

LAPPEENRANNAN TEKNILLINEN YLIOPISTO

Kauppatieteiden koulutusohjelma

Kauppatieteiden maisterin pro gradu -tutkielma

Laskentatoimi

**HAASTEET SIIRTOHINNOITTELUN VIRANOMAISVALVONNASSA
SUOMESSA**

The challenges of regulatory control of transfer pricing in Finland

30.5.2018

Tekijä:	Petra Leppänen
Vuosi:	2018
Tarkastaja 1:	Professori Pasi Syrjä
Tarkastaja 2:	Tutkijaopettaja Helena Sjögren

TIIVISTELMÄ

- Tekijä:** Petra Leppänen
- Tutkimuksen nimi:** Siirtohinnoittelun viranomaisvalvonnan haasteet Suomessa
- Pääaine:** Laskentatoimi
- Vuosi:** 2018
- Pro Gradu -tutkimus:** Lappeenrannan teknillinen yliopisto, 59 sivua, 5 kuviota, 3 taulukkoa ja 2 liitettä
- Tarkastajat:** Professori Pasi Syrjä, Tutkijaopettaja Helena Sjögren
- Hakusanat:** siirtohinnoittelu, valvonta, markkinaehtoperiaate, haasteet

Siirtohinnoittelu on keskeinen osa nykypäivän liiketoimintaa. Markkinoita hallitsevat suurimmaksi osaksi kansainväliset suuret konsernit, jotka tekevät liiketoimia omien yhtiöiden välillä. Koska hinta ei muodostu samalla tavalla kuin vapailla markkinoilla, siirtohinnoittelulla voidaan merkittävästi vaikuttaa siihen, miten tuloja allokoidaan konsernissa eri valtioiden kesken. Siirtohinnoittelun perusta on markkinaehtoperiaate. Markkinaehtoperiaatteen mukaan hinnoittelussa on noudatettava niitä periaatteita, mitä toisistaan riippumattomat yhtiöt noudattaisivat liiketoimia tehdessä.

Tässä tutkimuksessa on tarkoitus tarkastella siirtohinnoittelun viranomaisvalvonnan haasteita Verohallinnon näkökulmasta. Tutkimuksessa saadun tiedon mukaan, siirtohinnoittelun valvonta on monimutkainen prosessi ja parhaimmillaankin siirtohinnoittelussa saadaan vaihteluväli, jolloin voidaan markkinaehdon katsoa toteutuneen. Markkinaehdon toteutumisen varmistaminen vaatii paljon resursseja Verohallinnolta ja yhteistyötä yritysten kanssa, jotta se voidaan toteuttaa tehokkaasti.

ABSTRACT

Author: Petra Leppänen

Title: The challenges of regulatory control of transfer pricing in Finland

Master's Program: Accounting

Year: 2018

Master's Theses: Lappeenranta University of Technology, 59 pages, 5 figures, 3 charts and 2 appendixes

Examiners: Prof. Pasi Syrjä & Associate professor Helena Sjögren

Keywords: transfer pricing, surveillance, the arm's length principle, challenges

Transfer pricing is part of modern day business. Markets are mostly dominated by large international corporations who do business among their corporate entities. The price is not formed similar way as in free market. Transfer pricing can influence how the profits are allocated for different countries. The basis of transfer pricing is "arm's length principle". According to arm's length principle the pricing must follow the same principles as independent companies would follow doing business.

The point of this research is to examine the challenges of surveillance of transfer pricing in Tax administrations point of view. According to information received transfer pricing surveillance is a complex process. Even in good situations transfer pricing is a range of price. Ensuring that companies obey arm's length principle demands a lot resources from Tax administration as well as cooperation with companies so that surveillance could be considered effective.

SISÄLLYSLUETTELO

1. JOHDANTO	1
1.1 Tutkimuksen tausta	1
1.2 Teoreettinen viitekehys ja aikaisemmat tutkimukset.....	2
1.3 Tutkimuksen tavoitteet, tutkimusongelmat ja rajaukset	7
1.4 Tutkimusmenetelmä ja -aineisto.....	8
1.5 Tutkimuksen rakenne	8
2. SIIRTOHINNOITTELUSTA YLEISESTI	9
2.1 Markkinaehtoperiaate	10
2.2 Siirtohinnoittelumenetelmät	14
2.2.1 Markkinahintavertailumenetelmä	14
2.2.2 Jälleenmyyntihintamenetelmä.....	16
2.2.3 Kustannusvoittolisämenetelmä	17
2.2.4 Liiketoiminettomarginaalimenetelmä.....	18
2.2.5 Voitonjakamismenetelmä	20
2.3 Siirtohinnoitteludokumentointi.....	20
2.3.1 Sisältö	21
2.3.2 Ennakkohinnoittelusopimus	25
2.3.3 Siirtohinnoitteluoikaisu ja veronkorotus.....	25
2.3.4 Abitraatiosopimus	26
2.3.5 Lainsäädännön muutokset.....	27
2.3.6 Maakohtainen raportointi	29
2.4 Selvittämisvelvollisuus ja myötävaikutusvelvollisuus	31
2.5 Verotarkastus	32
3. HAASTEET SIIRTOHINNOITTELUN VALVONNASSA	35
3.1 Tutkimusmenetelmä- ja aineisto.....	35
3.2 Siirtohinnoittelun valvonta Suomessa.....	35
3.3 Siirtohinnoittelun riskienhallinta tapauksia	39
3.4 Verohallinnon haastattelu	41
3.5 Kysely (verokonsultit)	48
4. YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET	51

LÄHDELUETTELO	54
LIITE 1 Haastattelukysymykset	60
LIITE 2: Kysymykset verokonsulteille	61

LYHENTEET

APA	Ennakkohinnoittelusopimus, Advance Pricing Agreement
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
EY	Ernst & Young
HE	Hallituksen esitys
OEDC	Taloudellinen yhteistyö ja kehitys järjestö
MAP	Mutual Agreement Procedure; Keskinäinen sopimusmenettely
VML	Verotusmenettelylaki

KUVIOT

Kuvio 1: Tutkimuksen teoreettinen viitekehys	3
Kuvio 2: Siirtohinnoittelun elinkaari	5
Kuvio 3: Toimintanalyysiin vaikuttavia seikkoja	12
Kuvio 4: Tapauksen 1 esittely	39
Kuvio 5: Tapauksen 3 kuvaus	41

TAULUKOT

Taulukko 1: Riskienhallintatehtävät	37
Taulukko 2: Palveluiden veloitukseen liittyvä siirtohinnoitteluriski	38
Taulukko 3: Tapaus 2 rahoitustuotot ja –kulut	40

1. JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen tausta

Ristiriidat siirtohinnoittelussa ovat olleet useasti uutisoinnin kohteena Suomessa, kun kansainvälisten yritysten harjoittaman siirtohinnoittelupolitiikan on huomattu aiheuttavan valtiolle merkittäviä verotulojen menetyksiä. Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) arvioiden mukaan jo 1990-luvun alkupuolella kansainvälinen sisäinen kauppa ylitti 60 % maailmankaupasta. Voidaan sanoa, että siirtohinnoittelussa on kyse pysyvästä globaalista ja taloudellisesti merkittävästä trendistä. Kansainvälisten suurten yritysten lisääntyminen on aiheuttanut kasvavassa määrin monimutkaisia veroasioita sekä veronviranomaisille että yrityksille itsellensä. (Auressalmi, 2014, 122; OECD, 2010, 17; Pulkkanen, 2013, 462).

Suomessa siirtohinnoittelua koskeva lainkohta (verotusmenettelystä annetun lain 31 §) säädettiin jo vuonna 1965 nimikkeellä peitelty kansainvälinen voitonsiirto (HE 107/2006; Laaksonen, 2013). Siirtohinnoittelun perustana on markkinaehtoperiaate "the arm's length principle" (Kukkonen & Walden, 2010, 161). Markkinaehtoperiaatteen mukaisesti etuyhteisyriyten on noudatettava keskinäisissä liiketoimissaan sellaisia ehtoja, joita toisistaan riippumattomat yritykset noudattaisivat vertailukelpoisessa tilanteessa (Isomaa-Myllymäki, 2014b, 75). Siirtohinnoittelun normipohja rakentuu kansallisten säännösten lisäksi verosopimusten ja Euroopan unionin säännöksille (Auressalmi, 2014, 123).

Siirtohinnoittelulla on keskeinen merkitys sekä verovelvollisen että veronsaajan kannalta (Waal, 2012, 89). Siirtohinnoitteluun ja siinä käytettyihin sopimusehtoihin eivät vaikuta ulkoiset markkinat samalla tavalla kuin normaalissa ulkopuolisille tahoille harjoitettavassa liiketoiminnassa ja tästä johtuen yritykset voivat tuloverotuksessa ohjata voittoja tai tappioita valtioon, jossa se on verotuksellisesti kannattavinta (Kuosmanen, 2014, 150). Käytännössä yritysten sisäinen siirtohinnoittelu allokoii yritysverotuksen veropohjan eri valtioiden välillä (Knuutinen, 2015, 118). Siirtohinnoittelussa ei ole yhtä menetelmää, joka johtaisi yhtiön kannalta parhaimpaan mahdolliseen lopputulokseen (Myllymäki, 2014, 302). Lähtökohtana siirtohinnoittelusta annetuissa ohjeissa on, että hinnoittelutilanteissa ei ole löydettävissä aina yksiselitteistä hintaa, vaan lopputulos on parhaimmillaankin

vaihteluväli. Pääsääntöisesti markkinaehtoista hintaa ei ole yksiselitteisesti todennettavissa (Mäkelä, 2014, 295). Tästä johtuen yhtiöt voivat hyödyntää tätä liikkumavaraa omassa verosuunnittelussaan (Finer, 2013, 499).

Siirtohinnoittelukysymykset voidaan katsoa olevan luonteeltaan monimutkaisia ja laajakantoisia, jonka johdosta siirtohinnoittelun selvittäminen jälkikäteen on usein hidasta ja työlästä. Tämän vuoksi Suomessa veroviranomaiset toivovat ja suosittelevat, että yhtiöt olisivat etukäteen yhteydessä viranomaisiin, jotta voivat välttää jälkikäteiset yllättävät veroseuraamukset. Vuonna 2014 Suomessa oli noin 2100 yhtiötä, jotka olivat velvollisia laatimaan siirtohinnoitteludokumentoinnin. Suomessa tehdyt verotarkastukset ovat keskittyneet lähinnä suuriin suomalaisiin pörssiyhtiöihin sekä kansainvälisten konsernien suomalaisiin tytäryhtiöihin. Vuosina 2010-2016 veroviranomaisten tehtyihin siirtohinnoittelupäätöksiin on saatu 21 tuomioistuinten ratkaisua. Oikeusasteissa 11 kappaletta tehdyistä päätöksistä säilyi kokonaan, seitsemän osittain, ja kolme päätöstä kumoutui. (Aukeela & Pankakoski, 2017; KPMG, 2014, 26; Surakka, 2016)

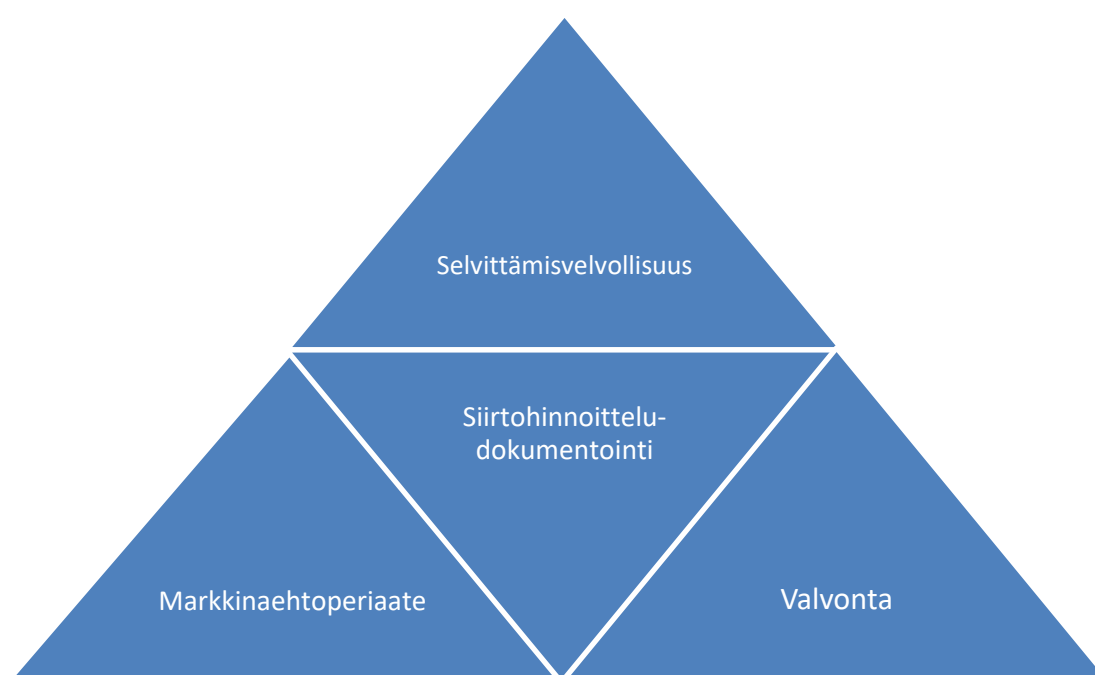
Tämän tutkimuksen tarkoitus on tarkastella siirtohinnoittelun viranomaisvalvonnan haasteita Verohallinnon näkökulmasta. Valvontaan vaikuttaa myös verokonsulttien toiminta, jotka toimivat välikätenä Verohallinnon ja valvottavien yritysten välillä. Tutkimuksessa tarkastellaan myös verokonsulttien suhtautumista viranomaisvalvontaan ja sitä, mtkä he näkevät siirtohinnoittelun suurimpina ongelmina ja haasteina.

Siirtohinnoittelun valvonta voidaan nähdä monimutkaisena prosessina, jossa parhaimmillaankin markkinaehtoiseksi hinnaksi saadaan vaihteluväli, jolloin voidaan markkinaehdon katsoa toteutuneen. Markkinaehdon toteutumisen varmistaminen vaatii paljon resursseja Verohallinnolta ja yhteistyötä yritysten kanssa, jotta se voidaan toteuttaa tehokkaasti.

1.2 Teoreettinen viitekehys ja aikaisemmat tutkimukset

Tämän tutkimuksen teoria pohjautuu aiempaan tutkimukseen siirtohinnoittelusta ja siirtohinnoitteludokumentoinnista. Tutkimuksen olennaisimman teoreettisen ytimen muodostaa siirtohinnoitteludokumentointiin liittyvä kirjallisuus. Siirtohinnoitteludokumentoinnin avulla veroviranomaiset tutkivat, että siirtohinnoittelussa on

noudatettu markkinaehtoperiaatetta. Siirtohinnoitteludokumentoinnin tekeminen itsessään ei merkitse sitä, että markkinaehtoperiaatetta olisi noudatettu. Se on ainoastaan valvonnan lähtökohta ja tiedonsaantiväline. Selvittämisvelvollisuus on merkittävä siirtohinnoittelussa ja erityisesti siirtohinnoittelun valvonnassa, koska sen johdosta viranomaisilla on oikeus pyytää ja saada tietoja yhtiöltä. Yhtiöllä on yleensä parempi mahdollisuus hankkia tietoa liiketoimesta ja siihen vaikuttaneista olosuhteista, koska heidän ovat liiketoimen suorittaneet. Siirtohinnoittelun valvonnassa tiedon saanti on olennaista, jotta voidaan saada selville olosuhteet ja täten tutkia markkinaehdon toteutuminen.



KUVIO 1. Tutkimuksen teoreettinen viitekehys.

Tutkimuksia siirtohinnoittelun valvonnasta ei ole julkaistu monia. Suurimmassa osassa tutkimuksissa on analysoitu siirtohinnoittelumääräyksiä ja niiden vaikutusta dokumentointivelvollisuuteen. Suomessa on tehty useita pro -gradu tutkielmia koskien siirtohinnoitteludokumentointia. Suurin osa tutkimuksista on vertailuja eri maiden käytäntöjen osalta tai oikeusdogmaattisia tutkimuksia.

Kansainvälisiä tutkimuksia, joissa viitattiin siirtohinnoittelun valvontaan ja siirtohinnoitteludokumentointiin löytyi muutama. Tutkimuksissa oli tarkasteltu siirtohinnoittelun ongelmia yrityksen näkökulmasta. Bremer ja Engel tutkivat Saksan

siirtohinnoitteludokumentointivaatimusten kiristymistä vuonna 2003. Heidän mukaansa yrityksen voi olla vaikeata osoittaa, että se on noudattanut markkinaehtoperiaatetta ja siksi kiristyneet dokumentointivaatimukset antavat lisävaltaa veroviranomaisille, jotka voivat vaatia muutosta siirtohinnoitteluun soveltaen epäedullisia vertailukelpoisia hintoja ja katteita Heidän mukaansa myös Saksan veroviranomaiset sekä OECD:n siirtohinnoitteluohjeet suosivat tiettyjä siirtohinnoittelumenetelmiä. Burkowski (2004) tutki siirtohinnoitteludokumentointia ja rangaistuksia, joita virheellisesti toimitetusta siirtohinnoittelusta annetaan. Hänen mukaansa yritykset joutuvat kohtaamaan hämmentävän paljon vaihtoehtoja koskien dokumentointivaatimuksia eri maissa. Dokumentointivaatimukset vaihtelevat suuresti maasta riippuen. Hän ehdottaakin, että EU:lla pitäisi olla yhteinen datapankki, jossa kerättäisiin tietoja siirtohinnoista, joita yritykset ja veroviranomaiset voisivat hyväksikäyttää siirtohintoja määriteltäessä (Bremer & Engel., 2004, 17, 21; Burkowski, 2003, 1,4,17).

