiedonanto tehdään lomakkeella 78 ja se täytetään, mikäli yhtiöllä on ollut rajat ylittäviä liiketapahtumia samaan konserniin kuuluvan etuyhteisyriksen kanssa. Jokaisen, joka on velvollinen laatimaan siirtohinnoitteludokumentaation, on täytettävä lomake 78. Pk-yritykset on vapautettu dokumentoinnista ja niin ikään myös tämän lomakkeen täyttamisestä. Lomake on täytettävä viimeistään neljä kuukautta tilikauden päättymisen jälkeen. (KPMG 2012, 381.)

Lomakkeen ensimmäisessä kohdassa täytetään verovelvollisen nimi ja sen harjoittama liiketoiminta. Toisessa kohdassa lasketaan verovelvollisen ja konsernin kannattavuuslukuja. Kolmannessa kohdassa merkitään euromääräinen erittely etuyhteystoimista. Tarkemmat ohjeet lomakkeen täyttämistä löytyvät Verohallinnon Internetsivuilta. (Verohallinto 2013a.)

Lomakkeen täyttämisen yhteydessä tulee selvittää konserniyhtiöiden väliset transaktiot. Tässä kohtaa olisi hyvä käydä läpi, minkälaista päivitystä siirtohinnoitteludokumentaatio vaatii. Tällöin dokumentointi tulisi luonnollisesti päivitettyä ajoissa ja se olisi valmiina veroviranomaisille heidän sitä pyytäessä.

4.2 Dokumentoinnin päivitys käytännössä

Jos yhtiön liiketoiminnassa ei ole tapahtunut oleellisia muutoksia verovuoden aikana, edellisvuoden dokumentaatiota voidaan hyödyntää, jolloin dokumentaation päivitys on varsin helppoa ja nopeaa. Silloin riittää, että numerotiedot kuten taloudelliset luvut päivitetään ja markkinakuvaus tarkistetaan. Markkinatilanteet vaihtelevat jatkuvasti, mistä syystä se on syytä päivittää vuosittain. Jos liiketoimintamallissa on tapahtunut oleellisia muutoksia, täytyy toiminto- ja vertailuarviointikin laatia myös uudelleen. Muutosvuoden dokumentaatioissa tulee kuvata toimintamalli ennen muutosta ja sen jälkeen sekä muutoksen vaikutukset konsernin sisäisiin liiketoimiin. Lisäksi on esitettävä toimintojen ja riskien jakautuminen ennen ja jälkeen muutoksen. (KPMG 2012, 121.)

Vuodesta 2014 alkaen on huomioitava muutos korkomenojen vähennyskelpoisuuden rajoittamisessa. 1.11.2012 hallitus esitti Valtiovarainministeriön tiedotteessaan, että yritysten korkomenojen vähennysoikeutta verotuksessa rajoitetaan. Esitys meni läpi ja säännökset tulivat voimaan 1.1.2013. Niitä sovelletaan ensimmäisen kerran kuitenkin vasta vuoden 2014 verotuksessa ja ne koskevat vain etuyhteydessä olevien yhtiöiden välisiä korkoja (Verohallinto 2013b). Lähtökohtana tälle on ollut verosuunnittelun negatiivinen vaikutus valtion veropohjalle. Esimerkkinä emoyhtiö, joka antaa suuren lainan ulkomaiselle tytäryhtiölleen suhteessa tämän omaan pääomaan. Tytäryhtiö vähentää lainan korot ja korkotulo verotetaan emoyhtiön valtiossa. Rajoittamalla koron vähennysoikeutta, voi esimerkkitapauksen tytäryhtiön valtio suojata veropohjaansa. (Äimä 2011, 1541.)

Vaikka lähtökohta koron vähennyskelpoisuuden rajoittamiselle ei olekaan ollut siirtohinnoittelukysymys, on sillä siitä huolimatta vaikutuksia siihen. Korkojen avulla voidaan siirtää tulosta matalan verokannan valtioihin. Yritys X:n tapauksessa voidaan tarkastella sen välisiä lainoja ulkomaisen konserniyhtiön kanssa. Tämä tulee vaikuttamaan Yritys X:n konsernin sisäisiin lainoihin jatkossa. Nyt sillä on ollut lainasopimuksia ulkomaisen konserniyhtiön kanssa ja niistä on pitänyt olla siirtohinnoitteludokumentointi. Vuodesta 2014 alkaen näitä lainasopimuksia ei tulla enää tekemään, joten myöskään dokumentaatiota ei näistä tule (Kirjanpitoapäällikkö 2013).

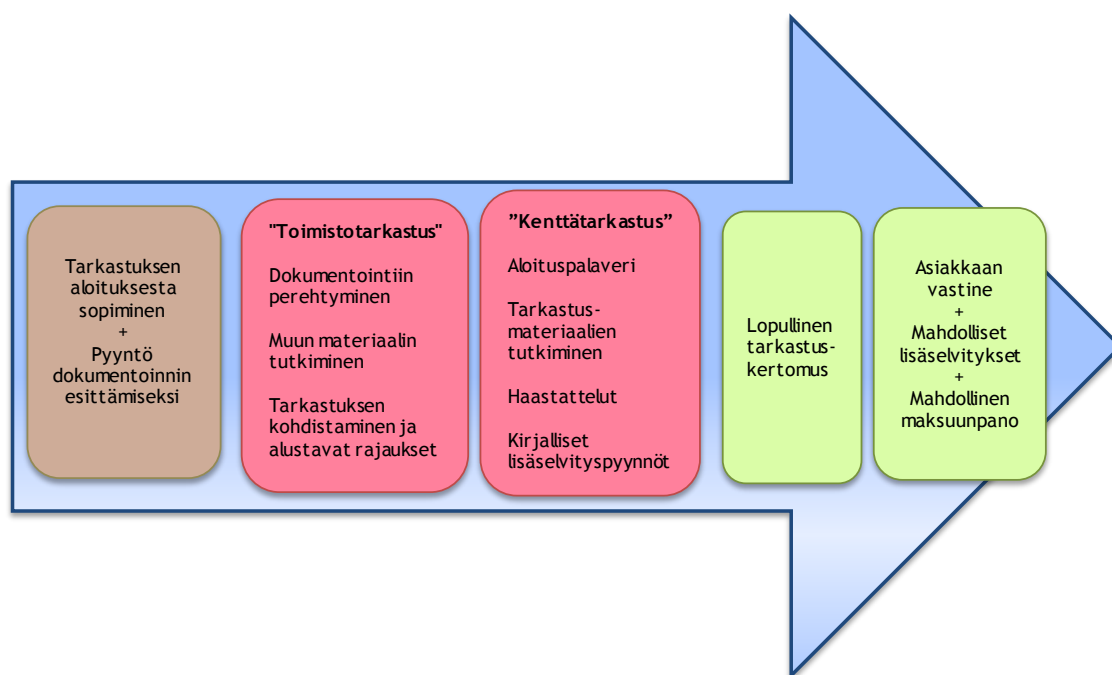
4.3 Verotarkastus

Suomessa säännönmukaisessa verotarkastuksessa ei oteta kantaa siirtohinnoitteluun. Verotarkastuksia siirtohinnoittelusta tehdään vain hyvin pienelle osalle koko dokumentaation laativasta joukosta. Siirtohinnoitteluhankkeen asiakastilaisuudessa 28.11.2013 kerrottiin, että vuoden 2013 aikana on valmistunut 13 verotarkastusta ja työn alla on noin 30 tarkastusta. Vuonna 2012 valmistuneita tarkastuksia oli 10. Verohallinnon siirtohinnoitteluhanke on ajalla

1.1.2012-31.12.2014 Konserniverokeskuksessa toimiva valtakunnallinen hanke. Verohallinnon operatiiviset siirtohinnoittelutehtävät on keskitetty hankkeen alle, millä on pyritty tehostamaan siirtohinnoitteluasioden hoitamista. (Waal 2013.)

