

TAMPEREEN YLIOPISTO
Oikeustieteiden laitos

Kirsi-Maria Änkö

SIIRTOHINNOITTELUN DOKUMENTOINTIVAATIMUKSET
JA NIIDEN TÄYTTÄMINEN

Pro gradu -tutkielma
Vero-oikeus
Tampere 2008

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto

Oikeustieteiden laitos

ÄNKÖ, KIRSI-MARIA: Siirtohinnoittelun dokumentointivaatimukset ja niiden täyttäminen

Pro gradu –tutkielma, 79 s.

Vero-oikeus

Huhtikuu 2008

Tutkielman aiheena on siirtohinnoittelun dokumentointivaatimukset ja niiden täyttäminen. Suomessa on tullut voimaan 1.1.2007 uudet siirtohinnoittelun dokumentointia koskevat säännökset VML 14 a–14 c §. Samalla muutettiin myös siirtohinnoitteluoikaisua koskevaa 31 §. Verohallitus on antanut ohjeen siirtohinnoittelun dokumentoinnista 19.10.2007. Säännöksiensä perusteella ensimmäiset yritykset voivat joutua esittämään siirtohinnoitteludokumentointinsa 30.6.2008.

Suomessa ei ole aikaisemmin säädetty sisäisessä lainsäädännössä siirtohinnoittelun dokumentoinnista eikä myöskään ole annettu virallishojeita siirtohinnoittelua koskevasta menettelystä. Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää miten siirtohinnoittelun dokumentointia säännellään ja mitä säännösten sisällöllä tarkoitetaan. Tarkoituksena on selvittää myös mitä muita hyötyjä yritykselle voisi koitua siirtohinnoitteludokumentoinnin laatimisesta, kuin siirtohinnoitteluoikaisulta ja veronkorotukselta välttyminen. Tutkielmassa selvitetään kenellä on siirtohinnoitteludokumentoinnin laatimisvelvollisuus ja milloin dokumentointi tulee esittää veroviranomaisille. Myös laiminlyönnin seuraamuksia käsitellään. Tutkimuksen lähestymistapa on oikeusdogmaattinen

Yrityksen kannattaa ajoissa selvittää, onko se dokumentointivelvollinen etuyhteydessä tekemistään liiketoimista. Näin se voi varautua dokumentoinnin esittämispyyntöön keräämällä tarpeellista tietoa siirtohinnoittelustaan verovuoden aikana, koska dokumentoinnin laatiminen veroviranomaisten asettamassa 60 päivässä on käytännössä hyvin vaikeaa ilman taustatietoja. Siirtohinnoittelun dokumentointiprosessista on yritykselle muutakin hyötyä kuin verotuksellista esimerkiksi yritys voi sen avulla tutustua liiketoimintamalleihinsa ja se voi auttaa liiketoimintojen uudelleenjärjestelyssä. Siirtohinnoitteluasiat tulevat todennäköisesti nousemaan esille verotarkastusten yhteydessä lisääntyvästi ja veroviranomaiset tulevat vaatimaan siirtohinnoitteludokumentointia esitettäväksi selvityksenä etuyhteydessä tehtyjen liiketoimien markkinaehtoisuudesta.

Tärkeimpiä lähdemateriaaleja tutkielmassa ovat olleet Verohallituksen ohje siirtohinnoittelun dokumentoinnista, hallituksen esitys 107/2006 ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeet. Hyvin tärkeinä lähteinä käytännön elämästä ovat olleet Konserniverokeskuksen ylitarkastaja Sami Laaksosen ja Ernst & Youngin Managerin Hannu-Tapani Leppäsen haastattelut.

SISÄLLYS

LÄHTEET	IV
1 JOHDANTO	1
1.1 Tutkimusaiheen esittely	1
1.2 Tutkimuskysymykset, -metodi ja aineisto	5
1.3 Tutkimuksen jäsentely ja rajaus	6
2 TAUSTAA SIIRTOHINNOITTELUN JA SEN DOKUMENTOINNIN SÄÄNTELYLLE	8
2.1 OECD:n siirtohinnoitteluohjeet	8
2.2 OECD:n malliverosopimuksen 9 artikla ja markkinaehtoperiaate.....	9
2.3 EU:n yhteinen siirtohinnoittelufoorumi ja käytännesäännöt.....	11
3 SIIRTOHINNOITTELUSTA	13
3.1 Siirtohinnoitteluoikaisu	13
3.1.1 VML 31 §	13
3.1.2 Vastaoikaisu	14
3.1.3 Konserniavustuksen antamismahdollisuuden vaikutus.....	16
3.2 Ristiriitojen ennaltaehkäiseminen ja ratkaiseminen	17
3.2.1 Ennakkotieto	17
3.2.2 Arbitraatiosopimus.....	17
3.2.3 APA.....	18
3.2.4 Keskinäinen sopimusmenettely.....	20
3.2.5 Tulkintaerimielisyyksien yleisyys	22
4 SIIRTOHINNOITTELUN DOKUMENTOINTIVELVOLLISUUDET	23
4.1 Siirtohinnoitteludokumentoinnin laatimisvelvollisuus.....	23
4.1.1 Yleinen laatimisvelvollisuus	23
4.1.1.1 Etuyhteydessä tehdyt liiketoimet.....	23
4.1.1.2 Etuyhteys ja määräysvalta.....	24
4.1.2 Rajoitukset laatimisvelvollisuuteen	27
4.1.2.1 Kiinteät toimipaikat ja kotimaiset yritykset.....	27
4.1.2.2 Pienet ja keskisuuret yritykset	28
4.1.2.3 Vähäiset etuyhteystoimet.....	33
4.1.2.4 Voittoa tavoittelemattomat yritykset	34
4.1.2.5 Yritys ja sen osakas.....	35
4.2 Siirtohinnoitteludokumentoinnin esittämisvelvollisuus.....	36
4.3 Laiminlyönnin seuraukset.....	40

5 SIIRTOHINNOITTELUPROSESSI JA SIIRTOHINNOITTELUDOKUMENTOINNIN SISÄLTÖ.....	43
5.1 Yleistä.....	43
5.2 Liiketoiminnan kuvaus.....	44
5.3 Etuyhteyssuhteiden kuvaus.....	46
5.4 Etuyhteyssuhteessa tehtyjen liiketoimien kuvaus.....	48
5.5 Toimintoarviointi.....	49
5.5.1 Yleistä.....	49
5.5.2 Vertailukelpoisuutta määrittävät tekijät.....	50
5.5.3 Toiminnot, omaisuus ja riskit.....	52
5.5.4 Yhtiöiden tyyppin määrittely.....	54
5.5.5 Testattavan osapuolen valinta.....	57
5.5.6 Muutosten kuvailu.....	58
5.5.7 Toimintoarvioinnin merkitys ja käytännön toteutus.....	58
5.6 Vertailuarviointi.....	60
5.6.1 Yleistä.....	60
5.6.2 Vertailukohteet ja niiden etsiminen.....	61
5.7 Siirtohinnoittelumenetelmät.....	64
5.8 Käytännön näkökohtia.....	68
6 SIIRTOHINNOITTELUDOKUMENTOINNIN HYÖTYJÄ JA ONGELMAKOHTIA	70
6.1 Näyttökysymys.....	70
6.2 Liiketoiminnallinen hyöty dokumentoinnista.....	71
6.3 Kustannukset ja salassapito.....	73
6.4 Asiantuntemuksen tarve.....	74
6.5 Siirtohinnoitteluasioiden nouseminen tutkittavaksi.....	76
7 KOKOAVIA PÄÄTELMÄ	78

LÄHTEET

Ahonen & Etholén 2006

Ahonen, Tero & Etholén, Tommi:
Suomen tulevat siirtohinnoittelun dokumentaationsäännökset. Tilintarkastus-Revision 4/2006, s. 66—74.

Ernst & Young 2007

Ernst & Young:
Precision under pressure, Global Transfer Pricing Survey 2007–2008.
<http://www.ey.com/GLOBAL/content.nsf/Fi nland/siirtohinnoittelu>. Otettu 19.4.2008.

EU:n käytännösäännöt 2006

Neuvoston ja neuvostossa kokoontuneiden jäsenvaltioiden hallitusten edustajien päätöslauselma, annettu 27.6.2006, etuyhteydessä keskenään olevien yritysten siirtohinnoitteluasiakirjoja Euroopan unionissa koskevista menettelysäännöistä. Euroopan unionin virallinen lehti C 176, 28.7.2006. s. 1–7.

HE 107/2006 vp

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

Heikkinen 1999

Heikkinen, Titta:
Siirtohinnoittelusta kansainvälisten yhtiöiden verotuksessa. Tilintarkastus – Revision 6/1999, s. 429–433.

Helminen 2005

Helminen, Marjaana:
Kansainvälinen tuloverotus. Dark Oy 2005.

Helminen 2007

Helminen, Marjaana:
Kansainvälinen verotus <www.wsoypro.fi> (jatkuvatäydenteinen). Viimeisin päivitys 18.10.2007.

Karjalainen 2002

Karjalainen, Jukka E:
Siirtohinnoitteludokumentoinnin hallinta konsernissa. Tilintarkastus-Revision 1/2002, s. 27—30.

- Karjalainen & Laaksonen 2002 *Karjalainen, Jukka & Laaksonen, Sami:* Siirtohinnoitteludokumentaatiosta Suomessa. Verotus 3/2002, s. 315—323.
- Karjalainen & Raunio 2007 *Karjalainen, Jukka & Raunio, Merja:* Siirtohinnoittelu. WS Bookwell Oy 2007.
- KOM (2001) Komission tiedonanto neuvostolle, Euroopan parlamentille ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle.
Kohti sisämarkkinoita, joilla ei ole veroesteitä, Strategia yhtenäistetyn yhtiöveropohjan luomiseksi yritysten EU:n laajuista toimintaa varten. KOM(2001) 582 lopullinen. Bryssel 23.10.2001.
- KOM (2007) Komission tiedonanto neuvostolle, Euroopan parlamentille ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle.
EU:n yhteisen siirtohinnoittelufoorumin toiminnasta erimielisyyksien ehkäisemiseksi ja ratkaisemiseksi sekä EU:n ennakkoihinnoittelusopimuksia koskevista suuntaviivoista. KOM(2007) 71 lopullinen. Bryssel 26.2.2007.
- Laaksonen 2006 *Laaksonen, Sami:* Konserniverotuksen ennakkotietoja: Liiketoimintamallin muutos ja siirtohinnoittelu. Verotus 4/2006, s. 428–437.
- Laaksonen 22.4.2008 Laaksonen, Sami. Ylitarkastaja, Konserniverokeskus. Haastattelu 22.4.2008.
- Laaksonen & Anttila 2007 *Laaksonen, Sami & Anttila, Tuomas:* Uudet siirtohinnoittelun dokumentointia koskevat säännökset. Verotus 1/2007, s. 31—43.
- Leppänen 22.4.2008 Leppänen, Hannu-Tapani. Manager, Transfer Pricing, Ernst & Young. Haastattelu 22.4.2008.
- Mattila 2006 *Mattila, Pauli K.:* Onko verotuksessa käyvän arvon pakko? Keskuskauppakamari, suuri veropäivä 27.9.2006.

Mattila 2007	<i>Mattila, Pauli K.:</i> Konserniavustus, konsernituki ja siirtohinnoittelu. Vero-opintopäivät 2007, s. 91–103.
Mehtonen 2005	<i>Mehtonen, Pekka:</i> Siirtohinnoittelu, tuloverotus ja konserni-strategiat. Edita Publishing Oy 2005.
OECD:n siirtohinnoitteluohjeet	<i>OECD:</i> Siirtohinnoitteluperiaatteet monikansallisia yrityksiä ja verohallintoja varten. Oy Edita Ab1997, sekä myöhemmät päivitykset.
Tikka ym. 2008	<i>Tikka, Kari S.; Nykänen, Olli & Juusela, Janne:</i> Yritysverotus I-II. WSOYpro. Viimeisin päivitys 28.1.2008.
Törmänen 2006	<i>Törmänen, Jere:</i> Siirtohinnoittelun dokumentaatiovaatimukseen selkeyttä. Tilisanomat 3/2006, s. 47—52.
VaVM 22/2006 vp.	Valtiovarainvaliokunnan mietintö 22/2006 vp. – HE 107/2006 vp.
VH:n ohje 2007	Siirtohinnoittelun dokumentointi. Verohallinnon ohje Dnro 1471/37/2007, 19.10.2007.

LYHENTEET

EU TPD	Euroopan unionin siirtohinnoitteludokumentointi (European Union Transfer Pricing Documentation)
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360
HE	Hallituksen esitys
KPL	Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development eli taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö
VaVM	Valtiovarainvaliokunnan mietintö
VH	Verohallitus
VML	Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimusaiheen esittely

Kansainväliset konsernit voivat verotuksen minimoimiseksi ryhtyä eri valtioissa olevien konserniyhtiöiden väliseen peiteltyyn voitonsiirtoon. Tämä voidaan toteuttaa sopimalla konsernin sisäisistä liiketoimista ja niissä käytetyistä hinnoista ja muista taloudellisista ehdoista eri tavalla kuin toisistaan riippumattomat yhtiöt olisivat samanlaisessa tilanteessa sopineet, esimerkiksi käyttämällä yli- tai alihintoja. Näin voidaan siirtää voittoa tappiolliseen tai matalamman verorasituksen valtiossa sijaitsevaan yksikköön siirtohinnoittelun avulla.¹ Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan toisiinsa etuyhteydessä olevien osapuolten tekemän liiketoimen hinnoittelua². Siirtohinnoittelua voidaan käyttää peiteltyyn voitonsiirtoon tavara-liikenteen lisäksi muun muassa maksamalla tietotaidon tai teknologian siirrosta yli- tai alisuuria rojalteja. Myös monenlaisista palveluista yksiköiden välillä voidaan suorittaa yli- tai alisuuria maksuja kuten esimerkiksi johtamis- tai juridisesta konsultaatiosta.³

Verotuksessa kuitenkin edellytetään markkinaehtoperiaatteen noudattamista kansainvälisen konsernin sisäisissä liiketoimissa. Kansainväliseen konserniin kuuluvia yhtiöitä käsitellään verotuksessa itsenäisinä yksiköinä, mikä edellyttää konsernin tulojen ja menojen kohdistusta oikeille yksiköille oikean suuruisina⁴. Markkinaehtoperiaatteen mukaan etuyhteydessä olevien yhtiöiden tulisi liiketoimissaan käyttää ehtoja, joita keskenään riippumattomat osapuolet käyttäisivät samanlaisissa liiketoimissa vertailukelpoisissa olosuhteissa⁵. Veroviranomaiset voivat VML 31 §:n mukaan oikaista yhtiöiden verotettavaa tuloa, jos etuyhteydessä tehtyjen liiketoimien ehdot eivät vastaa markkinaehtoperiaatetta.

¹ Helminen 2005, s. 156.

² HE 107/2006 vp, s. 3.

³ Helminen 2007, luku 8. kansainvälisen konsernin erityiskysymyksiä, siirtohinnoittelun muodot.

⁴ Helminen 2007, luku 8 kansainvälisiä konsernin erityiskysymyksiä, Siirtohinnoittelun muodot, Markkinaehtoperiaate.

⁵ Mehtonen 2005, s. 54.

Markkinaehtoperiaate on ilmaistu Suomen lainsäädännössä jo aikaisemminkin VML 31 §:ssä. Kyseinen lainkohta on koskenut kansainvälisiä tilanteita eli se on oikeuttanut veroviranomaisia puuttumaan markkinaehtoperiaatteesta poikkeaviin ehtoihin suomalaisen ja ulkomaisen yrityksen välisissä liiketoimissa.⁶ Nyt markkinaehtoperiaate koskee säännösten lisäksi myös kotimaisia etuyhteysliiketoimia⁷.

Siirtohinnoittelun merkitys on kasvanut muun muassa yritysten kansainvälistymisen ja Euroopan unionin laajentumisen seurauksena⁸. Useat valtiot ovat uudistaneet siirtohinnoittelua ja siirtohinnoitteludokumentointia koskevat säännöksensä, kohdentaneet voimavaroja siirtohinnoittelun valvomiseen sekä lisänneet kansainvälistä yhteistyötä. Siirtohinnoittelua koskevaa lainsäädäntöään ovat uudistaneet esimerkiksi Alankomaat, Iso-Britannia, Ranska, Saksa ja Tanska.⁹ Viron ja Ruotsin säännökset tulivat voimaan vuoden 2007 alusta. Myös Venäjälle on tulossa uudistuneet siirtohinnoittelusäännökset.¹⁰

Hallituksen esityksen (107/2006) mukaan Suomen sisäistä lainsäädäntöä oli kehitettävä siirtohinnoittelun ja siirtohinnoitteludokumentoinnin osalta muun muassa siksi, etteivät yritykset joudu toimimaan lähivaltioissa tiukemman siirtohinnoitteluvalvonnan alaisina kuin Suomessa. Tämä voisi johtaa siihen, että yrityksillä olisi paineita kohdistaa tähän toiseen valtioon suurempi osa syntyneestä voitosta kuin markkinaehtoperiaate itse asiassa edellyttäisi.¹¹ Siirtohinnoittelussa on kuitenkin lopulta kysymys verotulojen jakamisesta vähintään kahden valtion välillä¹². Esimerkiksi siirtohinnoittelua ja sen dokumentointia on säännelty

⁶ HE 107/2006 vp, s. 3. Aiemmin VML 31 §:ssä: ”..eikä se, jolle tulo on siirtynyt, ole Suomessa yleisesti verovelvollinen,..”

⁷ VaVM 22/2006 vp.

⁸ Törmänen 2006 a, s. 47.

⁹ HE 107/2006 vp, s. 5.

¹⁰ Kaikissa EU-valtioissakaan ei kuitenkaan ole dokumentointisäännöksiä esim. Irlannissa.

¹¹ HE 107/2006 vp, s.10.

¹² Karjalainen & Raunio 2007, s. 17.

tiukasti USA:ssa ja Saksassa. Irlannissa taas ei ole dokumentointisäännöksiä lainkaan.¹³

Monet suomalaiset konsernit ovat tähän mennessäkin joutuneet laatimaan siirtohinnoitteludokumentoinnin toimiessaan maissa, joissa dokumentaatiota on jo vaadittu esitettäväksi. Suomessa ei ole kuitenkaan aikaisemmin säädetty sisäisessä lainsäädännössä siirtohinnoittelun dokumentaatiosta eikä myöskään ole annettu virallishojeita siirtohinnoittelua koskevasta menettelystä. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat olleet tärkein menettelyä ohjaava lähde Suomen omien säännösten ja ohjeiden puuttumisen vuoksi. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat suosituksia eivätkä ne sido juridisesti, mutta käytännössä niitä on pidetty esimerkiksi markkinaehtoperiaatteen tärkeimpänä tulkintalähteenä myös Suomessa.¹⁴

Siirtohinnoittelua koskevan asian selvittämisessä on sovellettu VML 26.4 §:n yleistä selvittämisvelvollisuutta koskevaa säännöstä¹⁵. VML 26.4 §:n mukaan sen osapuolen, jolla on siihen paremmat edellytykset, on esitettävä selvitys asiasta. Lainkohdan mukaan verovelvollisen velvollisuutena on esittää selvitys, jos oikeustoimen toinen osapuoli ei asu Suomessa tai sillä ei ole kotipaikkaa täällä. Edellytyksenä on lisäksi, että veroviranomainen ei voi saada oikeustoimesta tai sen toisesta osapuolesta riittävää tietoa kansainvälisen sopimuksen nojalla.¹⁶ VML 26.4 §:n pohjalta ei ole kuitenkaan voitu vaatia kattavaa koottua dokumentointia siirtohinnoittelukysymyksissä¹⁷.

Hallituksen esityksen mukaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden periaatteita sovelletaan maailmanlaajuisesti sekä jäsenvaltioissa että muissakin valtioissa, eli siirtohinnoittelun dokumentointivelvoitteet vastaavat eri valtioissa OECD:n siir-

¹³ Ernst & Young 2007, s. 6–9.

¹⁴ Helminen 2005, s. 162; HE 107/2006 vp, s. 11.

¹⁵ Ks. Mehtonen 2005, s. 322–330; Karjalainen & Laaksonen 2002, s. 317–318.

¹⁶ Ks. HE 53/1998 Yksityiskohtaiset perustelut, 1.1 laki verotusmenettelystä; Karjalainen & Laaksonen 2002, s. 317–318.

¹⁷ Karjalainen & Laaksonen 2002, s. 318.

tohinnoitteluohjeita erilaisin painotuksin¹⁸. Myös Suomessa uudet säännökset, erityisesti dokumentointivelvoitteen sisällön, dokumentoinnin esittämisen ja sen laiminlyönnin seurauksien säännökset, noudattavat OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden sekä Euroopan unionin siirtohinnoitteludokumentointia koskevien käytännösääntöjen suuntaviivoja¹⁹.

Euroopan neuvosto on hyväksynyt siirtohinnoitteludokumentointia koskevat käytännösäännöt, jotka eivät ole velvoittavia, mutta todennäköisesti ne tulevat ohjeistamaan EU:n alueella dokumentoinnin laatimista niin kuin ovat ohjeistaneet Suomessakin. EU TPD on EU:n dokumentointia koskevan käytännösäännön mukainen yhtenäinen ja osittain keskitetty siirtohinnoitteludokumentointimalli EU:n alueen etuyhteisyriyksille. Se koostuu kaikille konsernin jäsenille yhteisestä yleisestä osasta (masterfile) ja maakohtaisista asiakirjoista (country-specific documentation). Käytännösääntöjen tarkoituksena on yhtenäistää dokumentointisäännöksiä ja helpottaa yritysten verotukseen liittyvien velvoitteiden täyttämistä. Niiden tarkoituksena on myös tietenkkin jäsenvaltioiden verotulojen turvaaminen.²⁰

Siirtohinnoittelu on toistuvasti osoittautunut tutkimuksissa olevan tärkeimpiä ja haasteellisimpia veroasioita kansainvälisille yrityksille. Ernst & Youngin Global Transfer Pricing Survey 2007–2008²¹ -nimiseen tutkimukseen mukaan 40 prosenttia vastaajista piti siirtohinnoittelua yrityksen tärkeimpänä veroasiana, jonka kanssa yritys joutuu tekemisiin. Yli puolet vastanneista oli joutunut tutkinnan kohteeksi siirtohinnoitteluasioista ja näistä 27 prosentille oli veroviranomaiset tehneet oikaisuja verotukseen. Vain kolmannes yrityksistä laatii koko konsernin siirtohinnoitteludokumentoinnin yhdenmukaisesti. Useimpien vastanneiden mielestä riskin pienentäminen on suurin syy dokumentoinnin laatimiseen.²²

¹⁸ HE 107/2006 vp, s. 5.

¹⁹ HE 107/2006 vp, s. 11.

²⁰ VH:n ohje 2007, s. 3 ja 9.

²¹ 850 monikansallisen yrityksen talous- ja verojohtajaa 24 maasta osallistui tähän tutkimukseen.

²² Ks. Ernst & Young 2007.

Hallituksen esityksen mukaisesti²³ VML:a muutettiin 31 §:n osalta ja lakiin lisättiin uusi 14 a—14 c § sekä 32 §:ään uusi 4 momentti. Lakimuutokset tulivat voimaan 1.1.2007, ja niitä sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2007 toimitettavassa verotuksessa. Siirtohinnoitteludokumentointi on kuitenkin laadittava ensimmäisen kerran verovuodelta, joka alkaa 1.1.2007 tai sen jälkeen. Verohallitus on antanut ohjeistuksen siirtohinnoitteludokumentoinnista 19.10.2007.

Uusien säännösten soveltamisesta ei Suomessa ole vielä oikeuskäytäntöä. Karjalaisen ja Raunion mukaan KHO:n julkaistut ratkaisut siirtohinnoittelusta ovat melko vanhoja, ja siirtohinnoitteluympäristö on olennaisesti muuttunut sekä Suomessa että kansainvälisesti.²⁴ Yritysverotus I–II -kirjan mukaan, koska VML 31 §:n uudistamisessa oli kyse jo vanhassa VML 31 §:ssä säädetyn markkinaehtoperiaatteen soveltamisalan laajentamisesta ja toisaalta etuyhteyskäsitteen täsmentämisestä, voidaan vanhan VML 31 §:n soveltamisesta muodostunutta oikeuskäytäntöä kuitenkin edelleen soveltuvien osin pitää pätevänä.²⁵ Hallituksen esityksen mukaan siirtohinnoittelua koskevaa oikeuskäytäntöä on kertynyt aiemman VML 31 §:n osalta vähän, ja koska tapaukset ovat useimmiten liittyneet näyttökysymyksiin, ei niiden pohjalta ole voinut laajakantoisia yleisiä johtopäätöksiä²⁶.

1.2 Tutkimuskysymykset, -metodi ja aineisto

Tutkielmassa on tarkoitus selvittää mitä yritysten siirtohinnoitteludokumentoinnilta vaaditaan Suomessa ja kuinka yritykset voivat nämä vaatimukset parhaiten täyttää. Tarkoituksena on selvittää myös mitä muita hyötyjä yritykselle voisi koitua siirtohinnoitteludokumentoinnin laadinnasta, kuin välttyä siirtohinnoitteluoikaisulta ja veronkorotukselta. Haastatteluiden tarkoituksena on antaa käytännön näkökulmia siihen, miten siirtohinnoitteludokumentointeja tehdään ja mitä hyöty-

²³ VaVM 22/2006 vp:n mukaan lakiehdotukset tuli hyväksyä muuttamattomina HE:n mukaan. Valiokunta ei esittänyt eriäviä kannanottoja HE:n esitykseen.

²⁴ Karjalainen & Raunio 2007, s. 12.

²⁵ Tikka ym. 2008: 27. SIIRTOHINNOITTELU > Sovellettavat säännökset > Siirtohinnoitteluoikaisu 2007-.

²⁶ HE 107/2006, s. 5.

ja dokumentoinnin laatimisesta voisi seurata. Haastattelujen tarkoituksena oli kartoittaa myös siirtohinnoittelun aiempaa tilannetta ennen dokumentointisäännöksiä.

Tutkielman tutkimuskysymykset ovat seuraavanlaisia:

- 1) Miten siirtohinnoittelua ja siirtohinnoitteludokumentointia säännellään Suomessa?
- 2) Keitä siirtohinnoitteludokumentointisäännökset koskevat? Milloin dokumentointi täytyy laatia?
- 3) Mitä siirtohinnoitteludokumentoinnin laiminlyönnistä seuraa?
- 4) Mitä siirtohinnoitteludokumentoinnin sisällöltä edellytetään? Mitä uudet dokumentointisäännökset edellyttävät yrityksiltä käytännössä?
- 5) Mitä hyötyä dokumentoinnin laatimisesta on yritykselle?
- 6) Mitä ongelmakohtia siirtohinnoitteludokumentoinnin laatimisvelvollisuuden voi liittyä?

