

TAMPEREEN YLIOPISTO

Johtamiskorkeakoulu

Jarkko Paldanius

SIIRTOHINNOITTELUN DOKUMENTOINTI SUOMESSA

Pro gradu –tutkielma

Vero-oikeus

Tampere 2012

Tampereen yliopisto

Johtamiskorkeakoulu

PALDANIUS, JARKKO: Siirtohinnoittelun dokumentointi Suomessa

Pro gradu –tutkielma, 98 sivu, XIX liitesivua, Vero-oikeus

Tammikuu 2012

Tutkielman aiheena on siirtohinnoittelun dokumentointi Suomessa. Tutkielman ensisijaisena tarkoituksena on Suomen verolainsäädäntöön sisältyvien siirtohinnoittelua ja erityisesti siirtohinnoittelun dokumentointia koskevien säännösten selvittäminen ja erilaisten soveltamistilanteiden kartoittaminen. Tästä lähtökohdasta käsin tutkielma on metodiltaan lainopillinen eli oikeusdogmaattinen. Tutkielman toisena tarkoituksena on vertailla Suomen verolainsäädäntöä suhteessa lainsäädännön taustalla oleviin ylikansallisiin säännöksiin eli lähinnä OECD:n ja EU:n ohjeisiin ja sääntöihin. Tältä osin tutkielma sisältää elementtejä vertailevasta tutkimusotteesta. Keskeisten tutkimustulosten osalta voidaan todeta ylikansallisten dokumentointisäästöjen käytännön tasolla hyvin suora ja miltei välitön vaikutus kansalliseen verotus- ja oikeuskäytäntöön. Tämä erityisesti siksi, että Suomen kansalliset säännökset ovat syntyneet kansainvälisen standardin saavuttaneiden OECD:n ohjeiden pohjalta. Huomioitavaa on myös siirtohinnoittelun dokumentointisäästöjen kansainvälinen yhdenmukaisuus. Siirtohinnoittelua koskevien säännösten pääperiaatteet ovat kansainvälisesti samat. Tämä johtaa käytännössä myös siirtohinnoittelun dokumentointia koskevien säännösten periaatetasoiseen yhdenmukaisuuteen. Käytännön tasolla kansalliset lainsäädännöt sisältävät kuitenkin eroja hyväksyttävän selvityksen kriteerien osalta, vaikka lähtökohta esimerkiksi Euroopan unionissa on, että EU:n ohjeiden mukaisen dokumentoinnin tulisi olla riittävää kaikissa jäsenvaltioissa. Siirtohinnoittelun kanssa työskentelevien toimijoiden on välttämätöntä seurata kansallisen oikeus- ja verotuskäytännön lisäksi siirtohinnoittelua ja siirtohinnoittelun dokumentointia koskevaa kansainvälistä kehitystä. Monikansallisen yritysryppään on suositeltavaa vähintäänkin yleisellä tasolla standardoida siirtohinnoittelun dokumentointi koko konsernin tasolla. Näkökulma siirtohinnoittelun dokumentointiin on perusteltua pitää globaalina eikä toimia yksinomaan kansallisista dokumentointivaatimuksista käsin. Mikäli yritys valitsee lähtökohdaksi OECD:n ja/tai EU:n siirtohinnoittelukriteerit, käytännössä kyseinen dokumentointitaso riittää pääsääntöisesti kattamaan monien maiden kansallisten lainsäädäntöjen vaatimukset.

SISÄLLYSLUETTELO

SISÄLLYSLUETTELO	III
LÄHDELUETTELO	IV
OIKEUSTAPAUKSET	XVIII
LYHENTEET	XIX
1. JOHDANTO	1
1.1. TUTKIELMAN AIHE, METODI JA TAVOITTEET	1
1.2. TUTKIELMAN LÄHTEET, RAKENNE JA RAJAUS	3
2. SIIRTOHINNOITTELU	6
2.1. SIIRTOHINNOITTELUN MÄÄRITELMÄ JA MERKITYS.....	6
2.2. MARKKINAEHTOPERIAATE.....	13
3. SIIRTOHINNOITTELUN YLIKANSALLISET OHJEET	20
3.1. OECD:N SIIRTOHINNOITTELUOHJEET	20
3.2. EU:N SIIRTOHINNOITTELUFOORUMI JA KÄYTÄNNESÄÄNNÖT	25
4. SIIRTOHINNOITTELUN DOKUMENTOINTI	36
4.1. YLEISTÄ.....	36
4.2. DOKUMENTOINTIVELVOITTEEN SOVELTAMISALA	37
4.3. DOKUMENTOINNIN SISÄLTÖ.....	47
4.3.1. Kuvaus liiketoiminnasta	51
4.3.2. Kuvaus etuyhteyssuhteista.....	53
4.3.3. Tiedot liiketoimista.....	55
4.3.4. Toimintoarviointi	57
4.3.5. Vertailuarviointi.....	67
4.3.6. Selvitys siirtohinnoittelumenetelmästä.....	74
4.4. DOKUMENTOINTIA KOSKEVAT MENETTELYSÄÄNNÖT	79
4.4.1. Dokumentoinnin esittäminen ja täydentäminen	79
4.4.2. Siirtohinnoitteluun ja dokumentointiin liittyvät seuraukset	83
4.4.2.1. Siirtohinnoitteluoikaisu	83
4.4.2.2. Veronkorotus.....	90
5. LOPUKSI	95

LÄHDELUETTELO

- Aarnio 1989 Aarnio, Aulis: Laintulkinnan teoria. Juva 1989.
- Ahonen – Etholén 2006
Ahonen, Tero – Etholén, Tommi: Suomen tulevat siirtohinnoittelun dokumentaationsäännökset. Tilintarkastus 4/2006, s. 66-74.
- Andersson 1996
Andersson, Edward: Verotusmenetelylain kommentaari. Lakimiesliiton kustannus.
- Dahlborg 2008
Dahlborg, Katarina: Tyska dokumentationskrav vid internprissättning. Skatteenytt, 2008, nr 9, s. 544 – 554.
- EV 148/2006 vp
Eduskunnan vastaus 148/2006 vp, Hallituksen esitys tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi. Osoitteessa:
http://www.eduskunta.fi/faktatmp/utatmp/akxtmp/ev_148_2006_p.shtml (viittauspäivä 14.09.2011).
- Eerola 2005
Eerola, Antti: USA:n ehdotetut säännökset konsernin sisäisten palvelumaksujen

markkinaehtoisesta hinnoittelusta. Verotus 3/2005, s. 313 – 324.

Euroopan Neuvosto 2006/C/176/01

Euroopan Neuvoston päätöslauselma 2006/C/176/01. <http://eur-lex.europa.eu/JOHtml.do?uri=OJ:C:2006:176:SOM:fi:HTML> (viittauspäivä 20.5.2010).

Euroopan Unionin tiedotus

Euroopan unionin tiedotussivut internetissä osoitteessa: http://europa.eu/abc/european_countries/eu_members/index_fi.htm ja <http://europa.eu> (viittauspäivä 20.5.2010).

Euroopan yhteisöjen komission tiedotus

Euroopan yhteisöjen komission verkkosivut osoitteessa: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax_transfer_pricing.index_en.htm (viittauspäivä 20.5.2010).

Euroopan yhteisöjen komissio: KOM(2001) 582

Euroopan yhteisöjen komissio: KOM(2001) 582 lopullinen. Kohti sisämarkkinoita, joilla ei ole veroesteitä. Strategia yhtenäistetyn yhtiöveropohjan luomiseksi yritysten EU:n laajuista toimintaa varten. Komission tiedonanto neuvostolle, Euroopan parlamentille ja

talous- ja sosiaalikomitealle. Osoitteessa:
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0582:FIN:FI:PDF> (viittauspäivä 14.9.2011).

Euroopan yhteisöjen komissio 2003

Euroopan yhteisöjen komissio: Suositus mikroyritysten sekä pienten ja keskisuurten yritysten määritelmästä (2003/361/EY). Annettu 6 päivänä toukokuuta 2003. Osoitteessa: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:124:0036:0041:fi:PDF> (viittauspäivä 14.9.2011).

Euroopan yhteisöjen komissio: KOM(2005) 543

Euroopan yhteisöjen komissio: KOM(2005) 543 lopullinen. Komission tiedonanto Neuvostolle, Euroopan parlamentille ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle. Eu:n yhteisen siirtohinnoitteluforumin tekemästä etuyhteydessä keskenään olevien EU:n yritysten siirtohinnoitteluasiakirjoihin liittyvästä työstä. Ehdotus. Menettelysäännöt etuyhteydessä keskenään olevien EU:n yritysten siirtohinnoitteluasiakirjoista. (EU TPD). Osoitteessa: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2005:0543:FIN:FI:PDF> (viittauspäivä 14.9.2011).

Euroopan yhteisöjen komissio 2006

Euroopan yhteisöjen komissio: Pk-yri-
tysten uusi määritelmä. Käyttäjän opas ja
ilmoitusmalli. Yritys- ja teollisuustoi-
minnan julkaisut. European Communities
2006.

Greiner 2008

Greiner, Claudio: Siirtohinnoittelu ja sen
dokumentointi. Kesäkuu 2008. Osoit-
teessa: [http://www.bjl-
legal.com/forum/pdf/TransferPricingF.pdf](http://www.bjl-legal.com/forum/pdf/TransferPricingF.pdf)
(viittauspäivä 20.5.2010).

Hakola 2007

Hakola, Tuula: Yritysten veromuutokset
2007. Tilisanomat 23.12.2007 osoit-
teessa:
[http://www.tilisanomat.fi/lehti/printview.
php?catid=14&artid=205](http://www.tilisanomat.fi/lehti/printview.php?catid=14&artid=205) (viittauspäivä
20.5.2010).

HE 107/2006

Hallituksen esitys Eduskunnalle tulove-
rotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi
lainsäädännöksi.

Helminen 2000

Helminen, Marjaana: Kansainvälisen
konsernin sisäiset palvelut verotuksessa.
Lakimiesliiton kustannus. Helsinki 2000.

Helminen 2002

Helminen, Marjaana: Finnish International Taxation. WSOY. Vantaa 2002.

Helminen 2005

Helminen, Marjaana: Kansainvälinen tuloverotus. WSOY. Helsinki 2005.

Helminen 2008

Helminen, Marjaana: EU-vero-oikeus – välitön oikeus. Talentum. Helsinki 2008.

Helminen 2009

Helminen, Marjaana: Kansainvälinen tuloverotus. Edita Prima Oy. Helsinki 2009.

Karjalainen – Laaksonen 2002

Karjalainen, Jukka – Laaksonen, Sami: Siirtohinnoitteludokumentaatiosta Suomessa. Verotus 3/2002, s. 315 – 323.

Karjalainen – Raunio 2007

Karjalainen, Jukka - Raunio, Merja: Siirtohinnoittelu. WSOYpro 2007.

KILA 2006

Kirjanpitolautakunta. Yleisohje toimintakertomuksen laatimisesta 12.9.2006.

Osoitteesta:

<http://ktm.elinar.fi/ktm/fin/kirjanpi.nsf/all/F656564842BC1755C22571ED0047A0>

B1 (Viittauspäivä 14.9.2011).

KOVE 2010

Konserniverokeskuksen siirtohinnoitteluinfo 10.3.2010 (54-sivuinen dokumentti, jota ei ole enää saatavissa internetistä), aikaisemmin osoitteesta: http://www.vero.fi/?path=378,561&article=10039&domain=VERO_KOVE (viittauspäivä 12.5.2011).

KOVE 2011

Konserniverokeskuksen siirtohinnoitteluinfo / asiakastilaisuus 14.4.2011, dokumentit: liiketoiminnan uudelleen järjestely, markkinaehtoinen korko, markkinaehtoinen korvaus sopimusvalmistajalle – miten location savings –ajattelu vaikuttaa korvaukseen ja siirtohinnoittelumenetelmän valinta (yhteensä 4 dokumenttia, joita ei ole enää saatavissa internetistä), aikaisemmin osoitteesta: http://www.vero.fi/?path=378,561&article=10039&domain=VERO_KOVE (viittauspäivä 12.5.2011).

KPMG 2007

Engblom – Holmström – Järvinen – Karlsson – Kellas – Lepistö – Paronen – Sandelin – Torkkel – Tunturi – Wilander – Vuoriluoto (2007): KPMG. Elinkeino-erotus 2007. Helsinki 2007.

Laaksonen 2004

Laaksonen, Sami: Tavaramerkin siirtohinnoittelusta. Verotus 4/2004, s. 423 – 432.

Laaksonen 2006

Laaksonen, Sami: Konserniverotuksen ennakkotietoja: Liiketoimintamallin muutos ja siirtohinnoittelu. Verotus 4/2006, s. 428 – 437.

Laaksonen – Anttila 2007

Laaksonen, Sami – Anttila, Tuomas (2007): Uudet siirtohinnoittelun dokumentointia koskevat säännökset. Verotus 1/2007, s. 31 – 43.

Laaksonen – Kemell 2007

Laaksonen, Sami – Kemell, Ann-Mari – Koskinen, Sami (2007): Verohallituksen muistio: Siirtohinnoittelun dokumentointi. Laadittu 19.10.2007. Osoitteessa: http://www.vero.fi/download/Siirtohinnoittelun_dokumentointi__muistio/b7c214c0-8e02-4a31-ad7e-7a2d0709245f/4030 (viittauspäivä 20.5.2010)

Mannio 2001

Mannio, Lauri: Sähköisen kaupankäynnin verotus. WSOY Lakitieto 2001.

Markham 2005

Markham, Michelle: The Transfer Pricing of Intangibles. Kluwer Law International 2005.

Mehtonen 2001

Mehtonen, Pekka: Liiketoimintasiirto tuloverotuksessa ja konsernirakenteen muokkaamisessa. Edita 2001.

Mehtonen 2009

Mehtonen, Pekka: Siirtohinnoittelu, tuloverotus ja konsernistrategiat – erityisesti strategisen suunnittelun dokumentoinnista ja reaaliargumentaatiosta. Edita Prima Oy. Helsinki 2005.

Myrsky – Linnakangas 2009

Myrsky, Matti – Linnakangas, Esko: Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus. Talentum. Keuruu 2009.

Nikula 2009

Nikula, Timo: OECD on julkaissut muutosehdotuksia siirtohinnoitteluohjeisiinsa liittyen. 15.12.2009. KPMG:n nettisivut, osoitteessa: <http://www.kpmg.fi/page.aspx?Section=4013&Item=5827> (viittauspäivä 20.5.2010).

Niskakangas 1983

Niskakangas, Heikki: Rojaltit ja palvelumaksut kansainvälisessä vero-oikeu-

dessa. Lakimiesliiton kustannus. Helsingin yliopisto 1983.

Niskakangas 1991

Niskakangas, Heikki, Kansainvälisen yrityksen tulonohjauksen uudet tuulet. Verotus 1/1991, s. 33 – 46.

OECD nettisivut

OECD:n nettisivusto:
<http://www.oecd.org> ja http://www.oecd.org/document/58/0,3343,en_2649_201185_1889402_1_1_1_1,0.html (viittauspäivä 20.5.2010).

OECD 1979

OECD: Transfer Pricing and Multinational Enterprises.

OECD 1984

OECD: Transfer Pricing and Multinational Enterprises. Three Taxation Issues.

OECD 1992

OECD: Model Tax Convention on Income and Capital, Volume I, Updated as 29 April 2000.

OECD 1995

OECD: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. 1995.

OECD 2008

OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version 17 July 2008. OECD Committee on Fiscal Affairs. ISBN 978-92-64-04818-8.

OECD 2008b

OECD: Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings: Discussion Draft for Public Comment. 19.9.2008. <http://www.oecd.org/dataoecd/59/40/41346644.pdf> (viittauspäivä 14.9.2011).

OECD 2009

OECD: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. ISBN 978-92-64-07527-6.

OECD 2010

OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version. July 2010. <http://browse.oecdbookshop.org/oecd/pdfs/browseit/2310081E.PDF> (viittauspäivä 20.5.2010).

Raunio 2008

Raunio, Merja: Konzernitukea vai markkinahintaista hinnoittelua. Verotus 1/2008, s. 47 - 59.

Raunio – Gerdt 2009

Raunio, Merja – Gerdt, Elina: Liiketoimintamallin uudelleenjärjestely siirtohin-

noittelun näkökulmasta. Verotus 3/2009, s. 261 - 272.

Ryynänen 1996

Ryynänen, Olli: Förtäckt dividend I beskattningen. Skrifter utgivna vid Svenska handelshögskolan, nr 64. Helsingfors 1996.

SKVFS 2007:01

Skatterverkets verkställighetsföreskrift 2007:01. Skatterverkets föreskrifter om documentation av prissättning mellan företag i intressegemenskap. 14.2.2007. Osoitteessa:
<http://www.skatteverket.se/download/18.76a43be412206334b89800012711/SKVFS+2007.01.pdf> (viittauspäivä 14.9.2011).

SopS 61/1999

YLEISSOPIMUS kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä (90/436/ETY).

Terra – Wattel 2008

Terra, Ben – Wattel, Peter: European Tax Law. Fifth Edition. Wolters Kluwer Law & Business 2008.

Timonen 1998

Timonen, Pekka: Johdatus lainopin metodiin ja lainopilliseen kirjoittamiseen. Osoitteessa:

<http://www.helsinki.fi/oik/tdk/tutkopas>
(viittauspäivä 1.6.2002).

Törmänen 2006a

Törmänen, Jere: Siirtohinnoittelun dokumentaatiovaatimukseen selkeyttä. Tili-sanomat 3/2006, s. 47 – 52.

Törmänen 2006b

Törmänen, Jere: Siirtohinnoittelun ja arvonlisäverotuksen yhteensovittaminen verosuunnittelussa. Verotus 3/2006, s. 299 – 310.

VaVM 22/2006

Valtiovarainvaliokunnan mietintö 22/2006 vp, Hallituksen esitys tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lain-säädännöksi.

Verohallinto 2007

Verohallinnon ohje. Dnro 1471/37/2007, 19.10.2007. Siirtohinnoittelun dokumentointi, osoitteessa: http://www.vero.fi/print.asp?article=5746&language=FIN&domain=VERO_MAIN&path=5,40,87 (viittauspäivä 20.5.2010).

Verohallinto 2010

Verohallinnon ohje. Dnro 129/37/2010, 18.2.2010. Ulkomaisen yhteisön tuloverotus Suomessa. Osoitteessa: <http://arkisto.vero.fi/?path=5,40,87&arti->

cle=8997&domain=VERO_MAIN&language=FIN&index= (viittauspäivä 14.9.2011).

Verohallinto: verotarkastus

Verohallinto. Verotarkastus Konserniverokeskuksessa.

http://vero.fi/?path=378,794&domain=VERO_KOVE&language=FIN (viittauspäivä 20.5.2010).

Verohallitus 2006

Verohallituksen julkaisu 38.06.2. Verotiedote 2/2006.

<http://arkisto.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=5096;257869> (viittauspäivä 14.9.2011).

Walden 2007

Walden, Risto: Siirtohinnoittelu kotimaisessa liiketoiminnassa. Tilisanomat 2/2007, s. 57 – 59.

Westberg 2002

Westberg, Björn: Cross-Border Taxation of E-Commerce. ISBN: 90-76078-47-5. 2002.

Wiman 1987

Wiman, Bertil: Prissättning inom internationella koncerner. Skrifter från Juridiska Fakulteten i Uppsala 13. Iustus Förlag. 1987.

Wiman 2002

Wiman, Bertil: Beskattning av företags-
grupper. Nordstedts Juridik. 2002.

OIKEUSTAPAUKSET

C-324/00. Lankhorst-Hohorst GmbH v. Finanzamt Steinfurt.

KHO 1970 II 526

KHO 1971 / 4943

KHO 1985 II 530

KHO 1985 II 531

KHO 1986 II 577

KHO 1986 II 578

KHO 1986 / 2772

KHO 1986 / 3441

KHO 1990 / 483

KHO 1993 B 504

KHO 1994 / 1847

KHO 1999 T 4219

KHO 2009:70

KHO 2010:73 (KHO 2010/3092)

LYHENTEET

Art.: Artikla

Dnro: Diaarinumero

EU: Euroopan unioni

EU JTPF: European Union Joint Transfer Pricing Forum

EU TPD: European Union Transfer Pricing Documentation. Euroopan unionin siirtohinnoitteluasiakirjat

EVL: Laki elinkeinotulon verottamisesta

EY: Euroopan yhteisö

HE: Hallituksen esitys

OECD: Organisation for Economic Co-operation and Development. Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö.

KPL: Kirjanpitolaki

KHO: Korkein hallinto-oikeus

KILA: Kirjanpitolautakunta

KKO: Korkein oikeus

Ltd: Limited

Oy: Osakeyhtiö

SKVFS: Skatteverkets verkställighetsföreskrift

VaVM: Valtiovarainvaliokunnan mietintö

VML: Laki verotusmenettelystä

vp: valtiopäivät

1. JOHDANTO

1.1. Tutkielman aihe, metodi ja tavoitteet

Tutkielman aiheena on siirtohinnoittelun dokumentointi. Siirtohinnoittelu on ollut päivänpolttava aihe viime vuosina ja aiheeseen on kiinnitetty enenevässä määrin huomiota niin kansallisesti kuin kansainvälisesti. Lukuisat valtiot ovat säätäneet siirtohinnoittelua ja siirtohinnoittelun dokumentointia koskevaa kansallista lainsäädäntöä pääsääntöisesti verotulojen turvaamistarkoituksessa. Siirtohinnoittelun merkittävyyden taustalla on yritysten koon kasvaminen, monikansallisten yritysten määrän lisääntyminen ja kyseisten monikansallisten yritysten keskinäisten liiketoimi valtava määrä. Eräiden arvioiden mukaan monikansallisten yritysten välinen sisäinen kauppa muodostaa yli puolet maailmassa käytävästä kokonaiskaupasta. Näin ollen on ilmeistä, että siirtohinnoittelun merkitys on äärimmäisen suuri niin valtioiden verotulojen, monikansallisten yritysten toiminnan kuin ylipäätään eri maiden kansantalouksien kannalta.

Suomen verolainsäädännön osalta tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskeva uudistus tuli voimaan lailla 1041/2006 (HE 107/2006), joka astui voimaan 1.1.2007. Kyseisessä uudistuksessa säädettiin uudet siirtohinnoittelun dokumentointia koskevat verotusmenettelylain (1558/1995) pykälät 14 a – 14 c sekä näihin dokumentointisäännöksiin liittyvä veronkorotussäännös VML 32 § 4 momentti. Samassa yhteydessä verotusmenettelylain 31 §:ää uudistettiin. Tämän tutkimuksen ensisijaisena kohteena ovat nämä Suomen lainsäädännön mukaiset siirtohinnoittelun dokumentointia koskevat ja siihen liittyvät verosäännökset. Siirtohinnoittelun dokumentoinnin yksinomaisena tarkoituksena

on osoittaa markkinaehtoisuus keskenään etuyhteydessä olevien yritysten hinnoittelussa.¹

Tutkielma on metodiltaan lainopillinen eli oikeusdogmaattinen.

Lainopillisen tutkimuksen on usein todettu olevan käytännöllistä tai käytännönläheistä tutkimusta, joka voidaan jakaa oikeussäännön sisällön selvittämiseen sekä systematisointiin.²

Lainopin tutkimuskohteena on voimassa oleva oikeus. Lainopillisen tutkimuksen tehtävänä on erilaisten kannanottojen taikka tulkintasuositusten esittäminen siitä, miten säännöksiä tulisi erilaisissa tyyppitilanteissa soveltaa. Ominaista lainopillisille tutkimukselle on yhteys oikeudelliseen käytäntöön sekä lainvalmistelun että oikeuskäytännön kautta.³

Tutkielman ensimmäisenä tavoitteena onkin siirtohinnoittelun dokumentointia koskevien lainsäädösten sisällön selvittäminen sekä erilaisten soveltamistilanteiden kartoittaminen. Tutkielmassa siis selvitetään siirtohinnoittelun dokumentointia koskevien lainsäädösten sisältö sekä soveltaminen.

Tutkielmassa ei ole varsinaista oikeusvertailevaa osiota eri maiden lainsäädäntöjen välillä. Tutkielmassa on kuitenkin kappale koskien ylikansallista sääntelyä, joka on olennaisilta osin vaikuttanut myös kansallisen lainsäädännön syntymiseen. Tutkielmassa on kuitenkin verrattu tätä ylikansallista sääntelyä Suomen kansalliseen verolainsäädäntöön eli eräiltä osin tutkimuksen metodina on pidettävä oikeusvertailua.

¹ Karjalainen – Raunio (2007) s. 29.

² Aarnio (1989) s. 55 ja 57.

³ Timonen (1998) kappale 1.1 ja kappale 2.1.

Tutkielman toisena tavoitteena onkin vertailla Suomen verolainsäädäntöön kuuluvia siirtohinnoittelun dokumentointia koskevien säännöksiä suhteessa ylikansallisiin säännöksiin sekä selvittää kansallisten säännösten taustalla olevan kansainvälisen yhteistyön merkitys ja vaikutus kansalliseen lainsäädäntöön.

Tutkielman tavoitteiden voidaan siis todeta olevan kahtaalla.

Tutkielman tarkoituksena on ensinnäkin selvittää, mitä siirtohinnoittelulla ja siirtohinnoittelun dokumentoinnilla tarkoitetaan ja mitä tämä tarkoittaa säännösten soveltamisen välityksellä sekä verovelvollisen että veronsaajan jokapäiväisessä työssä. Tältä osin tavoitteena on puhtaan säännösten kuvailemisen sijaan päästä säännösten sanamuotojen taakse analysoimaan ja arvioimaan säännösten sanamuodon käytännön työlle asettamia vaatimuksia ja haasteita.

Toiseksi tavoitteena on selvittää kansallisten lainsäädännösten ”sopiminen” kansainväliseen viitekehykseen, jona on pidettävä OECD:n ja EU:n antamaa ohjeistusta koskien siirtohinnoittelun dokumentointia. Koska miltei kaikkien maiden kansalliset dokumentointisäädökset, mikäli niitä on olemassa, perustuvat näihin ylikansallisiin ohjeisiin, vertailua on perusteltua tehdä nimenomaan Suomen kansallisen lainsäädännön ja ylikansallisten ohjeiden välillä eikä niinkään Suomen ja toisen valtion kansallisten verolainsäädäntöjen välillä.

1.2. Tutkielman lähteet, rakenne ja rajaus

Tutkimuksen olennaisimpina lähteinä ovat olleet ensinnäkin kotimaiset lakitekstit ja niiden lainvalmisteluasiakirjat, verottajan antamat siirtohinnoittelua ja siirtohinnoittelun dokumentointia koskeva ohjeet, OECD:n malliverosopimus ja siirtohinnoitte-

luohjeet kuin myös Euroopan unionin siirtohinnoittelua koskeva ohjeistus. Tutkielman lähdeaineistona on edellä mainittujen lisäksi käytetty kotimaisia ja ulkomaisia artikkeleita sekä kirjallisuutta.

Oikeuskäytännön osalta on todettava, että Korkeimman hallinto-oikeuden ennen vuotta 2007 siirtohinnoittelua koskevien ratkaisujen käyttäminen on kyseenalaista ensinnäkin siitä syystä, että ratkaisut ovat vanhoja ja toiseksi, siirtohinnoittelu on sekä kansallisesti että kansainvälisesti olennaisella tavalla muuttunut näiden ratkaisujen antamisen jälkeen.⁴ Tämä tulee muistaa ottaa huomioon arvioitaessa vanhemman oikeuskäytännön merkitystä. Uudemman oikeuskäytännön osalta on vastaavasti todettava, että sitä on Suomen oikeuslaitoksen antamana hyvin rajallinen määrä. Oikeustapausten merkittävyys tutkielman lähdeaineistona on tästä syystä varsin vähäinen.

Tutkielman jakautuu rakenteellisesti viiteen lukuun, joista kolme keskeisistä käsittelevät varsinaista tutkielman ydinsisältöä. Olennaisin ydin eli Suomen verolainsäädännön mukainen siirtohinnoittelun dokumentointi löytyy tutkielman neljännestä luvusta.

Ensimmäinen luku ”Johdanto” on nimensä mukaisesti johdanto aineeseen ja siinä kerrotaan tutkielman taustasta, tutkimuskohteesta, tutkimusmetodista, lähteistä ja rakenteesta.

Toisessa luvussa ”Siirtohinnoittelu” käsittelem siirtohinnoittelua yleensä, sen määritelmää ja merkittävyyttä. Luvussa käsittelem muun muassa markkinaehtoperiaatetta siirtohinnoittelun johtavana periaatteena.

⁴ Karjalainen – Raunio (2007) s. 12.

Kolmas luku ”Siirtohinnoittelun ylikansalliset ohjeet” on tarkoituksella käsitelty ennen varsinaista tutkimuksen ydintä eli kansallisia säädöksiä. Tämä ratkaisu on tehty siitä syystä, että kyseiset ylikansalliset ohjeet ovat olennaisilta osin vaikuttaneet myös Suomen verolainsäädännön siirtohinnoittelun dokumentointia koskevien säädösten syntyyn. Kokonaisuus on paremmin ymmärrettävissä, kun ylikansalliset ohjeet esitetään ennen kansallisia. Tässä luvussa käsitellään ylikansallisia siirtohinnoittelua ja sen dokumentointia koskevia ohjeita ja säännöksiä. Huomio kiinnitetään OECD:n ja EU:n toimesta aikaansaatuihin menettelysäännöksiin, jotka ovat kansainvälisesti katsoen merkittävimmät ja nimenomaan tässä järjestyksessä. Kyseisessä luvussa myös verrataan Suomen verolainsäädäntöä kyseisiin ohjeisiin havainnollisuuden vuoksi, siitakin huolimatta, että kansalliset säännökset esitellään vasta neljännessä luvussa.

Neljäs luku ”Siirtohinnoittelun dokumentointi” sisältää varsinaisen tutkielman ytimen. Neljännessä luvussa syvennetään kansallisiin siirtohinnoittelun dokumentointisäännöksiin, säännösten sanamuotoihin sekä soveltamisedellytyksiin. Luvussa käsitellään muun muassa dokumentoinnin sisällöllisiä vaatimuksia ja dokumentointiin liittyviä menettelyllisiä seikkoja sekä seuraamuksia mahdollisista laiminlyönneistä.

Viides ja viimeinen luku ”Lopuksi” tarjoaa yhteenvedon tutkielmassa käsitellyistä aiheista tutkimustuloksineen.