Verovelvollisella on oikeastaan vain kaksi keinoa varmistaa siirtohinnoitteludokumentointinsa riittävyys. Näitä ovat ennakkoratkaisuprosessi ja verotarkastus. Parempi vaihtoehto näistä kahdesta on tietenkin asian selvittäminen etukäteen eli ennakkoratkaisuprosessin avulla. Vuonna 2013 ennakkoratkaisuhakemuksia oli jätetty siirtohinnoitteluhankkeelle 13 kappaletta, eli vain harva yritys oli hakenut sitä. Ennakkoratkaisuprosessi on hyvin aikaa vievä ja monimutkainen prosessi, joka sitoo sekä verottajaa että verovelvollista. Hakemuksia jätetään yleensä vain, jos kyseessä on merkittävä siirtohinnoitteluriski ja verovelvollisella on tarve saada ohjausta ja oikeusvarmuutta kyseiselle asialle. Tilanteita ennakkoratkaisun hakemiselle voivat olla esimerkiksi yritysten uudelleenjärjestelytilanteet tai verovelvollisen halu muuttaa koko siirtohinnoittelumalliaan. Aivan toisarvoisissa kysymyksissä ei ennakkohakemusta yleensä jätetä. (Waal 2013.)

Vaikka verotarkastuksia siirtohinnoittelusta oli jo marraskuun 2013 loppuun mennessä valmistunut enemmän kuin edellisenä vuonna, on niiden määrä kuitenkin edelleen hyvin pieni kun se suhteutetaan siirtohinnoitteludokumentoinnin laativien yritysten määrään. Todennäköisyys, että verovelvollinen joutuu tarkastuksen kohteeksi, on näin ollen myös matala. Dokumentaatiota voidaan pyytää tarkastuksen kohdevalintaa varten, mutta tämä ei välttämättä johda tarkastukseen. Yrityksen on kuitenkin hyvä tietää, mitä tarkastus pitää sisällään ja miten se etenee. Siirtohinnoittelutarkastuksen eteneminen on esitetty kuviossa 4. (Wires 2013.)



Kuvio 4: Siirtohinnoittelutarkastuksen eteneminen (Wires 2013.)

Tarkastusprosessi alkaa tarkastuksen sopimisesta ja verovelvollisen siirtohinnoitteludokumentoinnin toimittamisesta tarkastajalle. ”Toimintotarkastuksessa” on kyse tosiseikkoihin ja yrityksen toimintoihin tutustumisesta. Heti alussa halutaan saada mahdollisimman tarkka ja totuudenmukainen kuva yrityksestä. Tarkastajat perehtyvät dokumentointiin ja mahdolliseen muuhun materiaaliin, joiden perusteella rajataan ja kohdistetaan tarkastus tiettyyn alueeseen. Kyseessä voi olla esimerkiksi epäselvät liiketoimet, joista halutaan lisäselvityksiä. ”Kenttätarkastuksessa” ollaan lähemmin tekemisissä verovelvollisen kanssa ja voidaan suorittaa haastatteluja sekä tarkastajat voivat myös laatia oman taloudellisen analyysin. Kirjallisia lisäselvityspyyntöjä on myös mahdollista tarvita, jos dokumentoinnista on jäänyt vielä epäselviä kohtia. Lopuksi tarkastajat laativat tarkastuskertomuksen, johon asiakas voi esittää vastineensa. Näiden ja viimeisten lisäselvitysten jälkeen, laitetaan vireille maksuunpano, jos sellainen on aiheellinen. Siirtohinnoittelutarkastuksen keskimääräinen kesto on noin kaksi vuotta. (Wires 2013.)

Olosuhteissa, joissa verovelvollinen ei joudu tarkastuksen kohteeksi tai esitä ennakkoratkaisuhakemusta, verovelvollisella ei siis käytännössä ole mahdollisuutta saada oikeusvarmuutta eikä oikeusturvaa siirtohinnoitteluasioilleen verottajan puolelta. Tästä aiheesta esitettiin useita kysymyksiä myös siirtohinnoitteluhankkeen asiakastilaisuudessa. Yritykset laativat siirtohinnoitteludokumentoinnin ja halusivat jonkinlaisen varmuuden, että se on riittävä. Tapauskohtaisia kysymyksiä siirtohinnoitteludokumentoinnista ja sen laatimisesta on paljon ja ne mietityttävät siirtohinnoittelun parissa työskenteleviä henkilöitä. Tällaisessa tilanteessa verovelvollinen voi kuitenkin turvautua asiantuntijaorganisaatioiden, kuten KPMG:n, Ernst & Youngin tai PricewaterhouseCoopersin (PwC) veropalveluihin. Tällöin verovelvollinen voi saada edes jonkinlaista varmuutta siirtohinnoitteludokumentointinsa riittävydestä.

5 Case Yritys X

Toiminnallinen osio jakautui dokumenttianalyysin ja haastatteluiden avulla toteutettuun Yritys X:n nykytilan kartoitukseen, dokumentoinnin päivittämiseen sekä dokumentoinnin kehittämiseen luomalla sähköinen työtila. Toiminnallinen osio aloitettiin vuosien 2010 ja 2011 siirtohinnoitteludokumentaatioiden tarkastelulla ja tutkimisella, jonka pohjalta suunniteltiin teemahaastattelurunko ja tehtiin haastattelut. Tässä luvussa käydään läpi Yritys X:n nykytilannetta dokumenttianalyysin ja haastatteluiden avulla. Luvussa 6 on analysoitu varsinaisia tuloksia ja raportoitu dokumentoinnin päivittämisestä ja sähköistämisestä.

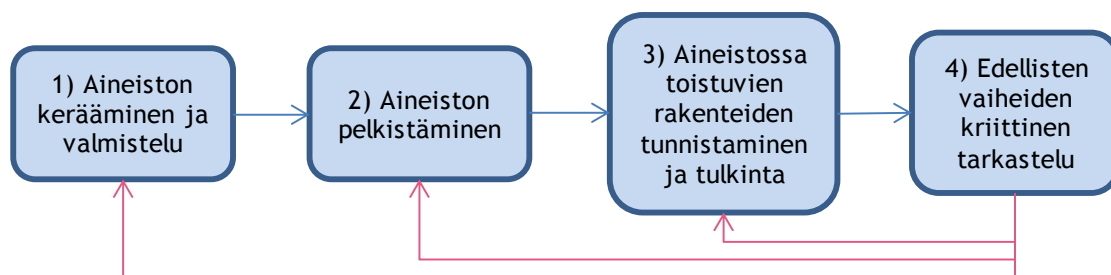
5.1 Dokumenttianalyysi

Toiseksi tiedonkeruumenetelmäksi valittiin dokumenttianalyysi. Kyseessä on menetelmä, jossa tarkastelun kohteena oleviin dokumentteihin voidaan lukea kaikki tutkittavasta kohteesta

kirjoitettu, puhuttu tai kuvattu aineisto. Dokumenttianalyysin vahvuutena on, että valmis aineisto pysyy muuttumattomana eikä siihen vaikuta ulkopuoliset tekijät. Tämä lisää samalla aineiston luotettavuutta. Lisäksi dokumenttianalyysin aineistona voidaan hyödyntää sellaista materiaalia, jota ei alun perin ole tarkoitettu tutkimusta varten. (Ojasalo, Moilanen & Rita-lahti 2009, 121.)