Lainopin eli oikeusdogmatiikan keskeisimpänä tutkimusongelmana on sen selvittäminen, mikä on voimassa olevan oikeuden sisältö kulloinkin käsiteltävässä oikeusongelmassa. Tutkielmassa tutkitaan säännösten sisällön merkitystä, joten tutkimus on oikeusdogmaattinen.

Tärkeimpiä lähdemateriaaleja tutkielmassa ovat olleet OECD:n siirtohinnoitteluohteet, hallituksen esitys 107/2006, Verohallituksen ohje siirtohinnoittelun dokumentoinnista ja Karjalaisen ja Raunion Siirtohinnoittelu –kirja. Hyvin tärkeinä lähteinä käytännön elämästä ovat olleet Konserniverokeskuksen ylitarkastaja Sami Laaksosen ja Ernst & Youngin Managerin Hannu-Tapani Leppäsen haastattelut.

1.3 Tutkimuksen jäsentely ja rajaus

Suomen siirtohinnoittelusäännösten taustalla on kansainvälisiä ohjeistuksia, kuten markkinaehtoperiaate, OECD:n siirtohinnoitteluohteet ja EU:n käytänne-

säännöt, ja nämä kaikki ohjaavat pitkälti myös siirtohinnoitteluun liittyvien asioiden käytäntöä. Näitä käydään lyhyesti läpi tutkielman luvussa kaksi. Siirtohinnoittelun markkinaehtoisuudesta syntyy varmasti tulevaisuudessakin eriäviä mielipiteitä verovelvollisen ja veroviranomaisen välillä. Siirtohinnoitteludokumentointi on hyvä apuväline näiden ristiriitojen ennaltaehkäisyssä, mutta muitakin mahdollisuuksia on. Kolmannessa luvussa käsitellään siirtohinnoitteluoikaisua ja siitä johtuvien mahdollisten ristiriitojen ennaltaehkäisyä ja ratkaisumahdollisuuksia verovelvollisen ja veroviranomaisen välillä. Neljännessä luvussa selvitetään keiden täytyy laatia siirtohinnoitteludokumentointi ja mitä kevennyksiä laatimisvelvollisuuteen on säädetty. Siinä selvitetään myös milloin dokumentointi tarvitsee esittää ja mitä esittämisvelvollisuuden laiminlyönnistä voi seurata. Viidennessä luvussa käydään läpi siirtohinnoitteludokumentoinnin prosessia ja dokumentoinnin sisällön vaatimuksia. Kuudennessa luvussa nostetaan esiin muutamia ongelmakohtia, joita siirtohinnoittelun ja sen dokumentoinnin säännösten myötä nousee esiin. Myös dokumentoinnin laatimisen hyviä puolia pohditaan tässä luvussa. Luvussa seitsemän on loppuyhteenveto.

Tutkielmassa keskitytään Suomen uusiin siirtohinnoitteludokumentoinnin säännöksiin ja niiden sisältöön. Siirtohinnoitteludokumentoinnin taustalla olevista asioista on tarkoitus antaa vain yleiskuva, koska niiden lähempi tarkastelu ei ole tämän tutkimuksen kannalta olennaista. Näin ollen tutkielmassa ei käsitellä tarkemmin markkinaehtoperiaatetta eikä aineetonta omaisuutta, vaikka nämä molemmat ovat erittäin tärkeitä siirtohinnoittelun kannalta. Siirtohinnoittelumenetelmät ovat myös olennainen osa siirtohinnoittelua, mutta niiden syvällisempi tarkastelu on rajattu tämän tutkielman ulkopuolelle. Siirtohinnoittelun dokumentointivaatimusten taustalla olevaa siirtohinnoitteluoikaisua on käsitelty tämän tutkielman kannalta tarpeelliseksi katsotulla tavalla.

2 TAUSTAA SIIRTOHINNOITTELUN JA SEN DO- KUMENTOINNIN SÄÄNTELYLLE

2.1 OECD:n siirtohinnoitteluohjeet

OECD on vuonna 1961 perustettu kehittyneiden markkinatalousmaiden yhteistyöjärjestö, johon kuulu 30 jäsenmaata. OECD:n yleisiksi toimintatavoitteiksi on määritelty kestävä taloudellisen kasvun ja työllisyyden edistäminen sekä hyvinvoinnin lisääminen. OECD antaa suosituksia muun muassa siitä, miten kansallisin toimin voidaan vaikuttaa globalisaatioon eli hyödyntää sen tarjoamia mahdollisuuksia ja minimoida sen haittavaikutuksia. OECD on ollut luomassa sitovaa ja niin sanottua pehmeää oikeutta (*guidelines*) kansainvälisistä perisäännöistä erällä keskeisillä aloilla, kuten OECD:n siirtohinnoitteluohjeet.¹

OECD:n jäsenmaat ovat saavuttaakseen mahdollisimman oikeudenmukaisia tuloksia ja minimoidakseen kahdenkertaisen verotuksen riskiä valinneet monikansallisten yritysten verotukseen sovellettavaksi erillinen yksikkö -menetelmän. Eli jokainen yksittäinen ryhmän jäsen on siis verovelvollinen kotipaikan tai lähteen perusteella sille syntyvästä tulosta. OECD:n jäsenmaat ovat hyväksyneet markkinaehtoperiaatteen varmistakseen, että erillinen yksikkö –menetelmää sovelletaan oikein. Markkinaehtoperiaatteen mukaan kansainvälisten konserni- en on sisäisissä liiketoimissaan toimittava markkinaehtoisesti.²

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden periaatteita sovelletaan maailmanlaajuisesti sekä jäsenvaltioissa että muissakin valtioissa³. Käytännössä näistä ohjeista on muodostunut alallaan maailmanlaajuinen standardi⁴. Koska useiden maiden lainsäädäntö pohjautuu OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin, niin yrityksen laaties-

¹ www.finoecd.org. Otettu 25.4.2008.

² OECD:n siirtohinnoitteluohje, s. J-2 .

³ HE 107/2006 vp, s. 5.

⁴ Karjalainen & Raunio 2007, s. 38.

sa siirtohinnoitteludokumentointinsa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti, se noudattaa samalla valtaosaa konsernin toimintavaltioiden kansallisista dokumentointisäännöksistä⁵. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden V-luvussa on dokumentointia koskevaa ohjausta verovelvolliselle ja verohallinnolle.

2.2 OECD:n malliverosopimuksen 9 artikla ja markkinaehtoperiaate

Markkinaehtoperiaatetta käytetään kansainvälisesti määritettäessä verotettavan tulon jakautumista konserniyhtiöiden välillä. Myös verosopimuksissa sitoudutaan yleisesti markkinaehtoperiaatteen noudattamiseen. OECD:n ohjeet ovat markkinaehtoperiaatteen soveltamisen tulkinnassa merkittävin ohjeistus.

Verosopimuksilla on kahdenkertaisen verotuksen välttämässä keskeinen rooli. Verosopimukset ovat kansainvälisiä sopimuksia, joiden määräykset menevät kansallisen lainsäädännön määräysten edelle. Niiden määräyksillä voidaan Suomen verotusvaltaa supistaa, mutta ei laajentaa.⁶ Valtioiden väliset verosopimukset noudattavat pitkälti OECD:n malliverosopimusta, niin kuin Suomenkin solmimat verosopimukset. Etuyhteystoimia koskee malliverosopimuksen 9 artikla.⁷

9 artikla Etuyhteydessä keskenään olevat yritykset

1. Milloin

a) sopimusvaltiossa oleva yritys välittömästi tai välillisesti osallistuu toisessa sopimusvaltiossa olevan yrityksen johtoon tai valvontaan tahi omistaa osan sen pääomasta, taikka

⁵ Karjalainen & Raunio 2007, s. 41.

⁶ Karjalainen & Raunio 2007, s. 17.

⁷ Karjalainen & Raunio 2007, s. 17.

b) samat henkilöt välittömästi tai välillisesti osallistuvat sekä sopimusvaltiossa olevan yrityksen että toisessa sopimusvaltiossa olevan yrityksen johtoon tai valvontaan tahi omistavat osan niiden pääomasta,

noudatetaan seuraavaa.

Jos jommassakummassa tapauksessa yritysten välillä kauppa- tai rahoitussuhteissa sovitaan ehdoista tai määrätään ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mistä riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu, voidaan kaikki tulo, joka ilman näitä ehtoja olisi kertynyt toiselle näistä yrityksistä, mutta näiden ehtojen vuoksi ei ole kertynyt yritykselle, lukea tämän yrityksen tuloon ja verottaa siitä tämän mukaisesti.

Markkinaehtoperiaate on määritelty artiklan 1 kappaleessa, minkä varaan 9 artikla rakentuu. Tämän artiklan määräykset antavat oikeuden oikaista etuyhteydessä tehdyn liiketoimen suomalaisen osapuolen verotusta myös verosopimuksen soveltamisalan piirissä. Kyseistä artiklaa on tulkittu siten, että se ei estä kansallisessa lainsäädännössä olevia määräyksiä tavanomaista tarkemmasta tiedonantovelvollisuudesta eli siirtohinnoitteludokumentointivaatimukset ovat mahdollisia. Verosopimuksen vastaisena ei myöskään pidetä sitä, että siirtohinnoitteluasioissa todistustaakka määrätään verovelvolliselle.⁸

Malliverosopimuksen 9 artiklan 2 kappaleessa on määräys ns. vastaoikaisusta tilanteessa, jossa toisen sopimusvaltion veroviranomaiset ovat 9 artiklan 1 kappaleen määräyksiä noudattaen lisänneet verotettavan tulon määrää.

2. Milloin sopimusvaltio tässä valtiossa olevan yrityksen tuloon lukee - ja tämän mukaisesti verottaa - tulo, josta toisessa sopimusvaltiossa olevaa yritystä on verotettu tässä toisessa valtiossa, sekä siten mukaan luettu tulo on tuloa, joka olisi kertynyt ensiksi mainitussa valtiossa olevalle yritykselle, jos yritysten välillä sovitut ehdot olisivat olleet sellaisia, joista riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu, tämän toisen valtion on asianmukaisesti oikaistava tästä tulosta siellä määrätyn veron määrä. Tällaista oikaisua tehtäessä on otettava huomioon tämän sopimuksen muut määräykset, ja sopimusvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on tarvittaessa neuvoteltava keskenään.

⁸ Karjalainen & Raunio 2007, s. 19–20.

Vaikka Suomi on jättänyt varauman 9 artiklan 2 kappaleeseen, niin käytännössä suurimmassa osasta Suomen tekemistä verosopimuksista löytyy 9 artiklan 2 kappaleen vastaavat verosopimusmääräykset⁹. EU-valtioiden välillä vastaoikaisua koskevan määräyksen puuttumisella ei ole vaikutusta, koska EU-valtiot ovat solmineet Arbitraatiosopimuksen, jonka perusteella vastaoikaisua voidaan vaatia verosopimusmääräyksistä huolimatta.¹⁰ Vastaoikaisusta ja Arbitraatiosopimuksesta lisää kappaleissa 3.1.2 ja 3.2.2.

Kansallisessa lainsäädännössä markkinaehtoperiaate on löytynyt jo VML:n edeltäjästä verotuslaista (482/1958), vuonna 1965 voimaan tulleesta 73 §:stä¹¹. Nykyään se löytyy VML 31 §:stä. VH:n ohjeen mukaan markkinaehtoperiaatetta tulkitaan siirtohinnoittelutilanteissa OECD:n siirtohinnoitteluohjeista ilmenevien periaatteiden mukaisesti¹².

2.3 EU:n yhteinen siirtohinnoittelufoorumi ja käytännesäännöt

EU:n yhteinen siirtohinnoittelufoorumi (EU Joint Transfer Pricing Forum) on perustettu 2002 neuvoston päätöksellä. Sen jäseninä on veroasiantuntijoita kaikkien maiden verohallinnoista ja yritysmaailmasta. Siirtohinnoittelufoorumin päätaavoite on yhdenmukaistaa siirtohinnoittelusääntöjen soveltaminen jäsenvaltioissa. Sen tulee käsitellä erityisesti dokumentointivaatimuksia.¹³ Neuvosto hyväksyi vuonna 2004 siirtohinnoittelufoorumin esittämät käytännesäännöt Arbitraatiosopimuksen soveltamisesta sekä verosopimukseen perustuvasta keskinäisestä sopimusmenettelystä. Siirtohinnoitteludokumentointia koskevat käytännesäännöt hyväksyttiin neuvostossa 27.6.2006. Siirtohinnoittelufoorumi on jo an-

⁹ Ks. myös Tikka ym. 2008: 27. SIIRTOHINNOITTELU > Oikaisutoimet > Vastaoikaisu.

¹⁰ Karjalainen & Raunio 2007, s. 20–22.

¹¹ Karjalainen & Raunio 2007, s. 24.

¹² VH:n ohje 2007, s. 4.

¹³ He 107/2006, s. 9; Karjalainen & Raunio 2007, s. 43–44.

tanut raporttinsa kiistojen ratkaisusta sekä APA:sta. Tästä lisää kappaleessa 3.2.3.

Käytännesäännöt eivät ole oikeudellisesti sitovia, mutta niillä on EU:n alueella merkittävä ohjaava vaikutus määriteltäessä vaadittavan siirtohinnoitteludokumentaatian tasoa EU:n alueella. Käytännesääntöjen mukainen EU TPD koostuu yleisestä osasta (masterfile) ja maakohtaisista osioista (country-specific documentation). Masterfile sisältää konsernitason tiedot, jotka ovat oleellisia kaikille EU:n alueella sijaitseville konserniyhtiöille. Maakohtaiset osiot sisältävät nimensä mukaisesti maakohtaisia tietoja.¹⁴

Masterfilen on tarkoitus olla sellainen yleisen tason selvitys, jota voidaan käyttää joka maassa johdantona konsernin toiminnasta. Maakohtaisiin dokumentaatioihin tulee sitten yksittäisistä yhtiöistä tarkemmat tiedot.¹⁵ Suomen siirtohinnoitteludokumentoinnin sisällön vaatimuksia koskevan VML 14 b §:n valmistelussa on huomioitu käytännesäännöt.¹⁶

¹⁴ Karjalainen & Raunio 2007, s. 185.

¹⁵ Karjalainen & Raunio 2007, s. 187.

¹⁶ Ks. VH:n ohje 2007, s. 9.

3 SIIRTOHINNOITTELUSTA

3.1 Siirtohinnoitteluoikaisu

3.1.1 VML 31 §

VML 31.1 §:n mukaan

Jos verovelvollisen ja häneen 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, lisätään tuloon määrä, joka olisi kertynyt ehtojen vastatessa sitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu.

Hallituksen esityksen mukaan siirtohinnoitteluoikaisun tekeminen verotuksen päättymisen jälkeen – käytännössä kaikki siirtohinnoitteluoikaisut tehdään verotuksen päättymisen jälkeen – edellyttää lisäksi VML 56 §:n (verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi) edellytysten täyttymistä.¹

VML 31 § soveltuu lähinnä elinkeinotoimintaa harjoittavien yritysten välisiin liiketoimiin, mutta siinä mainitaan myös ”muun toiminnan verotettava tulo”. Tällä tarkoitetaan hallituksen esityksen mukaan, että säännöstä voidaan soveltaa myös tilanteissa, joissa jotain liiketoimen osapuolta verotetaan tuloverolain mukaisesti, esimerkiksi konserniin kuuluvan kiinteistöosakeyhtiön liiketoimet muiden konserniin kuuluvien yhtiöiden kanssa.²

¹ HE 107/2006 vp, s. 20.

² HE 107/2006 vp, s. 20.

Siirtohinnoitteluokaisu on mahdollista tehdä VML 31 §:n nojalla myös kotimaisista etuyhteydessä tehdyistä liiketoimista. Markkinaehtoperiaatetta on lähtökohtaisesti aiemminkin sovellettu etuyhteydessä olevien kotimaisten osapuolten välisiin liiketoimiin. VML 31 § on kuitenkin aiemmin koskenut vain rajat ylittäviä etuyhteystoimia ja kotimaisten etuyhteydessä tehtyjen liiketoimien markkinaehtoisuudesta ei ole ollut erityistä säännöstä. Hallituksen esityksen mukaan muun muassa EVL:n yleisistä tulon veronalaisuutta ja menon vähennyskelpoisuutta sekä veron kiertämistä ja peiteltyä osinkoa koskevista säännöksistä on aiemmin ilmennyt markkinaehtoisuuden vaatimus. Lähtökohtana on ollut, että osapuolia verotetaan erillisinä verovelvollisina, joten tulot ja menot on kohdistettava sille osapuolelle, jonka tulonhankkimistoimintaan ne liittyvät.³

3.1.2 Vastaoikaisu

VML 75.1 §:n (seurannaismuutos) mukaan

Jos verotusta on muutettu toisen verovuoden tai toisen verovelvollisen verotukseen vaikuttavalla tavalla, verovirasto muuttaa myös toisen verovuoden tai toisen verovelvollisen verotusta muutosta vastaavasti (seurannaismuutos), jollei muutoksen tekeminen ole erityisestä syystä kohtuutonta. Verovelvolliselle on, jos mahdollista, ennen muutoksen tekemistä varattava tilaisuus tulla asiassa kuulluksi, jollei se ole ilmeisen tarpeetonta.

Verovirasto voi muuttaa verovelvollisen verotusta silloinkin, jos verotusta on toisessa valtiossa muutettu Suomen verotukseen vaikuttavalla tavalla.

*Verovirasto voi muuttaa verovelvollisen verotusta myös silloin, kun verovelvollisen muuta kuin tämän lain mukaan toimitettua verotusta on muutettu tämän lain mukaan toimitettavaan verotukseen vaikuttavalla tavalla.
(22.12.2005/1079)*

Verovirastolla on lähtökohtaisesti velvollisuus tehdä viran puolesta siirtohinnoitteluokaisua vastaava vastaoikaisu liiketoimen toisen osapuolen verotukseen

³ HE 107/2006 vp, s. 5 ja 20.

VML 75.1 §:n perusteella.⁴ Tämä on soveltamisalaltaan yleinen säännös, jota ei ole lähtökohtaisesti tarkoitettu sovellettavaksi kahden yleisesti verovelvollisen yrityksen väliseen siirtohinnoitteluoikaisuun. Onkin pohdittu, voiko tämän säännöksen perusteella esimerkiksi vähentää sellaisen koron, jota ei ole tosiasiallisesti maksettu, mutta joka on siirtohinnoitteluoikaisulla lisätty velkojan tuloon.⁵

VML 75.2 §:n perusteella verovirasto voi myös rajat ylittävissä tilanteissa oikaista verovelvollisen verotusta, mutta säännös ei ole yhtä velvoittava kuin kotimaisissa tilanteissa. Rajat ylittävissä tapauksissa täytyy huomioida myös verosopimusten säännökset.⁶ VML 75.2 §:ää ei ole kuitenkaan sovellettu paljoakaan tilanteissa, joissa verotusta on toisessa valtiossa muutettu Suomen verotukseen vaikuttavalla tavalla. Useimmiten on käytetty VML 89 §:n säännöstä kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen. VML 89 §:n kansainvälisen kaksinkertaisen huojennuksen osalta verovelvollinen ei ole oikeutettu palautuskorkoon, kuten VML 75.2 §:n mukaisessa oikaisutilanteessa.⁷

Vastaoikaisun tarkoituksena on, että samaa tuloa ei veroteta kahteen kertaan yhtiöissä, jotka todellisuudessa muodostavat yhden taloudellisen kokonaisuuden. Verosopimusvaltioiden ei ole kuitenkaan oikaistava verotustaan toisen valtion veroviranomaisten tekemän tulkinnan mukaan, vaan verosopimusvaltion veroviranomaiset tutkivat asian itsenäisesti. Molempien maiden veroviranomaiset siis itsenäisesti tutkivat ja päättävät toisistaan riippumatta, onko verovelvollisen verotusta oikaistava. Verosopimusmääräyksen nojalla valtiossa asuvan, sopijaosapuolen yrityksen verotusta oikaistaan vain, mikäli sen maan veroviranomaiset tulkitsevat osapuolten poikenneen markkinaehtoperiaatteesta valtiossaan asuvan verovelvollisen hyväksi. Verosopimuksen tarkoitus huomioiden

⁴ HE 107/2006, s. 20–21; Mattila 2007, s. 100–102.

⁵ Laaksonen & Anttila 2007, s. 42. Valtiovarainministeriö ei pitänyt tarpeellisena muuttaa VML 75 §:n sanamuotoa, vaan se katsoi, että säännös asettaa selkeästi verovirastolle velvollisuuden tehdä vastaoikaisu säännöksessä tarkoitetuissa kotimaisissa tilanteissa ks. VaVM 22/2006 vp.

⁶ Ks. HE 107/2006, s. 20–21; Mattila 2007, s. 100–102.

⁷ Laaksonen & Anttila 2007, s. 42.

olisi maiden järkevää tehdä oikaisu toisen maan veroviranomaisten lisäyksen mukaisesti, jollei ole mitään perusteltua syytä toimia toisin.⁸

3.1.3 Konserniavustuksen antamismahdollisuuden vaikutus

Jos emoyhtiö perii tytäryhtiöltä alihintaa, tämän ja markkinaehtoisen hinnan erotus lisätään emoyhtiön tuloon. Vastaoikaisun johdosta vastaava hankintamenon lisäys tulee tehdä tytäryhtiön verotuksessa. Jos verotuksessa hyväksyttäisiin alkuperäinen alihinnoittelu ja tästä johtunut vääristymä korjattaisiin konserniavustuksella, verotuksellinen lopputulos olisi sama.⁹

Hallituksen esityksen mukaan yrityksen poikkeamista markkinaehtoisesta hinnoittelusta kotimaisessa etuyhteydessä tehdyssä liiketoimessa ei voi kuitenkaan perustella sillä, että etuyhteydessä olevien osapuolten välillä olisi mahdollista antaa konserniavustus. Näin siksi, että konserniavustuksesta annetussa laissa (825/1986) on mainittu edellytyksenä sille, että konserniavustus luetaan antajansa kuluksi ja saajansa tuotoksi, muun muassa se, että konserniavustuksen saajan ja antajan kirjanpidossa on tehty vastaavat kirjaukset.¹⁰ Pauli K. Mattilan mielestä sen mielekkäys, että oikaisu on tehtävä, vaikka samassa yhteydessä olisi mahdollista käyttää konserniavustusta, on perusteltua asettaa käytännön syistä kyseenalaiseksi.¹¹

Konserniavustuksen käyttämisen mahdollisuus ei kuitenkaan ole useinkaan yleistä tilanteissa, joissa siirtohinnoittelukysymyksiä pohditaan. Tämä johtuu siitä, että konserniavustusta säännellään tiukasti. Esimerkiksi jo kotimaisuuden vaatimus rajaa useissa siirtohinnoittelutapauksissa ulkopuolelle mahdollisuuden antaa konserniavustusta.¹²

⁸ Karjalainen & Raunio 2007, s. 20–22.

⁹ Mattila 2007, s. 94.

¹⁰ HE 107/2006, s. 20.

¹¹ Mattila 2007, s. 94.

¹² Mattila 2007, s. 94.

3.2 Ristiriitojen ennaltaehkäiseminen ja ratkaiseminen

3.2.1 Ennakkotieto

Markkinaehtoisen hinnoittelun käyttäminen ja riittävän dokumentoinnin laatiminen on paras keino ehkäistä ristiriitoja siirtohinnoittelusta veroviranomaisen kanssa. Aina näkemykset eivät kuitenkaan käy yksiin siirtohinnoittelun oikeellisuudesta. Riskejä voikin minimoida esimerkiksi hakemalla ennakkotiedon.

Siirtohinnoittelun hyväksyttävyydestä voi pyytää ennakkotiedon Konserniverokeskukselta tai toimivaltaiselta verovirastolta. Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisu tuskin on mahdollinen, koska asialla ei useinkaan ole sellaista periaatteellista merkitystä mikä ennakkoratkaisua varten vaaditaan.¹³ Ennakkotietohakemukseen on liitettävä siirtohinnoitteludokumentointia vastaava selvitys, jos dokumentointi ei ole hakemusvaiheessa vielä valmistunut¹⁴.

3.2.2 Arbitraatiosopimus

Myös EU-valtioiden välinen arbitraatiosopimus suojaa vastaoikaisutilanteissa. EU-jäsenvaltiot ovat tehneet siirtohinnoitteluoikaisua seuraavan vastaoikaisun tekemistä koskevan Arbitraatiosopimuksen¹⁵ kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi. Se on jäsenvaltioiden tekemä erillinen verosopimus, jonka perusteella verovelvollinen voi saattaa siirtohinnoittelutapauksessa uhkaavan kahdenkertaisen verotuksen tilanteen liiketoimen osapuolten veroviranomaisten ratkaistavaksi keskinäisin sopimusmenettelyin riippumatta verosopimuksen tai kansallisen lainsäädännön määräyksistä. Jos verovelvollinen on tahallaan yrittänyt manipuloida eri jäsenvaltioissa kertynyttä verotettavaa tuloa, voidaan Arbitraatiosopimuksen mukainen menettely evätä. Veroviranomaisilla on kaksi vuotta ai-

¹³ Tikka ym. 2008: 27. SIIRTOHINNOITTELU > Näyttövelvollisuus > Veronkorotus > Ennakkotieto.

¹⁴ VH:n ohje 2007, s. 40.