Rajausten osalta on erityisesti todettava jo aikaisemmin mainittu raja osaksi oikeusvertailevan tutkimuksen osalta. Lisäksi muun muassa siirtohinnoittelumenetelmien määrittäminen ja kuvaaminen on jätetty työstä pois ensinnäkin koska tutkielman ensisijainen kohde on muualla ja toiseksi tutkielman laajuus ei mahdollista siirtohinnoittelumenetelmien riittävän laaja-alaista esittämistä tässä yhteydessä.

2. SIIRTOHINNOITTELU

2.1. Siirtohinnoittelun määritelmä ja merkitys

Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan toisiinsa etuyhteydessä olevien osapuolten suorittaman liiketoimen hinnoittelua.⁵

Siirtohinnoittelun merkitys on tuloverotuksessa, koska liiketoimessa käytetty hinta vaikuttaa molempien osapuolten verotettavan tulon tai tappion määrään. Kun liiketoimen osapuolina ovat toisistaan riippumattomat osapuolet, liiketoimien hinnoittelun ja ehtojen määräytymisen määrittävät markkinavoimat ja tällöin verotettava tulo kohdentuu oikealle verovelvolliselle. Sen sijaan, kun liiketoimi tehdään läheisten osapuolten välillä niin sanotussa etuyhteyssuhteessa, markkinavoimilla ei ole vastaavaa vaikutusta, vaan hinnoittelu ja ehdot perustuvat osapuolten väliseen sopimukseen. Tällöin saavutettu lopputulos voi poiketa taloudellisesti perustellusta lopputuloksesta. Siirtohinnoittelu voi näin ollen poiketa etuyhteyssuhteessa siitä, mitä hinnoittelu olisi riippumattoman osapuolen kanssa. Tuloverotuksen osalta keskeistä on konsernien sisäisen, kansainvälisen tavara- ja palvelukaupan siirtohinnoittelu. Kyseisellä hinnoittelulla on suora merkitys siihen, mihin valtioon tulo kertyy ja vastaavasti missä valtiossa kyseistä tuloa voidaan verottaa.⁶

⁵ HE 107/2006, yleisperustelut, johdanto, s. 2 ja Myrsky – Linnakangas (2009), s. 269.

Karjalainen ja Raunio ovat katsoneet, että siirtohinnoittelu – termin käytöllä voidaan viitata useaan eri määritelmään, kuitenkin heidän teoksessaan siirtohinnoittelulla tarkoitetaan ”toisilleen läheisten yritysten välisten transaktioiden hinnoittelua verotuksen näkökulmasta”. Karjalainen – Raunio (2007) s. 14.

⁶ HE 107/2006, yleisperustelut, johdanto, s. 2. Ks. myös Helminen (2009), s. 211 – 212 ja Myrsky – Linnakangas (2009), s. 269 ss. Viime kädessä siirtohinnoittelussa onkin kysymys verotulojen jakamisesta kahden tai useamman valtion välillä. Karjalainen – Raunio (2007) s. 17.

Siirtohinnoittelun painoarvo maailman kaupassa on erittäin huomattava. Toisistaan riippuvaisten yritysten välisten liiketoimien osuus on OECD:n arvioiden mukaan jopa yli 60 % maailmankaupasta. Kansainvälisten yritysryhmien välinen sisäinen kaupankäynti olisi näin ollut yli puolet kaikesta maailmassa käytävästä kaupasta. Siirtohinnoittelun kansainvälinen painoarvo on kasvanut entisestään viime aikoina. Merkinä tästä on lukuisten valtioiden⁷ säätämät uudet siirtohinnoittelua ja siirtohinnoittelun dokumentointia koskevat säännökset. Tämän lisäksi valtioiden panostus kyseiseen aiheeseen näkyy korostuneena kansainvälisenä yhteistyönä ja voimavarojen kohdentamisena siirtohinnoittelun valvomiseen.⁸

Siirtohinnoittelua on viime vuosina pidetty eräänä tärkeimmistä, jollei tärkeimpänä monikansallisia yrityksiä askarruttavana verosiana. Merkittävyuden ohella siirtohinnoittelua on pidetty erityisen haasteellisena prosessina kansainvälisten yritysten veroasioista vastaajille henkilöille esitettyjen kyselytutkimusten perusteella. Eräänä syynä tähän voidaan pitää sitä, että viime aikoina useissa maissa kansalliseen verolainsäädäntöön on otettu määräyksiä siirtohinnoittelun dokumentoinnista. Tämä on osaltaan johtanut siihen, että siirtohinnoittelukysymykset koskevat yhä suurempaa määrää yrityksiä.⁹

Eräs syy lainsäädännön lisäämiselle on ollut se, että kansalliset lainsäätäjät haluavat varmistua siitä, että veroviranomaisilla on

⁷ HE 107/2006 laatimisen aikoihin Euroopan unionin jäsenvaltioista ainakin Alankomaat, Espanja, Iso-Britannia, Portugali, Ranska, Saksa, Tanska, Tšekki ja Unkari olivat uudistaneet tai uudistamassa siirtohinnoittelua koskevaa lainsäädäntöään. HE 107/2006, s. 5.

⁸ HE 107/2006, s. 5.

⁹ Karjalainen – Raunio (2007) s. 11. Ks. myös Terra – Wattel (2008) s. 563 ss. Terran ja Wattelin mukaan 60 % monikansallisten yritysten veroasioista vastaavista johtajista piti siirtohinnoittelua suurimpana yksittäisenä päänsärkynä veroasioiden saralla.

käytettävissään riittävät keinot muodostaa tarpeellinen käsitys kyseessä olevan yhtiön siirtohinnoittelusta.¹⁰

Siirtohinnoittelussa on kysymys kahden eri valtion verotusvallan ja verotulojen jakamisesta. Näiden seikkojen määrittämisessä valtioiden välisillä, kansainvälisen kahdenkertaisen verotuksen poistamiseksi laadituilla verosopimuksilla on olennainen merkitys. Valtioiden väliset verosopimukset ovat kansainvälisen oikeuden periaatteiden mukaisesti sitovia sopimuksia, joiden määräykset ohittavat säännöshierarkiassa kansallisen lainsäädännön määräykset.¹¹

Valtioiden väliset verosopimukset perustuvat siirtohinnoittelun osalta hyvin yleisesti OECD:n malliverosopimukseen. Tilanne on sama myös Suomen solmimien verosopimusten ollessa kyseessä. Siirtohinnoittelun osalta olennaista on markkinaehtoperiaatteen määrittäminen etuyhteistoimissa, joka ilmenee OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklasta, joka identtinen YK:n malliverosopimuksen 9 artiklan kanssa.¹²

Kyseistä 9 artiklaa on tavanomaisesti tulkittu siten, ettei se estä kansallista lainsäätäjää säätämästä malliverosopimusta tarkempaa tiedonantovelvollisuutta kansallisessa lainsäädännössä. Tämä tulkinta koskee erityisesti siirtohinnoittelun dokumentointivaatimuksia. Tämän ohella verosopimuksen mukaisena on pidetty todistustaakan asettamista verovelvolliselle siirtohinnoittelun osalta.¹³

Globalisaatio on omiaan monimutkaistamaan verotuskysymyksiä sekä verohallintojen mahdollisuuksia seurata verovelvollisia koskevia kauppaa- ja tulovirtoja. Globalisaatio lisää ulkomailla

¹⁰ Karjalainen – Raunio (2007) s. 179.

¹¹ Karjalainen – Raunio (2007) s. 17.

¹² Karjalainen – Raunio (2007) s. 18.

¹³ Karjalainen – Raunio (2007) s. 20.

ansaittujen tulojen määrää ja tulon moninaisuutta samalla heikentäen verohallintojen mahdollisuutta varmistua verovelvollisten siirtohinnoittelun oikeellisuudesta. Käytettävissä olevien rajallisten resurssien vuoksi verohallintojen on maksimoitava hallinnollinen tehokkuutensa. Vastaavasti yrityksiin kohdistetaan yhä enemmän vaatimuksia koskien asiakirjojen toimittamista ja niille langetetaan kasvavassa määrin seuraamuksia asiakirjojen toimittamatta jättämisestä ja markkinaehtoperiaatteen noudattamatta jättämisen perusteella.¹⁴

Suomen veroviranomaiset ovat selvittäneet siirtohinnoittelutapauksia pääasiassa verotarkastuksin, eräitä tapauksia on kuitenkin tullut ilmi myös säännönmukaisessa verotuksessa. Siirtohinnoittelusta johtuvia verotettavaan tuloon tehtyjä lisäyksiä oli vuosina 2001 – 2004 tehty yhteensä yli 300 miljoonan euron edestä. Ennen nykyistä lainsäädäntöä asioiden tutkiminen on ollut aikaa vievää ja voimavaroja sitovaa. Suurin ongelma verottajan kannalta ennen uuden lainsäädännön säätämistä oli se, että verovelvollisilla ei ole ollut esittää valmista selvitystä siirtohinnoittelunsa markkinaehtoisuudesta. Tämä on tarkoittanut laajojen selvitysten pyytämistä ja laatimista verotuksen suorittamis- tai tarkastusvaiheessa.¹⁵

Yhteisöveron tuotto on ollut vuonna 2004 yli viisi miljardia euroa. Suurin vaikutus kyseiseen verokertymään oli nimenomaan rajanylittävien liiketoimien hinnoittelulla. Tullihallituksen tilastojen mukaan tavarakaupan osalta viennin ja tuonnin yhteismäärä oli miltei 90 miljardia euroa. Suurten yritysten osuudet näistä summista olivat viennin osalta yli 60 % ja tuonnin osalta

¹⁴ KOM(2005) 543 lopullinen, s. 4.

Euroopan siirtohinnoitteluforumissa todettiin, että asiakirjavaatimuksissa sovellettavan EU:n yhteisen lähestymistavan katsottiin hyödyntävän sekä veronmaksajia, koska vaatimuksenmukaisuuden noudattamisesta syntyvät kulut kuin myös asiakirjavaatimusten noudattamatta jättämisestä aiheutuvat seuraamukset vähenevät ja vastaavasti verohallintoja, koska avoimuus- ja johdonmukaisuus paranevat. KOM(2005) 543 lopullinen, s. 5.

¹⁵ HE 107/2006, s. 5.

yli 80 %. Palvelujen vienti ja tuonti olivat tilastokeskuksen arvioiden mukaan miltei 9 miljardia euroa. Ottaen huomioon palveluiden ja tavaroiden kaupan volyymin ja verraten sitä yhteisöveron kokonaiskertymään, käy hyvin selväksi, että siirtohinnoittelun sääteleminen ja valvominen on äärimmäisen tärkeää veronsaajan kannalta.¹⁶

Siirtohinnoittelun merkitys on Suomessa kasvanut yritysten kansainvälistymisen ja Euroopan unionin laajenemisen myötä. Myös kansalliset muutokset lainsäädännössä kuten yritysverouudistus ja erityisesti yhtiöveron hyvitysjärjestelmän kumoaminen korostavat siirtohinnoittelun merkitystä. Yhtiöveron hyvitysjärjestelmän vähimmäisveron vaatimus tarkoitti sitä, että suomalaisen emoyhtiön oli edullista näyttää voitollisia tuloksia Suomessa. Tulevaisuudessa tällaista painetta ei ainakaan verotuksen osalta ole täydennysveron maksuvelvoitteen poistumisen vuoksi. Monikansalliset yritykset pyrkivät alentamaan kansainvälistä kokonaisverorasitustaan liiketoimintamallien ja organisaatorakenteiden muutoksilla sekä sijoittamalla toimintojaan alhaisempien verokantojen maihin. Näiden lisäksi EVL 16 §:n 7 kohdan mukainen konsernituen kieltäminen entisestään korostaa siirtohinnoittelun merkitystä.¹⁷

Vuoden 2004 verouudistuksessa EVL:iin otettiin säännös (EVL 16 § 7 kohta) konsernituen vähennyskelpottomuudesta. Tätä ennen verokohtelun osalta¹⁸ merkitystä ei ollut tuolloin laajasti vä-

¹⁶ HE 107/2006, s. 14.

¹⁷ HE 107/2006, s. 12. EVL 16.7 §:n mukaan tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneita menoja eivät ole: yhteisön sellaiselta osakeyhtiöltä, josta verovelvollinen tai konserniyhtiöt omistavat yksin tai yhdessä vähintään kymmenen prosenttia osakepääomasta, olevien muiden saamisten kuin myyntisaamisten menetyksen ja arvonalenemiset, tällaiselle yhtiölle annettu konsernituki sekä muut vastaavat osakeyhtiön taloudellisen aseman parantamiseksi ilman vastasuoritusta suoritetut menot.

¹⁸ Ks. konsernituen vähennyskelpoisuudesta KHO 1985 II 530 ja KHO 1985 II 531.

Verotuskäytäntö oli kuitenkin oikeuskäytäntöä vakiintuneempaa, jonka mukaan konsernituen vähennyskelpoisuus oli varsin yleistä, ja vähennyskelpoi-

hennyskelpoisen konsernituen ja vähennyskelpoisen siirtohintaoikaisun tai muun markkinahintaperusteisen suorituksen välillä. Vuoden 2004 uudistuksen jälkeen kyseisellä erottelulla on olennainen merkitys erityisesti konsernin emoyrityksen verotuksen kannalta.¹⁹

EVL 16 § 7 kohdan erityissäännös koskee tilanteita, joissa emoyhtiön tytäryhtiölle maksama suoritus on jossain määrin hyödyttänyt emoyhtiön tulonmuodostusta, jollainen suoritus tavanomaisesti luettaisiin EVL 7 §:n mukaiseksi emoyhtiön verotettavan tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuvaksi kuluksi. Kuitenkin konserniyhtiöiden välisessä suhteessa EVL 16 § 7 kohdan säännös edellyttää tytäryhtiöltä vastasuorituksen tekemistä, jotta emoyhtiön suorittama meno olisi vähennyskelpoinen.²⁰

Vastasuorituksen määrittäminen on eräissä tilanteissa varsin ongelmallinen, ensisijaisesti siitä syystä, että konserniyhtiöt vaihtavat suorituksia, joita toisistaan riippumattomat yritykset eivät tekisi. Konsernituki ei ole enää verotuksessa hyväksytty oikaisuerä, mikä sääntö heijastuu siirtohinnoittelun yhteydessä tehtäviin oikaisuihin. Maksettu ylihintaa tai vastasuoritusta tehty suoritus voidaan katsoa elinkeinoverotuksessa konsernitueksi, jolloin se ei olisi vähennyskelpoinen kulu yhtiön verotuksessa. Konsernitukea on muun muassa tuotteiden tai palveluiden poikkeava hinnoittelu konserniyhtiöiden välillä, lainan anteeksi antaminen tai konserniyritykselle annettu markkinointituki.²¹

suuden kriteerit varsin vakiintuneita, toisin kuin oikeuskäytännöstä voitaisiin olettaa. Raunio (2008) s. 47.

¹⁹ Raunio (2008) s. 47 – 48.

²⁰ Raunio (2008) s. 48.

²¹ Törmänen (2006a) s. 52

Lakia valmisteltaessa valtiovarainvaliokunta mietinnössään koskien hallituksen esitystä on korostanut siirtohinnoittelua koskevan lainsäädännön tarvetta sekä puoltanut lakiehdotuksen hyväksymistä muuttumattomana. Valtiovarainvaliokunta on pitänyt hallituksen esitystä seikkaperäisenä ja hyvin perusteltuna. Uutta lainsäädäntöä on pidetty tarpeellisenä ennen kaikkea Suomen yhteisöverotulojen turvaamiseksi entisestään kansainvälistyvissä toimintaympäristössä. Siirtohinnoittelun on korostettu olevan yleisesti yhtenä kansainvälisen verotuksen tärkeimmistä kysymyksistä koko maailmassa sen vuoksi, että konsernien sisäisellä hinnoittelulla voidaan määrittää se, mihin maahan yrityksen voitot kotiutetaan. Valtiovarainvaliokunta on ilmaissut huolensa siitä, että ilman lainsäädäntöä Suomi saattaisi jäädä jälkijunaan muiden maiden kehityksestä, varsinkin kuin mietinnön antohetkellä myös Ruotsi oli valmistelemassa omia siirtohinnoittelusääntönsä verolainsäädäntönsä.²²

Valiokunta on edelleen pitänyt lakiesityksen perusrajoituksia onnistuneina, verotulojen turvaamistarkoituksella ei esimerkiksi vaadi sitä, että dokumentointivelvollisuus koskisi kansallisten yritysten välisiä toimia. Ehdotuksen on todettu tältä osin olevan Tanskan ja Ison-Britannian säätelyä lievempää.²³

²² VaVM 22/2006 vp, s. 2.

Valtiovarainvaliokunnan mietinnössä on lisäksi korostettu tarvetta kehittää verohallinnon asiantuntemusta siirtohinnoittelukysymyksissä. Mietinnössä asetettiin verohallinnolle selkeät vaatimukset ja samalla korostettiin siirtohinnoittelun merkitystä kansantaloudelle seuraavalla tavalla: ”Uudet säännökset ovat merkittäviä niin Suomen kansantaloudelle kuin sääntelyn piiriin joutuville yrityksille. Valiokunta pitää sen vuoksi ensiarvoisen tärkeänä sitä, että lain soveltamisessa löydetään yhteneväiset ja helposti ennakoitavat menettelytavat. Hallituksen esitys ja valiokunnan edellä esiin tuomat joustavaa tulkintaa koskevat näkökannat antavat hyvän soveltamisohjan uusille säännöksille. Käytännön kannalta on kuitenkin tärkeää, että verohallinnolla on valvontaa varten riittävät ja asiantuntevat voimavarat”. Laaksonen – Anttila (2007) s. 41 – 42.

²³ VaVM 22/2006 vp, s. 5

2.2. Markkinaehtoperiaate

Suomen verolainsäädännössä siirtohinnoittelussa edellytetty markkinaehtoperiaate on kirjattu VML 31 §:ään. Pykälän perusteella suomalaisen yhtiön verotettavaa tuloa voidaan oikaista vain siinä tapauksessa, että markkinaehtoperiaatteesta on poikettu osapuolten välisessä hinnoittelussa.²⁴

Markkinaehtoperiaatteesta on tavallaan muodostunut kansainvälinen standardi jaettaessa tuloa eri konserniyritysten välillä. Markkinaehtoperiaatetta koskevia oikeussäännöksiä on otettu eri maiden verolainsäädäntöön ja lisäksi valtioiden välisissä verosopimuksissa on yleisesti sitouduttu markkinaehtoperiaatteen noudattamiseen.²⁵

Markkinaehtoperiaatetta on sovellettu myös liiketoimiin, joissa etuyhteydessä ovat olleet kaksi suomalaista yritystä. Kotimaisten osapuolten välisten liiketoimien markkinaehtoista hinnoittelua ei kuitenkaan ole säännelty lain tasoisesti. VML 31 §:n säännös nimittäin soveltuu ainoastaan rajat ylittäviin etuyhteysliiketoimiin. Markkinaehtoperiaate on kuitenkin löydettävissä elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968, EVL) tulon veronalaisuutta, menon vähennyskelpoisuutta, veron kiertämistä ja peiteltyä osinkoa koskevista säännöksistä.²⁶

Kansainvälinen siirtohinnoittelun peruseriaate on markkinaehtoperiaate. Sen mukaisesti etuyhteydessä toisiinsa olevien yritysten tulee keskinäisissä liiketoimissa noudattaa ehtoja, joita olisi käytetty toisistaan riippumattomien yritysten vä-

²⁴ Raunio (2008) s. 48.

Käytännössä pykälän soveltaminen on edellyttänyt sitä, että markkinaehtoisuudesta on täytynyt poiketa ilmeisellä tavalla. Tämä ilmenee tapauksista KHO 1986/3441, KHO 1986/2772 ja KHO 1990/483. Helminen (2009) s. 247.

²⁵ Raunio (2008) s. 49.

²⁶ HE 107/2006, s. 5.

lillä. Mikäli ehdot eivät vastaa tätä, oikaisu voidaan tehdä verotuksessa verotettavan tulon määrään.²⁷

Markkinaehtoperiaatteen pääajatuksena on verrata toisilleen läheisten yhtiöiden välisten liiketoimien ehtoja toisilleen vieraiden yritysten vastaavissa olosuhteissa käyttämiin liiketoimien ehtoihin.²⁸

Olennaista ovat siis vertailu riippumattomiin liiketoimiin ja liiketoimien vertailukelpoisuus. Olosuhteiden voidaan katsoa olevan vertailukelpoisia, mikäli mikään olosuhteissa oleva ero ei vaikuta materiaalisesti hinnoitteluun tai verrattavaan tunnuslukuun.²⁹

Konserniyritysten välillä on usein kuitenkin sellaisia liiketoimia, joista ei käytännössä sovittaisi riippumattomien yritysten välillä. Kysymys voi olla esimerkiksi tutkimus- ja tuotekehitystoiminnan järjestämisestä erilliseksi yhtiöksi taikka immateriaalioikeuksien myyminen kiinteään hintaan. Tällaiset toiminnot, jotka ovat tärkeitä joko strategisista syistä taikka tulonmuodostuksen kannalta, pidetään käytännössä miltei poikkeuksetta konsernin sisäisinä. Samoin konsernin myyntiyhtiön järjestäminen eroaa usein siitä, miten asia olisi järjestetty, mikäli toiminnot olisivat ulkoistettu ulkopuoliselle toimijalle. Kyseisen konserninäkökul-

²⁷ HE 107/2006, yleisperustelut, johdanto, s. 2.

Ks. lisää markkinaehtoperiaatteesta, Helminen (2009), s. 211 ss.

Helminen on maininnut peiteltyyn voitonsiirron keinoina sisäisessä tavara- ja palvelukaupassa yli- tai alihintojen käyttämisen taikka yli- tai alirojaltin tai koron perimisen. Konsernin houkutusena voi olla näyttää voittoa matalan verorasituksen maassa taikka siirtää voitto tappiollisiin yksiköihin ja täten välttyä verolta, joka muutoin tulisi maksettavaksi. Markkinaehtoperiaatteen nojalla verotusta varten konserniyhtiön menoja ja tuloja voidaan oikaista siten, että ne vastaavat tuottoja ja kuluja, jotka olisivat aiheutuneet, mikäli konserniyhtiöiden liiketoimissa olisi käytetty markkinaehtoperiaatetta. Helminen (2009) s. 211 – 212.

Konserniverotus perustuu erillisyyden periaatteelle, jonka mukaisesti konsernissa tulojen ja menojen tulee kohdistua oikeille konserniyhtiöille ja oikean suuruisina. Helminen (2000) s. 35.

²⁸ Tämä on tilanne myös muun muassa Ruotsissa. Ks. SKVFS 2007:01. 1 §.

²⁹ Raunio (2008) s. 49 ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeet (1995) 1.15.

man huomioiminen ja konserniyhtiöiden toimintojen integrointi aiheuttavat ongelmia markkinaehtoperiaatteen soveltamiselle.³⁰

Siirtohinnoittelua ja näin ollen myös markkinaehtoperiaatteen soveltamista koskevaa oikeuskäytäntöä on kertynyt ainoastaan kansainvälistä peiteltyä veronkiertoa koskevan säännöksen osalta noin 40 vuoden aikana varsin vähän. Kyseisissä tapauksissa on pääosin käsitelty näyttökysymyksiä oikeuskysymysten sijaan eli tapausten ennakkotapausarvo on hyvin rajallinen.³¹

Markkinaehtoperiaatteen ensisijainen lähdepohja löytyy OECD³²:n malliverosopimuksen 9 artiklasta.³³ Vuoden 2008 malliverosopimuksessa kyseisen artiklan sanamuoto on seuraavanlainen:

”Article 9

Associated Enterprises

1. Where

³⁰ Raunio (2008) s. 49.

Ongelmia voivat aiheuttaa esimerkiksi liiketoimintamallin uudelleenjärjestelyt siirtohinnoittelun näkökulmasta, ks. Raunio – Gerdt (2009) s. 261 – 272 sekä Laaksonen (2006) s. 428 – 437, jonka mukaan liiketoimintamallin muutokset tulevat saamaan entistä suurempaa huomiota veronsaajan puolelta niiden kasvavan määrän takia. Laaksonen (2006) s. 437.

Ongelmia usein aiheuttavat myös aineettoman omaisuuden siirtohinnoittelu, ks. tarkemmin Markham (2005) *The Transfer Pricing of Intangibles*. Vastavasti liiketoimintasiirron katsomisesta veronkierroksi, ks. Mehtonen (2001) s. 94 – 106. Siirtohinnoittelukysymyksistä verkkokaupan yhteydessä ks. Westberg (2002) *Cross-Border Taxation of E-Commerce* ja Mannio (2001) *Sähköisen kaupankäynnin verotus*. Tavaramerkin siirtohinnoittelukysymysten osalta ks. Laaksonen (2004) s. 423 – 432.

³¹ HE 107/2006, s. 5. Finlexin (www.finlex.fi) kautta on löydettävissä kaksi KHO:n tapaus, jotka koskevat kansainvälistä peiteltyä voitonsiirtoa ja kaksi tapaus, jotka koskevat voitonsiirtoa kansallisessa tilanteessa. Ks. tapaukset KHO 29.4.1994/1847 ja KHO:1993-B-504 kansainvälisten tapausten ja KHO 23.11.1971/4943 ja KHO:1970-II-526 kansallisten tapausten osalta.

³² Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö, Organisation for Economic Co-operation and Development.

³³ Kyseistä 9 artiklaa on kommentoitu OECD:n julkaisemassa raportissa: *Siirtohinnoitteluperiaatteet monikansallisia yrityksiä ja verohallintoja varten*. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Kyseisillä siirtohinnoitteluohjeilla on käytännössä kansainvälisen standardin asema. HE 107/2006, s. 2.

- a) An enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or
- b) The same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State,

and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly

- 2. Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State – and taxes accordingly – profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.”³⁴

³⁴ OECD malliverosopimus (2008) Art. 9.

Artiklan 1 kappaleen soveltuminen edellyttää sitä, että sopimusvaltion yritys osallistuu toisen sopimusvaltion yrityksen johtoon tai valvontaan tai omistaa osan sen pääomasta, suoraan tai välillisesti.

Vaihtoehtoisesti 1 kappale soveltuu, mikäli samat henkilöt, suoraan tai välillisesti, osallistuvat sekä sopimusvaltion yrityksen että toisen sopimusvaltion yrityksen johtoon tai valvontaan tai omistavat osan yritysten pääomasta. Lisäedellytyksenä luonnollisesti on, että kyseisten olosuhteiden ollessa käsillä kauppa- tai rahoitussuhteissa eri sopimusvaltioissa olevien yritysten välillä, sovitaan ehdoista tai määrätään ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mitä riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu.

Mikäli ehdot yritysten välillä poikkeavat niin sanotusta markkinaehtoperiaatteesta, joka kyseisessä kappaleessa on ilmaistu, voidaan kaikki se tulo, joka olisi ilman näitä poikkeuksellisia ehtoja kertynyt toiselle näistä yrityksistä, lukea kyseisen yrityksen tuloon ja verotus suorittaa tämän mukaisesti.³⁵

Artiklan 2 kappale koskee vastaavasti oikaisua, joka on tehtävä kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi. Oikaisun tarkoituksena on siis poistaa veron korotuksen vaikutus toisessa jäsenvaltiossa alentamalla verotusta toisessa jäsenvaltiossa. Muussa tapauksessa kansainvälisen konsernin verorasitus kasvaa 9 Artiklan 1 kohdan perusteella tehdyn veroratkaisun johdosta.

Suomi on jättänyt malliverosopimukseen varauman, jossa se varaa itselleen oikeuden 9 artiklan 2 kappaleen pois jättämiseen omista verosopimuksistaan. Näin ollen Suomella ei ole näissä verosopimuksissa velvollisuutta vastaoikaisun tekemiseen. Suomen solmimissa verosopimuksissa, joissa kyseinen 9 artiklan 2 kappaleen määräys kuitenkin on, verosopimukseen on

³⁵ HE 107/2006, yleisperustelut, nykytila, verosopimusmääräykset, s. 4.

tehty lisäys, jonka mukaan vastaoikaisu on kuitenkin tehtävä vain, mikäli Suomi pitää toisen sopimusvaltion oikaisua oikeutettuna.³⁶

Suomen lainsäädännössä markkinaehtoperiaate on ilmaistu verotusmenettelystä annetun lain lisäksi myös tonnistoverolain (476/2002) 16 §:ssä. Näiden lisäksi rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain (627/1978, lähdeverolaki) 3 §:n 2 momentissa säädetään markkinaehtoperiaatteen vastaisten ehtojen perusteella osakkaan hyväksi saaman peitellyn voitonjaon lähdeverottamisesta. Edelleen markkinaehtoperiaatteen vastaisen hinnoittelun perusteella tehtävistä vero-oikaisuista on määräyksiä Suomen solmimissa tulon ja varallisuuden kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevilla verosopimuksissa. Lopuksi määräyksiä markkinaehtoperiaatteesta on vielä Euroopan unionin jäsenvaltioiden välisessä yleissopimuksessa kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä (SopS 61/1999, arbitraatiosopimus).³⁷

Markkinaehtoperiaatteen ilmentymä on havaittavissa myös OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklasta, joka käsittelee yritysten tuottoja erityisesti koskien ulkomaisen yrityksen kiinteän toimipaikan verottamista.³⁸

³⁶ HE 107/2006, yleisperustelut, nykytila, verosopimusmääräykset, s. 4.

³⁷ HE 107/2006, yleisperustelut, nykytila, s. 3

³⁸ OECD:n malliverosopimus (2008):

Article 7.1.: The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as are attributable to that permanent establishment.

Article 7.2.: Subject to the provisions of paragraph 3, where an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment the profits which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a permanent establishment.

Lakiesityksessä on korostettu, että siirtohinnoittelusäännösten ja nimenomaan konsernien sisäisten luovutusten markkinaehtoisuuden on tarkoitettu soveltuvat myös kansallisiin toimiin. Siirtohinnoitteluoikaisua koskevan lainsäädöksen oli siis tarkoitus soveltua myös suomalaisten yhtiöiden välisiin toimiin ja tämä tarkoitus toteutuikin lopullisessa laissa.³⁹

Markkinaehtoisuuden arvioinnissa tai tarkastelussa on otettava huomioon sekä suoritteiden antajan että suoritteiden saajan näkökulma. On tarkasteltava ensinnäkin, mitä riippumaton osapuoli olisi ollut valmis suoritteesta maksamaan ja toiseksi, millaiset kustannukset jäävät suoritteiden tarjoajan kannettavaksi ja mitä riippumaton osapuoli olisi vastaavasta suoritteesta veloittanut. Markkinaehtoisuutta tarkastellaan lähtökohtaisesti transaktiokohtaisesti, vaikkakin tietyt transaktiot, kuten tavaran toimitus sekä siihen liittyvän palvelun osuus, edellyttävät transaktioiden arvostelua kokonaisuutena.⁴⁰

Art 7.3.: In determining the profits of a permanent establishment, there shall be allowed as deductions expenses which are incurred for the purposes of the permanent establishment, including executive and general administrative expenses so incurred, whether in the State in which the permanent establishment is situated or elsewhere.