Dokumenttianalyysissa on kaksi analyysitapaa, joita voidaan käyttää. Ensimmäinen on sisällön analyysi, jossa dokumenttien sisältöä kuvataan sanallisesti. Toinen on sisällön erittely, jossa sisältöä kuvataan määrällisesti, esimerkiksi luvuin ja numeroin. Molemmissa tavoissa tavoitteena on kuitenkin analysoida dokumentteja järjestelmällisesti ja luoda selkeä kuvaus tutkitavasta asiasta, jotta voidaan tehdä luotettavia johtopäätöksiä. Tässä työssä käytettiin sisällön analyysia ja sisältöä on kuvattu lukujen ja numeroiden sijaan sanallisesti. (Ojasalo ym. 2009, 122.)

Dokumenttianalyysi voidaan jakaa laadullisen tutkimuksen yleisen mallin mukaan neljään vaiheeseen. Vaiheet on esitetty kuviossa 5. Tässä työssä dokumenttianalyysi toteutettiin hyvin pitkälti näiden vaiheiden mukaisessa järjestyksessä.



Kuvio 5: Laadullisen tutkimuksen yleinen malli (Ojasalo ym. 2009, 123.)

Ensimmäisen vaiheen tavoitteena on varmistaa, että aineisto on selkeästi järjestetty ja jaoteltu analysointia varten (Ojasalo ym. 2009, 123). Tässä työssä käsittelyyn otettiin Yritys X:n siirtohinnoitteludokumentaatiot vuosilta 2010 ja 2011. Dokumentit olivat paperisia asiakirjoja, jotka olivat koottuna kansioihin ja saatavilla Yritys X:n arkistosta. Vuodelta 2010 Yritys X teetti siirtohinnoitteluanalyysin asiantuntijaorganisaatio KPMG:llä. Analyysi toteutettiin Yritys X:stä, Yritys Y:stä ja Yritys Y:n Viron tytäryhtiöstä. Nämä analyysit olivat myös sähköisinä asiakirjoina, joten niitä hyödynnettiin myös sähköisessä muodossa.

Toisen vaiheen tarkoituksena on selkeyttää ja tiivistää aineistoa. Aineistosta pyritään tunnistamaan ja rajaamaan olennaiset tiedot ja keskeiset havainnot. Tällöin aineiston informaatioarvo kasvaa ja informaatio on helpommin käytettävissä. Kolmannessa vaiheessa pyritään tun-

nistamaan aineistossa toistuvat rakenteet ja tulkita niistä muodostuvia tuloksia. Tässä työssä toinen ja kolmas vaihe toteutettiin jokseenkin samanaikaisesti. Aineistoa selkeytettiin jäsen-telemällä ja samanaikaisesti siitä tehtiin havaintoja vuosien 2012 ja 2013 dokumentaatioiden päivittämistä varten. Havaintojen pohjana toimi teoreettinen viitekehys, erityisesti luvussa 3 käsitelty Siirtohinnoitteludokumentointi Suomen lainsäädännön mukaan. (Ojasalo ym. 2009, 124.)

Työn aineisto käytiin ensin muutamaan kertaan selaillen läpi, jotta saatiin yleinen käsitys siitä, mitä kaikkea dokumentaatiot sisälsivät. Dokumentaatiot koostuivat KPMG:n laatimista analyyseistä, konserninsisäisistä sopimuksista kuten palvelu- ja lainasopimuksista sekä muista eri etuyhteysliiketoimiin liittyvistä asiakirjoista kuten selvityksistä käytetyistä koroista ja niiden markkinaehtoisuudesta.

Vuoden 2010 analyysistä löytyi suurin osa vaadittavista tiedoista, jotka Suomen lainsäädännön mukaan dokumentaation pitää sisältää. Tiedot olivat tosin hieman eri muodossa ja järjestyksessä kuin luvussa 3 esitetty järjestys. Sen takia oli vaikeaa todeta, kuinka yksityiskohtaisesti analyysi täyttää luvussa 3 esitetyt vaatimukset. Koska analyysi on asiantuntijaorganisaation laatima, voidaan päätellä että sen tekemisessä on ollut mukana siirtohinnoittelun ammattilaisia, mistä syystä sen sisältöä voidaan pitää pitkälti riittävänä.

Aineiston selkeyttämiseksi KPMG:n analyysit paloitteltiin osiin ja selvitettiin mitä tietoja ne sisälsivät. KPMG oli laatinut analyysit Suomen lainsäädännön mukaisesti ja niissä oli jokaisessa konsernia koskevat tiedot yksittäisten yhtiöiden analyysien alussa ja sen jälkeen yrityskohtaiset tiedot. Analyyseista oli näin ollen tulkittavissa, että niissä ei ollut erikseen EU TPD - mallin mukaisia kanta- ja maakohtaisia osioita vaan ne oli ikään kuin yhdistetty yhdeksi kokonaisuudeksi. EU TPD:n mukaan konserni voi valita, sisällyttääkö se local file- osion tiedot local fileen vai masterfileen (Karjalainen & Raunio 2007, 188).

Analyytit jakautuivat neljään osaan. Taulukossa 4 on esitetty KPMG:n vuoden 2010 analyysien sisältö yhtiökohtaisesti. Vasempaan sarakkeeseen on koottu analyysien sisältö luvuittain ja toiseksi vasempaan Suomen lainsäädännön mukainen sisältö. Yritys X:n analyysissä oli kaikki vasemmassa sarakkeessa luetellut kohdat. Yritys Y:llä oli kolme ensimmäistä kohtaa ja Yritys Y:n Viron tytäryhtiöllä oli kaikki kohdat ja lisäksi kohdassa kolme oli myös oma kappale Viron siirtohinnoittelusäännöksistä.

KPMG:n vuoden 2010 analyysin sisältö	Suomen lainsäädännön vaatima sisältö (luku 3)	Yritys X	Yritys Y	Yritys Y:n Viron tytäryhtiö
1 Bisnesanalyysi	3.1 Kuvaus liiketoiminnasta 3.2. Kuvaus etuyhteyssuhteista	x	x	x
2 Toiminto- ja riskianalyysi	3.3 Tiedot etuyhteyssuhteesta tehdyistä liiketoimista 3.4 Toimintoarviointi	x	x	x
3 Siirtohinnoittelu Suomessa		x	x	x (ja Virossa)
4 Taloudellinen analyysi (vertailuanalyysi)	3.5 Vertailuarviointi 3.6 Kuvaus käytetyistä siirtohinnoittelumenetelmistä	x		x

Taulukko 4: KPMG:n vuoden 2010 analyysien sisältö

Vuoden 2011 siirtohinnoitteludokumentaatiossa pohjana oli käytetty vuoden 2010 KPMG:n analyysijä. Analyysien liitteeksi oli lisätty päivitykset organisaatorakenteessa tapahtuneista muutoksista ja taloudellisista luvuista. Monet sopimukset toistuivat samoina myös vuonna 2011 ja ne oli päivitetty ajantasaisiksi. Uudet sopimukset, joita ei vuonna 2010 ollut, oli lisätty dokumentaatioon.