¹⁵ Yleissopimus kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä 90/436/ETY.

kaa ratkaista kysymys keskinäisin sopimusmenettelyin, jonka jälkeen ratkaisematon asia menee veroviranomaisten asettamaan neuvoa-antavaan toimikuntaan. Veroviranomaisten on noudatettava toimikunnan päätöstä puolen vuoden kuluessa päätöksen antamisesta. Käytännössä veroviranomaiset useimmiten pyrkivät ratkaisemaan asian ilman toimikuntaa.¹⁶

Arbitraatiosopimuksen perusteella ratkaistuja juttuja, jotka koskevat Suomea, ei ole julkaistu. Karjalaisen & Raunion käsityksen mukaan Suomi ei olisi ollut osallisena menettelyissä, joissa asia olisi mennyt neuvoa-antavaan toimikuntaan. Vuoden 2004 lopussa EU-valtioissa oli vireillä 107 menettelyä: vain Itävallassa, Kreikassa ja Suomessa ei ollut vireillä Arbitraatiosopimuksen mukaisia menettelyjä.¹⁷

3.2.3 APA

APA (Advance Pricing Agreement) tarkoittaa järjestelyä, jossa määritellään siirtohinnoittelukriteerit (esim. siirtohinnoittelumenetelmä, vertailukohteet jne.) järjestelyn kohteena oleville liiketoimille etukäteen määrättynä ajanjaksona¹⁸. Toisin sanoen ennakkohinnoittelusopimukset ovat EU:n jäsenvaltioiden verohallintojen välisiä sopimuksia, joissa määritellään kuinka kahteen tai useampaan jäsenvaltioon sijoittautuneiden, keskenään etuyhteydessä olevien verovelvollisten välisiä tulevia liiketoimia verotetaan.¹⁹

Global Transfer Pricing Survey 2007–2008 - tutkimuksen mukaan APA-hakemusten määrä on lisääntynyt, mutta niiden käsittelyaika on vuodesta 2005 lyhentynyt huomattavasti. Hieman yli 50 prosenttia vastanneista kertoi hakemuksen käsittelyn olleen valmis 12 kuukaudessa, kun taas vuonna 2005 vastaava luku oli 32 prosenttia. 11 prosentilla vastanneista käsittelyaika oli ollut yli kolme vuotta. Useat vastanneista eivät olleet aivan vakuuttuneita APA:n hyö-

¹⁶ Karjalainen & Raunio 2007, s. 42–43 ja s. 250–256.

¹⁷ Karjalainen & Raunio 2007, s. 256.

¹⁸ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet, k. 4.124.

¹⁹ KOM 2007, s. 3.

dyistä, sillä vain 47 prosenttia niistä, jotka eivät olleet vielä APA:a käyttäneet, voisivat harkita sen käyttöä tulevaisuudessa.²⁰

OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) on 1999 hyväksytty liite, jossa käsitellään APA:a²¹. Myös Siirtohinnoittelufoorumi on antanut ennakkohinnoittelua koskevan raporttinsa ja komissio on pyytänyt neuvostoa hyväksymään ehdotetut EU:n ennakkohinnoittelusopimuksia koskevat suuntaviivat.²² Komissio on jo vuonna 2001 halunnut rohkaista jäsenvaltioita ottamaan käyttöön kahden- tai monenkeskisiä ennakkohinnoittelusopimuksia. Se on myös kehottanut tekemään yhteistyötä vaadittavien asiakirjojen ja eri menetelmien käyttämisessä. Näin voitaisiin vähentää säädösten noudattamiseen liittyvää epävarmuutta ja niistä aiheutuvia kustannuksia.²³

Ennakkohinnoittelusopimuksia koskevat suuntaviivat ovat komission mukaan tehokas väline erimielisyyksien ehkäisemiseksi. Ennakkohinnoittelusopimuksilla voidaan varmistua ennakolta siirtohinnoittelussa sovellettavista menetelmistä, millä yksinkertaistetaan tai vältetään ennakkohinnoittelusopimuksen soveltamisalaan kuuluviin liiketoimiin kohdistuvat kalliit ja aikaa vievät verotarkastukset. Tästä seuraisi kustannussäästöjä kaikilla osapuolille.²⁴

Suurimpana etuna ennakkohinnoittelusopimuksessa on saada varmuus liiketoimen verokohtelusta. Tästä varmuudesta on hyötyä sekä verohallinnoille että verovelvollisille: verohallintojen ei enää tarvitsisi tarkastaa kirjanpitoa oikean siirtohinnoittelun toteamiseksi, vaan ne voisivat vain tarkistaa, että ennakkohinnoittelusopimusta on sovellettu asianmukaisesti. Verovelvolliset puolestaan tie-

²⁰ Ernst & Young 2007, s. 18.

²¹ Ks. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 1999 liite Guidelines for MAP APA's, AN19 – AN52.

²² KOM 2007, s. 9.

²³ KOM 2001, s. 13.

²⁴ KOM 2001, s. 3–4.

tävät kuinka oikea siirtohintaa määritellään, koska asianomaiset verohallinnot ovat sopineet siitä keskenään.²⁵

Suuntaviivojen avulla on mahdollista saattaa sopimusmenettely päätökseen nopeasti ja tehokkaasti. Tämä tulee kannustamaan todennäköisesti ennakkohinnoittelusopimusten käyttöön EU:n alueella, joka taas edesauttaa välttymään entistä useammin erimielisyyksiltä ja kaksinkertaiselta verotukselta.²⁶

Suomessa on parhaillaan valmisteilla kahden maan välisiä ennakkohinnoittelusopimuksia (APA) koskeva ohjeistus²⁷. Konserniverokeskuksen Sami Laakson mukaan valtiovarainministeriössä on hyväksytty linjaus, jonka mukaan näitä sopimuksia voidaan aloittaa tekemään. Hänen mielestään alkuvuodesta piti tulla ensimmäinen tapaus käsittelyyn, mutta hakemusta ei ole vielä jätetty²⁸.

3.2.4 Keskinäinen sopimusmenettely

OECD:n malliverosopimus 25 artikla koskee keskinäistä sopimusmenettelyä. Kansallisessa lainsäädännössä keskinäistä sopimusmenettelyä koskevat säännökset ovat VML 89 §:ssä.

25 artikla Keskinäinen sopimusmenettely

1. Jos henkilö katsoo, että sopimusvaltion tai molempien sopimusvaltioiden toimenpiteet ovat johtaneet tai johtavat hänen osaltaan verotukseen, joka on tämän sopimuksen määräysten vastainen, hän voi saattaa asiansa sen sopimusvaltion toimivaltaisen viranomaisen käsiteltäväksi, jossa hän asuu tai, jos kysymyksessä on 24 artiklan 1 kappaleen soveltaminen, jonka kansalainen hän on, ilman että tämä vaikuttaa hänen oikeuteensa käyttää näiden valtioiden sisäisessä oikeusjärjestyksessä olevia oikeussuojakeinoja. Asia on saatettava käsiteltäväksi kolmen vuoden kuluessa siitä kun henkilö sai tiedon toimenpiteestä, joka on aiheuttanut sopimuksen määräysten vastaisen verotuksen.

²⁵ KOM 2001, s. 5.

²⁶ KOM 2001, s. 4.

²⁷ www.kpmg.fi. Otettu 26.4.2008.

²⁸ Laaksonen 22.4.2008.

2. Jos toimivaltainen viranomainen havaitsee huomautuksen perustelluksi, mutta ei itse voi saada aikaan tyydyttävää ratkaisua, viranomaisen on pyrittävä toisen sopimusvaltion toimivaltaisen viranomaisen kanssa keskinäisin sopimuksin ratkaisemaan asia siinä tarkoituksessa, että vältetään verotus, joka on sopimuksen vastainen. Tehty sopimus pannaan täytäntöön sopimusvaltioiden sisäisessä lain-säädännössä olevien aikarajojen estämättä.

3. Sopimusvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on pyrittävä keskinäisin sopimuksin ratkaisemaan sopimuksen tulkinnassa tai soveltamisessa syntyvät vaikeudet tai epätietoisuutta aiheuttavat kysymykset. Ne voivat myös neuvotella keskenään kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi sellaisissa tapauksissa, joita ei säännellä sopimuksessa.

4. Sopimusvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset voivat olla välittömässä yhteydessä keskenään, myös sellaisessa yhteisessä toimikunnassa, johon ne itse kuuluvat tai johon kuuluu heidän edustajiaan, sopimukseen pääsemiseksi siinä merkityksessä kuin tarkoitetaan edellä olevissa kappaleissa.

Yritys voi hakea valtiovarainministeriöltä vapautusta verosta VML 89.3 §:n perusteella, jos verotusta koskeva toimenpide johtaa kaksinkertaiseen tai verosopimuksen tarkoituksen vastaiseen verotukseen. Valtiovarainministeriön katsoessa, että se ei pysty asiaa yksinään päättämään, voi se niin sanotussa keskinäisessä sopimusmenettelyssä ratkaista asian toisen sopimusvaltion kanssa tehtävällä sopimuksella. VML 89 §:n tarkoittaman hakemuksen tekemiselle ei ole säädetty määräaika Suomessa. Malliverosopimuksen 1 artiklassa on mainittu kolmen vuoden määräaika, mutta se ei estä hakemuksen tekemistä tämän jälkeen Suomessa, mutta toisen maan säännökset voivat asettaa rajoitteita. Keskinäisen sopimusneuvottelun päätökseen saattamisesta ei ole säädetty mitään verosopimuksessa, joten käsittely voi kestää vaikka kuinka kauan. Keskinäiset sopimusmenettelyt eivät vielä ole Suomessa kovin yleisiä, mutta kansainvälisten konsernien saadessa niistä kokemusta, ne tulevat todennäköisesti yleistymään.²⁹

²⁹ Karjalainen & Raunio 2007, s. 246–250.

3.2.5 Tulkintaerimielisyyksien yleisyys

Maiden välisiä tulkintaerimielisyyksiä on ollut Sami Laaksosen mukaan vähän, mutta VML 31 §:n perusteella on jonkun verran tehty lisäyksiä. Keskinäisen sopimusmenettelyn hakemuksia on ollut vain muutamia: tällä hetkellä on kolme tapausta vireillä. Maiden väliset tulkintaerimielisyydet tulevat todennäköisesti lisääntymään, kun eri maissa siirtohinnoittelun ja siirtohinnoitteludokumentoinnin sääntely on lisääntynyt. Verotettavaan tuloon tehtävien lisäysten kasvaessa, myös vastaoikaisujen määrä kasvaa. Vastaoikaisun toimivuus on yritysten kannalta tärkeää. Tulkintaerimielisyyttä ei välttämättä synny ollenkaan maiden välille. Jos tapaus on selkeä, veroviranomainen oikaisee sen kyseenalaistamatta sitä sen enempää.³⁰

³⁰ Laaksosen 22.4.2008.

4 SIIRTOHINNOITTELUN DOKUMENTOINTIVELVOLLISUUDET

4.1 Siirtohinnoitteludokumentoinnin laatimisvelvollisuus

4.1.1 Yleinen laatimisvelvollisuus

4.1.1.1 Etuyhteydessä tehdyt liiketoimet

VML:n 14 a §:n 1 momentin mukaan

Verovelvollisen on laadittava kirjallinen selvitys verovuoden aikana 31 §:ssä tarkoitetussa etuyhteydessä tekemistään liiketoimista, joissa liiketoimen toinen osapuoli on ulkomaalainen, sekä ulkomalaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisistä toimista (siirtohinnoitteludokumentointi).

Verovelvollisen on laadittava siis siirtohinnoitteludokumentointi perusteluksi etuyhteydessä tekemiensä liiketoimien markkinaehtoisuudesta. Oikeanlaisen siirtohinnoitteludokumentoinnin avulla verovelvollinen voi paremmin suojautua siirtohinnoitteluvoikaisulta. Veroviranomaiset voivat tutkia siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta paremmin siirtohinnoitteludokumentoinnin avulla.

Liiketoimella tarkoitetaan hallituksen esityksen mukaan kaikkia elinkeinotoiminnassa tai muussa taloudellisessa toiminnassa suoritettuja liiketaloudellisia toimenpiteitä³¹. Liiketoimeksi katsotaan siis tyypillisten kaupallisten osto- ja myyntitoimien lisäksi myös esimerkiksi kaikki rahoitustoimet, aineettoman omaisuus-

³¹ HE 107/2006 vp mukaan VML 31.1 §:n soveltamisala on tarkoitettu samalla tavoin laajaksi kuin aiemman säännöksen sanonta ”myynyt tavaroita käypää alempaan hintaan tai ostanut tavaroita käypää korkeampaan hintaan taikka muutoin sopinut taloudellisista ehdoista”.

den luovutukset ja muut vastikkeelliset tai ilman vastasuoritusta tehdyt järjestelyt. Esimerkkinä liiketoimesta mainitaan konserniyhtiön vastikkeettomasti muiden konserniyhtiöiden puolesta suorittamat palvelut.³² OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan 1 kappaleessa on myös laaja liiketoiminnan käsite.

4.1.1.2 Etuyhteys ja määräysvalta

VML 31.2 §:n mukaan

Liiketoimen osapuolet ovat etuyhteydessä toisiinsa, jos liiketoimen 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.*

Aiemmin VML 31 §:ssä etuyhteys ilmaistiin ”joka taloudellisesti osallistuu hänen yritykseensä tai jolla on vaikutusvaltaa sen johtoon taikka jonka yritykseen hän taloudellisesti osallistuu tai jonka yrityksen johtoon hän voi vaikuttaa”. Nykyisessä VML 31 §:ssä on vaikutusvalta-käsitteen sijasta määräysvallan käsite. Hallituksen esityksen mukaan etuyhteyden määrittämisen selkiyttäminen oli tarpeen muun muassa dokumentointivelvoitteen piirissä olevien liiketoimien rajaamiseksi.

³² HE 107/2006 vp, s. 20.

Osapuolella on siis VML 31.2 §:n mukaan määräysvalta toisessa osapuolella silloin, kun se välittömästi tai välillisesti omistaa yli 50 prosenttia toisen osapuolen pääomasta tai sillä välittömästi tai välillisesti on yli puolet toisen osapuolen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä. Määräysvalta syntyy myös kun osapuolella on välittömästi tai välillisesti oikeus nimittää yli puolet jäsenistä toisen yhteisön hallitukseen tai siihen verrattavaan toimielimeen tai toimielimeen, jolla on tämä oikeus.

Esimerkiksi jos A Ltd omistaa B Oy:n osakkeista vain 40 %:n äänivaltaa vastaavan osuuden, mutta yrityksellä on lisäksi oikeus nimittää yli puolet B Oy:n hallituksen jäsenistä. Silloin näiden yritysten välisistä liiketoimista on laadittava dokumentointi. Toisena esimerkkinä mainittakoon, että jos C Oy omistaa 100 % suomalaisesta D Oy:stä ja D Oy taas omistaa 60 % ulkomaisen E Ltd:n pääomasta ja 40 % sen osakkeiden tuottamasta äänimäärästä, on molempien suomalaisten yritysten laadittava dokumentointi liiketoimista E Ltd:n kanssa.³³

VML 31.2 §:n mukaan liiketoimen osapuolet ovat etuyhteydessä toisiinsa myös jos kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa. Hallituksen esityksen mukaan: *”Määräysvaltaa käyttävän kolmannen osapuolen asemassa voisi olla myös luonnollinen henkilö yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa. Lähipiiriin kuuluviksi katsottaisiin henkilön aviopuoliso tai häneen avioliitonomaisessa suhteessa oleva henkilö, sisarus, sisar- ja velipuoli, henkilön ja hänen aviopuolisonsa tai häneen avioliitonomaisessa suhteessa olevan henkilön ylenevässä tai alenevassa polvessa oleva sukulainen sekä mainittujen henkilöiden aviopuolisot tai heihin avioliitonomaisessa suhteessa olevat henkilöt.”* Esimerkiksi jos aviopuolisot omistavat molemmat 30 prosenttia liiketoimen osapuolina olevien yritysten pääomasta, näiden yritysten katsottaisiin olevan etuyhteydessä toisiinsa nähden.³⁴ Myös näiden aikaisemmin mainittujen henkilöiden kuolinpesä kuuluu luonnolli-

³³ Ks. VH:n ohje s. 12.

³⁴ HE 107/2006 vp, s. 21.

sen henkilön lähipiiriin, koska luonnollisen henkilön kuollessa hänen oikeutensa ja velvollisuutensa siirtyvät yleisseuraantona hänen kuolinpesälleen³⁵.

Määräysvallan käsite on sisällöltään vastaava kirjanpitolain ja nykyisen osakeyhtiölain määräysvallan käsitteen kanssa³⁶. VML 31.2 §:ssä ja KPL 1 luvun 5.3 §:ssä todetaan, että määräysvalta on olemassa, jos yritystä johdetaan yhteisesti tai jos yritys muulla tavoin tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa kohdeyrityksessä. Hallituksen esityksessä (HE 107/2006) ei ole käsitelty tarkemmin yhteisen johtamisen käsitettä, mutta verohallinnon ohjeessa se on määritelty KPL:n uudistamista koskevan hallituksen esityksen (HE 126/2004) mukaan. Yhteisellä johtamisella tarkoitetaan sen mukaan muun muassa tilanteita, joissa on perustettu rahoitus- ja vakuusjärjestelyitä tai muuta erityistä tarkoitusta varten yksiköitä, joita johdetaan tytäryrityksen tavoin, vaikka omistusyhteys yrityksen ja kohdeyrityksen välillä puuttuukin. Myös joint venture -pohjaiset omistusjärjestelyt, joissa kaksi omistajaa omistaa kohdeyrityksen tasan, kuuluvat yhteisen johtamisen -käsitteen piiriin. Usein määräysvallan jakautuminen määrittää osakkaiden välisessä osakassopimuksessa.³⁷ Tosiasiallinen määräysvalta voi siis perustua esimerkiksi osakkeenomistajan tekemään osakassopimukseen. Myös jos taloudellisten toimien osapuolista toisella on toisen asioihin usealla eri tavalla niin suuri vaikutus, että sen voidaan kokonaisuutena katsoa käyttävän siinä määräysvaltaa, voidaan etuyhteyden katsoa olevan olemassa.³⁸ Tosiasiallisen määräysvallan käsite jättää verohallinnolle ja tuomioistuimille tulkinnanvaraa siihen, milloin määräysvallan voidaan katsoa olevan olemassa. Tosiasialliseen määräysvaltaan perustuvat etuyhteyssuhteet tulevat todennäköisesti jäämään kuitenkin poikkeustapauksiksi³⁹.

VML 31.2 § kattaa hallituksen esityksen (107/2006) mukaan tyypilliset etuyhteystilanteet, kuten konsernin sisäiset liiketoimet. Myös ulkomaisen yhtiön Suo-

³⁵ VH:n ohje 2007, s. 11.

³⁶ Tässä kohdin tarkastellaan kuitenkin tarkemmin vain ”yhteisen johtamisen” ja ”tosiasiallisen määräysvallan” käsitettä.

³⁷ VH:n ohje 2007, s. 10–11.

³⁸ HE 107/2006, s. 21.

³⁹ Näin Karjalainen & Raunio 2007, s. 24.

messa sijaitsevan kiinteän toimipaikan ja toisen samaan konserniin kuuluvan ulkomaisen yhtiön välisiin liiketoimiin säännös soveltuu.⁴⁰

VML 31.3 §:n mukaan

Mitä 1 momentissa säädetään, noudatetaan myös yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisissä toimissa.

Veroviranomaisilla on siis oikeus oikaista suomalaisen yrityksen ja sen toisessa valtiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan verotettavaa tuloa VML 31.1 §:n mukaan. Siirtohinnoitteludokumentointia näistä liiketoimista ei tarvitse kuitenkaan laatia.

4.1.2 Rajoitukset laatimisvelvollisuuteen

4.1.2.1 Kiinteät toimipaikat ja kotimaiset yritykset

Suomalaisen yrityksen ja sen ulkomaalaisen kiinteän toimipaikan väliset liiketoimet on jätetty dokumentaatiovelvollisuuden ulkopuolelle, koska tarpeellinen selvitys markkinaehtoisuudesta on edellytyksenä jo kaksinkertaisen verotuksen poistamiselle kiinteän toimipaikan tulon osalta. VH:n ohjeen mukaan näin saatu selvitys vastaa soveltuvien osin dokumentointivelvoitteen tietoa ja täyttää näin EU:n käytännösäännössä annetun suosituksen, jonka mukaan kiinteiden toimipaikkojen tulonmuodostuksesta tulisi vaatia vastaavaa dokumentointia kuin yrityksiltä edellytetään.⁴¹

Suomessa sijaitsevien yhtiöiden keskinäisistä liiketoimista ei myöskään tarvitse laatia siirtohinnoitteludokumentointia, mutta markkinaehtoperiaatetta on noudatettava myös näissä liiketoimissa ja se on myös kyettävä selvittämään, jos veroviranomainen niin vaatii⁴². Siirtohinnoitteluoikaisu on siis mahdollinen myös Suomessa asuvien yritysten välisissä liiketoimissa, vaikka dokumentointia ei

⁴⁰ HE 107/2006, s. 21.

⁴¹ VH:n ohje 2007, s. 16–17. HE 107/2006, s. 13.

⁴² HE 107/2006, s. 14.

vaaditakaan⁴³. Dokumentointivelvoitteesta vapautetuille esitetään selvityspyynnöt VML 11 tai 14 §:n mukaan. Selvityspyyntö voidaan esittää VML 14 b §:n vastaavista tiedoista, mutta ensisijaisesti pyritään selvittämään yksittäisen liiketoimen hinnoittelun perusteita.⁴⁴

Dokumentointivelvoitteen rajaaminen vain rajat ylittäviin tilanteisiin on perusteltua viranomaisten paremmilla mahdollisuuksilla saada tietoa kotimaisista yrityksistä ja niiden välisistä liiketoimista. Tällä perusteella myös ulkomaisen yrityksen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan ja samaan ulkomaisen yrityksen konserniin kuuluvan suomalaisen yrityksen väliset liiketoimet on rajattu dokumentointivelvollisuuden ulkopuolelle, vaikka toisena osapuolena onkin muodollisesti ulkomainen yritys.⁴⁵

4.1.2.2 Pienet ja keskisuuret yritykset

Hallituksen esityksen mukaan pienillä ja keskisuurilla yrityksillä (PK-yrityksillä) dokumentoinnin laatimisen ja ajan tasalla pitämisen kustannukset olisivat kohtuuttomat kertyviin verotuloihin nähden⁴⁶. PK-yrityksiltä ei siis VML 14 a §:n 2 momentin mukaan edellytetä siirtohinnoitteludokumentointia. VML 14 a §:n 3 momentin mukaan

Pienellä ja keskisuurella yrityksellä tarkoitetaan yritystä:

- 1) jonka palveluksessa on vähemmän kuin 250 henkilöä;*
- 2) jonka liikevaihto on enintään 50 miljoonaa euroa tai taseen lopusumma enintään 43 miljoonaa euroa; ja*
- 3) joka täyttää mikroyritysten sekä pienten ja keskisuurten yritysten määritelmästä annetussa komission suosituksessa 2003/361/EY*

⁴³ HE 107/2006, s. 20.

⁴⁴ VH:n ohje 2007, s. 41.

⁴⁵ VH:n ohje 2007, s. 10.

⁴⁶ HE 107/2006, s. 13.

tarkoitettut yrityksen riippumattomuutta kuvaavat ja muut suosituksen sisältyvät pienen ja keskisuuren yrityksen tunnusmerkit.

PK-yrityksen on täytettävä nämä VML 14 a §:n 3 momentin kaikki kolme vaatimusta, paitsi liikevaihdon tai taseen loppusummista toinen voi ylittyä ja silti yritys katsotaan PK-yritykseksi.⁴⁷

Komission suosituksen (2003/361/EY)⁴⁸ yrityksen riippumattomuutta kuvaavien ja muiden PK-yrityksen tunnusmerkkien tarkoituksena on rajata dokumentointivelvoitteen ulkopuolelle aidot PK-yritykset, jotka eivät ole osa suurempaa kokonaisuutta. Komission suosituksesta johtuen PK-yritysten tunnuslukujen täyttymisessä huomioidaan koko konserni eli yhtiön tiedot yhdistetään emoyhtiön ja konsernin taloudellisiin tietoihin⁴⁹. Komission suosituksessa on kolme yritystyyppiä, joilla jokaisella on erilainen suhde toiseen yritykseen. Verovelvollisen tietojen laskennassa yrityksen etuyhteyden laadulla on vaikutusta siihen, huomioidaanko muun yrityksen henkilöstö-, liikevaihto ja tasetietoja. Etuyhteyden laadulla ja omistusosuuden suuruudella on vaikutusta myös siihen, missä laajuudessa tiedot yhdistetään arvioitavan yrityksen tietoihin kynnsarvoja laskettaessa.⁵⁰

Nämä kolme yritystyyppiä ovat riippumaton yritys, omistusyhteisyritys ja sidosyritys. Riippumattomat yritykset ovat joko täysin itsenäisiä tai niillä on yksi tai useampi vähemmistöosakkuus muussa yrityksessä. Vähemmistöosakkuudella tarkoitetaan alle 25 %:n osuutta pääomasta tai äänimäärästä. Omistusyhteisyrittelyllä tarkoitetaan yrityksiä, joista toinen omistaa toisen yrityksen pääomasta tai äänimäärästä vähintään 25 %:a, mutta enintään 50 %:a⁵¹. Sidosyrityksestä⁵²

⁴⁷ Ks. VH:n ohje 2007, s. 13.

⁴⁸ Komission suosituksen yksityiskohdat löytyvät sen liitteestä ks. Komission suositus mikroyritysten sekä pienten ja keskisuurten yritysten määritelmästä. Euroopan unionin virallinen lehti L 124, 20.5.2003, s. 39.

⁴⁹ Ks. Ahonen & Etholén 2006, s. 68.

⁵⁰ Ks. VH:n ohje 2007, s. 14–15.

⁵¹ Komission suosituksen (2003/361/EY) mukaan: *Omistusyhteisyrittelyä* ovat kaikki yritykset, joita ei pidetä sidosyrityksinä ja joiden välillä on seuraava suhde: yritys omistaa yksin tai yhdessä yhden tai useamman sidosyrityksen kanssa vähintään 25 prosenttia toisen yrityksen pääomasta tai äänimäärästä. Yritystä voidaan kuitenkin pitää riippumattomana, vaikka edellä mai-

on kyse silloin, kun 50 %:n välitön tai välillinen omistusosuus ylittyy pääomassa tai äänimäärässä tai yritys voi käyttää määräysvaltaa toisessa yrityksessä.⁵³

Kynnysarvojen ylittymistä arvioidaan vain yrityksen omien tunnuslukujen perusteella, jos etuyhteys muodostuu luonnollisten henkilöiden omistuksen perusteella. Kun siis tarkastellaan onko yritys PK-yritys vai ei, ei tässä tarkastelussa huomioida toisen etuyhteisyrittäjän tietoja.⁵⁴

Omistusyhteisyrittäjien tiedot lisätään yrityksen tietoihin suhteessa äänimäärä- tai pääomaosuuteen ja sidosyhteisyrittäjien tiedot lisätään kokonaisuudessaan⁵⁵. Omistusyhteisyrittäjien kohdalla lisätään se osuus osakkeiden tai äänimäärän prosentiosuudesta, joka on suurempi. Jos verovelvollisen omistusyhteisyrittäjällä on muita omistusyhteisyrittäjiä, näitä muita omistusyhteisyrittäjiä ei oteta huomioon. Jos taas omistusyhteisyrittäjään on sidossuhteessa sidosyrittäjä, niin tämän tiedot lisätään 100 prosenttisesti omistusyhteisyrittäjän tietoihin.⁵⁶

Esimerkiksi riippumaton suomalainen yritys, jolla on henkilökuntaa 10 henkilöä ja liikevaihto on 5 miljoonaa euroa, on suosituksen mukaan PK-yritys. Jos yrityksen osakekannan kuitenkin omistaa kokonaan sen sidosyrittäjäksi katsottava ulkomainen yhtiö, jolla on henkilökuntaa 500 henkilöä, liikevaihto 400 miljoonaa euroa ja tase 100 miljoonaa euroa, yhdistetään näiden yritysten tiedot ja

nittu kynnysarvo ylittyy, jos omistaja kuuluu tiettyihin artiklassa määriteltyihin sijoittajaluokkiin esim. korkeakoulut.