³⁹ HE 107/2006, s. 13.

Tämän kannanoton taustalla oli Euroopan Yhteisöjen tuomioistuimen päätös asiassa C-324/00 Lankhorst-Hohorst GmbH, jonka mukaan Saksan alikapitalosointisäännökset olivat ristiriidassa yhteisöjen perustamissopimuksen sijoittautumisvapautta koskevan 43 artiklan kanssa, kun kyseisiä säännöksiä sovellettiin vain silloin, kun emoyhtiö ei ollut Saksassa verovelvollinen. Lakiesityksessä haluttiin varmistua, ettei kyseistä tapausta voitaisi käyttää analogisesti sellaisia siirtohinnoittelusäännöksiä vastaan, jotka soveltuisivat ainoastaan rajanylittäviin tilanteisiin. Tästä syystä siirtohinnoitteluoikaisu voidaan tehdä sekä kansallisissa että rajanylittävissä tilanteissa samoilla perusteilla. Sen sijaan lakiesityksessä todettiin, että Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ei ollut löydettävissä viitteitä, joiden perusteella dokumentointivelvollisuuden rajaaminen koskemaan vain rajanylittäviä liiketoimialoja olisi perustamissopimuksen tai muun yhteisön oikeuden vastainen. HE 107/2006, s. 13.

Saksan siirtohinnoittelun dokumentaatiovaatimuksista ks. tarkemmin Dahlborg (2008) s. 544 – 554. Vastaavasti Ruotsin dokumentointivaatimuksista ks. mm. Wiman (1987) Prissättning inom multinationella koncerner ja Wiman (2002) Beskattnig av företagsgrupper.

⁴⁰ Helminen (2009) s. 221.

3. SIIRTOHINNOITTELUN YLIKANSALLISET OHJEET

3.1. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet

Ylivoimaisesti tärkein auktoriteetti siirtohinnoittelun saralla on OECD ja sen laatimat siirtohinnoitteluohjeet.⁴¹

Kyseisiin ohjeisiin sitoutuminen on ollut maailmanlaajuista. Ohjeita sovelletaan jäsenvaltioissa⁴² mutta myös muissa vastaavat säännökset tai käytännöt ovat käytössä. Tavanomaisesta etuyhteisliiketoimien markkinaehtoisuudesta on eri valtioissa säädetty kansallisen lainsäädännön tasolla.

Dokumentointivelvoitteet eri valtioissa vastaavat varsin pitkälle OECD:n siirtohinnoitteluohjeita, vaikkakin eri valtioiden säädöksistä löytynee erilaisia painotuksia ja poikkeuksia yksityiskohdissa. Hallituksen esityksessä on mainittu muun muassa seuraavanlaisia erityispiirteitä eri valtioiden ohjeistuksissa: verovelvollisen yhteystyöhalukkuuden korostaminen, dokumentoin-

⁴¹ Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Ks. siirtohinnoittelun dokumentoinnin osalta erityisesti kappale 5. Documentation, s. 141 – 149 (OECD 2009). Ks. myös muut OECD:n raportit: Transfer Pricing and Multinational Enterprises (1979), Transfer Pricing and Multinational Enterprises; Three Taxation Issues (1984) ja Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995 – 1999), OECD Paris.

Karjalaisen ja Raunio mukaan OECD nousi keskeiseen asemaan nimenomaan vuosina 1979 ja 1984 julkaistujen raporttien nojalla. Kyseisissä raporteissa oltiin vahvasti markkinaehtoperiaatteen käyttämisen puolella siirtohinnoitteluasioissa ja raporteissa suositeltiin lisäksi erityisten siirtohintamenetelmien käyttämistä siirtohinnoittelussa. OECD julkaisi ohjeet täysin uudistettuna seuraavan kerran vuonna 1995, jonka jälkeen niistä on viimeistään tullut keskeinen osa kansainvälistä siirtohinnoittelusäännöstöä. Karjalainen – Raunio (2007) s. 15.

⁴² OECD:n 31 jäsenvaltiota ovat Australia, Itävalta, Belgia, Kanada, Chile, Tshekki, Tanska, Suomi, Ranska, Saksa, Kreikka, Unkari, Islanti, Irlanti, Italia, Japani, Etelä-Korea, Luxemburg, Mexico, Alankomaat, Uusi-Seelanti, Norja, Puola, Portugali, Slovakia, Ruotsi, Sveitsi, Turkki, Iso-Britannia ja Yhdysvallat. OECD nettisivusto 24.5.2010.

nin laatimisen suosittelu näyttömahdollisuuksien parantamiseksi, kehoitus noudattamaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeita ja pitämään dokumentointi ajan tasalla. Eräissä maissa dokumentointi on välttämätöntä, jotta verotarkastuksen tulos voitaisiin kumota. Sen sijaan pienille ja keskisuurille yrityksille myönnetty lievennykset ovat kansainvälisesti harvinaisia.⁴³

Yleisellä tasolla voidaan todeta, OECD:n aktiivisen roolin vuoksi, siirtohinnoitteluperiaatteiden olevan globaalisti hyvin samankaltaiset. Taustalla olevat periaatteet ovat samat riippumatta maasta tai maanosasta.⁴⁴

Kyseisellä Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestöllä on ollut keskeinen rooli siirtohinnoitteluperiaatteiden syntymisessä. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) ovat tosiasiallisesti alan kansainvälinen standardi. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden merkitys on olennainen myös OECD:n ulkopuolisissa maissa.⁴⁵

Olennaista on kuitenkin huomioida se, että OECD:n siirtohinnoittelua koskevat ohjeissa ei oteta kantaa kaikkiin kysymyksiin. Ohjeita ei voida pitää kattavina, joka johtuu lähinnä niiden kompromissiluonteesta. Mikäli jostakin seikasta ei ole päästy yksimielisyyteen, siitä ei ole myöskään annettu ohjeistusta. Tämä seikka on syytä muistaa dokumentointiohjeistusta arvioitaessa.⁴⁶

OECD siirtohinnoitteluohjeiden viidennessä (V) luvussa on säännöksiä, jotka on tarkoitettu ohjaamaan sekä veroviranomaisia että verovelvollisia. Ohjeet sisältävät veroviranomaisiin koh-

⁴³ HE 107/2006, s. 5. Ks. Myös Karjalainen – Raunio (2007) s. 11 – 12.

⁴⁴ Karjalainen – Raunio (2007) s. 11.

⁴⁵ Karjalainen – Raunio (2007) s. 18.

⁴⁶ Karjalainen – Raunio (2007) s. 41.

distuvaa ohjausta siitä, minkä laatuista dokumentteja verovelvolliselta voidaan vaatia. Sisällöltään merkittävämpänä ohjeena kyseisessä luvussa todetaan, että veronmaksajan tulisi osoittaa vilpittömästi (in good faith – bona fide) ja muutoin asianmukaisesti, että veronmaksajan tekemät johtopäätökset siirtohinnoittelusta ovat markkinaehtoperiaatteen mukaiset. Tärkeää on huomata, että todistustaakan jakautuminen ei saisi olla määrävänä tekijänä arvioitaessa veroviranomaisen käytöstä. Olenaista on se, että todistustaakan kohdistuminen (tavanomaisesti verovelvolliselle negatiivisesti) ei saisi olla perusteena muuten mahdollisesti perusteettomien siirtohinnoitteluväitteiden tekemiselle.⁴⁷

Ylevänä ideana on näin ollen katsottava olevan ns. "fair play" ja aineellisen oikeuden selvittäminen siirtohinnoitteluasioissa eikä sen sijaan yksittäisen tapauksen menestyksekkäs verottaminen prosessiin liittyvillä taktisilla keinoilla. OECD ohjeet lähtevät yhteistyöolettamasta verovelvollisen ja veronmaksajan välillä. Näiden tahojen tulisi tehdä keskenään yhteistyötä siirtohinnoittelukysymyksiä ratkaistaessa. Osapuolten tekemien johtopäätösten tulee perustua asianmukaiseen analyysiin, jolla voidaan päätyä ratkaisemaan kysymys siitä, onko hinnoittelu ollut markkinaehtoperiaatteen mukainen. Ilman analyysiä suoritettuja johtopäätöksiä on pidettävä perusteettomina. Huomioitavaa on, että työkaluna siirtohinnoittelun analysoinnissa ja verifioinnissa on nimenomaan siirtohinnoitteludokumentaatio, jonka roolia on pidettävä keskeisenä.⁴⁸

OECD:n ohjeissa todetaan verovelvollisen olevan tarpeen määrittää hinnat perustuen niihin tietoihin, jotka sillä on käytössään hinnoittelusta päättäessään. Hintojen asianmukaisuudesta on siis

⁴⁷ Karjalainen – Raunio (2007) s. 180 ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeet 5.2.

⁴⁸ Karjalainen – Raunio (2007) s. 180.

syitä varmistua jo tässä vaiheessa eikä turvautua jälkikäteisiin oikaisuihin.⁴⁹

Ottaen tämän seikan huomioon on luonnollista lähteä siitä OECD:n olettamasta, että verovelvollisen tehtävänä on ensinnäkin kerätä ja toiseksi säilyttää ne tiedot, joilla voidaan osoittaa että verovelvollinen on ennen hinnoittelua analysoinut kyseessä olevaa liiketoimintaa ja edelleen pyrkinyt noudattamaan markkinaehtoperiaatetta hintoja asettaessaan.⁵⁰

Kuitenkin varsinaisen dokumentaation laatimisen osalta OECD:n ohjeet ovat vasta verovuoden jälkeen tapahtuvan laatimisen kannalla.⁵¹

Koska kuitenkin yritysten tulisi jo hinnoittelua määrittäessään varmistua markkinaehtoperiaatteen mukaisuudesta, lienee luonnollista, että jo tässä vaiheessa prosessia dokumentointia tehtäisiin siinä määrin, että menettelyn asianmukaisuus voidaan tarvittaessa osoittaa veroviranomaisille.⁵²

Markkinaehtoinen siirtohinnoittelu edellyttää OECD:n ohjeiden mukaan pääsääntöisesti ainakin seuraavia tietoja: tiedot transaktion osapuolista, tiedot kyseessä olevasta transaktiosta, tietoja osapuolten suorittamista toiminnoista sekä vertailutietoja, joita on hankittu vastaavanlaisia transaktioita suorittaneista riippumattomista yrityksistä. Näiden tietojen lisäksi tarpeellisia tietoja voivat olla: tiedot transaktion luonteesta, sen ehdoista, siihen liittyvistä taloudellisista tekijöistä kuten markkinatilanteesta ja tiedot transaktion kohteesta ja sen ominaisuuksista.⁵³

⁴⁹ Karjalainen – Raunio (2007) s. 181.

⁵⁰ Karjalainen – Raunio (2007) s. 181.

⁵¹ Karjalainen – Raunio (2007) s. 181 – 182.

⁵² Karjalainen – Raunio (2007) s. 182.

⁵³ Karjalainen – Raunio (2007) s. 183 ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeet 5.17.

Eräissä tilanteissa myös seuraavat tiedot ovat hyödyllisiä: kuvaus liiketoiminnasta, konsernin omistussuhteet, organisaatiorakenne, liikevaihto ja tulokset viimeisiltä vuosilta sekä tieto etuyhteisyriksen kanssa tehtyjen liiketoimien volyymin.⁵⁴

Ohjeiden kohdassa 5.19 on mainittu, että tiedot koskien siirtohinnoittelumenetelmän valintaa ja sen soveltamista ja markkinaehtoperiaatteen noudattamiseen liittyvät selvitykset saattavat olla hyödyllisiä. Kaiken edellä mainitun lisäksi muita siirtohinnoitteludokumentaatioon sisällytettäviä selvityksiä voivat tapauskohtaisesti olla liiketoiminnan toimintaperiaatteet ja luonne, toimialaa koskevat tiedot ja olosuhteet, toimintanalyysi, joka sisältää liiketoiminnan eri toiminnot ja riskit sekä taloudelliset tunnusluvut tai muut taloudelliset tiedot.⁵⁵

OECD:n siirtohinnoitteluohjeita ei ole tarkoitettu minimistandardeiksi OECD:n oman kannanoton mukaan. Kuitenkin tästä huolimatta varsin monet OECD-maat käyttävät kyseisiä siirtohinnoitteluohjeita pohjana kansallisille lainsäädöksille. Tämän lisäksi on huomioitava, että on maita, joissa ei ole kyseisistä asioista lainsäädäntöä taikka muuta viranomaisohjeistusta dokumentoinnin sisällöstä. Usein näiden maiden kohdalla OECD:n ohjeistus on ainoa käytettävissä oleva ohje siirtohinnoittelun dokumentoinnin osalta. Voidaan todeta, että OECD:n ohjeiden viidennestä (V) luvusta on muodostunut yleinen standardirunko siirtohinnoitteludokumentaatioille.⁵⁶

OECD on julkaissut syyskuussa 2009 ehdotuksen, jonka mukaan vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeen lukuja I – III olisi tarkoitus muuttaa. Muutosehdotuksen taustalla on ehdotus eri siir-

⁵⁴ Karjalainen – Raunio (2007) s. 183 ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeet 5.18.

⁵⁵ Karjalainen – Raunio (2007) s. 184 ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeet 5.21. – 5.25.

⁵⁶ Karjalainen – Raunio (2007) s. 184.

Ks. lisää OECD:n siirtohintadokumentointia koskevista vaatimuksista Mehtonen (2005) s. 330 – 337.

tohinnoittelumenetelmien välisen hierarkian poistamiseksi. Sen mukaisesti aiemmassa ohjeessa olleessa siirtohinnoittelumenetelmiä koskevasta etusijajärjestyksestä olisi tarkoitus luopua. Mikäli kyseiset muutokset toteutuvat, siirtohinnoittelumenetelmien välinen hierarkia tulisi poistumaan ja sen sijaan siirtohinnoittelun dokumentoinnissa tulisi uusien ohjeiden mukaisesti valita aina tapaukseen parhaiten sopivin menetelmä. Koska Suomen verolainsäädännön ja käytännön pohjana on edellä mainittu OECD:n siirtohinnoitteluohje, on todennäköistä, että mahdolliset muutokset tulevat vaikuttamaan Suomen siirtohinnoittelua koskevaan verotuskäytäntöön.⁵⁷

3.2. EU:n siirtohinnoittelufoorumi ja käytännesäännöt

Siirtohinnoittelun kasvava merkitys on huomioitu myös Euroopan unionissa. Sisämarkkinoiden toiminnan kannalta haitallisen kahdenkertaisen verotuksen poistamiseksi unionin valtioiden välillä on laadittu niin sanottu Arbitraatiosopimus, jonka säädösten perusteella verotusvalta voidaan lopullisesti kohdistaa yhdelle jäsenvaltiolle.⁵⁸

Arbitraatiosopimuksen ohella komissio on perustanut eräänlaisen siirtohinnoitteluasioiden keskustelufoorumin, EU Joint Transfer Pricing Forum.⁵⁹

EU JTPF perustettiin komission toimesta vuonna 2002. Forumin jäseninä ovat kunkin jäsenvaltion verohallinnon edustaja sekä

⁵⁷ Timo Nikulan kirjoitus ”OECD on julkaissut muutosehdotuksia siirtohinnoitteluohjeisiinsa liittyen” 15.12.2009 KPMG:n nettisivuilla osoitteessa: <http://www.kpmg.fi/page.aspx?Section=4013&Item=5827>

⁵⁸ Karjalainen – Raunio (2007) s. 18.

⁵⁹ Karjalainen – Raunio (2007) s. 18.

EU JTPF:n tehtävistä tarkemmin katso: KOM(2001) 582 lopullinen, s. 14. ”Kohti sisämarkkinoita, joilla ei ole veroesteitä. Strategia yhtenäistetyin yhtiöveropohjan luomiseksi yritysten EU:n laajuista toimintaa varten.” Komission tiedonanto neuvostolle, Euroopan parlamentille ja talous- ja sosiaalikohtealle.

yhteensä kymmenen liike-elämän edustajaa eri jäsenvaltioista. EU JTPF:n antamien päätösten on määrä perustua yksimielisyyteen. EU JTPF on antanut niin sanottuja käytännesääntöjä, ensimmäisenä toimikautenaan se antoi käytännesäännöt Arbitraatiosopimuksen soveltamisesta ja verosopimukseen perustuvasta keskinäisestä sopimusmenettelystä. Forum otti toisena toimikautenaan kantaa siirtohinnoitteludokumentointiin, jota koskevat käytännesäännöt hyväksyttiin Euroopan neuvoston toimesta vuonna 2006. Edellä mainitut käytännesäännöt ovat oikeudellisesti ongelmallisessa asemassa. Käytännesäännöt eivät ole osa valtioita sitovaa kansainvälistä oikeutta eli verosopimuksia mutta ne eivät myöskään ole osa EU-lainsäädäntöä. Euroopan unionissa on kuitenkin katsottu, että veroviranomaisten tulisi noudattaa kyseisiä kannanottoja. Tämä on Suomen osalta tuotu julki hallituksen esityksessä siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi, jossa todetaan EUTPD:n täyttävät Suomen lainsäädännössä siirtohinnoittelun dokumentoinnille asetetut vaatimukset.⁶⁰

Kyseistä lainsäätäjän tarkoitusta ei ole kuitenkaan lain tasolla kirjattu Suomen verolainsäädäntöön. European Transfer Pricing Documentation (EUTPD) perustuu ajatukselle standardoidusta ja osin keskitetystä siirtohinnoittelun dokumentaatiosta. EU JTPF:n käytännesäännöissä on todettu, että EUTPD:n tulee sisältää tiedot, joiden pohjalta kansallinen veroviranomainen pystyy tekemään riskianalyysin joko verotarkastuksen alkaessa taikka valitessaan yhtiöitä muista syistä lähempään tarkasteluun. Lisäksi viranomaisen tulee saada tiedot, joiden perusteella voidaan esittää tarpeelliset, yksilöidyt kysymykset konsernin siirtohinnoitteluun liittyen sekä pystytään arvioimaan konsernin sisäisissä transaktioissa käytettyjä hintoja.⁶¹

⁶⁰ Karjalainen – Raunio (2007) s. 44 ja HE 107/2006, s. 13.

⁶¹ Karjalainen – Raunio (2007) s. 186 ja EUTPD:n käytännesäännöt, 1 kappale.

EUTPD:n, mikäli sen soveltamiseen päädytään, tulee kattaa kaikki konserniyritykset, jotka asuvat missä tahansa EU-jäsenvaltiossa sekä näiden yritysten liiketoimet EU:n sisäisten ja EU:n ulkopuolisten konserniyhtiöiden kanssa.⁶²

EUTPD:n tarkoituksena on ollut siirtohinnoitteludokumentaatiovaatimuksista aiheutuvien kustannusten minimoiminen. Tarkoitus on ollut erityisesti alentaa verovelvolliselle aiheutuvia kustannuksia mutta ohjeet luonnollisesti johtavat myös veroviranomaisen työtaakan alentamiseen standardoinnin keinoin. Muun muassa käytäntösäännöissä on korostettu jäsenvaltioiden pyrkimystä olla kohtuuttomasti rasittamassa verovelvollista muun muassa pyytämällä epäolennaisia tai vähämerkityksisiä asiakirjoja verovelvolliselta.⁶³

Mikäli näin toimitaan, siirtohinnoitteludokumentoinnista aiheutuvien kulujen tulisi alentua molemmilta asian osapuolilta.

Aivan kuten OECD:n ohjeet, myös EUTPD:n käytäntösäännöt ovat veropoliittinen kompromissituote. Käytäntösääntöjen laadinnassa on ollut osallisena kunkin jäsenvaltion edustaja ja lisäksi yritysten edustajia. Luonnollista tällöin on se, että lukuisia asioita jää ratkaisematta silloin, kun päätökset on määrä tehdä yksimielisesti. Käytäntösäännöt ovat tästä syystä monissa kohdin varsin yleisluonteisia jättäen varaa erilaisille tulkinnoille.⁶⁴

Euroopan unionin yhteinen siirtohinnoittelufoorumi⁶⁵ työskentelee konsensuspohjalta tavoitteenaan edistää siirtohinnoittelu-

⁶² Karjalainen – Raunio (2007) s. 186 ja EUTPD:n käytäntösäännöt, 3 kapale.

⁶³ Karjalainen – Raunio (2007) s. 189 ja Neuvoston päätöslauselma (2006/C 176/01).

⁶⁴ Karjalainen – Raunio (2007) s. 192.

⁶⁵ Komissio perusti foorumin virallisesti kesäkuussa 2002. Foorumiin kuuluu yksi asiantuntija kunkin jäsenvaltion verohallinnosta sekä kymmenen liike-

säännösten yhdenmukaista soveltamista unionin jäsenvaltioissa.⁶⁶

Foorumin jäseninä on veroasiantuntijoita sekä kaikkien jäsenvaltioiden verohallintojen edustajia sekä yksityisen sektorin asiantuntijoita. Foorumin erityisenä tehtävänä on käsitellä siirtohinnoittelun dokumentointivaatimuksia. Foorumi hyväksyi vuonna 2005 toisen raporttinsa koskien siirtohinnoittelua. Tämän raportin perusteella Euroopan Komissio on antanut tiedonannon⁶⁷ siirtohinnoittelufoorumin työstä. Kyseinen tiedonanto sisältää ehdotuksen dokumentointia koskeviksi käytännönsäännöiksi, jotka hyväksyttiin Euroopan Neuvostossa 27.6.2006.⁶⁸

Kyseisessä komission tiedonannossa on osana myös ehdotus menettelysäännöiksi (Code of Conduct) etuyhteydessä keskenään olevien EU:n yritysten siirtohinnoitteluasiakirjoista, jäljempänä ”menettelysäännöt”. Kyseisissä menettelysäännöissä on lausuttu muun muassa siirtohinnoitteludokumentaation sitovuudesta ja eräistä menettelyä koskevista seikoista. Kyseiset menettelysäännöt koskevat etuyhteydessä keskenään olevien EU:n yritysten standardoitujen⁶⁹ ja osittain keskitettyjen siirto-

elämän asiantuntijaa. Hakijamaiden edustajat sekä OECD:n sihteeristön edustajat osallistuvat foorumin kokouksiin tarkkailijoiden ominaisuudessa. Foorumin tarkoitus on toimia yhteisymmärryksessä ja sen on tarkoitus antaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisia käytännönläheisiä ei-lainsäädännöllisiä ratkaisuja siirtohinnoittelun aiheuttamiin käytännön ongelmiin Euroopan unionissa. KOM(2005) 543, lopullinen, s. 2. Siirtohinnoittelufoorumin kokousten tiivistelmät löytyvät komission verkkosivuilta osoitteesta: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax_transfer_pricing.index_en.htm

⁶⁶ Euroopan unionin tämän hetkiset 27 jäsenvaltiota ovat Alankomaat, Belgia, Bulgaria, Espanja, Irlanti, Italia, Itävalta, Kreikka, Kypros, Latvia, Liettua, Luxemburg, Malta, Portugali, Puola, Ranska, Romania, Ruotsi, Saksa, Slovakia, Slovenia, Suomi, Tanska, Tšekki, Unkari, Viro ja Iso-Britannia (EU:n nettisivusto 24.5.2010).

⁶⁷ Komission tiedonanto neuvostolle, Euroopan parlamentille sekä Euroopan sosiaali- ja talouskomitealle Euroopan unionin yhteisen siirtohinnoittelufoorumin työstä koskien siirtohinnoitteludokumentointia etuyhteyssuhteessa olevien yritysten välillä Euroopan unionissa (KOM(2005) 543 lopullinen). HE 107/2006, s. 10.

⁶⁸ HE 107/2006, s. 10.

⁶⁹ EUTPD:n tärkeimpänä piirteinä on pidetty nimenomaan asiakirjojen standardointia, jonka avulla kyseinen verohallinto voi tehdä tarvittavat ris-

hinnoitteluasiakirjojen käyttöön ottoa, kuitenkin rajoittamatta jäsenvaltioiden ja yhteisön asiaa koskevia toimivaltuuksia. Hyväksytyt menettelysäännöt sisältävät seuraavat yhdeksän kohtaa:

1. Jäsenvaltioiden on hyväksyttävä etuyhteydessä keskenään olevien EU:n yritysten standardoidut ja osittain keskitetyt liitteessä mainittavat asiakirjat (EU TPD) ja pidettävä niitä monikansallisten yritysryhmittymien siirtohinnoittelun arvioinnissa käytettävänä perustietoina.
2. EUTPD:n käyttö on vapaaehtoista monikansallisille yritysryhmittymille.
3. Jäsenvaltioiden on sovellettava kiinteisiin toimipaikkoihin kuuluviksi luottaessa samoja asiakirjavaatimuksia kuin siirtohinnoittelussa.
4. Jäsenvaltioiden on tarvittaessa otettava asianmukaisella tavalla huomioon liitteessä tarkoitetut yleiset periaatteet ja vaatimukset ja noudatettava niitä.
5. Jäsenvaltiot sitoutuvat olemaan soveltamatta pienempiin yrityksiin ja rakenteeltaan yksinkertaisiin yrityksiin (kuten pk-yrityksiin) yhtä paljon tai yhtä monimutkaisia asiakirjavaatimuksia kuin suurempiin yrityksiin ja rakenteeltaan monimutkaisempiin yrityksiin.
6. Jäsenvaltioiden on

kiarvioinnit saaden samalla riittävät tiedot ryhmittymän siirtohintojen määrittämiseksi. Toinen tärkeimmistä piirteistä on mahdollisuus keskittää perusasiakirjat (ns. kantatiedosto) ryhmittymän tasolla. Tämän lisäksi kaikki EU:n jäsenvaltiot voivat saada kaikkia monikansallisten yritysten EU:ssa sijaitsevia sisaryhtiöitä koskevat siirtohinnoittelutiedot yhteisessä standardoidussa muodossa. KOM(2005) 543 lopullinen, s. 3 – 4.

- a) sitouduttava olemaan kohdistamatta yrityksiin kohtuuttomia vaatimustenmukaisuuden noudattamisesta maksettavia kustannuksia tai kohtuutonta hallinnollista taakkaa pyytäessään niitä laatimaan tai toimittamaan asiakirjoja,
 - b) sitouduttava olemaan pyytämättä asiakirjoja, jotka eivät ole merkittäviä tarkasteltavana olevan liiketoimen kannalta, ja
 - c) varmistettava, että asiakirjoissa olevia luottamuksellisia tietoja ei julkisteta.
7. Jäsenvaltioiden ei tulisi langettaa seuraamuksia asiakirjavaatimusten noudattamatta jättämisestä, jos veronmaksaja noudattaa hyvässä uskossa, kohtuullisella tavalla ja kohtuullisen ajan kuluessa liitteessä mainittuja standardoituja ja johdonmukaisia asiakirjoja koskevia vaatimuksia tai jäsenvaltion omia asiakirjavaatimuksia ja käyttää asiakirjojaan moitteettomalla tavalla, jotta voidaan määrittää, noudattavatko sen siirtohinnat markkinaehtoperiaatetta.
8. Menettelysäännöt osoitetaan jäsenvaltioille, mutta myös monikansallisia yritysryhmiä kannustetaan noudattamaan EU TPD -lähestymistapaa.
9. Jotta menettelysääntöjä sovellettaisiin yhdenmukaisesti ja tehokkaasti, jäsenvaltioita pyydetään ilmoittamaan komissiolle kaikista toimenpiteistä, joita ne ovat toteuttaneet näiden menettelysääntöjen täytäntöönpanemiseksi ja niiden soveltamiseksi käytännössä. Komissio aikoo laatia näiden kertomusten perusteella kertomuksen neuvostolle ja saattaa ehdottaa menettelysääntöjen määräysten uudelleentarkistamista.⁷⁰

⁷⁰ Komission tiedonanto (KOM(2005) 543 lopullinen) s. 13 – 14.

Menettelyohjeista on helppo havaita, vertaamalla niitä verohallituksen ohjeistukseen, että niissä lausutut menettelysäännöt ovat olleet myös verohallituksen ohjenuorana niin ohjeita laadittaessa ja luonnollisesti myös verotusta toimitettaessa. Olennaista on huomioida se, että menettelyohjeet ja siis myös käytäntösääntöjen noudattaminen on vapaaehtoista. Varsinainen velvoittavuus tulee kunkin jäsenvaltion verolainsäädännön pakottavista määräyksistä. Tämä johtuu lähinnä siitä, että Euroopan unionin jäsenvaltioilla on toistaiseksi suvereeniteetti välittömästä verotuksesta.

Käytäntösäännöt⁷¹ perustuvat standardisoidulle ja osittain keskitetylle dokumentointimallille, jonka kaikki jäsenvaltiot hyväksyvät täyttämään kunkin kansallisen lainsäädännön dokumentointivelvollisuudet. Dokumentointimallia kutsutaan Euroopan unionin siirtohinnoitteludokumentointina. Malli koostuu kahdesta osasta; kaikissa unionin jäsenvaltioissa koko yritysyhtymään sovellettavasta standardoidusta yleisestä osasta⁷² sekä maakohtaisia dokumentointitietoja sisältävästä standardoidusta erityisestä osasta. Jäsenvaltiot soveltavat vastaavia dokumentaationäkökohtia kansallisiin dokumentaationsäännöksiin, jotka koskevat kiinteän toimipaikan tulon määrittämistä.⁷³

EU:n käytäntösääntöjen mukaisesta siirtohinnoitteludokumentointin yleisestä osasta tulisi saada seuraavat tiedot:

⁷¹ Kyseiset käytäntösäännöt löytyvät siis komission tiedonantoon kuuluvan menettelysääntöjen liitteestä: ”Menettelysääntöjen liite Euroopan unionin siirtohinnoitteluasiakirjat (EU TPD)”.

Lisää käytäntösäännöstä ks. Karjalainen – Raunio (2007) s. 185 – 193.

Käytäntösääntöjen tavoitteena on yhtenäistää EU:n alueella toimivien yritysten dokumentointivelvoitteita, jonka pitäisi vastaavasti helpottaa yritysten selvitystyötä ja edelleen tehostaa sisämarkkinoiden toimintaa. Laaksonen – Anttila (2007) s. 35.