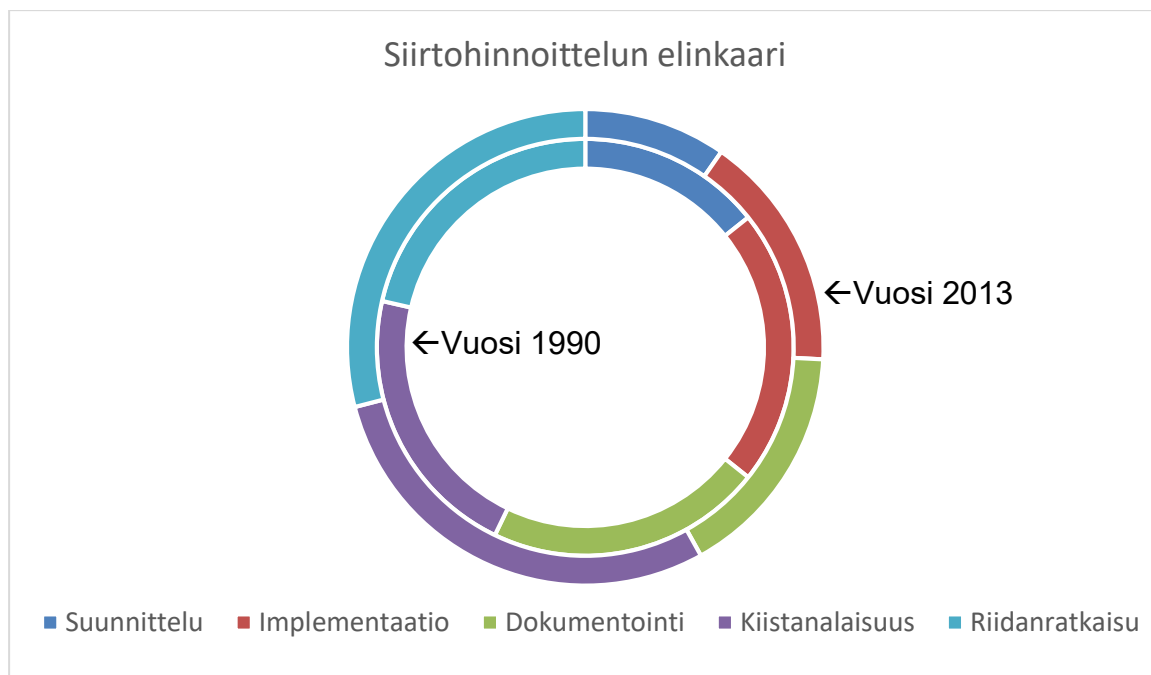
Borraccia ja Levey (2003) tutkivat Kanadan siirtohinnoittelulainsäädäntöä. Heidän mukaansa Kanadan veroviranomaiset kiinnittävät liikaa huomioita siirtohinnoitteluun ja tarkastuksia tehdään helppoisin perustein. Siirtohinnoitteludokumentoinnin säännöksistä puuttuu yksityiskohtia dokumentoinnin osalta ja esimerkit siirtohinnoitteluohjeissa eivät ole kaiken kattavia, joten yritys joutuu käyttämään kohtuuttoman paljon omaa harkintaa siirtohinnoittelua määrittäessä. Siirtohinnoitteluohjeet suosivat myös enemmän tiettyjä siirtohinnoittelumenetelmiä kuten markkinahintavertailumenetelmää. Heidän mukaansa veronmaksaja voi teoreettisesti täyttää täsmällisesti dokumentointivaatimukset ja silti ei riittävästi täytä tiettyä yksittäistä vaatimusta kohtuullisin ponnistuksin. Ongelmana on, että Kanadan veroviranomaiset käyttävät salaisia vertailutietoja siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta määrittäessä ja näitä tietoja yritys ei saa, minkä takia yritys voi tehdä virheen siirtohinnoittelussa, koska sillä ei ole käytettävissä samoja vertailutietoja kuin veroviranomaisella. Myös yrityksen voi olla vaikeaa puolustaa määritettyä siirtohintaa, jos se ei tiedä, mihin vertailutietoon viranomaisen viittaa oikaisua vaatiessa. (Borraccia & Levey, 2003, 14, 16, 20, 23, 48)

Li (2006) tutki siirtohinnoittelutarkastukseen joutumisen todennäköisyyksien eroja Uudessa-Seelannissa, Australiassa ja Kiinassa. Hänen mukaansa aikaisemmat tutkimukset ovat esittäneet näyttöä siitä, että tietynlaiset yritykset joutuvat

luultavammin tarkastukseen kuin toiset. Yrityksen ominaisuudet kuten koko, etuyhteysliiketoimien suuruus, ja liiketoimien tyyppi voivat vaikuttaa tarkastuksen todennäköisyyteen. Hänen tutkimustensa mukaan tarkastukset ovat keskittyneet suuriin yrityksiin. Uudessa-Seelannissa ja Australiassa tarkastukseen joutuminen on todennäköisempää kuin Kiinassa. Yhtenä syynä voidaan nähdä se, että Kiinan veronviranomaisilla ei ole tarvittavaa tietotaitoa tarkastusten tekemiseen. Hänen mukaansa lainsäädäntö Kiinassa on löysä ja Kiinan hallitus on vastahakoinen toimeenpanemaan siirtohinnoittelusäädöksiä suurille yrityksille, koska ulkomaiset sijoitukset ovat tärkeitä maalle. (Li, 2006, 21, 26-28)

Ernst & Young (EY, 2013) toteutti globaalin siirtohinnoittelututkimuksen yritysten näkökulmasta, jossa se haastatteli konsernien emo- ja tytäryhtiöitä siirtohinnoittelukysymyksistä. Heidän mukaansa monien yhtiöiden riskinhallinta on keskittynyt erityisesti siirtohinnoitteluun ja yhtiöillä on vaikeuksia täyttää eri maiden muuttuvia ja heille vieraita vaatimuksia siirtohinnoitteludokumentoinnin yms. velvoitteiden osalta. EY:n mukaan samaan aikaan veroviranomaiset maailmanlaajuisesti ovat lisänneet valvontaa ja kohdistavat erityisesti huomioon siirtohinnoitteluun. Heidän mukaansa monet valtiot ovat laajentaneet näkemyksiä siitä, mikä nähdään aggressiivisena verosuunnitteluna ja ovat harkitsemassa tai hyväksymässä veronkiertosäännöksiä, joiden avulla veroviranomaiset voivat puuttua vielä laajemmin yhtiöiden toimintaan. (EY, 2013, 1-59)

Tutkimuksessa 66 prosenttia yhtiöistä identifioivat riskienhallinnan suurimmaksi prioriteetiksi siirtohinnoittelussa, mikä on 32 prosentin kasvu sitten viime kyselyn vuosilta 2007 ja 2010. Yhtiöistä 70 prosentilla oli kokemusta kaksinkertaisesta verotuksesta tehdyn oikaisun johdosta. EY:n näkemyksen mukaan siirtohinnoittelun elinkaari on muuttunut selkeästi 1990 luvulta vuodelle 2013. Heidän mukaansa siirtohinnoittelun elinkaarella on viisi vaihetta: suunnittelu ("planning"), täytäntöönpano ("implementation"), dokumentointi ("documentation"), kiistanalaisuus ("controversy") ja riidanratkaisu ("dispute resolution"). Suunnittelu, täytäntöönpano ja dokumentointi -vaiheet ovat lyhentyneet kuin taas kiistanalaisuus ja riidanratkaisu -vaiheet ovat pidentyneet. (EY, 2013, 4; 9)



KUVIO 2. Siirtohinnoittelun elinkaari (EY, 2013, 9).

Tutkimuksen mukaan maissa, joissa on ollut käytössä dokumentointistandardit, on nyt 20 vuoden kokemus siirtohinnoittelusta, jonka avulla voidaan arvioida, miten perussääntöjen noudattamisen valvontakeinot ovat toimineet käytännössä. Heidän mukaansa veroviranomaiset ovat huolissaan siitä, että olemassa olevien siirtohinnoittelusääntöjen ansiosta veronmaksajilla on liiallinen liikkumavara muun muassa seuraavilla aloilla:

- kyky määrittää aineettomat hyödykkeet liian suppeasti ja arvostaa niitä liian varovaisesti
- vapaus järjestellä uudelleen toimintoja siirtämällä avaintoimintoja ja riskit alhaisen verotuksen maihin ilman selkeää korvausta
- nykyisen digitaalisen aikakauden ansiosta yhtiöt voivat helposti päästä valtavaan asiakaskuntaan eri maissa

EY:n mukaan tyytymättömyys nykytilanteeseen on heijastunut ennennäkemättömällä tavalla OECD:n toiminnan aihepiireihin, kuten kiinteään toimipaikkaan, liiketoiminnan uudelleenjärjestelyihin ja aineettomiin hyödykkeisiin ja viimeksi julkaistuun OECD:n BEPS-raporttiin. (EY, 2013, 9-10)

Tutkimuksen mukaan nykyinen kehitys ja reaktiot tehtyyn kyselyyn osoittavat, että veronmaksajien tulisi arvioida uudelleen tai suunnata prioriteettinsa siirtohinnoittelunelinkaarta ajatellen. Suunnittelussa tulisi huomioida myös epäsuorat verot siirtohinnoittelukäytännöissä, jotta vältetään yllätykset. Implementoinnissa tulisi kohdistaa huomio siihen, miten siirtohinnoittelu pannaan täytäntöön eikä vain keskittyä prosessin dokumentoimiseen. Dokumentoinnissa tulisi yhtiön resurssit olla suhteessa kasvaneisiin dokumentointivelvoitteisiin. Kiistanalaisuutta voidaan vähentää laadukkaalla dokumentoinnilla. Tarvittaessa yhtiön voi joutua turvautumaan arbitraatiosopimukseen ja tähän kannattaisi varautua jo etukäteen. (EY, 2013, 12)

1.3 Tutkimuksen tavoitteet, tutkimusongelmat ja rajaukset

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää, minkälaisia haasteita liittyy siirtohinnoittelun valvontaan. Tarkoituksena on selvittää, kuinka veroviranomaiset voivat saada riittävän näytön, että yritys ei ole toiminut markkinaehdon mukaisesti siirtohinnoittelua laatiessaan ja miten siirtohinnoittelua valvotaan tarkastuksilla.

Päättutkimusongelma:

- Mitä haasteita liittyy siirtohinnoittelun valvontaan?

Tutkimuskysymykset:

- Miten siirtohinnoittelua valvotaan?

- Miten veroviranomaiset voivat osoittaa, että yritys ei ole toiminut markkinaehdon mukaisesti? Miten selvitysvelvollisuus jakaantuu?

- Miten siirtohinnoittelun viranomaisvalvonta nähdään verokonsulttien näkökulmasta?

Tutkimuksen lähtökohtana on Verohallinnon näkökulma. Tutkimus on rajattu koskemaan Suomessa vallitsevaa lainsäädäntöä ja siirtohinnoitteludokumentointivaatimuksia. Tutkimuksen ulkopuolelle on jätetty kiinteän toimipaikan muodostuminen, koska sillä on vaikutusta ainoastaan siihen, millä valtiolla on oikeus verottaa kiinteälle toimipaikalle kohdistuvia tuloja.

1.4 Tutkimusmenetelmä ja -aineisto

Tutkimusta varten haastateltiin Konserniverokeskuksen johtavaa asiantuntijaa Sami Laaksosta. Haastattelu toteutettiin teemahaastatteluna eli puolistrukturoituna haastatteluna Konserniverokeskuksen tiloissa. Haastattelu nauhoitettiin ja litteroitiin, jotta haastatteluaineisto voitiin analysoida tarkasti ja kattavasti. Lisäksi lähetettiin anonyymi sähköpostikysely kahdeksalle verokonsulttiyhtiölle, josta kahdesta saatiin vastaus. Kysely toteutettiin näin, jotta yksittäisiä vastauksia ei voisi yksilöidä.

Tutkimusaineisto on kerätty haastattelemalla johtavaa asiantuntijaa Verohallinnosta ja kyselyllä veronkonsulteille. Aineistossa on pyritty monipuolisuuteen ja aineistona on paljon virallista lainsäädäntöä, vero-oikeuskirjallisuutta, asiantuntija-artikkeleita sekä Verohallinnon sisäistä koulutusmateriaalia. Lisäksi työssä on käytetty Verohallinnon riskienhallintayksikön materiaalia siirtohinnoittelun valvonnasta sekä siirtohinnoittelutapauksista, joita on tullut esille viranomaisvalvonnassa.

1.5 Tutkimuksen rakenne

Tutkimus muodostuu teoreettisesta ja empiirisestä osasta. Ensimmäisessä luvussa esitellään tutkimuksen taustaa, teoreettinen viitekehys ja aikaisemmat tutkimukset, määritellään tutkimusongelma sekä asetetaan tutkimuksen tavoitteet. Tämän lisäksi luvussa käydään läpi tutkimuksessa käytettävä tutkimusmetodologia ja esitellään tutkimuksen rakenne. Toinen luku muodostuu siirtohinnoittelun esittelystä. Tässä luvussa kerrotaan siirtohinnoittelusta yleisesti, markkinaehtoperiaatteesta ja siirtohinnoitteludokumentoinnista. Lisäksi luvussa käydään läpi selvittämisvelvollisuus ja myötävaikutusvelvollisuus, joilla on merkitystä siirtohinnoittelua valvottaessa ja täten myös tiedonsaannissa yhtiöltä.

Kolmannessa luvussa kerrotaan siirtohinnoittelun haasteista. Luvussa esitellään siirtohinnoitteluvälvonta Suomessa. Lisäksi luvussa on esitelty tutkimusaineisto ja -materiaali. Viimeisessä luvussa ovat yhteenveto ja johtopäätökset.

2. SIIRTOHINNOITTELUSTA YLEISESTI

Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan hinnoittelua, jota käytetään etuyhteydessä olevien yritysten välisissä liiketoimissa (Verohallinto, 2012a). Etuyhteys syntyy yleensä saman konsernin yritysten välille, johtuen konsernin emoyrityksen enemmistöosuuden vaikutusvallasta (Jaakkola et al., 2012, 31; Kukkonen & Walden, 2010, 161). Etuyhteydessä olevien yritysten transaktioissa käyvän vastikkeen suuruus on määritettävä siirtohinnoittelun avulla, koska etuyhteydessä olevien yritysten välillä ei ole vapaata hinnanmuodostusta (Äimä, 2011, 1546). VML 31 §:n (18.12.1995/1558) mukaan *”liiketoimen osapuolet ovat etuyhteydessä toisiinsa, jos liiketoimen osapuolella on toisessa osapuolella määräysvalta tai kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa. Osapuolella on määräysvalta toisessa osapuolella silloin, kun:*

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

Taas OECD:n malliverotussopimuksen mukaan yrityksiä voidaan pitää etuyhteydessä keskenään olevina myös silloin, kun sopimusvaltion yritys välittömästi tai välillisesti osallistuu toisen sopimusvaltion yrityksen johtoon, valvontaan tai omistaa osan sen pääomasta taikka saman henkilöt välittömästi tai välillisesti osallistuvat sekä sopimusvaltion että toisen sopimusvaltion yrityksen johtoon, valvontaan tai omistavat osan niiden pääomasta. (Karjalainen & Raunio, 2007, 18-19)

Siirtohinnoittelun perustana on markkinaehtoperiaate. Etuyhteisyriyten sekä yrityksen ja sen kiinteän liiketoimipaikan välisten liiketoimien on oltava markkinaehtoisia. Tämä tarkoittaa sitä, että kauppa- ja rahoitussuhteissa on käytettävä samoja hinnoittelu- ja muita ehtoja kuin jos liiketoimet tehtäisiin vastaavissa olosuhteissa riippumattomien yritysten välillä. Kansainvälisen verotuksen alueella siirtohinnoilla tarkoitetaan sellaisia hinnoitteluperiaatteita, jotka ovat hyväksyttävissä veronalaiseksi tuloksi saajan valtiossa ja taas vähennyskelpoiseksi menoksi maksajan valtiossa. Mikäli siirtohinnot poikkeavat saajan ja maksajan valtioiden välillä, voi seurauksena olla kahdenkertainen tai niin sanottu nollaverotus. Juuri markkinaehtoperiaatteen noudattamisella pyritään siihen, että tulo kertyy ja vero maksetaan oikeassa valtiossa. Konserninsisäisiä eli etuyhteydessä olevien yritysten välillä tehtyjä liiketoimia voivat olla tavaroiden ja palvelujen kauppa, korvaus aineettomien oikeuksien hyödyntämisestä tai rahoitus yritysten kesken. (Kukkonen & Walden, 2010, 161; Verohallinto, 2012b)

2.1 Markkinaehtoperiaate

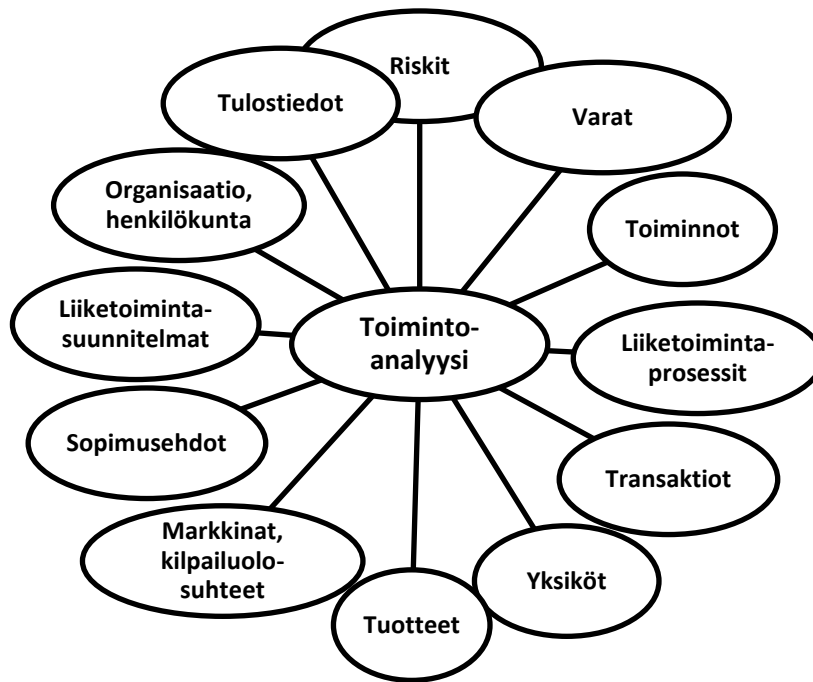
Markkinaehtoperiaate edellyttää, että etuyhteisyriyten välisten transaktioiden hinnoittelussa noudatetaan niitä periaatteita, joita noudatettaisiin hinnoiteltaessa toisistaan riippumattomien yritysten välisiä vertailukelpoisia liiketoimia vertailukelpoisissa olosuhteissa. Periaate rakentuu niin kutsutulle erillisyyhtiöperiaatteelle, jonka mukaan kansainvälisiä konserniin kuuluvia yrityksiä käsitellään erillisinä yrityksinä eikä yhdistetyn liiketoiminnan erottamattomina osina. Siirtohinnoittelutilanteissa markkinaehtoperiaatetta tulkitaan OECD:n ohjeista ilmenevien periaatteiden mukaisesti. (Becker & Reijonen, 2012, 208; Raunio & Svernas, 2012, 196-197; Verohallinto, 2007)

Markkinaehtoperiaatteen soveltaminen on käytännössä vertaamista. Vertailukelpoisuus edellyttää, että vertailtavien tapausten erot eivät merkittävästi vaikuta siirtohinnoittelumenetelmän mukaiseen tekijään tai että erot voidaan poistaa tekemällä riittävän tarkkoja oikaisuja. Käytännössä vertailukelpoisuutta arvioidaan viiden vertailukelpoisuuden osatekijän avulla, joita ovat tavaroiden tai palvelun ominaisuudet, sopimusehdot, osapuolten toiminnot, varat ja riskit, taloudelliset olosuhteet ja liiketoimintastrategiat. Tutkittaessa tietyn transaktion

markkinaehtoisuutta, on tarkastelun lähtökohtana siirtohinnoitteludokumentaatio. (Becker & Reijonen, 2012, 208; Raunio & Svensson, 2012, 196-197)

Yrityksen on identifioitava vaihdannan kohteen eli tavaran ja palveluiden ominaisuudet. Siihen kuuluu yksityiskohtaisten tietojen kerääminen transaktioista, mikä edellyttää pääsääntöisesti yhtiöiden kirjanpidon läpikäyntiä tarvittavilta osin. Vaihdannan kohteen luonne, laatu ja laajuus vaikuttavat vertailukelpoisuuteen, ja markkinaehtoisen hinnan määrittelyssä tulisi analysoida vaihdannan kohteen reaalin sisältö kuten tyyppi, arvo, laskutus, sopimusehdot ja suhde muihin etuyhteyssuhteissa tehtyihin liiketoimiin. Vaihdannan tyyppillä tarkoitetaan, sitä mitä transaktio koskee eli onko kyseessä tavara vai palvelu. Tämän lisäksi tulee ilmoittaa myös transaktion arvo. Laskutukseen liittyvät tiedot sisältävät vähintään laskutukseen liittyvistä järjestelyistä. Taas sopimusehdoilla voi olla merkitystä markkinaehtoista hintaa arvioitaessa ja siksi niiden tiedon kerääminen sekä esittäminen dokumentoinnin yhteydessä on tärkeää. Sopimusehtojen taloudellisen merkitykseen vaikuttaa muun muassa alennukset, maksuehdot, toimitusehdot. (Karjalainen & Raunio, 2007, 50; Kukkonen & Walden, 2010, 179-180,183)

Markkinaehtoisen hinnan määrään vaikuttaa tavaran ja palvelun ominaisuuksien lisäksi kunkin osapuolen suorittaman toiminnot. Toimintoanalyysin tarkoituksena on selvittää transaktioiden osapuolten liiketoimintaan liittyvät toiminnot, riskit ja toiminnoissa käytetyt varat. Mitä laajempia ja vaativampia toimenpiteitä osapuoli toteuttaa, sitä suurempaan korvaukseen transaktion toinen osapuoli olisi riippumattomassa yhteydessä lähtökohtaisesti oikeutettu. Toimintoanalyysillä on keskeinen rooli vertailutietojen etsinnässä ja niiden vertailukelpoisuuden määrittämisessä. Toimintoanalyysissä tulee huomioida varsinaisten toimintojen lisäksi näiden toimintojen sopimusehtojen vaikutukset liiketapahtumakokonaisuuteen. (Isomaa-Myllymäki, 2014a, 187; Karjalainen & Raunio, 2007, 52-53; Kukkonen & Walden, 2010, 181-182)



Kuvio 3. Toimintoanalyysiin vaikuttavia seikkoja. (Karjalainen & Raunio, 2007, 53)

Toimintoanalyysi vaatii tietojen keräämistä useista lähteistä, kuten kuvioista 3 ilmenee. Tyypillisesti toimintoanalyysi aloitetaan selvittämällä perustiedot yrityksen tai konsernin toiminnasta tutustumalla taustamateriaaliin. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ja verotusmenettelylaki Suomessa lähtevät siitä, että toimintoanalyysi tulee laatia kaikista transaktion osapuolista tai jopa liiketoimikohtaisesti. Toimintoanalyysin tarkoituksena on tunnistaa ja verrata taloudellisesti merkittäviä aktiviteetteja, vastuita, varoja ja riskejä. Markkinaehtoisuuden tarkastelu edellyttää sitä, että yhtiön toimintaympäristö ja liiketoiminnasta syntyy riittävän tarkka kuva, joka mahdollistaa oikean vertailukohteen valinnan ja toisaalta yrityksen oman aseman määrittelyn suhteessa valittuun vertailukohteeseen. (Karjalainen & Raunio, 2007, 53-55; OECD, 2010, 45)

Toimintoanalyysissä riskien arvioinnissa tulee tarkastella taloudellisen kokonaisuuden rakennetta ja organisaatiota. Riskien olemassaolon tarkastelussa ratkaisevaa on riskien mahdollinen toteutuminen ja niiden seuraukset. Liiketoimiin liittyviä tyypillisiä riskejä ovat markkinariski, varastoriski, rahoitusriski, luottotappioriski, takuuriski, tuotevastuuriski ja valuuttakurssiriski. Markkinariski liittyy tuottojen varmuuteen ja markkinoiden volatiliiteettiin. Se ei välttämättä liity yksittäiseen tekijään, vaan se on useamman tekijän huomioimista. Mitä epävakammilla markkinoilla yritys toimii, sitä suurempi markkinariski on.