⁵² Komission suosituksen (2003/361/EY) mukaan: *Sidosyrittäjiä* ovat yritykset, joiden välillä vallitsee jokin seuraavista suhteista:

- a) yrityksellä on enemmistö toisen yrityksen osakkeenomistajien tai jäsenten äänimäärästä;
- b) yritys on oikeutettu asettamaan tai erottamaan toisen yrityksen hallinto-, johto- tai valvontaelimen jäsenten enemmistön;
- c) yrityksellä on oikeus käyttää määräysvaltaa toisessa yrityksessä tämän kanssa tehdyn sopimuksen taikka tämän perustamiskirjan, yhtiöjärjestyksen tai sääntöjen määräyksen nojalla;
- d) toisen yrityksen osakkeenomistajana tai jäsenenä olevan yrityksen hallinnassa on toisen yrityksen muiden osakkeenomistajien tai jäsenten kanssa tehdyn sopimuksen nojalla yksin enemmistö kyseisen yrityksen osakkeenomistajien tai jäsenten äänimäärästä.

Sidosyrittäjäksi katsotaan myös yritykset, joilla on jokin edellä tarkoitetuista suhteista useamman yrityksen välityksellä tai yhdessä tiettyjen sijoittajien kanssa.

⁵³ Ks. VH:n ohje 2007, s. 14–15.

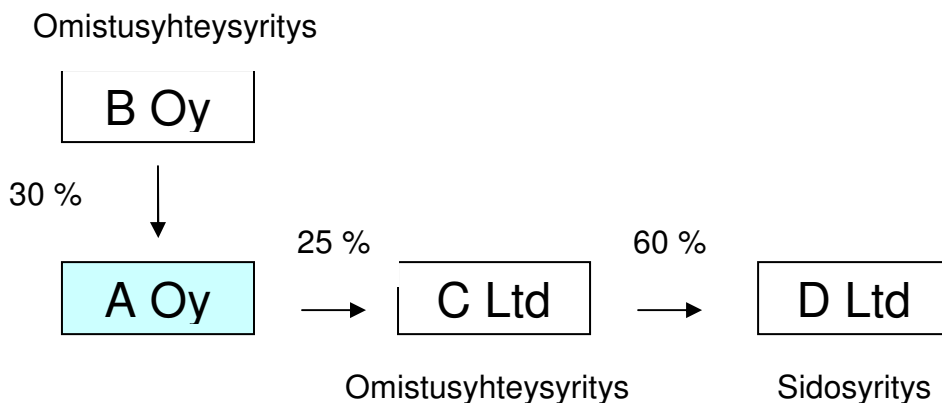
⁵⁴ VH:n ohje 2007, s. 15.

⁵⁵ Ks. Ahonen & Etholén 2006, s. 68.

⁵⁶ Ks. VH:n ohje 2007, s. 14–15.

suomalainen yritys ei olekaan enää PK-yritys ja joutuu näin ollen laatimaan dokumentoinnin.⁵⁷ Komission suosituksen tunnusmerkkien täyttämiskaava tarkoittaa käytännössä sitä, että konserneihin kuuluvia yrityksiä ei useimmiten katsota PK-yrityksiksi⁵⁸.

Kuviossa 1. tarkastellaan A Oy:n tilannetta sen osalta katsotaanko sen olevan PK-yritys. B Oy ja C Ltd ovat A Oy:n omistusyhteisyrityksiä, koska niiden omistusosuus A Oy:n osakkeista ja äänimäärästä on vähintään 25 %, mutta omistusosuus ei ylitä 50 %. Näiden yritysten tiedot otetaan omistusosuuden suhteessa huomioon laskennassa. D Ltd:n osalta ylittyy 50 %:n omistusosuus eli se on sidosyritys, jonka tiedot huomioidaan kokonaisuudessaan laskennassa. Eli arvioitaessa onko A Oy PK-yritys vai ei, laskennassa huomioidaan tiedot seuraavasti: A Oy 100 % + B Oy 30% + C Ltd 25 % + D Ltd 25 %. Eli D Ltd:n tiedoista huomioidaan vain A Oy:n C Ltd:stä omistavan osuuden verran.⁵⁹



Kuvio 1. Esimerkki omistusyhteisyrityksen ja sidisyrytyksen huomioimisesta PK-yrityksen määrittelyssä.

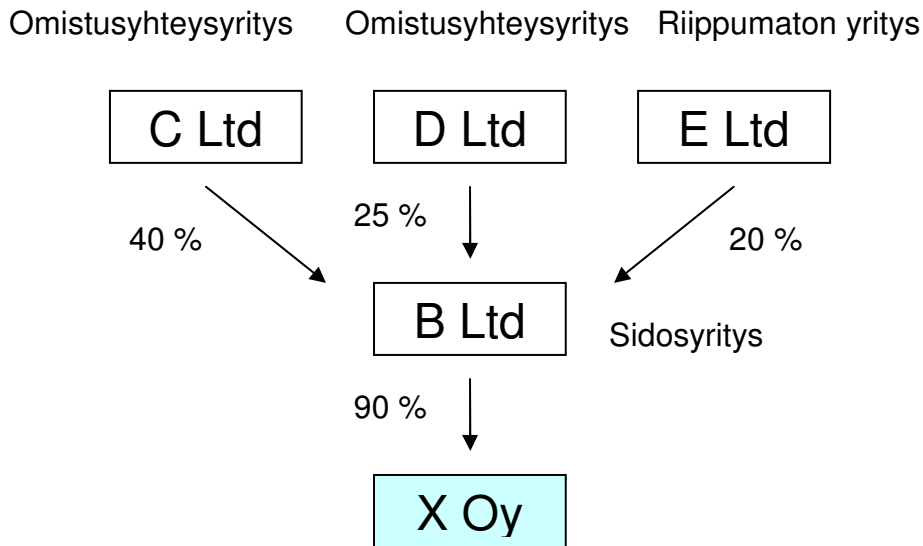
Kuviossa 2. tarkastellaan X Oy:n kannalta, että miten tällaisessa tapauksessa huomioidaan muut yritykset määritettäessä X Oy:n asemaa PK-yrityksenä. X Oy on B Ltd:n sidisyritys sekä C Ltd ja D Ltd ovat B Ltd:n omistusyhteisyrityksiä. E

⁵⁷ HE 107/2006 vp, s. 14.

⁵⁸ VH:n ohje 2007, s. 13.

⁵⁹ Ks. VH:n ohje 2007, s. 15.

Ltd on riippumaton yritys, koska sen omistusosuus on alle 25 %:a B Ltd:stä. A Oy:n PK-yritys asemaa määritettäessä huomioidaan yritysten tiedot seuraavasti: A Oy 100 % + B Ltd 100 % + C Ltd 40 % + D Ltd 25 %. Eli riippumattoman yrityksen tietoja ei huomioida PK-yritys asemaa määritettäessä.⁶⁰



Kuvio 2. Esimerkki omistusyhteisyriksen, sidosyrityksen ja riippumattoman yrityksen huomioimisesta PK-yrityksen määrittelyssä.

Kynnysarvojen laskennassa käytetään viimeisen päättyneen tilikauden tietoja ja uuden yrityksen kohdalla käytetään tietoja, jotka pohjautuvat tilikauden kuluessa tehtyyn luotettavaan arvioon. Henkilöstöön lasketaan palkansaajat ja henkilöt, jotka rinnastetaan palkansaajiin kansallisen lainsäädännön mukaan sekä yrityksen toimintaan osallistuvat omistajat. Jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön määritelmän voi selvittää jäsenvaltion viranomaisilta. Henkilöstöön luetaan kuuluvaksi koko- ja osa-aikaiset työntekijät sekä kausityöntekijät. Henkilöstömäärä ilmaistaan vuosityöyksikköinä, jolloin kokopäiväinen työntekijä on yhden yksikön arvoinen ja osa-aikaiset sekä kausityöntekijät ovat yhden yksikön osa.⁶¹

⁶⁰ Ks. VH:n ohje 2007, s. 15.

⁶¹ VH:n ohje 2007, s. 13–14.

Liikevaihdolla käsitetään yrityksen myynnistä ja palveluista saadut tuotot vähennettynä oikaisuerillä. Liikevaihto ei sisällä arvonlisäveroa eikä muita välillisiä veroja. Taseen loppusumma on yrityksen varojen yhteismäärä.⁶²

Jos kynnysarvot ylittyvät, voidaan komission suosituksen mukainen pk-yrityksen asema menettää. PK-yrityksen asemaa ei menetetä kuitenkaan vielä ensimmäisenä kynnysarvojen ylitysvuotena, vaan vasta, jos tilanne toistuu vielä toisella peräkkäisellä tilikaudella. Dokumentointiakaan ei pyydetä vielä ensimmäiseltä ylitysvuodelta. Jos taas kynnysarvot alittuvat kahtena peräkkäisenä vuotena, saa yritys PK-yrityksen aseman vasta toisena vuotena ja vapautuu silloin vasta myös dokumentointivelvoitteesta.⁶³

PK-yritysten täytyy kuitenkin myös noudattaa markkinaehtoisuutta etuyhteydessä tehdyissä liiketoimissa, vaikka ne eivät olisikaan dokumentointivelvollisia. Veroviranomainen voi tarvittaessa pyytää selvitystä PK-yrityksiltä liiketoimien markkinaehtoisuudesta niin kuin aikaisemminkin.⁶⁴

4.1.2.3 Vähäiset etuyhteystoimet

Jos verovelvollisen ja liiketoimen toisen osapuolen välillä tehtyjen liiketoimien yhteismäärä on verovuonna enintään 500 000 euroa, vaaditaan verovelvolliselta vain kevennetty dokumentointi VML 14 b §:n 2 momentin mukaan. Verovelvollinen voi siis jättää dokumentoinnistaan pois kyseisten liiketoimien osalta toimintoarvioinnin, vertailuarvioinnin ja siirtohinnoittelumenetelmän kuvauksen⁶⁵. Tämä on perusteltua, koska vähäisiin liiketoimiin ei liity merkittävää verotuksellista intressiä. Veroviranomainen voi muiden VML 14 b §:n 1 momentissa edellytettyjen tietojen perusteella arvioida tarvitaanko kyseisistä liiketoimista lisää tietoja.⁶⁶

⁶² VH:n ohje 2007, s. 14.

⁶³ VH:n ohje 2007, s. 14.

⁶⁴ HE 107/2006 vp, s. 14.

⁶⁵ Toimintoarviointia, vertailuarviointia ja siirtohinnoittelumenetelmän kuvausta käsitellään tarkemmin tutkielman viidennessä luvussa.

⁶⁶ HE 107/2006, s. 18.

Liiketoimien euromääräisellä arvolla tarkoitetaan hallituksen esityksen mukaan liiketoimien markkinaehtoista arvoa. Herää kysymys että miten veroviranomainen voi varmistua, onko liiketoimissa käytetty oikeasti markkinaehtoista arvoa. Onko yrityksellä riski kuitenkin joutua tekemään toimintoarviointi, vertailuarviointi ja siirtohinnoittelumenetelmän kuvaus myös näiden liiketoimien osalta. Eli kuinka helposti vähäisten liiketoimien osalta verohallinnosta pyydetään lisäselvityksiä? Sami Laaksosen mukaan näillä on yleensä niin pieni vaikutus verotukseen, ettei niitä ole tarkoituksenmukaista tutkia tarkemmin⁶⁷. Yrityksen voi olla kuitenkin mahdoton määrittää markkinaehtoista arvoa ilman toiminto- ja vertailuarviointia.

Vähäisten etuyhteystoimien yhteismäärä voi nousta yrityksessä merkittäväksi. Esimerkiksi emoyhtiö voi veloittaa konsernin sisäisiä palvelumaksuja useilta konserniyrityksiltä hintaan 400 000 euroa/yritys. Vähäiset etuyhteystoimet määritellään jokaisen etuyhteisyhtiön osalta erikseen, joten vaikka yrityksen näkökulmasta kyseessä voi olla tärkeä siirtohinnoittelukysymys, niin se voi dokumentoinnin kannalta olla vähäinen etuyhteystoimi.⁶⁸

4.1.2.4 Voittoa tavoittelemattomat yritykset

Hallituksen esityksen mukaan VML 31 §:llä ei ole tarkoitus puuttua voittoa tavoittelemattomien yritysten hinnoitteluun. Esimerkkeinä hallituksen esityksessä mainitaan osuuskunta ja keskinäisten kiinteistöyhtiöiden perimät vastikkeet⁶⁹. Tilanne voi kuitenkin olla eri, jos sinänsä voittoa tavoittelemattomalle yritykselle

⁶⁷ Laaksosen 22.4.2008.

⁶⁸ Ks. VH:n ohje 2007, s. 16.

⁶⁹ Pauli K. Mattilan (Mattila 2007) mukaan nämä rajoitukset eivät näy VML 31 §:n sanamuodosta, mutta keskinäisten kiinteistöyhtiöiden osalta näkyy kylläkin välillisesti TVL 53 §:n 2 kohdasta: ” veronalaista tuloa ei ole asunto- tai kiinteistöyhteisölle sen osakkeenomistajien tai jäsenten saama etu huoneistoista, joihin heillä on yhtiöjärjestyksen tai osuuskunnan sääntöjen nojalla hallintaoikeus”.

veronvälttämistarkoituksessa siirretään tuloa markkinaehtoisesta hinnoittelusta poiketen.⁷⁰

Osuuskuntien ja keskinäisten kiinteistöyhtiöiden lisäksi on paljon yrityksiä, joiden välittömänä tarkoituksena ei ole voiton tavoittelu, esimerkiksi yritykset, jotka tavoittelevat välillisesti voittoa toimimalla osana isompaa yritysjoukkoa tuottamalla näille edulliseen hintaan tavaroita tai palveluja. Pauli K. Mattilan mukaan hallituksen esityksen lausuma ” Vallitsevan verotuskäytännön mukaisesti säännöksellä ei ole tarkoitus puuttua voittoa tavoittelemattomien yritysten hinnoitteluun”⁷¹ voidaan tulkita kannanotoksi sen puolesta, että uusi VML 31 § ei merkinnyt näille yrityksille tarvetta muuttaa aikaisempaa hinnoitteluaan.⁷² Voittoa tavoittelemattomien yritysten ei tarvitse siis laatia siirtohinnoitteludokumentointiakaan.

4.1.2.5 Yritys ja sen osakas

Dokumentointivelvoitetta ei ole yrityksen ja sen osakkaana olevan luonnollisen henkilön välisestä oikeustoimista. Dokumentoitaviksi etuyhteystoimiksi ei siis lasketa esimerkiksi työsuhteesta maksettavia korvauksia, pääomasijoituksia ja henkilökohtaisen omaisuuden luovutusta vaan niitä arvioidaan kuhunkin tapaukseen soveltuvan säännöksen perusteella. Dokumentointivelvoite soveltuu kuitenkin lähtökohtaisesti elinkeinonharjoittajan ja etuyhteisyriksen välisiin etuyhteystoimiin. Eli suomalaisen luonnollisen henkilön toimiessa elinkeinonharjoittajana ja elinkeinotoiminnan tulolähteeseen kuuluu ulkomaisia yrityksiä, voidaan dokumentointi vaatia.⁷³

⁷⁰ HE 107/2006 vp, s. 20.

⁷¹ Ks. HE 107/2006 vp, s. 20.

⁷² Mattila 2007, s. 99. Mattilan mukaan tämä olisi hyvin linjassa sen kanssa, mitä samasta asiasta aikanaan lausuttiin peitellyn osingon (VML 29 §) säännöstä säädettäessä.

⁷³ VH:n ohje 2007, s. 11.

4.2 Siirtohinnoitteludokumentoinnin esittämisvelvollisuus

Siirtohinnoitteludokumentointi on voimaantulosäännöksen mukaan laadittava ensimmäisen kerran verovuodelta, joka alkaa 1.1.2007 tai sen jälkeen. VML 14 c §:n 1 momentin mukaan verovelvollisen on esitettävä siirtohinnoitteludokumentointi 60 päivän kuluessa veroviranomaisen kehotuksesta, mutta kuitenkin vasta aikaisintaan kuuden kuukauden kuluttua tilikauden päättymiskuukauden lopusta. Jos yrityksellä on tilikautena kalenterivuosi, siirtohinnoitteludokumentointia voidaan siis vaatia esitettäväksi ensimmäistä kertaa aikaisintaan 30.6.2008. Dokumentointi voidaan pyytää esitettäväksi verotarkastuksen kohdevalinnan, verotarkastuksen, veroilmoituksen käsittelyn, keskinäisen sopimusmenettelyn tai muun verotukseen liittyvän toimenpiteen yhteydessä. Useimmiten siirtohinnoitteludokumentoinnin esittämistä tullaan vaatimaan verotarkastuksen yhteydessä. Veroviranomainen ilmoittaa ne verovuodet, joilta dokumentointi täytyy esittää. Siirtohinnoitteludokumentointia ei siis liitetä veroilmoitukseen⁷⁴. Veroilmoituksella yritys ilmoittaa vain, onko sillä ollut liiketoimia VML 31 §:ssä tarkoitetun etuyhteydessä itsensä kanssa olevan osapuolen kanssa ja onko sillä ollut velvollisuus laatia siirtohinnoitteludokumentointi VML 14 a §:n perusteella.⁷⁵

VH:n ohjeen mukaan siirtohinnoitteludokumentointi on vaadittavien tietojen vähimmäistaso, jota veroviranomaisten näkökulmasta käytetään alustavaan tarkasteluun siirtohinnoittelun markkinaehtoisuudesta. Lisäselvityksiä veroviranomainen pyytää tarvittaessa siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden varmistamiseksi.⁷⁶

Siirtohinnoitteludokumentointia täydentävät lisäselvitykset, kuten tieto vertailukohteista, on VML 14 c §:n 2 momentin mukaan esitettävä 90 päivän kuluessa veroviranomaisen kehotuksesta. Lisäselvityksenä voidaan pyytää enemmän

⁷⁴ VH:n päätöksessä ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista (1379/2006) on ilmoitettu yhteisön veroilmoituksella annettavat tiedot.

⁷⁵ VH:n ohje 2007, s. 39–40.

⁷⁶ VH:n ohje 2007, s. 7.

tietoa kuin siirtohinnoitteludokumentoinnissa, koska ei ole kenenkään etujen ja voimavarojen mukaista vaatia dokumentoinnilta kaikilta osin kattavuutta. Lisätietoina voitaisiin pyytää muun muassa niitä tietoja, joita VML 14 b §:n 2 momentin mukaan ei ole edellytetty⁷⁷ siirtohinnoitteludokumentoinnilta.⁷⁸

Verovelvolliselta on tarkoituksenmukaista pyytää lisäselvitystä vain olennaisista ja määrältään suurista etuyhteystoimista, joilla on olennaista taloudellista vaikutusta. Lisäselvitystä voidaan kuitenkin pyytää vähäiseltäkin tuntuvasta etuyhteystoimesta, jos on epäselvää, onko etuyhteystoimi vähäinen tai onko sillä olennaista taloudellista vaikutusta verovelvolliselle.⁷⁹ Verovelvolliselle tämä tarkoittaa sitä, että vaikka kyseinen asia olisi vapautettu dokumentointivelvoitteesta, veroviranomainen varaa itselleen oikeuden pyytää aina tarvitsemiaan tietoja.

EU:n käytännesäännöissä todetaan, että jäsenvaltioiden vaatimusten noudattamisesta ei saisi tulla liian suuria kustannuksia tai liian suurta hallinnollista taakkaa yrityksille, ja yrityksiltä ei pitäisi pyytää asiakirjoja, jotka eivät ole merkittäviä tarkasteltavana olevien liiketoimien kannalta⁸⁰. Käytännesäännöissä mainitaan kuitenkin myös, että jäsenvaltioiden on voitava määrätä kansallisessa lainsäädännössään, että EU TPD:tä täydentäviä tietoja ja asiakirjoja on annettava tätä pyydettyä tai verotarkastuksen aikana. Mahdollinen lisäselvitysten pyytäminen on siis myös EU:n käytännesääntöjen mukaista.⁸¹

VML 14 c §:n 3 momentin mukaan veroviranomainen voi perustellusta pyynnöstä pidentää 60 ja 90 päivän määräaikoja. Määräajan pidennyspäätökseen ei saa hakea muutosta. Käytännössä määräaikoja voidaan pidentää vain muutamalla viikolla, mutta jos asia on monimutkainen, niin perustellusta syystä voidaan määräaikaa pidentää enemmänkin⁸².

⁷⁷ Etuyhteystoimien ollessa alle 500 000 euroa, ei verovelvolliselta automaattisesti edellytetty toimintoarviointia, vertailuarviointia eikä siirtohinnoittelumenetelmän kuvausta.

⁷⁸ HE 107/2006 vp, s. 19.

⁷⁹ VH:n ohje 2007, s. 40.

⁸⁰ EU:n käytännesäännöt, s. 2.

⁸¹ Näin VH:n ohje 2007, s. 41. Ks. EU:n käytännesäännöt, s. 5: k.18.

⁸² VH:n ohje 2007, s. 39.

EU:n käytännesääntöjen mukaan jäsenvaltion veronmaksajan olisi verohallinnon pyynnöstä saatettava EU TPD:nsä käyttöön kohtuullisen ajan kuluessa liiketoimien monimutkaisuudesta riippuen. Täydentävien lisäselvitysten määräajoista EU:n käytännesäännöissä todetaan, että määräaika olisi määritettävä tapauskohtaisesti tai määräaikojen olisi oltava riittävän pitkiä vaadittujen lisätietojen keräämiseen.⁸³ Suomen määräaikoja voidaan pitää EU:n käytännesääntöjen mukaisina, varsinkin kun verovelvollinen saa tarvittaessa pidennystä määräaikoihin. Useissa valtioissa on lyhyemmät määräajat kuin Suomessa.⁸⁴ EU:n käytännesäännöissä todetaan myös, että monikansallisten yritysten olisi valmistettava masterfile riittävän ajoissa, jotta jonkin asianomaisen verohallinnon mahdollisesti esittämä oikeutettu pyyntö voidaan täyttää pyydettyä⁸⁵. Voidaan ajatella, että EU:n käytännesäännöissä edellytetään sitä, että verovelvollinen on valmistautunut etukäteen dokumentoinnin antamiseen, jolloin määräaikojen pitäisi olla riittäviä selvityksen antamiseen.

Siirtohinnoitteludokumentointia ei tarvitse laatia ajantasaisena, mutta verovelvollisen kannattaa ainakin kerätä etuyhteydessä tekemistään liiketoimista tietoa jo verovuoden aikana, koska dokumentoinnin laatiminen alusta asti ei todennäköisesti onnistu 60 päivässä. Suomessa ei ole mahdollista tehdä verotettavaa tuloa alentavaa oikaisua enää veroilmoituksella, minkä vuoksi siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden seuraaminen on myös tärkeää.

Suomessa verovelvollisen on varauduttava esittämään dokumentointi viiden vuoden aikana verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta, koska verotuksen oikaisu on mahdollista tehdä tänä aikana VML 56 §:n mukaan. Dokumentointi kannattaa säilyttää vielä tämän ajanjakson jälkeenkin siltä varalta, että etuyhteystoimen toisen puolen sijaintivaltion verohallinto tarvitsee kyseisiä tietoja, esimerkiksi verosopimuksen mukaisessa valtioiden välisessä keskinäisessä sopimusmenettelyssä tiedoista voi olla apua.⁸⁶

⁸³ EU:n käytännesäännöt, s. 5: k.14 ja k.19.

⁸⁴ Näin VH:n ohje 2007, s. 39–41.

⁸⁵ EU:n käytännesäännöt, s. 5: k.13.

⁸⁶ VH:n ohje 2007, s. 39.

Dokumentoinnin voi arkistoida valitsemallaan tavalla esimerkiksi paperitulos-teenä tai tiedostona. Dokumentointia voi säilyttää Suomen ulkopuolellakin, mutta verovelvollisen on varmistuttava siitä, että se pystyy esittämään vaadittaessa dokumentoinnin määräajassa.⁸⁷ EU:n käytännesäännöissä todetaan, että asiakirjojen saattamisesta verohallinnon käyttöön vastaa se verovelvollinen, jonka olisi tehtävä veroilmoitus ja joka vastaisi seurauksista, jollei asiakirjoja annettaisi verohallinnon käyttöön. Tämä pätee, vaikka asiakirjat laatisi ja säilyttäisi jokin ryhmittymän yritys jonkin toisen yrityksen puolesta.⁸⁸

EU:n käytännesääntöjen mukaan dokumentointi tulisi hyväksyä mahdollisuuksi-
en mukaan vieraskielisenä, koska kääntämisestä aiheutuu yritykselle lisäkus-
tannuksia, ja se vie aikaa⁸⁹. Suomessa dokumentointi voidaan laatia suo-
meksi, ruotsiksi tai englanniksi. Tarvittaessa verohallinto voi pyytää englanniksi
laaditun dokumentoinnin keskeisistä kohdista käännöstä suomeksi tai ruotsiksi.
Käännöstä voidaan pyytää esimerkiksi tulkinnanvaraisista kohdista, joiden ym-
märtämisellä on olennainen merkitys.⁹⁰ HE:n mukaan käännöstä voidaan vaatia
vain kun se on verotuksen toimittamisen kannalta välttämätöntä⁹¹. Dokumen-
tointiksi hyväksytään myös asianmukaisesti laadittu EU:n käytännesääntöjen
mukainen EU TPD. Suomen dokumentointivelvoite on kuitenkin kevyempi kuin
EU TPD:n maakohtainen dokumentaatio. Maakohtaisen dokumentaation lisäksi
suositellaan dokumentointiin liitettäväksi mukaan myös masterfile. Jos konserni
päättää laatia EU TPD:n, siitä ei täydy ilmoittaa erikseen Suomen viranomaisil-
le, vaikka EU:n käytännesäännöistä näin mainitaan.⁹²

⁸⁷ VH:n ohje 2007, s. 39.