⁷² Master File tai Kantatiedosto

⁷³ HE 107/2006, s. 10.

- 1) yleinen kuvaus liiketoiminnasta ja liiketoimintastrategiasta mukaan lukien muutokset liiketoimintastrategiassa edelliseen verovuoteen verrattuna;
- 2) yleinen kuvaus yritysryhmän organisatorisesta, laillisesta ja operationaalisesta rakenteesta;
- 3) yleinen luettelo etuyhteyssuhteissa Euroopan unionin alueella tapahtuneisiin liiketoimiin osallistuneista yrityksistä;
- 4) yleinen kuvaus etuyhteyssuhteissa Euroopan unionin alueella tapahtuneista liiketoimista, mikä tarkoittaa kuvausta: transaktiovirroista (aineellinen ja aineeton omaisuus, palvelut, rahoitus), laskutuksesta ja transaktiovirtojen rahallisesta arvosta;
- 5) yleinen kuvaus suoritetuista toiminnoista ja otetuista riskeistä mukaan lukien muutokset toiminnoissa ja riskeissä edelliseen verovuoteen verrattuna;
- 6) aineettomien oikeuksien omistussuhteet ja maksetut tai saadut rojaltit;
- 7) ryhmän sisäinen siirtohinnoittelupolitiikka tai kuvaus ryhmän siirtohinnoittelujärjestelmästä, joka selittää siirtohintojen markkinaehtoisuuden;
- 8) luettelo kustannustenjakosopimuksista (Cost Contribution Agreement), ennakkotietosopimuksista (Advance Pricing Agreement) ja siirtohinnoittelua koskevista ennakkoratkaisuista, jotka koskevat yritysryhmän Euroopan unionin alueella sijaitsevia yrityksiä; sekä
- 9) sitoumus kultakin kotimaiselta verovelvolliselta toimittaa täydentäviä tietoja kansallisen lainsäädännön mukaisesti koh-

tuullisen määräajan kuluessa niitä koskevan pyynnön esittämisestä.⁷⁴

Euroopan unionin käytännesääntöjen mukaisen dokumentaation erityisestä osasta tulisi vastaavasti ilmene lisäksi seuraavat maa-kohtaiset tiedot:

- 1) yksityiskohtainen kuvaus yritystoiminnasta ja liiketoimintastrategiasta mukaan lukien muutokset liiketoimintastrategiassa edelliseen verovuoteen verrattuna;
- 2) kuvaus ja selitys kyseistä valtiota koskevista etuyhteyssuhteissa tapahtuneista liiketoimista mukaan lukien: transaktiovirrat (aineellinen ja aineeton omaisuus, palvelut, rahoitus), laskutus ja transaktiovirtojen rahallinen arvo;
- 3) vertailuarviointi eli varojen ja palvelujen luonne, toimintoarviointi (suoritetut toiminnot, käytetty omaisuus, otetut riskit), sopimusehdot, taloudelliset olosuhteet ja yksityiskohtaiset liiketoimintastrategiat;
- 4) selvitys siirtohinnoittelumenetelmän valinnasta ja soveltamisesta, eli tieto siitä, miksi käytetty menetelmä valittiin ja kuinka sitä sovellettiin;
- 5) relevantti tieto sisäisistä ja/tai ulkoisista vertailukohdista, jos tieto on käytettävissä; sekä
- 6) kuvaus yritysryhmän siirtohinnoittelupolitiikan implementoinnista ja soveltamisesta.⁷⁵

⁷⁴ HE 107/2006, s. 10 – 11. Ks. tarkemmin KOM(2005) 543 lopullinen, s. 15 – 16.

⁷⁵ HE 107/2006, s. 11 – 12. Ks. tarkemmin KOM(2005) 543 lopullinen, s. 16 – 17.

Siirtohinnoittelufoorumi on ottanut ohjeita laatiessaan sekä standardoidun että keskitetyn (kokonaan yhtenäiset) lähestymistavan hyvät ja huonot puolet ja tämän jälkeen kehittänyt uuden lähestymistavan (EU TPD), joka on standardoidun ja keskitetyn lähestymistavan yhdistelmä.⁷⁶

Euroopan unionin siirtohinnoittelua koskevat menettelysääntöjen, mukaan lukien siirtohinnoitteluohjeistuksen, on tarkoitettu olevan tarvittaessa pikaisesti päivitettävissä, jotta entistä parempi ja täydellisempi ohjeistus olisi aikaansaataavissa. Komission tiedonannossa jäsenvaltioita on nimenomaisesti kehoitettu ilmoittamaan vuosittain komissiolla toimenpiteistä, joita jäsenvaltiot ovat toteuttaneet kyseisten menettelysääntöjen täytäntöönpanemiseksi sekä soveltamiseksi käytännössä. Komission on tarkoitus tarkastella menettelysääntöjä määräajoin.⁷⁷

EUTPD:n käytännesäännöt sisältävät ohjeita koskien sääntöjen soveltamista sekä konserneille että jäsenvaltioiden veroviranomaisille. Konserneja eli verovelvollisia koskevissa soveltamisohjeissa on todettu EUTPD:n soveltamisen olevan vapaaehtoista. Mikäli kuitenkin EUTPD otetaan konsernissa käyttöön, tulisi sen soveltamisen olla johdonmukaista. Tämä tarkoittaisi käytännesääntöjen soveltamista vuodesta toiseen kaikissa jäsenvaltioissa.⁷⁸

⁷⁶ EUTPD:n ensimmäinen osa käsittää kaikille EU:hun sijoittautuneille ryhmittymän jäsenille yhteiset standardoidut tiedot sisältävän asiakirjapakettin (ns. kantatiedosto). Toisessa osassa on standardoituja asiakirjoja sisältäviä useita paketteja, jotka kaikki sisältävät maakohtaisia tietoja (ns. maakohtaiset asiakirjat). EUTPD –lähestymistapa tarkoittaa sitä, että monikansallisella yritysryhmittymällä on käytettävissään yrityskohtainen standardoitu ja johdonmukainen asiakirjapaketti. KOM(2005) 543 lopullinen, s. 5. Kantatiedosto olisi laadittava ja hyväksyttävä kyseisessä jäsenvaltiossa yleisesti ymmärretyllä kielellä. Käännös tulisi tehdä ainoastaan tätä pyydettyä. Maakohtaiset asiakirjat olisi laadittava asianosaisen jäsenvaltion erikseen määrittämällä kielellä, siitäkin huolimatta, että verovelvollinen olisi valinnut pitävänsä maakohtaiset asiakirjat kantatiedostossa. KOM(2005) 543 lopullinen, s. 5 – 6. Ks. termien tarkemmat määrittelyt KOM(2005) 543 lopullinen, s. 20 – 21.

⁷⁷ KOM(2005) 543 lopullinen, s. 9.

⁷⁸ Karjalainen – Raunio (2007) s. 189 ja Käytännesäännöt, 10. kappale.

Tämä tarkoittaa käytäntösääntöjen mukaisen siirtohinnoitteludokumentaation vuosittaista laatimista, vaaditussa laajuudessa, ja kaikissa konserniyhtiöiden asuinpaikkojen jäsenvaltioissa.⁷⁹

Mikäli soveltamisesta on konsernissa päätetty, tulee tästä oma-toimisesti informoida relevantteja veroviranomaisia ja kohtuullisessa ajassa EUTPD tulee esittää, pyynnön jälkeen, veroviranomaisille.⁸⁰

Huomionarvoista on kuitenkin se, että käytäntösääntöjä voidaan käyttää apuna siirtohinnoittelun dokumentoinnissa silloinkin kun käytäntösääntöjä ei ole "virallisesti" otettu käyttöön. Euroopan unionin jäsenvaltioiden dokumentaatiovaatimukset ovat siinä määrin yhteneväiset, että käytäntösääntöjen noudattaminen pääsääntöisesti riittää täyttämään eri jäsenmaiden siirtohinnoitteludokumentaatiolle asetetut vaatimukset.⁸¹

⁷⁹ Karjalainen – Raunio (2007) s. 189 – 190.

⁸⁰ Karjalainen – Raunio (2007) s. 189 ja Käytäntösäännöt, 12. ja 14. kappaleet.

⁸¹ Karjalainen – Raunio (2007) s. 190.

4. SIIRTOHINNOITTELUN DOKUMENTOINTI

4.1. Yleistä

Kuten jo aiemmin on todettu, useissa valtioissa on lähiaikoina säädetty kansallisia lainsäännöksiä siirtohinnoittelun dokumentointia koskien. Tämän lisäksi siirtohinnoittelukysymyksiin on kiinnitetty erityistä huomiota muun muassa verotarkastusten yhteydessä.⁸²

Suomessa Valtiovarainministeriö on katsonut tarpeelliseksi seurata tätä yleisen tason kehitystä myös Suomessa. Lisäksi ministeriö on katsonut siirtohinnoittelun dokumentointisäännöksillä osaltaan pystyttävän turvaamaan valtion verotuloja. Taustalla on ollut pelko verokilpailusta ja siitä, että mikäli Suomen kanssa kilpailemassa samoista verotuloista olisi valtio, jossa on tiukempi dokumentointisäännöstö kuin Suomella, verovelvolliseen kohdistuisi paine osoittaa enemmän tuloa tässä tiukemman säännösten valtiossa kuin mitä markkinaehtoperiaate edellyttäisi.⁸³

Hallituksen esityksessä siirtohinnoittelun dokumentointisäännöksiä on osaltaan perusteltu suojan antamisella verovelvolliselle viranomaisaloitteisia siirtohinnoitteluoikaisuja vastaan.

⁸² Ks. verottajan nettijulkaisu ”Verotarkastus Konserniverokeskuksessa” osoitteessa:

http://vero.fi/?path=378,794&domain=VERO_KOVE&language=FIN, jossa on todettu konserniyritysten välinen siirtohinnoittelu yhdeksi tärkeäksi verotarkastuksen painopistealueeksi siirtohinnoittelun dokumentointisäännösten tultua voimaan.

⁸³ Karjalainen – Raunio (2007) s. 29.

Ks. yleisesti siirtohinnoitteludokumentaatiosta myös mm. Ahonen – Etholén (2006) s. 66 – 74, Laaksonen – Anttila (2007) s. 31 – 43, Törmänen (2006b) s. 47 – 52, Karjalainen – Raunio (2007) s. 179 – 216, Karjalainen – Laaksonen (2002) s. 315 – 323, Helminen (2002) s. 159 – 164 ja Helminen (2008) s. 202 – 211.

Dokumentoinnin on katsottu lisäksi vähentävät etuyhteistoiimiin sisältyvää kahdenkertaisen verotuksen riskiä.⁸⁴

Luonnollisesti siirtohinnoitteludokumentoinnin laatiminen ei sinänsä estä jälkikäteisiä siirtohinnoitteluoikaisuja taikka oikaisuihin syntyviä veroseuraamuksia. Hallituksen esityksessä kuitenkin todetaan osin verovelvollisen oikeusturvasta suhteessa selvitysvelvollisuuden laajuuteen. Ensisijainen lähtökohta veronsaajan tekemässä arvioinnissa tulisi olla se, että dokumentointiin sisältyviä johtopäätöksiä ei ole tarpeen saattaa kyseenalaisiksi, jollei sitten yleisistä periaatteista ole poikettu selvästi ja siirtohinnoittelua ei voida pitää markkinaehtoisena. Tämän tulkinnan mukainen on myös veronkorotusta koskevan VML 32.3 §:n soveltamisohjaus hallituksen esityksessä. Veronkorotuksen osalta hallituksen esityksessä on todettu, ettei korotusta voida määrätä, mikäli verovelvollinen on pyrkinyt markkinaehtoiseen hinnoitteluun vilpittömästi ja kohtuullisin ponnisteluin.⁸⁵

4.2. Dokumentointivelvoitteen soveltamisala

Vuoden 2006 lakimuutoksen yhteydessä verotusmenettelylakiin lisättiin 14 a §:ä, jossa säädetään dokumentaation laatimisvelvollisuudesta sekä laatimisvelvollisten piiristä. Siirtohinnoittelun dokumentaatiovelvoitteen soveltamisala on seuraava:

”14 a § (1.12.2006/1041) Siirtohinnoitteludokumentointi
Verovelvollisen on laadittava kirjallinen selvitys verovuoden aikana 31 §:ssä tarkoitetussa etuyhteydessä tekemistään liiketoimista, joissa liiketoimen toinen osapuoli on ulkomaalainen, sekä

⁸⁴ HE 107/2006, s. 12 ja Karjalainen – Raunio (2007) s. 30.

⁸⁵ Karjalainen – Raunio (2007) s. 30.

ulkomaalaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisistä toimista (siirtohinnoitteludokumentointi).

Pieniltä ja keskisuurilta yrityksiltä ei edellytetä siirtohinnoitteludokumentointia.

Pienellä ja keskisuurella yrityksellä tarkoitetaan yritystä

- 1) jonka palveluksessa on vähemmän kuin 250 henkilöä;
- 2) jonka liikevaihto on enintään 50 miljoonaa euroa tai taseen loppusumma enintään 43 miljoonaa euroa; ja
- 3) joka täyttää mikroyritysten sekä pienten ja keskisuurten yritysten määritelmästä annetussa komission suosituksessa 2003/361/EY tarkoitetut yrityksen riippumattomuutta kuvaavat ja muut suositukseen sisältyvät pienen ja keskisuuren yrityksen tunnusmerkit.”

Kyseisen säännöksen ensimmäisessä momentissa säädetään varsinaisesta siirtohinnoittelua koskevasta dokumentointivelvoitteesta. Verovelvollisen on siis laadittava verovuodelta asiakirjaselvitys, joka osoittaa etuyhteydessä tehtyjen liiketoimien markkinaehtoisuuden. Selvitys on laadittava ainoastaan sellaisista liiketoimista, joissa toinen osapuoli on ulkomainen yritys. Selvityksen tulee kattaa myös liiketoimet ulkomaalaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välillä.⁸⁶

⁸⁶ HE 107/2006, s. 15. Ks. Hakola (2007) osoitteessa: <http://www.tilisanomat.fi/lehti/printview.php?catid=14&artid=205> ja Walden (2007) s. 57 – 59 ja KPMG (2007) s. 264 – 269. Nykyisin Suomen verottajalle annettavaan selvitykseen tulee oheistaa verolomake 78, selvitys siirtohinnoittelusta.

Näin ollen dokumentointia ei kyseisen lainkohdan perusteella tarvitse laatia liiketoimista, jotka on tehty etuyhteydessä olevien kotimaisten yritysten kesken.

Hallituksen esityksestä ilmenee lainsäätäjän tavoite siinä, että dokumentoinniksi tulisi hyväksyä Euroopan unionin siirtohinnoitteludokumentointi, joka olisi Euroopan unionin käytäntöjen⁸⁷ mukainen. Dokumentointi on mahdollisuuksien mukaan hyväksyttävä myös englanninkielisenä, ja käännöstä kansallisille suomelle tai ruotsille tulisi vaatia ainoastaan poikkeustapauksissa ja kun se olisi verotuksen toimittamiseksi välttämätöntä.⁸⁸

Dokumentointi tulee laatia jokaiselta verovuodelta erikseen. Käytännössä verovelvollisen kannalta olennaisin lisätyön syntyminen kohdistuu kuitenkin ensimmäiseen verovuoteen, koska dokumentointia on mahdollista käyttää päivitettyinä seuraavina verovuosina. Hallituksen esityksessä on todettu, että velvoitetta keventää se, ettei kaikissa tilanteissa edellytettäisi vertailukohteen esittämistä, joka kansainvälisten kokemusten mukaan on aiheuttanut eniten hallinnollista vaivaa verovelvollisen puolella.⁸⁹

Kuitenkin käytännössä vertailukohteiden löytäminen on usein verovelvollisen omassa intressissä ja olennaisena osana hänen oikeussuojan takeitaan. Tämä käy selkeästi ilmi myöhemmässä vaiheessa hallituksen esitystä.⁹⁰

Suomalaisen yrityksen ja sen ulkomaisen kiinteän toimipaikan välillä tehdyistä toimista ei tarvitse esittää siirtohinnoitteludo-

⁸⁷ Ks. EU:n siirtohinnoitteludokumentaation sisällön osalta kappale 4.2. Suomen säännöksistä ks. Helminen (2009) s. 241 – 245.

⁸⁸ HE 107/2006, s. 15.

⁸⁹ HE 107/2006, yksityiskohtaiset perustelut, s. 15.

⁹⁰ HE 107/2006, s. 21.

kumentaatiota. Tältä osin tarpeellinen selvitys saadaan verovelvolliselta muussa yhteydessä, sillä se on edellytyksenä kaksinkertaisen verotuksen poistamiselle kiinteän toimipaikan tulon osalta. Kyseinen selvitys hinnoittelun markkinaehtoisuudesta on tarpeen, mikäli pääkonttorin ja kiinteän toimipaikan välisellä hinnoittelulla on merkitystä sen tulon määrään, jota kiinteän toimipaikan sijaintivaltiolla on oikeus verotta verosopimuksen mukaisesti.⁹¹

Pykälän toisessa momentissa on säädetty vapautus pienille ja keskisuurille yrityksille dokumentaation laatimisvelvollisuudesta.

Kyseisten yritysten vapauttaminen dokumentointivelvollisuudesta on ollut perusteltua ottaen huomioon dokumentointiin, sen laatimiseen ja ylläpitoon, liittyvät kustannukset, joita ei voida pitää kohtuullisina suhteessa verotulojen turvaamiseen liittyvään intressiin nähden.⁹²

Kolmannessa momentissa on määritelty pienet ja keskisuuret yritykset eli yritykset jotka oli vapautettu dokumentoinnin laatimisvelvollisuudesta.

Kyseisessä lainkohdassa pk-yrityksen määritelmä on johdettu komission suosituksesta 2003/361/EY.⁹³

Suosituksen mukaan mikroyritysten ja pienten ja keskisuurten yritysten (pk-yritysten) luokka koostuu yrityksistä, joiden palveluksessa on vähemmän kuin 250 työntekijää ja joiden vuosi-

⁹¹ HE 107/2006, s. 15.

⁹² HE 107/2006, s. 15 – 16.

⁹³ HE 107/2006, s. 16.

liikevaihto on enintään 50 miljoonaan euroa tai taseen loppusumma enintään 43 miljoonaan euroa.⁹⁴

Tämän lisäksi yrityksen olisi hallituksen esityksen mukaan vielä täytettävä muut komission esitykseen sisältyvät yrityksen riippumattomuutta kuvaavat ja muut pk-yritysten tunnusmerkit.⁹⁵

Vaikka kyseinen kohta jättääkin hieman varaa tulkinnalle, myöhemmästä selviää, että varsinaisen komission suosituksen yksityiskohdat löytyvät sen liitteestä⁹⁶, ja että edellä mainittujen seikkojen osalta on tarkoitus viitata ainakin artikloihin 1, 2, 3 ja 6.⁹⁷

Lainsäätäjän tarkoituksena on oletettavasti ollut määrittää pk-yritykset samoin kuin ne on määritetty komission esityksen liitteessä. Kyseisestä pykälästä ilmenee, että tässä tavoitteessa on myös onnistuttu.

Komission esityksen liitteen 3 artiklan ”Henkilöstömäärän ja rahamäääraisten arvojen laskennassa huomioon otettavat yritystyyppit” 1 kohdassa on mainittu riippumattomien yritysten olevan kaikki yritykset, joita ei pidetä 3 artiklan 2 kohdassa mainittuina omistusyhteisyriksinä tai 3 artiklan 3 kohdassa mainittuina sidosyrityksinä. Näyttäisi siltä, että VML 14 a §:n 3 momentin 3 kohdan ”yrityksen riippumattomuutta kuvaavat ja muut suositukseen sisältyvät pienen ja keskisuuren yrityksen tunnusmerkit” viittaa nimenomaan kyseiseen 3 artiklaan.

Dokumentointivelvollisuuden soveltamisalan määrittämisen kannalta on perusteltua esittää edellä mainittu artikla:

⁹⁴ Komission suosituksen liite: komission hyväksymä mikroyritysten sekä pienten ja keskisuuren yritysten määritelmä, 2 artikla, 1 kohta.

⁹⁵ HE 107/2006, s. 16

⁹⁶ Komission hyväksymä mikroyritysten sekä pienten ja keskisuuren yritysten määritelmä, sisältäen 9 artiklaa.

⁹⁷ HE 107/2006, s. 16 – 17.

”3 artikla

Henkilöstömäärän ja rahamääräisten arvojen laskennassa huomioon otettavat yritystyytit

1. ”Riippumattomia yrityksiä” ovat kaikki yritykset, joita ei pidetä 2 kohdassa tarkoitettuina omistusyhteyserityksinä tai 3 kohdassa tarkoitettuina sidoserityksinä.

2. ”Omistusyhteyserityksiä” ovat kaikki yritykset, joita ei pidetä 3 kohdassa tarkoitettuina sidoserityksinä ja joiden välillä on seuraava suhde: yritys (tuotantoketjun alkupäässä sijaitseva yritys) omistaa yksin tai yhdessä yhden tai useamman 3 kohdassa tarkoitettuna sidoserityksen kanssa vähintään 25 prosenttia toisen yrityksen (tuotantoketjun loppupäässä sijaitsevan yrityksen) pääomasta tai äänimäärästä.

Yritystä voidaan kuitenkin pitää riippumattomana eli sellaisena yrityksenä, jolla ei ole omistusyhteyserityksiä, vaikka 25 prosentin kynnyssarvo saavutettaisiin tai ylitettäisiin, kun on kyse seuraavista sijoittajaluokista, edellyttäen, että nämä sijoittajat eivät yksin tai yhdessä ole 3 kohdassa tarkoitettuna sidossuhteissa kyseiseen yritykseen:

a) julkiset sijoitusyhtiöt, riskipääomayhtiöt, riskipääomasijoituksia säännöllisesti tekevät luonnolliset henkilöt tai luonnollisten henkilöiden ryhmät (”business angels”), jotka sijoittavat omia varoja muihin kuin pörssissä noteerattuihin yrityksiin, kuitenkin siten, että näiden samaan yritykseen tehtyjen sijoitusten kokonaismäärä saa olla enintään 1 250 000 euroa;

b) korkeakoulut tai voittoa tavoittelemattomat tutkimuskeskukset;

c) institutionaaliset sijoittajat, mukaan lukien aluekehitysrahas-
tot;

d) paikalliset itsehallintoelimet joiden vuosibudjetti on alle 10
miljoonaa euroa ja joissa on alle 5 000 asukasta.

3. ”Sidosyrityksiä” 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 yrityk-
sen hallinto-, johto- tai valvontaelimen jäsenten enemmistön;

c) yrityksellä on oikeus käyttää määräysvaltaa toisessa yrityk-
sessä tämän kanssa tehdyn sopimuksen taikka tämän perusta-
miskirjan, yhtiöjärjestyksen tai sääntöjen määräyksen nojalla;

d) toisen yrityksen osakkeenomistajana tai jäsenenä olevan yri-
tyksen hallinnassa on toisen yrityksen muiden osakkeenomista-
jien tai jäsenten kanssa tehdyn sopimuksen nojalla yksin enem-
mistö kyseisen yrityksen osakkeenomistajien tai jäsenten ääni-
määrästä.

Oletetaan, että määräävää vaikutusta asianomaiseen yritykseen
ei ole, jos 2 kohdan toisessa alakohdassa mainitut sijoittajat ei-
vät osallistu välittömästi tai välillisesti asianomaisen yrityksen
johtamiseen, sanotun kuitenkin rajoittamatta kyseisten sijoitta-
jien oikeuksia osakkeenomistajina tai jäseninä.

Yritykset, joilla on jokin ensimmäisessä alakohdassa tarkoite-
tuista suhteista yhden tai useamman muun yrityksen välityksellä

tai 2 kohdassa tarkoitettujen sijoittajien kanssa, katsotaan myös sidosyrityksiksi.

Yritykset, joilla on jokin näistä suhteista luonnollisen henkilön tai yhdessä toimivien luonnollisten henkilöiden ryhmän kautta, katsotaan myös sidosyrityksiksi, jos ne harjoittavat toimintaansa tai osaa toiminnoistaan samoilla merkityksellisillä markkinoilla tai lähimarkkinoilla.

Lähimarkkinoina pidetään tuotteen tai palvelun markkinoita, jotka välittömästi edeltävät tai seuraavat tuotantoketjussa merkityksellisiä markkinoita.

4. Edellä 2 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuja tapauksia lukuun ottamatta yritystä, jonka pääomasta tai äänimäärästä vähintään 25 prosenttia on yhden tai useamman yksin tai yhdessä toimivan julkisyhteisön tai –laitoksen hallinnassa, ei voida pitää pk-yrityksenä.

5. Yritys voi antaa ilmoituksen siitä, että se määrittellään itsenäiseksi yritykseksi, omistusyhteyseritykseksi tai sidosyritykseksi, sekä 2 artiklan mukaisia kynnysarvoja koskevista tiedoista. Ilmoitus voidaan antaa vaikka yrityksen pääoma olisi jakautunut siten, että sen omistuksen täsmällinen määrittely ei ole mahdollista, jos yritys antaa vilpittömässä mielessä ilmoituksen oikeutetusta oletuksesta, jonka mukaan vähintään 25 prosentin osuutta yrityksestä ei ole yhden tai yhteisesti useamman yrityksen omistuksessa keskinäisen sidossuhteen tai luonnollisten henkilöiden tai niiden muodostaman ryhmän kautta. Ilmoituksen tekeminen ei rajoita kansallisen tai yhteisön tason sääntelyn mukaisten tarkastusten ja todentamisten suorittamista.”

Huomioitavaa on, että yritysten täyttäessä pk-yrityksen edellytykset, ne ovat vapautettuja dokumentoinnin laatimisvelvollis-

suudesta. Yritykset ovat kuitenkin velvollisia soveltamaan markkinaehtoperiaatetta etuyhteystoimissa tehdyissä liiketoimissa. Markkinaehtoperiaatetta sovelletaan myös näihin pk-yrityksiin aivan samoin edellytyksiin kuin suurempiin yrityksiin. Verottajalla on näin ollen mahdollisuus pyytää lisäselvitystä pk-yritysten etuyhteydessä suoritettujen hinnoittelun markkinaehtoisuudesta kuin myös tiedustella samasta asiasta koskien kahden suomalaisen yrityksen välisiä liiketoimia, joihin voidaan puuttua verotusmenettelylain 31 §:n nojalla.⁹⁸

Kynnysarvojen ylittämistä arvioitaessa otetaan kuitenkin edellä mainitun mukaisesti huomioon yhtiön itsensä lisäksi myös lähiyhtiöt. Määräysvaltaa käyttävien ja määräysvallassa olevien yhtiöiden osalta kynnysarvojen laskennassa vaikuttavat tiedot lisätään täysimääräisesti suomalaisen yhtiön vastaaviin tietoihin. Sen sijaan, mikäli määräysvaltaa ei ole mutta jos suomalainen yhtiö omistaa vähintään 25 % ulkomaisen yhtiön osakkeista tai äänivallasta, lisätään ulkomaisen yhtiön tiedot suomalaisen yhtiön tietoihin. Tämä tarkoittaa sitä, että pk-yritykset saattavat olla velvollisia siirtohinnoittelun dokumentoinnin suorittamiseen, mikäli yhtiö kuuluu osana suurempaan konserniin.⁹⁹

Esimerkki: ulkomaalainen yhtiö, jolla on 300 työntekijää, perustaa Suomeen tytäryhtiön, jonka osakkeista se omistaa 55 %. Suomalaisella tytäryhtiöllä on ainoastaan 10 työntekijää ja vuosittainen liikevaihto on 400.000 euroa. Suomalaisen tytäryhtiön on tästä huolimatta laadittava siirtohinnoittelun dokumentointi koska emoyhtiön tiedot yhdistetään suomalaisen tytäryhtiön tietoihin. Tästä syystä kynnysarvo työntekijöiden määrää koskien täyttyy.

⁹⁸ HE 107/2006, s. 17

⁹⁹ Ks. mm. Bergmann Asianajotoimiston (Claudio Greiner) nettikirjoitus, s. 2, osoitteessa: <http://www.bjl-legal.com/f/article/transferpricing>

Verottajan ohjeessa komission suosituksen kolme yritystyyppiä on jaettu riippumattomaksi yritykseksi, omistusyhteisyri-tykseksi ja sidosyritykseksi. Yrityksen etuyhteyden laatu määrittää sen, otetaanko verovelvollisen tietoja laskettaessa huomioon myös toisen yrityksen henkilöstö-, liikevaihto- tai tasetietoja. Sekä etuyhteyden laatu että omistusosuuden suuruus määrittävät lisäksi sen, missä laajuudessa edellä mainitut tiedot yhdistetään arvioitavan yhtiön tietoihin kynnysarvoja laskettaessa.¹⁰⁰ Verottajan ohjeessa on annettu muutama esimerkki tietojen yhdistämisestä.¹⁰¹

¹⁰⁰ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 14.

Kyseisessä ohjeessa riippumattomaksi yritykseksi on määritetty yritys, joka on joko kokonaan itsenäinen tai sillä on yksi tai useampi alle 25 % osuus omistuksesta tai äänistä toisessa yhtiössä. Omistusyhteisyri-tyksessä vastaa- vasti toinen yritys omistaa toisen yrityksen pääomasta tai äänimäärästä 25 – 50 %. Mikäli 50 % omistus osuus täyttyy, kysymys on sidosyhtiöstä. Riip- pumattomalla yrityksellä ei pitäisi olla dokumentoitavia etuyhteystoimia, vaikka se kooltaan ylittäisikin laissa säädettyt kynnysarvot. Kun kysymyk- sessä on omistusyhteisyritys, verovelvollisen tietoihin lisätään osuus, joka vastaa osakkeiden tai äänimäärän prosenttiosuutta (näistä kahdesta valitaan suurempi osuus). Mikäli omistusyhteisyri-tyksellä on toisia omistusyhteys- yrityksiä, niitä ei oteta laskelmassa huomioon. Lisäys tehdään vain verovel- vollisen näkökulmasta edeltävällä ja seuraavalla tasolla olevista omistusyhte- ysyrityksistä. Kuitenkin omistusyhteisyri-tyksen tietoihin lisätään 100 % si- dossuhteessa olevan sidosyrityksen tiedoista. Sidosyritys on vastaavasti ky- seessä kun yrityksellä on enemmistö toisessa yrityksessä. Sidosyrityksen tie- doista lisätään aina 100 % yrityksen omiin tietoihin. Mikäli tarkasteltavana oleva yritys ei laadi konsernitilinpäätöstä ja kyseisen yrityksen sidosyritys on edelleen sidosyri-tyssuhteessa kolmanteen yritykseen, tarkasteltavan yrityksen tietoihin lisätään 100 % kaikkien sidosyritysten tiedoista. Verottajan siirto- hinnoitteluohje (2007) s. 14 – 15.