Vuosina 2010 ja 2011 Yritys X oli kerännyt dokumentteja myös suomalaisten tytäryhtiöiden välisistä liiketoimista. Markkinaehtoperiaatetta täytyy noudattaa myös valtion rajojen sisäisissä liiketoimissa (Karjalainen & Raunio 2007, 193). Vaikka varsinaista dokumentointivelvoitetta kotimaisista transaktioista ei olekaan, ei se estä verottajaa tutkimasta myös näiden yritysten välistä siirtohinnoittelua. Tilintarkastajat haluavat usein nähdä näitä dokumentteja ja verottaja on toisinaan myös kysellyt niiden perään. Yritys X on valtion rajat ylittävien liiketoimien lisäksi nähnyt tarpeelliseksi koota muistakin konsernisisäisistä liiketoimista dokumentteja. Siirtohinnoitteludokumentointi on siis tehty myös suomalaisten tytäryhtiöiden välisistä liiketoimista. (Kirjanpitoapäällikkö 2013.)

Viimeinen vaihe on edellisten vaiheiden kriittinen tarkastelu. Sillä pyritään tunnistamaan ja korjaamaan eri vaiheiden toteuttamisessa mahdollisesti aiheutuneita virheitä ja väärinkäsitä. Viimeinen vaihe on tärkeä tulosten laadun ja luotettavuuden kannalta. Analyysiproses-

si on usein hyvin mekaaninen, mistä syystä siihen on kohdistunut myös kritiikkiä. Järjestelmällisen etenemisen takia aineistosta saattaa jäädä jotakin huomaamatta. Välttyäkseen tältä aineistoon palattiin useampaan kertaan työn etenemisen eri vaiheissa ja näin pyrittiin varmistamaan tulkintojen paikkansapitävyys. (Ojasalo ym. 2009, 123, 129-130.)

5.2 Teemahaastattelu ja assistenttien haastattelut

Dokumenttianalyysin lisäksi tiedonkeruumenetelmänä käytettiin haastatteluita. Haastattelu on hyvin joustava menetelmä ja nimenomaan teemahaastattelu eli puolistrukturoitu haastattelu sallii kysymysten joustavuuden haastattelutilanteessa. Teemahaastattelu eroaa strukturoidusta haastattelusta ja sen tarkoin asetelluista kysymyksistä ja vastausvaihtoehdoista niin, että siinä on määrätty ennalta vain kysymykset tai jopa pelkät teemat. Kyseessä ei kuitenkaan ole haastatteluiden toinen ääripää: strukturoimaton eli syvähaastattelu tai avoin haastattelu, joka on paljon keskustelua muistuttava tilanne. Strukturoimattoman haastattelun kulkua ei ole suunniteltu kovin tarkasti ja se etenee hyvin vapaasti. (Hirsjärvi & Hurme 2004, 34, 44-45, 48; Saaranen-Kauppinen & Puusniekka, 2006.)

Tässä työssä tehtiin yksi teemahaastattelu ja kaksi avointa haastattelua. Teemahaastattelussa käytettiin sekä teemoja että hieman tarkempia kysymyksiä. Haastattelulla haluttiin saada lisätietoa mitä liiketoimia yhtiöiden välillä on ollut vuonna 2012 ja 2013 ja minkälaisia dokumentteja niistä on olemassa. Lisäksi haluttiin saada tietoa miten dokumentointi on aikaisemmin laadittu ja kerätty. Haastateltavana oli Business Area Controller, jonka vastuulla on Yritys Y ja sen ulkomaalaiset tytäryhtiöt. Myöhemmin tekstissä puhutaan Controller A:sta.

Haastattelu nauhoitettiin sanelulaitteella, jotta haastatteliija vapautui muistiinpanojen tekemisestä. Aineisto litteroitiin seuraavana päivänä yleiskielellä, sillä aineistossa tärkeää oli asiasältö, eikä niinkään haastateltavan puhekieli tai sanavalinnat. Liitteenä (Liite 1) on haastattelulomake, josta näkyy haastattelurunko ja teemat. Haastattelulomaketta muokattiin alkuperäisestä hieman, jättämällä pois toimeksiantajan salassa pitämisen kannalta liian yksityiskohtaiset kohdat, jotta se voitiin lisätä työn liitteeksi. Teemahaastattelu eteni hyvin luontevasti rungon mukaan ja oli keskustelevaa. Taulukossa 5 on esitetty Controller A:n teemahaastattelun keskeiset kysymykset ja vastaukset.

Teemahaastattelun aikana saatiin tietoon, että assistentit pitävät yllä sopimusarkistoa. Kahta assistenttia haastateltiin vapaamuotoisesti avoimen haastattelun tapaan teemahaastattelun jälkeen. Haastatteluita ei nauhoitettu vaan muistipanot tehtiin käsin ja niistä koottiin lyhyt yhteenveto tämän luvun loppuun.

Haastatteluteema/-kysymys	Controller A:n vastaukset
Nykytilanne	
Kuka on ollut vastuuhenkilö?	Talousjohtaja on koordinoanut prosessia
Mikä on oma roolisi?	Yritys Y:n vastuuhenkilö eli kaikki Yritys Y:tä koskevat etuyhteysliiketoimet
Ketkä henkilöt ovat olleet mukana hoitamassa dokumentointia?	<ul style="list-style-type: none"> - Yritys Y:n ulkomaisten tytäryhtiöiden pääkirjanpitäjät ovat vastanneet yhtiöidensä dokumentoinnista - Ulkoistettua palvelua on käytetty apuna dokumentoinnissa (KPMG analyysi)
Miten dokumentointia on päivitetty?	<ul style="list-style-type: none"> - Dokumentointi säilytetään paperisena kansioissa, ei sähköistä säilytystä - Controller A:lla on itsellään sopimukset sähköisenä - Kansiot on päivitetty kerran vuodessa, mukana tilinpäätösaikataulussa
Yritysten väliset liiketoimet	
Minkä yritysten välillä on liiketoimia?	Yritys Y:llä on liiketoimia kaikkien ulkomaalaisten tytäryhtiöiden kanssa <ul style="list-style-type: none"> - Liiketoimia ovat: lainat, palvelusopimus ja varaosavälitysmyyntiä - Lainoissa on luottosopimukset
<ul style="list-style-type: none"> - Mitä liiketoimia? - Minkälaisia dokumentteja näistä on? 	Yritys X:llä on suora sopimussuhde kahden Yritys Y:n ulkomaalaisen tytäryhtiön kanssa <ul style="list-style-type: none"> - Liiketoimia on tavaran osto - Ei sopimusta, vain vuosihinnasto
Dokumentoinnin kehittäminen	
Miten dokumentointia voitaisiin mielestäsi kehittää?	<p>Sähköinen työtila Intranetissä hyvä idea</p> <p>Dokumentointia päivitettäisiin vuoden aikana → voitaisiin lisätä kuukausittaiseen tarkistuslistaan</p> <p>Assistentit ylläpitävät sopimusarkistoa → voisiko tätä hyödyntää?</p>

Taulukko 5: Controller A:n teemahaastattelun tulokset

Teemahaastattelu aloitettiin puhumalla dokumentoinnin nykytilanteesta ja miten se on aikaisemmin hoidettu. Talousjohtaja on koordinoanut prosessia ja Controller A on ollut Yritys Y:n vastuuhenkilö. Yritys Y:n ulkomaisissa tytäryhtiöissä niiden pääkirjanpitäjät ovat vastanneet yhtiöiden dokumentoinnista ja apuna dokumentoinnissa on myös käytetty ulkoistettuja palveluita. Controller A mainitsi, että vertailuanalyysi on monimutkainen prosessi, minkä takia siinä on käytetty ulkoistettuja palveluita. Sopimuksia lukuun ottamatta dokumentoinnin sisältö on siis tullut hyvin pitkälti konsulttien kautta. Talousjohtaja on toiminut yhteyshenkilönä tässä tilanteessa KPMG:hen, joka toteutti analyysin vuodelta 2010. Controller A:n mukaan talousjohtajan ajatuksena oli, että analyysi uusittaisiin aina kolmen vuoden välein. Tämä tarkoittaisi, että seuraava analyysi laadittaisiin vuodelta 2013.