Merkityksellinen on myös se riskin määrä, jonka kukin yhtiö joutuu kantamaan. (Helminen, 2016; Karjalainen & Raunio, 2007, 58; Kukkonen & Walden, 2010, 182)

Kukkosen & Waldenin (2010, 183) ja Helmisen (2016) mukaan markkinatilanteen arviointi keskittyy yleensä seuraaviin osiin:

- Kilpailutilanne
- Korvaavien suoritteiden määrä
- Toiminnan maantieteellinen sijainti
- Markkinoiden koko ja ostovoima
- Toimijoiden suhteellinen kilpailuasema
- Tuotantokustannukset
- Lainsäädäntö.

Markkinatilanteen arvioinnissa voidaan ottaa myös huomioon yrityksen liiketoimintastrategia, sillä se voi vaikuttaa hintaan. Mikäli yritys lähtee valtaamaan uusia markkinoita, voi se hinnoitella tuotteensa matalammaksi kuin markkinoilla muut toimivat yritykset. Yritys voi myös hinnoitella tuotteensa korkeammaksi, jolla se voi kompensoida suuria markkinointikulujaan. Ratkaisevaa hinnoittelun kannalta on se, voiko strategia tuottaa pitkällä aikavälillä voittoa ja olisiko riippumaton osapuoli valmis samanlaiseen strategiaan. (Kukkonen & Walden, 2010, 183; OEDC, 2010, 50)

Markkinaehtoisuuden analysointiin kuuluu testattavan osapuolen valinta. Testattava osapuoli on liiketoimen osapuolista se, jonka osalta siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta varsinaisesti analysoidaan. Testattavaksi osapuoleksi valitaan yleensä liiketoimen se osapuoli, joka on toiminnoiltaan ja riskeiltään yksinkertaisempi. Tässäkin toimintoanalyysi on merkittävässä osalla, koska sen perusteella kerättyä tietoa käytetään pääsääntöisesti testattavan osapuolen valintaan. Yrityksen tulisi olla Vertailukelpoiset yritykset voidaan jakaa sisäisiin ja ulkoisiin vertailukohteisiin. Sisäisiä ovat yritykset, joiden kanssa intressikokonaisuus on liikesuhteessa ja taas ulkoisia ovat intressikokonaisuudesta täysin riippumattomia yrityksiä. Yleisesti saatavilla olevia tietolähteitä riippumattomista liiketoimista ovat julkiset tietokannat. (Karjalainen & Raunio, 2007, 63; Kukkonen & Walden, 2010, 189)

2.2 Siirtohinnoittelumenetelmät

Siirtohinnoittelun onnistumisen kannalta tärkeää on siirtohinnoittelumenetelmän valinta. Siirtohinnoittelumenetelmän valintaan vaikuttaa konsernin sisäisissä liiketapahtumissa osapuolina olevien yritysten liiketoiminta sekä yritysten liiketapahtumiin liittyvät toiminnot ja riskit. Menetelmää valittaessa tulee kiinnittää huomioita menetelmän vahvuuksiin ja heikkouksiin liiketapahtuman näkökulmasta. Menetelmät jaetaan kahteen ryhmään, perinteisiin liiketoimintamenetelmiin ja liiketoimien voittotasoa testaaviin menetelmiin. Perinteisiä siirtohinnoittelumenetelmiä ovat hintavertailumenetelmä, jälleenmyyntihintamenetelmä ja kustannusvoittolisämenetelmä. Ensisijainen menetelmä näistä on suoraksi menetelmäksi kutsuttu markkinahintavertailumenetelmä. (Jaakkola et al., 2012, 260; Karjalainen & Raunio, 2007, 65; Myrsky & Linnakangas, 2009, 279)

Voittopohjaisia menetelmiä ovat liiketoiminettomarginaalimenetelmä ja voitonjakamismenetelmä. Voittopohjaisia menetelmiä voidaan käyttää vain silloin, kun perinteisiä siirtohinnoittelumenetelmiä ei voi käyttää luotettavasti yksin tai poikkeuksellisissa olosuhteissa ei voida käyttää lainkaan. Joissakin maissa on käytössä muitakin kuin OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa mainittuja menetelmiä. Menetelmiä saatetaan myös soveltaa eri tavalla ja eri maiden kriteerit menetelmien valinnalle voivat vaihdella. (Jaakkola et al., 2012, 75; Karjalainen & Raunio, 2007, 66; Myrsky & Linnakangas, 2009, 280)

2.2.1 Markkinahintavertailumenetelmä

OECD:n ensisijaisesti suosittama menetelmä on markkinahintavertailumenetelmä. Siinä verovelvollisen etuyhteydessä tehdyissä liiketoimissa käytettyjä siirtohintoja verrataan vertailukelpoihin riippumattomien osapuolten kanssa tehdyissä liiketoimissa käytettyihin hintoihin tavarasta, aineettomasta omaisuudesta tai palvelusta. Etuyhteydessä olevien ja riippumattomien osapuolten väliset transaktiot ovat vertailukelpoisia, jos mikään vertailtavien transaktioiden tai niiden osapuolena olevien yritysten välinen ero ei olennaisesti vaikuttaisi hintaan avoimilla markkinoilla tai tällaisen erojen olennaiset vaikutukset voidaan poistaa tekemällä kohtuullisen tarkkoja oikaisuja. Menetelmää voidaan soveltaa, jos on olemassa käypä

vertailukelpoinen vertailukohde avoimilla markkinoilla. (Jaakkola et al., 2012, 75; Karjalainen & Raunio, 2007, 67, Äimä, 2011, 1546)

Karjalaisen ja Raunion (2007, 67) mukaan vertailukelpoisia transaktioita ovat ne, joissa samaa tai vertailukelpoista tuotetta:

1. Myydään sekä konserniyhtiöille että ulkopuolisille,
2. ostetaan sekä konserniyhtiöiltä että ulkopuolisilta tai
3. myydään ja ostetaan toisistaan riippumattomien ulkopuolisten yritysten välillä.

Kohdissa 1 ja 2 on kysymyksessä sisäinen vertailuhinta ja tapauksessa 3 käytössä ulkoinen vertailuhinta. Sisäiset vertailuhinnat ovat markkinahintavertailumenetelmän käytön kannalta tärkeitä johtuen siitä, että käytännössä näistä transaktioista on riittävän yksityiskohtaista tietoa vertailukelpoisuuden arvioimiseksi. (Karjalainen & Raunio, 2007, 67)

Menetelmän soveltaminen vaatii, että tarkastelun kohteena olevista liiketoimista löytyy riittävästi vertailutietoa. Vertailukelpoisuuteen vaikuttavia tekijöitä ovat laatu, luotettavuus, luovutuksen muoto, luonne ja laajuus. Lisäksi osatekijöiden kuten markkinoiden, kilpailuolosuhteen, toimintojen, sitoutuneiden varojen, riskien, myyntivolyymien ja muiden olosuhteiden on oltava mahdollisimman samankaltaisia vertailtavaan liiketoimeen nähden, jotta markkinahintavertailumenetelmä olisi sovellettavissa. Se soveltuu luotettavimmin tuotteisiin, joissa edellä mainittuja yksilöllisiä, yleisistä kauppaehtoista poikkeavia piirteitä on vähän. Käytännössä markkinahintavertailumenetelmää ei usein voida soveltaa hintojen markkinaehtoisuuden todistamiseen. Ongelmia ovat juuri tiedonsaanti ja aidosti vertailukelpoisten liiketoimien löytäminen, sillä usein ulkopuolisten tahojen välisistä liiketoimista ei ole maantieteellistä ja liikesalaisuussyistä saatavilla riittäviä hinta- ja muita yksityiskohtaisia tietoja. (Jaakkola et al., 2012, 76; Karjalainen & Raunio, 2007, 67; Kukkonen & Walden, 2010, 194; Mehtonen, 2005, 114)

Markkinahintavertailumenetelmä on luotettava erityisesti silloin, kun riippumattomat yritykset myyvät täsmälleen samanlaisia tuotteita kuin etuyhteisyrietykset keskenään. Näitä ovat muun muassa öljy ja metallit, joille on saatavissa yleisesti tiedossa oleva hintanoteeraus. Tällöinkin silti konsernin sisäinen hinta saattaa edellyttää oikaisuja

ollakseen vertailukelpoinen markkinoilla noteeratun hinnan kanssa, mikäli on olemassa puhtauden tai edelleen jalostettavuuden perusteella useita eri laatuja, joiden hinnat eroavat toisistaan. (Jaakkola et al., 2012, 76)

2.2.2 Jälleenmyyntihintamenetelmä

Jälleenmyyntihintamenetelmässä aloitetaan hinnasta, jolla etuyhteisyrykseltä ostettu tuote jälleen myydään ulkopuoliselle asiakkaalle. Markkinaehtoinen hinta myytäessä tuotteita konsernin sisäisesti saadaan vähentämällä tuotteen lopullisesta jälleenmyyntihinnasta normaali jälleenmyyjälle kuuluva kate. Katteen suuruus määräytyy ennen kaikkea toimintojen ja riskien perusteella. Kate sisältää suoritteeseen kohdistettavissa oleva kulut ja voittomarginaalin. Katetta kutsutaan bruttomarginaaliksi eli jälleenmyyntihintamarginaaliksi. (Jaakkola et al., 2012, 78; Kukkonen & Walden, 2010, 195)

Hyväksyttävä voittomarginaali arvioidaan jälleen myyvän yrityksen vastaavien riippumattomien osapuolten kanssa tehtyjen kauppojen katteista eli voittomarginaali voidaan hahmottaa täysin ulkopuolisten tahojen katteista kuten toimialan tyypillisen katteen perusteella. Jälleenmyyntihintamenetelmän ongelmat liittyvät tilanteisiin, joissa luovutuksen kohteena on ainutkertaista aineetonta varallisuutta tai mikäli jälleenmyyjän suorittamien toimintojen määrä ja arvo ovat erityisen merkittäviä. Menetelmä sopii hyvin tapauksiin, joissa tuote myydään sellaisenaan eteenpäin. Mikäli tuotetta jatkojalostettaisiin, se taas heikentäisi tuotteen vertailu mahdollisuuksia, koska eri yrityksissä tuotantomenetelmät ja -kustannukset ovat eri suuruisia. (Kukkonen & Walden, 2010, 195; Mehtonen, 2005, 117-118)

Kukkonen ja Walden (2010, 195) mukaan riippumaton liiketoimi etuyhteystoimeen nähden vertailukelpoinen, jos toinen seuraavista ehdoista täyttyy:

1. Mikään vertailtavien liiketoimien tai liiketoimet tekevien yritysten välinen ero ei olennaisesti voisi vaikuttaa jälleen myyntimarginaaliin avoimilla markkinoilla, tai
2. kohtuullisen tarkkoja oikaisuja voidaan tehdä erojen olennaisen vaikutuksen poistamiseksi.

Jälleenmyyntihintamenetelmää käytettäessä vertailukelpoisuudelle ei aseteta yhtä tiukkoja vaatimuksia kuin markkinahintavertailumenetelmää käytettäessä. Sen sijaan

jälleenmyyjän toimintojen eli toimintaan sitoutuneiden varojen sekä toiminnassa otettujen riskien samankaltaisuuden vaatimus on olennainen. Tuotteiden ei tarvitse olla samanlaisia, mutta samankaltaisia. Vaatimus perustuu ajatukseen, että samankaltaisten tuotteiden jälleen myyjien riskit ovat samanlaisia, minkä seurauksena jälleen myyntikatteen voidaan arvioida olevan samalla tasolla. Tästä johtuen jälleenmyyntihintamenetelmää käytettäessä jälleenmyyjän saamaa katetta tulee verrata myyntitoiminnan kannalta samankaltaisten tuotteiden myynnistä kertyvään katteeseen. (Karjalainen & Raunio, 2007, 74-75)

Aikatekijällä on vaikutusta jälleenmyyntihintamarginaaliin. Mitä enemmän aikaa alkuperäisen ostotapahtuman välillä kuluu, sitä todennäköisemmin muita tekijöitä kuten valuuttakurssivaihteluita ja muita kustannuksia on otettava vertailussa huomioon. Jälleenmyyntihintamarginaali on sen tarkempi, jos liiketoimi toteutuu lyhyen ajan kuluessa sen jälkeen, kun jälleenmyyjä on ostanut tavarat. Myös jälleenmyyjälle annettu yksinoikeus vaikuttaa jälleenmyyntihinnanmarginaalin vaihteluun. Yksinoikeudelle annettavaan arvoon vaikuttaa maantieteellinen ulottuvuus, ajallinen kesto, suhteellinen kilpailukyky ja vaihtoehtoisten tuotteiden olemassaolo. (Kukkonen & Walden, 2010, 196-197; Mehtonen, 2005, 120)

Jälleenmyyntihintamenetelmä sopii hyvin sähköiseen kaupankäyntiin, jossa informaatioteollisuuden massatuotteita siirretään sellaisenaan, ja tuotteissa on sen verran eroja, että suora hintavertailu ei ole mahdollinen. Tällöin vaaditaan, ettei tuotetta merkittävästi jatkojalosteta tai liitetä osaksi toista tuotetta, koska siten taas vertailukelpoisen jälleen myyntimarginaalin määrittäminen vaikeutuu. Lähtökohtaisesti jälleenmyyntihintamenetelmässä voiton perusteeksi voidaan huomioida jonkin toimialan tyypillinen voitto. Toisaalta taas yritysکوhtainen tehokkuus tai erityisosaaminen voidaan huomioida korkeamman hyväksyttävän voiton perusteeksi. (Kukkonen & Walden, 2010, 197; Mehtonen, 2005, 119)

2.2.3 Kustannusvoittolisämenetelmä

Kustannusvoittolisämenetelmässä markkinaehtoinen hinta määritellään selvittämällä tavaroiden tai palveluiden myyjän konserniin sisäiseen liiketapahtumaan liittyvät kustannukset ja joihin lisätään markkinaehtoinen voittolisä. Kustannusten tulee sisältää sekä välittömät että välilliset kustannukset ja kiinteät yleiskustannukset.

Välittömät kustannukset voidaan rinnastaa muuttuviin kustannuksiin, joita ovat muun muassa raaka-aineet. Välilliset kustannukset sisältävät tuotantotoimintaan liittyviä kustannuksia ja näitä voivat olla esimerkiksi tuotantokoneiden huolto tai tuotantotiloista aiheutuneet kustannukset. Kiinteät yleiskustannukset voivat sisältää yrityksen valvonta-, yleis- ja hallintokustannuksia. Kustannusten suuruuteen vaikuttavat myyjän toiminnot, riskit ja markkinaolosuhteet. (Jaakkola et al., 2012, 80; Kukkonen & Walden, 2010, 198)

Karjalaisen ja Waldenin (2007, 79) mukaan kustannusten määrää ja tyyppiä koskevat erot voivat edellyttää oikaisua:

1. Voittolisässä, mikäli kustannukset kuvaavat toiminnallisia eroja,
2. mahdollisen lisäpalkkion määrittelyssä, mikäli kustannukset kuvaavat lisätoimia tai
3. ei missään, silloin kun kustannukset kuvaavat yhtiön tehokkuutta tai tehottomuutta.

Menetelmä soveltuu parhaiten puolivalmisteiden, pitkäaikaisten toimitussopimusten sekä konsernin sisäisten palveluiden siirtohintojen arviointiin. Ihannetapauksessa voittolisää tulisi verrata saman myyjän riippumattomille tahoille tapahtuvasta myynneistä ansaitsemaan voittolisään (sisäinen vertailuhinta). Mikäli tällaista sisäistä vertailuhintaa ei ole saatavissa, voittolisää tulee verrata ulkopuolisten yritysten vastaavassa tilanteessa ansaitsemaan voittolisään (ulkoinen vertailuhinta). Vertailukelpoisuutta arvioitaessa tulee ottaa huomioon vertailtavan konserniyhtiön ja toisaalta itsenäisen yrityksen toiminnot, riskit ja olosuhteet. (Jaakkola et al., 2012, 80)

2.2.4 Liiketoiminettomarginaalimenetelmä

Liiketoiminettomarginaalimenetelmässä pyritään määrittämään nettovoittomarginaali ja vertaamaan sitä vastaavien liiketoimien nettovoittomarginaaliin riippumattomien yritysten välillä. Menetelmässä nettovoittomarginaali suhteutetaan sopivimpaan perusteeseen kuten kustannuksiin, myyntiin tai taseen loppusummaan ja tätä vertailtavaa tunnuslukua kutsutaan voittoindikaattoriksi. Liiketoiminettomarginaalimenetelmän soveltaminen muistuttaa jälleen myyntimenetelmän tai kustannusvoittomenetelmän soveltamista. (Jaakkola et al., 2012, 83; Kukkonen & Walden, 2010, 201)

Vertailukelpoisena nettovoittomarginaalina tulisi ensisijaisesti käyttää mahdollista sisäistä vertailuhintaa eli verovelvollisen vastaavien, mutta riippumattomien tahojen välisten liiketapahtumien tuottamaa nettovoittoa. Mikäli vertailukelpoisia liiketapahtumia ulkopuolisten kanssa ei ole, tunnuslukua verrataan ulkopuolisten yritysten vastaavaan tunnuslukuun edellyttäen, että yritykset ovat toiminnoiltaan ja riskeiltään vertailukelpoisia tarkasteltavan yrityksen kanssa. Menetelmä ei ole niin herkkä toiminnolliselle vertailukohteiden eroavaisuuksille kuin liiketoimipohjaisetmenetelmät. (Karjalainen & Raunio, 2007, 82; Kukkonen & Walden, 2010, 201)

Liiketoiminettomarginaalimenetelmä soveltuu parhaiten tilanteisiin, joissa konsernin sisäisen liiketapahtuman toinen osapuoli tuottaa rutiiniluonteisesti tavaroita tai palveluita toiselle osapuolelle, joka taas on vastuussa vaativammista toiminnoista ja siten kantaa oleelliset riskit tai käyttää liiketapahtumassa arvokkaita aineettomia oikeuksia. Riskien jakautumisella osapuolten kesken on olennainen merkitys liiketoiminettomarginaalia käytettäessä, sillä riskin toteutumiseen varautuminen ja myös riskin toteutuminen vaikuttavat tuloksen tasoon. Mikäli molemmat liiketapahtuman osapuolet suorittavat vaativia toimintoja tai kantavat oleellista riskiä, ei liiketoiminettomarginaalimenetelmä ole soveliaain menetelmä markkinaehtoisuuden testaamiseen, vaan voitonjakamismenetelmä. (Jaakkola et al., 2012, 83-84, Karjalainen & Raunio, 2007, 83)

Eräs liiketoiminettomarginaalinmenetelmän vahvuus liittyy konsernin sisäiseen liiketapahtumaan, jossa analysoidaan vain konsernien sisäisen liiketapahtuman osapuolen tunnuslukuja. Tällöin lopputulokseen ei vaikuta, vaikka toisen osapuolen taloudellisia tietoja ei olisikaan saatavissa, tai ne olisivat tämän toisen osapuolen liiketoiminnan monimutkaisuudesta johtuen vaikeasti tulkittavissa. Merkittävin menetelmän vahvuus on, että liikevoittotason tietoja on yleensä melko helppo löytää, kun vertailukohteina käytetään tietopankeista etsittyjen vertailukelpoisten yritysten tunnuslukuja. Tämä johtuu siitä, että tietopankkeihin raportoiduista yritysten tuloslaskelmista on yleensä helposti löydettävissä liikevoittotason lukuja. Liiketoiminettomarginaalimenetelmä on käytännössä yleisimmin käytetty siirtohinnoittelumenetelmä. (Jaakkola et al., 2012, 84)