¹⁰¹ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 15.

Esimerkki 1: A Oy:n osakkeita omistaa B Oy 30 %:a. A Oy vastaavasti omistaa 25 % C Ltd:n osakkeista ja äänimäärästä. C Ltd taas omistaa 60 % D Ltd:n osakkeista ja äänistä. Omistusyhteisyritys B Oy:n omistusosuutta vas- taava osuus B Oy:n tiedoista lisätään A Oy:n tietoihin. C Ltd on myös A Oy:n omistusyhteisyritys, jonka omat tiedot sekä sidosyritys D Ltd:n tiedot lisätään A Oy:n tietoihin. A Oy:n kokonaistiedot saadaan seuraavalla kaa- valla: $100\% \times A \text{ Oy} + 30\% \times B \text{ Oy} + 25\% \times C \text{ Ltd} + 25\% \times D \text{ Ltd}$.

Esimerkki 2: A Oy omistaa 51 prosenttia C Ltd:n osakkeista ja äänimäärästä sekä 100 % D Oy:n osakkeista ja äänistä. B Oy taas omistaa 40 % A Oy:n osakkeista ja äänistä. C Ltd ja D Oy ovat A Oy:n sidosyrityksiä ja B Oy on A Oy:n omistusyhteisyritys. A Oy:n asema pk-yrityksenä määritetään kaavalla: $100\% \times A \text{ Oy} + 40\% \times B \text{ Oy} + 100\% \times C \text{ Ltd} + 100\% \times D \text{ Oy}$.

Esimerkki 3: B Ltd omistaa A Oy osakkeista 90 %, C Ltd omistaa B Ltd:n osakkeista 40 %, C Ltd omistaa B Ltd:n osakkeista 25 % ja E Ltd 20 %. Mää- ritettäessä A Oy:n asemaa pk-yrityksenä todetaan, että A Oy on B Ltd:n si- dosyritys. C Ltd ja D Ltd ovat molemmat B Ltd:n omistusyhteisyri-tyksiä. E Ltd on sen sijaan riippumaton yhtiö. A Oy:n kokonaistiedot saadaan kaavalla: $100\% \times A \text{ Oy} + 100\% \times B \text{ Ltd} + 40\% \times C \text{ Ltd} + 25\% \times D \text{ Ltd}$.

Etuyhteyden osalta voidaan todeta, että säännöksen soveltaminen ei edellytä osakeomistukseen perustuvaa konsernisuhdetta. Etuyhteyssuhde täyttää kun kyse on tahosta, joka osallistuu taloudellisesti verovelvollisen yrityksen toimintaan tai mikäli verovelvollinen yritys osallistuu kyseisen tahon toimintaan. Samoin, mikäli kyseisellä taholla on vaikutusvaltaa yrityksen johtoon tai mikäli verovelvollisella yrityksellä on vaikutusvaltaa kyseisen tahon johtoon.¹⁰²

Yksinomaan se, että kahdella yrityksellä on sama tosiasiallinen johto tai toisen yrityksen tosiasiallinen vaikutusvalta toisen yrityksen johtoon, riittävät täyttämään etuyhteyssuhteen vaatimuksen.¹⁰³

4.3. Dokumentoinnin sisältö

Siirtohinnoitteludokumentoinnilla tarkoitetaan asiakirjoja, jotka ovat verovelvollisen laatimia, ja joiden perusteella voidaan todeta verovelvollisen noudattamat periaatteet siirtohinnoittelussa sekä arvioida, ovatko etuyhteisyriyten keskenään tekemät liiketoimet markkinaehtoperiaatteen mukaisia.¹⁰⁴

Lainsäädännöllinen pohja siirtohinnoitteludokumentaation sisällölle löytyy verotusmenettelylain 14 b §:stä:

”14 b § (1.12.2006/1041) Siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältö.

¹⁰² Helminen (2005) s. 158.

¹⁰³ Helminen (2005) s. 158 - 159. Ks. myös Niskakangas (1983) s. 200 – 203 ja Andersson (1996) s. 55. Siirtohinnoittelun dokumentoinnista yleensä ks. myös Myrsky – Linnakangas (2009) s. 282 – 293.

¹⁰⁴ HE 107/2006, yleisperustelut, johdanto, s. 2. Ks. myös Verotiedote 2/2006, s. 18 ss (Verohallituksen julkaisu 38.06.2).

Siirtohinnoitteludokumentointiin on sisällytettävä 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 toimista¹⁰⁵;
- 5) vertailuarviointi käytettävissä oleva tieto vertailukohteista mukaan lukien;
- 6) kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta.

Edellä 1 momentin 4–6 kohdassa tarkoitettuja tietoja ei edellytetä, jos verovelvollisen ja liiketoimen toisen osapuolen välillä tehtyjen liiketoimien yhteismäärä on verovuonna enintään 500 000 euroa.”

Hallituksen esityksen mukaan, joka vastaavasti perustuu OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin, siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden määrittämisen kannalta olennaisin tieto riippuu kunkin yksittäistapauksen tosiasioista ja olosuhteista.¹⁰⁶

¹⁰⁵ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 22: yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisiä toimia koskeva toimintoarviointi tarkoittaa ulkomaalaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisten toimien toimintoarviointia.

¹⁰⁶ HE 107/2006, yksityiskohtaiset perustelut 14 b §, s. 17.

Laaksonen ja Anttila ovat pitäneet Suomen dokumentointivaatimuksia varsin kohtuullisina kansainvälisesti vertailtuna. Tämä erityisesti siitä syystä, että dokumentoitavan tiedon määrä vastaa OECD:n ohjeissa ja EU:n käytäntösäännöissä kuvattuja dokumentoitavia tietoja tai on määrällisesti näitä ylikansallisia ohjeistuksia suppeampaa. Erityishuomion kirjoittajat ovat antaneet dokumentaatiovelvoitteen kaksivaiheisuuden joustavuudelle, dokumentoinnin jakautuessa varsinaiseen dokumentointiin ja dokumentoinnin lisäselvityksiin, jota ratkaisua kirjoittajat ovat pitäneet onnistuneena. Tämä jako osaltaan osoittaa myös säännösten tarkoituksen, viimesijaisen tarkoituksen ollessa markkinaehtoisuuden osoittaminen eikä niinkään muodollisten vaatimusten täyttäminen. Laaksonen – Anttila (2007) s. 36.

Vaadittujen tietojen laajuutta ja lajia ei ole mahdollisuutta määrittää yleisellä tavalla, kuitenkin on katsottu, että eräät piirteet ovat yhteisiä kaikille siirtohinnoittelututkimuksille eli markkinaehtoisuuden määrittämiselle.¹⁰⁷

Hallituksen esityksessä on nimenomaisesti todettu, että lain valmistelussa on huomioitu sekä OECD:n siirtohinnoitteluohjeet että Euroopan unionin dokumentointi koskevat käytännesäännöt.¹⁰⁸

Dokumentointia ei ole sidottu mihinkään määrämuotoon, näin ollen se on vapaamuotoinen. Tämä perustuu ensisijassa siihen, että markkinaehtoisuuden todentaminen perustuu tapauskohtaisesti tosiseikkoihin ja olosuhteisiin. Dokumentointia on pidettävä riittävänä kun se täyttää VML 14 b §:n yleisluontoiset vaatimukset. Tiedot ja asiakirjat on esitettävä kunkin tapauksen vaatimalla tarkkuudella. Yksinkertainen ja suppea dokumentointi voi riittää, mikäli tästä huolimatta dokumentoinnista ilmenee tapauksen tosiseikat ja näyttö markkinaehtoisuudesta. Toisaalta hyvin laaja dokumentaatio ei tee siitä laajuuden perusteella riittävää, jollei siinä ole käsitelty kaikkia liiketoimeen vaikuttavia olennaisimpia seikkoja. Peruseriaatteena on sisältö ennen muotoa. Dokumentointi voidaan esittää myös muussa kuin VML 14 b §:n mukaisessa järjestyksessä. Huomioitavaa on, että dokumentoinnin sisältö ja rakenne voi poiketa VML 14 b §:ssä säädetystä, mikäli verovelvollinen tekee dokumentoinnin toisen valtion dokumentointivaatimuksen taikka Euroopan unionin käytännesäännön mukaisesti.¹⁰⁹

Dokumentointiprosessi voidaan jakaa kahteen eri vaiheeseen. Verovelvollisen on ensinnäkin omatoimisesti laadittava vuosit-

¹⁰⁷ HE 107/2006, yksityiskohtaiset perustelut 14 b §, s. 17.

¹⁰⁸ HE 107/2006, yksityiskohtaiset perustelut 14 b §, s. 17.

¹⁰⁹ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 7.

tainen dokumentointi ja toiseksi annettava dokumentointia koskevia lisäselvityksiä ja täydennyksiä verottajan tarkemmin tutkimista asioista. Kyseinen omatoimisesti laadittava dokumentointi on vaadittavien tietojen vähimmäistaso, jolla ensisijainen käyttötarkoitus on siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden alustava tarkastelu.¹¹⁰

Lainsäädöksen osalta on syytä huomioida toisen momentin rajoitussäännös, jonka mukaan dokumentoinnin kohtia 4 – 6 ei tarvitse esittää silloin, kun etuyhteydessä suoritettujen liiketoimien määrä on ollut verovuonna vähäinen, markkina-arvoltaan enintään 500.000 euroa.

Dokumentointivelvoitteen on siis tarkoitettu koskevan vain suurimpien yritysten rajat ylittäviä toimia. Dokumentoinnin vaativinta osaa, toimintoarviointia, vertailuarviointia ja siirtohinnoittelumenetelmän kuvausta ei edellytetä vähäisissä toimissa.¹¹¹

Kevyempää dokumentointivelvollisuutta on perusteltu sillä, että vähäisiin liiketoimiin ei liity sellaista olennaista verotuksellista intressiä että niiden osalta olisi perusteltua vaatia laadittavaksi kattavaa dokumentointia. Kuitenkin myös tämän rajauksen alapuolelle jäävissä siirtohinnoittelutapauksissa etuyhteyksyritysten välillä dokumentointiin on sisällettävä muut ensimmäisessä momentissa edellytetyt tiedot eli kuvaukset liiketoiminnasta ja etuyhteyssuhteesta sekä tiedot liiketoimista, jotka on tehty etuyhteyssuhteessa. Näiden tietojen tulisi antaa veroviranomaiselle riittävän mahdollisuuden arvioida, onko lisäselvityksen hankkiminen verovelvolliselta tarpeellista.¹¹²

¹¹⁰ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007), s. 7.

¹¹¹ VaVM 22/2006 vp, s. 4

¹¹² HE 107/2006, s. 22.

Pykälässä mainitut tietojen esittäminen on yksinomaan esitettävien tietojen vähimmäistasoa koskeva vaatimus. Tietojen tarkoituksena on antaa veroviranomaisille riittävät tiedot sen arvioimiseksi, onko siirtohinnoittelua mahdollisesta tarpeen tarkastella yksityiskohtaisemmin.

4.3.1. Kuvaus liiketoiminnasta

VML 14 b §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan siirtohinnoitteludokumentaatioissa on oltava kuvaus liiketoiminnasta.

Tämän määräyksen tarkoituksena on antaa yleisluontoinen selvitys verovelvollisen sekä sen konsernin, johon verovelvollinen mahdollisesti kuuluu, harjoittamasta liiketoiminnasta sekä verovelvollisen asemasta markkinoilla. Kyseinen yleiskuva on ensisijaisesti luomassa perustaa muulle dokumentoinnille.¹¹³

Kyseisessä kuvauksessa voidaan ilmoittaa myös toimialaa taikka muita tarkempia verovelvollista koskevia tietoja, joiden perusteella verovelvollisen siirtohinnoitteluun vaikuttavia olosuhteita pystytään paremmin hahmottamaan.¹¹⁴ Kuitenkaan tässä vaiheessa ei ole vielä tarkoitus antaa kuvausta yksittäisestä liiketoimimesta.¹¹⁵

Verottajan näkökulmasta yrityksestä halutaan niin sanottu toiminnan yleiskuva, joka osoittaisi myös verovelvollisen aseman konsernin liiketoiminnan arvonmuodostusketjussa. Sen sijaan konsernin sellaisten liiketoiminnan osa-alueiden kuvaamisesta, joilla ei ole suoraa merkitystä verovelvollisen harjoittamaan toimintaan, tulisi pidättäytyä.¹¹⁶

Liiketoiminnan kuvauksen sisältö tulee määrittää ja ratkaista tapauskohtaisesti.¹¹⁷

¹¹³ HE 107/2006, yksityiskohtaiset perustelut 14 b §, s. 17

¹¹⁴ HE 107/2006, yksityiskohtaiset perustelut 14 b §, s. 17

¹¹⁵ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 18.

¹¹⁶ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 18.

¹¹⁷ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 18 ja HE 107/2006, yksityiskohtaiset perustelut 14 b §, s. 18.

Huomiota tulisi kiinnittää erityisesti verovelvollisen liiketoimintastrategian kuvaamiseen. Strategiasta ja sen mahdollisesta muutoksesta verovuonna on annettava selkeä kuvaus. Tämän lisäksi liiketoimintasuunnitelman esittäminen saattaa olla eduksi kokonaiskuvan antamisen kannalta.¹¹⁸

Verovelvollisen on mahdollista liittää tähän kohtaan tiedot liiketoiminnan lähihistoriasta, toimialaa koskevat tiedot, verovelvollisen asema kyseisellä toimialalla, verovelvollisen erityiset vahvuudet markkinoilla, markkina- ja kilpailuolosuhteet sekä muut erityisolosuhteet liiketoimintaympäristössä.¹¹⁹

Kuvausta pidetään riittävänä, kun sen perusteella saa hyvän yleiskuvan verovelvollisen ja kyseisen konsernin liiketoiminnasta.¹²⁰

Riittävyyden arviointi jää siis ensivaiheessa veronsaajan subjektiivisen harkinnan varaan, sillä tiedot, joita jo säännöksen ensimmäisen kohdan perustella tulee tai saa ilmoittaa, ovat hyvin moninaiset. Jotta verovelvollinen voisi välttyä jatkotiedusteluilta, suositeltavaa on siis varsin seikkaperäisen selvityksen antaminen. Edellä mainitun kannan puolesta puhuu myös verottajan siirtohinnoitteluohjeessa mainittu mahdollisuus vapaaehtoisesti liittää kuvaukseen tilastotietoa markkinoiden euromääräisestä koosta, markkinoiden kehityssuunnista ja kilpailijoista markkinoilla. Markkinoiden kehityssuunta on merkityksellinen siksi, että se vaikuttaa yrityksen kilpailutilanteeseen ja yrityksen strategiaan valintoihin. Verohallituksen ohjeessa on suositeltu markkinoiden määrittämistä joko kasvaviin, vakiintuneisiin taikka laskeviin. Tiedot verovelvollisen sekä konsernin tuotteista

¹¹⁸ HE 107/2006, yksityiskohtaiset perustelut 14 b §, s. 18.

¹¹⁹ HE 107/2006, yksityiskohtaiset perustelut 14 b §, s. 18.

¹²⁰ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007), s. 18.

ja palveluista sekä asiakaskunnasta olisi annettava jo tässä vaiheessa.¹²¹

Liiketoimintastrategian kuvaamiseen on kiinnitettävä erityistä huomiota. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappaleessa 1.31, joihin myös verohallituksen ohjeessa viitataan, on todettu liiketoimintastrategiasta seuraavaa: ”Liiketoimintastrategiassa otetaan huomioon monia yrityksen piirteitä, kuten innovaatio ja uusien tuotteiden kehittäminen, erilaistumisaste, riskinottohalukkuus, poliittisten muutosten arviointi, olemassa olevan tai suunnitteilla olevan työlainsäädännön vaikutus ja muut tekijät, joilla on merkitystä päivittäisessä liikeasioiden hoidossa.”¹²²

4.3.2. Kuvaus etuyhteyssuhteista

VML 14 b §:n 1 momentin 2 kohdassa säädetään kuvauksen antamisesta etuyhteyssuhteista.

Tässä kuvauksessa tulee esittää tiedot niistä yrityksistä, jotka ovat verovelvolliseen etuyhteydessä ja joiden kanssa verovelvollisella on ollut verovuonna liiketoimia tai joiden liiketoimet vaikuttavat suoraan taikka välillisesti verovelvollisen tekemän liiketoimen hinnoitteluun. Myös peruste etuyhteyssuhteelle on ilmoitettava. Etuyhteyssuhteista on lisäksi ilmoitettava verovuonna ja tätä edeltävänä verovuonna tapahtuneet muutokset.¹²³

Lainsäätäjän tarkoituksena on ollut, että kyseiseen kuvaukseen liitetään yleisen tason selvitys konsernin organisaation rakenteesta. Tämä täyttyy muun muassa esittämällä organisaatiotaulukko, josta ilmenevät yritysten väliset omistussuhteet ja toi-

¹²¹ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007), s. 18.

¹²² Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 19.

¹²³ HE 107/2006, yksityiskohtaiset perustelut 14 b §, s. 18

minnalliset rakenteet, jotka poikkeavat konsernin oikeudellisesta rakenteesta.¹²⁴

Verottajan ohjeistuksessa on yksilöity edellä mainittuja yrityksiä koskevia tietoja. Etuyhteisyritysten nimi, tunnistetiedot ja kotipaikka on ilmoitettava etuyhteysperusteen ohella. Muilta osin verottajan esittämät vaatimukset ovat tämän vaatimuksen osalta yhteneväiset hallituksen esityksessä esiintuotujen seikkojen kanssa.¹²⁵

Verohallituksen ohjeistuksessa on kuitenkin korostettu sitä, että verovelvollisen on ilmoitettava sellaisten etuyhteisyritysten tiedot, joiden kanssa sillä ei ole ollut suoria liiketoimia, mutta joiden toimet joka tapauksessa vaikuttavat verovelvollisen rajat ylittävän etuyhteystoimen hinnoitteluun. Asian selventämiseksi ohjeista löytyy seuraava esimerkki:

”Verovelvollinen A Oy ottaa lainan konsernin ulkopuoliselta rahoitusyhtiöltä B Ltd:ltä. Ulkomainen etuyhteisyritys C Ltd antaa rahoitusyhtiölle takauksen lainasta. Verovelvollisella on etuyhteystoimi vain rahoitusyhtiön kanssa. Toisen etuyhteisyrityksen ja rahoitusyhtiön välinen takaus on erillinen liiketoimi. Verovelvolliselle annetun lainan ehtoihin vaikuttaa kuitenkin toisen etuyhteisyrityksen antama takaus. Tästä syystä C Ltd on etuyhteisyritys, jonka etuyhteysuhde on kuvattava dokumentoinnissa.”¹²⁶

¹²⁴ HE 107/2006, yksityiskohtaiset perustelut 14 b §, s. 18

¹²⁵ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 19.

¹²⁶ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 19 – 20.

4.3.3. Tiedot liiketoimista

Varsinaista ilmoitusvelvollisuutta koskien liiketoimia, jotka on tehty etuyhteyssuhteessa, taikka jotka on tehty yrityksen ja kiinteän toimipaikan välisessä suhteessa, koskeva säännös löytyy VML 14 b §:n 1 momentin 3 kohdasta.

Liiketoimen määritelmä on pykälässä hyvin laaja. Hallituksen esityksen mukaan liiketoimia ovat muun muassa tavaraostot, tavaramyynnit, palvelut, kustannusten jakaminen ja rahoitustoimet. Liiketoimista tulee selvittää liiketoimen tyyppi, osapuolet, euromääräinen liiketoimen arvo, laskutusta koskevat tiedot, sopimusehdot sekä liiketoimen suhde muihin etuyhteydessä tehtyihin liiketoimiin. Mikäli liiketoimet ovat toistuvia ja samanlaisia samojen osapuolten välillä, on mahdollista esittää yhdistetty selvitys liiketoimista.¹²⁷

Selvityksestä tulee löytyä luettelo sopimuksista, jotka on tehty etuyhteydessä ja edelleen tärkeimmistä sopimuksista tulee jättää jäljennökset osaksi selvitystä. Samalla tavalla luettelo tulee jättää koskien etuyhteyksyritysten kustannustenjakosopimuksia ja ennakkotietosopimuksia sekä luettelo toisen valtion viranomaisen liiketoimen toiselle osapuolelle antamista ennakkotiedoista.¹²⁸

Verohallituksen ohjeessa on erityisesti korostettu liiketoimen määritelmän laajuutta ja todettu, että liiketoimella tarkoitetaan

¹²⁷ HE 107/2006, yksityiskohtaiset perustelut 14 b §, s. 18.

¹²⁸ HE 107/2006, yksityiskohtaiset perustelut 14 b §, s. 18 ja Verottajan siirtohinnoitteluohe (2007) s. 21.

”kaikenlaisia taloudellisia toimenpiteitä”. Kannanottoa on perusteltu OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan 1 kappaleen laajan liiketoimen käsitteellä. Käsite on siksi laaja, koska liiketoimen lähtökohtana ovat kauppaja- ja rahoitussopimuksen ehdot.¹²⁹

Liiketoimet voidaan esittää taulukkomuodossa. Luokitteluna voidaan käyttää esimerkiksi seuraavaa verottajan tarjoamaan luokitteluperustetta: tavaran, palvelun, aineettoman omaisuuden, käyttöoikeuden, aineettoman omaisuuden ja käyttöomaisuuden hankinta tai luovutus; lainananto, vuokraus, leasing, kustannusten jakaminen ja muu liiketoimi. Tapauskohtaisesti tätäkin tarkemman luokittelun käyttäminen on suositeltavaa, esimerkiksi aineettoman omaisuuden käyttöoikeuden luovutus on tarvittaessa jaoteltava lisensseihin, kuten teknologia- ja tavaramerkkilisensseihin.¹³⁰

Liiketoimen euromääräinen arvo esitetään jokaisen liiketoimen osalta erikseen vaikkapa liiketoimien tai laskutuksen virtaa ilmentävän kuvion taikka taulukon avulla.¹³¹

Siirtohinnoittelua tarkastellaan liiketoimikohtaisesti. Markkinaehtoperiaatteen on näin ollen periaatteessa sovelluttava kuhunkin liiketoimeen erikseen. On kuitenkin tilanteita, joissa erilliset liiketoimet ovat jatkuvia tai ne liittyvät toisiinsa niin läheisesti, ettei niitä ole tarkoituksenmukaista taikka mahdollista arvioida erillisinä. OECD:n ohjeissa on mainittu seuraavat tilanteet: pitkäaikaiset tavaroiden ja palveluiden hankintasopimukset, aineettomaan omaisuuteen liittyvät käyttöoikeudet, läheisesti toisiinsa liittyvien tuotteiden hinnoittelu erityisesti kun yksittäisen tuotteen tai liiketoimen hinnan määrittäminen on

¹²⁹ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 20.

¹³⁰ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 20.

¹³¹ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 20.

epäkäytännöllistä, valmistuslisenssin myöntäminen ja komponenttien hankinta samalle valmistajalle.¹³²

Edellä mainitunlaisissa tilanteissa liiketoimet voidaan yhdistää, mikäli toimet on tehty samojen osapuolten välillä samanlaisin ehdoin. Liiketoimien samankaltaisuutta voidaan arvioida samoilla kriteereillä kuin liiketoimien vertailukelpoisuutta arviointisiin. Dokumentoinnissa on perusteltava liiketoimien yhdistäminen. Verottaja on antanut ohjeessaan esimerkin: myyntiyhtiö hankkii etuyhteisyrykseltä tuotteita sekä jakelee ne edelleen riippumattomille tahoille. Myyntiyhtiön ja etuyhteisyryksen välillä on lukuisia tuotteiden ostotoimintaa koskevia toimia, joiden kunkin yksittäisen toimen markkinakelpoisuuden määrittäminen olisi työlästä. Myyntiyhtiö voi tällaisessa tapauksessa esittää dokumentoinnissa vain yhden tuotteiden ostamista koskevan liiketoimen.¹³³

4.3.4. Toimintoarviointi

Toimintoarviointi on olennainen osa siirtohinnoitteludokumentaatiota. Sillä on keskeinen merkitys toimintojen, omaisuuserien ja riskien kohdentamisessa oikeille etuyhteystoimen osapuolille. Toimintoarvioinnin esittämisvelvollisuuden säädöspohja on verotusmenettelylain 14 b §:n 1 momentin 4 kohdassa.

Toimintoarvioinnissa on OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan kysymys etuyhteydessä tehtyjen liiketoimien arvioimisesta riippumattomien osapuolen välillä tehtyyn vastaavaan liiketoimeen. Dokumentoinnin osalta olennaista on selvittää ainoastaan etuyhteydessä tehdyissä liiketoimissa suoritettuja toimintoja eikä tarvetta ole laajaan toimintoarviointiin, kuten OECD:n siirtohin-

¹³² Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 21.

¹³³ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 21.

noitteluohjeet suosittavat. Varsinainen vertailu kuuluu seuraavaan vaiheeseen sen jälkeen kun vertailukelpoisuus on ensin määritetty. Hallituksen esityksen mukaan erilliskäsittely on perusteltua siksi, että verovelvollinen pystyy liiketoimen osapuolena arvioimaan etuyhteystoimissa suoritettuja toimintoja yksityiskohtaisesti. Tästä syystä toimintoarviointi on laadittava seikkaperäisesti ja tarkasti.¹³⁴

Suomen lainsäädäntö on tässä kohtaa hieman OECD:n siirtohinnoitteluohjeita lievempää, asettaen hieman alhaisemman dokumentaatiovaatimuksen toimintoarvioinnin osalta.

Dokumentaatiossa tulee esittää sekä verovelvollisen että etuyhteyssuhteessa toisena osapuolena olleen yrityksen liiketoiminnassa suorittamat toiminnot sekä yritysten käyttämä omaisuus ja ottamat riskit. Arviointi koskee näin ollen myös toisen liiketoimen toisen osapuolen toimintoja. Toimintojen määritelmä on laaja, kattaen käytännössä kaikki yrityksen harjoittamat toiminnot. Hallituksen esityksessä toimintoina on nimenomaisesti mainittu tutkimus, suunnittelu, jakelu, valmistus, huolto, johtaminen ja rahoitus.¹³⁵

Verrattain monissa toiminnossa käytetty keskeisin omaisuus on luonteeltaan aineetonta. Hallituksen esityksessä esimerkkeinä aineettomasta omaisuudesta on mainittu patentti, malli, tavara-

¹³⁴ HE 107/2006, yksityiskohtaiset perustelut 14 b §, s. 18. Ks. myös Karjalainen – Raunio (2007) s. 202 – 204.

Huomioitavaa on, että Suomen lainsäädännön toimintoarviointi koskee yksinomaan etuyhteystoimia, joka lähestymistavaltaan eroaa OECD:n ohjeista, joissa ohjeissa kyseinen toimintoarviointi koskee sekä etuyhteystoimia että riippumattomien osapuolten välisiä vertailukelpoisia liiketoimia. Laaksonen (2007) s. 38.

¹³⁵ Tämä luettelo noudattaa OECD:n esimerkkiluetteloa. OECD:n luettelo ei ole tyhjentävä ja sen mukaan toiminnot voivat olla: suunnittelu, valmistus, kokoonpano, tutkimus- ja kehitystoiminta, huolto, ostotoiminta, jakelu, markkinointi, mainonta, kuljetus, rahoitus ja johtaminen. Verohallituksen siirtohinnoitteluohje (2007) s. 23. Verottajan ohjeessa on mainittu lisäksi laadunvalvonta, pakkaus, varastointi, tukkumyynti, vähittäismyynti, asiakaspalvelu ja hallinto erillisinä toimintoina. Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 23.

merkki, osaaminen, asiakasluettelo ja jakelukanava. Riskien osalta esimerkkeinä on mainittu markkina¹³⁶-, luotto¹³⁷-, tuotekehitys¹³⁸- ja takuuriskit.¹³⁹

Aineeton omaisuus on ymmärrettävä laajasti, sillä riippumattomien toimijoiden välisissä liiketoimissa aineeton omaisuus voi tuottaa tuloa, vaikka se ei olisikaan siirtokelpoinen tai rekistroidävissä.¹⁴⁰

Oletettavaa siis on, että arvioinnissa tulee kiinnittää huomiota siihen, kuka on ottanut riskiä ja kenen omaisuutta ja resursseja on käytetty kussakin toiminnossa.

Toimintoarviointi on liiketoimeen vaikuttavien tosiseikkojen selvittämistä. Selvitys on saatava siitä, mikä on kunkin osapuolen osuus liiketoimessa ja mikä on toimintojen taloudellinen merkitys. Jotta tämä olisi mahdollista, dokumentoinnissa täytyy olla eriteltynä kaikki osapuolten toiminnot, omaisuuserät sekä riskit. Olennaisinta on toimintojen, omaisuuden ja riskien kohdentaminen oikeille osapuolille, jotta myös suhteellinen osuus voitosta tai tappiosta voidaan kohdentaa oikein. Toimintojen määrittämisen ja jakamisen on olennaista, jotta esimerkiksi selvyys valmistusta koskevasta liiketoiminnasta olisi saatavissa.

¹³⁶ Markkinariskillä tarkoitetaan riskiä siitä, että yritys ei pysty myymään palveluitaan tai tuotteitaan voitolla tai että yritys ei pysty myymään niitä lainkaan. Markkinariski voi toteutua kysynnän muuttuessa tai kilpailun kasvaessa relevanteilla markkinoilla. Myynnin tyrehtymisestä voi vastaavasti seurata varastoriski, jolla tarkoitetaan raaka-aineiden tai tuotteiden varastointiin liittyvää tappioriskiä, joka aktualisoituu tavaran pilaantuessa tai vanhentuessa. Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 25.

¹³⁷ Luottoriski on eräs rahoitukseen liittyvistä riskeistä, muita rahoitustoimintaan liittyviä riskejä ovat muun muassa valuuttariski, korkoriski ja takausriski. Luottoriskin toteutuessa annettua luottoa ei saada perityksi takaisin vaan kyseinen luoton määrä menetetään. Luottoriskistä aiheutuu luottotappio.

¹³⁸ Tutkimus- ja kehitystoiminnan (R&D) riskeillä tarkoitetaan muun muassa patenttien, teknologian ja tuotteiden kehittämiseen liittyvää riskiä. Epäonnistumisen riskejä tässä toiminnassa on lukuisia, josta riskinä on tutkimus- ja kehitystoimintaan sijoitettujen varojen menetys. Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 25.