Tällä hetkellä siirtohinnoitteludokumentointi säilytetään vain paperisina dokumentteina kansioissa. Controller A pitää itsellään kuitenkin joitain sopimuksia sähköisesti, mutta mitään yhteistä työtilaa tai muuta sähköistä säilytystä koko konsernin dokumentoinnista ei ole. Kansiot on päivitetty kerran vuodessa ja siirtohinnoitteludokumentointi löytyy Yritys X:n tilinpäätösaikataulusta. Tosin vuosien 2012 ja 2013 kansiot ovat jääneet puutteellisiksi.

Controller A kertoi tarkemmin hänen vastuualueeseen kuuluvista yhtiöistä ja niiden siirtohinnoitteludokumentoinnista. Yritys Y:llä on liiketoimia sen kaikkien ulkomaisten tytäryhtiöiden kanssa. Näitä liiketoimia ovat rahoitus eli erilaisia lainoja, vuotuinen palvelusopimus ja varosavälitysmyyntiä. Lainoissa on luottosopimukset, jotka uusitaan vuosittain tai joihin lisätään tarvittavat liitteet. Lainasopimuksissa on pyritty siihen, että olisi pitkä raamisopimus, johon lisättäisiin liite koron määräytymisestä vuosittain. Lisäksi Yritys Y:n kahdella tytäryhtiöllä on suora sopimussuhde Yritys X:ään, kun he ostavat tavaraa siltä. Tästä on olemassa vuosihinnasto, mutta ei minkäänlaista sopimusta. Siitä onkin saatu huomautus Yritys Y:n ulkomaisten tytäryhtiöiden kirjanpitäjiltä.

Viimeisenä teemana keskusteltiin, miten dokumentointia voitaisiin kehittää. Controller A:n mielestä olisi todella hyvä, jos dokumentointi olisi sähköisenä esimerkiksi yhteisessä työtilassa. Hän kertoi, että dokumenttien kokoaminen siirtohinnoittelumappiin saattaa usein jäädä tekemättä vaikka materiaali on omassa säilytyksessä olemassa. Jos dokumenteille olisi sähköinen työtila, dokumentit tulisi tallennettua sinne varmasti saman tien ja silloin dokumentoinnin päivitystä tulisi tehtyä koko ajan tilikauden aikana eikä päivitys jäisi tilinpäätöshetkeen.

Lisäksi haastattelussa tuli esiin, että assistentit ylläpitävät sopimusarkistoa. Kaikki sopimukset viedään assistenteille, jotka säilövät ne arkistoissa. Tästä heräsi ajatus, että jos vastuuta voisi jakaa myös assistenteille. Controller A ehdotti, että saadessaan sopimuksen, assistentti voisi

tarkistaa onko sopimus konsernin yhtiöiden välinen, jolloin se lisättäisiin samalla siirtohinnoitteludokumentointi -työtilaan.

Tämän tiedon pohjalta käytiin tiedustelemassa kahdelta assistentilta, jotka hoitavat sopimusarkistoa, sopimusarkiston käytöstä. Toinen assistentti ylläpitää arkistoa vuokrasopimuksista ja toinen muista sopimuksista. Arkisto muodostuu paperisista sopimuksista ja Excel -yhteenvedosta. Keskustelun tuloksena todettiin, että vastuuta ei ole järkevää alkaa jakamaan eteenpäin assistenteille, koska silloin vastuu olisi levittänyt liian hajanaiseksi. Assistentit eivät myöskään ole säilöneet sopimuksia sähköisesti, joten siitä aiheutuisi heille ylimääräistä työtä. Excel -yhteenvedoja voitaisiin kuitenkin hyödyntää siirtohinnoitteludokumentoinnin päivittämisessä. Yhteenvedoista saatiinkin ajettua listat kaikista konsernin sisäisistä voimassaolevista ja päättyneistä sopimuksista, mistä oli apua, kun kerättiin dokumentteja vuosilta 2012 ja 2013.

6 Tulokset ja johtopäätökset

Dokumenttianalyysin ja haastattelujen tuloksien perusteella päivitettiin Yritys X:n siirtohinnoitteludokumentaatio vuosilta 2012 ja 2013. Lisäksi dokumentointia päätettiin kehittää sähköistämällä se.

Haastattelun tuloksena voidaan todeta, että dokumentoinnin sähköistäminen vaikuttaisi toimivalta edistysaskeleelta. Päivittäinen työtahti on erittäin hektistä niillä henkilöillä, jotka ovat mukana siirtohinnoitteludokumentoinnissa. Suurin osa työstä tapahtuu tietokoneen äärellä, joten sähköisen työtilan luominen mahdollistaisi sen, että dokumentit voidaan tallentaa työtilaan suoraan poistumatta tietokoneelta. Se olisi kaikkien saatavilla koko ajan, eikä paperisia kansioita tarvitsisi lähteä etsimään. Nyt Yritys X:n dokumentointi on jäänyt päivittämättä ja vaikka sopimukset ja dokumentit ovatkin olemassa, ne eivät ole yhdessä kootussa paikassa. Kansioiden kokoaminen vaatii oman aikansa ja sitä aikaa on selkeästi ollut hankala irrottaa.

Työn aikana todettiin, että dokumentointia on jälkikäteen paljon vaikeampi ja hankalampi päivittää ja tehdä kunnolla. Siitä syystä Yritys X:n kannattaisi kiinnittää erityistä huomiota dokumentointiin juuri sillä hetkellä, kun esimerkiksi uutta sopimusta tehdään. Kehitysehdotuksena on, että dokumentointia päivitetäisiin jatkuvasti tai ainakin useamman kerran vuoden aikana eikä vain kerran vuodessa esimerkiksi tilinpäätöksen yhteydessä. Aina kun uutta materiaalia dokumentointiin liittyen tulee, niin se olisi hyvä liittää suoraan kyseisen vuoden dokumentaatioon. Tämä varmasti helpottuu jatkossa, kun dokumentointi on sähköisenä.

Myös Verohallinto toivoo, että dokumentaatio toimitetaan sähköisenä versiona (Wires 2013). Tilintarkastajat haluavat myös nähdä ajoittain joitain sopimuksia ja pyytävät näitä usein ensi-

sijaisesti sähköisenä. Näissä tilanteissa olisi huomattavasti helpompaa, jos dokumentaatio olisi sähköisenä ja sieltä voitaisiin tilanteen mukaan poimia tarvittavat dokumentit annettavaksi eteenpäin. Lisäksi dokumentaatiota tulee säilyttää vähintään viisi vuotta ja mielellään pidempäänkin. Kun se on sähköisenä, niin se pystytään tarvittaessa toimittamaan nopeasti eteenpäin esimerkiksi verotarkastusta varten. Paperisten asiakirjojen ja kansioiden säilyminen ja arkistointi on myös oma työnsä, joka vaatii sekä aikaa että tilaa. Lisäksi niiden etsiminen jälkikäteen arkistoista on sekin työlästä.