2.2.5 Voitonjakamismenetelmä

Voitonjakamismenetelmässä määritellään toisilleen läheisten yritysten yhdessä harjoittamasta liiketoiminnasta syntynyt voitto, joka jaetaan osapuolille liiketaloudellisesti hyväksyttävillä perusteilla, jolla toisistaan riippumattomat yritykset jakaisivat vastaavasta toiminnasta syntyneen voiton. Voiton jakaminen edellyttää toimintoarviointia, jossa otetaan huomioon osapuolien kyseisessä toiminnassa käyttämä omaisuus sekä riskien ja toimintojen jakautuminen yritysten kesken. Tarkoittaen sitä, että laskettu kokonaisvoitto jaetaan kullekin yritykselle hyväksyttävissä olevien voitonjakotekijöiden suhteessa. Edellä mainittuja voitonjakotekijöitä voivat olla muun muassa liikevaihdon, henkilöstön tai sitoutuneiden pääomien määrä. (Jaakkola et al., 2012, 90; Karjalainen & Raunio, 2007, 86; Kukkonen & Walden, 2010, 201)

Voitonjakamismenetelmässä vertailutietojen hankkiminen keskittyy siihen, miten vertailukelpoisissa olosuhteissa toisistaan riippumattomat osapuolet sopisivat voiton jakamisesta ja siksi vertailukelpoisuus ei siten edellytä tuotteiden samankaltaisuutta, toimintojen tai riskien samankaltaisuutta. Voitonjakamismenetelmän vahvuus on siinä, että se soveltuu sellaisenaan konsernin sisäisten liiketapahtumien tarkasteluun, joissa molemmat osapuolet suorittavat vaativia toimintoja, kantavat merkittäviä riskejä ja käyttävät arvokkaita omaisuuseriä. Menetelmä mahdollistaa erityislaatuisten konsernien sisäisten liiketapahtumien markkinaehtoisuuden arvioinnin liiketapahtuman tosiseikkojen perusteella. Sitä sovellettaessa liiketapahtuman tulos ei jakaudu epätasaisesti osapuolten välillä. (Jaakkola et al., 2012, 91; Karjalainen & Raunio, 2007, 87)

2.3 Siirtohinnoitteludokumentointi

Markkinaehtoperiaatteen mukaisen hinnoittelun lisäksi veroviranomaiset edellyttävät useissa valtioissa toimivilta yrityksiltä myös kirjallista selvitystä etuyhteys yritysten kanssa toteutuneista liiketoimista ja siihen sovelletuista hinnoitteluperiaatteista. Siirtohinnoitteludokumentaatio on laadittava lähtökohtaisesti kaikista rajat ylittävistä sisäisistä liiketoimista. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan dokumentaation laatimisesta ja ylläpidosta ei tulisi aiheutua verovelvolliselle suhteettomia kustannuksia tai hallinnollista taakkaa ja tämän vuoksi dokumentointivelvollisuus koske kaikkia yrityksiä. Laissa vapautettuja

siirtohinnoitteludokumentointivelvollisuudesta ovat pienet ja keskisuuret yritykset. (Bergmann et al., 2011, 208-209; Jaakkola et al., 2012, 32)

VML 14 a §:n (18.12.1995/1558) mukaan ”*pienellä ja keskisuurella yrityksellä tarkoitetaan yritystä:*

- 1) *jonka palveluksessa on vähemmän kuin 250 henkilöä;*
- 2) *jonka liikevaihto on enintään 50 miljoonaa euroa tai taseen 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.”*

Siirtohinnoitteludokumentoinnin tarkoituksena on osoittaa, että hinta ja mahdolliset muut ehdot noudattavat markkinaehtoperiaatetta. Taas veroviranomaisen näkökulmasta dokumentoinnin ensisijainen tarkoitus on hinnoitteluun liittyvien potentiaalisten veroriskien havaitseminen ja siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden tarkistaminen. Yrityksen näkökulmasta dokumentointi osoittaa, että yritys on noudattanut markkinaehtoperiaatetta ja siten yritys suojautuu siirtohinnoitteluvoikaiselta sekä välttää kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen. (Laaksonen & Anttila, 2007, 31)

Yhtiön on annettava Verohallinnolle selvitys liiketoimista (lomake 78), joista yhtiön on laadittava siirtohinnoitteludokumentointi. Selvityksen antaa yhtiö, jolla on siirtohinnoitteludokumentointivelvollisuus. Kyseisellä lomakkeella ei anneta tietoja siirtohinnoittelumenetelmiin liittyvistä asioista. Lomakkeella annetaan suppeasti seuraavia tietoja: 1) verovelvollisen harjoittama toiminta 2) yhtiön kannattavuus 3) etuyhteystoimet, katso liite 1. (Verohallinto, 2015a)

2.3.1 Sisältö

Siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältövaatimukset on esitetty VML 14 b §:ssä. Verovelvollisen ilmoitusvelvollisuuden laajuus on määritetty kattavasti laissa ja niistä on julkaistu myös Verohallinnon syventävä vero-ohje (147/37/2007), jonka tarkoituksena on ohjata verovelvollista dokumentointivelvollisten määritelmästä ja

dokumentoinnin sisältövaatimuksista. Siirtohinnoitteludokumentointi on laadittava jokaiselta verovuodelta erikseen. (Myrsky & Linnakangas, 2009, 283; Mäkelä, 2014, 296; Valtionkanslia, 2014, 22; Verohallinto, 2007,3)

VML 14 b §:n mukaan *”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 toimista;

5) vertailuarviointi käytettävissä oleva tieto vertailukohteista mukaan lukien;

6) kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta.”

Näiden yllä mainittujen tietojen esittäminen on vähimmäisvaatimus. Kohtien 4-6 tietoja ei edellytetä, mikäli yrityksen ja toisen osapuolen välillä tehtyjen liiketoimien yhteismäärä on enintään 500 000 euroa kyseisenä verovuonna. Lisäksi on annettava siirtohinnoittelun määrittämisen kannalta olennainen tieto, joka riippuu tapauksen tosiseikoista ja vallitsevista olosuhteista. (Bergmann et al., 2011, 213; Helminen, 2012, 226-227)

Siirtohinnoitteludokumentissa on annettava kuvaus liiketoiminnasta. Tämä sisältää kuvauksen verovelvollisen tuotteista tai palveluista, liiketoiminnasta, liiketoimintastrategiasta, liiketoimintaympäristöstä ja asemasta markkinoilla sekä selvityksen edellä mainittuihin seikkoihin liittyvistä muutoksista verovuoden aikana. Kuvaus markkinoista voi sisältää tietoa markkinoiden kehityssuunnasta, kilpailijoista, kilpailuolosuhteista ja liiketoimintaympäristön erityisolosuhteista. Lisäksi yritys voi antaa tietoa sen erityisistä vahvuuksista ja liiketoiminnan historiasta. Liiketoimintakuvauksen tarkoituksena on antaa yleiskuva yrityksen toiminnasta, joka auttaa hahmottamaan siirtohinnoitteluun vaikuttavia olosuhteita ja yrityksen asemaa konsernin liiketoiminnan arvonmuodostusketjussa. Yleensä kuvauksen edellyttämä

perusselvitys käy ilmi yrityksen toimintakertomuksesta tai yrityksen omista markkina-analyyseistä ja muusta sisäisestä informaatiosta. (Helminen, 2016; Törmänen, 2006, 46-47; Verohallinto, 2007, 18)

Siirtohinnoitteludokumentaation tulee sisältää kuvaus etuyhteysuhteessa olevista yrityksistä mukaan lukien niistä, joiden kanssa yrityksellä on ollut liiketoimia tai joiden liiketoimet vaikuttavat joko suoraan tai välillisesti yrityksen etuyhteysliiketoimien hinnoitteluun. Dokumentaatioissa on myös annettava yleiskuvaus yhtiöryhmän oikeudellisesta ja toiminallisesta rakenteesta sekä kuvattava mihin etuyhteysuhteet perustuvat ja niissä mahdollisesti tapahtuneet muutokset. (Bergmann et al., 2011, 212; Helminen, 2012, 226)

Siirtohinnoitteludokumentaation tulee sisällyttää liiketoimen kuvaus. Tämä sisältää yleensä tiedon transaktion laadusta, osapuolista, arvosta, ehdoista ja liiketoimen suhteesta muihin etuyhteydessä tehtyihin transaktioihin. Sopimuksesta tulee ilmetä ehdot, joiden perusteella transaktion hinnat ja sisäiset palveluveloitukset määräytyvät. Liiketoimen kuvauksen tulee sisältää myös tiedot mahdollisista etuyhteystoimiin liittyvistä ennakkotietosopimuksista ja toisen valtion etuyhteysliiketoimen toiselle osapuolelle antamista ennakkotiedoista. (Helminen, 2016; Törmänen, 2006, 46; Verohallinto, 2007, 20)

Mikäli liiketoimien markkinaehtoinen yhteismäärä ylittyy, tulee siirtohinnoitteludokumentointiin sisällyttää toimintoarviointi, vertailuarviointi ja siirtohinnoittelumenetelmien kuvaus. Siirtohinnoittelun keskeisempänä osana voidaan pitää toimintoarviointia, koska toiminnot, omaisuus ja riskit vaikuttavat liiketoimen hinnoitteluun. Toimintoarvioinnissa kerätään tietoa ja selvitetään liiketoimeen vaikuttavat tosiseikat sekä olosuhteet. Toimintoarviointi vaikuttaa siirtohinnoittelumenetelmän valintaan. Toimintoarvioinnissa kuvataan etuyhteystoimen osapuolten suorittamat taloudellisesti merkittävät toiminnot, selvitetään liiketoimien osapuolten käyttämä omaisuus ja otetut riskit. Toimintoarvioinnissa selvitetään sitä, minkä lisäarvon kukin yritys tuo hyödykkeeseen ja huomioidaan se, miten toiminnot ja sitä kautta riskit jakautuvat etuyhteisyriyten välillä. Toimintoja ovat muun muassa jakelu, laadun valvonta, suunnittelu, tutkimus, rahoitus ja johtaminen. (Bergman et al., 2011, 212; Helminen, 2012, 227; Törmänen, 2006, 46; Verohallinto, 2007, 22-23)

Vertailuarviointi on vertailukelpoisuuden arviointia. Vertailuarviointiin on myös sisällytettävä käytettävissä oleva tieto vertailukohteista. Näitä ei tarvitse sisällyttää mukaan, mikäli vertailukohteita ei ole tai jos niiden etsiminen vaatisi yritykselle kohtuuttomia kustannuksia. Vertailuarviointi edellyttää etuyhteystoimien vertailua ulkoisten ja sisäisten osapuolten välisiin liiketoimiin. Vertailutietojen tarkoituksena on esittää perusteet markkinaehtoiselle siirtohinnalle ja tunnistaa ne liiketoimet, joita voidaan käyttää vertailutietona yrityksen tekemien liiketoimien kanssa. Vertailuarvioinnissa painotetaan merkittäviä liiketoimia, joilla katsotaan olevan olennaista taloudellista merkitystä. Kevyempi vertailuarviointi voidaan tehdä sellaisten transaktioiden osalta, jotka ovat arvoltaan pienehköjä tai jotka tehdään jo vakiintuneissa olosuhteissa. Vakiintuneissa olosuhteissa tehdyllä transaktiolla tarkoitetaan liiketoimea, mihin vaikuttavissa osapuolten toiminnoissa tai olosuhteissa ei ole tapahtunut muutoksia edellisiin vuosiin verrattuna. (Helminen, 2012, 227; Törmänen, 2006, 47; Verohallinto, 2007, 29-30)

Vertailuarvioinnissa käsitellään sekä sisäisiä liiketoimia että ulkoisia riippumattomia liiketoimia. Ensisijainen vertailuarvioinnissa on sisäinen vertailukohde, koska liiketoimien vertailukelpoisuus on yleensä kohtuullisen helposti todennettavissa. Yrityksellä voi olla sisäisiä vertailukohteita, mikäli liiketoimia tehdään samanlaisilla ehdoilla saman tyyppisissä tilanteissa sekä etuyhteisyriyten että yrityksen ulkopuolisten osapuolten kanssa. Yrityksen liiketoimista etuyhteydessä olevan osapuolen ja riippumattoman osapuolen välillä on yleensä saatavissa riittävästi tietoa, jotta vertailukelpoisuutta voidaan kunnolla arvioida. Liiketoimien katteeseen vaikuttavat kirjanpitokäytännöt sekä muut seikat ovat tiedossa ja arvioitavissa. Mikäli sisäisiä vertailukohteita ei ole, tulee tehdä vertailuhaku ulkoisista vertailukohteista. Ulkoisia vertailukohteita ovat yrityksestä täysin ulkopuoliset liiketoimet riippumattomien osapuolten välillä. Tällöin etsitään tietoa kannattavuuksista saman toimialan ja samanlaisia toimintoja harjoittavien riippumattomien yritysten välillä. Sovelluskelpoisia vertailutietoja on useimmiten vaikea löytää, koska julkkista tietoa ei ole yleensä tarjolla. (Törmänen, 2006, 47; Valtioneuvoston kanslia, 2014, 23; Verohallinto, 2007, 31)

Siirtohinnoittelumenetelmien kuvauksessa tulee esittää perusteltu selvitys valitusta siirtohinnoittelumenetelmästä ja miten menetelmällä saatua vertailutietoa on sovellettu markkinaehtoisuuden arviointiin. Siirtohinnoittelumenetelmän valintaan

vaikuttaa käytettävissä oleva tieto. Menetelmän soveltamisella osoitetaan, että yrityksen siirtohinnoittelu ei ole ainoastaan yleisten periaatteiden tasolla kunnossa, vaan siirtohinnoittelu on myös tosiasiallisesti markkinaehtoista. Tämä vuoksi menetelmän soveltamisessa on esitettävä laskelma, josta ilmenee, miten yritys on päätyntä markkinaehtoiseen lopputulokseen. (Törmänen, 2006, 47; Valtioneuvoston kanslia, 2014, 24; Verohallinto, 2007, 37-38)

2.3.2 Ennakkohinnoittelusopimus

Siirtohinnoittelun ennakkohinnoittelusopimus on Advance Pricing Agreement tai Advance Pricing Arrangement eli APA. Sen solmii vähintään kaksi verosopimusvaltiota ja neuvottelusta huolehtivat kunkin maan toimivaltaiset viranomaiset. Ennakkohinnoittelusopimuksessa määritetään siirtohinnoittelulle etukäteen asianmukaiset markkinaehtoperiaatteen mukaiset perusteet määrätylle ajanjaksolle. Sopimuksessa voivat määriteltäviksi tulla muun muassa siirtohinnoittelumenetelmä, vertailutiedot ja tuleviin liiketapahtumiin liittyvät olennaiset kriteerit. Ennakkohinnoittelusopimuksella yritys voi saada etukäteen varmuuden, miten liiketoimien hinnoittelua tullaan kohtelemaan tuloverotuksessa ja sopimus tehdäänkin aina verovelvollisen aloitteesta. Vaatimuksena on, että verovelvollinen toimii sopimuksen mukaisesti. Ennakkohinnoittelusopimuksen avulla yritys välttää näiden liiketoimien hinnoitteluun liittyvän kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen, koska valtiot, jotka ovat tehneet ennakkohinnoittelusopimuksen sitoutuvat automaattisesti sopimuksen mukaisesti toteutuneen liiketoimen siirtohinnoitteluun. Ennakkohinnoittelusopimuksella on tärkeä osa siirtohinnoitteluun liittyvien erimielisyyksien ennaltaehkäisyssä. Ennakkohinnoittelusopimus sitoo Verohallintoa eikä Verohallinto voi tämän jälkeen esittää eri tulkintaa kyseisestä liiketoimesta. (Helminen, 2012, 228; Verohallinto, 2017b)

2.3.3 Siirtohinnoitteluoikaisu ja veronkorotus

Siirtohinnoitteluoikaisu on säädetty verotusmenettelylaissa. Sen perusteella voidaan yhtiöiden tuloa oikaista, jos siirtohinnoittelu ei ole markkinaehdon mukainen. Siirtohinnoittelussa on tällöin joko käytetty ei hyväksyttävää alihintaa tai yliveloitusta. Tällöin veroviranomainen toimittaa verotuksen siten kuin markkinaehtoperiaatetta olisi noudatettu. Siirtohinnoitteluoikaisu voidaan tehdä sekä suomalaisten yritysten

välisten liiketoimien sekä rajat ylittävien liiketoimien yhteydessä. (Helminen, 2012, 243; Jaakkola et al., 2012, 37; Lehtonen, 2014, 189)

VML 31 §:n nojalla voidaan tulonoikaisuun ryhtyä, mikäli seuraavat kolme edellytystä täyttyvät:

- 1) Kyseessä on liiketoimi toistensa kanssa etuyhteydessä olevien osapuolten välillä
- 2) liiketoimessa noudatetut ehdot poikkeavat markkinaehtoperiaatteesta
- 3) sovittujen ehtojen johdosta verovelvollisen tulo on jäänyt pienemmäksi tai tappio on kertynyt suuremmaksi kuin se muutoin olisi ollut.

Lain sanamuoto kattaa kaikki etuyhteysliiketoimissa sovitut ehdot ja kattaa kaikki mahdolliset tavat, joilla etuyhteydessä keskenään olevien osapuolten välillä voidaan siirtää voittoa peitellysti (Helminen, 2014, 86).

Mikäli verovelvollisen verotettava tuloa lisätään siirtohinnoitteluokaisulla, voidaan määrätä tämän lisäksi veronkorotus. Yleensä veronkorotus määrätään VML 32 §:n 3 momentin mukaan, jolloin veronkorotus voi olla enintään 30 % lisätystä tulosta. Määrätyt veronkorotukset ovat käytännössä olleet 5-10 prosenttia. Dokumentointivelvollisuuden laiminlyönnistä voidaan määrätä enintään 25 000,00 euron veronkorotus, jos dokumentointivelvollinen ei ole esittänyt siirtohinnoitteludokumentointia tai ei ole täydentänyt lisäselvitystä annettussa määräajassa. Mikäli esitetystä siirtohinnoitteludokumentoinnista tai lisäselvityksestä on olennaisia virheitä tai puutteita, voidaan myös tällöin veronkorotus määrätä. (Jaakkola et al., 2012, 38; Laaksonen & Anttila, 2007,33)

2.3.4 Abitraatiosopimus

Abitraatiosopimus on EU-valtioiden monenkeskinen sopimus moninkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä olevien yritysten tulonoikaisutilanteissa. Mikä tekee abitraatiosopimuksesta merkityksellisen, on se, että muutamaa poikkeusta lukuun ottamatta EU-valtioiden verosopimukset ja kansallinen lainsäädäntö eivät edellytä siirtohintaoikaisuista johtuvan moninkertaisen verotuksen poistamista tilanteissa, joissa valtioiden viranomaiset eivät pääse asiassa

yhteisymmärrykseen siirtohinnoittelusta. (Helminen M., 2012, 236; Jaakkola et al., 2012, 58;)

Abitraatiosopimuksella asetetaan toimivaltaiselle viranomaiselle sopimuspakko ja sen mukaisessa menettelyssä on päädyttävä ratkaisuun oikaisusta. Keskinäinen sopimusmenettely (Mutual Agreement Procedure, MAP) on neuvottelumenettely kahden tai useamman verosopimusvaltion toimivaltaisen viranomaisen välillä, joka sopii tilanteisiin, joissa etuyhteysliiketoimen osapuolet haluavat kaksinkertaisen verotuksen poistamista. Kaksinkertainen verotus on seurausta siitä, että toisen valtion veroviranomainen on tehnyt yrityksen tuloon siirtohinnoittelu-oikaisun ja sama tulo on jo aiemmin verotettu toisessa valtiossa. Keskinäinen sopimusmenettely tulee olla valmis kahden vuoden sisällä, kun asia on jätetty ratkaistavaksi. (Syväkangas, 2011, 536; Verohallinto, 2016a)

2.3.5 Lainsäädännön muutokset

Vuonna 2013 OECD julkaisi BEPS-raportin (Base Erosion and Profit Shifting). BEPS viittaa veronkierto strategioihin, joilla hyödynnetään verosäännöissä olevia puutteita ja epätasapainoa, joilla keinotekoisesti siirretään voittoja verotuksellisesti alhaisiin tai verottomiin kohteisiin. Samalla julkaistiin 15 kohtainen toimenpideohjelma BEPS tilanteiden ratkaisemiseksi. Toimenpideohjelmassa todettiin, että informaatioasymmetria verovelvollisten ja veroviranomaisten välillä, vaikeuttaa kykyä hallita markkinaehtoperiaatetta sekä lisää mahdollisuuksia BEPS-ilmiöiden muodostumiselle. Suomen vuosina 2007 – 2016 voimassa ollut dokumentointivelvoite kattoi BEPS-hankkeen dokumentointisuosituksen kolmesta tasosta vain local file -kohdan, joten suositusten voimaan saattaminen edellytti lainsäädännön muuttamista. Muutokset Suomen dokumentointivelvoitteeseen tulivat voimaan vuoden 2017 alusta. Verotuksen maakohtainen raportti (Country-by-Country Report) on annettava ensimmäisen kerran 1.1.2016 tai sen jälkeen alkavalta verovuodelta. (OECD, 2017; Valtiovarainministeriö, 2016; Verohallinto, 2017a)

Laaksosen mukaan (2017) lainsäädännön muutoksen jälkeen dokumentointivelvoitteella tulee olemaan kolme tasoa:

- I. master file, jossa on yleisen tason tietoa konsernin toiminnasta
- II. local file, jossa on tietoa paikallisen verovelvollisen liiketoimista
- III. verotuksen maakohtainen raportti (country-by-country report).