¹³⁹ HE 107/2006, yksityiskohtaiset perustelut 14 b §, s. 19. Ks. myös Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 24.

¹⁴⁰ Verottajan siirtohinnoitteluohje, s. 24

Esimerkiksi sopimusvalmistajan ja itsenäisen valmistajan toiminnot poikkeavat täysin toisistaan. Ilman toimintojen yksityiskohtaista avaamista arviointia markkinahintaehtoisesta liiketoimesta olisi mahdotonta tehdä.¹⁴¹

Toimintoarvioinnissa on kyse OECD:n ohjeiden mukaisesta toimintoanalyysistä (functional analysis). Toimintoarvioinnissa arvioidaan etuyhteyssuhteessa suoritettuja toimintoja ja verrataan näitä toimintoja niihin toimintoihin, jotka olisivat tapahtuneet yritysten ollessa toisistaan riippumattomia. Toimintoarviointi on osa vertailukelpoisuuden arviointia, johon taas vaikuttavat muun muassa toimintoarvioinnin ohelle siirretyn palvelun taikka omaisuuden fyysiset ominaisuudet, sopimusten ehdot, liiketoimen osapuolten taloudelliset olosuhteet sekä osapuolten liiketoimintastrategiat. Ratkaisevana seikkoina ovat etuyhteyssuhteen luonne sekä valittu hinnoittelujärjestelmä, sille mikä painoarvo kullekin edellä mainituille tekijälle annetaan vertailukelpoisuutta arvioitaessa.¹⁴²

Toimintoarviointi tulee tässä vaiheessa kohdistaa ainoastaan etuyhteystoimien toimintoarviointiin ja varsinainen vertailu riippumattomien yritysten vertailukelpoisuus riippumattomiin liiketoimiin tehdään vasta dokumentoinnin seuraavassa vaiheessa.¹⁴³

Käytetyn omaisuuden osalta on ensinnäkin tunnistettava käytetty omaisuus sekä määritettävä, millä tavalla omaisuutta on käytetty. Usein on edullista esittää liiketoimen merkitys molempien liiketoimen osapuolen kannalta. Omaisuuden osalta on

¹⁴¹ HE 107/2006, yksityiskohtaiset perustelut 14 b §, s. 19.

¹⁴² Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 22.

¹⁴³ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 22.

Toimintoarviointi on verottajan kokemuksen mukaan ollut varsin usein puutteellinen siirtohinnoittelun dokumentaatiossa. Yleisesti toimintoarviointi oli keskittynyt konsernitason toimintojen kuvaamiseen eikä niinkään vaadittavan yritystason kuvaukseen. Tämä tarkoittaa luonnollisesti käytännössä sitä, että koska verovelvollisen toiminnoista ei ole selvää käsitystä, on myös vertailukohteiden hakeminen ja näin ollen sopivien menetelmien soveltaminen vaikeaa. Konserniverokeskuksen siirtohinnoitteluinfo 10.3.2010.

myös eriteltävä käytetyn omaisuuden vaikutus tulonmuodostukseen. Myös omaisuuden ikä, markkina-arvo ja sijainti on otettava arvioinnissa huomioon. Olennaisinta on, että merkittävässä toiminnoissa käytetyn omaisuuden luonne ja vaikutus tulon kertymiseen on selostettu ymmärrettävällä tavalla.¹⁴⁴

Liiketoimessa käytetyn omaisuuden osalta verottaja on antanut ohjeissaan kaksi esimerkkiä tulkintatilanteiden ratkaisemiseksi. Ilmeistä on, että kyseisillä seikoilla on hyvin merkittävä osa markkinaehtoisuuden määrittämisessä.¹⁴⁵

Esimerkki 1: Tuotantotoimintaa harjoittavan yrityksen kehittämä teknologia, tuotanto-osaaminen ja niiden pohjalta luotu kustannustehokas tuotantoverkosto voivat olla osa liiketoimintakokonaisuuteen liittyvää aineetonta omaisuutta, jota voidaan tarkastella kokonaisuutena, mikäli aineetonta omaisuutta ollaan luovuttamassa. Aineetonta omaisuutta ei tällöin ole vain yrityksen patentoitu teknologia vaan aineetonta omaisuutta on kaikki aineellisen omaisuuden lisäksi tuloa tuottava omaisuus, josta riippumaton osapuoli suorittaisi korvauksen. Aineetonta omaisuutta voidaan luovutustilaisuudessa tarkastella kokonaisuutena, eikä sitä ole tarpeen luokitella ryhmiin.

Esimerkki 2: Myyntiyhtiön toimintoarvioinnissa voidaan selvittää, käyttääkö myyntiyhtiö toiminnassaan omaa tavaramerkkiä tai muuta itse luomaansa markkinointiin liittyvää aineetonta omaisuutta. Myyntiyhtiö on saattanut luoda aineetonta omaisuutta omilla markkinointiponnisteluillaan, joita etuyhteystoimen vastapuoli ei ole hyvittänyt. Toisaalta myyntiyhtiö on voinut tarjota toiselle osapuolelle ainoastaan rutiiniluonteisia myyntipalveluita ilman merkittävää riskin ottamista. Myyntiyhtiön kustannukset on tällöin korvattu täysimääräisesti eikä

¹⁴⁴ Verottajan siirtohinnoitteluohe (2007) s. 23 – 24.

¹⁴⁵ Verottajan siirtohinnoitteluohe (2007) s. 24.

myyntiyhtiölle ole tavanomaisesti muodostunut markkinointiin liittyvää aineetonta omaisuutta.¹⁴⁶

Toimintoarvioinnista on selvittävä osapuolten ottamat todelliset riskit. Ne voidaan usein osoittaa etuyhteystoimen sopimusehdoilla, jotka voivat ilmetä kirjallisesta sopimuksesta, osapuolten välisestä muusta viestinnästä taikka käyttäytymisestä. OECD:n ohjeiden mukaan osapuolten käyttäytymistä voidaan yleensä pitää parhaana todisteena riskin tosiasiallisesta jakautumisesta ja kohdentumisesta. Lähtökohta on, että riskin kasvaessa myös tuotto-odotus kasvaa. Dokumentoinnin toimintoarviointia koskevassa osiossa voidaan keskittyä osapuolten ottamiin olennaisiin riskeihin.¹⁴⁷

Riskien kuvaamisessa voidaan käyttää avuksi kirjanpitolain mukaisen toimintakertomuksen riski-osiota soveltuvien osien. Kirjanpitolautakunnan yleisohje¹⁴⁸ toimintakertomuksen laatimisesta saattaa myös olla avuksi. Kyseisessä ohjeessa on kuvauksia ja esimerkkejä esimerkiksi strategisista riskeistä, operatiivisista riskeistä, rahoitus- ja vahinkoriskeistä.¹⁴⁹

Toiminnoissa, omaisuudessa sekä riskeissä tapahtuneiden muutosten kuvaaminen on myös osa toimintoarviointia. Muutoksia voi tapahtua vaikkapa konsernin tehostaessa liiketoimintaa entistä kustannustehokkaaksi. Samoin mikäli toimintoja, omaisuutta tai riskejä on siirretty esimerkiksi konserniyritysten välillä, voi liiketoimien siirtohinnoittelu olla hyvin erilainen aikaisempiin vuosiin nähden. Muutoksella ei tarkoiteta tässä juridisia tai verotuksellisia yritysjärjestelyjä vaan muutoksen kriteerit

¹⁴⁶ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 24.

¹⁴⁷ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 25.

¹⁴⁸ KILA:n yleisohje toimintakertomuksen laatimisesta, 12.9.2006. Riskejä on käsitelty luvussa 2.7. Kirjanpitolain (KPL 3:1.5 § 1 virke) mukaan kirjanpitovelvollisen on annettava arvio merkittävimmistä riskeistä ja epävarmuustekijöistä sekä muista liiketoiminnan kehittymiseen vaikuttavista seikoista.

¹⁴⁹ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 25.

täyttyvät liiketoiminnan järjestämisen tai toimintatavan muutoksella. Olennaista on muutoksen vaikutus yrityksen toimintoihin, ei niinkään muutoksen nimikkeellä. Kysymyksessä voi olla liiketoimintamallin muutos tai uudelleenjärjestäminen, arvoketjun muutos, liiketoimintastrategian muutos tai muu rakenteellinen muutos.¹⁵⁰

Muutoksen tarkastelu on kokonaisvaltaista ja huomio on kiinnitettävä muutoksen kokonaisvaikutuksiin. Mikäli kysymys on sopimuksen muutoksesta, dokumentoinnissa on tarpeen kuvata ensinnäkin syyt sopimuksen muutokselle ja toiseksi kuvata sekä vanhan että uuden sopimuksen vaikutukset molempien osapuolien toimintoihin. Muutostilanteessa on siis aina kuvattava muutosta edeltävä toimintoarviointi ja muutoksen jälkeinen toimintoarviointi.¹⁵¹

Esimerkki: Valmistus- ja myyntitoimintaa harjoittavan emoyhtiön A Oy:n laskutus siirretään sopimusvalmistusta harjoittavalla B Ltd:lle. Ennen muutosta A Oy on myynyt valmistamansa sekä tytäryhtiönsä valmistamat tuotteet ulkopuolisille. A Oy on omistanut kaiken liiketoiminnassa käytettävän aineettoman omaisuuden ja vastannut miltei kaikista liiketoimintariskeistä. Näin ollen A Oy:lle on kuulunut liiketoiminnan jäännösvoitto, joka on saatu kun B Ltd:lle on suoritettu markkinaehtoinen korvaus sopimusvalmistuksesta. Muutoksen jälkeen B Ltd myy tuotteet ulkopuolisille ja A Oy tuottaa konsernin sisäisiä palveluita B Ltd:lle, kuten hallinto- ja sopimusvalmistuspalvelut. Muutoksista johtuu, että siirtohinnoittelukäytäntö on muutoksista johtuen käänteinen aikaisempaan tilanteeseen verrattuna. Uudessa tilanteessa B Ltd saa hyväkseen liiketoiminnasta syntyvät jäännösvoiton, sen jälkeen kun A Oy:lle on suoritettu korvaus sen palveluista. Tällaisessa tilanteessa molempien osa-

¹⁵⁰ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 25.

¹⁵¹ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 26.

puolten toiminnoista on dokumentoitava sekä muutosta edeltävä että muutoksen jälkeinen tilanne kokonaiskuvan muodostamiseksi. Tämän lisäksi muutoksen vaikutuksesta on esitettävä laskelma siirtohinnoittelumenetelmän soveltamista koskevassa kohdassa. Myös toiselle etuyhteisyhtiölle siirretystä toiminnosta suoritetusta korvauksesta on esitettävä perusteet dokumentaatioissa.¹⁵²

Toimintoarvioinnin yhteydessä on mahdollista tyypitellä eri etuyhteisosapuolet toimintojen mukaisiin ryhmiin. Osapuolten luokittelu on omiaan helpottamaan siirtohinnoittelun hahmottamista yleisellä tasolla, muuta varsinaista merkitystä luokittelulla ei ole. Osapuolet voidaan luokitella vaikkapa valmistajiksi, jakelijoiksi ja palveluntuottajiksi. Pääluokat voidaan jaotella edelleen alaluokkiin. Valmistajan luokitus voi jakautua täyden riskin valmistajaksi ja sopimusvalmistajaksi. Vastaavasti jakelijan luokitus voi jakautua täyden riskin jakelijaksi, rajoitetun riskin jakelijaksi, komissionääriksi ja agentiksi.¹⁵³

Etuyhteisosapuolet voidaan myös luokitella päämieheksi ja agentiksi. Päämies on tavanomaiseen tapaan oikeutettu jäännösvoittoon, sillä hän kantaa liiketoimintaan kuuluvat riskit ja vastaa mahdollisista liiketoiminnan tappioista. Agentille kuuluu markkinahintainen korvaus suoritetuista palveluista. Osapuolten luokittelun tulee vastata todellisia toimintoja. Kyseinen malli ei sovellu, esimerkiksi jos molemmat osapuolet omistavat yhdessä liiketoiminnan aineettoman omaisuuden. Muistettavaa kuitenkin on, ettei luokittelu ole välttämätöntä ja että toimintojen kuvaaminen on tärkeämpää kuin osapuolten luokittelu. Toimintoarviointi ei näin ollen voi korvata yleisluontoisella ja epätarkalla luokittelulla.¹⁵⁴

¹⁵² Verottajan siirtohinnoitteluohe (2007) s. 26.

¹⁵³ Verottajan siirtohinnoitteluohe (2007) s. 27.

¹⁵⁴ Verottajan siirtohinnoitteluohe (2007) s. 27 – 28.

Toiminto- ja siirtohintanalyysissä käytetään termiä testattava osapuoli. Kyseisellä käsitteellä tarkoitetaan etuyhteystoimen osapuolista sitä, jonka toiminnot ovat yksinkertaiset, ja jolla ei ole hallussaan arvokasta aineellista taikka aineetonta omaisuutta. Toiminnoiltaan yksinkertaisemmalle osapuolelle on helpompaa vertailukelpoisia vertailukohteita. Esimerkiksi päämiehen ja palvelun tarjoajan (agentin) välisessä suhteessa agentille on helpompaa löytää vertailukohteita.¹⁵⁵

Testattava osapuoli on valittava, mikäli siirtohinnoittelumenetelmänä käytetään jälleenmyyntihinta-, kustannusvoittolisä- tai liiketoimintomarginaalimenetelmää, joista kaksi ensimmäistä ovat liiketoimintomenetelmiä ja viimeinen liiketoimivoittomenetelmä. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että markkinaehtoisuuden osoittamiseksi riittää, että testattavalle osapuolelle etuyhteystoimesta kertyvän katteen markkinaehtoisuus selvitetään jollakin edellä mainituista menetelmistä.¹⁵⁶

Asian selventämiseksi verottaja on tarjonnut ohjeessaan seuraavan esimerkin. Konsernin sisäisissä palveluissa testattavana osapuolena on palvelun tarjoaja. Tällöin toiminta-arvioinnissa selvitetään palvelun tarjoajan toiminnot, omaisuus ja riskit. Tämän jälkeen vertailuarvioinnissa tätä testattavaa osapuolta verrataan riippumattomiin palvelun tarjoajiin. Sen sijaan palvelun tilaajaa ei kannata valita testattavaksi osapuoleksi, varsinkaan mikäli tilaaja omistaa ainutlaatuisia omaisuutta koska tällaiselle osapuo-

¹⁵⁵ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 28.

Lähtökohtana voidaan pitää sitä, että toimintoarviointi on tarpeellista tehdä molemmista liiketoimen osapuolista, jotta on mahdollista hahmottaa liiketoimen koko sisältö ja määrittää liiketoimeen sovellettava siirtohinnoittelumenetelmä. Siirtohinnoittelumenetelmä ja testattava osapuoli voidaan valita vasta sen jälkeen, kun liiketoimeen osallisten osapuolien toiminnoista on käytettävissä riittävästi tietoa. Laaksonen – Anttila (2007) s. 39.

¹⁵⁶ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 28.

Sen sijaan testattavaa osapuolta ei valita, mikäli etuyhteystoimeen sovelletaan voitonjakamismenetelmää, koska kyseisellä menetelmällä liiketoiminnan voitto jaetaan etuyhteysosapuolille. Laaksonen – Anttila (2007) s. 39.

lelle on hankala löytää vertailukelpoista vastaavanlaista toimintaa harjoittamaa kohdetta eli vastaavanlaista palvelun tilaajaa. Toimintoarviointia ei kuitenkaan tästä huolimatta tehdä ainoastaan toisesta etuyhteystoimen osapuolesta. Toimintoarviointi on lähtökohtaisesti tehtävä molemmista etuyhteysliiketoimen osapuolista, liiketoimen täysimääräiseksi hahmottamiseksi. Ennen kuin testattavaa osapuolta, vertailukohteita taikka sovellettavaa siirtohinnoittelumenetelmää voidaan ylipäätään valita, tulee osapuolten toiminnoista olla käytettävissä riittävästi tietoa eli tietoja on annettava joka tapauksessa molemmista osapuolista.¹⁵⁷

Tutkimuksen ja kehityksen osalta toimintoina voi olla esimerkiksi perustutkimus, tuotekehitys, muotoilu, teknologian ja patenttien kehittäminen, lisensointi, omaisuuden osalta voidaan tehdä jaottelu patenttiin, lisenssiin, teknologiaan ja tietotaitoon. Riskit voivat jakautua tutkimuksen epäonnistumisriskiin, markkinariskiin ja patenttiriitoihin.

Valmistuksen osalta vastaavasti toiminnot voivat jakautua raaka-aineiden ja komponenttien hankintaan, valmistukseen, kokoonpanoon, pakkaamiseen ja laadunvalvontaan. Valmistukseen kuuluvaa omaisuutta on muun muassa patentit, lisenssit, tuotanto-osaaminen, tavaramerkit, koneet, tuotantolaitokset sekä kiinteistöt. Valmistukseen kohdistuvia riskejä ovat esimerkiksi investointiriski, kapasiteettiriski, markkinariski, ympäristöriski, laaturiski, tuotevastuuriski, luottoriski ja viranomaisen säätely.

¹⁵⁷ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007), s. 28.

Testattavan osapuolen valinnan osalta voidaan mainita KHO 1986 II 578, jossa verotarkastajat olivat valinneet testattavaksi osapuoleksi suomalaisen emoyhtiön eikä sen sijaan irlantilaisista tytäryhtiötä, joka oli harjoittanut emoyhtiön toimittamien puolivalmisteiden vientiä ja jatkojalostusta Pohjois-Amerikkaan. Toimintoarviointi olisi täytynyt tehdä toimen molemmista osapuolista, jonka jälkeen olisi ollut mahdollista arvioida sopivaa testattavaa osapuolta ja sovellettavaa siirtohinnoittelumenetelmää. Laaksonen – Anttila (2007) s. 39.

Jakelua koskevia toimintoja ovat markkinointi, myynti, rahoitus, tulliselvitys, varastointi, kokoonpano, kuljetus, tekninen tuki ja asiakaspalvelu kun taas jakeluun liittyvää omaisuutta ovat tavaramerkit, jakeluoikeudet, jakelukanavat ja asiakaskunta. Riskejä ovat sen sijaan markkinariski, varastoriski, hintariski, takuuriski, luottoriski, valuuttariski ja kuljetusriski.

Hallintoon sisältyy toimintoina johto, strateginen suunnittelu, koordinointi, valvonta, rahoitus, laskutus, luotonvalvonta, henkilöstöhallinto, koulutus ja tietoteknisen toiminnot. Hallintoon liittyvää omaisuutta ovat muun muassa ohjelmistot, liiketoimintamallit, rakennukset, kiinteistöt ja tietotaito ja riskeistä voidaan mainita verottajan esimerkin mukaan liiketoimintariski, markkinariski, likviditeettiriski.¹⁵⁸

4.3.5. Vertailuarviointi

Veromenettelylain 14 b §:n 1 momentin 5 kohdan mukaan siirtohinnoittelun dokumentointivelvollisuuteen kuuluu vertailuarvioinnin esittäminen. Vertailuarvioinnilla tarkoitetaan etuyhteydessä tehdyn liiketoimen vertailemista riippumattomaan liiketoimeen. Liiketoimet ovat vertailukelpoisia, mikäli mikään liiketoimien välinen ero ei voisi olennaisesti vaikuttaa menetelmässä arvioitavaan tekijään tai mikäli kohtuullisen tarkkoja oikaisuja voidaan tehdä erojen olennaisten vaikutusten poistamiseksi.¹⁵⁹

¹⁵⁸ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 29. Ks. myös Karjalainen – Rautio (2007) s. 204 – 210.

¹⁵⁹ HE 107/2006, yksityiskohtaiset perustelut 14 b §, s. 19.

Laaksonen ja Anttila ovat kritisoineet jakoa toimintoarviointiin sekä vertailuarviointiin, toimintoarviointiin ollessa erillinen vaihe dokumentointiprosessissa ennen vertailuarviointia. Tämän johdosta dokumentointivelvoitteen sisältövelvoitetta voidaan pitää vaikeasti hahmotettavissa olevana, kun sitä verrataan OECD:n ohjeistukseen, erityisesti siksi, että kaikissa tilanteissa vertailuarviointia ei vaadita, kun taas OECD:n ohjeissa korostetaan vertailuarvioinnin merkitystä. Sekaannuksia voivat aiheuttaa osaltaan myös termien käännöksen englannin kielen ja suomen kielen välillä. Laaksonen ja Anttila kat-

Vertailuarvioinnissa voidaan keskittyä liiketoimiin, joilla on olennaista taloudellista merkitystä, pienten ja vakiintuneissa olosuhteissa suoritettujen liiketoimien vertailuarviointiin sijaan. Taloudellinen merkittävyys voi täytyä, mikäli liiketoimi on arvoltaan suuri, liiketoimi on uusi tai poikkeuksellinen, monimutkainen tai tehty muuttuvissa olosuhteissa. Taloudellista merkitystä on arvioitava markkinaehtoisen arvon perusteella eikä mahdollisesti käytetyn tästä poikkeavan arvon perusteella.¹⁶⁰

Arviointi edellyttää riippumattomien osapuolten välille tehtyjen liiketoimien eli vertailukohteiden löytämistä ja vertailemista etuyhteydessä suoritettuun liiketoimeen. Vertailukohteet sekä prosessi niiden löytämiseksi ovat osa vertailuarviointia. Kaikissa tilanteissa on ratkaistava, täyttävätkö mahdolliset vertailukohteet vertailukelpoisuuden kriteerit.¹⁶¹

Vertailukelpoisuus tulee arvioida OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa mainittujen viiden tekijän perusteella, jotka siis määrittävät vertailukelpoisuutta. Ensimmäinen tekijä on toimintoarviointi, joka on määritelty edellisessä kappaleessa. Muita tekijöitä ovat siirretyn omaisuuden tai palvelun luonne, sopimusehdot, osapuolten taloudelliset olosuhteet ja osapuolten noudattamat liiketoimintastrategiat. Kyseisiä tekijöitä tulee tarkastella ensin-

sovat, että vertailuarvioinnilla hallitus on tarkoittanut vertailukelpoisuuden arviointia tai vertailuanalyysiä. Laaksonen – Anttila (2007) s. 37.

Hallituksen esityksessä siis mahdollistetaan vertailuarvioinnin tekeminen ilman vertailukohteiden esittämistä. Tämä selittyy sillä, että hallituksen esitys on tältä osin pitänyt esikuvanaan EU:n käytännesääntöjä OECD:n ohjeistuksen sijaan. Vertailukohteita ei edellytetä dokumentoitaviksi siitä syystä, että niiden etsimisestä aiheutuu yrityksille kustannuksia. Yrityksen on mahdollista etsiä vertailukohtaita vasta siirtohinnoittelun ns. toisessa vaiheessa, eli kun verottajan tutkiessa tarkemmin siirtohinnoittelua ja pyytäessä dokumentointia täydentävää lisäselvitystä. Näin ollen vertailukohteiden kevennettyä dokumentointivelvollisuutta on pidettävä joustavana ja verovelvolliselle dokumentoinnista aiheutuvien kustannusten kannalta positiivisena ratkaisuna. Laaksonen – Anttila (2007) s. 37 – 38.

¹⁶⁰ HE 107/2006, yksityiskohtaiset perustelut 14 b §, s. 19.

¹⁶¹ HE 107/2006, yksityiskohtaiset perustelut 14 b §, s. 19 – 20.

näkin verovelvollisen etuyhteystoimien näkökulmasta ja toiseksi vertailukohteen liiketoimien näkökulmasta.¹⁶²

Ongelmaksi voi osoittautua tietämyksen puute vertailukohteen liiketoimista. Puutteellisesta tiedosta huolimatta vertailukohdetta voidaan käyttää, mikäli voidaan arvioida, että puutteellisuus ei olennaisesti vaikuta vertailukelpoisuuteen. Mikäli puutteellisuus tiedoissa on kuitenkin olennaista, vertailukohdetta ei tule käyttää. Esimerkkinä olkoon tietämys vertailuyrityksen liiketoimintastrategiasta, jota koskevat tiedot ovat harvoin julkisia. Kuitenkin mikäli vertailukohteen liiketoiminta ja markkinat, joilla se toimii, ovat vakiintuneita, liiketoimintastrategian tietämys ei yleensä ole vertailtavuuden esteenä.¹⁶³

Vertailukohteet ovat siirtohinnoittelun ja siirtohinnoitteludokumentation kannalta kaikista olennaisinta tietoa. Markkinaehtoperiaatteen soveltaminen perustuu etuyhteysuhteessa tehdyn liiketoimen vertailuun riippumattomien osapuolten väliseen liiketoimeen. Vertailukohteet voidaan jakaa sisäisiin ja ulkoisiin sen mukaan onko verovelvollinen tai sen etuyhteisyritys vertailuliiketoimissa osapuolina vai ovatko vertailukohteen molemmat osapuolet ulkopuolisia.¹⁶⁴

Sisäisestä vertailukohteesta puhutaan kun tarkoitetaan verovelvollisen ja riippumattoman osapuolen välistä muusta liiketoimeesta, joka on tehty vertailukelpoisissa olosuhteissa tarkastelun

¹⁶² HE 107/2006, yksityiskohtaiset perustelut 14 b §, s. 20

¹⁶³ HE 107/2006, yksityiskohtaiset perustelut 14 b §, s. 20

¹⁶⁴ HE 107/2006, yksityiskohtaiset perustelut 14 b §, s. 20.

Laaksonen ja Anttila ovat katsoneet vertailuarvioinnin merkityksen korostuvan yksinomaan siksi, että siirtohinnoittelun markkinaehtoisuus tulee osoittaa riippumattomien osapuolten välisellä liiketoimella, jonka tulee olla vertailukelpoinen. Käytännössä mitään muuta keinoa ei ole markkinaehtoisuuden esittämiseksi. Vertailuarviointia onkin tästä syystä pidettävä siirtohinnoittelun keskeisimpänä osana ja sen laatimista huolellisesti edellytetään joka ainoa kerta, kun siirtohinnoittelua arvioidaan veronsaajan toimesta. Laaksonen – Anttila (2007) s. 37.

kohteena olevan etuyhteysliiketoimen kanssa. Sisäisen vertailukohteen käyttäminen on ensisijaista.¹⁶⁵

Myös OECD:n ohjeissa sisäisiä vertailukohteita pidetään ensisijaisina. Muun muassa jälleenmyyntihintamenetelmän soveltamisesta todetaan kappaleessa 2.15 seuraavaa: ”Jälleenmyyjän etupiiritoimessa saama jälleenmyyntimarginaali voidaan määrittää sen jälleenmyyntimarginaalin avulla, jonka sama jälleenmyyjä saa tavaroista, jotka on ostettu ja myyty vertailukelpoisissa riippumattomissa liiketoimissa.” Sisäisistä vertailukohteista on lisäksi maininnat myös kustannusvoittolisämenetelmän sekä liiketoiminettomarginaalimenetelmän soveltamisessa.¹⁶⁶

Sisäisen vertailukohteen metodi sopii hyvin esimerkiksi tavara-kaupassa. Sen ensisijaisuus perustuu kohtuullisen helppoon todennettavuuteen. Verovelvollisen liiketoimista on saatavissa riittävästi tietoa, jotta vertailukelpoisuutta voidaan tehokkaasti arvioida. Sisäiseen vertailukohteeseen rinnastetaan myös etuyhteysyrityksen ja ulkopuolisen yrityksen välinen liiketoimi. Verottajan ohjeessa on mainittuna esimerkkinä verovelvollisen tavaramyynti tytäryhtiölle, joka on edelleen myynyt tavarat ulkopuoliselle yritykselle. Mikäli tytäryhtiö olisi ostanut tavaroita myös ulkopuoliselta riippumattomalta yritykseltä ja myynyt ne edelleen toiselle ulkopuoliselle yritykselle, niin kyseinen liiketoimi voi olla vertailukelpoinen verovelvollisen ja tytäryhtiön välisen liiketoimen kanssa. Kuitenkin etuyhteysyrityksen ja ulkopuolisen yrityksen välisistä liiketoimista voi olla hankalaa saada riittäviä tietoja verovelvollisen käytettäväksi. Verottaja kuitenkin suosittelee kyseisenlaisten tietojen etsimistä, koska usein kyseinen vertailukohde on joka tapauksessa ulkopuolista vertailukohdetta parempi.¹⁶⁷

¹⁶⁵ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007), s. 30.

¹⁶⁶ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 31.

¹⁶⁷ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 31.

Sisäisten vertailukohteiden on kuitenkin täytettävä OECD:n vertailukelpoisuuden kriteerit, jotka on esitelty edellä. Näin ollen muun muassa myyntien volyymit voivat vaikuttaa siihen, että liiketoimi ei ole vertailukelpoinen. Ainoastaan muutaman hyödykkeen myyntiä ulkopuoliselle ei voi verrata tuhansien hyödykkekappaleiden myyntiin etuyhteydessä olevalle. Myös erot markkina-alueessa ja markkinaolosuhteissa voivat tehdä liiketoimista vertailukelvottoman, kuin myös vertailukohteen erilaisessa asemassa jakeluketjussa. Vaikka vertailukohde ei olisikaan sataprosenttisen sopiva, voidaan sitä kuitenkin käyttää, mikäli erot voidaan kohtuullisen luotettavasti oikaista.¹⁶⁸

Ulkoiset vertailukohteet sen sijaan perustuvat riippumattomien osapuolten välisiin liiketoimiin, joista kumpikaan osapuoli ei siis ole verovelvollinen taikka etuyhteyksyritys. Tiedon saaminen kyseisenlaisista liiketoimista on käytännössä hankalaa, koska tieto ei ole julkista ja usein muun muassa yrityssalaisuudeksi luokiteltavissa olevaa. Eräs keino on käyttää julkisia tietokantoja, jotka sisältävät yritysten tuloslaskelma- ja tasetietoja. Euroopan unionin siirtohinnoitteludokumentaatiota koskevan käytännösäännön mukaan Euroopan kattavista tietokannoista löytyviä vertailukohteita on mahdollista käyttää eräin varauksin. Sopivuuden arviointi on suoritettava tapauskohtaisesti. Myös täl-

¹⁶⁸ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 31. Vertailukelpoisuuden oikaisemista on käsitelty OECD:n ohjeiden 1.15 kappaleessa seuraavalla tavalla: ”Vertailukelpoisuus tarkoittaa sitä, ettei mikään vertailtavien tilanteiden välinen ero (jos eroja esiintyy) voi olennaisesti vaikuttaa menetelmässä tutkittavaan ehtoon (esimerkiksi hintaan tai katteeseen) tai että kohtuullisen tarkkoja oikaisuja voidaan tehdä kaikkien tällaisten erojen vaikutuksen poistamiseksi.” Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 34.