Yritys X:n kohdalla käyttöön voitaisiin ottaa malli, jossa täysimittainen dokumentointi laadittaisiin joka kolmas vuosi ja sitä päivitetäisiin vain oleellisilta osin muina vuosina. Yritys X on osittain ulkoistanut siirtohinnoitteludokumentoinnin ja sen sisältö on pitkälti tullut konsulttien kautta. Laaja dokumentointi toimintoarvioineen ja vertailuanalyyseineen on viimeksi tehty vuonna 2010. Seuraavan kerran se olisi ajankohtaista toteuttaa vuodelta 2013. Suomen lainsäädännössä vaadittavien dokumenttien kolmen ensimmäisen kohdan tarkoitus on muodostaa kokonaiskuva verovelvollisen toiminnasta. Näiden tietojen päivittämiseen sisältyy organisaatorakenteessa tai mahdollisesti liiketoimintamallissa tapahtuneet muutokset. Nämä päivitykset Yritys X voisi tehdä tarpeen mukaan vuosittain, ilman että koko dokumentaatiota tehtäisiin kokonaan uudestaan joka vuosi. Tämä toimintatapa olisi tehokas ja se tuottaisi dokumentoinnissa edellytettävät tiedot. Verotarkastuksissa on puututtu vertailuhakuihin, jotka ovat olleet yli kolme vuotta vanhoja (Sandelin 2012, 103, 105). Niinpä kolmen vuoden malli olisi myös tältä osin sopiva.

Yritys X:n kohdalla ei olisi järkevää ottaa käyttöön EU TPD:n mukaista mallia, vaikka sillä voitaisiin saada dokumentaatiosta yhdenmukaisempi kaikissa konserniyhtiöissä. Yritys X:n alle sijoittuvaan organisaatorakenteeseen kuuluu vain Yritys Y ja sen ulkomaiset tytäryhtiöt, joiden pitää laatia siirtohinnoitteludokumentointi. Näiden yhtiöiden välillä ei ole kovin laajasti eri transaktioita, joten dokumentointi nykyisellä mallilla on siinä suhteessa melko toimiva. Jos dokumentaatiomallia haluttaisiin yhtenäistää, niin että se olisi kannattavaa, niin sen pitäisi tapahtua Yritys X:n ja sen omistaman ulkomaalaisen konserniyhtiön välillä. Tämä vaatisi kuitenkin huomattavasti lisää resursseja, eikä siitä saavutettavat hyödyt todennäköisesti ylittäisi vaadittavia resursseja.

6.1 Dokumentoinnin päivittäminen

Dokumenttianalyysin ja haastattelun avulla pystyttiin päivittämään vuoden 2012 ja osaksi vuoden 2013 dokumentointi. Tärkeimpänä asiana oli selvittää, mitä yhtiöiden välisiä liiketöitä eli transaktioita vuosina 2012 ja 2013 on ollut ja kerätä niistä olevat sopimukset tai muut dokumentit.

Konsernin sisäisiä liiketapahtumia voi olla monenlaisia. Tavaroiden tai palveluiden myynti on yksi perinteisimmistä, mutta sen lisäksi on hallinnollisia palveluita, rahoitukseen liittyviä esimerkiksi lainoja ja korvaukset aineettomien oikeuksien hyödyntämisestä. Yritys X:llä on konserninsisäisiä liiketapahtumia kustakin kategoriasta. Yritys X:llä on tavarantoiminnan myyntiä, laina- ja palvelusopimuksia, liikehuoneiston vuokra- ja alivuokrasopimuksia sekä Zero Balancing - pooling tilien sopimukset.

Dokumentteja jouduttiin keräämään monilta eri henkilöltä, mikä teki siitä haasteellisen ja aikaa vievän. Vuosien 2010 ja 2011 dokumentaatiosta saatiin kerättyä paljon tietoa siitä, mitä dokumentteja pitää olla, mutta niistä ei käynyt ilmi kenellä dokumentit ovat. Controller A onneksi tiesi hyvin pitkälti keillä henkilöillä on mitään sopimuksia, joten häneltä saatiin paljon apua siinä suhteessa.

Vuoden 2012 dokumentaation pohjaksi otettiin vuoden 2010 KPMG:n analyysi. Analyysin liitteeksi lisättiin vuoden 2012 tilinpäätöksen tasekirja, josta käy ilmi muutokset organisaatorakenteessa, ajankohtaiset taloudelliset luvut ja markkinakuvaus. Monet sopimukset toistuvat samanlaisina vuonna 2012, joten dokumentaatioon lisättiin vain päivitettyt sopimukset. Uudet sopimukset, joita ei aikaisemmin ollut, lisättiin myös dokumentaatioon. Näiden lisäksi laadittiin luettelo etuyhteysliiketoimia koskevista sopimuksista.

Vuoden 2013 dokumentaatio toteutettiin samalla mallilla kuin aikaisempien vuosien dokumentaatiot. Osaa vuoden 2013 materiaalista ei kuitenkaan pystytty tämän työn aikana keräämään. Esimerkiksi tilinpäätöksen tasekirja valmistuu vasta vuoden 2014 puolella. Ja ajatuksena oli, että vuodelta 2013 päivitetäisiin toiminto- ja vertailuanalyysi teettämällä ne asiantuntijaorganisaatiolla. Tässä yhteydessä myös organisaatorakenteen muutokset ja muut vuosittaiset tiedot tulisi päivitettyä vuodelta 2013. Dokumentaation yhteyteen jätettiin kuitenkin puuttuvista kohdista listaus, jotta ne voidaan jossain tapauksessa täydentää myöhemmin.

6.2 Dokumentoinnin sähköistäminen

Dokumentointi sähköistettiin luomalla työtila Yritys X:n Intranetiin. Tärkein tekijä sen luomisessa oli käytännöllisyys ja selkeys. Työtila tehtiin vuosien 2010 ja 2011 kansioden järjestystä ja mallia noudattaen. Näin eri vuosien vertailtavuus on helpompaa, kun tiedot ja dokumentit ovat samassa järjestyksessä. Työtilaan luotiin omat kansiot vuosille 2012 ja 2013. Niiden alle tehtiin kansiot yrityskohtaisesti. Yrityskohtaisiin kansioihin tehtiin vielä omat kansiot sopimuksille ja muille lisätiedoille. Näihin kansioihin kerättiin ja tallennettiin kaikki asianmukaiset dokumentit.

Lisäksi kirjoitettiin ohje työtilan käytöstä ja dokumenttien tallentamisesta sinne. Ohjeessa on kerrottu kansioiden muodostamasta rakenteesta ja muutamien kuvien avulla havainnollistettu rakennetta. Työtilan etusivulle koottiin myös erillinen osio siirtohinnoitteluun ja siirtohinnoitteludokumentointiin liittyvälle materiaalille. Sinne lisättiin ajankohtaista materiaalia aiheesta ja joitakin myös tässä työssä käytettyjä lähteitä. Myös lopullinen opinnäytetyö tallennettiin sinne.

