



SIIRTOHINNOITTELUN VAIKUTUS TAVAROIDEN TULLAUSARVOON

Lappeenrannan–Lahden teknillinen yliopisto LUT

Kauppatieteiden pro gradu -tutkielma

2022

Anniina Marjanen

Tarkastajat: Professori Kaisu Puumalainen ja Tutkijaopettaja Helena Sjögrén

TIIVISTELMÄ

Lappeenrannan–Lahden teknillinen yliopisto LUT

LUT-kauppakorkeakoulu

Kauppätieteet

Anniina Marjanen

Siirtohinnoittelun vaikutus tavaroiden tullausarvoon

Kauppätieteiden pro gradu -tutkielma

2022

65 sivua, 6 kuviota, 1 taulukko ja 1 liite

Tarkastajat: Professori Kaisu Puumalainen ja Tutkijaopettaja Helena Sjögrén

Avainsanat: siirtohinnoittelu, tullausarvo, etuyhteysliiketoimi, maahantuonti

Siirtohinnoittelun osuus kansainvälisen kaupan liiketoimista on vahvistanut merkitystään erityisesti globalisaation ja kansainvälisten konsernien vertikaalisen integraation kasvun myötä. Tulliviranomaisten tulkinta markkinaehtoperiaatteen mukaisesta siirtohinnoista tavaratransaktioiden osalta voi poiketa siirtohinnoittelusääntelyn mukaisesta markkinaehtoisuudesta, mikä nostaa tällä hetkellä kysymyksiä esille erityisesti sovellettavaan tullausmenetelmään ja tullausarvon perusteella määrittäviin tullausmaksuihin liittyen.

Tutkimuksen tavoitteena oli tutkia siirtohinnoittelun mahdollista vaikutusta tavaroiden tullausarvon määrittämiseen etuyhteysosapuolien välisissä tavaratransaktioissa. Tarkoituksena oli tarkastella erityisesti ensisijaisen tullausmenetelmän, tavaran kauppa-arvon, soveltuvuutta tullausarvon perustaksi konserniyhtiöiden välisessä tavaroiden maahantuonnissa asetettujen siirtohintojen osalta sekä toisaalta tunnistaa mahdollisia tullausprosessien ja tullimaksujen määrään vaikuttavia tekijöitä konserniyhtiöiden välisissä tavaratransaktioissa. Vaikutusten selvittämiseksi toteutettiin puolistrukturoitu haastattelu case -konsernin tullausprosessien avainhenkilöille keskeisissä konserniyksiköissä, tutkien erityisesti tarkasteluajankohdan (4.-5.2022) tullausprosesseja, konserniyhtiöiden välisten tavaratransaktioiden osuutta, sovellettavien siirtohinnoittelumenetelmien soveltuvuutta tavaroiden tullausarvoksi sekä mahdollisia kehityskohteita case -konsernin tullausprosesseissa.

Tulokset osoittavat, että asetettu siirtohintana tarkasteluajankohtana pääsääntöisesti hyväksytty käytettäväksi tullausarvon perustana, mutta erityisesti tilikauden jälkeiset siirtohintaoikaisut voivat aiheuttaa perusteen toissijaisten tullausmenetelmien soveltamiseen. Tutkimus tuo esille tarvetta yhtenäisemmälle oikeusvarmuudelle eri valtioiden tulliviranomaisten tulkintaan vaikuttavista tekijöistä siirtohinnoittelun soveltuvuutta tavaroiden tullausarvoksi arvioitaessa.

ABSTRACT

Lappeenranta–Lahti University of Technology LUT

School of Business and Management

Business Administration

Anniina Marjanen

The effect of transfer pricing on the customs value of the goods

Master's thesis

2022

65 pages, 6 figures, 1 table, and 1 appendix

Examiners: Professor Kaisu Puumalainen and Associate Professor Helena Sjögrén

Keywords: transfer pricing, customs value, related party transactions, import

Transfer pricing has strengthened its role in international trade transactions, especially with the growth of globalization and the vertical integration of multinational enterprises. The customs authorities' interpretation of the arm's length transfer price for transactions in goods may deviate from the arm's length pricing under the transfer pricing regulation, which raises questions as regards the applicable customs method and determination of customs duties based on customs value.

The aim of the study was to examine the possible impact of transfer pricing on the determination of the customs value of goods in related party transactions. The purpose was to examine the suitability of the preferred customs method, the transaction value of goods, as a basis for the customs value of goods imported between group companies and to identify possible factors affecting customs processes and customs duties in intra-group transactions. In order to find out the effects, a semi-structured interview was conducted with key personnel of the case -group's customs clearance processes in key units, examining the customs clearance processes in the review period (Apr-May 2022), the share of goods transactions between group companies, the suitability of the applicable transfer pricing methods for the customs value of goods and possible areas for development in the case -group's customs clearance processes.