Sen sijaan OECD:n ohjeissa ei ole ohjeistusta siitä, miten oikaisuja pitäisi käytännössä tehdä vertailukelpoisuuden erojen poistamiseksi. Oikaisuja voidaan tehdä joko vertailukohteen tai testattavan etuyhteyksyrityksen tietoihin. Vertailukelpoisuuden oikaisua on käsitelty OECD:n ohjeiden kappaleessa 2.37: ”Kustannusvoittolisää sovellettaessa on lisäksi kiinnitettävä huomiota siihen, että vertailukelpoista voittolisää sovelletaan vertailukelpoiseen kustannuspohjaan.” Siirtohinnoittelun dokumentoinnissa on siis mahdollista oikaista vertailukelpoisuutta. Tämä on suositeltavaa kuitenkin ainoastaan silloin, kun oikaisulla on olennaista merkitystä vertailukelpoisuuteen. Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 35.

lön ensisijainen arvio vertailtavuudesta tulee johdattaa OECD:n siirtohinnoittelun vertailukelpoisuutta määrittävien tekijöiden perusteella. Yksinomaan toimialatieto, joka on rinnastettavissa yksinomaan tilastotietoon, ei kuitenkaan missään olosuhteissa täytä vertailukelpoisuuden kriteerejä.¹⁶⁹

Dokumentoinnissa tulee esittää tiedot vertailukohteista, mikäli niitä on olemassa. Erityisiä tietoja, jotka tulee esittää, ovat valikoimiskriteerit, perusteet valituista ja hylätyistä vertailukohteista, muut vertailukelpoisuuteen vaikuttavat tekijät sekä vertailukelpoisuuden saamiseksi suoritettavat oikaisut. Huomioitavaa siis on, että myös hylätyt vertailukohteet voi olla tarpeen esittää ja perustella päätös niiden hylkäämisestä vertailukohteeksi.¹⁷⁰

Vertailukohteita ei luonnollisesti tarvitse esittää, mikäli sellaisia ei ole tai jos vertailukohteiden etsiminen ja selvittäminen aiheuttaisi kohtuuttomia kustannuksia. Vertailukohteen esittäminen tai esittämättä jättäminen perustuvat kuitenkin aina verovelvollisen subjektiiviseen näkemykseen. Tämä tarkoittaa sitä, että dokumentointia ei voida pitää puutteellisena yksinomaan vertailukohteen puuttumisen vuoksi eikä siitä näin ollen pitäisi voida koitua sanktioita verovelvolliselle. Vertailukohteiden mahdollinen puuttumattomuus tulee kuitenkin perustella siirtohinnoitteludokumentaatiassa.¹⁷¹

Hallituksen esityksessä on nimenomaisesti huomioitu nämä vaikeudet, jotka liittyvät relevanttien vertailukohteiden etsintään. Verovelvolliselle jää siis vaihtoehdoksi ryhtyä etsimään relevantteja vertailukohteita vasta siinä vaiheessa kun verottaja on ryhtynyt tutkimaan jotakin liiketoimea tarkemmin. Mikäli veroviranomaiset tutkivat tuolloin vain osan liiketoimista, verovel-

¹⁶⁹ HE 107/2006, yksityiskohtaiset perustelut 14 b §, s. 21.

¹⁷⁰ HE 107/2006, yksityiskohtaiset perustelut 14 b §, s. 21.

¹⁷¹ HE 107/2006, yksityiskohtaiset perustelut 14 b §, s. 21.

vollisen toimimattomuus ennalta olisi perusteltavissa alhaisempina hallinnollisina kustannuksina.¹⁷²

Verovelvollisen on tästä näennäisestä säästömahdollisuudesta huolimatta kuitenkin syytä muistaa, että vertailuarviointi on olennainen osa siirtohinnoitteludokumentaatiota. Vertailukohteiden totaalinen puuttuminen voi vaikuttaa koko dokumentoinnin painoarvoon, koska verovelvollinen ei pysty luotettavasti esittämään näyttöä relevanteista vertailukohteista ja näin ollen markkinaehtoperiaatteen täyttymisestä. Negatiivisena seurauksena tästä voi aiheutua kaksinkertainen verotus, mikäli verottajan tarkempi arviointi tai verovelvollisen itsensä myöhemmin suorittama tarkempi arviointi osoittaa tarpeen oikaista siirtohinnoittelua. Myöskään veroviranomaisten suorittamaan kahdenkertaisen verotuksen poistamiseen ei voida tuudittautua taikka luottaa jo pelkästään siitä syystä, että se riippuu kahden eri valtion veroviranomaisten yhteistyöstä, joka ei välttämättä aina johda tulokseen.¹⁷³

Mikäli vertailukohteita ei ole esittää, riski kaksinkertaisesta verotuksesta verovelvollisen puolella joka tapauksessa kasvaa.

Etuyhteystoimen markkinaehtoinen hinta määritetään vertailukelpoisten liiketoimien tiedoista. Markkinaehtoinen hinta tai kate voi olla ainoastaan yksi luku. Markkinaehtoperiaate voi kuitenkin tuottaa myös lukujen vaihteluvälin, jonka sisällä kaikki luvut ovat suhteellisesti yhtä luotettavia. OECD:n ohjeissa on todettu, että kaikki vertailukelpoiset liiketoimet eivät aina ole suhteellisesti yhtä vertailukelpoisia. Markkinaehtoisen hinnan määrittäminen vaatii näin ollen ohjeiden mukaan hyvää arvostelukykyä. Yleensä soveltuvien kohtien voi olla esimerkiksi vaihteluvälin mediaani, mikäli vaihteluväliltä ei ole osoitetta-

¹⁷² HE 107/2006, yksityiskohtaiset perustelut 14 b §, s. 21.

¹⁷³ HE 107/2006, yksityiskohtaiset perustelut 14 b §, s. 21.

vissa olosuhteisiin paremmin soveltuva markkinaehtoista kohtaa.¹⁷⁴

Vaihteluvälin luotettavuutta on mahdollista lisätä tilastollisilla menetelmillä. Vaihteluväliä voidaan kaventaa esimerkiksi poistamalla alin ja ylin 25 prosenttia vaihteluvälin vertailutietojen lukumäärästä. Tällöin kyseessä on tilastotieteen kvartiilivälistä, joka ilmoittaa muuttujan vaihteluvälin, jolle siis sijoittuvat jakauman keskellä olevat havaintoarvot, tässä tapauksessa 50 % kaikista tapauksista. Myös muita tilastollisia menetelmiä on mahdollista käyttää entistä paremman vertailukelpoisuuden osoittamiseksi.¹⁷⁵

4.3.6. Selvitys siirtohinnoittelumenetelmästä

Siirtohinnoitteludokumentaatiota koskevan VML 14 b §:n 1 momentin 6 kohta sisältää veloitteen esittää selvityksen käytetystä siirtohinnoittelumenetelmästä ja kyseisen menetelmän soveltamisesta.

Menetelmän valitsemista ja valitun menetelmän soveltamista voidaan kutsua taloudelliseksi analyysiksi.¹⁷⁶

¹⁷⁴ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 35.

¹⁷⁵ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 35.

Ks. tarkemmin kvartiilivälin määrittämisestä laskemalla sekä verottajan esimerkki koskien etuyhteyssuhteessa tehdyn tuotteiden myyntiliiketoimen vertailukelpoisuuden osoittamista tilastollisilla menetelmillä kun vertailukohteen vertailukelpoisuuteen vaikuttavista tekijöistä on käytössä puutteellista tietoa. Esimerkissä käytetty siirtohinnoittelumenetelmä on liiketoiminettomarginaalimenetelmä. Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 35 – 36.

¹⁷⁶ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 36.

Ks. hinnanmäärittelymenetelmistä enemmän mm. Helminen (2009) s. 222 - 226, Helminen (2002) s. 147 – 149 sekä Niskakangas (1983) s. 266 - 267, Niskakangas (1991) s. 36, Mehtonen (2005) s. 111 – 142 ja mm. Myrsky – Linnakangas (2009) s. 279 – 282.

Suomen laki ei sisällä säännöksiä siitä, miten markkinaehtoinen hinta tulee määrittellä. Tämä tarkoittaa sitä, että periaatteessa mitä tahansa menetelmää on mahdollista soveltaa. Lähinnä näyttöongelmien vuoksi voidaan todeta, että CUP (vertailukelpoisen riippumattoman hinnan menetelmä) on ensisijainen ja myös kansainvälisesti laajimmalti hyväksytty. Helminen (2009) s. 225.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeista löytyy viisi mainittua siirtohinnoittelumenetelmää, joita myös Suomen lainsäädännössä on tarkoitettu käytettävän markkinaehtoperiaatteen osoittamiseksi. Menetelmät voidaan liiketoimimenetelmiin, joita ovat markkinahintavertailumenetelmä, jälleenmyyntihintamenetelmä ja kustannusvoittolisämenetelmä, sekä liiketoimivoittomenetelmiin, joita vastaavasti ovat voitonjakamismenetelmä ja liiketoiminnettomarginaalimenetelmä. OECD on asettanut perinteiset liiketoimimenetelmät ensisijaisiksi liiketoimivoittomenetelmiin nähden.¹⁷⁷

Perinteiset menetelmät ovat suurin keino etuyhteydessä tehtyjen liiketoimien markkinaehtoisuuden määrittämiseen. Kuitenkin myös OECD:n ohjeissa myönnetään, että liiketoiminnan tilanteiden monimutkaisuus saattaa käytännössä vaikeuttaa kyseisten menetelmien soveltamista. Liiketoiminnettomarginaalimenetelmiä voidaan kuitenkin käyttää, mikäli liiketoimivoittomenetelmiä ei voida soveltaa luotettavasti ainoina menetelminä tai mikäli niitä ei voida poikkeuksellisesti soveltaa lainkaan. Joka tapauksessa OECD:n tarkoitus on ollut se, että liiketoiminnettomarginaalijärjestelmiä sovellettaisiin ainoastaan poikkeustilanteissa.¹⁷⁸

OECD:n siirtohinnoitteluohjeista löytyy kuitenkin myös edellä mainittujen viiden siirtohinnoittelumenetelmän lisäksi muita markkinaehtoperiaatteen soveltamismenetelmiä. Näitä voidaan joutua käyttämään erityisesti kun liiketoimen kohteena on ollut aineeton omaisuus. OECD:n korostaa, että markkinaehtoinen

¹⁷⁷ HE 107/2006, yksityiskohtaiset perustelut 14 b §, s. 21. Ks. myös Karjalainen – Raunio (2007) s. 211 – 213.

Menetelmän valintaa ja sen soveltamista voidaan pitää siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden määrittämisen viimeisenä vaiheena. Jotta menetelmän valinnassa onnistuttaisiin, dokumentoinnissa on syytä paneutua huolellisesti menetelmän valintaa edeltävien vaiheiden selvityksiin. Toiminto- ja vertailuanalysin laatimisen merkitystä onkin syytä korostaa siirtohinnoittelun dokumentoinnissa. Laaksonen – Anttila (2007) s. 40.

¹⁷⁸ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 36 – 37.

hinnoittelu on ratkaistava sen mukaan, mitä riippumattomat osapuolet olisivat tehneet vertailukelpoisissa olosuhteissa. Markkinaehtoperiaatetta sovellettaessa on otettava huomioon aineettomasta omaisuudesta odotettavissa olevat hyödyt, jotka voidaan esittää mahdollisuuksien mukaan omaisuuden tuottaman tuloksen nykyarvolaskelman (net present value) perusteella.¹⁷⁹

Dokumentaatioissa tulee siis antaa perusteltu selvitys valitusta menetelmästä tai menetelmistä. Siirtohinnoittelumenetelmän valinnassa tulee ottaa huomioon OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa esittämät näkökulmat eri menetelmien soveltumisesta. Mikäli jonkun menetelmän valitsemista on harkittu ja selvitetty, dokumentaatioissa on mahdollista esittää ja perustella myös kyseisen valinnan hylkääminen.¹⁸⁰

Toinen olennainen kokonaisuus tässä yhteydessä on sen selvittäminen, miten siirtohinnoittelumenetelmää on käytännössä sovellettu. Valitun menetelmän soveltamisesta tulee esittää laskelma, joka osoittaa liiketoimen markkinaehtoisuuden. Tieto, jota on käytetty menetelmän soveltamisessa, on eriteltävä ja mahdolliset oikaisuerät tulee kuvailla ja perustella. Myös oletukset ja päätelmät tulee esittää, jotta myös niitä voidaan arvioida.¹⁸¹

Tämän lisäksi kyseisen menetelmän käytön vaikutukset verovelvollisen ja etuyhteisyriksen tulokseen tulisi esittää verovuoden tuloslaskelmilla ja taseilla sekä erillisellä verotettavan tulon laskelmalla.¹⁸²

¹⁷⁹ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 37.

¹⁸⁰ HE 107/2006, yksityiskohtaiset perustelut 14 b §, s. 21 – 22. Erilaisten siirtohinnoittelumenetelmien käytöstä palvelumaksujen siirtohinnoittelussa ks. Eerola Antti (2005) s. 313 – 324.

¹⁸¹ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 38.

¹⁸² HE 107/2006, yksityiskohtaiset perustelut 14 b §, s. 21 – 22.

Menetelmän soveltamisella osoitetaan se, että siirtohinnoittelu on myös tosiasiasa markkinaehtoista eikä yksinomaan yleisten periaatteiden tasolla kunnossa. Myös verottajan ohjeen mukaan menetelmän soveltamisesta on saatava laskelma, jossa päädytään markkinaehtoiseen lopputulokseen. Muun muassa kustannusvoittolisämenetelmän soveltamisesta on esitettävä testattavan osapuolen kustannukset sekä vertailukohteiden tiedoista johdettu markkinaehtoinen voittolisä. Menetelmän soveltamisen vaikutukset on lisäksi osoitettava esimerkiksi testattavan osapuolen tuloslaskelmalla ja taseella.

Valitun menetelmän soveltamisen osalta asiaa on selvennetty esimerkillä verottajan ohjeissa: ”Verovelvollisen ja sopimusvalmistajan väliseen valmistuspalvelun hinnoitteluun on sovellettu liiketoimintomarginaalimenetelmää. Verovelvollinen on laatinut dokumentoinnin ennen verovuoden alkua. Menetelmän soveltamisesta on siinä vaiheessa käytettävissä vain vertailuarvioinnin mukainen riippumattomien sopimusvalmistajien eli vertailukohteiden kustannuksille laskettu voittolisä. Verovelvollinen on tarkastanut verovuoden lopussa sopimusvalmistajalle maksetun palvelumaksun markkinaehtoisuuden. Verovelvollinen voi tarvittaessa oikaista verovuoden lopussa palvelumaksua tasoituslaskulla. Dokumentointia on tässä vaiheessa mahdollista tarvittaessa täydentää myös uudella vertailuarvioinnilla. Menetelmän soveltamisesta on käytettävissä dokumentoinnin alkupe räisen laskelman lisäksi sopimusvalmistajan toteutuneet kustannukset ja voittolisä. Verovelvollinen liittää dokumentointiin myös sopimusvalmistajan tuloslaskelman. Näillä laskelmilla osoitetaan menetelmän soveltamisen vaikutukset sopimusvalmistajan tulokseen. Vaikutuksia verovelvollisen tulokseen ei ole tarpeen esittää erikseen tätä menetelmää sovellettaessa.”¹⁸³

¹⁸³ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 38.

Verottajan ohjeissa on myös tiedostettu se seikka, että aineettoman omaisuuden markkinahintaisen arvon arvottaminen luovutushetkellä voi olla äärimmäisen hankalaa. Sattumalla on joka tapauksessa osuutensa luovutetun omaisuuden tulevan arvon kehityksen kannalta. Omaisuuden arvostaminen jälkikäteen ei ole markkinaehtoperiaatteen mukaan mahdollista, sen sijaan tässä yhteydessä on kiinnitettävä huomiota kauppahinnan määräytymisen ehtoihin. Kyseisenlaisessa tilanteessa dokumentointiin on liitettävä selvitys siitä, olisiko riippumaton osapuoli luovuttanut aineettoman omaisuuden kiinteään hintaan ilman luovutussopimukseen kirjattua ehtoa myöhemmin mahdollisesti tehtävästä hinnanoikaisusta.¹⁸⁴

Käytettävissä oleva tieto vaikuttaa olennaisesti valittavaan menetelmään. Suositeltavaa on, että menetelmä valitaan vasta dokumentoinnin viimeisenä vaiheena, jolloin kaikki muu tieto on käytettävissä. Dokumentoinnin aikaisemmissa vaiheissa saatu tieto pääasiassa ratkaisee sen, mitä menetelmää dokumentoinnissa on tarkoituksenmukaista soveltaa. Olennainen yhteys on myös olemassa olevilla vertailukohteilla ja sovellettavalla menetelmällä. Mikäli liiketoimeen löytyy sisäisiä vertailukohteita, menetelmä voi olla markkinahintavertailumenetelmä. Mikäli sen sijaan on jouduttu käyttämään ulkoisia vertailukohteita, käytännössä sovellettava menetelmä on joko kustannusvoittolisä-, jälleenmyyntihinta- tai liiketoiminettomarginaalimenetelmä.¹⁸⁵

Menetelmä voidaan kuitenkin valita dokumentoinnin viimeisenä vaiheena vain, jos siirtohinnoittelun markkinaehtoisuus määritetään etukäteen ennen verovuotta tai viimeistään verovuoden aikana. Tällöin siirtohinnoitteludokumentointiin kerätään kaikki eri vaiheissa käytettävissä oleva tieto. Mikäli siirtohinnoittelu-

¹⁸⁴ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 37.

¹⁸⁵ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 37.

dokumentointi kuitenkin laaditaan kokonaisuudessaan vasta verovuoden päättymisen jälkeen, menetelmän valinta dokumentoinnin viimeisenä vaiheena ei ole mahdollista.¹⁸⁶

4.4. Dokumentointia koskevat menettelysäännöt

4.4.1. Dokumentoinnin esittäminen ja täydentäminen

Verotusmenettelylain 14 c §:ssä säädetään siirtohinnoitteludokumentointia esittämisestä ja mahdollisesta täydentämisestä:

Siirtohinnoitteludokumentoinnin esittäminen ja täydentäminen: verovelvollisen on esitettävä siirtohinnoitteludokumentointi 60 päivän kuluessa veroviranomaisen kehotuksesta. Verovuoden siirtohinnoitteludokumentointi on kuitenkin esitettävä aikaisintaan kuuden kuukauden kuluttua tilikauden päättymiskuukauden lopusta.”

Siirtohinnoitteludokumentointia täydentävät lisäselvitykset, kuten tieto vertailukohteista, on esitettävä 90 päivän kuluessa veroviranomaisen kehotuksesta.

Veroviranomainen voi pyynnöstä pidentää 1 ja 2 momentissa tarkoitettuja määräaikoja. Päätökseen ei saa hakea muutosta.”

Verovelvollisen pääsääntöinen velvollisuus on selvityksen antaminen 60 päivässä kehotuksesta. Veroviranomainen yksilöi kehotuksessaan, mitä verovuotta selvityspyyntö koskee. Veroviranomaisella on myös valtuus pidentää määräaikoja, sekä selvi-

¹⁸⁶ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 38.

tyksen että lisäselvityksen antamisen osalta. Mikäli verovelvollinen pyytää lisääaikaa, on vaatimus perusteltava. Käytännössä muutaman viikon lisääaika on myönnettävissä ilman suurempia ongelmia. Tapauskohtaisesti myönnetty lisääaika voi olla tätäkin pidempi.¹⁸⁷

Kyseinen 60 päivän määräaika tarkoittaa käytännössä sitä, että verovelvollisen siirtohinnoitteludokumentaatiota ei vaadita laadittavaksi ajantasaisesti verovuoden aikana. Verovelvollisen kannalta ajantasainen verovuoden aikana tehty dokumentointi on kuitenkin perusteltua muun muassa siksi, että Suomessa ei voida tehdä verotettavaa tuloa koskevaa alentavaa oikaisua enää veroilmoituksella.¹⁸⁸

Dokumentoinnin esittämisen määräaika on verottajan käsityksen mukaan pidettävä kohtuullisena sekä EUTPD:n käytäntöjen mukaisina. Verohallituksen ohjeessa on todettu, että Suomen kansallisen lainsäädännön rajat 60 päivää ja 6 kuukautta, epäilyksettä täyttävät kohtuullisuuden edellytykset, lähinnä perustellen näkemystä sillä, että muissa maissa nämä määräajat ovat tätäkin lyhyemmät. Eräiden liiketoimien monimutkaisuutta ei kuitenkaan ole tässä säännöksessä otettu huomioon, mutta verottaja katsoo kuitenkin asian korvautuvan verovelvollisuuden mahdollisuudella pyytää monimutkaisessa asiassa lisääaikaa.¹⁸⁹

Verovelvollisen on varauduttava esittämään dokumentointi VML 56 §:n mukaisesti viiden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta lukien. Suositeltavaa dokumentoinnin säilyttäminen on tämänkin jälkeen, veroviranomaisen näkökulmasta, koska siirtohinnoitteluasia voi

¹⁸⁷ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 39.

¹⁸⁸ HE 107/2006, s. 23.

¹⁸⁹ Verohallituksen siirtohinnoitteluohje (2007) s. 39.

nousta esille ulkomaisen etuyhteisyhtiön verotuksen perusteella. Dokumentoinnista voi tuolloin olla apua valtioiden välisessä keskinäisessä sopimusmenettelyssä, joka siis perustuu verosopimuksen määräyksiin. Verovelvollinen voi vapaasti valita dokumentoinnin säilyttämisen paikan tai muodon. Olennaisinta on se, että verovelvollinen voi tarvittaessa antaa selvityksen säädettyssä ajassa kehotuksen saatuaan.¹⁹⁰

Velvollisuus esittää selvityspyyntö alkaa kuitenkin aikaisintaan kuuden kuukauden kuluttua sen tilikauden päättymiskuukauden lopusta lukien, jota tiedustelu koskee. Verottajalla ei näin ollen ole mahdollisuutta edellyttää dokumentointi esitettäväksi välittömästi verovuoden päätyttyä vaan säännöksessä on varattu verovelvolliselle kohtuullinen aika dokumentoinnin viimeisteleseen.¹⁹¹

Veroviranomainen voi pyytää dokumentointia esimerkiksi verotarkastuksen kohdevalinnan, verotarkastuksen, veroilmoituksen käsittelyn, keskinäisen sopimusmenettelyn tai jonkun muun verotustoimenpiteen käsittelyn yhteydessä.¹⁹²

Lisäselvitysten osalta on todettu, että ne saattavat olla välttämättömiä asia selvittämiseksi, mikäli varsinainen siirtohinnoitteludokumentointi ei ole täysin kattava. Lisäselvityksenä voidaan esimerkiksi pyytää tietoja riippumattomista vertailukohteista taikka tietoja, joita veromenettelylain 14 b §:n 2 momentin perusteella ole edellytetty sisällytettäväksi osaksi siirtohinnoitteludokumentointia. Lisäselvitykset eivät varsinaisesti ole osa siirtohinnoitteludokumentointia, mistä syystä niiden antamiseen tulee varata verovelvolliselle kohtuullinen aika. Lakiesityksessä

¹⁹⁰ Verohallituksen siirtohinnoitteluohje (2007) s. 39.

¹⁹¹ HE 107/2006, s. 22

¹⁹² HE 107/2006, s. 22.

ja lopullisessa säännöksessä 90 päivän aikaa on pidetty kohtuullisena tässä asiassa.¹⁹³

Verottajalla on tarkoituksenmukaista pyytää lisäselvityksiä ainoastaan verovelvollisen olennaisista ja määrältään suurista etuyhteystoimista, joilla on huomattavaa taloudellista merkitystä. Sen sijaan selvät tai vähäiset etuyhteystoimet tulisi jättää tarkastelun ulkopuolelle. Edellä mainituista syistä verovelvollisen kannattaa, mahdollisesti jo verovuoden aikana, panostaa olennaisiin ja määrältään suurimpiin liiketoimiin jo pelkästään siitä syystä, että jälkikäteinen lisäselvityksen hankkiminen on ajantasaista hankalampaa ja kalliimpaa.¹⁹⁴

Siirtohinnoitteludokumentaatiota koskevaa lisäselvitystä voidaan pyytää ainoastaan verovelvolliselta, joka on ylipäätään velvollinen laatimaan siirtohinnoitteludokumentaation. Näin ollen pieniltä ja keskisuurilta yrityksiltä, jotka on vapautettu VML 14 a §:n 2 momentin perusteella tästä velvollisuudesta, voidaan pyytää lisäselvitystä VML 11 tai 14 §:ien perusteella¹⁹⁵.

¹⁹³ HE 107/2006, s. 23. Ks. myös Verohallituksen siirtohinnoitteluohje (2007) s. 40.

¹⁹⁴ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 40 – 41.

¹⁹⁵ VML 11 §: Lisätietojen antaminen sekä tositteiden esittäminen: Verovelvollisen on Verohallituksen, veroviraston tai muutoksenhakuviranomaisen kehotuksesta annettava veroilmoituksen lisäksi samoin velvoituksineen täydentävät tiedot ja selvitykset sekä esitettävä tositteet, jotka saattavat olla tarpeen hänen verotuksessaan tai hänen verotustaan koskevaa muutoksenhakua käsiteltäessä.

VML 14 §: Verotarkastus: Verovelvollisen on verohallituksen tai veroviraston kehotuksesta verovuoden aikana tai myöhemmin esitettävä Suomessa tarkastettavaksi kirjanpitoa, muistiinpanonsa samoin kuin kaikki se elinkeinotoimintaan tai muuhun tulonhankkimistoimintaan liittyvä sekä muu aineisto ja omaisuus, joka saattaa olla tarpeen hänen verotuksessaan tai hänen verotustaan koskevaa muutoksenhakua käsiteltäessä.

Suoritetusta verotarkastuksesta on laadittava verotarkastuskertomus, jollei erityisistä syistä muuta johdu.

Verotarkastuksessa noudatettavasta menettelystä sekä esitettävästä aineistosta ja omaisuudesta säädetään tarkemmin asetuksella.

Vastaavien säännösten nojalla selvitystä voidaan pyytää myös kotimaisten yritysten välisten liiketoimien markkinaehtoisuudesta. Tietojen antamisen laiminlyönnistä voitaisiin määrätä veronkorotus VML 32 § 1 – 3 momenttien nojalla.¹⁹⁶

Verottajalla on kuitenkin mahdollista pyytää myös siirtohinnoitteludokumentaatiosta vapautetuilta tahoilta VML 14 b §:ssä mainittuja tietoja vastaavia tietoja. Tämä tietenkin on luonnollista kun kerran tarkoituksena on selvittää liiketoimien markkinaehtoisuus. Selvityksiä ei tulisi kuitenkaan, poikkeustapauksia lukuun ottamatta, pyytää verovelvollisen koko liiketoiminnasta vaan verottajan tulisi jo selvityspyyntövaiheessa täsmentää, mistä liiketoimista selvitystä halutaan.¹⁹⁷

Siirtohinnoitteludokumentaatiota ei liitetä veroilmoitukseen. Veroilmoituksella annetaan siirtohinnoittelusta vain kaksi tietoa. Ensimmäinen yhteisön antama tieto on, onko yhteisö tehnyt liiketoimia etuyhteydessä olleen osapuolen kanssa. Toinen tieto on yhteisön käsitys siitä, onko se velvollinen laatimaan siirtohinnoitteludokumentaation vai ei.¹⁹⁸

4.4.2. Siirtohinnoitteluun ja dokumentointiin liittyvät seuraukset

4.4.2.1. Siirtohinnoitteluoikaisu

Sekä markkinaehtoperiaate että etuyhteyssuhde on määritetty siirtohinnoitteluoikaisua koskevassa VML 31 §:ssä.

¹⁹⁶ HE 107/2006, s. 23.

¹⁹⁷ HE 107/2006, s. 23. Ks. myös Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 41 – 42, erityisesti koskien dokumentoinnista vapautettujen velvollisuutta antaa selvityksiä.

¹⁹⁸ Verohallituksen siirtohinnoitteluohje (2007) s. 40.

”31 § (1.12.2006/1041) Siirtohinnoitteluoikaisu

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.

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.

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

Säännöksellä annetaan verottajalle oikeus oikaista verotusta, mikäli verovelvollinen on poikennut liiketoimen markkinaehtoisuudesta etuyhteysliiketoimessa. Markkinaehtoperiaatteesta poikkeamisesta täytyy myös aiheutua verotettavan tulon jääminen pienemmäksi taikka tappio muodostuminen suuremmaksi, kuin mitä se olisi ollut hinnoittelun ollessa markkinaehtoista. Kyseisenlaisessa tilanteessa verotus toimitetaan siten, kuten se olisi toimitettu, jos siirtohintana olisi käytetty markkinahintaa.¹⁹⁹

Tulon lisääminen verotuksen päättymisen jälkeen edellyttäisi kuitenkin myös VML 56 §:n edellytysten täyttymistä.²⁰⁰

¹⁹⁹ HE 107/2006, yksityiskohtaiset perustelut, siirtohinnoitteluoikaisu, s. 24. Siirtohinnoitteluoikaisua koskeva normi on erityisnormi, jota tarvitaan kun tarkoitus on puuttua konserniyhtiöiden hinnoittelun tasoon. Tulon oikaisuun voidaan ryhtyä kolmen edellytyksen täytyessä: etuyhteyssuhde täyttyy, ehdot poikkeavat markkinaehtoisista ehdoista ja niiden johdosta verovelvollisen tulo on pienempi tai tappio suurempi kuin mitä se olisi ollut, mikäli markkinaehtoperiaatetta olisi noudatettu. Helminen (2009) s. 213 - 214. Ks. myös Ryytänen (1996) s. 2.

²⁰⁰ HE 107/2006, yksityiskohtaiset perustelut, siirtohinnoitteluoikaisu, s. 24. Siirtohinnoitteluoikaisua koskevasta uudehkon oikeuskäytännön osalta ks. KHO 2009:70 ja KHO 2010:73, joista viimeisintä käsitelty myös Konserni-verokeskuksen asiakastilaisuuden materiaalissa. Konserni-verokeskuksen asiakastilaisuus 14.4.2011.