⁸⁸ Ks. EU:n käytännesäännöt, s. 5: k.15, 29 ja 30.

⁸⁹ EU:n käytännesäännöt, s. 5: k.23.

⁹⁰ VH:n ohje 2007, s. 8.

⁹¹ HE 107/2006 vp, s. 13.

⁹² VH:n ohje 2007, s. 9.

4.3 Laiminlyönnin seuraukset

VML 32.4 §:n mukaan jos verovelvollinen ei ole esittänyt siirtohinnoitteludokumentointia tai sitä täydentävää lisäselvitystä 14 c §:ssä tarkoitetussa määräajassa taikka on esittänyt siirtohinnoitteludokumentoinnin tai lisäselvityksen olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä, verovelvolliselle voidaan määrätä enintään 25 000 euron suuruinen veronkorotus.

Jos asianmukaisen dokumentoinnin puuttuminen vaikeuttaa asian selvittämistä, voidaan veronkorotus määrätä riippumatta siitä, onko hinnoittelu ollut markkinaehtoista tai tehdäänkö siirtohinnoittelu-oikaisua⁹³. Siirtohinnoittelu-oikaisun perusteella voidaan silti myös määrätä veronkorotus huolimatta dokumentoinnista johtuvasta veronkorotuksesta⁹⁴.

Veronkorotus voidaan määrätä useammasta laiminlyönnistä erikseen, eli jos verovelvollinen esimerkiksi esittää dokumentoinnin pyydettyä myöhemmin ja lisäksi ei anna tarvittavia lisäselvityksiä, voidaan veronkorotus määrätä molemmista laiminlyönneistä, jolloin veronkorotus voisi nousta yli 25 000 euroon. Veronkorotus voidaan myös määrätä erikseen kullekin verovelvolliselle, jolta siirtohinnoitteludokumentointia on pyydetty. Dokumentoinnista vapautettuihin tapauksiin ei sovelleta siirtohinnoitteludokumentointia koskevia veronkorotussäännöksiä⁹⁵.

⁹³ HE 107/2006 vp, s. 22.

⁹⁴ Siirtohinnoittelun oikaisuna tehdyn tulonlisäyksen veronkorotus tehdään VML 32.3 §:n perusteella: ”Jos verovelvollinen on tietensä tai törkeästä huolimattomuudesta antanut olennaisesti väärän veroilmoituksen tai muun ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavan ilmoituksen taikka muun säädetyn tiedon tai asiakirjan taikka ei ole lainkaan antanut ilmoitusta, lisätyn tulon osalta määrätään veronkorotukseksi enintään 30 prosenttia lisätystä tulosta ja lisätyn varallisuuden osalta enintään 1 prosentti lisätystä varoista. Lisättynä tulona pidetään myös määrää, jolla verotusta on muutettu verotettavaa tuloa myöhempänä verovuonna lisäävällä tavalla. Veronkorotus määrätään tämän momentin mukaan myös silloin, kun verovelvollinen on ilmoittanut tietten tai törkeästä huolimattomuudesta tulon vääränä tulolajina. (22.12.2005/1079)”.

⁹⁵ HE 107/2006 vp, s. 22; VH:n ohje 2007, s. 41–43.

Dokumentointia koskeva veronkorotus määrätään yleensä verotarkastuksen jälkeen VML 56 §:n mukaisella verotuksen oikaisupäätöksellä. Veronkorotus voidaan määrätä verovelvolliselle, jota on kehoitettu esittämään dokumentointi tai sitä täydentävä lisäselvitys.⁹⁶ Pelkästään siitä syystä, että verovelvollinen ei ole dokumentointia laatinut, ei voida vielä dokumentointia koskevaa verokorotusta määrätä, vaan veroviranomaisen on pyydettävä sitä esitettäväksi. Vaikka 14 a §:ssä verovelvollinen velvoitetaan laatimaan dokumentointi, niin VML 14 c §:ssä mukaan dokumentointi ja lisäselvitykset on esitettävä vasta veroviranomaisen kehotuksesta. Yritystä ei siis vaadita esittämään niitä oma-aloitteisesti. Yhteisön veroilmoituslomakkeessa on kohta, jossa kysytään, onko verovelvollisella ollut velvollisuutta laatia siirtohinnoitteludokumentointi, mutta siinä ei edellytetä, että dokumentointi olisi laadittu. Tämä pohdinta on siis aiheellista vain dokumentointia koskevan veronkorotuksen kohdalla, sillä mahdollisesta veronkorotuksesta voidaan määrätä tästä huolimatta veronkorotus.

Dokumentointivelvoitteen kohteena ovat pääosin suuret yritykset ja koska veronkorotuksen tarkoituksena on vaikuttaa dokumentointivelvoitteen noudattamiseen, on veronkorotuksen oltava tuntuvampi kuin VML 32.2 §:n mukainen ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntiä koskeva veronkorotus⁹⁷. Veronkorotuksen soveltamisessa noudatetaan alkuun erityistä varovaisuutta, koska dokumentoinnin vaatiminen on uutta ja verovelvollisilta ei voida heti edellyttää asian täyttämistä. Dokumentoinnin laatimisvelvollisuuden ensimmäisinä vuosina voidaan olennaisena vaillinaisuutena tai virheellisyytenä pitää olennaisesti siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuteen vaikuttaneen tiedon puuttumista, esimerkiksi aiheettomuuden huomiotta jättämistä. Jos verovelvollinen jättää dokumentoinnin kokonaan esittämättä pyydettyä, ei veronkorotuksessa noudateta alun perinkään lievempiä veronkorotuksia. Jos taas verovelvollinen jättää

⁹⁶ VH:n ohje 2007, s. 42.

⁹⁷ HE 107/2006 vp, s. 22. VML 32.2 §:n mukaan ”Jos verovelvollinen on antanut veroilmoituksen tai muun ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavan ilmoituksen taikka muun säädetyn tiedon tai asiakirjan olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä tai antanut ne vasta todistetavasti lähetetyn kehotuksen jälkeen, verovelvolliselle voidaan määrätä enintään 800 euron suuruinen veronkorotus”.

lisäselvityksen kokonaan antamatta, arvioidaan onko riittävää lisäselvitystä pyrittävä antamaan jollakin muulla tavalla.⁹⁸

Veronkorotuksen suuruus voi vaihdella 1 000 eurosta 25 000 euroon. Veronkorotuksen määrittämisessä tulee VH:n ohjeen mukaan noudattaa kohtuullisuutta ja veronkorotusta on harkittava laiminlyönnin moitittavuuden perusteella. Veronkorotuksen alarajaksi on annettu suuntaviivana 1 000 euroa, joka voidaan määrätä, jos dokumentoinnin esittäminen viivästyy 1–2 viikolla kehotuksen määräajasta. Jos verovelvollinen ei pyynnöstä huolimatta esitä siirtohinnoitteludokumentointia määräaikana eikä sen jälkeenkään tutkinnan aikana, voi veronkorotus olla jopa 25 000 euroa. Yritysten kannattaa siis reagoida veroviranomaisten dokumentointipyyntöihin edes jollakin tavalla. Vaikka dokumentoinnin laatimisesta tulee yritykselle kustannuksia, niin dokumentoinnin kokonaan laatimatta jättäminen altistaa todennäköisesti siirtohintaoikaisulle. Veroviranomaiset suhtautuvat kuitenkin suopeasti veronkorotuksiin tilanteissa, joissa verovelvollinen osoittaa yhteistyöhalukkuutta.

⁹⁸ VH:n ohje 2007, s. 42–43.

5 SIIRTOHINNOITTELUPROSESSI JA SIIRTOHINNOITTELUDOKUMENTOINNIN SISÄLTÖ

5.1 Yleistä

Siirtohinnoitteludokumentoinnilla tarkoitetaan verovelvollisen laatimaa kirjallista selvitystä verovelvollisen ja etuyhteisyriyten välisten liiketoimien hinnoittelusta. Tämän selvityksen tarkoituksena on kyseisten liiketoimien markkinaehtoperiaatteen mukaisen hinnoittelun osoittaminen.

Siirtohinnoitteludokumentointiin on sisällytettävä VML 14 b §:n 1 momentin mukaan seuraavat tiedot:

- 1) kuvaus liiketoiminnasta;
- 2) kuvaus etuyhteyssuhteista;
- 3) tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista;
- 4) toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista;
- 5) vertailuarviointi käytettävissä oleva tieto vertailukohteista mukaan lukien;
- 6) kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta.

Säännöksen valmistelussa on huomioitu OECD:n siirtohinnoitteluohjeet sekä Euroopan unionin käytäntösäännöt dokumentoinnille¹. Verohallitus on antanut ohjeistuksen siirtohinnoitteludokumentoinnin tarkemmasta sisällöstä. VML 14 b §:n 1 momentin neljän ensimmäisen kohdan tarkoituksena on selvittää verovelvollisen etuyhteystoimiin vaikuttaneita tekijöitä ja pyrkiä luomaan kokonaiskäsitys verovelvollisen toiminnasta. Tämä on edellytyksenä sille, että on mahdollista

¹ HE 107/2006 vp, s. 14.

tehdä viidennen kohdan markkinaehtoperiaatteen edellyttämä vertailu. Tapauksen tosiseikat ja olosuhteet ovat olennaisia siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden määrittämisessä. Kuudennessa kohdassa selvitetään käytetty siirtohinnoittelumenetelmä ja sen soveltaminen.² Siirtohinnoitteludokumentoinniksi tulee VH:n ohjeen mukaan hyväksyä myös asianmukaisesti laadittu EU:n käytännösääntöjen mukainen EU TPD.

VH:n ohjeen yhtenä tarkoituksena on ohjeistaa, minkälainen dokumentointi on riittävä. VH:n ohjeen mukaan dokumentointi on riittävä täyttäessään VML 14 b §:n yleisluonteiset vaatimukset³.

Dokumentoinnin muotoa ei ole säännelty, kunhan siitä käy ilmi VML 14 b §:n edellyttämät tiedot⁴. Eli dokumentoinnin voi laatia haluamallaan tavalla ja haluamassaan järjestyksessä. VH:n ohje ohjailee kuitenkin pitkälle, miten dokumentointi kannattaa laatia.

5.2 Liiketoiminnan kuvaus

Liiketoiminnan kuvauksen tarkoituksena on selvittää yleisluonteisesti verovelvollisen ja sen konsernin, johon verovelvollinen kuuluu, harjoittamaa liiketoimintaa ja verovelvollisen asemaa markkinoilla. Tavoitteena on saada yleiskuva yrityksen liiketoiminnasta, jotta siirtohinnoitteluun vaikuttavia olosuhteita ja verovelvollisen asemaa konsernin liiketoiminnan arvonmuodostusketjussa pystyttäisiin paremmin hahmottamaan. Kuvauksessa tehdään selkoa muun muassa verovelvollisen ja konsernin tuotteista tai palveluista ja asiakaskunnasta.⁵ Liiketoiminnan kuvauksessa voi esittää liiketoiminnan olennaisen lähihistorian, yrityksen toimialan ja sen aseman kyseisellä toimialalla. Tässä kohdassa dokumen-

² VH:n ohje 2007, s. 3.

³ VH:n ohje 2007, s. 7.

⁴ VH:n ohje 2007, s. 7.

⁵ VH:n ohje 2007, s. 18–19.

tointia kuvataan myös yrityksen erityiset vahvuudet, markkina- ja kilpailuolosuhteet sekä liiketoimintaympäristön erityisolosuhteet.⁶

Markkinoista voi antaa tietoa esimerkiksi tilastojen avulla muun muassa euro-määräisestä koosta ja kilpailijoista. Sitä mihin suuntaan markkinat ovat kehitty-mässä, voi kuvailla esimerkiksi luokittelemalla markkinat joko kasvaviin, vakiin-tuneisiin tai laskeviin markkinoihin. Markkinatilanteesta saatu tieto on tärkeää yleiskuvan saamisen kannalta, koska markkinat vaikuttavat esimerkiksi kilpailu-tilanteeseen ja yrityksen strategiaan valintoihin.⁷

Kuvauksessa kannattaa tuoda esille erityisolosuhteet kuten esimerkiksi liiketoi-men toisen osapuolen sijaintivaltion viranomaisten toimenpiteet: hintasäännös-tely, korkotason säännöstely, polkumyyntitullit, valuuttakurssipolitiikka jne. VH:n ohjeessa esimerkkinä mainitaan EU:n määräämät interventiot voille ja maito-jauheelle.⁸

Siirtohinnoitteluun olennaisesti vaikuttaneet liiketoimintastrategiat ja niiden muu-tokset on aina esitettävä. Liiketoimintastrategioiden käsittely on tärkein osio lii-ketoiminnan kuvauksessa. Liiketoimintastrategioiden esittämisvaatimus on myös EU TPD:ssä. EU TPD:n masterfilessä on oltava konsernitason yleinen kuvaus liiketoiminnasta ja liiketoimintastrategiasta. Yleisen osan mukainen ku-vaus sopii paremmin siirtohinnoitteludokumentoinnin liiketoiminnan kuvausvai-heessa esitettäväksi, kun taas maakohtaisen osion mukainen kuvaus sopii pa-remmin esitettäväksi toimintoarvioinnin yhteydessä. EU TPD:n maakohtaisessa osiossa on oltava yksityiskohtainen kuvaus liiketoiminnasta ja liiketoimintastra-temioista sekä tapahtuneista muutoksista.⁹

Liiketoiminnan kuvauksessa apuna voi käyttää toimintakertomuksia tai yhtiön sisäisiä markkina-analysejä ja mukaan voi liittää kopioita aiemmista tilinpää-

⁶ VH:n ohje 2007, s. 18–19; HE 107/2006 vp, s. 15.

⁷ VH:n ohje 2007, s. 18–19.

⁸ VH:n ohje 2007, s. 18–19. Ks. OECD:n siirtohinnoitteluohje, k. 1.4.

⁹ VH:n ohje 2007, s. 19. Liiketoimintastrategioista enemmän kappaleessa 5.5.2; Ks. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet, k. 1.31–1.35.

töksistä. Tässä kohdassa vaaditut tiedot löytyvät yrityksestä todennäköisesti helpolla ja tämän kuvauksen laatiminen voi myös selkiyttää konsernin omia toimintamalleja.¹⁰

Jos konsernissa on liiketoiminnan osa-alueita, jotka eivät ole yhteydessä verovelvollisen harjoittamaan toimintaan, voi ne rajata liiketoiminnan kuvauksen ulkopuolelle. Kuvausta pidetään riittävänä, kun siitä saa hyvän yleiskuvan verovelvollisen ja kyseisen konsernin toiminnasta.¹¹

5.3 Etuyhteyssuhteiden kuvaus

Etuyhteyssuhteiden kuvauksessa esitetään tiedot verovelvolliseen etuyhteydessä olevista yrityksistä, joiden kanssa verovelvollisella on verovuonna ollut rajat ylittäviä liiketoimia tai joiden liiketoimet vaikuttavat suoraan tai välillisesti verovelvollisen etuyhteyssuhteessa tekemän rajat ylittävän liiketoimen hinnoitteluun. Perustietoina tulisi mainita etuyhteyssuhteyden nimi, tunnistetiedot ja kotipaikka. Kuvauksessa tulisi erityisesti esittää etuyhteyssuhteissa tapahtuneet muutokset verovuonna ja edellisenä verovuonna sekä selvittää mihin etuyhteys perustuu.¹²

Myös sellainen etuyhteyssuhde on kuvailtava, missä ei ole suoraa etuyhteystoimea kyseisen etuyhteyssuhteyden kanssa, mutta jolla on vaikutusta suoraan tai välillisesti verovelvollisen rajat ylittävän etuyhteystoimen hinnoitteluun. Tällaisesta etuyhteyssuhteesta esimerkkinä:

Verovelvollinen A Oy ottaa lainan konsernin ulkomaiselta rahoitusyhtiöltä B Ltd:ltä. Ulkomainen etuyhteyssuhteinen C Ltd antaa rahoitusyhtiölle takauksen lainasta. Verovelvollisella on etuyhteystoimi vain rahoitusyhtiön kanssa. Toisen etuyhteyssuhteyden ja rahoitusyhtiön välinen takaus on erillinen liiketoimi. Verovelvolliselle annetun lainan ehtoihin vaikuttaa kuitenkin toi-

¹⁰ Törmänen 2006 a, s. 48.

¹¹ VH:n ohje 2007, s. 18–19.

¹² VH:n ohje 2007, s. 19.

sen etuyhteisyriksen antama takaus. Tästä syystä C Ltd on etuyhteisyri-tyys, jonka etuyhteys-suhte on kuvattava dokumentoinnissa.¹³

Myös tilanteessa, jossa useampi konserniyhtiö osallistuu projektitoimitukseen ja eri yhtiöt toimittavat projektiin eri osia voi yllä mainittu selvitys suhteista muihin etuyhteys-suhteissa tehtyihin liiketoimiin olla tarpeen. Näin siksi, että projektin eri osien toimitus ja hinnoittelu saattaa olla riippuvainen koko projektin tai sen tiettyjen osien toimituksesta. Konsernipalveluveloitusten edelleen veloittaminen voi myös antaa aiheutta kyseiseen selvitykseen. Eli konsernipalveluita tuottavien yhtiöiden palveluveloitukset voidaan kerätä yhteen yhtiöön, joka veloittaa palveluveloitukset edelleen niiltä yhtiöiltä, jotka palveluista hyötyvät. Näiden liiketoimien hinnoitteluun vaikuttaa, miten konsernipalveluita tuottavat yhtiöt alun perin ovat hinnoitelleet palveluveloitukset.¹⁴

Konsernin organisaation rakenne tulisi myös selvittää yleisellä tasolla kuten esimerkiksi liittämällä mukaan organisaatiotaulukko, selvitys konserniyhtiöiden omistussuhteista ja selvitys konsernin oikeudellisesta rakenteesta poikkeavista toiminnallisista rakenteista¹⁵.

Kuvaukseen voisi sisällyttää lyhyen selostuksen kunkin konserniyhtiön päätoiminnoista ja taloudellisista perustiedoista, koska konserneissa, jotka ovat kasvaneet nopeasti tai olleet mukana yritysjärjestelyissä, yhtiöiden väliset suhteet ja organisaation muoto voivat olla epäselviä. Päätoiminnoista voi mainita esimerkiksi onko yritys valmistustoimintaa vai myyntiä harjoittava.¹⁶ Konsernissa tapahtuneiden muutosten kuvaamisella saadaan selvennettyä konsernin rakennetta¹⁷.

¹³ VH:n ohje 2007, s. 19–20.

¹⁴ Karjalainen & Raunio 2007, s. 51.

¹⁵ HE 107/2006 vp, s. 15.

¹⁶ Törmänen 2006 a, s. 48; Ahonen & Etholén 2006, s. 70.

¹⁷ VH:n ohje 2007, s. 20.

5.4 Etuyhteysuhteessa tehtyjen liiketoimien kuvaus

Etuyhteysuhteessa tehdyistä liiketoimista tulisi selvittää liiketoimen tyyppi eli onko kyseessä esimerkiksi tavaraosto vai palvelu, liiketoimen osapuolet ja eumääräinen arvo. Myös sopimusehdot, laskutus ja liiketoimen suhde muihin etuyhteydessä tehtyihin liiketoimiin täytyy selvittää. Samojen osapuolten välillä samanlaisin ehdoin tehdyistä liiketoimista voidaan tehdä yhdistetty selvitys, vaikka OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan mahdollisimman tarkan arvon markkina-arvolle saa teoriassa silloin, kun markkinaehtoperiaatetta sovelletaan jokaiseen liiketoimeen erikseen. Käytännössä voi olla tilanteita, joissa liiketoimet liittyvät niin läheisesti toisiinsa, ettei niitä pystytä arvioimaan erillisesti, esimerkiksi aineettomaan omaisuuteen liittyvät käyttöoikeudet sekä eräät pitkäaikaiset tavaroiden tai palveluiden hankintasopimukset. Siirtohinnoitteludokumentoinnissa on esitettävä perustelut, miksi liiketoimet on yhdistetty.¹⁸

Etuyhteydessä tehtyjen liiketoimien sopimuksista on oltava luettelo ja olennaisimmista sopimuksista jäljennökset liitteenä. Luetteloitava on myös kustannustenjakosopimukset, ennakkotietosopimukset ja toisen valtion viranomaisen antamat ennakkotiedot liiketoimen toiselle osapuolelle.¹⁹ Veroviranomaiselle on pyydettäessä esitettävä selvitys yksittäisestä sopimuksesta, jotta veroviranomainen voi arvioida dokumentaatioissa esitetyn siirtohinnoittelupolitiikan soveltamista käytännössä²⁰.

Verotuksen näkökulmasta tärkeintä on siis selvittää kunkin liiketoimen laatu ja perusteet. Sopimuksien tulisi sisältää ehdot, joiden perusteella tuotteiden ja palveluiden hinnat ja sisäiset palveluveloitukset määräytyvät. Liiketoimien selvittämiseksi täytyy käydä läpi yhtiöiden kirjanpitoa ja yrityksen kirjanpidossa pitäisi siirtohinnoitteluvaatimuksista huolimatta muutenkin olla yksityiskohtaiset tiedot

¹⁸ VH:n ohje 2007, s. 20–21; OECD:n siirtohinnoitteluohje, k. 1.42–1.44.

¹⁹ HE 107/2006 vp, s. 15.

²⁰ VH:n ohje 2007, s. 21.

kaikista liiketoimista. Liiketoimien kuvausta voi käyttää lisäksi apuna myös arvonalisäverotuksessa ja tullien osalta.²¹

Liiketoimien identifiointivaiheessa on oleellista, että liiketoimista pyritään keräämään kaikki tiedot, jotka vaikuttavat markkinaehtoisen hinnan määrittelyyn.²² Etuyhteystoimien osapuolten ja niiden välillä tehtyjen liiketoimien selvittämisen jälkeen voidaan siirtyä tekemään toimintoarviointia.

5.5 Toimintoarviointi

5.5.1 Yleistä

Toimintoarvioinnin tarkoituksena on tosiseikkojen selventäminen eli selvittää mikä on ollut osapuolten osuus liiketoimeen ja mikä on toimintojen taloudellinen merkitys. Toimintoarvioinnissa selvitetään etuyhteydessä tehdyn liiketoimen osapuolten suorittamat toiminnot, liiketoiminnassa käyttämä omaisuus ja yhtiöiden kantamat riskit.²³ Tässä kohdassa pitää siis selvittää myös liiketoimen toisen osapuolen toimintoja.

Toimintoarvioinnilla tarkoitetaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden toimintoanalyysiä²⁴. Toimintoarvioinnissa arvioidaan siis etuyhteyssuhteessa tehdyissä liiketoimissa ja riippumattomien yritysten vertailukelpoisissa riippumattomissa liiketoimissa suorittamia toimintoja huomioiden myös käytetty omaisuus ja otetut riskit. Suomessa siirtohinnoitteludokumentoinnissa keskitytään kuitenkin toimintoarvioinnin kohdalla vain etuyhteystoimien toimintoarviointiin, ja vertailuarvioinnissa tehdään vasta vertailu riippumattomien yritysten vertailukelpoisiin riippu-

²¹ Törmänen 2006 a, s. 48.

²² Karjalainen & Raunio 2007, s. 50–51.

²³ VH:n ohje 2007, s.22; HE 107/2006 vp, s. 16.

²⁴ Karjalaisen & Raunio 2007 mukaan VML 14 b §:n esiintyvä termi toimintoarviointi ei vastaa lainkohdan valmisteluaineiston perusteella täysin OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) mainittua termiä "functional analysis" eli toimintoanalyysiä. OECD:n suomennetuissa siirtohinnoitteluohjeissa käytetty termi on toimintoarviointi. VH:n ohjeen mukaan nämä on kuitenkin tarkoitettu vastaaviksi.

mattomiin liiketoimiin.²⁵ Tätä jakoa perustellaan hallituksen esityksessä sillä, että verovelvollinen pystyy toimintoarvioinnissa liiketoimen toisena osapuolena arvioimaan suoritettuja toimintoja yksityiskohtaisemmin, kun taas vertailuarviointia ei ole välttämättä mahdollisuutta toteuttaa samassa laajuudessa kuin toimintoarviointia.

5.5.2 Vertailukelpoisuutta määrittävät tekijät

OECD:n ohjeiden mukaan, jotta etuyhteydessä tehtyjä liiketoimia ja riippumattomien yritysten välisiä liiketoimia voisi hyödyllisesti vertailla, tulee vertailtavien tilanteiden olla taloudellisesti merkittävien piirteiden osalta riittävän vertailukelpoisia. Vertailukelpoisuutta arvioidaan seuraavien tekijöiden avulla: omaisuuden tai palvelujen ominaisuudet, toimintoarviointi, sopimusehdot, taloudelliset olosuhteet ja liiketoimintastrategiat. Etuyhteydessä tapahtuvan liiketoimen luonne ja valittu siirtohinnoittelumenetelmä määrittävät näiden tekijöiden painoarvon vertailukelpoisuutta määritettäessä²⁶. Toimintoarviointi on siis yksi vertailukelpoisuuden arvioinnin osa. VH:n ohjeen mukaan lainkohdan tarkoittama toimintoarviointi liittyy vertailukelpoisuuden arviointiin samalla tavalla kuin OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa on tarkoitettu.²⁷

Omaisuden tai palvelujen luonteen osalta on selvitettävä muun muassa minkälaiset hintaerot avoimilla markkinoilla on ja kuinka nämä erot selittyvät tuotteiden tai palvelujen ominaisuuksilla tai laadulla²⁸. Riippumattomien yritysten välisissä *sopimusehdoissa* sovitaan tarkkaan miten vastuut, riskit ja hyödyt jaetaan liiketoimen osapuolille eikä ehtoja muuteta tai olla noudattamatta kuin silloin, kun se on molempien osapuolten etujen mukaista, mutta etuyhteydessä olevien kesken näin ei välttämättä ole. Tärkeää on siis tutkia vastaako osapuolten käyttäytyminen sopimuksen ehtoja. Myös markkinoiden vertailukelpoisuus täytyy tutkia. Eri markkinoilla saattaa olla eri hinnat samojen tuotteiden tai palvelujen

²⁵ VH:n ohje 2007, s. 22.

²⁶ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet, k. 1.18.

²⁷ VH:n ohje 2007, s. 22; ks. OECD siirtohinnoitteluohje, k. 1.15–1.35.