Konsernitietojen dokumentoinnin tarkoituksena on saada arvio konsernin siirtohinnoittelukäytännöistä maailmanlaajuisesti. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa (kappale 1.34) esitetään, että arvioinnissa tulee ymmärtää konsernin toimialaa ja toimialalla harjoitettavaan liiketoimintaan vaikuttavien tekijöitä. Tämän jälkeen arvioinnissa siirrytään tarkastelemaan konsernin toimintoja. Konsernitietojen dokumentointi ja verotuksen maakohtainen raportointi yhdessä antavat veroviranomaisille aikaisempaa laajempaa tietoa koko konsernin toiminnasta ja näin ollen tehostavat veroriskien hallintaa (Laaksonen, 2017).

Laaksosen (2017) mukaan konsernitiedot sisältävät seuraavat kuusi tasoa:

- 1) organisaatorakenne,
- 2) kuvaus konsernin liiketoiminnasta ja
- 3) kuvaus aineettomaan omaisuuteen liittyvästä toiminnasta.
- 4) kuvaus rahoitustoiminnasta
- 5) konsernin tilinpäätös
- 6) ennakkolliset kannanotot.

Organisaatorakenteessa kuvataan kaaviolla konsernin oikeudellinen rakenne ja miten operatiivista toimintaa harjoittavat yksiköt ovat sijoittuneet maantieteellisesti. Kuvaus konsernin liiketoiminnasta havainnoi sen, miten ja missä konsernin liiketoiminnassa luodaan arvoa. Tämä ei edellytä yksittäistä arvoketjuanalyysin laatimista, koska toimintoarviointia käytetään jo yhtenä siirtohinnoittelun työkaluna. Aineettomaan omaisuuteen liittyvästä toiminnasta annetaan yleiskuvaus strategiasta, jossa on tiedot aineettoman kehittämiseen, omistamiseen ja sen hyödyntämiseen. Kuvaus sisältää tiedon myös keskeisistä tutkimus- ja kehitystoiminnan sijainneista ja

siitä mistä tutkimus- ja kehitystoimintaa kontrolloidaan ja johdetaan. (Laaksonen, 2017)

Kuvaus rahoitustoiminnasta on tarkoitus antaa tieto konsernin ulkoisesta rahoituksesta ja konserniyhtiöistä, jotka tarjoavat sisäisiä rahoituspalveluita – missä valtiossa ja mistä yhtiötä johdetaan. Konsernin tilinpäätöksellä täsmennetään konsernin taloudellisesta asemasta annettavaa tietoa. Yrityksen on annettava luettelo ja lyhyt kuvaus veroviranomaisten tai veroviranomaisten ja yhtiön välisistä ennakkolisistä kannanotoista. (Laaksonen, 2017)

Verovelvollistietojen dokumentointi (local file) vastaa vuosina 2007 – 2016 voimassa ollut dokumentointia. BEPS-dokumentointisuositus vain tarkentaa esitettävää tietosisältöä ja toisaalta verotuksen riitatilanteet ovat osoittaneet, että panostus dokumentointiin kannattaa. (Laaksonen, 2017)

BEPS-dokumentointisuositus tulee puuttumaan erityisesti liiketoimen tunnistamiseen ja luokitteluun. Jatkossa liiketoimen tunnistaminen ei voi perustua vain liiketoimesta tehdyn kirjallisen sopimuksen tai pelkkään nimen perustuvaan luokitteluun. Verovelvollisilta odotetaan entistä laajemmin aloitteellisuutta liiketoimen määrittelemisessä. Verovelvollisten tulee kuvata huolellisesti liiketoimeen liittyviä tekijöitä eikä tämä voi viitata ainoastaan muodolliseen sopimukseen. Toimintoarvioinnissa tulee verovelvollisten kiinnittää erityistä huomiota arvoa luoviin ja riskien kontrollointiin liittyviin toimintoihin. (Laaksonen, 2017)

2.3.6 Maakohtainen raportointi

Lainsäädännön muutoksen myötä siirtohinnoitteludokumentoinnin ohella tulee yhtiöiden antaa maakohtainen raportti tilikaudesta 2016 alkaen. Tämä koskee ainoastaan monikansallisia konserneja ja näiden liikevaihto on oltava vähintään 750 miljoonaa euroa. Velvollisuus raportin antamiseen konsernissa on emoyhtiöllä. Maakohtaisen raportin taustalla on BEPS -toimenpideohjelman tuloksena julkaistu suositus siirtohinnoittelun dokumentoinnin laatimisesta. Verotuksen maakohtaisen raportoinnin tarkoitus on lisätä informaation läpinäkyvyyttä koskien monikansallisten yhtiöiden verotusta. Informaation avulla Verohallinto pystyy arvioimaan paremmin siirtohinnoittelun liittyviä riskejä ja tätä kautta suuntaamaan resursseja tehokkaasti

erilaisiin ohjaus- ja valvontatoimenpiteisiin. Maakohtaisesta raportoinnista on säädetty VML 14 e §:ssä. (Laaksonen, 2017; Verohallinto, 2017a)

Verohallinnon (2017c) mukaan maakohtaisen raportin tulee sisältää seuraavat maakohtaiset tiedot konserniin tai yhtiöön kuuluvista osapuolista:

1. tulot;
2. voitto tai tappio ennen veroja;
3. maksetut ja kertyneet tuloverot sekä lähdeverot;
4. oman pääoman kirjanpidollinen arvo;
5. kertyneet voittovarot;
6. työntekijöiden lukumäärä;
7. muu aineellinen omaisuus kuin käteinen tai muut rahavarat.

Raportin tulee sisältää myös tiedot konserniin tai yhtiön kuuluvista osapuolista, niiden toiminnan laadusta, hyödynnetyistä tietolähteistä ja valuutasta. Tilikauden maakohtaiset tietojen perusteena on konsernitilinpäätös. Konsernitilinpäätöksen tilikauden ollessa kalenterivuosi, konserniin kuuluvien osapuolten maakohtaiset tiedot on samoin raportoitava kalenterivuoden mukaisesti (Laaksonen, 2017; Verohallinto, 2017a).

Verotuksen maakohtaisen raportin Verohallinto välittää lähtökohtaisesti niihin valtioihin, joissa maakohtaisen raportin sisältämien tietojen mukaan on joko monikansallisen konsernin yhden tai useamman osapuolen verotuksellinen kotipaikka tai joissa osapuolet ovat verovelvollisia kiinteästä toimipaikasta harjoitetun liiketoiminnan osalta. Tietojenvaihto EU-maiden välillä perustuu Euroopan neuvoston direktiiveihin. Muiden kuin EU-valtioiden välistä tietojenvaihtoa varten edellytetään, että välittävän ja raportin vastaanottavan maan välillä vallitsee monenvälinen toimivaltaisten viranomaisten välinen sopimus. Näitä voivat olla muun muassa CbC-tietojen automaattisesta vaihtamisesta oleva sopimus (CbC MCAA),

verosopimukseen perustuva CbC-kompetenttisopimus tai TIEA:aan perustuva CbC-kompetenttisopimus. (Laaksonen, 2017; Verohallinto, 2017a)

Maakohtaista raportointia koskevan direktiivin mukaan maakohtaisesta raportista saatuja tietoja voidaan hyväksikäyttää siirtohinnoitteluriskien sekä riskien arvioinnissa koskien veropohjan rapautumista ja voitonsiirtoja. Tähän mukaan luetaan niiden riskien arviointi, jotka aiheutuvat siitä, etteivät konsernin osapuolet noudata sovellettavia siirtohinnoittelun sääntöjä, sekä tarpeen tullen taloudelliseen ja tilastolliseen analyysiin. Verotuksen riskianalyysit ovat osa Verohallinnon riskienhallintaan liittyvää toimintaa. Maakohtaisella raportilla ei korvata kuitenkaan yksityiskohtaista siirtohinnoitteluanalyysia (sisältäen yksityiskohtaisen toiminto- ja vertailuarvioinnin). Raportissa olevien tietojen perusteella ei voida sanoa, onko käytetty siirtohinnoittelu oikealla tasolla eikä sen perusteella ei voida esittää verovelvolliselle tulon oikaisua. (Laaksonen, 2017; Verohallinto, 2017a-c)

2.4 Selvittämisvelvollisuus ja myötävaikutusvelvollisuus

Verotusmenettelyn voidaan katsoa olevan luonteeltaan hallintomenettelyä, joka on tarkoin säännelty. Sen tavoitteena on selvittää tosiseikasto ja näillä perusteilla toteuttaa verotus säädettyjen verolakien mukaisesti. Veroviranomaisen selvittämisvelvollisuus on verotusmenettelyssä oleva virallisperiaate. Jotta selvittämisvelvollisuus voi toteutua, on veroviranomaisille annettu laajat valtuudet saada tietoa itse verovelvolliselta, kolmansilta osapuolilta ja viranomaisilta. Samat valtuudet mahdollistavat myös verotarkastukset ja tarkastuskäynnit. (Ryynänen, 2001, 263)

Selvittämisvelvollisuudesta säädetään VML 26 § 4 momentissa: ”*Verovelvollisen täytettyä ilmoittamisvelvollisuutensa tulee veroviranomaisen ja verovelvollisen osallistua mahdollisuuksiensa mukaan asian selvittämiseen. Pääasiallisesti sen osapuolen, jolla on siihen paremmat edellytykset, on esitettävä asiasta selvitystä. Jos verovelvollisen suorittaman oikeustoimen toinen osapuoli ei asu Suomessa tai tällä ei ole kotipaikkaa täällä, eikä veroviranomainen voi saada oikeustoimesta tai sen toisesta osapuolesta riittävää tietoa kansainvälisen sopimuksen nojalla, tässä momentissa tarkoitetun selvityksen esittäminen on ensisijaisesti verovelvollisen asiana.*”

Verotuksen ja valvonnan tehokkuus riippuu verovelvollisen myötävaikutuksesta. Tästä johtuen verovelvollisella on laaja myötävaikutusvelvollisuus. Siihen kuuluu ilmoitusvelvollisuus ja lisätietojen antamisvelvollisuus mukaan lukien velvollisuuden alistua verotarkastukseen. Myötävaikutusvelvollisuutta tehostetaan sanktioiden kuten veronkorotuksen sekä rikosoikeudellisten tehoisteiden muodossa. Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuus ja muu myötävaikuttamisvelvollisuus ei voi tarkoittaa velvollisuutta aukottomasti todistaa annettujen tietojen oikeellisuutta. Eri asiana voidaan nähdä, jos verovelvollinen jättää myötävaikuttamisvelvollisuutensa täyttämättä ja tämä vaikuttaa näytön arviointiin siten, että täydeksi näytöksi saatetaan hyväksyä heikompi näyttö kuin tapauksessa, jossa verovelvollinen olisi täyttänyt velvollisuutensa. (Ryynänen, 2001, 264-265)

Selvittämismuutoksia täydentää suhteellisuusperiaate. Periaatteen mukaan asiaan liittyvä julkinen intressi on oltava järkevissä suhteissa toimesta verovelvolliseen kohdistuvaan haittaan. Tarkoittaen, että verovelvolliselle velvoitteet ovat asianmukaisia eivätkä aiheuta turhaa vaivaa. Suhteellisuusperiaatteen rajoja koetellaan niissä tilanteissa, joissa veroviranomaiset pyytävät siirtohinnoitteludokumentointia täydentäviä selvityspyyntöjä VML 14 c §:n nojalla. Kuitenkin on huomioitava, että veroviranomaisen selontotovelvollisuus lisätietojen tarve koskien yksittäisiä liiketoimia koskevista seikoista, joilla on merkitystä asian ratkaisemiseen. Veroviranomaisen harkinnassa on mitkä asiakirjat ovat tarpeen ja hankittavan selvityksen määrä. (Mäkelä, 2014, 294-295; Ryynänen, 2001, 264-265)

Verovelvollisen kannalta voidaan katsoa, että dokumentointivelvollisuus täydentää sekä laajentaa ilmoittamisvelvollisuutta ja selvittämismuutoksia. Siirtohinnoittelu poikkeaman toteennäyttäminen on veroviranomaisen vastuulla ja siksi edellyttää korkeaa näyttökynnystä eli laajan näytön hankkimista. Näyttökynnys on oikeusnormi, joka asettaa tarvittavan todistelun vakuuttavuuden, jotta asia katsottaisiin toteennäytetyksi. (Mäkelä, 2014, 294-295; Ryynänen, 2001,266)

2.5 Verotarkastus

Verotarkastus on yksi verovalvonnan muodoista siirtohinnoittelussa. Verotarkastus on viranomaistoimintaa ja se voidaan suorittaa eri laajuisina riippuen tapauksesta. Tarkoituksenmukaisuus ratkaisee laajuuden, johon vaikuttaa etukäteen tehty kartoitus sekä tarkastuksen aikana ilmenneet seikat. (Verohallinto, 2016b)

Verotarkastus on viranomaistoimi ja siinä selvitetään yleensä:

- 1) mikä on tarkastettavan toiminnan laajuus ja laatu
- 2) vastaavatko kirjanpitomerkinnot tosiseikkoja
- 3) onko kirjanpidossa olevat tiedot ilmoitettu oikein.

Verotarkastusten tavoitteena yleisesti voidaan katsoa olevan verotulojen kertymisen turvaaminen, verojärjestelmän uskottavuudesta huolehtiminen sekä varmistaa, että verorasitus jakaantuu lainmukaisesti eri veronmaksajien välillä. Verotarkastuksilla pyritään edistämään verovelvollisten halua ja kykyä hoitaa verovelvoitteensa mahdollisimman hyvin. Verotarkastuksilla lisäksi pyritään estämään verotukseen liittyvät väärinkäytökset ja virheet mahdollisimman ajantasaisesti. Tällä tarkoitetaan myös oikaisuja verovelvollisen hyväksi (Verohallinto 2016b-e).

Verotarkastuksen päätteeksi yleensä laaditaan verotarkastuskertomus. Verotarkastuskertomuksessa kuvataan tarkastuksessa ilmenneet verotukseen vaikuttavat asiat ja ilmoitetaan toimenpiteet, joihin niiden johdosta aiotaan ryhtyä. Verotarkastuskertomuksessa selvittävien asioiden sekä olosuhteiden laajuus ja syvyys riippuvat, mitä asiaa tai verolajia ollaan tarkastamassa. Esimerkiksi tarkastuskertomukset, jotka koskevat siirtohinnoittelua, on näihin sisällytettävä perusteellinen analyysi seuraavista asioista erityisesti silloin, jos tarkastuskertomuksessa on esitetty tulolisäystä: a) etuyhteysliiketoimi tai -liiketoimien osapuolten toiminnot, riskit ja varat (toimintoanalyysi) keskeisiltä osin sekä b) markkinaehtoisen hinnan määrittäminen (vertailuanalyysi). Verotarkastuskertomuksen liitteenä ovat havaintoluettelot ja verolajeittain eriteltyinä sekä muut asiakirjat, jotka selventävät tarkastuskertomuksessa esitettyjä asioita. (Verohallinto, 2016b-e)

Verovelvollisen verotuksellinen tilanne voi olla kahden tai useamman jäsenvaltion yhteisessä intressissä. Tämän johdosta voidaan toteuttaa yhteiseen sopimukseen perustuva samanaikainen tarkastus, jonka mahdollistaa virka-apudirektiivin 12 artikla. Tällöin kaksi tai useampi jäsenvaltio suorittaa omalla alueellaan samanaikaisen tarkastuksen, joissa niillä on yhteinen intressi tai tosiaan täydentäviä intressejä. Tarkoituksena samanaikaisessa tarkastuksessa on tietojenvaihto jäsenvaltioiden viranomaisten kesken. (Helminen, 2012, 276)

Verotarkastuksen tuomia haasteita ja ongelmia yritystoiminnalle voidaan katsoa olevan verotarkastuksen jälkikäteisyys, valinnanvapaus, selvittämisvelvollisuus ja todistustaakka. Verotarkastus tehdään jälkikäteen eikä siinä arvioida tulevaisuutta ja juuri tämä tuo tarkastukseen haasteensa. Joskus yhtiöt joutuvat toteuttamaan transaktioita kiireellisellä aikataululla, jolloin asia voi olla tulkinnanvarainen ja ennakkoratkaisua ei ehditä hakea. Yhtiö on voinut toimia vilpittömässä mielessä ja on voinut yrittänyt selvittää asiaa. Yritys on ilmoittanut asian veroilmoituksella ja jopa antanut lisätietoja, mutta silti voidaan tarkastuksessa esittää verotuksen oikaisemista. Verotarkastuksessa on lähtökohtaisesti enemmän tietoa transaktiosta kuin taas veroilmoitusta tehtäessä, jolloin tulkintariski on aina verovelvollisella transaktiota tehdessä. Tarkastuksessa voidaan viitata oikeuskäytäntöön, joka on tapahtunut itse transaktion jälkeen. (Ossa & Salo, 2011, 496-503)

Verotarkastuksessa voidaan esittää, että liiketoimi olisi voitu järjestää toisin ja tämä menettelytapa olisi johtanut erilaiseen lopputulokseen. Tarkastuksessa liiketoimia arvioidaan puhtaasti verotuksen näkökulmasta. Yhtiön voi olla vaikea valmistautua tällaiseen lähestymistapaan esimerkiksi dokumentoinnilla, koska vaihtoehtoja on paljon. Verovelvollisen oikeus järjestää liiketoimensa edullisimman lainmukaisen vaihtoehdon mukaan on lähtökohta verolakien tulkinnassa. Selvittämisvelvollisuus jää usein verovelvollisen kannettavaksi, koska tällä on yleensä eniten tietoa omasta toiminnastaan. Verotarkastuksessa voidaan pyytää yksityiskohtaisia tietoja, joita yhtiö ei halua antaa ja tästä johtuen verotusesitys voi perustua siihen, että ettei verovelvollinen ole kyennyt antamaan riittävää selvitystä. (Ossa & Salo, 2011, 501-502)

3. HAASTEET SIIRTOHINNOITTELUN VALVONNASSA

3.1 Tutkimusmenetelmä- ja aineisto

Tämän pro gradu -tutkielman kirjallisuusosiossa tarkasteltiin yleisesti siirtohinnoittelua, siirtohinnoitteluun liittyviä dokumentointivelvollisuuksia, selvittämismenettelyä ja verotarkastusta. Empiirinen osio jatkaa kirjallisuusosiossa käsitellyjä siirtohinnoitteluun liittyviä teemoja. Empiirinen osio perustuu Verohallinnon sisäiseen materiaaliin sekä haastatteluilla ja sähköpostikyselyllä kerättyyn aineistoon.

Haastattelumenetelmäksi tässä työssä on valittu puolistrukturoitu teemahaastattelu ja sähköpostikysely verokonsulteille. Puolistrukturoitu teemahaastattelu sopii hyvin tämän tyyppiseen tutkimukseen, koska kysymysjärjestystä ja -muotoa voidaan muuttaa haastattelun edetessä. Tilanteessa, jossa tietoa ei saatavissa siitä, miten siirtohinnoittelun valvontaprosessi käytännössä tapahtuu, voidaan haastattelun aikana tehdä tarkentavia kysymyksiä. Tutkimuksen viranomaisiin liittyvä aineisto pyrittiin keräämään haastattelemalla ja Konserniverokeskuksen sisäisellä koulutusmateriaalilla. Haastattelu toteutettiin lähettämällä kysymykset johtavalle siirtohinnoitteluasiantuntijalle Sami Laaksoselle. Haastatteluja Verohallinnolle oli vain yksi, koska siirtohinnoitteluryhmässä johtava asiantuntija vastaa linjoista, joita muut asiantuntijat noudattavat. Alustavat kysymykset toimitettiin ennen haastattelua. Haastattelu tehtiin Konserniverokeskuksen neuvottelutiloissa kahden kesken. Lisäksi tehtiin sähköpostikysely joulukuussa 2017 kahdeksalle eri verokonsulttiyhtiölle, joista kahdesta saatiin vastaus. Sähköpostikyselyt toteutettiin nimettömänä.