VML 56 §. Verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi: 1 mom.: Jos verovelvollinen on jäänyt osaksi tai kokonaan verottamatta tai hänelle on muuten jäänyt panematta säädetty vero, verovirasto voi oikaista verotusta verovelvollisen vahingoksi. 2 mom.: Verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi on tehtävä vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Verotusta ei tällöin voida kuitenkaan oikaista, jos asia on 26 §:n 2 momentissa tarkoitettulla tavalla tulkinnanvarainen tai epäselvä. 3 mom.: Siltä osin kuin kysymys on veroviranomaisen kirjoitusvirheestä, laskuvirheestä tai muusta niihin verrattavasta erehdyksestä taikka verotus on perustunut sivullisilta saatuihin virheellisiin tai puutteellisiin tietoihin, verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi on tehtävä kahden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. 4 mom.: Siltä osin kuin verovelvollinen ei ole antanut veroilmoitusta tai hän on antanut puutteellisen, erehdyttävän tai väärän veroilmoituksen, muun tiedon tai asiakirjan taikka muuten laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa, verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi on tehtävä viiden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. 5 mom.: Verotusta ei voida oikaista, jos asia on valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu.

Pykälän 1 momentissa soveltuu ensisijaisesti elinkeinotoimintaa harjoittavien yritysten²⁰¹ välisiin liiketoimiin. Siinä on kuitenkin viitattu myös muun toiminnan verotettavaan tuloon eli säännös olisi sovellettavissa myös liiketoimiin, joissa toisena osapuolena olevaa tahoja verotettaisiin tuloverolain mukaisesti. Säännös kattaa näin ollen konserniin kuuluvan kiinteistöosakeyhtiön liiketoimet muiden konserniyhtiöiden kanssa.²⁰²

Oikaisu on mahdollista tehdä myös kahden suomalaisen yrityksen välisen markkinaehtoisesta poikkeavan siirtohinnoittelun johdosta. Verovelvollinen ei voisi perustella poikkeamista markkinaehtoisuudesta vetoamalla konserniavustuksen²⁰³ antamismahdollisuuteen.²⁰⁴

Siirtohinnoittelu-oikaisua ei ole kuitenkaan tarkoitettu tehtäväksi voittoa tavoittelemattomien yritysten hinnoittelun osalta. Näin ollen esimerkiksi osuuskunnat²⁰⁵ on rajattu lain soveltamisalan ulkopuolella kuin myös esimerkiksi keskinäiset kiinteistöosakeyhtiöt.²⁰⁶

Liiketoimen määritelmä on myös VML 31 §:ssä laaja, luonnollisesti näin onkin oltava, ottaen huomioon dokumentaatiossa mää-

²⁰¹ Säännöksellä voidaan puuttua missä tahansa muodossa harjoitetun toiminnan tuloon. Näin ollen myös luonnollisen henkilön harjoittama liiketoiminta huomioidaan kyseisen säännöksen nojalla. Tämän lisäksi kyse ei tarvitse olla kahden erillisen verovelvollisen toimista, vaan yhtä hyvin kysymys voi olla saman yrityksen eri yksiköiden välisistä toimista. Helminen (2009) s. 214.

²⁰² HE 107/2006, s. 24. Verotuksessa vähennyskeltottoman konsernituen ja vähennyskelpoisen siirtohintaoikaisun eroista ks. Raunio (2008) s. 47 – 59.

²⁰³ Ks. Konserniavustuksesta verotuksessa annettu laki (825/1986), konserniavustuksen antaminen lain mukaisessa järjestyksessä siten, että se luetaan verotuksessa antajansa kuluksi ja saajansa tuloksi, edellyttää laissa määritettyjen edellytysten täyttymistä. Vastaavat kirjaukset on muun muassa tehtävä antajan ja saajan kirjanpidoissa, mikä edellytys ei kyseisessä tilanteessa täyty verovuoden ja tilikauden jo päättyttyä. Tästä myös HE 107/2006, s. 24.

²⁰⁴ HE 107/2006, s. 24.

²⁰⁵ Ks. Osuuskuntalaki (1488/2001). Lain 2 §:n mukaan jäsenten taloudenpidon ja elinkeinon tukemiseksi osuuskunta harjoittaa taloudellista toimintaa siten, että jäsenet käyttävät hyväkseen osuuskunnan tarjoamia palveluja. Osuuskunta voi näin ollen poiketa markkinaehtoperiaatteesta hinnoittelussaan.

²⁰⁶ HE 107/2006, s. 24.

ritetyn liiketoimen käsitteen laajuus sekä muun muassa OECD:n ja EU:n ohjeistukset. Liiketoimiksi katsotaan kyseisessä lainkohdassa osto- ja myyntitoimet, kaikki rahoitustoimet, aineetoman omaisuuden luovutukset, vastikkeelliset ja vastikkeettomat ja ilman vastasuoritusta jätetyt luovutukset tai vastaavat järjestelyt.²⁰⁷

Pykälän toisessa momentissa on määritetty edellytyksen etuyhteyssuhteelle. Lähtökohta on, että osapuolet ovat etuyhteyssuhteessa, jos liiketoimen osapuolilla on määräysvalta toisessa osapuolella tai kolmannella osapuolella on suoraan tai välillisesti lähipiirinsä kanssa määräysvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa.²⁰⁸

Perinteisen yrityskuvion lisäksi määräysvaltaa käyttävänä kolmantena osapuolena voi olla luonnollinen henkilö yksin tai oman lähipiirinsä kanssa. Lähipiiriin katsotaan kuuluviksi kyseisen henkilön aviopuoliso tai avioliitonomaisessa suhteessa oleva henkilö, molemmat edellä mainituista jäljempänä ”puoliso”, sisarukset, sisar- ja velipuoli tai henkilön tai hänen puolisonsa ylenevässä tai alenevassa polvessa oleva sukulainen²⁰⁹ sekä mainittujen henkilöiden aviopuolisot tai heihin avioliitonliitonomaisissa suhteissa olevat henkilöt. Esimerkki: aviopuolisot omistavat 30 % liiketoimen osapuolina olevien yritysten pääomasta, toinen omistaa toisesta ja toinen toisesta. Yritykset ovat keskenään etuyhteyssuhteessa.²¹⁰

²⁰⁷ HE 107/2006, s. 24 - 25.

²⁰⁸ HE 107/2006, s. 25.

²⁰⁹ omat vanhemmat tai puolison vanhemmat tai jommankumman lapset.

²¹⁰ HE 107/2006, s. 25.

Kyseisessä tapauksessa pykälän 2 momentin 1 kohdan edellytys täyttyy. Tässä tapauksessa molempien yhtiöiden määräysvaltaa käyttävien luonnollisten henkilöiden katsottaisiin omistavan yli puolet pääomasta, koska suoraan omistavan henkilön osuuteen lisätään myös hänen puolisonsa omistava osuus toisessa yhtiössä. Verottaja siis katsoo tässä tapauksessa liiketoimessa mukana olevien yritysten omistavan toisiaan ristiin siten, että molemmat omistavat toisesta 60 %. Tämä tarkoittaa erityistä velvollisuutta huolehtia markkinahintaehtoisuudesta tai soveltumisedellytysten täyttymättä jäämisestä perheyriyten kohdalla.

Lainmuutos muutti vanhaa VML 31 §:ää täsmällisemmäksi ja rajoitetummaksi. Kun ennemmin muotoilu oli ”joka taloudellisesti osallistuu hänen yritykseensä tai jolla on vaikutusvaltaa sen johtoon taikka jonka yritykseen hän taloudellisesti osallistuu tai jonka yrityksen johtoon hän voi vaikuttaa”. Nykyinen säännös edellyttää selkeää määräysvaltasuhdetta. Tämä on ollut välttämätöntä myös dokumentointivelvoitteen piirissä olevien liiketoimien rajaamiseksi. Hallituksen esityksessä on pidetty epäuskoittavana, että määräysvaltaa alhaisempi etuyhteysuhde vaikuttaisi merkittävästi yritysten väliseen hinnoitteluun. Mikäli näin yksittäistapauksessa tapahtuisikin, niin siihen ei olisi tarpeen puuttua siirtohinnoitteluvoimakkaisun keinoin.²¹¹

VML 31 §:n 2 momentin 4 kohdassa on vielä mainittu ”tosiasiallisen määräysvallan” käyttäminen. Kyseisen määräysvallan voidaan katsoa perustuvat osakassopimukseen tai vastaavaan järjestelyyn. Etuyhteysuhteen voidaan katsoa olevan myös silloin kun toisella osapuolella on toisen osapuolen asioihin niin suuri vaikutus, että vaikutusta on pidettävä määräysvallan käytönä.²¹²

Kirjoittajan käsityksen mukaan tämä kohta on haluttu pitää muistona aikaisemmasta 31 §:stä, nimittäin sillä päästään puuttumaan haluttaessa vastaavanlaisiin tulkinnanvaraisiin ja poikkeuksellisiin järjestelyihin, joihin aikaisemman lainsäädännön sanamuoto viittaa.

Siirtohinnoitteluvoimakkaisua koskevan pykälän 3 momentissa on vahvistettu, että säännöstä sovelletaan myös verovelvollisen toimiin toisessa valtiossa olevan kiinteän toimipaikan kanssa. Säännös perustuu OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklan 2

²¹¹ HE 107/2006, s. 25 – 26.

²¹² HE 107/2006, s. 26.

kohtaan, jonka mukaan kiinteän toimipaikan tuloksi luetaan tulo, jonka toimipaikan olisi voitu olettaa tuottavan, mikäli se olisi ollut erillinen yritys harjoittaen samaa tai vastaavanlaista toimintaa vastaavanlaisissa olosuhteissa. Näin ollen kiinteän toimipaikan ja pääkonttorin välisissä yhteyksissä on noudatettava yhtä lailla markkinaehtoista hinnoittelua kuin myös erillisten etuyhteydessä olevien yritysten välillä.²¹³

Lainkohta varaa verottajalle mahdollisuuden tehdä lisäyksiä kiinteän toimipaikan verotettavaan tuloon. Pykälän ”kohteena” on erityisesti palveluita ja tavaroita koskevat liiketoimet pääkonttorin ja kiinteän toimipaikan välillä.²¹⁴

Mikäli verovelvollisen verotettavaa tuloa lisätään siirtohinnoitteluoikaisulla, verovelvolliselle voidaan määrätä veronkorotus lainkohdassa määritettyjen edellytysten täytyessä. Näihin edellytyksiin siirtohinnoitteludokumentointia koskeva lakiuudistus ei ole tuonut muutosta. Laiminlyönnin olennaisuutta arvioitaessa on perusteltua kiinnittää huomiota siihen, onko verovelvollinen, joko dokumentaatioissa tai muuten, osoittanut, että hän on pyrkinyt huolellisesti noudattamaan hinnoittelussaan markkinaehtoperiaatetta. Verovelvollisen osoittaessa, että hän on toiminut vilpittömässä mielessä ja pyrkinyt markkinaehtoiseen hinnoitteluun, ei hänen laiminlyöntinsä laatu täytä ainakaan VML 32 §:n 3 momentissa edellytettyä törkeän huolimattomuuden tasoa.²¹⁵

Siirtohinnoitteluoikaisulla on luonnollisesti vaikutus myös liiketoimen toisen osapuolen verotukseen. VML 75 §:n 1 momentin perusteella verottajalla on lähtökohtainen velvollisuus tehdä viiran puolesta suoritettua siirtohinnoitteluoikaisua vastaava vasta-

²¹³ Pykälän tarkoituksena on asettaa toimijat samaan asemaan riippumatta niiden juridisesta muodosta. Olipa toimija sitten erillinen yritys tai ei, säännöt ovat samat.

²¹⁴ HE 107/2006, s. 26.

²¹⁵ HE 107/2006, s. 25.

oikaisu liiketoimen toisen osapuolen verotukseen säännöksessä tarkoitettuna seurannaismuutoksena. Verovirasto voi toisen momentin nojalla muuttaa verotusta myös silloin, kun verotusta on muutettu toisessa valtiossa Suomen verotukseen vaikuttavalla tavalla.²¹⁶

4.4.2.2. Veronkorotus

Veronkorotuksesta on säädetty VML 32 §:ssä. Kyseiseen säädökseen lisättiin siirtohinnoittelun dokumentaatio koskeneen lainmuutoksen yhteydessä uusi 4 momentti, joka koskee veronkorotusta siirtohinnoittelun ja sen dokumentoinnin yhteydessä.

”Jos veroilmoituksessa tai muussa verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavassa ilmoituksessa taikka verovelvollisen antamassa muussa tiedossa tai asiakirjassa on vähäinen puutteellisuus tai virhe eikä verovelvollinen ole noudattanut todistettavasti lähetettyä kehotusta sen korjaamiseen taikka jos verovelvollinen on ilman pätevää syytä antanut ilmoituksen, tiedon tai asiakirjan myöhässä, verovelvolliselle voidaan määrätä enintään 150 euron suuruinen veronkorotus. (24.6.2004/565)

²¹⁶ HE 107/2006, s. 25.

VML 75 §. Seurannaismuutos. 1 mom.: 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. 2 mom.: Verovelvolliselle on, jos mahdollista, ennen muutoksen tekemistä varattava tilaisuus tulla asiassa kuulluksi, jollei se ole ilmeisen tarpeetonta. 3. mom.: Verovirasto voi muuttaa verovelvollisen verotusta silloinkin, jos verotusta on toisessa valtiossa muutettu Suomen verotukseen vaikuttavalla tavalla. 4. mom.: 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.

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 todistettavasti lähetetyn kehotuksen jälkeen, verovelvolliselle voidaan määrätä enintään 800 euron suuruinen veronkorotus.

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 lisätyistä varoista. Lisätynä tulona pidetään myös määrää, jolla verotusta on muutettu verotettavaa tuloa myöhempanä verovuonna lisäävällä tavalla. Veronkorotus määrätään tämän momentin mukaan myös silloin, kun verovelvollinen on ilmoittanut tieteen tai törkeästä huolimattomuudesta tulon vääränä tulolajina. (22.12.2005/1079).

Jos verovelvollinen ei ole esittänyt siirtohinnoitteludokumentointia tai sitä täydentävää lisäselvitystä 14 c §:ssä tarkoitettussa määräajassa taikka on esittänyt siirtohinnoitteludokumentoinnin tai lisäselvityksen olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä, verovelvolliselle voidaan määrätä enintään 25 000 euron suuruinen veronkorotus. (1.12.2006/1041).

Veronkorotus määrätään tuloverolaissa säädettyjen verosta tehtävien vähennysten ja alijäämähyvityksen vähentämisen jälkeen.

Jos veronkorotuksen yhteydessä ei maksuunpanna veroa, tilite-
tään veronkorotus valtiolle.”

Vuoden 2006 lakiuudistuksessa VML 32 §:ään lisättiin uusi
edellä mainittu 4 momentti.

Lakiesityksessä on todettu, että mikäli asianmukaisen dokumen-
toinnin puuttuminen on vaikeuttanut asian selvittämistä,
veronkorotus voitaisiin määrätä, vaikka siirtohinnoittelu olisi
ollut markkinaehtoista eikä siis verotuksessa olisi jouduttu suo-
rittamaan siirtohinnoitteluoikaisua. Veronkorotusta koskeva
säännös tarkoitettiin näin ollen itsenäiseksi suhteessa siirtohin-
noitteluoikaisua koskevaan päätökseen nähden.²¹⁷

Veronkorotus määrätään käytännössä verotuspäätöksen tekemi-
sen yhteydessä. Hallituksen esityksessä katsottiin, että veronko-
rotussäännöksessä mainittu 25.000 euron sanktio ei olisi lopulli-
nen katto laiminlyönnille, vaan laiminlyönneille voitaisiin mää-
rätä kullekin erillinen hinta. Näin ollen, mikäli laiminlyöntejä
olisi lukuisia, kyseinen 25.000 euron veronkorotuksen määrä
olisi mahdollista ylittää. Korotus voidaan lakiesityksen mukaan
tämän lisäksi määrätä erikseen kullekin verovelvolliselle.²¹⁸

Ottaen huomioon verottajan ohjeessa esiintuodut seikat,
valtiovarainvaliokunnan kannanoton sekä muun muassa Euroo-
pan unionin menettelysäännöt, on perusteltua olettaa, että
25.000 euron veronkorotusmaksimista ei poiketa lainkaan tai
korkeintaan aivan äärimmäisissä tapauksissa. Kaikissa edellä
mainituissa kannanotoissa on korostettu kohtuullisuutta verotuk-
sen toimittamisessa ja korotuskäytännössä.

²¹⁷ HE 107/2006, s. 26.

²¹⁸ HE 107/2006, s. 26.

Veronkorotuspykälää täydentävää uutta VML 32 §:n 4 momenttia pidettiin kuitenkin yksimielisestä tarpeellisena, erityisesti siitä syystä, ettei tuolloin voimassa olleen säännöksen sanktio-taso 800 euroa ollut riittävä taikka oikeassa suhteessa laimin-lyönnin vaikutuksiin.²¹⁹

Veronkorotuksen määräämisen osalta ohjaavana periaatteena on kohtuullisuus. Veronkorotus mitoitetaan verovelvollisen laimin-lyönnin moitittavuuden perusteella. Verottaja on lähtenyt siitä, että asteikon alaraja lähtee 1.000 eurosta, joka täyttyisi, mikäli dokumentointi esitetään enintään kaksi viikkoa myöhässä ke-hotuksen määräajasta. Vastaavasti asteikon yläraja, 25.000 eu-roa, täyttyisi, mikäli dokumentointia ei olisi esitetty lainkaan. Verottajan ohjeissa on mainittu esimerkkitalanteissa määrättäviä veronkorotuksia seuraavasti: Määräajan jälkeen esitetty siirto-hinnoitteludokumentointi, 1.000 – 5.000 euroa, pyydetty lisäsel-vitys annettu määräajan jälkeen, 1.000 – 5.000 euroa, siirtohin-noittelu on esitetty olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä, 5.000 – 10.000 euroa, esitetty lisäselvitys on olennaisen vailli-nainen tai virheellinen, 5.000 – 10.000 euroa, pyydettyä lisäsel-vitystä ei esitetä lainkaan, 5.000 – 10.000 euroa, pyydettyä olen-naista lisäselvitystä ei esitetä lainkaan, 10.000 – 25.000 euroa, siirtohinnoitteludokumentaatiota ei esitetä lainkaan, 10.000 – 25.000 euroa.²²⁰

Verottajan ohjeissa on korostettu, että varsinkin ensimmäisinä vuosina veronkorotuksen suhteen tulee noudattaa erityistä varo-vaaisuutta ylilyöntien välttämiseksi. Dokumentoinnin olennaisena puutteellisuutena tai virheellisyytenä voidaan olennaisesti siirto-hinnoittelun markkinaehtoisuuteen vaikuttaneen tiedon puuttu-mista, erityisesti silloin kun kyseinen tieto on ollut verovelvolli-sen hallussa ja se on sivuutettu dokumentoinnissa. Dokumen-

²¹⁹ HE 107/2006, s. 27. VaVM 22/2006 vp, 5

²²⁰ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 43.

toinnin esittämättä jättämistä on sen sijaan pidetty niin selkeänä, ettei sen osalta ole syytä tarjota verovelvolliselle tavanomaisesta hellempää kohtelua. Sen sijaan lisäselvityksen kokonaan esittämättä jättämistä on arvioitava sen mukaan, onko verovelvollinen muulla tavalla pyrkinyt antamaan selvitystä lisäselvityksen kohteena olevasta asiasta.²²¹

Verottajalla on lakiuudistuksen jälkeenkin mahdollisuus määrätä veronkorotus myös muiden veronkorotusta koskevien säännösten, jotka olivat jo aikaisemmassa laissa, nojalla. Muun muassa pykälän 3 momentissa on säädetty sanktioluonteisesta veronkorotuksesta, joka vastaa enimmillään 30 % ilmoittamatta jääneestä tulosta. Veronkorotus voidaan määrätä riippumatta siitä, tuleeko yrityksen maksettavaksi veroja eli onko yrityksen tulos positiivinen vai ei.²²²

Tässä kohdassa on kuitenkin ollut tarkoitus pääasiallisesti keskittyä siirtohinnoittelun dokumentoinnin yhteydessä lisättyyn neljänteen momenttiin. Huomioitavaa kuitenkin on, että veronkaikeudesta ja mahdollisista siihen liittyvistä veronkorotus-sanktiosta aiheutuva vaikutus on käytännössä paljon suurempi kuin mitä yksinomaan VML 32 § 4 momentin perusteella verovelvollisen maksettavaksi voidaan määrätä. Kysymys on kuitenkin kahdesta eri asiasta, siirtohinnoittelun dokumentaation puuttumisen vuoksi voidaan määrätä kyseisen 4 momentin mukainen veronkorotus. Mikäli kuitenkin itse siirtohinnoittelussa on menetelty markkinaehtoperiaatteen vastaisesti, varsinkin jos tämä on tapahtunut ilmeisen tahallisesti, ovat siitä aiheutuvat seuraamukset kuin myös käytettävissä olevat säännökset aivan eri luokkaa siirtohinnoittelun dokumentointia koskevan veronkorotussäännöksen kanssa.

²²¹ Verottajan siirtohinnoitteluohje (2007) s. 42 - 43.

²²² Bergmann asianajotoimisto, Claudio Greiner, artikkeli osoitteessa: <http://www.bjl-legal.com/forum/pdf/TransferPricingF.pdf>, s. 3.

5. LOPUKSI

Suomen verolainsäädäntöön sisältyvät markkinaehtoisuutta ja siihen perustuvaa siirtohinnoittelua ja siirtohinnoittelun dokumentointia koskevat säännökset ovat hyvin pitkälle lainauksia ylikansallisista ohjeista. Näitä ohjeita ovat ensisijaisesti OECD:n malliverosopimuksen ja siirtohinnoittelua koskevan ohjeistuksen määräykset sekä toissijaisesti Euroopan unionin siirtohinnoittelua koskevat asiakirjat.

Vertailtaessa Suomen verolainsäädäntöön sisältyviä siirtohinnoittelun dokumentaatiomääräyksiä OECD:n ja EU:n vastaaviin, voidaan todeta ns. ylikansallisen ohjeistuksen suoran vaikutuksen kansalliseen lainsäädäntöömme. Määräykset ovat miltei suoria lainauksia OECD:n ja/tai EU:n siirtohinnoittelun dokumentaatiota koskevista ohjeista. Tämä toki onkin luonnollista, sillä eri valtioiden sekä monikansallisten verovelvollisten yhteisessä intressissä on, että eri maiden säännökset vastaavat toisiaan. Tämä tuo toimintavarmuutta ja kykyä ennakoida verotuksen kansainväliset vaatimukset verovelvollisen puolella ja vastaavasti veronsaajataho pystyy varmistamaan sille kuuluvan verotulon saannin myös kansainvälisissä tilanteissa. Kysymys on näin ollen pitkälti hallinnollisten kustannusten minimoimisesta lainsäädännön yhteisen harmonisoinnin keinoin.

Koska kansallinen lainsäädäntömme perustuu miltei kokonaan ylikansalliseen ohjeistukseen, tarkoittaa tämä luonnollisesti, että muutokset OECD:n tai EU:n linjauksissa vaikuttavat Suomen kansalliseen verotuskäytäntöön ja johtavat mahdollisiin pikaisiin lainmuutoksiin. Tämä tarkoittaa haastetta siirtohinnoittelun kanssa työskenteleville tahoille, heidän on ensiarvoisen tärkeää seurata kansainvälistä siirtohinnoittelua ja sen dokumentointia

koskevaa kansainvälistä kehitystä, jotta myös kansallisten vaatimusten muutoksiin osataan varautua.

Vaikka tässä tutkielmassa ei olekaan suoritettu oikeusvertailevaa tutkimusta muiden maiden kansallisista verolainsäädännöistä, on selvää, että erityisesti OECD ja EU-mailla on tosiasiasa pääperiaatteiltaan varsin yhteneväiset verolainsäädännöt siirtohinnoittelun dokumentointia koskien. Hallituksen esityksessä on lisäksi mainittu, että kyseisten ylikansallisten toimijoiden ohjeistus, erityisesti OECD:n, on tosiasiallisessa käytössä myös muissa kuin OECD:n jäsenmaissa. Tämä tarkoittaisi ensinnäkin OECD:n ohjeiden saavuttamaa standardin asemaa ja toiseksi siirtohinnoittelua ja sen dokumentointia koskevien säännösten kansainvälisen harmonisoinnin lisääntymistä, joka lienee lähtöisin eri valtioiden talous- ja veropoliittisista sekä veroteknisistä tarpeista.

Mikäli valtio soveltaa markkinaehtoperiaatetta kansallisiin ja valtion rajat ylittäviin liiketoimiin, tuolloin on todennäköistä että sisällölliset määräykset siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden näyttämistä ja dokumentoinnin laatimisesta ovat periaatteessa kutakuinkin samat. Luonnollisesti eroavaisuuksia löytyy soveltamisaloissa ja menettelysäännöksissä sekä muissa yksityiskohdissa. Kuitenkin mikäli yritys laatii siirtohinnoittelun dokumentoinnin OECD:n ja EU:n siirtohinnoittelun dokumentointivaatimusten mukaisesti, on oletettavaa, että tämän dokumentoinnin laadullinen taso on riittävä ainakin kyseisten organisaatioiden jäsenvaltioissa, jollei missä päin maailmaa tahansa.²²³

²²³ Kuitenkaan näin ei välttämättä ole yksityiskohtaisten asiakirjavaatimusten osalta. Muun muassa kun Euroopan siirtohinnoittelufoorumi alkoi vuosina 2004 – 2005 tutkia etuyhteydessä keskenään olevien Euroopan unionin yritysten siirtohinnoitteluasiakirjoja, todettiin että asiakirjavaatimukset olivat ensinnäkin lisääntyneet EU:ssa ja toiseksi asiakirjavaatimukset erosivat huomattavasti toisistaan jäsenvaltioiden välillä. Tuolloin todettiin, että sisämarkkinoilla vallitsevat erilaiset asiakirjavaatimukset aiheuttavat vaikeuksia josakin jäsenmaassa toimivalle yritykselle, joka haluaa perustaa tytäryhtiön toiseen jäsenvaltioon käydäkseen yhtiön kanssa kauppaa. Erilaisten asiakirjojen

Monikansallisen liikeyrityksen sisäisenä politiikkana voi olla markkinaehtoperiaatteen täyttyminen kaikessa sen kansainvälisessä toiminnassa. Tällöin kyseinen yritys joka tapauksessa dokumentoisi sisäiset liiketoimensa siinäkin tapauksessa että dokumentointia ei edellytetä jossakin yksittäisessä toimintavaltiossa. Aidosti monikansallisen yrityksen olisikin perusteltua käyttää minimikriteerinä esimerkiksi OECD:n tai EU:n dokumentointisäännöksiä myös tilanteessa, jossa dokumentointia ei vaadita. Toisaalta siirtohinnoittelun dokumentoinnista aiheutuu joka tapauksessa kustannuksia, mistä syystä dokumentoinnin taso on yksinomaan taloudellisilla perusteilla enintään juuri sen suuruinen mitä veroviranomaiset kussakin maassa edellyttävät.

Suoranaisesti siirtohinnoittelun dokumentoinnin sisältöä koskevaa lainsäädäntöä on vain VML 14 b §, jossa on hyvin lyhyesti mainittu ne sisällölliset vaatimukset, jotka dokumentoinnilla edellytetään olevan. Kuitenkin se mitä tämä käytännössä verovelvollistasolla tarkoittaa ei juuri lainkaan selviä kyseisestä lainsäädännöksestä. Mitkä ovat ne asiakirjat, joilla kyseiset vaatimukset kuitataan suoritetuiksi? Tutkielman perusteella voidaan todeta, että käytettävissä olevia asiakirjoja, toimintatapoja ja menetelmiä on lukuisia. Välttämättä ei ole yhtä ainoaa oikeaa tai parasta mahdollista tapaa laatia siirtohinnoittelun dokumentointia. Tästä syystä dokumentoinnilla ei lainsäädännössämme olekaan määrämuotoa, vaan se voidaan antaa missä tahansa muodossa, ainoan tavoitteen ollessa että sillä voidaan näyttää se mitä halutaan näytettävän eli siirtohinnoittelun markkinaehtoisuus. Tämä korostaa kokemuksen merkitystä siirtohinnoittelun doku-

laatimisen eri jäsenvaltioiden tarpeisiin todettiin olevan taloudellisesti epäkäytännöllistä. Erityisesti huolta kannettiin pk-yritysten asemasta. KOM(2005) 543 lopullinen, s. 3.

Tämän lisäksi Helminen on todennut, että käytännöt, koskien erityisesti asiakirjavaatimuksia, ovat jopa EU-valtioiden välillä ovat kovin erilaisia. Kuitenkin EU:n käytännesäännöt on nimenomaan laadittu nimenomaan näiden eroavaisuuksien minimoimiseksi. Helminen (2009) s. 238.

mentoinnissa sekä jatkuvaa vuoropuhelua, tiedotusta ja koulutusta veronsaajan ja verovelvollisen välillä.

Suosittelavaa on, että verovelvollinen ylläpitäisi dokumentaation ajan tasaisesti koko verovuoden ajan. Tällöin siirtohinnoittelua koskevaa dokumentaatiota voitaisiin käyttää myös kirjanpidon perustana. Monikansallisen yritysryppään kaikissa yhtiöissä samanaikaisesti toteutettavat kirjaukset varmistavat sen, että siirtohinnoitteluun kohdistuvat vähennykset tulevat huomioiduiksi ja estävät tulojen kaksinkertaisen verotuksen. Suomessa verotuksen tulee perustua kirjanpitoon eikä siirtohinnoittelua koskevia markkinaehtoperiaatteen vuoksi suoritettuja muutoksia hyväksyttyä yksinomaan verotusta varten tehtyinä. Mikäli siirtohinnoittelu laaditaan tilikauden jo päätyttyä, riski kaksinkertaisesta verotuksesta mahdollisten oikaisujen osalta jää verovelvolliselle.

Siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden osoittaminen vaatii merkittävää tietämystä koko konsernista, sen erillisistä yrityksistä, eri liiketoiminnoista, konsernin eri tasojen strategioista, kustannuksista, kulu- ja tuottorakenteesta eli käytännössä miltei kaikista verovelvolliseen liiketoimintaan liittyvistä seikoista. Tehdävää suorittavalla henkilöllä tulee siis muodollisen ja käytännön kokemuksen ja asiantuntemuksen lisäksi olla käytännössä myös yritysjohtajan omaama tietämys yksittäistä yritystä ja koko yritysryppästä koskevista asioista. Dokumentointivelvoitteen alaisten yritysten onkin syytä huomioida että siirtohinnoittelun dokumentoinnin laatiminen ja kyseisen toimen kansainvälinen koordinointi vaatii erittäin hyvin koulutettua henkilökuntaa ja myös huomattavasti aikaa dokumentoinnin asianmukaisen toteutuksen varmistamiseksi.