²⁸ Mehtonen 2005, s. 86. Ks. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet, s. I-8.

osalta, joten *osapuolten taloudellisten olosuhteiden* vertailukelpoisuuden selvittämiseksi tärkeitä asioita voivat olla esimerkiksi markkinoiden koko, maantieteellinen sijainti, kilpailutilanne, tarjonnan ja kysynnän määrä sekä kuluttajien ostovoima²⁹.

Myös *liiketoimintastrategioilla* on merkitystä, kun tutkitaan vertailukelpoisuutta. Liiketoimintastrategioissa otetaan huomioon yrityksen piirteitä kuten esimerkiksi uusien tuotteiden kehittäminen, riskinottohalukkuus, poliittisten muutosten arviointi ja muita tekijöitä, joilla on merkitystä päivittäisessä liikeasioiden hoidossa. Tärkeää on myös tiedostaa se, kuka liiketoimintastrategiat on suunnitellut, monikansallinen yritysryhmä vai erillisenä toimiva ryhmän jäsen. Liiketoimintastrategiassa voi olla esimerkiksi markkinoille tunkeutumista koskevia suunnitelmia. Tällöin verovelvollinen voi tilapäisesti myydä tuotteitaan alemmalla hinnalla kuin mitä samoista tuotteista pyydettäisiin avoimilla markkinoilla ja markkinaosuuden lisäämisestä voi väliaikaisesti kertyä suurempia kustannuksia ja sen takia saada tilapäisesti pienempiä voittoja kuin muut samoilla markkinoilla toimivat.³⁰

Veroviranomaiselle voi olla vaikeaa arvioida liiketoimintastrategian paikkansa pitävyyttä strategian ollessa sellainen, että se erottaa verovelvollisen mahdollisista vertailukelpoisista kohteista, kuten esimerkiksi yllämainittu markkinoille tunkeutuminen ja markkinaosuuden lisääminen. Näissä strategioissa tulevia voittoja ennakoitua alennetaan tämänhetkistä voittoa, mutta jos nämä voitot jäävät toteutumatta strategian noudattamatta jättämisen vuoksi, ei veroviranomainen voi enää välttämättä tutkia asiaa uudelleen laissa olevien rajoitusten vuoksi³¹. Kun verovelvollinen väittää noudattavansa liiketoimintastrategiaa, jossa voittoja alennettiin pitkän tähtäyksen voittojen takia, on veroviranomaisen tutkinnassaan huomioitava tiettyjä tekijöitä muun muassa onko osapuolten käyttäytyminen ollut strategian mukaista. Harkittava on myös sitä, että ovatko strategian noudattamisesta syntyvät kustannukset todella katettavissa syntyvillä voitoilla ja olisiko tämä hyväksyttävissä markkinaehtoisessa sopimuksessa. Ei

²⁹ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet, k. 1.28–1.30.

³⁰ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet, k. 1.31–1.35.

³¹ Ks. VML 57 §.

pidä kuitenkin unohtaa, että strategia saattaa myös epäonnistua. Tärkein har-
kittava asia kuitenkin on, miten todennäköistä strategian kannattavuus on näh-
tävässä olevassa tulevaisuudessa ja olisiko markkinaehtoisesti toimiva osapuoli
ollut valmis uhraamaan kannattavuutta samanlaisissa taloudellisissa olosuh-
teissa, sillä ajanjaksolla ja sellaisin kilpailuehdoin.³²

5.5.3 Toiminnot, omaisuus ja riskit

Toimintoarvioinnissa voidaan keskittyä taloudellisesti olennaisiin toimintoihin,
joilla on merkitystä liiketoiminnan arvon luomisessa. Näistä toiminnoista on esi-
tettävä tarkemmin eriteltyä tietoa niiden luonteesta ja vaikutuksesta arvon muo-
dostukseen kuin taloudellisesti vähemmän merkityksellisistä toiminnoista.³³

OECD:n siirtohinnoitteluohjeista löytyy toiminnoista esimerkkiluettelo, joka ei ole
kuitenkaan tyhjentävä. Yrityksen harjoittamia toimintoja ovat esimerkiksi tutki-
mus, tuotteiden suunnittelu, valmistus ja jakelu sekä huolto, rahoitus ja johtami-
nen. Toimintoja voi VH:n ohjeen mukaan olla myös laadunvalvonta, pakkaus,
varastointi, tukkumyynti, vähittäismyynti, asiakaspalvelu ja hallinto. Koska toi-
mintoarvioinnissa voidaan keskittyä olennaisiin toimintoihin, voisi esimerkiksi
valmistustoimintaa harjoittavalla yrityksellä olennaisia toimintoja olla tutkimus- ja
kehitystoiminta sekä valmistus. Tällaisen yrityksen kohdalla vähämerkitykselli-
simpiä toimintoja voisivat olla pakkaus ja varastointi.³⁴

Toiminnoissa käytettävä omaisuus on tunnistettava ja sen käyttö on analysoita-
va kyseisissä toiminnoissa. Veroviranomainen pystyy hahmottamaan liiketoi-
meen vaikuttavan omaisuuden merkitystä paremmin, kun asiasta on molempien
osapuolten näkökulmat. Toimintoarvioinnissa on selvitettävä, kenen etuyhtey-

³² OECD:n siirtohinnoitteluohjeet, k. 1.31–1.35.

³³ VH:n ohje 2007, s. 23.

³⁴ VH:n ohje 2007, s. 23; OECD siirtohinnoitteluohje, k. 1.21 ja ks. myös k. 5.23.

dessä olevan osapuolen hallussa liiketoiminnan tuloa tuottava arvokas omaisuus on, jos se ei ole kummankaan liiketoimen osapuolen hallussa.³⁵

OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa on käsitelty suppeasti käytettyä omaisuutta, mutta aineetonta omaisuutta on käsitelty kuitenkin enemmän³⁶. Käytetystä omaisuudesta olisi huomioitava omaisuuden tyyppi, josta esimerkkinä mainitaan tehdas ja laitteisto sekä arvokkaan aineettoman omaisuuden käyttö. Käytetyn omaisuuden lajista olisi huomioitava muun muassa ikä, markkina-arvo ja sijainti.³⁷ Toiminnoissa käytettävää keskeisintä omaisuutta onkin aineeton omaisuus, jota ovat esimerkiksi patentti, osaaminen, malli, tavaramerkki, asiakasluettelo ja jakelukanava. Koska riippumattomien osapuolten välisissä liiketoimissa aineeton omaisuus voi tuottaa tuloa, vaikka se ei olisi esimerkiksi rekisteröitävissä tai siirtokelpoinen, niin aineeton omaisuus on ymmärrettävä laajasti.³⁸

Toimintoarvioinnissa esitetään myös osapuolten ottamat todelliset riskit. Riskejä ovat esimerkiksi markkina-, luottotappio-, tuotekehitys-, varasto- ja takuuriski.³⁹ Markkinariskillä tarkoitetaan riskiä siitä, että yritys ei pysty voitollisena tai ollenkaan myymään tuotteitaan. Markkinariski voi toteutua tilanteessa, jossa markkinoilla on kilpailu lisääntynyt tai tuotteen kysyntä on muuttunut. Toimialalla voi olla huomattava merkitys markkinarisktiin. Toisin sanoen mitä epävakammilla markkinoilla toimitaan, sitä suurempi markkinariski on. Varastoriskillä tarkoitetaan sitä riskiä, joka liittyy varastossa oleviin tuotteisiin. Tähän riskiin vaikuttaa olennaisesti tuotteen ominaisuudet, eli onko tuote helposti pilaantuvaa tai vanhaksi menevää.⁴⁰ Luottotappioriski liittyy lähinnä saatavien varmuuteen. Tähänkin riskiin toimialalla on suuri vaikutus. Esimerkiksi pankkien ja luottolaitosten toiminnassa luottotappioriskillä voi olla hyvinkin merkittävä vaikutus. Takuuriski

³⁵ VH:n ohje 2007, s. 23.

³⁶ Ks Aineettomasta omaisuudesta tarkemmin OECD siirtohinnoitteluohjeiden luku VI.

³⁷ OECD siirtohinnoitteluohjeet, k. 1.22.

³⁸ VH:n ohje 2007, s. 24.

³⁹ Ks. VH:n ohje 2007, s. 24–25; HE 107/2006 s. 16; Karjalainen & Raunio 2007, s. 58.

OECD siirtohinnoitteluohjeet k. 5.24: Riskejä on muun muassa riskit kustannusten, hintojen tai varaston muutoksista, tutkimus- ja kehittämistoiminnan onnistumiseen tai epäonnistumiseen liittyvät riskit, rahoitusriskit mukaan lukien valuuttojen ja korkotason muutokset, lainananto- ja maksuehtoriskit, valmistusvastuuriskit sekä liiketoimintariskit, jotka liittyvät varojen tai laitteiston omistukseen. Ks. myös OECD siirtohinnoitteluohjeet k. 1.24.

⁴⁰ VH:n ohje 2007, s. 25; Karjalainen & Raunio 2007, s. 58–59.

liittyy lähinnä siihen, kenen kannettavana ovat takuun aiheuttamat kustannukset. Tämän riskin suuruuteen vaikuttaa se, kuinka todennäköistä tämän riskin toteutuminen on eli kuinka paljon palautuksia yleensä tulee.⁴¹ Tuotekehitysriskillä tarkoitetaan sitä, että tuotekehitystoiminta voi epäonnistua, jolloin kehitykseen sijoitetut varat eivät tulekaan tuottamaan tuloa vaan ne menetetään⁴². Todelliset riskit voidaan usein osoittaa sopimusehdoilla, mutta aina niin ei kuitenkaan ole. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti osapuolten käyttäytyminen kertoo riskin tosiasiallisesta kohdentumisesta.⁴³

Riippumattomien yritysten välisten liiketoimien ja etuyhteydessä tehtyjen liiketoimien vertailussa täytyy huomioida, että otetuissa riskeissä ei saa olla merkittäviä eroja, joita ei voida oikaista⁴⁴. VH:n ohjeen mukaan riskien kuvauksessa voidaan hyödyntää KPL:n mukaisen toimintakertomuksen riski-osiota⁴⁵. Riskien analysointi ja kohdistaminen oikealle osapuolelle ei välttämättä ole ihan yksiselitteistä. Riskien tasoon vaikuttaa huomattavasti esimerkiksi toimiala, markkinoiden erityispiirteet ja yhtiön tuotteet. Riskianalyysillä on kuitenkin merkittävä osa yhtiöiden tyyppin määrittelyssä ja tulonodotuksessa.⁴⁶

5.5.4 Yhtiöiden tyyppin määrittely

Mitä enemmän toimintoja, liiketoiminnassa käytettävää omaisuutta tai riskejä yhtiöllä on, sitä suurempi osuus liiketoimen voitosta tai tappiosta yhtiöllä tulisi olla. Yrityksen toimintojen ja riskien perusteella voidaan määritellä minkä tyyppisestä yhtiöstä on kysymys. Yhtiön toimintatavan ja sen kantaman riskin määrän ymmärtäminen on siirtohinnoittelun kannalta tärkeää.⁴⁷ Esimerkiksi valmistustoiminnassa sopimusvalmistaja voi toiminnoiltaan olla aivan erilainen kuin itsenäinen valmistaja. Sopimusvalmistaja voi ilman olennaisia riskejä tarjota

⁴¹ Karjalainen & Raunio 2007, s. 59–60.

⁴² VH:n ohje 2007, s. 25.

⁴³ OECD siirtohinnoitteluohjeet, k. 1.26; VH:n ohje 2007, s. 24.

⁴⁴ OECD siirtohinnoitteluohjeet, k. 1.23.

⁴⁵ VH:n ohje 2007, s. 25; Riskeistä enemmän Kirjanpitolautakunnan yleisohje toimintakertomuksen laatimisesta 12.9.2006 luku 2.7.

⁴⁶ Karjalainen & Raunio 2007, s. 61.

⁴⁷ Karjalainen & Raunio 61–63; VH:n ohje s. 27–28.

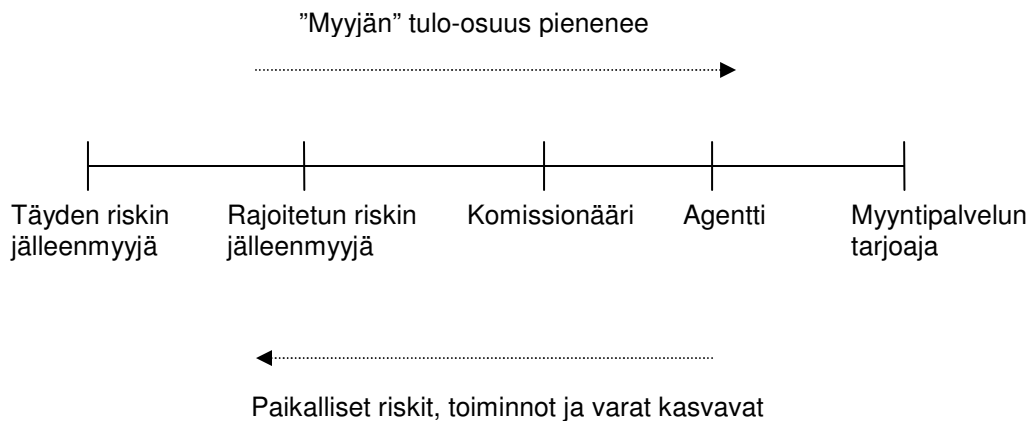
valmistuspalveluita vain omistamalla koneensa. Itsenäinen valmistaja taas voi valmistaa tuotteita omistamansa patentin ja erityistaitojensa avulla sekä vastata kaikista riskeistä, minkä johdosta tuotto-odotukset ovat suuremmat kuin sopimusvalmistajan.⁴⁸ Yhtiöiden luokittelua voidaan VH:n ohjeen mukaan pitää apuvälineenä siirtohinnoittelussa, mutta varsinaista merkitystä sillä ei ole⁴⁹. Osapuolten luokittelu ei ole siis välttämätön osa toimintoarviointia.

Yhtiöt voidaan luokitella esimerkiksi valmistajaksi, jälleenmyyjäksi (jakelijaksi) tai palvelun tuottajaksi. Valmistustoimintaa harjoittavat yritykset voidaan taas luokitella esimerkiksi täyden riskin valmistajaksi tai sopimusvalmistajaksi. Täyden riskin valmistaja valmistaa tuotteita omaan lukuunsa ja voi vastata lähes kaikista liiketoiminnan riskeistä ja käyttää toiminnassaan ainutlaatuista aineetonta omaisuutta. Olennaista täyden riskin valmistajalle on vastuu tuotteista ja tuotannosta sekä niihin liittyvä päätösvalta. Sopimusvalmistaja taas valmistaa tuotteita päämiehelleen tämän pyynnöstä ja vastaa vähäisillä riskeillä yksinkertaisista rutiinitoiminnoista.⁵⁰ Jälleenmyyjät voidaan luokitella seuraavan kuvion 3 mukaisesti:

⁴⁸ HE 107/2006 vp, s. 16.

⁴⁹ VH:n ohjeen mukaan (s. 27) OECD:n siirtohinnoitteluohteissa ei ole otettu kantaa yhtiöiden luokitteluun eikä sille ole vakiintuneita määritelmiä.

⁵⁰ Karjalainen & Raunio 98–107; VH:n ohje s. 27–28. Yksi muoto valmistustoimintaa harjoittavalla yrityksellä on myös tolling. Tolling muistuttaa paljon sopimusvalmistustoimintaa, mutta siinä toiminnot ja riskit ovat vielä vähäisempiä. Siirtohinnoiteltavana on ainoastaan valmistuspalvelu ja siirtohinnoittelu ei olekaan välttämättä keskeisin verokysymys tollingin kohdalla ks. lisää Karjalainen & Raunio 105–107.



Kuvio 3. Yhtiön toimintamuodon merkitys tulonodotukselle jälleenmyyjien kohdalla.⁵¹

Jälleenmyyjä ostaa tuotteet ja myy ne edelleen omissa nimissään. Rajoitetun riskin jälleenmyyjän riskit on minimoitu ja se harjoittaa usein rutiiniluonteiseksi toiminnaksi luonnehdittavaa myyntitoimintaa. Yleensä merkittävin vaikutus jälleenmyyjän oletettuun tulotasoon on markkinointitoiminnan laadulla ja laajuudella. Markkinointitoiminnan merkitystä korostaa se, että sen myötä jälleenmyyjälle voi muodostua toisen konserniyhtiön brändin markkinointiin liittyviä aineettomia oikeuksia, joista olisi ehkä saatava markkinaehtoinen korvaus. Muut toiminnot – esimerkiksi itse myyntitoiminta – ovat usein lähinnä rutiiniluonteisia toimintoja. Tästä voi kuitenkin tapauskohtaisesti olla poikkeuksia. Riskeillä voidaan ajatella olevan toimintoja suurempi vaikutus arvioituun tulonodotukseen jälleenmyyjien kohdalla. *Komissionääri* myy tuotteita omissa nimissään, mutta päämiehen lukuun. Komissionäärin toiminnot ja riskit voivat olla pitkälti samanlaiset kuin jälleenmyyjälläkin. Kuitenkin se seikka, että komissionääri ei omista tuotteita missään vaiheessa, vaan omistusoikeus siirtyy suoraan päämieheltä loppuasiakkaalle, vaikuttaa riskeihin. *Agentti* taas toimii päämiehen nimissä ja päämiehen lukuun. Toiminnot ja riskit voivat olla hyvin samanlaisia komissionäärillä ja agentilla. *Myyntipalvelun tarjoaja* tarjoaa myynti- ja markkinointipalveluja päämiehelleen eli tuotteiden myyjälle eikä välttämättä osallistu kauppoihin ollen-

⁵¹ Mukaellen Karjalainen & Raunio 2007, s. 62–63.

kaan. Tässä myyntiyhtiön muodossa toiminnot ovat yleensä vielä vähäisemmät ja riskit rajoitetummat kuin agentilla.⁵²

Osapuolten luokittelu voidaan tehdä vain, jos toiminnoista on käytettävissä riittävästi tietoa. Puutteellisten tietojen perusteella voidaan päätyä tosiasioita vastaamattomaan yhtiötyyppiin. Tätä on painotettu VH:n ohjeessa ja siellä todetaankin, että toimintoarviointia ei voi korvata yleisluonteisella ja epätäsmällisellä luokittelulla.⁵³

5.5.5 Testattavan osapuolen valinta

Siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden määrittämiseen kuuluu testattavan osapuolen valinta. Testattava osapuoli on se, jonka osalta siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta varsinaisesti arvioidaan ja useimmiten se osapuolista, jonka toiminnot ja riskit ovat yksinkertaisimpia ja jolla ei ole hallussaan arvokasta omaisuutta. Toiminnoiltaan yksinkertaisemmalle osapuolelle on helpompi löytää vertailukohteita. Myös siirtohinnoittelumenetelmä voi velvoittaa testattavan osapuolen valintaan. Tällaisia menetelmiä ovat jälleenmyyntihinta-, kustannusvoittolisä- tai liiketoiminettomarginaalimenetelmä.⁵⁴

Käytännössä testattavan osapuolen valinta tarkoittaa, että etuyhteydessä tehdyn liiketoimen markkinaehtoisuuden osoittamiseksi riittää, että testattavalle osapuolelle kertyvän katteen markkinaehtoisuus selvitetään jollakin kyseisistä menetelmistä. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, että toimintoarviointi tehtäisiin vain toisesta etuyhteystoimen osapuolesta. Lähtökohtaisesti liiketoimen molemmista osapuolista tulisi tehdä toimintoarviointi, jotta pystyttäisiin hahmottamaan liiketoimen sisältö. Testattava osapuoli, vertailukohteet ja sovellettava siirtohinnoittelumenetelmä pystytään valitsemaan vasta, kun molempien osapuolien toiminnoista on käytettävissä riittävästi tietoa.⁵⁵

⁵² Ks. tarkemmin Karjalainen & Raunio 2007, s. 108–121.

⁵³ VH:n ohje 2007, s. 28.

⁵⁴ VH:n ohje 2007, s. 28; Ks. Karjalainen & Raunio 2007, s. 63–65.

⁵⁵ VH:n ohje 2007, s. 28; Ks. Karjalainen & Raunio 2007, s. 63–65.

5.5.6 Muutosten kuvailu

Muutoksien kuvaaminen on tärkeää myös toimintoarvioinnissa. Muutoksia voi syntyä esimerkiksi konsernin järjestäessä liiketoimintaansa kustannustehokkaammaksi. Tällöin voi siirtohinnoitteluun vaikuttavat toiminnot, käytetty omaisuus ja riskit siirtyä jollekin toiselle etuyhteyssuhteessa olevalle osapuolelle ja näin ollen vaikuttaa verovuoden tai tulevien vuosien siirtohinnoitteluun. Tässä yhteydessä ei tarkoiteta muutoksella EVL:n mukaisia yritysjärjestelyjä. Muutokset tapahtuvat usein uusien sopimusten tekemisellä tai vanhojen sopimusten muuttamisella. Siirtohinnoitteludokumentoinnissa onkin kuvattava sopimuksen muutokseen vaikuttaneet tekijät sekä vanhan sopimuksen ja muutetun sopimuksen vaikutukset osapuolten toimintoihin.⁵⁶

Muutostilanteissa tulee huomioida muutoksen kokonaisvaikutukset yrityksen toimintoihin, omaisuuteen ja riskeihin, eikä vain kiinnittää huomiota siihen, onko vertailuarviointi tai sovellettava siirtohinnoittelumenetelmä muutoksen jälkeen hyväksyttävä. Muutosten vaikutusten ymmärtämiseksi on siirtohinnoitteludokumentoinnissa aina kuvattava muutosta edeltävä toimintoarviointi ja muutoksen jälkeinen toimintoarviointi.⁵⁷

Muutosten vaikutukset tulee esittää laskelman muodossa siirtohinnoittelumenetelmän valintaa kuvaavassa kohdassa. Siinä tarvitsee selvittää myös siirtyneestä toiminnosta maksetun korvauksen muodostuminen.⁵⁸

5.5.7 Toimintoarvioinnin merkitys ja käytännön toteutus

Riippumattomissa liiketoimissa osapuolten suorittamat toiminnot, käytetty omaisuus ja otetut riskit huomioon ottaen, vaikuttavat liiketoimen ehtoihin ja hinnoitteluun⁵⁹. Tärkeintä on siis toimintojen, omaisuuserien ja riskien kohdistaminen

⁵⁶ VH:n ohje 2007, s. 25–26.

⁵⁷ VH:n ohje 2007, s. 26.

⁵⁸ VH:n ohje 2007, s. 26.

⁵⁹ OECD:n siirtohinnoitteluohje, k. 1.25.

oikealle etuyhteystoimen osapuolelle, jotta liiketoimesta kertyvä voitto pystyttäisiin vastaavasti kohdistamaan oikealle osapuolelle⁶⁰. Tämän vuoksi toimintoarviointi on keskeinen osa siirtohinnoitteludokumentointia ja se on tehtävä huolellisesti. Muuten on vaikea löytää etuyhteydessä tehdylle liiketoimelle vertailukohdetta riippumattomien osapuolten välisistä liiketoimista. Yrityksen on myös helpompi valita siirtohinnoittelumenetelmä, kun sillä on käytössä toimintoarvioinnissa käytettävät tiedot.⁶¹ Toimintoarvioinnin avulla yhtiön luonnetta pystytään paremmin analysoimaan ja se asettaa lähtökohtaisesti reunaehdot vertailutietojen käyttämiselle.⁶²

Hallituksen esityksen mukaan kaikki verovelvollisen etuyhteystoimiin vaikuttavat tekijät pitäisi kuvata dokumentoinnissa ennen vertailuarviointia. VH:n ohjeen mukaan toimintoarvioinnissa on tuotava siis esiin myös kaikki muutkin vertailukelpoisuuden arviointiin vaikuttavat tekijät, joita ei ole kuvattu varsinaisessa toimintoarvioinnissa, vaikka niitä ei VML 14 b §:n 1 momentin luettelossa ole erityisesti mainittu. Hallituksen esityksen mukaan vertailtavuuteen vaikuttavia tekijöitä olisi tarkasteltava sekä verovelvollisen etuyhteystoimien että vertailukohteen liiketoimien näkökulmasta.⁶³

Toimintoarvioinnin avulla saatuja tietoja voidaan käyttää myös liiketoiminnan ohjaukseen ja johtamiseen. Esimerkiksi perehdyttäessä yksityiskohtaisesti konsernin tuotantomenetelmiin ja –linjoihin voi selvittää, että samaa tuotetta tehdään lyhyitä sarjoja useilla eri tuotantolinjoilla ja mahdollisesti eri maissa sijaitsevissa tehtaissa. Siirtohinnoitteluprojektin yhteydessä voi tutkia samalla, saavutettaisiinko tuottamalla pidempiä sarjoja samaa tuotetta yhdellä linjalla tehokkuus- ja kustannushyötyjä verrattuna nykyiseen tilanteeseen.⁶⁴

⁶⁰ HE 107/2006 vp, s. 16.

⁶¹ VH:n ohje 2007, s. 22.

⁶² Karjalainen & Raunio 2007, s. 52–55.

⁶³ Ks. HE 107/2006, s. 16; VH:n ohje 2007, s. 26–27; ks. OECD siirtohinnoitteluohje, k. 1.15–1.35.

⁶⁴ Karjalainen & Raunio 2007, s. 55.

Toimintoarvioinnin voi laatia kirjallisena selvityksenä tai taulukkomuodossa. Yrityksen kannattaa laatia selvitys kirjallisena, koska VH:n ohjeen mukaan taulukon laatimisen lisäksi taulukossa olevat tiedot täytyy kuitenkin selvittää kirjallisesti. Näin siksi, että pelkästään taulukkomuodossa esitetyt tiedot eivät pelkästään osoita mitkä toiminnot, riskit ja omaisuudet ovat liiketaloudellisesti merkittäviä.⁶⁵ Ernst & Youngin Hannu-Tapani Leppäsen mielestä toimintoarvioinnin voisi laatia rasti ruutuun menetelmällä niissä tilanteissa, joissa intressi on pienempi. Siitä selviäisi mitä toimintoja yrityksellä on tai ei ole. Hallituksen esityksessä todetaan kuitenkin, että toimintoarviointi on laadittava seikkaperäiseksi, joten vielä ainakaan tällainen käytäntö ei ole mahdollinen.⁶⁶ Käytäntö varmasti muokkaa käytäntöjä siihen suuntaan, että tietoja voidaan antaa usealla eri tavalla, kunhan veroviranomaiset kokevat saavansa tarvittavat tiedot.