3.2 Siirtohinnoittelun valvonta Suomessa

Vuonna 2012 Verohallinto keskitti kaikki siirtohinnoitteluun liittyvät tehtävänsä Siirtohinnoitteluhankkeelle. Vuosituhanteen vaihteessa siirtohinnoittelun kasvava merkitys tunnistettiin, jolloin Konserniverokeskus nimesi siirtohinnoittelun yhdeksi keskeiseksi kansainvälisen yritysverotuksen alueeksi ja käynnistettiin siirtohinnoittelun kehittämistoimia. Alusta alkaen oli tavoitteena kehittää henkilöstön osaamista ja tehostaa työmenetelmiä. Siirtohinnoitteluhankkeen tarkoituksena on turvata Suomelle kuuluvat verotulot. Siirtohinnoittelu on poikkeuksellisesti keskitetty Verohallinnolla yhteen yksikköön. Yksiköllä on kaksi toimialaa: erityisasioiden - ja

asiakastoimiala. Siirtohinnoittelun yksikössä on töissä täällä hetkellä 37 asiantuntijaa ja tarkastajaa. (Laaksonen, 2013, 203; Laaksonen, 2017)

Riskienhallinta on osa Verohallinnon strategisia tavoitteita. Veroriskien hallintaa suuntaa Verohallinnon toimintaa ja siihen perustuu myös asiakkaiden ohjaus ja verovalvonta. Erilaisilla riskiarvioinneilla pyritään paljastamaan väärinkäytöksiä, ja näitä tulee jatkuvasti esiin Verohallinnon omassa valvonnassa. Myös viranomaisten keskinäisellä tietojenvaihdolla voidaan saada tietoja riskeistä ja väärinkäytöksistä. Riskienhallintaan kuuluvat riskien tunnistaminen, riskien analysointi, toimenpiteen valitseminen ja seuranta. (Laaksonen, 2013, 204; Verohallinto, 2016e-f)

Taulukko 1. Riskienhallintatehtävät (Autio, 2017)

RISKIENHALLINTA TEHTÄVÄT		
<ul style="list-style-type: none"> • Riskialueiden kartoitus ja päivittäminen • Riskialuekohtaisten analyysien tuottaminen • Riskialuekohtaisen valvonta- ja ohjaussuunnitelman laatiminen • Asiakaskohtaisen tiedonkeruun suunnittelu ja toteutus • Asiakaskohtaisten analyysien tuottaminen • Työmenetelmien ja -välineiden kehittäminen 		
Reaaliaikaiset analyysit	Jälkikäteiset analyysit	Asiakasanalyysit
<p>Kuukausitasolla tapahtuvat säännölliset analyysit, jotka perustuvat</p> <ul style="list-style-type: none"> • alv-tietoihin • ennakkoverotietojen muutoksiin, • mediaseurannan havaintoihin • PRH:lta saataviin tietoihin 	<p>Säännölliset analyysit, jotka perustuvat pääasiassa</p> <ul style="list-style-type: none"> • veroilmoitustietoihin ja kohdistuvat mm. aineettoman omaisuuden kompensatioon • heikosti kannattaviin yhtiöihin • muutostilanteisiin • rahoitukseen 	<p>Tapauskohtaisesti laadittavat analyysit asiakas- tai riskialuekohtaiset analyysit, joita ovat mm.</p> <ul style="list-style-type: none"> • impulsseihin liittyvät analyysit • toimialakohtaiset analyysit

Riskianalyysi on siirtohinnoitteluvalvonnan perusta. Riskianalyysi siirtohinnoittelun osalta nojaa vahvasti selvitys siirtohinnoittelusta (78) -lomakkeen tietoihin. Keskeistä riskienhallinnassa on, että yhtiön siirtohinnoittelusta pitäisi olla riittävästi tietoa saatavilla ja tätä kautta ymmärrettäisiin syvällisesti siirtohinnoittelun vaikutukset.

Asiakasohjauksesta huolimatta kaikki yhtiöt eivät välttämättä aina tiedosta kuuluvansa dokumentointivelvollisuuden piiriin. Verohallinnon elinkeinotoiminnan verotuksen valvojat voivat tehdä aloitteita riskienhallinnalle asiakkaan toimintaan liittyvistä muutoksista. Kyse voi olla periaatteessa mihin tahansa yhtiöön toimintoon liittyvästä muutoksesta, sillä perinteisten valmistukseen ja myyntiin liittyvien tilanteiden lisäksi toimintaa saatetaan muokata esimerkiksi rahoitus-, hankinta- tai logistiikkatoimintojen osalta. Erityisesti pian yrityskaupan jälkeen tapahtuneet muutokset tai selvitystilaan asettaminen ovat tärkeitä riskienhallinnalle tiedotettavia asioita. Riskienhallinnasta saadun tiedon perusteella kohdistetaan yhtiöihin erilaisia ohjaus- ja valvontatoimenpiteitä. (Autio, 2017; Laaksonen, 2014, 204)

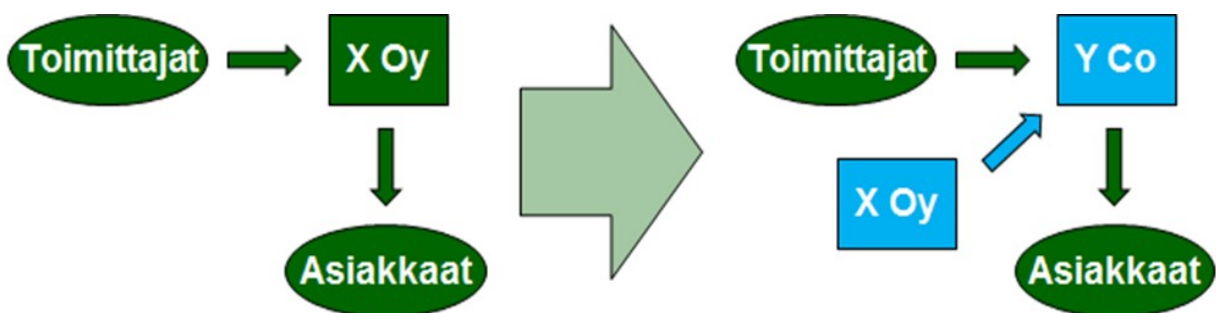
Taulukko 2. Palveluiden veloitukseen liittyvä siirtohinnoitteluriski (Laaksonen, 2014, 204).

Tilanne 1	Tilanne 2	Tilanne 3
Merkittävä riski	Vähäinen riski	Olematon riski
Palveluiden myynti (kustannukset 1.000.000,00 euroa)		
Ei lainkaan veloitusta	Veloitettu palveluiden tuottamisesta aiheutuneet kustannukset	Veloitettu palveluiden tuottamisesta aiheutuneet kustannukset + 4 % voittolisä
Siirtohinnoitteluoikaisu:		
Markkinaehtoinen hinta + 10 % voittolisä	10 % voittolisä	10 % voittolisä – 4 % voittolisä
Arvioitu verovaje:		
286.000,00 euroa	26.000,00 euroa	15.600,00 euroa

3.3 Siirtohinnoittelun riskienhallinta tapauksia

Tässä kappaleessa esitetään todellisia Verohallinnon siirtohinnoittelutapauksia, joissa Verohallinto on katsonut, että yhtiö ei ole toiminut markkinaehtoperiaatteen mukaisesti. Yhtiöiden tiedot on muutettu salapitovelvollisuuden vuoksi. Tapaukset esitteli Teemu Autio riskienhallintayksiköstä Verohallinnon sisäisessä koulutuksessa: Siirtohinnoittelupäivä 17.5.2017.

Ensimmäisessä tapauksessa yhtiö oli suunnitellut ja valmistanut laitteita sekä kehittänyt erilaisia sovellusratkaisuja. Yhtiöstä saatiin aloite valvonnasta. Aloitteen taustalla oli yrityskauppa, jossa yhtiö ostettiin osaksi suurempaa kilpailevaa konsernia. Toimintakertomukselta selvisi, että yhtiön immateriaalioikeudet oli kaupan jälkeen myyty konserniyhtiölle. Tapauksen osalta päätettiin käydä ennakkollinen keskustelu, jossa tapauksen olosuhteita ja riskisyyttä tarkasteltaisiin tarkemmin. Ennakollisessa keskustelussa selvisi, että yhtiön toiminta oli muuttunut konsernin palveluyksiköksi, joka tuotti tuotekehitys- ja myyntipalveluita. Immateriaalioikeuksista saatu hinta oli myös alhainen suhteessa lyhyen ajan sisällä tapahtuneeseen ulkoiseen yrityskauppaan. Keskustelun perusteella päätettiin pyytää yhtiön siirtohinnoitteludokumentoinnit, joiden perusteella tapauksessa avattiin tarkastus.



Kuvio 4. Tapauksen 1 esittely.

Tarkastuksessa käytiin läpi yhtiössä toteutettu liiketoiminnan uudelleenjärjestely ja siihen liittyneet taustat. Tarkastuksella tutkittiin yhtiön toimintaa ennen ulkoista yrityskauppaa, yrityskauppaa ja siihen liittyvää materiaalia, toteutettua konsernin sisäistä uudelleenjärjestelyä ja yhtiön toimintaa muutosten jälkeen. Lopputulos oli, että yhtiön muutosvaiheessa soveltaman hinnoittelun ei katsottu täyttävän markkinaehtoperiaatteen vaatimuksia.

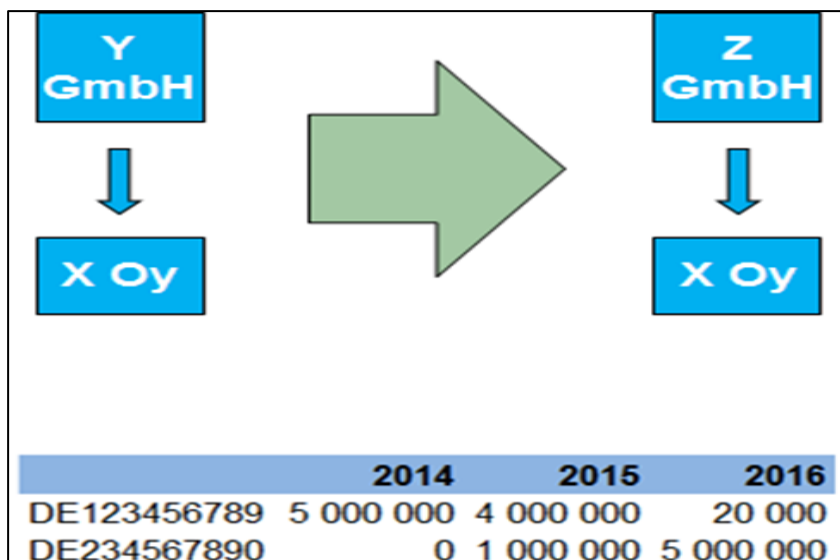
Toisessa tapauksessa yhtiöllä oli ollut saamia konserniyhtiöiltä. Aikaisemmin oli maksettu korkoa, jonka taso viittasi pitkäaikaisen rahoituksen korkotasoon. Yhtiöstä saatiin aloite, jonka pohjalta tehtiin riskiarvio. Tilinpäätöksen perusteella kyse oli Cashpool-saatavasta. Tiedossa ei kuitenkaan ollut, millaisia muutoksia pääomassa oli mahdollisesti ollut, joten tapausta päätettiin seurata seuraavaan veroilmoitukseen saakka.

Taulukko 3. Tapaus 2 rahoitustuotot ja -kulut.

	1.1.-31.12.2012	1.1.-31.12.2011
RAHOITUSTUOTOT JA -KULUT		
Rahoitustuotot		
Osinkotuotot	8 000	2 000
Korkotuotot saman konsernin yhtiö	24 000	132 000
Muut rahoitustuotot	4 000	6 000
Rahoituskulut		
Korkokulut saman konsernin yhtiöil	6 500	5 000
Muut rahoituskulut	700	900

Seuraavana vuonna korkotaso oli edelleen vastaava, mutta saamisten määrä oli kasvanut määrällä, joka oli lähellä tilikauden tulosta. Yhtiölle päätettiin lähettää ohjauskirje, jossa ohjattiin yhtiötä kiinnittämään huomioita rahoitustransaktioidensa markkinaehtoisuuteen. Tapauksen seurannassa todettiin kuitenkin, että korkotaso ei muuttunut, vaikka saamisten määrä on edelleen kasvanut. Tapaus on odottamassa toimenpiteitä, jotta koron markkinaehtoisuus voidaan varmistaa ja tarvittaessa oikaista.

Kolmannessa tapauksessa yhtiö oli suuren kansainvälisen konsernin myyntiyhtiö ja markkinoi konsernin tuotteita Suomessa. Verotarkastuksessa oli havaittu, että toiminnassa on tapahtunut muutoksia. Hallituksen pöytäkirjassa on kuvattu muuttunutta toimitusketjua, jossa logistiikkapalvelut ja tilausten lähetys on keskitetty ulkomaiselle konserniyhtiölle. Muutoksen toteutuminen on todennettavissa VIES-tiedoista (tavara- ja palvelukaupan valvontatiedot, joita eri EU-jäsenmaissa ovat arvonlisäverovelvolliset yritykset välittävät VIES-järjestelmän kautta). Yhtiön kannalta tämä oli tarkoittanut laskenutta tulostasoa. (Verohallinto, 2017d)



Kuvio 5. Tapauksen 3 kuvaus.

Tapauksen osalta päätettiin pyytää siirtohinnoitteludokumentoinnit mahdollisen liiketoiminnan uudelleenjärjestelyn tunnistamiseksi tai hinnoitteluvirheen toteamiseksi. Jatkotoimenpiteistä päätetään vasta dokumentointien analysoinnin jälkeen. Tapaus on edelleen kesken.

Neljännessä tapauksessa yhtiö oli osa suurta kansainvälistä kuluttajatuotekonsernia, jolla oli Suomessa useita operatiivisia ja juridisia yksiköitä. Yhtiöllä on ollut kuluna konsernin sisäinen johdannaiskulu, johon liittyvä transaktio (korkosuojaderivaatta) on tehty konsernin belgialaisen rahoitusyhtiön kanssa. Tiedossa ei ole, onko kyse yksittäiseen projektiin liittyvästä yksittäisestä erästä vai laajemmasta toimintatavan muutoksesta rahoituksen suhteen. Erän tarkempaa sisältöä ja hinnoitteluperiaatteita selvitetään ja kohteesta on pyydetty siirtohinnoitteludokumentoinnit.

3.4 Verohallinnon haastattelu

Seuraava luku perustuu johtavan siirtohinnoitteluasiantuntijan Sami Laaksosen haastattelussa saatuihin tietoihin (12.5.2017, Helsinki).

1. Miten siirtohinnoittelun valvonta on organisoitu Konserniverokeskuksessa?

2. Kuinka paljon siirtohinnoittelutapauksia tutkitaan vuosittain?

Siirtohinnoitteluyksikön tehtävänä on asiakasohjaus ja valvonta. Tähän kuuluvat muun muassa asiakasneuvonta, ennakkoratkaisut, verotuksen oikaisupäätökset,

muutosverotus, verotarkastus, verotarkastuskertomukset ja verosopimusten keskinäinen sopimusmenettely siirtohinnoittelun osalta. Siirtohinnoitteluyksikön toimenkuva on erittäin laaja verrattuna muihin yksiköihin. Yksikkö on suuntautumassa reaaliaikaiseen ohjaukseen ja valvontaan lähivuosina. Yksiköllä oli ennen noin viisi vuotta sitten tarkastuspainotteinen valvontamalli. Mallia oli hankala toteuttaa, koska tarkastukset siirtohinnoittelussa ovat laajoja. Monia tarkastuksia vuodessa ei ehditä toteuttaa juuri niiden laajuuden takia. Tämän vuoksi nykyään yritetään ohjata yhtiöitä mahdollisimman pitkälle toimimaan oikein ja vain tarvittaessa otetaan raskaimpia valvontatoimenpiteitä käyttöön.

Kevyempiä ohjausmuotoja on ennakollinen keskustelu, joka tehdään joko Verohallinnon tai yhtiön aloitteesta. Ennakollinen keskustelu on Verohallinnon itsensä kehittämä toimintamalli, jonka tarkoituksena on asiakasohjaus. Siinä selvitetään, onko yhtiö ajan tasalla ja onko hinnoittelu tehty oikein. Näitä voidaan suorittaa suuremmalle massalle, koska eivät ole niin raskaita kuin verotarkastus. Verotarkastuksia on ollut viime vuosina noin kymmenkunta. Parhaimpina vuosina on ollut 16-17 verotarkastusta, mikä ei kovin laaja otos ottaen huomioon, että siirtohinnoitteluun liittyviä yhtiöitä on useampi tuhat.

3. Miten siirtohinnoittelutapaukset nousevat valvonnassa esille?

4. Kuinka laajasti siirtohinnoittelua valvotaan? Näettekö valvonnan olevan riittävän kattava?

Kaikki ohjaus ja valvonta perustuvat riskienhallintaan. Riskienhallinnan avulla yritetään löytää niitä mahdollisia riskitapauksia ja sitten kuin niitä löydetään, analysoidaan löydöksiä sekä päätetään toimenpiteistä. Toimenpiteitä voivat olla ennakollinen keskustelu, valvontakäynti tai verotarkastus. Toimenpiteiden kirjo on laaja. Siirtohinnoittelun valvonnan laajuuden määrittävät resurssit, mitä Verohallinnolla on. Resurssit määrittävät myös sen, kuinka paljon tapauksia vuosittain pystytään tutkimaan. Onko siirtohinnoittelun valvonta riittävän kattava, on aina iäisyys kysymys. Varmasti joka Verohallinnon yksikkö oman toiminnan osalta, on sitä mieltä, että pitäisi saada enemmän resursseja ja voimavaroja. Tilanne on sama siirtohinnoittelussakin. Enemmänkin voisi olla tekijöitä, että pystyttäisiin tutkimaan enemmän.

5. Miten yksittäisen siirtohinnoittelutapauksen käsittelyprosessi etenee? Kuinka paljon resursseja se vaatii?

Yksittäisen tapauksen käsittelyprosessi on tapauskohtainen. Tarkkaa kuvaa tästä ei ole, koska jokainen tapaus on yksilöllinen. Tapaus voi tulla esille esimerkiksi riskienhallinnasta saatujen tietojen perusteella tai jopa yhtiön aloitteesta. Tällöin tapausta analysoidaan tiedoilla, jotka ovat käytettävissä ja yritetään muodostaa kuva siitä. Tämän perusteella valitaan toimenpide. Kevyimmillään se on ennakollinen keskustelu, jolloin sovitaan yhtiön kanssa palaveriaika. Palavereja voi olla yksi tai useampi. Siihen valmistaudutaan tutkimalla analyysiä, mitä on tehty ja kaikkea muuta mahdollista yhtiöstä saatavaa tietoa. Yhtiön kanssa pidettävässä keskustelussa yritetään saada lisää tietoa yhtiöltä, selvitystä miten yhtiö on tilanteen järjestänyt ja miten yhtiö on markkinaehtoisuutta määrittänyt. Joissakin tilanteissa voi tulla helposti esille, että hinnoittelu on jotakuinkin kunnossa ja ei ole tarvetta ”paukkuja laittaa” asian tutkimiseen. Silloin voidaan antaa ohjausta yhtiölle jatkoa varten. Jos ilmeneekin epäselvyys tai Verohallinnon ja yhtiön kannassa on erimielisyys, niin tällöin prosessi on pidempi. Tällöin yleensä ennakollisen keskustelun aikana ei asiaa saada kuntoon ja sen jälkeen voidaan esimerkiksi avata verotarkastus. Tähän voidaan myös päätyä pelkästään riskienhallinnan analyysin pohjalta.

Verotarkastus on aikaa vievä prosessi. Siinä kasataan kaikki tieto, mikä on saatu. Verotarkastuksen pohjalta tehdään verotarkastuskertomus, joka voi olla 100-200 sivua. Verotarkastuskertomukset ovat laajoja paketteja. Laajan verotarkastukseen menee paljon aikaa ja se voi hyvinkin kestää jopa kaksi vuotta. Nopeimmat verotarkastukset ovat vuoden mittaisia. Jossain tapauksissa prosien valmistumiseen on voinut kulua useampia vuosia. Tyypillisesti siirtohinnoittelun verotarkastuksissa on kaksi tai kolme verotarkastajaa. Arvostuslaskelmien ja kassavirtalaskelmien teossa on mukana valuaatioeksperttejä, koska ne vaativat erityistaitoja. Miehitys vaihtelee tilanteen mukaan. Tarkastuskertomuksen valmistuttua on maksuunpano-vaihe, jonka hoitaa kaksi henkilöä. Tilanteet, joissa Verohallinto on tehnyt oikaisun ovat työläisiä. Työtä myös teettävät mahdolliset oikaisulautakunnalle tehtävät päätösesitykset ja verosopimusneuvottelut, jolloin asia tutkitaan uudestaan.