Työtilaan on pääsy vain niillä henkilöillä, jotka ovat jollain tavalla tekemisissä Yritys X:n siirtohinnoittelun kanssa. Tarkoituksena on, että kaikki henkilöt päivittävät omalta osaltaan dokumentointia ja tallentavat dokumentit suoraan työtilaan. Dokumentointi on nyt vuoteen 2013 asti tehty myös paperisena. Päätöksenteko siitä, että dokumentointi olisi jatkossa vain sähköisenä, jätettiin Yritys X:n omaan harkintaan. Sähköisen dokumentoinnin tarkoituksena on kuitenkin helpottaa ja parantaa toimeksiantajan dokumentointikäytäntöjä, ei suinkaan aiheuttaa lisää työtä. Jotta sähköinen dokumentointi todella ajaisi asiansa, täytyy henkilöiden sitoutua sen käyttämiseen. Työtilan käyttö ajan myötä voi vasta oikeasti osoittaa sen toimivuuden käytännössä.

6.3 Jatkotutkimusmahdollisuuksia

Tämän opinnäytetyön pohjalta voidaan löytää useita lisätutkimusmahdollisuuksia. Yksi niistä on EU TPD - mallin ja sen käytön tutkiminen. Siirtohinnoitteludokumentaation yhtenäistämisen eteen on tehty paljon töitä ja hyviä tuloksiakin on jo saavutettu. EU TPD - mallin käyttäminen konserniyhtiöiden yhteisessä siirtohinnoitteludokumentointiprosessissa vielä alkutekijöissä. Tulevien vuosien aikana kyseisen mallin avulla on kuitenkin mahdollisuuksia parantaa konserniyhtiöiden dokumentointia ja saavuttaa niin kustannussäästöjä kuin muitakin etuja.

Toinen hyvin mielenkiintoinen näkökohta, joka nousi esiin työn aikana, oli verotarkastus siirtohinnoittelusta. Säännönmukaisessa verotarkastuksessa ei oteta kantaa siirtohinnoitteluun ja varsinaisia verotarkastuksia nimenomaan siirtohinnoittelusta on tehty vain muutamille kymmenille yrityksille. Tämä jättää aukon, joka on epäedullinen sekä verovelvolliselle että veroviranomaisille. Verohallinnon siirtohinnoitteluhankkeen myötä tätä asiaa on pyritty parantamaan ja siinä onkin onnistuttu. Aiheesta voisi tehdä lisätutkimuksia ja selvittää esimerkiksi verovelvollisen oikeusturvaa siirtohinnoitteludokumentoinnin suhteen. Tällä hetkellä vaihtoehtona on tehdä ennakkoratkaisuhakemus. Hakemuksia tehdään kuitenkin vähän, koska prosessi on hyvin aikaa vievä. Monia yrityksiä varmasti kiinnostaisi tietää, mikä olisi heille sopiva keino valvoa omaa siirtohinnoitteludokumentointiaan.

6.4 Työn arviointi

Työn tavoitteet saavutettiin ja dokumentointi vuosilta 2012-2013 kerättiin sekä dokumentointia kehitettiin sähköistämällä se. Työn tuloksena yrityksen henkilöt saivat lisää tietoa siirtohinnoitteludokumentoinnista ja lähtökohdat sen päivittämiseen jatkossa ovat varmasti paremmat kuin ennen tätä työtä. Työ pysyi aikataulussa ja toimeksiantajan kannalta dokumentointi valmistui niin kuin toimeksiannon alussa oli suunniteltu.

Työ toteutettiin tapaustutkimuksena ja siirtohinnoitteludokumentointi on aina hyvin yksilöllinen, joten toiminnallisen työn tuloksia voidaan pitkälti hyödyntää vain toimeksiantajayrityksessä. Työn teoreettisessa viitekehyksessä aihetta käsitellään kuitenkin yleisellä tasolla, joten siinä on paljon materiaalia, jota myös muut yritykset voivat hyödyntää. Monissa kirjoissa puhutaan paljon siirtohinnoittelusta yleensä, mutta tässä työssä on tiivistettynä materiaalia nimenomaan siirtohinnoitteludokumentoinnista. Tämän työn kautta myös muut yritykset voivat saada tietoa siirtohinnoitteludokumentoinnista käytännönläheisessä ja tiivistetyssä muodossa, joten aiheeseen perehtymisessä säästyvät heidän aikaansa.

Työn lähteinä on käytetty kirjallisia, sähköisiä ja muita julkaisemattomia lähteitä. Siirtohinnoittelusäännökset tulivat voimaan vuonna 2007, joten lähdekirjallisuutta on siitä lähtien tullut koko ajan lisää. Lähteiden valinnassa pyrittiin löytämään mahdollisimman uusia teoksia ja Internet artikkeleita, jotka ovat parhaiten ajan tasalla. Työssä on paljon lainsäädäntöön pohjautuvaa tietoa ja tiedot on tarkistettu oikeusministeriön omistaman Finlexin tietokannasta. Yhtenä keskeisenä lähteenä on käytetty KPMG vuonna 2012 julkaisemaa teosta Siirtohinnoittelu käytännössä. Teoksen kirjoittajat ovat KPMG:n siirtohinnoittelu- ja veroasiantuntijoita, joilla on paljon kokemusta erilaisista siirtohinnoitteluun liittyvistä käytännön tilanteista. Koska kyseessä on kansainväliseen verotukseen liittyvä aihe, myös kansainvälisiä lähteitä on käytetty ja sillä pyrittiin saamaan hieman laajempaa näkökulmaa työhön, vaikka tarkastelu tapahtuikin Suomen lainsäädännön mukaisesti. Julkaisemattomista lähteistä saatiin tietoa suoraan eri henkilöiltä ja esimerkiksi Verohallinnon asiakastilaisuudessa saadut tiedot ovat hyvin ajankohtaisia ja päivitettyjä. Lähteitä on arvioitu kriittisesti tekijän mukaan ja pyrittiin valitsemaan asiantuntevien henkilöiden laatimia tekstejä.

Dokumenttianalyysin aineistoa voidaan pitää hyvin pitkälti luotettavana, sillä se on asiantuntijaorganisaation laatima. Se on kuitenkin kolme vuotta vanha, joten siinä olevat tiedot eivät kaikki olleet ajan tasalla. Työn aikana dokumenttianalyysin aineiston tiedot pyrittiin kuitenkin tarkistamaan joko joltain Yritys X:n henkilöltä tai yrityksen tietojärjestelmistä. Jos tiedoissa oli tapahtunut muutoksia, ne pyrittiin korjaamaan oikeiksi. Aineistoon ei siis luotettu täysin, vaan sen analysoimisessa pyrittiin säilyttämään jonkin asteinen kriittisyys.

Teemahaastattelun luotettavuutta voidaan arvioida haastateltavan henkilön valinnan ja haastattelun toteutuksen kautta. Haastateltavana oli henkilö, joka on olennaisesti ollut mukana Yritys X:n siirtohinnoitteludokumentoinnin laatimisessa. Haastattelu nauhoitettiin sanelulaitteella ja litteroitiin pian haastattelun jälkeen. Näin tiedot eivät jääneet yhden kuuntelukerran ja muistiinpanojen varaan, vaan haastateltavan vastauksiin pystyttiin palaamaan myöhemmin. Tällä pystyttiin myös varmistamaan, että kaikki haastattelussa esille tulleet asiat otettiin huomioon eikä mitään tärkeää jäänyt pois.

Lähteet

Kirjalliset lähteet

Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2004. Tutkimushaastattelu: Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki: Yliopistopaino.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. Tutki ja kirjoita. 15. uudistettu painos. Helsinki: Tammi.