5.6 Vertailuarviointi

5.6.1 Yleistä

Vertailuarvioinnilla tarkoitetaan etuyhteydessä tehdyn liiketoimen vertailemista riippumattomien osapuolien välillä tehtyihin liiketoimiin⁶⁷. Vertailuarvioinnilla tarkoitetaan OECD:n ohjeiden vertailukelpoisuuden arviointia (comparability analysis). Liiketoimet ovat vertailukelpoisia, jos liiketoimien välinen ero ei vaikuta olennaisesti menetelmässä arvioitavaan tekijään tai jos olennaisen vaikutuksen poistamiseksi voidaan tehdä kohtuullisen tarkkoja oikaisuja.⁶⁸ Arvioinnissa voidaan keskittyä olennaisiin, taloudellisesti merkittäviin liiketoimiin. Verovelvollinen voi siis jättää pienten ja vakiintuneissa olosuhteissa⁶⁹ tehtyjen liiketoimien vertailun vähemmälle ja keskittyä tekemään huolellisesti taloudellisesti merkittävien liiketoimien vertailuarviointia. Vakiintuneissa olosuhteissa tapahtuneiden

⁶⁵ VH:n ohje 2007, s. 23.

⁶⁶ Leppänen 22.4.2008.

⁶⁷ Näin OECD:n siirtohinnoitteluohjeet, k. 1.15; HE 107/2006 vp, s. 16.

⁶⁸ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet, k. 1.15; VH:n ohje 2007, s. 29–30.

⁶⁹ VH:n ohjeen mukaan (s. 30) vakiintuneissa olosuhteissa tehdyllä liiketoimella tarkoitetaan liiketoimea tai liiketoimien sarjaa, johon vaikuttavissa osapuolten toiminnoissa tai olosuhteissa ei ole tapahtunut muutoksia edellisiin vuosiin verrattuina.

etuyhteystoimien kohdalla voidaan käyttää edellisen vuoden vertailuarviointia, kunhan huolehditaan, että päivitys aina välillä tehdään, jos vertailukohteita on käytettävissä.⁷⁰

Taloudellisesti merkittävän liiketoimen tunnistaminen ei välttämättä ole helppoa. Hallituksen esityksen mukaan liiketoimen taloudellista merkitystä ei arvioida liiketoimessa käytetyn hinnan vaan sen markkinaehtoisien arvojen mukaisesti. Esimerkiksi arvokkaan patentin myynti yhdellä eurolla etuyhteyssuhteessa olevalle osapuolelle on merkittävä liiketoimi myyntihinnasta huolimatta.⁷¹ Merkittäväksi liiketoimeksi voidaan muun muassa katsoa euromäärältään suuri liiketoimi, monimutkainen tai muuttuvissa olosuhteissa tehty liiketoimi sekä uusi liiketoimi. Tosiseikat ja olosuhteet ovat ratkaisevia tekijöitä määritettäessä onko jokin liiketoimi merkittävä siirtohinnoittelun kannalta.⁷²

Vertailukohteiden määrittäminen on vertailuarvioinnin ensimmäinen vaihe. Seuraavaksi arvioidaan ovatko etuyhteydessä tehty liiketoimi ja mahdollisen vertailukohteen liiketoimi vertailukelpoisia. Kohteen vertailukelpoisuutta arvioidaan – käsitelty tarkemmin toimintoarvioinnin yhteydessä – OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden vertailukelpoisuutta määrittävän viiden tekijän mukaisesti: toimintoarviointi, siirretyn omaisuuden tai palvelun luonne, sopimusehdot, osapuolten taloudelliset olosuhteet ja osapuolten noudattamat liiketoimintastrategiat.⁷³

5.6.2 Vertailukohteet ja niiden etsiminen

Markkinaehtoperiaatteen toteutumisen selvittäminen pohjautuu nimenomaisesti vertailuun suhteessa riippumattomien osapuolten väliseen vertailukelpoiseen liiketoimeen, minkä vuoksi vertailukohteella on suuri merkitys siirtohinnoittelussa. Vertailukohteita voi olla sisäisiä tai ulkoisia, mutta sisäisen vertailukohteen hakeminen on ensisijaista. Sisäiset vertailukohteet perustuvat verovelvollisen ja

⁷⁰ VH:n ohje 2007, s. 30.

⁷¹ HE 107/2006 vp, s. 16.

⁷² VH:n ohje 2007, s. 30.

⁷³ VH:n ohje 2007, s. 30.

riippumattoman osapuolen tai verovelvolliseen etuyhteydessä olevan ja riippumattoman osapuolen välisiin liiketoimiin. Nämä ovat hyviä sen takia, että verovelvollisella on käytettävissään kaikki olennainen tieto hinnoittelusta ja siitä, millä vertailukelpoisuutta voi arvioida. Verovelvolliseen etuyhteydessä olevan yrityksen ja riippumattoman osapuolen välisestä liiketoimesta voi olla vaikeampi saada tietoa, mutta kuitenkin tämä vertailukohde voi olla parempi kuin täysin ulkoinen vertailukohde. Sisäisten vertailukohteiden tulee myös olla vertailukelpoisia. Esimerkiksi vertailukelpoiseksi ei välttämättä voi kutsua liiketointa, jossa riippumattomalle osapuolelle myydään vain muutama hyödyke, kun taas etuyhteydessä olevalle osapuolelle on myyty huomattavasti enemmän hyödykkeitä. Myös erilaiset markkina-alueet ja markkinaolosuhteet voivat aiheuttaa vertailukelvottomuuden. Vertailukohde on kuitenkin käyttökelpoinen, jos eroavaisuudet voidaan riittävän luotettavasti oikaista.⁷⁴

Ulkoiset vertailukohteet taas perustuvat riippumattomien osapuolten välisiin liiketoimiin. Näiden löytäminen on vaikeaa, koska tarvittavaa tietoa ei ole tarjolla. Vertailukohteita voi hakea kaupallisista tietokannoista esimerkiksi Amadeus-tietokannasta. Tätä tietokantaa käyttävät veroviranomaiset ja myös konsulttiyritykset. VH:n ohjeen mukaan tietolähteenä voi käyttää myös yritysten omia tietokantoja tai julkisia tietoja. Yritysten omat tietokannat voivat perustua esimerkiksi asiakastietoon tai yrityksen keräämään julkiseen tietoon. Verovelvollisen on kuitenkin muistettava, että veroviranomaiselle on varattava mahdollisuus käyttää tietokantaa tai saada tietokannan tiedot käyttöönsä.⁷⁵ Sami Laaksosen mukaan yritysten omien tietokantojen sallimisella oli VH:n ohjeessa tarkoituksena, ettei yrityksiä velvoiteta vain AMADEUS-tietokannan käyttöön. Konsulttifirmoilla on esimerkiksi omia rojalitietokantoja. Yksittäinen verovelvollinen voisi tehdä tietokannan esimerkiksi sisäisistä vertailukohteista, mutta tämä on todella epätoimennäköistä.⁷⁶

⁷⁴ VH:n ohje 2007, s. 30–31; HE 107/2006 vp, s. 17.

⁷⁵ VH:n ohje 2007, s. 32.

⁷⁶ Laaksonen 22.4.2008

Tietokantoja käytettäessä on muistettava, että tietokannat koostuvat viranomaisille ilmoitetuista tiedoista. Saadussa hakutuloksessa voi olla mukana yrityksiä, jotka eivät ole ollenkaan vertailukelpoisia. Tietokannoista saatuja vertailukohteita arvioitaessa on muistettava viisi arviointitekijää vertailukelpoisuudelle. Käytännössä vertailuarvioinnin teko on hankalaa, koska tietoa ei ole tarpeeksi saatavilla. Esimerkiksi vertailukohteen sopimusehdoista ja liiketoimintastrategioista voi olla todella vaikea saada yrityksen ulkopuolelta tietoa, mutta sillä ei välttämättä ole olennaista vaikutusta, jos vertailukohteen liiketoiminta ja markkinat ovat vakiintuneita. Vaikka vertailuarviointi on sitä luotettavampi mitä enemmän tietoa on, ei sen puutteellisuus estä kuitenkaan tekemästä vertailuarviointia. Lähtökohtana on kuitenkin se, että hankitaan vertailutekijöistä mahdollisimman paljon tietoa, koska puutteet eivät välttämättä vaikuta vertailtavuuteen, jos ne eivät ole olennaisia. Edellytyksenä vertailukohteen käyttämiselle on kuitenkin se, että puutteellinen tieto ei saa vaikuttaa olennaisesti vertailukelpoisuuteen.⁷⁷

Hallituksen esityksen mukaan vertailukelpoista ei missään olosuhteissa ole tilastotiedon luonteinen toimialatieto. Vertailukohteista tulee esittää valikointikriteerit, perusteet valituista ja hylätyistä vertailukohteista, vertailukelpoisuuteen vaikuttavat tekijät sekä vertailukelpoisuuden saavuttamiseksi tehdyt oikaisut.⁷⁸

Vertailukohteita ei vaadittaisi jos niitä ei ole tai niiden etsiminen aiheuttaisi kohtuuttomia kustannuksia. Vertailukohteen puuttuminen ei siis tekisi dokumentaatiosta automaattisesti olennaisesti vaillinaista, kun arvioidaan veronkorotuksen edellytyksiä VML 32.4 §:n mukaan. Vertailukohteiden esittämättä jättäminen perustuu aina verovelvollisen subjektiiviseen näkemykseen. Verovelvollinen voi siis jättää vertailukohteen esittämättä, jos verovelvollisen mielestä vertailukohde ei ole tai sen hakeminen on liian kallista. Veronkorotusta ei tämän perusteella voida siis määrätä siirtohinnoitteludokumentoinnin vaillinaisuudesta. Siirtohinnoitteludokumentoinnissa täytyy kuitenkin perustella, miksi vertailukohteita ei ole ja mihin muihin taloudellisiin arvioihin markkinaehtoisuus perustuu. Hallituksen esityksessä ehdotetaan, että verovelvollisella olisi mahdollisuus etsiä

⁷⁷ VH:n ohje 2007, s. 32–34; HE 107/2006 vp, s. 16–17.

⁷⁸ HE 107/2006 vp, s. 17.

vertailukohteita vasta kun veroviranomaiset tutkisivat liiketoimia tarkemmin. Tämä voisi säästää verovelvollisen kustannuksia kun veroviranomaiset tutkisivat vain osan liiketoimista. Täytyy kuitenkin muistaa, että vertailuarviointi on siirtohinnoitteludokumentoinnin keskeinen osa ja vertailukohteiden puuttuminen vaikeuttaa verovelvollisen mahdollisuuksia osoittaa markkinaehtoperiaatteen noudattaminen etuyhteydessä tehdyissä liiketoimissa.⁷⁹

Markkinaehtoinen hinta tai kate johdetaan vertailukelpoisten liiketoimien tiedoista. Markkinaehtoinen hinta tai kate voi joskus olla yksi luku, mutta on monia tilanteita, jolloin tämä ei ole mahdollista. Markkinaehtoperiaatteen soveltaminen voi tuottaa myös vaihteluvälin, johon sisältyvät luvut ovat kaikki suhteellisesti ottaen yhtä luotettavia. Näin ei ole aina, ja siksi markkinaehtoisen hinnan määrittäminen vaatii hyvää arvostelukykä.⁸⁰

5.7 Siirtohinnoittelumenetelmät

OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa kuvaillaan markkinaehtoperiaatteen osoittamiseksi kolme perinteistä liiketoimimenetelmää ja kaksi liiketoimivoittomenetelmää. Siirtohinnoitteluohjeiden mukaan perinteiset liiketoimimenetelmät eli markkinahintavertailu-, jälleenmyyntihinta- ja kustannusvoittolisämenetelmä ovat etusijalla muihin menetelmiin verrattuna. Liiketoimivoittomenetelmiä ovat voitonjakamismenetelmä ja liiketoiminettomarginaalimenetelmä.⁸¹

Markkinahintavertailumenetelmää käytettäessä hinta määritetään vertaamalla etuyhteyssuhteessa tehdyissä liiketoimissa käytettyjä hintoja hintoihin, joita riippumattomat osapuolet käyttävät samanlaisissa olosuhteissa tarpeeksi vertailukelpoisissa liiketoimissa. Vertailussa voidaan käyttää joko saman yrityksen riippumattomien osapuolten kanssa käytettyjä hintoja tai kahden täysin riippumat-

⁷⁹ HE 107/2006 vp, s. 17; VH:n ohje 2007, s. 31–32.

⁸⁰ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet, k.1.45–1.48. Ks. VH:n ohje s. 35–36.

⁸¹ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku II; VH:n ohje 2007, s. 36.

toman yrityksen liiketoimissa käytettyjä hintoja.⁸² OECD:n siirtohinnoitteluohjeen mukaan riippumaton liiketoimi on etuyhteydessä tehtyyn liiketoimeen nähden vertailukelpoinen, jos jompikumpi seuraavista ehdoista täyttyy eli mikään vertailtavien liiketoimien tai liiketoimet tekevien yritysten välinen ero ei voisi olennaisesti vaikuttaa hintaan avoimilla markkinoilla tai kohtuullisen tarkkoja oikaisuja voidaan tehdä tällaisten erojen olennaisten vaikutusten poistamiseksi. Voi olla hankalaa löytää sellainen riippumattomien osapuolten välinen liiketoimi, jossa ei ole mitään olennaista eroa etuyhteydessä tehtyyn liiketoimeen verrattuna. Markkinahintavertailumenetelmä on kuitenkin paras tapa soveltaa markkinaehtoperiaatetta, joten jos vertailukelpoisia riippumattomia liiketoimia voidaan löytää, niin tälle menetelmälle on annettava etusija.⁸³

Jälleenmyyntihintamenetelmässä hinta määritellään niin, että edelleenmyyntihinnasta vähennetään siihen lisätyt kustannukset ja tietyn tasoinen voittomarginaali⁸⁴. Tässä menetelmässä lähdetään siis liikkeelle hinnasta, jolla etuyhteyseritykseltä ostettu tuote jälleenmyydään riippumattomalle yritykselle⁸⁵. Voittomarginaalin määrittelemiseksi voidaan kyseisen jälleenmyyntiyrityksen vastaavissa riippumattomien osapuolten välisissä liiketoimissa syntyntä katetta käyttää vertailussa. Vertailukohdaksi voidaan ottaa myös kahden riippumattoman osapuolen välillä vastaavassa tilanteessa syntyvä kate. Jos käytetään toimialalle tyypillisiä katteita vertailukohtana, täytyy muistaa, että vertailtavuuden takia olosuhteiden on oltava samanlaiset⁸⁶. Jälleenmyyntihintamarginaali on sitä tärkeempi mitä nopeammin tuotteet myydään edelleen. Silloin ei todennäköisesti ehdi tapahtua vertailuissa huomioon otettavia muutoksia muun muassa markkinoilla, valuuttakursseissa ja kustannuksissa⁸⁷. Tehtäessä vertailuja jälleenmyyntihintamenetelmässä, tarvitaan oikaisuja tuote-erojen huomioonottamiseksi vähemmän kuin markkinahintavertailumenetelmässä, koska tuotteissa olevat pie-

⁸² Helminen 2005, s. 164.

⁸³ OECD:n siirtohinnoitteluohje, k. 2.6–2.9.

⁸⁴ Helminen 2005, s. 164.

⁸⁵ OECD:n siirtohinnoitteluohje, k. 2.14.

⁸⁶ Helminen 2005, s. 165.

⁸⁷ OECD:n siirtohinnoitteluohje, k. 2.23.

net erot eivät vaikuta voittomarginaaleihin yhtä olennaisesti kuin hintoihin⁸⁸. Jälleenmyyntihintamenetelmä soveltuu parhaiten tuotteisiin, jotka myydään sellaisenaan edelleen ja huonoiten se soveltuu palveluihin⁸⁹.

Kustannusvoittolisämenetelmässä markkinaehtoinen hinta saadaan kun tavaran, palvelun tai oikeuden tuottamisesta aiheutuneisiin kustannuksiin lisätään voittolisä. Hinnassa huomioidaan muuttuvat kustannukset ja laskennallinen osa kiinteistä kustannuksista. Tämä menetelmä soveltuu parhaiten erilaisten puolivalmisteiden hinnoitteluun ja myös tytäryhtiön toimiessa lähinnä vain emoyhtiön alihankkijana.⁹⁰ Myös palveluiden kohdalla menetelmää voidaan käyttää⁹¹. Voittolisän arvioinnissa lähdetään katteesta, jonka sama yritys saa kaupankäynnistään vastaavanlaisilla tuotteilla riippumattomien osapuolten kanssa. Vertailukohdan voi löytää myös selvittämällä minkälaisen voittolisän ulkopuoliset yritykset saavuttavat vastaavissa kaupoissa. Voittolisään vaikuttaa esimerkiksi liiketoimen laatu, markkinatilanne ja yritysten toiminta ja riskit. Jos kyseessä ei ole erityisluonteinen tuote tai palvelu, voittolisä ei usein ole kovinkaan suuri. Yleensä riippumaton osapuoli kuitenkin edellyttäisi jonkinlaisen voiton syntymistä eli normaalisti ainakin esimerkiksi 5 -10 prosentin voittolisä on lisättävä kustannuksiin, että hinta olisi markkinaehtoinen.⁹²

Nämä kolme edellä mainittua liiketoimimenetelmää ovat suorimmat keinot selvittää onko markkinaehtoperiaatetta noudatettu etuyhteyssuhteessa tehdyissä liiketoimissa ja näitä tulisikin ensisijaisesti noudattaa. Näitä voi kuitenkin olla käytännössä vaikea soveltaa liike-elämässä tapahtuvien todellisten tilanteiden monimutkaisuuden takia. Näin ollen voidaan myös liiketoimivoittomenetelmiä tai muita menetelmiä soveltaa siirtohinnoittelumenetelmänä.⁹³ Liiketoimivoittome-

⁸⁸ OECD:n siirtohinnoitteluohje, k. 2.16.

⁸⁹ Helminen 2005, s. 165.

⁹⁰ Helminen 2005, s. 164.

⁹¹ OECD:n siirtohinnoitteluohje, k. 2.32.

⁹² Helminen 2005, s. 164.

⁹³ OECD:n siirtohinnoitteluohje, k. 2.49 ja 3.1.

netelmissä tutkitaan voittoa, joka syntyy etuyhteysuhteessa tehdyissä liiketoimista⁹⁴.

Voitonjakamismenetelmässä määritellään ensin etuyhteysuhteessa tehtyjen yhteisten liiketoimien myötä syntynyt voitto. Seuraavaksi liiketoiminnallisesti pätevillä perusteilla jaetaan kyseinen voitto näissä liiketoimissa osallisina olleiden yritysten kesken eli niin kuin jaettaisiin riippumattomien yritysten kesken. Voiton jakamisen pohjana käytetään toimintoarviointia, jolla pystytään selvittämään yritysten käyttämät toiminnot ottaen huomioon käytetty omaisuus ja otetut riskit.⁹⁵

Liiketoiminettomarginaalimenetelmässä tutkitaan sopivaan perustaan liittyvää nettovoittomarginaalia, jonka verovelvollinen etupiiritoimesta saa. Sopiva perusta on esimerkiksi kustannukset, myynti ja omaisuus. Tämä menetelmä toimii samoin kuin kustannusvoittolisä- ja jälleenmyyntihintamenetelmä ja luotettavan soveltamisen kannalta tätä menetelmää on sovellettava samoin kuin niitä.⁹⁶ Tarkoituksena on siis määrittää yrityksen toimintojen nettotuotto liiketoiminnoittain ja verrata sitä nettotuottoon, jonka riippumattomat yritykset saisivat vastavista liiketoimista⁹⁷.

Siirtohinnoitteludokumentoinnissa tulee esittää selvitys valitusta menetelmästä ja perustella sen valinta. Dokumentoinnissa tulee selvittää myös miten valittua menetelmää on sovellettu ja mieluiten esittää laskelmalla, miten markkinaehtoiseen lopputulokseen on päädytty. Siirtohinnoittelumenetelmän soveltamisessa käytetty tieto on dokumentoinnissa eriteltävä ja vertailukelpoisuuden saavuttamiseksi oikaistut erät on kuvailtava ja perusteltava. Myös menetelmän soveltamiseen vaikuttaneet oletukset ja päätelmät täytyy esittää.⁹⁸

⁹⁴ OECD:n siirtohinnoitteluohje, k. 3.2.

⁹⁵ OECD:n siirtohinnoitteluohje, k.35. Ks. Mehtonen 2005, s. 127—131.

⁹⁶ OECD:n siirtohinnoitteluohje, k.3.26.

⁹⁷ Mehtonen 2005, s. 128.

⁹⁸ VH:n ohje 2007, 38; HE 107/2006 vp, s. 18.

5.8 Käytännön näkökohtia

Veroviranomaisen on syytä muistaa, että käytetty siirtohintaa voi silti olla markkinaehtoinen, vaikka se vaikuttaa erityisen alhaiselta. Olosuhteet voivat olla vaikuttaneet siihen, että siirtohinnot ovat alhaiset, kuten esimerkiksi yrityksen käynnistämävaiheessa tai yrityksen markkinoille tunkeutumisvaiheessa voi olla. Alhainen hinta saattaa siis selittyä yrityksen pyrkimyksellä päästä uusille markkinoille, lisätä markkinaosuutta, tuoda uusia tuotteita markkinoille tai torjua lisääntyvää kilpailua.⁹⁹

Verohallinnossa on Sami Laaksosen mukaan suunnitteilla lomake veroilmoituksen yhteyteen, jolla veroviranomainen saisi käyttöönsä jo veroilmoitusvaiheessa tietoa yrityksen siirtohinnoittelusta¹⁰⁰. Tämä helpottaisi sen arviointia, mihin siirtohinnoittelutapauksiin tulisi kiinnittää huomiota. Toisaalta tämä tuo lisäkustannuksia yrityksille, mutta jos yritys on tehnyt siirtohinnoitteludokumentoinnin jo aiemmin tai verovuoden aikana tai muuten dokumentoinut siirtohinnoitteluaan, ei lomakkeen täytön pitäisi tuottaa hankaluuksia. EU TPD:n mukaan verovelvollisilta voi pyytää veroilmoituksen yhteydessä tietoja siirtohinnoittelusta, mutta tämä tulisi tehdä pelkästään lyhyellä kyselylomakkeella tai asianmukaisella riskiarviointilomakkeella¹⁰¹. Global Transfer Pricing Survey 2007–2008 - tutkimuksen mukaan veroviranomaiset käyttävät lisääntyvästi tällaisia riskianalyysejä valitukseen tarkastuskohteita. Tietoa näihin kerätään muun muassa lomakkeilla Belgiassa ja Uudessa-Seelannissa.¹⁰²

Suomessa hyväksytään EU TPD siirtohinnoitteludokumentoinniksi. Tämä voi olla yrityksen kannalta hyvä asia, koska se voi laatia dokumentoinnin yhtenevästi EU:n alueella. Käytännesäännöissä suositellaan, että EU:n jäsenvaltiot hyväksyisivät EU TPD:n siirtohinnoittelun arvioinnin perustietoina¹⁰³. Hannu-

⁹⁹ Tikka ym. 2008: 27. SIIRTOHINNOITTELU > Markkinaehdoista poikkeaminen > Tavarat.

¹⁰⁰ Laaksonen 22.4.2008.

¹⁰¹ EU:n käytännesäännöt 2006, k. 22.

¹⁰² Ernst & Young 2007, s. 10.

¹⁰³ EU:n käytännesäännöt 2006, s. 2.

Tapani Leppäsen mukaan ongelmana on se, että käytännesäännöt ovat vaan suosituksia. Esimerkiksi Ranska ei noudata niitä ja myös Saksan kanssa on ollut ongelmia. Ranska ei vielääkään hyväksy pääasiallisesti englanninkielistä dokumentaatiota. EU TPD:n tullessa oltiin innoissaan siitä, että ne hyväksytään jokaisessa EU-maassa ja yritysten dokumentointikustannukset pienenevät. Näin ei kuitenkaan ole täysin käynyt. Ongelmana EU TPD:ssä on myös niiden rakenteellinen epäkäytännöllisyys. Masterfile-osio on looginen ja se pohjautuu täysin OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin. Eli jos laadit OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisen dokumentoinnin, se on riittävä. Maakohtaisessa osiossa ongelmana on se, että siinä ei ole OECD:n vertailukriteereiden vaatimia tietoja saatavilla. Ernst & Young on laatinut EU TPD:n mukaisia dokumentaatioita hieman modifioiden.¹⁰⁴

Yritysten on tärkeä muistaa, että siirtohinnoittelukysymyksiin liittyy aina vähintään kaksi osapuolta ja kahden maan veroviranomaiset, jolloin on tärkeää tehdä dokumentointi koordinoitusti, ettei anneta ristiriitaista tietoa¹⁰⁵. Koko konsernin yhteisen siirtohinnoittelupolitiikan pohjalta olisi paras laatia dokumentointi, koska silloin ei annettaisi eri maissa ristiriitaista tietoa ja vältettäisiin todennäköisemmin siirtohinnoitteluerimielisyydet. Veroviranomaisen on muistettava, että markkinaehtoisen hinnan määrittäminen on usein varsin ongelmallista, koska useiden tuotteiden ja oikeuksien hintaa ei ole mahdollista verrata riippumattomien yritysten soveltamaan hintaan¹⁰⁶.

¹⁰⁴ Leppänen 22.4.2008.

¹⁰⁵ Leppänen 22.4.2008.

¹⁰⁶ Tikka ym. 2008: 27. SIIRTOHINNOITTELU > Markkinaehdoista poikkeaminen > Yleistä.