Pienempiäkin oikaisutapauksia löytyy, jossa ei ole niin laajaa selvitysmateriaalia. Ongelmana on, että yleensä matkalla voi tulla kaikenlaisia väitteitä, jotka täytyy

selvittää ja nämä voivat aiheuttaa ongelmia myös helpoissa tapauksissa. Siirtohinnoitteluoikaisuja tehtiin noin kymmenen vuotta sitten tuloverotuksen valvonnan yhteydessä. Käytännössä on huomattu, että siinä oli niin vähän aikaa selvityksen hankkimiseen, että tämä ei yleensä onnistu ja asiaa ei saada kunnolla selvitettyä. Jos yhtiön veroilmoitukselta säännönmukaisessa verotuksessa ilmenee mahdollisesti oikaisua vaativa tapaus, niin se menee riskienhallintaan. Näihin yritetään tietenkin mahdollisimman reaaliaikaisesti reagoida. Viime aikoina on vain tehty vanhoja tapauksia säännönmukaisen verotuksen yhteydessä. Jos Suomi tekee siirtohinnoitteluoikaisun, niin perustuu oikaisu 99 prosenttisesti tarkastuksella saatuun tietoon.

6. Miten hankitte tietoa yritykseltä siirtohinnan määrittämistä varten (toiminnot, riskit, sopimusehdot)?

7. Miten hankitte vertailutietoja? Millaisia tietolähteitä käytetään?

Siirtohinnoittelun valvonnassa tietoa hankintaan ensisijaisesti yhtiön laatimasta siirtohinnoitteludokumentoinnista. Dokumentointivelvoite on kuitenkin niin laaja, että niitä on hyvin saatavissa yhtiöiltä, joita ollaan lähtemässä tarkastamaan. Vaikka yhtiö ei olisi dokumentointivelvollinen, yleensä on jonkinlaista selvitystä siirtohinnoittelusta saatavissa. Sen perusteella voidaan arvioida, mitä tarkastuksessa on tarpeen tutkia. Sen jälkeen hankitaan tietoa tarkastuksella kuten hallituksen kokouspöytäkirjat ja kaikki muu yhtiön sisäinen aineisto, mitä on mahdollista käydä läpi. Tarkastuksessa voidaan myös haastatella avainhenkilöitä ja sitä kautta saada lisätietoa siitä, mitä toimintoja yhtiö harjoittaa ja millaisia riskejä yhtiöllä on. Toimintoanalyysi on kaikkein keskeisin osa. Siinä yritetään selvittää, mitä on tapahtunut ja kuka on tehnyt mitä.

Tietoa kerätään myös julkisista lähteistä esimerkiksi pörssiyhtiöiden julkaisut, joita on yleensä paljon saatavilla. Valvonnassa yksi tietolähde on myös muun muassa Tekesin tukihakemukset, joka voidaan pyytää Tekesiltä. Näissä hakemuksissa muun muassa yhtiö on kuvannut aineettomaan kehittämiseensä liittyviä projekteja ja niistä saadaan paljon tietoa aineettomiin oikeuksiin liittyvien tapausten selvittämiseksi. Verohallinnolla on käytössä myös monia tietokantoja muun muassa Amadeus, Orbis, lainatietokanta (joka sisältää lainasopimuksia), synteettisen luottoluokituksen määrittämisohjelma (Moodey's RiskCalc) ja rojaltisopimusten tietokanta.

Tarkastuksessa voidaan tehdä myös läsnäolotarkastus toisessa valtiossa olevaan yhtiöön. Näitä on joitakin tehty, mutta periaatteessa näitä voitaisiin tehdä enemmänkin ja tätä kautta myös liiketoiminnan toinen osapuoli käytäisiin läpi samalla tarkkuudella. Läsnäolotarkastuksen mahdollisuus perustuu verosopimuksiin ja tietojenvaihtoartikloihin. Toisesta valtiosta voidaan saada tietoa myös tietojenvaihdon avulla, jolloin läsnäolotarkastusta ei tarvita. Tätä voidaan käyttää sellaisissa tapauksissa, jos yhtiö ei suostu toimittamaan jotain tarvittavaa tietoa. Simultaanitarkastukset ovat olleet hyviä projekteja. Näissä projekteissa on opittu toisen maan tarkastuskäytännöistä ja muista tiedonhankkimismenetelmistä. Simultaanitarkastuksissa hyötynä on usein se, että useampi valtio on yhtiötä vastassa ja tällöin neuvotteluvoima on vahvempi.

8. Miten selvitysvelvollisuus jakaantuu?

Selvitysvelvollisuudessa yhtiöllä on dokumentointivelvoite ja sitä kautta yhtiöllä on oltava markkinaehtoisuudesta jonkunlainen näyttö ja yhtiön on osoitettava, miten tulokseen on päädytty. VML 26 §:ssä on velvoite siitä, kummalla on paremmat mahdollisuudet saada tietoa, on velvoitettu esittämään sitä. Sieltä tulee lähtökohta, mitä yrityksen on esitettävä Verohallinnolle. Kun Verohallinto tekee toimenpiteitä esimerkiksi siirtohinnoitteluoikaisun, on Verohallinnon perusteltava se ja esitettävä näyttöä tueksi. Siirtohinnoitteluoikaisu on aina oltava perusteltu. Muissa valtioissa voi olla yksityiskohtaisempia säännöksiä selvitysvelvollisuudesta.

9. Mitkä näette olevan siirtohinnoitteluvälvönnän suurimmat haasteet?

Siirtohinnoittelun peruslähtökohta on suhteellisen yksinkertainen. Siirtohinnot on asetettava niin, että ne vastaavat sitä, mitä riippumattomien osapuolten liiketoiminnassa olisi hinnoiteltu. Käytännössä se on hankala näyttää toteen, miten riippumaton olisi todellisuudessa liiketoimen hinnoitellut. Suurimpia haasteita ovat vertailutietojen saaminen tai tieto ei ole täydellistä. Kaikkea mahdollista tietoa esimerkiksi liiketoimesta ei ole saatavissa. Kun ongelma tai riski on havaittu ja siihen on haettu tietoa, niin päätös onko edellytykset oikaisun tekemiseen vai ei, voi olla hankala tehdä. Verohallinnolla voi olla ongelmallista ymmärtää ja saada kuva yhtiön antamasta selostuksesta esimerkiksi koskien yhtiön liiketoimintaa. Tämä voi vaikuttaa siihen, että ei ymmärretä, mitä tosiasiallisesti yhtiön liiketoiminta on. Sama myös yhtiöllä voi olla ongelmallista ymmärtää veroasioita, jolloin toinen osapuoli ei

ymmärrä, mikä on keskeinen pointti. Siirtohinnoitteludokumentoinnit ovat olleet osittain heppoisia tekeleitä ja niistä on jopa puuttunut rahoitustoimia tai aineettoman kehittämiseen liittyviä toimia. Täydellisiä paketteja on ollut harvoin nähtävillä. Julkisuudessa on puhuttu, kun yhtiö on sanonut, että heillä on dokumentointi ja se on sivuutettu ja Verohallinto on tehnyt jotain muuta tilalle. Tosiasiassa on tehty juuri niin, mitä yhtiö on harjoittanut, mitä liiketoimia se on tehnyt ja on saatu selvitettyä asian oikea laita.

11. Siirtohinnoittelussa käytetty hinta perustuu osittain tehtyyn arvioon. Millä tavoin oikeusvarmuutta voidaan parantaa? Onko parantaminen tarpeellista?

Vertailutiedon kautta saadaan jonkin näköinen vaihteluväli siirtohinnalle. Yksinkertaisimmat siirtohinnoittelutilanteet ovat, kun hinnoitellaan simppeleiden ja vähän riskisiä toimintoja tai palveluntarjoajaa tai sopimusvalmistajan toimintoja. Näille on kuitenkin kohtuullisen helppo löytää vertailutietoja ja niissä päästää aika lähelle sitä, mitä riippumattomalle osapuolelle maksettaisiin vastaavassa tilanteessa. Monimutkaisempien toimintojen osalta tämä on hankalampaa. Rojaltin hinnanmäärittämisessä vaihteluväli saadaan esimerkiksi rojaltitietokannasta, joka on 1-5 %. Taas se, onko tällä tekemistä tilanteen kanssa, missä todellisuudessa ollaan, voi olla erilainen. Vertailuhaku tuottaa aina vaihteluvälin. Mutta taas aineettomien osalta tämä ei monesti osu yksin ja se voi olla pahastikin pielessä. Silti siirtohinnan määräytymistä ei voida pitää arviona. Siirtohinnan määräytyminen pohjautuu aina jonkintasoiseen vertailutietoon ja siinä on jonkin näköinen osoitus markkinaehtoisesta hinnasta.

Yhtiön näkökulmasta Verohallinnon osoittama siirtohintaa voi vaikuttaa arviolta tai mielivaltaiselta, koska yhtiö on tehnyt dokumentoinnin ja yhtiön antama tieto on sivuutettu. Kun oikaisua aletaan tehdä, on siihen mennessä tehty jo niin monta eri vaihetta, että näyttöä on kerääntynyt. Heppoisia ratkaisuja Suomessa ei tehdä. Maailmalla näitä näkee usein, että valtio on tehnyt siirtohinnoitteluoikaisun ja sitä ei ole perusteltu tai on perusteltu muutamalla rivillä. Näissä tapauksissa näyttöä ei aina ole. Näiden valtioiden kanssa voi myös olla hankala neuvotella kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta. Yhtiö voi hakea kotimaisen valitusasteen kautta tai verosopimuksen keskinäisen sopimusmenettelyn kautta oikaisupäätöksen poistamista. Toisen valtion kanssa neuvottelussa EU alueella arbitraatiosopimus

toimii myös pelotteena, että valtiot joutuvat pakolliseen välimiesmenettelyyn, niin se on tehokas keino ratkoa asiaa ja poistaa kaksinkertainen verotus eikä yhtiö joudu kärsimään kahden valtion välissä. Kotimaiset valitusasteet ovat oikaisulautakunta, hallinto-oikeus ja korkein hallinto-oikeus, jotka turvaavat yhtiön oikeuksia. Suomessa päätökset on aina perusteltava ja päätöksessä on annettava käytetyt vertailutiedot. Suomessa ei ole käytettävissä salaisia vertailutietoja toisin kuin jossain muissa maissa, joihin yhtiöiden voi olla melkein mahdoton puolustautua. Prosessi voi kestää, jos yhtiö pitää päätöstä mielivaltaisena ja käy läpi kaikki valitusasteet.

10. Mikä on siirtohinnoitteludokumentoinnin merkitys valvonnassa? Ovat vaatimuksen riittävät?

12. Millaisia vaikutuksia dokumentointivelvoitteen muutoksella on valvontaan?

Uudet vuonna 2017 voimaan tulleet lainsäädäntömuutokset lisäävät syvyyttä dokumentointivaatimukseen. Siitä vielä pidemmälle menevät vaatimukset olisivat ehkä liian raskaita yhtiölle. Olennaisin asia on, että hinnoittelu olisi kunnossa. Sillä ei ole väliä, miten hienosti dokumentointi on laadittu tai paljon sivuja dokumentoinnissa on. Verohallinnolle kelpaisi suppeampikin dokumentointi, kunhan siinä olisi laadukkaasti tuotu esiin, mikä millekin konsernille on olennaista ja sitä kautta dokumentointi osoittaisi siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden. Dokumentointivelvoitteen muutoksella ei todennäköisesti tule olemaan suoraa vaikutusta valvontaan. Valvonnassa tulee olemaan enemmän tietoa käytettävissä, joten se helpottaa ja nopeuttaa asian käsittelyä.

13. Onko siirtohinnoittelulainsäädäntö riittävä tällä hetkellä?

VML 31 §:ssä oleva laki liiketoiminnan uudelleen luonnehdinnasta pitäisi saada pykälä tasolla kuntoon. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen (KHO:2014:119) mukaan liiketoiminnan uudelleen luonnehdinta ei ole mahdollinen sisäisen lainsäädännön mukaan. Tämä lainsäädännönmuutos ei ole kuitenkaan katsota olevan välttämätön. Myös dokumentointivelvoite VML 14 § a, b, c, d ja e olisivat potentiaalisia muutoskohteita. Muuten lainsäädäntö katsotaan olevan riittävällä tasolla. Monissa maissa ennakkohinnoittelusopimukset ovat laintasoisella pykälällä säädetty esimerkiksi Ruotsissa. Tanskassa ei ole tätä ole, mutta niitä tehdään monia verosopimusten pohjalta. Suomessa on tehty myös ennakkohinnoittelusopimuksia ja

on katsottu, että lainsäädännössä oleva lakipykälä ei ole tarpeellinen. Tulevaisuudessa näitä tullaan tekemään vain entistä enemmän.

3.5 Kysely (verokonsultit)

1. Millaisia siirtohinnoittelutoimeksiantoja saatte asiakkailta?

”Siirtohinnoittelutoimeksiannot liittyvät kaikkiin siirtohinnoitteluprosessin vaiheisiin suunnittelusta ja implementoinnista siirtohinnoittelun dokumentointiin sekä seurantaan. Lisäksi asiakkaat ottavat yhteyttä pyytäessään avustamaan siirtohinnoitteluun liittyvissä verottajan kanssa käytävissä keskusteluissa, verottajan tekemissä tarkastuksissa sekä mahdollisissa prosesseissa.”

”Kaikenlaisia siirtohinnoittelun suunnittelusta oikaisuvaatimusten tekemisiin. Paljon konsultointia liittyen jo tehtyihin toimiin tai suunnitelmissa oleviin toimiin.”

2. Mikä on tyypillinen siirtohinnoittelutoimeksianto?

”Oikeastaan kaikki edellä mainitut toimeksiannot ovat tyypillisiä siirtohinnoittelutoimeksiantoja.”

”Siirtohinnoittelun suunnittelutoimenpiteet ja tähän liittyvä konsultointi.”

3. Minkä näette olevan konsulttien rooli siirtohinnoittelussa?

”Siirtohinnoittelu on melko uusi vero-oikeuden haara, joka linkittyy paitsi muihin oikeudenaloihin, myös liikkeenjohdon konsultointiin ja konsernien liiketoimintamalleihin. Konsernien on siis otettava toiminnassaan huomioon monialainen asiakokonaisuus, johon liittyy myös mm. nopeasti kehittyvä kansainvälinen sääntely sekä jatkuvasti kehittyvä kotimainen oikeuskäytäntö. Vaikka taloudelliset intressit voivat olla huomattavia, konserneilla itsellään ei ole välttämättä perusteltua pitää omilla palkkalistoillaan siirtohinnoitteluun keskittynyttä asiantuntijaa, vaan ajantasainen osaaminen ja tuki on järkevää hankkia ulkopuolelta.”

”Monilla asiakkailla hätä oikeusvarmuudesta ja koetaan, että meitä tarvitaan, jotta asiat menisivät oikein, koska ohjeistus ja lainsäädäntö ei ole yhtenäinen Euroopassa. Yrityksillä osaamisen puute.”

4. Onko viranomaisten (Verohallinnon) antama siirtohinnoitteluohjeistus Suomessa riittävä ja selkeä?

”Ohjeistus tarjoaa tulkinta-apua Verohallinnon näkemyksiin ja Suomen siirtohinnoittelua koskeviin vaatimuksiin. Ohjeistus on myös selkeä, mutta luonnollisesti asian monimutkaisuudesta johtuen tilaa tulkinnoille ja mahdollisille tuleville riidoille on runsaasti.”

”Meille konsulteille periaatteessa selkeä. Meillä asiantuntijuus ja osaaminen. Asiakasyrityksille ei riittävän yksinkertainen.”

”Tulkinnat ohjeistuksesta eivät aina täsmää Verohallinnon tulkinnan kanssa.”

5. Mitkä näette suurimpana ongelmana siirtohinnoittelussa?

”Kehittyvästä sääntelystä huolimatta, tai osittain sen takia, tilaa erilaisille tulkinnoille on edelleen runsaasti. Näin ollen yhtiöiden riski jopa huolellisesti suunnitellun ja dokumentoidun siirtohinnoittelumallin tai yksittäisten transaktioiden markkinaehtoisuuden riitauttamisesta on valitettavan korkea.”

”Oikeusvarmuus ja pitkät oikaisuprosessit. Edelleenkin tulkinnat ohjeistuksesta ja lainsäädännöstä eivät ole yhtenäisiä.”

6. Miten kuvailisitte siirtohinnoittelun (Verohallinnon) viranomaisvalvontaa Suomessa? Millaisia kokemuksia teillä on?

”Verohallinto tarjoaa ennakollisia ja myös epämuodollisia mahdollisuuksia keskustella suunnitelmista ja hankkia suunnitelmille varmuutta ennakkoon. Toisaalta Verohallinnon, erityisesti jälkikäteiset, toimenpiteet on joissain tilanteissa nähty epäjohdonmukaisina, aggressiivisina ja lain tarjoamat valtuudet ylittävinä.”

”Viranomaisvalvontaa tuntuu olevan paljon, joskus kiinnitetään huomiota epäoleellisiin asioihin. Yrityksiltä vaaditaan paljon. Dokumentointivelvollisuus ja mahdolliset Verohallinnon lähettämät lisäselvitykset liittyen siirtohinnoitteluun vaativat paljon asiakasyritysten voimavaroja. Lisäselvitykset ovat yleensä hyvin laaja-alaisia ja vaativat paljon aikaa.”

7. Onko teillä kokemuksia ennakkolisesta keskustelusta Verohallinnon kanssa? Jos on, millaisena koitte kyseisen keskustelun?

”Ennakollisesta keskustelusta on kertynyt jonkin verran kokemusta ja kokemusten perusteella keskustelu on ollut toimiva ja avoin tapa käydä läpi yhtiöiden tulevia suunnitelmia ja keskustella niistä.”

”Muutama ennakkollinen keskustelu on ollut ja ne on koettu hyödylliseksi. Erittäin hyödyllisiä muun muassa suunnitteluvaiheessa. Pitäisi olla enemmän tämän kaltaista avointa yhteistyötä Verohallinnon kanssa.”

8. Onko teillä kokemuksia siirtohinnoittelu-oikaisusta? Jos on, millaisia ja miten olette kokeneet selvitysvelvollisuuden jakautuneen oikaisuvaatimusprosessissa?

”Selvitysvelvollisuus ei jakaudu tasaisesti. Oikaisu on joissain tapauksissa kokemusten mukaan voitu toteuttaa epäselvin tai yksilöimättömin perustein, jolloin yhtiöillä ei ole ollut selvyyttä siitä, mihin faktoihin tai löydöksiin oikaisu perustuu.”

”Oikaisuprosessit ovat vaativia ja selvitysvelvollisuus ei tunnu jakautuvan tasapuolisesti. Verohallinnon käyttämien vertailukohteiden vertailukelpoisuus joskus kyseenalainen.”

4. YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Siirtohinnoittelu on keskeinen osa nykypäivän liiketoimintaa. Markkinoita hallitsevat suurimmaksi osaksi kansainväliset suuret konsernit, joille siirtohinnoittelu on arkipäivää. Koska siirtohinnoittelussa hinta ei muodostu samalla tavalla kuin vapailla markkinoilla, voidaan siirtohinnoittelulla merkittävästi vaikuttaa siihen, miten tuloja allokoidaan konsernissa eri valtioiden ja yhtiöiden kesken. Siirtohinnoittelun perusta on markkinaehtoperiaate. Markkinaehtoperiaatteen mukaan hinnoittelussa on noudatettava niitä periaatteita, mitä toisistaan riippumattomat yhtiöt noudattaisivat liiketoimia tehdessä.

Siirtohinnoittelussa voidaan käyttää erilaisia siirtohinnoittelumenetelmiä, joilla turvataan markkinaehdon toteutuminen. Markkinahintavertailumenetelmä on yleisin käytetty menetelmä. Suomessa siirtohinnoittelua harjoittavilla yhtiöillä on dokumentointivelvoite, mikäli liiketoiminta ylittää verotusmenettelylaissa määritellyt rajat. Siirtohinnoitteludokumentoinnilla yhtiö voi osoittaa, että se on noudattanut markkinaehtoperiaatetta.

Siirtohinnoittelun valvonta perustuu riskianalyysiin. Toimenpiteitä siirtohinnoittelun valvonnassa ovat ennakkoinen keskustelu, valvontakäynti ja verotarkastus. Kuten haastattelussa ilmeni, verotarkastus on resursseja ja aikaa vievä prosessi. Tämän vuoksi Verohallinnon luoma ennakkoinen keskustelu voi olla tehokas keino ohjata yhtiöitä toimimaan oikein viranomaisten näkökulmasta, jolloin ei tarvitsisi suorittaa verotarkastusta. Lisäksi verokonsultit kokivat ennakkollisen keskustelun erittäin hyödyllisenä. Verokonsulttien vastauksista päätellen, kansainvälisillä yhtiöillä ei ole tarpeeksi omaa osaamista, jotta he voisivat itse suunnitella siirtohinnoittelun ja hoitaa siirtohinnoitteludokumentoinnin. Mielestäni tämä viittaa siihen, että tämän hetkinen ohjeistus ei ole tarpeeksi selkeä, jos yhtiöt joutuvat turvautumaan ulkopuoliseen apuun eivätkä selviä itse velvoitteistaan.