KPMG. 2012. Siirtohinnoittelu käytännössä. Porvoo: Edita

Laaksonen, S. & Anttila, T. 2007. Uudet siirtohinnoittelun dokumentointia koskevat säännökset. Verotus-lehti 1/2007. Porvoo: Kirjapaino Uusimaa, 31-43.

Ojasalo, K., Moilanen, T. & Ritalahti, J. 2009. Kehittämistyön menetelmät: Uudenlaista osaamista liiketoimintaan. WSOY.

Sandelin, E. 2012. Vero-opintopäivät. Helsinki, 101-116.

Sähköiset lähteet

Elinkeinoelämän keskusliitto. 2013. PK-yrityksen määritelmä. Viitattu 19.1.2013.
http://www.ek.fi/ek/fi/yrittajyys_ym/yrittajyys/tietoa_pk-yrityksista/pk_maaritelma.php

Finlex. 1995. Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558. 14 a-c, 31-32 §. Viitattu 9.10.2013.
<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1995/19951558#L2P14>

Karjalainen, J. & Raunio, M. 2007. Siirtohinnoittelu. E-kirja. Helsinki: WSOY. Viitattu 16.10.2013.
<http://onlinepalvelu.sanomapro.fi.nelli.laurea.fi/ProDatabaseReader.aspx?DBid=07ve335321&th=vh#42>

Laaksonen, S., Kemell, A. & Koskinen, S. 2007. Siirtohinnoittelun dokumentointi. Muistio 19.10.2007. Viitattu 9.10.2013. http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/Siirtohinnoittelun_dokumentointi%2810053%29

OECD. 2010. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Viitattu 17.10.2013. <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-guidelines.htm>

OECD. 2013. White Paper on Transfer Pricing Documentation. Viitattu 29.11.2013.
<http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/white-paper-transfer-pricing-documentation.pdf>

Owens, J. 2009. OECD Conference: Transfer Pricing and Treaties in a Changing World. Opening Speech. Viitattu 21.11.2013. <http://www.oecd.org/ctp/treaties/43744164.pdf>

Saaranen-Kauppinen, A. & Puusniekka, A. 2006. Luku 6.3.1. Avoin haastattelu. KvaliMOTV - Menetelmäopetuksen tietovaranto. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto. Viitattu 4.11.2013 http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/L6_3_1.html

Tilastokeskus. 2013. PK-yritys. Viitattu 19.11.2013.
http://www.stat.fi/meta/kas/pk_yritys.html

Ulkoasiainministeriö Venäjän yksikkö. 2013. Talous, elinkeinoelämän ja ulkomaankauppa. Viitattu 11.11.2013

<http://www.finland.org.ru/public/default.aspx?nodeid=41789&contentlan=1&culture=fi-FI>

Valtiovarainministeriö. 2012. Yritysten Korkomenojen vähennysoikeutta verotuksessa rajoitetaan. Tiedote 196/2012. Viitattu 11.11.2013.

http://www.vm.fi/vm/fi/03_tiedotteet_ja_puheet/01_tiedotteet/20121101Yritys/name.jsp

Verohallinto. 2011. Kaksinkertaisen verotuksen välttäminen. Viitattu 16.10.2013.

<http://www.vero.fi/fi->

[FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Kansainvalinen_toiminta/Mita_on_siirtohinnoittelu%2811929%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Kansainvalinen_toiminta/Mita_on_siirtohinnoittelu%2811929%29)

Verohallinto. 2013a. 78 Selvitys siirtohinnoittelusta (3054). Viitattu 24.11.2013.

<http://www.vero.fi/fi->

[FI/Syventavat_veroohjeet/Lomakkeet/Veroilmoituslomakkeet_ja_tayttoohjeet/78_Selvitys_siirtohinnoittelusta_3054%2812898%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Lomakkeet/Veroilmoituslomakkeet_ja_tayttoohjeet/78_Selvitys_siirtohinnoittelusta_3054%2812898%29)

Verohallinto. 2013b. Elinkeinotulolähteen korkojen vähennysoikeutta rajoitetaan verovuodesta 2014 alkaen. Verohallinnon tiedote 18.3.2013. Viitattu 18.11.2013.

http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Tiedotteet/Elinkeinotulolähteen_korkojen_vahennysoikeus%2826576%29

Äimä, K. 2011. Koron vähennysoikeus elinkeinoverotuksessa ja siirtohinnoittelu. Lakimieslehti. 2011/7-8, 1541-1552. Viitattu 11.11.2013.

<http://www.edilex.fi.nelli.laurea.fi/lakimies/8406.pdf>

Julkaisemattomat lähteet

Controller A. 2013. Business Area Controllerin haastattelu 13.11.2013. Yritys X. Helsinki.

Kirjanpitoapäällikkö. 2013. Yritys X. Helsinki.

Waal, J. 2013. Siirtohinnoitteluhankkeen asiakastilaisuus 28.11.2013. Helsingin Yliopisto.

Wires, M. 2013. Siirtohinnoitteluhankkeen asiakastilaisuus 28.11.2013. Helsingin Yliopisto.

Kuviot

Kuvio 1: Yritys X:n juridinen rakenne	8
Kuvio 2: Välillisten liiketoimien vaikutus siirtohinnoitteluun	17
Kuvio 3: Toimintoanalyysin muuttujat (Karjalainen & Raunio 2007, 53.).....	19
Kuvio 4: Siirtohinnoittelutarkastuksen eteneminen (Wires 2013.)	24
Kuvio 5: Laadullisen tutkimuksen yleinen malli (Ojasalo ym. 2009, 123.).....	26

Taulukot

Taulukko 1: Veronkorotuksen määräämisperuste ja suuruus (Finlex 1995, 32 §.).....	11
Taulukko 2: Siirtohinnoittelua koskevat kohdat Suomen VML:ssa (Finlex 1995.).....	12
Taulukko 3: OECD:n siirtohinnoitteluohjeet (OECD 2010.)	13
Taulukko 4: KPMG:n vuoden 2010 analyysien sisältö	28
Taulukko 5: Controller A:n teemahaastattelun tulokset.....	30

Liitteet

Liite 1: Business Area Controllerin teemahaastattelukysymykset 13.11.2013	43
---	----

Liite 1: Business Area Controllerin teemahaastattelukysymykset 13.11.2013

Nykytilanne: Siirtohinnoitteludokumentoinnin laatiminen Yritys X:ssä

- Ketkä ovat olleet mukana hoitamassa dokumentointia?
- Kuka on ollut vastuhenkilö?
- Kuka on vastannut analyysin teettämisestä ulkopuolisella?
- Mikä on oma roolisi?

- Miten dokumentointia on päivitetty? Kuka on kerännyt dokumentit?
- Miten dokumentointi on säilytetty?
- Millä aikataululla dokumentointi on tehty?
- Löytyykö siirtohinnoitteludokumentoinnin päivittäminen tarkistuslistoista (vuosi- tai kuukausitasolla)?

Yritys X:n ja ulkomaisten tytäryhtiöiden välinen dokumentaatio

- Minkä yritysten välillä on liiketoimia?
- Mitä liiketoimia?
- Minkälaisia dokumentteja näistä on?

Dokumentoinnin kehittäminen

- Mitä mieltä olet dokumentoinnin sähköisestä säilytyksestä?
- Onko sinulla ideoita, miten dokumentointia voitaisiin kehittää?