6 SIIRTOHINNOITTELUDOKUMENTOINNIN HYÖTYJÄ JA ONGELMAKOHTIA

6.1 Näyttökysymys

Veroviranomaisilla ei ole ollut aiemmin oikein työkaluja siirtohinnoittelukysymysten tarkasteluun. Verotarkastusten yhteydessä on saatu huonosti tietoa siirtohinnoittelusta, koska yrityksillä ei ole ollut esitettävänäan mitään valmista dokumenttia. Myöskään siitä ei ole ollut hyötyä käytännössä, että muissa maissa siirtohinnoitteludokumentointivaatimuksia on ollut jo aiemmin. Jonkin verran on verotarkastuksilla tullut vastaan, että konsernissa toisen etuyhteyspuolen on tarvinnut esittää dokumentointi muun maan säännösten mukaisesti ja näin suomalaisellakin etuyhteysosapuolella on ollut esittää dokumentti. Pääsääntöisesti on kuitenkin vedottu siihen, että koska dokumentointisäännöksiä ei ole ollut, ei ole ollut esittää myöskään dokumentointia varsinkaan Suomen näkökulmasta.¹

Herää kysymys, että jos yritys laatii dokumentoinnin ulkoisesti hyvin, kuinka herkästi sen sisältö asetetaan kyseenalaiseksi. Sami Laaksosen mukaan dokumentoinnista näkee aika helposti, onko lopputulos järkevä. Veroviranomaisella ei ole tarvetta pohtia pieniä voittolisän heilahteluja. Jos yrityksellä on koko siirtohinnoittelujärjestelmässä ongelmia, esimerkiksi suomalainen yhtiö on kehittänyt koko aineettoman omaisuuden, mutta tuotto siitä on kertynyt kokonaan ulkomaiselle etuyhteisyriykselle, niin tällaisiin asioihin on tarpeellista puuttua. Veroviranomaisten tarkoitus on puuttua vain olennaisiin asioihin. Sami Laaksosen mukaan sillä ei välttämättä ole paljonkaan merkitystä lopputulokseen, jos yritys on esimerkiksi vertailuhaussa saanut kymmenen yritystä hakutulokseksi ja veroviranomainen hyväksyy niistä vain kuusi. Vaihteluväli ei välttämättä muutu mihinkään. Joskus se voi kuitenkin vaikuttaa olennaisesti esimerkiksi jos on

¹ Laaksonen 22.4.2008.

ollut huonoja vertailukohteita ja veroviranomainen hylkää niistä usean, tällöin lopputulos voi muuttua merkittävästi.²

Olenaisuuden käsite onkin mielenkiintoinen. Useassa kohdassa dokumentointivaatimuksia on mainittu olenaisuuden vaatimus, mutta näyttää jäävän useimmiten veroviranomaisen ja verovelvollisen harkittavaksi, mikä on milloinkin olennaista. Todennäköisesti yrityksille ja veroviranomaiselle tulee olemaan tästä eri käsityksiä.

Yritysten laatiessa dokumentointeja, tulevat ne usein laatimaan tai yrittävät ainakin laatia dokumentoinnin omasta näkökannastaan edullisimmaksi. Ja, jos dokumentointi on laadittu hyvin ja siirtohinnoittelu on riittävästi perusteltu, niin yrityksen oikeusturva on todennäköisesti hyvä veroviranomaisen siirtohinnoitteluoikaisua vastaan. Siirtohinnoitteludokumentointi suojaa yritystä vastaoikaisuilta, sillä näyttövelvollisuus näyttää siirtyvän veroviranomaiselle tilanteissa, joissa dokumentoinnissa on siirtohinnoittelu perusteltu hyvin.

Pauli K. Mattilan mukaan näyttökysymyksen arvioinnissa voitaisiin lähteä siitä, että sovittua hintaa pidetään markkinaehtoisena. Verovelvollisen ei siis lähtökohtaisesti tarvitsisi näyttää, että sovittu hinta on markkinaehtoinen, vaan markkinaehto-olettama voidaan purkaa, jos veroviranomaiset voivat osoittaa konkreettisesti, että olettan on uskottavuus on kyseenalainen. Vasta tämän jälkeen verovelvollisen olisi esitettävä vastanäyttö, joka tukee markkinaehto-olettamaa.³

6.2 Liiketoiminnallinen hyöty dokumentoinnista

Siirtohinnoittelun dokumentointiprosessista on muutakin hyötyä yritykselle kuin siirtohinnoitteluoikaisulta ja veronkorotukselta välttyminen. Se toimii pohjana liiketoimintojen rationalisoinnille ja mahdolliselle uudelleenjärjestelylle. Se auttaa yritystä hahmottamaan kokonaiskuvan paremmin ja auttaa suunnittelemaan

² Laaksonen 22.4.2008.

³ Mattila 2006, s. 5.

miten asiat voisi tehdä järkevämmiin. Koska dokumentoinnissa vaaditaan kuvattavaksi tavaravirtojen lisäksi kaikki muutkin sisäiset liiketoimet kuten rojalit, palvelut ja rahoitus, voidaan samalla pohtia ovatko niihin liittyvät asiat kunnossa vai kannattaisiko jotain muuttaa. Dokumentointiprosessin aikana käydään läpi myös sopimukset, jolloin yritys voi miettiä ovatko kaikki sopimukset ehdoiltaan kunnossa.⁴

Kaikista suurin hyöty yritykselle dokumentointiprosessista on liiketoimintamalleihinsa tutustumisesta. Yhtiön perustamisvaiheessa ei yrityksen välttämättä tule mietittyä mitä toimintoja ja riskejä yritykseen oikeasti halutaan. Tätä ei mahdollisesti tule tehtyä myöskään myöhemmässä vaiheessa. Dokumentointia laadittaessa tulee käytyä läpi kaikki yrityksen toiminnot, riskit ja aineeton omaisuus ja näin saadaan selville, mitä näistä on missäkin maassa. Myös liiketoimintamallin analysointi tulee tehtyä eli selvitettyä toimiiko yritys esimerkiksi täyden riskin mallilla vai agenttimallilla ja miksi yritys toimii sillä mallilla millä toimii. Esimerkiksi jos yrityksen kannalta on tarkoituksen mukaista kerätä johonkin maahan enemmän voittoja ja näyttää korkeampaa tulosta siellä, niin on järkevää toimia siellä täyden riskin jakelumallilla. Jos taas halutaan kanavoida kaikki mahdollinen tulo Suomeen, niin kannattaa karsia toiminnot ja riskit siellä olevasta yhtiöstä mahdollisimman vähäisiksi ja siirtää ne Suomessa sijaitsevaan yritykseen.⁵

Siirtohinnoitteludokumentointi sisältää hyvin toteutettuna paljon tietoa yrityksen toiminnasta, organisaatiosta, toimialasta, yleisen tason liiketoimintastrategiasta, toiminnoista, riskeistä ja omaisuudesta. Yhtenä etuna voisi olla se, että siirtohinnoitteludokumentointia voi käyttää tietopakettina yrityksestä esimerkiksi ylemmän toimihenkilön perehdyttämisen vaiheessa.⁶

Yrityksen suunnitellessa dokumentointiprojektia kannattaa sen kiinnittää myös huomiota siihen, miten projektista syntyvää tietoa voitaisiin hyödyntää liiketoi-

⁴ Leppänen 22.4.2008.

⁵ Leppänen 22.4.2008.

⁶ Leppänen 22.4.2008.

minnassa. Esimerkiksi vertailukohteita etsittäessä saadaan tietoa markkinoilla toimivista muista yhtiöistä ja niiden kannattavuudesta. Konsernin johto voi käyttää kilpailijoista kerättyä tietoa yrityksen tilanteen arvioimiseen kilpailijoihin nähden. Kun yritys analysoi markkinoita dokumentointia varten, se voi käyttää tätä tietoa myös markkinointistrategian tarkistamiseen.⁷

Tärkeä osa konsernin kokonaisvaltaista verosuunnittelua on hyvä siirtohinnoittelustrategia. Kattava siirtohinnoittelujärjestelmä edistää konsernin toiminnallisten ja strategisten tavoitteiden tehokasta toteutumista ja seuranta. Siirtohinnoittelustrategia on tehokas johdon työkalu, joka osaltaan auttaa yritystä varmistamaan liiketaloudelliselta kannalta oikeudenmukaisen voitonjaon konserniyhtiöiden välillä.⁸

6.3 Kustannukset ja salassapito

Siirtohinnoitteludokumentoinnin laatimisesta aiheutuvat kustannukset ovat dokumentoinnin laatimisvelvollisuuden haittapuoli. Dokumentoinnin laatiminen ensimmäistä kertaa on kallista, mutta jos yrityksen liiketoiminta eivätkä liiketoimet muutu paljoakaan, voi seuraavan vuoden dokumentointivelvoitteen hoitaa pienillä muutoksilla siirtohinnoitteludokumentointiin. Hannu-Tapani Leppäsen mukaan he pyrkivät tekemään yritysten dokumentoinneista sellaisia, että jos yrityksen toiminnassa ei ole tapahtunut muutoksia, voidaan seuraavana vuonna vain vaihtaa dokumentointiin liiketoimet selvittävä liite⁹.

Salassapitokysymykset saattavat olla ongelmana siirtohinnoitteludokumentoinnin laadinnassa. Siirtohinnoitteludokumentoinnissa tuodaan esille yksityiskohdista tietoa yrityksestä ja sen toiminnasta muun muassa liiketoimintastrategioista. Sami Laaksonen ei kuitenkaan kokenut, että yritykset olisivat olleet kovinkaan huolissaan salassapitoasioista. VH:n dokumentointiohjetta tehtäessä tuo-

⁷ Karjalainen 2002, s. 27–30.

⁸ Heikkinen 1999, s. 430–431.

⁹ Leppänen 22.4.2008.

tiin esille huoli yritysstrategioiden esille tuomisesta, koska yritysstrategia voi olla vain ylimmän johdon tietoa, eikä sitä välttämättä haluta dokumentointia tekevien tietoon. Siirtohinnoitteludokumentoinnissa ei kuitenkaan tuoda esille välttämättä kovinkaan yksilöityä tietoa strategioista, vaan dokumentoinnissa kuvataan aika yleisellä tasolla liiketoimintastrategioita, esimerkiksi toimitaanko itsenäisenä sopimusvalmistajana tai ollaanko tultu verovuoden aikana markkinoille.¹⁰ Myöskään Hannu-Tapani Leppäsen mukaan yritykset eivät ole olleet huolissaan sallassapidosta. EU:n käytännesääntöjen mukaan jäsenvaltioiden on varmistettava, että asiakirjoissa olevia luottamuksellisia tietoja ei julkisteta¹¹. Sallassapito ei kuitenkaan ole ongelma Suomessa, koska veroviranomaisilla ja dokumentaatioita tekevillä konsulttiyrityksillä on tiukat sallassapitosäännökset.

6.4 Asiantuntemuksen tarve

Siirtohinnoitteluasiat ovat monimutkaisia ja vaativat monen asian hallintaa sekä myös liiketoiminnan tuntemusta. Verohallinnon on siirtohinnoittelun dokumentointivaatimusten myötä tarvinnut kohdistaa resurssejaan siirtohinnoitteluasioiden osaamisen kehittämiseen ja konsulttifirmat tarjoavat yrityksille entistä enemmän asiantuntemustaan ja palvelujaan siirtohinnoitteluasioissa. Yksittäisen yrityksen voi olla käytännössä hankala ilman apua laatia riittävä siirtohinnoitteludokumentointi.

Sami Laaksosen mukaan verohallinto on valmistautunut siirtohinnoitteluasioihin koulutuksilla ja käytännön kokemuksien myötä. Jo 1990-luvun puolelta on kehitetty osaamista, jotta saataisiin riittävästi siirtohinnoittelun asiantuntijoita. Siirtohinnoitteluasioissa on paljon pieniä yksityiskohtaisia asioita, jotka on tiedettävä ja asioiden käsittelyyn tarvitsee kehittyä rutiinia. Siirtohinnoitteluasiat eivät ole kuitenkaan ainoa asia, mitä on tutkittavana, joten niihin ei voida kohtuuttomasti sitoa resursseja.¹² Siirtohinnoitteluasian käsittelee pääsääntöisesti sama henki-

¹⁰ Laaksosen 22.4.2008.

¹¹ EU:n käytännesäännöt 2006, s. 2.

¹² Laaksosen 22.4.2008.

lö, joka käsittelee muutkin yrityksen verotarkastukseen liittyvät asiat. Hannu-Tapani Leppäsen mukaan siirtohinnoittelukysymykset ovat vielä paikallisissa verotoimistoissa uusia asioita ja näin ollen veroviranomaiset lähettävät välillä selvityspyyntöjä, joissa ei pyydetä selvitettävän olennaista asiaa. Tämän kirjeenvaihdon myötä yrityksille tulee ylimääräisiä kustannuksia.¹³

Siirtohinnoitteluasiat eivät ole olleet verohallinnossa ennen viime kevättä kovinkaan paljoa esille. Niitä ei ole koettu aiemmin tärkeäksi, eikä niihin ole päästy myöskään oikein käsiksi.¹⁴ Nyt siirtohinnoitteluasiat ovat nousseet myös verohallinnossa yhdeksi olennaiseksi asiaksi. Valtiovarainvaliokunnan mietinnössä todetaan, että käytännön kannalta on tärkeää, että verohallinnolla on valvontaa varten riittävät ja asiantuntevat voimavarat¹⁵. Voisi olla molempien osapuolien etu, jos asiantuntemuksen lisäämiseksi siirtohinnoitteluasioiden käsittelyä keskittäisiin esimerkiksi Konserniverokeskukseen. Sami Laaksosen mukaan viime vuonna perustettiin Verohallituksen työryhmä, joka pohti siirtohinnoitteluasioiden keskittämistä. Maaliskuussa 2008 Verohallituksen pääjohtaja asetti siirtohinnoittelun asiantuntijaverkoston. Siihen tulee kaksi jäsentä jokaisesta verovirastosta ja Verohallituksen henkilöitä. Sen tehtävänä on seurata siirtohinnoittelun tilannetta ja kerätä tilastotietoa sekä ehkä keskustella joistain tapauksista. Se ei ole kuitenkaan mikään päätöksiä tekevä elin, vaan jokaisella verovirastolla on edelleen ratkaisovalta omissa asioissaan.¹⁶

Konsulttiyritykset ovat jo ennen Suomen siirtohinnoitteludokumentointisäännöksiä laatineet dokumentointeja. Voi olla niin, että yrityksillä on konsulttifirmojen asiantuntemuksen myötä parempi asema kuin veroviranomaisilla siirtohinnoitteluasioiden käsittelyssä ainakin muutaman seuraavan vuoden ajan.

Yrityksen kannattaa käyttää asiantuntijan apua ainakin, kun yritys ensimmäisen kerran laatii dokumentoinnin. Liiketoimintamuutosten yhteydessä yritysten kan-

¹³ Leppänen 22.4.2008.

¹⁴ Laaksonen 22.4.2008.

¹⁵ Ks. VaVM 22/2006 vp.

¹⁶ Laaksonen 22.4.2008; Ks. myös Laaksonen & Anttila 2007, s. 41–42.

nattaa myös turvautua muutenkin asiantuntijan apuun. Liiketoimintamuutoksissa muuttuu konsernin toiminnot ja riskit ja usein siirtyy aineetonta omaisuutta. Liiketoimintamallin muutokseen liittyy myös monia muita verokysymyksiä.¹⁷

6.5 Siirtohinnoitteluasioden nouseminen tutkittavaksi.

Siirtohinnoitteludokumentoinnista ei ole vielä kokemuksia, mutta siihen kuinka hinnoittelun virheellisyys on aiemmin tullut esille, kun siirtohinnoitteluasioita on lähinnä tutkittu verotarkastusten yhteydessä, on Sami Laaksosen mukaan ollut useita eri tapoja. Tutkittavia asioita on ollut muun muassa, jos yrityksellä on ollut joku yksi iso liiketoiminto, esimerkiksi osakekauppa. Myös kirjanpidosta helposti esille tulevat asiat kuten management fee -veloitukset ovat olleet jo 1990-luvulla tutkinnan kohteena. Tilanteet, joissa suomalainen yhtiö on tappiollinen tai tuottaa vain pientä tulosta, voi herättää veroviranomaisen mielenkiinnon. Tällöin voidaan tutkia onko tähän liiketaloudellista perustetta.¹⁸ Markkinaehtoisessa tilanteessa saattaa esiintyä toiminnan käynnistämisestä johtuvia tappioita tai heikon markkinatilanteen vuoksi voi voittoa tuottamaton tilanne jatkua suhteellisen pitkään veroviranomaisten puuttumatta asiaan, mutta pysyväisluonteiset tappiot antavat helposti viranomaisille aiheen tutkia, selittyvätkö tappiot yritysyöryhmän kokonaisintressiä palvelevista voitonsiirroista. Veroviranomaisen kiinnostus käytettyä siirtohinnoittelua kohtaan voi herätä muun muassa, jos sisäisessä hinnoittelussa tapahtuu tilapäinen muutos tai että tilinpäätösjärjestelyyn viittaavissa oloissa ryhdytään laskutukseen.¹⁹ Veroviranomaista kiinnostava tilanne voi olla myös sellainen, että ulkomainen tytäryhtiö tekee todella hyvää ja huomattavasti parempaa tulosta kuin suomalainen yhtiö. Niin kuin tilanne, jossa tytäryhtiö on vain palveluntarjoaja ja tekee silti hyvää tulosta, voi olla myös tutkinnan arvoinen asia. Yrityksen näyttäessä poikkeuksellisen suurta voittoa edullisen verokohtelun maassa²⁰, voi veroviranomaisen mielenkiinto herätä²¹. Sami

¹⁷ Leppänen 22.4.2008. Ks. lisää liiketoimintamallin muutoksesta Laaksonen 2006.

¹⁸ Laaksonen 22.4.2008.

¹⁹ Tikka ym. 2008: 27. SIIRTOHINNOITTELU > Markkinaehdoista poikkeaminen > Yleistä.

²⁰ Ks. KHO 1986/3441.

²¹ Tikka ym. 2008: 27. SIIRTOHINNOITTELU > Markkinaehdoista poikkeaminen > Yleistä.

Laaksosen mukaan verohallinnossa pystytään hahmottamaan siirtohinnoitteluasioita ilman dokumentointiakin, mutta siitä on kuitenkin suuri apu.²²

Tällä hetkellä verohallinnolla on hyvin vähän tietoa käytettävissä yritysten siirtohinnoittelusta. Veroilmoituslomakkeella on tällä hetkellä vain ilmoitettava rasti ruutuun –menetelmällä, onko yrityksellä ollut etuyhteystoimia ja onko yhtiöllä ollut velvollisuus laatia siirtohinnoitteludokumentointi. Tältä pohjalta ei Sami Laaksosen mukaan voida tehdä mitään valikointeja ja suunnitteilla onkin lomake, jossa veroilmoituksen yhteydessä jo kysyttäisiin siirtohinnoitteluasioita.²³

Vaikka siirtohinnoitteluasiat tulevatkin pääsääntöisesti käsiteltäviksi verotarkastuksen yhteydessä, ei niitä aiota aina ottaa esille. Veroviranomaisen on sen suhteen tehtävä valikointia, koska resurssit eivät riitä siirtohinnoittelun tutkimiseen kaikkien yritysten kohdalla. Siirtohinnoitteluun liittyvien ennakkotietojen antamisen yhteydessä perehdytään tietenkin siirtohinnoitteluasioihin kunnolla.²⁴

Siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden tarkistamiseen liittyvät kyselyt ovat lisääntyneet maissa, joissa siirtohinnoittelun ja –dokumentoinnin säännökset ovat tulleet voimaan. Näin tulee todennäköisesti tapahtumaan Suomessakin. Veroviranomaisilla tulee olemaan käytössään enemmän työkaluja siirtohinnoitteluasioiden tutkimiseen, esimerkiksi tavarakaupan ja rahoituksen markkinaehtoisuuden selvittämiseen. Siirtohinnoitteluasioiden esille tulo verotarkastuksissa on näkynyt jo viime keväästä lähtien varsinkin Konserniverokeskuksen asiakkailla.²⁵ Siirtohinnoitteludokumentointivaatimusten tultua voimaan voidaan olettaa siirtohinnoitteluasioiden tulevan entistä enemmän esille verotarkastuksissa.

²² Laaksosen 22.4.2008.

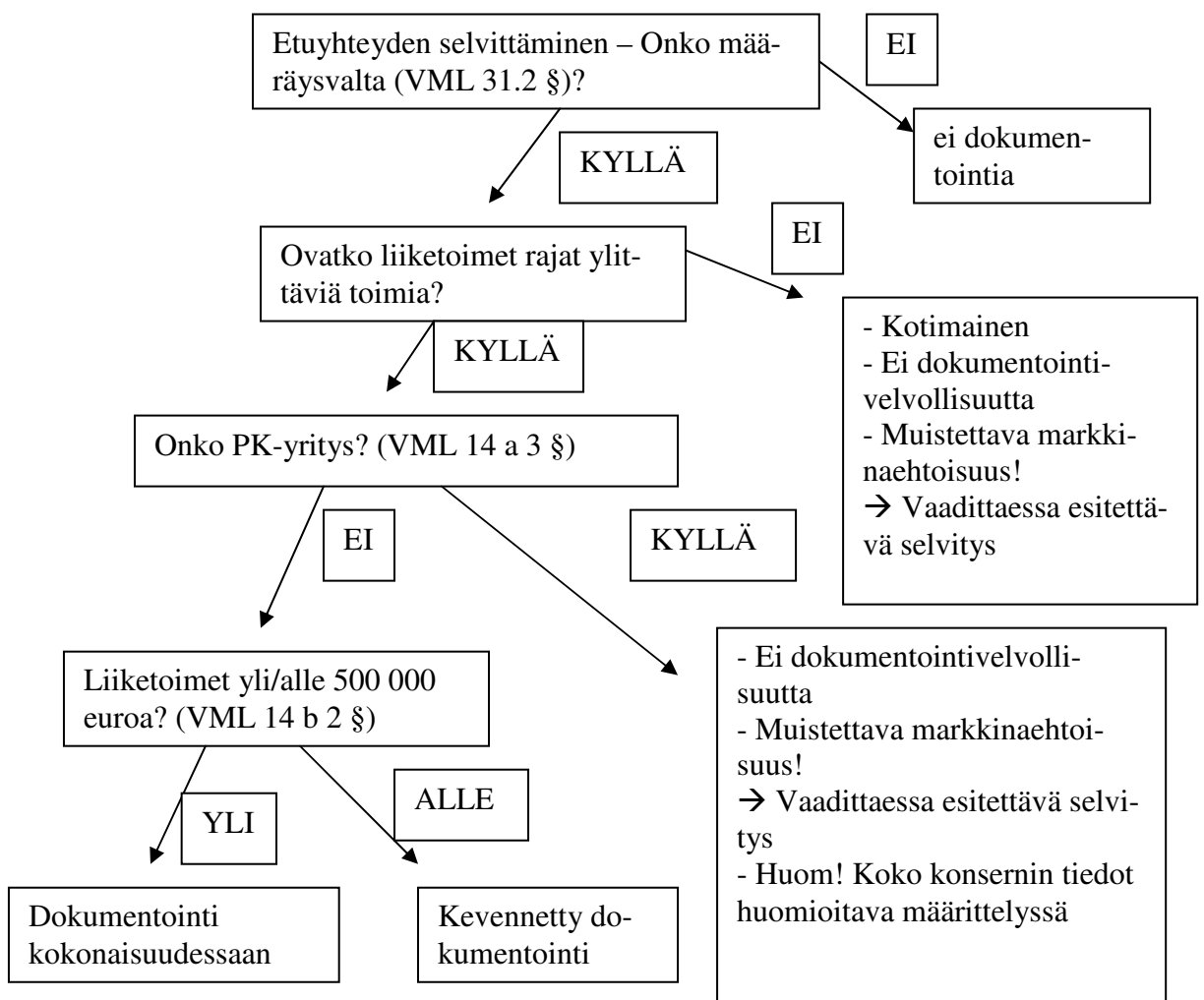
²³ Laaksosen 22.4.2008.

²⁴ Laaksosen 22.4.2008.

²⁵ Leppänen 22.4.2008.

7 KOKOAVIA PÄÄTELMIÄ

Yrityksen kannattaa ajoissa selvittää, onko se dokumentointivelvollinen etuyhteydessä tekemistään liiketoimista. Jos yrityksellä on velvollisuus laatia siirtohinnoitteludokumentointi, niin sen kannattaa ainakin varautua laatimaan dokumentointi keräämällä tarpeellista tietoa siirtohinnoittelustaan verovuoden aikana. Yritysten on syytä varautua siirtohinnoitteludokumentoinnin esittämispöytäkirjoissa ajoissa, koska sen laajuuden vuoksi dokumentoinnin laatiminen veroviranomaisten asettamassa 60 päivässä on todennäköisesti käytännössä hyvin vaikeaa. Siirtohinnoitteludokumentoinnin laatimisvelvollisuuden selvittämiseksi yrityksen on tiivistetysti selvitettävä kuvion 4. mukaiset asiat.



KUVIO 4. Yhteenveto siirtohinnoitteludokumentoinnin laatimisvelvollisuudesta

Siirtohinnoitteludokumentoinnin laatiminen voi tuntua yrityksestä työläältä, mutta kun sen ensimmäisellä kerralla laatii kunnolla, niin sitä ei todennäköisesti tarvitse paljoakaan muokata ainakaan muutamana seuraavana vuotena. Toimintoarvioinnin ja vertailuarvioinnin teko on dokumentoinnissa hankalinta, mutta jos yritykset toteuttavat ne kunnolla, on niillä hyvä suoja siirtohinnoitteluoikaisua vastaan.

Veroviranomaisille siirtohinnoitteludokumentointisäännöksistä on paljon hyötyä. Aikaisemmin veroviranomaisilla on ollut huonosti saatavilla tietoa yritysten siirtohinnoittelusta eivätkä he ole voineet siirtohinnoitteluun useinkaan puuttua. Nyt veroviranomaiset saavat uuden työkalun verotarkastusten tekemiseen ja todennäköistä onkin, että siirtohinnoitteluasiat tulevat olemaan verotarkastuksilla yksi eniten tutkittavista asioista seuraavina vuosina. Tietenkin täytyy muistaa, että siirtohinnoittelu ei ole ainut asia mihin täytyy kiinnittää huomiota eivätkä veroviranomaiset koekaan tarpeelliseksi tutkia aina yrityksen siirtohinnoittelua. Siirtohinnoitteludokumentointisäännösten myötä tulevat siirtohinnoitteluoikaisut todennäköisesti lisääntymään. Myös muiden maiden lisätessä siirtohinnoittelua ja sen dokumentointia koskevaa lainsäädäntöään tulee myös vastaoikaisun tärkeys korostumaan yritysten kannalta.

Verovelvollisen kannattaa dokumentoinnissaan panostaa olennaisiin ja määrältään suuriin etuyhteystoimiin, koska niihin tullaan todennäköisesti kiinnittämään eniten huomiota. Jos yrityksellä on velvollisuus laatia siirtohinnoitteludokumentointi, kannattaa harkita tarvitaanko sen laatimiseen ulkopuolista apua, ainakin ensimmäisellä kerralla. Siirtohinnoitteludokumentoinnin laatimista ja markkinaehtoista siirtohinnoittelua ei kannata laiminlyödä, sillä dokumentoinnin laiminlyönnistä seuraavien sanktioiden lisäksi mahdollisen siirtohinnoitteluoikaisun yhteydessä voidaan VML 32.3 §:n mukaan määrätä jopa 30 prosentin veronkorotus viivästyskorkoineen.