Verokonsulttien mukaan selvitysvelvollisuus ei jakaudu tasaisesti. Selvitysvelvollisuuden lähtökohtana on, että se osapuoli, jolla on paremmat mahdollisuudet selvittää asia, tulee antaa selvitys asiasta. Verokonsulttien vastauksista päätellen selvitysvelvollisuus lankeaa useimmiten yrityksille. Verokonsulteille tehdyssä kyselyssä ei selvinnyt, johtuuko tämä

selvitysvelvollisuuden epätasainen jakautuminen esim. laajoista Verohallinnon lähettämistä selvityspyynnöistä. Laajat selvityspyynnot voivat vaatia paljon resursseja yritykseltä, kun vastataan yksikohtaisiinkin kysymyksiin. Taas toisinaan ne voivat vaikuttaa yrityksen näkökulmasta kalastelulta, jos niitä ole yksilöity tarpeeksi selkeästi eikä niistä ilmene mihin asiaan vastausta halutaan ja siihen, mitä Verohallinto on todellisuudessa tutkimassa. Myöskään veroviranomaiset eivät ehkä aina halua jakaa tietoa siitä, mitä he todellisuudessa tutkivat, jotta tämä ei vaikuttaisi yrityksiltä saatuihin vastauksiin.

Veroviranomaisten ja yhtiöiden näkemys siirtohinnoittelusta voidaan katsoa olevan kaukana toisistaan. Tämä tuli esiin muuan muassa verokonsulteille tehdyssä kyselyssä ja EY:n (2013) tehdyssä tutkimuksessa. Yhtiöt kokevat, että siirtohinnoitteluun kiinnitetään liikaa huomiota, velvoitteet ovat liian laajoja ja suurien yhtiöiden etuyhteysliiketoimet voivat helposti joutua verotarkastukseen. Yhtiöiden ja verokonsulttien tulisi ymmärtää, koska kyseessä on fiskaalisesti merkittävistä tuloista, niin ennen kaikkea veroviranomaisten on puututtava ja ohjattava yhtiöiden toimintaa ”oikeaan suuntaan”, jotta jatkossa yhtiöt noudattaisivat tarkemmin annettua ohjeistusta ja lainsäädäntöä. Viranomaisten päätehtävä on turvata valtion verotulot ja tietysti valtio kohdistaa valvontaa erityisesti niihin verotuksen osa-alueisiin, joilla on merkittäviä fiskaalisia vaikutuksia.

Suurimpana ongelmana siirtohinnoittelussa voidaan nähdä olevan sen tulkinallisuus. Jos verokonsultit kokevat *”toimenpiteet epäjohtonmukaisina, aggressiivisina ja lain tarjoamat valtuudet ylittävänä”*, niin tämä viittaisi siihen, että Verohallinnon ja verokonsulttien tulkinta laista ja siirtohinnoitteluohjeistuksesta ei ole yhtenäinen. Tähän tulee vaikuttaa tulevaisuudessa se, miten paljon siirtohinnoitteluokaisuista valitetaan korkeimpaan hallinto-oikeuteen ja miten paljon saadaan ennakkotapauksia, jotka määrittelevät miten lakia ja nykyistä ohjeistusta tulisi tulkita.

Verotarkastus on sekä Verohallinnolle että yhtiölle raskas prosessi. Tämän vuoksi varmasti tulevaisuudessa kansainväliset yhtiöt tulevat hakemaan vielä entistä enemmän ennakkohinnoittelusopimuksia, koska oikaisuprosessi on niin pitkä riippuen, kuinka monen oikeusasteen kautta päätökseen haetaan muutosta.

Siirtohinnoittelutapauksia on hyvin erilaisia ja ne voivat ilmetä eri tavoilla. Tästä johtuen markkinaehdon määrittelemisen voi olla jossain tapauksissa haastavampaa.

Tutkimuksessa ilmeni, että Verohallinto käyttää valuaatioeksperttejä vaativissa tapauksissa. Verohallinnon tulee jatkossakin pitää huoli, että henkilöstöstä löytyy erityisosaamista vaikeimpia tapauksia varten, jotta siirtohinnoitteluoikaisujen näytön voidaan katsoa olevan riittävä.

Jatkossa siirtohinnoittelutapauksia tulee olemaan enemmän. Siirtohinnoittelusta on tullut yksi verosuunnittelun keinoista eikä se ole varmastikaan vähenemään päin. Koska tarkastukset ovat niin pitkäkestoisia ja paljon resursseja vieviä, tulee Verohallinnon tulevaisuudessa kehittää lisää kevyempiä toimenpiteitä, jotta voidaan puuttua markkinaehdon vastaiseen siirtohinnoitteluun suuremmalla massalla. Siirtohinnoitteluvalvonnasta ei anna hyvää kuvaa, jos veroviranomaiset puuttuvat ainoastaan suuriin siirtohinnoittelutapauksiin ja pienemmät tapaukset lipuvat riskianalyyysien läpi, koska niissä ei katsota olevan tarpeeksi suurta fiskaalista vaikutusta ja tästä johtuen riskien arvioidaan olevan pieniä.

Tässä pro gradu -tutkielmassa on tarkasteltu siirtohinnoittelun viranomaisvalvontaan ja itse siihen liittyviä ongelmia. Haastattelun ja verokonsulttien kyselyjen tulokset eivät ole suuressa ristiriidassa siihen, mistä on kirjoitettu jo pidemmän aikaa asiantuntija-artikkeleissa. Tulkintaerot ovat laajoja ja näkemykset eroavat toisistaan, joten tuloksia voidaan pitää suhteellisen luottavina. Jos kyselyyn olisi ollut enemmän vastaajia, niin tutkimuksen luottavuus olisi korkeampi. Tätä tutkimusta voitaisiin hyödyntää veroviranomaisten ja verokonsulttien yhteistyön parantamisessa. Tutkimusta voisi laajentaa siten, että tarkasteltaisiin, mitkä siirtohinnoitteluun liittyvät asiat aiheuttavat eniten tulkintaeroja ja miksi. Tutkimuksessa voitaisiin verrata, mihin lainsäädäntöön sekä ohjeistukseen verokonsulttien tulkinnat perustuvat ja taas mitä veroviranomaiset käyttävät.

LÄHDELUETTELO

- Aukeela E. & Pankakoski K. (2017) Uudet siirtohinnoittelun dokumentointia ja maakohtaista raportointia koskevat kansalliset säännökset tulivat voimaan vuoden 2017 alusta. Edilex uutiset 12.1.2017. [Verkkodokumentti]. [Viitattu 18.5.2017]. Saatavissa: <https://www.edilex.fi/uutiset/50906>
- Auressalmi T. (2014) Markkinaehtoinen korko siirtohinnoittelussa. Acta Legis Turkuensia 2014. 121-150.
- Autio T. (2017) Riskienhallinnan terveiset. Siirtohinnoittelupäivä 11.5.2017 (Verohallinto). Verohallinnon sisäinen materiaali.
- Becker H. & Reijonen M. (2012) Tulli ja siirtohinnoittelu –saman kolikon kaksi puolta. Verotus 2/2012. 203-211.
- Bergmann H., Greiner C. & Jaspers P. (2011) Kansainvälistyvä yritys: laki- ja vero-opas. Hämeenlinna. Kariston kirjapaino.
- Borraccia S. & Levey M. (2003) A guide to Canadian transfer pricing. Journal of International Taxation. Nov 2003: 14, 11. 12-48.
- Borkowski S. C. (2003) Transfer Pricing Documentation and Penalties: How Much Is Enough?. International Tax Journal; Spring 2003. Vol. 29 Issue 2. 1-31.
- Bremer S. & Engler G. (2004) Tightening of the German Transfer Pricing Documentation Requirements. International Tax Journal; Spring 2004. Vol. 30. Issue 2. 17-30.
- Earnest & Young (2013) Navigating the choppy waters of international tax: 2013 Global Transfer Pricing Survey. [Verkkodokumentti]. [Viitattu 18.5.2017]. Saatavissa: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2013_Global_Transfer_Pricing_Survey/\\$FILE/EY-2013-GTP-Survey.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2013_Global_Transfer_Pricing_Survey/$FILE/EY-2013-GTP-Survey.pdf)
- Finer L. (2013) Siirtohinnoittelun järjestäminen ja suunnittelu suomalaisissa yrityksissä. Verotus 5/2013. 488-500.

HE (107/2006) Hallituksen esitys Eduskunnalle tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi. [Verkkodokumentti]. [Viitattu 21.5.2018]. Saatavissa: <https://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2006/20060107>

Helminen M. (2012) EU-vero-oikeus: välitön verotus. 2. p. Liettua. BALTO Print.

Helminen M. (2014) Mahdollistaako VML 31 § etuyhteyslainan uudelleenluokittelun ilman VML 28 § tukea? Defensor Legis: N:o 1/2014

Helminen M. (2016) Kansainvälinen verotus. [Verkkodokumentti]. Talentum Media Oy. Helsinki.

Isomaa-Myllymäki A. (2014a) Konsernin sisäisen rahoituksen markkinaehtoisuutta koskevaa Ruotsin hallintotuomioistuinten oikeuskäytäntöä. Verotus 2/2014. 186-199.

Isomaa-Myllymäki A. (2014b) Konsernin sisäisen rahoituksen markkinaehtoisuus: Rahoitusrakenne ja uudelleenluokittelu. Verotus 1/2014. 72-85.

Jaakkola R., Laaksonen S., Nikula T., Palmu M., Paronen V., Sandelin E. & Vasenius S. (2012) Siirtohinnoittelu käytännössä. Porvoo. Bookwell.

Karjalainen J. & Raunio M. (2007) Siirtohinnoittelu. Juva. WS Bookwell.

KPMG (2014) Verouudistukset 2014. Tax view 1/2014. 26-28.

Kuosmanen T. (2014) Siirtohinnoittelu tulo- ja arvonlisäverotuksessa. Helsinki Law Review 2014/2. 149-182.

Kukkonen M. & Walden R. (2010) Konsernin verosuunnittelu. Juva. WS Bookwell.

Laaksonen S. (2013) Verohallinnon siirtohinnoitteluhankkeen haasteita. Verotus 2/2013. 203-210.

Laaksonen S. (2017) Ajankohtaiset lainsäädäntömuutokset dokumentointivelvollisuuteen. Siirtohinnoittelupäivä 11.5.2017 (Verohallinto). Verohallinnon sisäinen materiaali.

Laaksonen S. & Anttila T. (2007) Uudet siirtohinnoittelun dokumentointia koskevat säännökset. Verotus 1/2007. 31-43.

Lehtonen A. (2014) Siirtohinnoitteluoikaisun edellytykset ja OECD:n ohjeet. Julkaistu aiemmin teoksessa: Yritys, omistaja ja verotus. Edita Publishing Oy. 183-193.

Li J. (2006) Transfer Pricing Audits in Australia, China and New Zealand: A Developed VS. Developing Countries Perspective. International Tax Journal, Fall 2006, Vol. 32 Issue 4, pp 21-28.

Mehtonen P. (2005) Siirtohinnoittelu, tuloverotus ja konsernistrategiat. Helsinki. Edita Prima.

Myrsky M. & Linnakangas E. (2009) Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus. Helsinki. 2. p. Talentum.

Mäkelä J. (2014) Siirtohinnoitteludokumentoinnin merkitys selvittämismenettelyssä ja todistustaakan jakautumisessa. Verotus 3/2014. 294-301.

OECD (2010) OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. [Verkkodokumentti]. [Viitattu 18.5.2017]. Saatavissa: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en

OECD (2017) Base erosion and profit shifting. [Verkkodokumentti]. [Viitattu 18.5.2017]. Saatavissa: <http://www.oecd.org/tax/beps/>

Ossa J. & Salo R. (2011) Verotarkastuksen rooli teollisessa yritystoiminnassa. Verotus 5/2011. 504-510.

Raunio M. & Svennas K. (2011) Rahoitusaktioiden siirtohinnoittelu –Onko konserniin kuulumisella vaikutusta. Verotus 2/2011. 190-200.

Ryynänen O. (2001) Selvittämismenettely ja todistustaakka verotuksessa. Defensor Legis N:o 2/2001.

Surakka J. (2016) Verohallinto: siirtohinnoittelukysymyksiin saatavissa kanta nopeasti. Edilex uutiset. [Verkkodokumentti]. [Viitattu 18.5.2017]. Saatavissa: <https://www.edilex.fi/uutiset/49179>

Syväkangas K. (2011) Vastaoikaisu siirtohinnoittelussa (referee artikkeli). Verotus 5/2011. 528-537.

Törmänen J. (2006) Siirtohinnoitteludokumentaatiovaatimuksiin selkeyttä. Tilisanomat 3/2006. 47-52.

Valtioneuvosto (2015) Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi verotusmenettelystä annetun lain siirtohinnoittelua koskevien dokumentointisäännösten muuttamisesta. [Verkkodokumentti]. [Viitattu 18.5.2017]. Saatavissa: <http://www.hare.vn.fi/upload/asiakirjat/21246/281098181.PDF>

Valtioneuvoston kanslia (2014) Siirtohinnoittelu -opas kansainvälistyvälle yritykselle. Valtioneuvoston kanslian julkaisusarja. 17/2014.

Verohallinto (2007) Siirtohinnoittelu dokumentointi. [Verkkodokumentti]. [Viitattu 18.5.2017]. Saatavissa: [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/Siirtohinnoittelun_dokumentointi\(10053\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/Siirtohinnoittelun_dokumentointi(10053))

Verohallinto (2011) Verotuksen käsikirja 2011. Helsinki. Edita Publishing.

Verohallinto (2012a) Mitä on siirtohinnoittelu? [Verkkodokumentti]. [Viitattu 18.5.2017]. Saatavissa: http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ ja_ yhteisoasiakkaat/ Kansainvalinen_toiminta/Mita_on_siirtohinnoittelu%2811929%29

Verohallinto (2012b) Verohallinnon ohjeet: yritysjärjestelyt. [Verkkodokumentti]. [Viitattu 18.5.2017]. Saatavissa: [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/ Elinkeinoverotus/Yritysjarjestelyt\(10176\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/ Elinkeinoverotus/Yritysjarjestelyt(10176))

Verohallinto (2015) Hyvä verontarkastustapa. [Verkkodokumentti]. [Viitattu 18.5.2017]. Saatavissa: [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet /Muu_verotus/ Hyva_verotarkastustapa\(33893\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet /Muu_verotus/ Hyva_verotarkastustapa(33893))

Verohallinto (2015a) 78 Selvitys siirtohinnoittelusta, täyttöohje. [Verkkodokumentti]. [Viitattu 18.5.2017]. Saatavissa: [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Lomakkeet/Yritys_ ja_ yhteisoasiakkaiden_lomakkeet/Veroil moitus/Veroilmoitusten_6B_4_6_ ja_ 6C_liitelomakkeet/78__ Selvitys_siirtohinnoittelus ta_taytto\(26566\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Lomakkeet/Yritys_ ja_ yhteisoasiakkaiden_lomakkeet/Veroil moitus/Veroilmoitusten_6B_4_6_ ja_ 6C_liitelomakkeet/78__ Selvitys_siirtohinnoittelus ta_taytto(26566))

Verohallinto (2016a) Keskinäinen sopimusmenettely (MAP) siirtohinnoitteluasioissa. [Verkkodokumentti]. [Viitattu 18.5.2017]. Saatavissa: <https://www.vero.fi/fi->

FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Siirtohinnoittelu/Menettelytavat_siirtohinnoitteluasioissa/Keskinainen_sopimusmenettely_MAP_siirtoh(39296)

Verohallinto (2016b) Mitä verotarkastus on? [Verkkodokumentti]. [Viitattu 18.5.2017]. Saatavissa: https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Verotarkastus

Verohallinto (2016c) Mitä verotarkastuksessa tapahtuu? [Verkkodokumentti]. [Viitattu 18.5.2017]. Saatavissa: [https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Verotarkastus/Mita_verotarkastuksessa_tapahtuu\(10754\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Verotarkastus/Mita_verotarkastuksessa_tapahtuu(10754))

Verohallinto (2016d) Millaisia verotarkastuksia tehdään? [Verkkodokumentti]. [Viitattu 18.5.2017]. Saatavissa: [https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Verotarkastus/Millaisia_verotarkastuksia_tehdaan\(11822\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Verotarkastus/Millaisia_verotarkastuksia_tehdaan(11822))

Verohallinto (2016e) Verohallinnon strategia 2013–2018. [Verkkodokumentti]. [Viitattu 18.5.2017]. Saatavissa: [https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Verohallinto/Verohallinnon_esittely/Verohallinnon_strategia_20132018\(12997\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Verohallinto/Verohallinnon_esittely/Verohallinnon_strategia_20132018(12997))

Verohallinto (2017a) Maakohtainen raportti ja ilmoitus selvitysvelvollisuudesta. [Verkkodokumentti]. [Viitattu 18.5.2017]. Saatavissa: [https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Siirtohinnoittelu/Maakohtainen_raportti_ja_ilmoitus_selvit\(42019\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Siirtohinnoittelu/Maakohtainen_raportti_ja_ilmoitus_selvit(42019))

Verohallinto (2017b) Siirtohinnoittelun ennakkosopimus (APA) [Verkkodokumentti]. [Viitattu 29.7.2017]. Saatavissa https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/siirtohinnoittelu/menettelytavat_siirtohinnoitteluasioissa/siirtohinnoittelun_ennakkosopimus_ap/

Verohallinto (2017c) Syventävä ohje: Verotuksen maakohtainen raportti. [Verkkodokumentti]. [Viitattu 18.5.2017]. Saatavissa: [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Verotuksen_maakohtainen_raportti\(42932\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Verotuksen_maakohtainen_raportti(42932))

Verohallinto (2017d) Miten EU-maiden välistä tavara- ja palvelukauppaa valvotaan [Verkkodokumentti]. [Viitattu 18.5.2017]. Saatavissa: https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan_arvonlisaverotus/miten_eumaiden_valista_tavara_ja_palvel/

Waal J. (2012) Verohallinnon siirtohinnoitteluhanke – Uusi askel kohti tehokkaampaa asiakasohjausta ja verovalvontaa siirtohinnoitteluasioissa. Verotus 1/2012, 88-91.

Äimä Kristiina (2011) Koron vähennysoikeus elinkeinoverotuksessa ja siirtohinnoittelu. Lakimies 7-8/2011, 1541-1552.

LIITE 1 Haastattelukysymykset

1. Miten siirtohinnoittelun valvonta on organisoitu Konserniverokeskuksessa?
2. Kuinka paljon siirtohinnoittelutapauksia tutkitaan vuosittain?
3. Miten siirtohinnoittelutapaukset nousevat valvonnassa esille?
4. Kuinka laajasti siirtohinnoittelua valvotaan? Näettekö valvonnan olevan riittävän kattava?
5. Miten yksittäisen siirtohinnoittelutapauksen käsittelyprosessi etenee? Kuinka paljon resursseja se vaatii?
6. Miten hankitte tietoa yritykseltä siirtohinnan määrittämistä varten (toiminnot, riskit, sopimusehdot)?
7. Miten hankitte vertailutietoja? Millaisia tietolähteitä käytetään?
8. Miten selvitysvelvollisuus jakaantuu?
9. Mitkä näette olevan siirtohinnoitteluvalvonnan suurimmat haasteet?
10. Mikä on siirtohinnoitteludokumentoinnin merkitys valvonnassa? Ovat vaatimuksen riittävät?
11. Siirtohinnoittelussa käytetty hinta perustuu osittain tehtyyn arvioon. Millä tavoin oikeusvarmuutta voidaan parantaa? Onko parantaminen tarpeellista?
12. Millaisia vaikutuksia dokumentointivelvoitteen muutoksella on valvontaan?
13. Onko siirtohinnoittelulainsäädäntö riittävä tällä hetkellä?

LIITE 2: Kysymykset verokonsulteille

1. Millaisia siirtohinnoittelutoimeksiantoja saatte asiakkailta?
2. Mikä on tyypillinen siirtohinnoittelutoimeksianto?
3. Minkä näette olevan konsulttien rooli siirtohinnoittelussa?
4. Onko viranomaisten (Verohallinnon) antama siirtohinnoitteluohjeistus Suomessa riittävä ja selkeä?
5. Mitkä näette suurimpana ongelmana siirtohinnoittelussa?
6. Miten kuvailisitte siirtohinnoittelun (Verohallinnon) viranomaisvalvontaa Suomessa? Millaisia kokemuksia teillä on?
7. Onko teillä kokemuksia ennakkolisestä keskustelusta Verohallinnon kanssa? Jos on, millaisena koitte kyseisen keskustelun?
8. Onko teillä kokemuksia siirtohinnoitteluoikaisusta? Jos on, millaisia ja miten olette kokeneet selvitysvelvollisuuden jakautuneen oikaisuvaatimusprosessissa?