The results showed that the transfer price set at the time of the study was accepted to be used as the basis for the customs value. However, year-end transfer pricing adjustments, in particular, may justify the use of secondary customs valuation methods. The study highlights the need for more harmonized legal certainty as to the factors influencing the interpretation of the customs authorities of different countries when assessing the suitability of transfer pricing as the customs value of goods.

LYHENNELUETTELO

Lyhenteet

APA	Siirtohinnoittelun ennakkosopimus (Advance Pricing Agreement)
BEPS	OECD:n hanke veropohjan rapautumisen ja voitonsiirtojen torjumiseen (Base Erosion and Profit Shifting)
CN	Yhdistetty nimikkeistö (Compined Nomenclature)
CPM	Kustannusvoittolisämenetelmä (Cost Plus Method)
CUP	Markkinahintavertailumenetelmä (Comparable Uncontrolled Price Method)
CVA	Tullausarvostussopimus (Customs Valuation Agreement)
DSM	WTO:n riitojenratkaisumenettely (Dispute Settlement Mechanism)
GATT	Tullitariffeja ja kauppaa koskeva yleissopimus (General Agreement on Tariffs and Trade)
OECD	Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö (Organisation of Economic Co-operation and Development)
PSM	Voitonjakamismenetelmä (Profit Split Method)
RPM	Jälleenmyyntihintamenetelmässä (Resale Price Method)
TNMM	Liiketoimintomarginaalimenetelmä (Transactional Net Margin Method)
UCC	Unionin tullikoodeksi (Union Customs Code)
WCO	Maailman tullijärjestö (World Customs Organization)
WTO	Maailman kauppajärjestö (World Trade Organization)

Sisällysluettelo

1	Johdanto.....	10
1.1	Tutkielman tavoite, tutkimusongelma ja tutkimuskysymykset.....	13
1.2	Tutkielman menetelmä ja aineisto	14
1.3	Tutkielman viitekehys ja aiheen rajaukset	15
1.4	Tutkielman rakenne.....	17
2	Säätelyn lähtökohdat	18
2.1	Kansainvälisen kaupan ja verotuksen säätely	18
2.2	Tullausarvon ja maksettavien tuontitullien määrittäminen.....	20
2.2.1	Kauppa-arvo.....	21
2.2.2	Toissijaiset menetelmät.....	22
2.3	OECD:n siirtohinnoittelumenetelmät.....	23
2.3.1	Perinteiset liiketoimimenetelmät	25
2.3.2	Liiketoimivoittomenetelmät.....	26
2.4	Siirtohintaoikaisu	28
3	Kansainvälisen konsernin tuotanto- ja toimitusketjun siirtohinnoittelu.....	31
3.1	Tuotanto- ja toimitusketjun hallinta kansainvälisessä konsernissa.....	31
3.2	Vertikaalisen tuotantoketjun siirtohinnoittelu.....	33
3.3	Liiketoimen analyysi siirtohinnoittelun perustana.....	34
4	Haastattelututkimuksen toteutus ja sisällönanalyysi	35
4.1	Tutkimuksen kohde.....	35
4.2	Tutkimusmenetelmä ja käytettävä aineisto	37
4.3	Haastattelurungon muodostaminen ja aineiston hankinta.....	39
4.4	Aineiston analyysi.....	40
4.4.1	Tullausprosessi.....	41
4.4.2	Tullausarvon määrittäminen ja tuontitullien muodostuminen.....	45
4.4.3	Siirtohinnan soveltuvuus tullausarvoksi	47
4.4.4	Tullausprosessien kehittämismahdollisuudet	48
5	Tutkimustulokset ja niiden pohdinta	49
5.1	Tutkimustulokset.....	49
5.2	Siirtohinnoittelun vaikutuksen arviointi tavarantullausarvon määrittämiseen	52
5.3	Tullausprosessien tulevaisuuden näkymät osana siirtohinnoittelua.....	53
5.4	Tulosten luotettavuus ja yleistettävyys	54

6	Yhteenveto ja johtopäätökset	57
6.1	Yhteenveto	57
6.2	Tutkimuskysymykset	57
6.3	Johtopäätökset	61
6.4	Jatkotutkimusehdotukset	63
	Lähteet	65

Liitteet

Liite 1. Haastattelurunko

Kuvioluettelo

Kuvio 1: Tutkielman viitekehys

Kuvio 2: Sovellettavat menetelmät tullausarvon määrittämiseen

Kuvio 3: OECD:n ohjeistuksen mukaiset siirtohinnoittelumenetelmät

Kuvio 4: Toimintoanalyysissä huomioitavat osa-alueet

Kuvio 5. Tutkielman keskeisimmät case -konsernin yksiköt ja tavaravirrat

Kuvio 6. Analyysin pohjalta määritetyt pää- ja yläluokat

Taulukkoluetelo

Taulukko 1: Taustatiedot haastateltavista

1 Johdanto

Kansainvälinen kauppa on kasvanut merkittävästi viimeisten vuosikymmenien aikana. Monikansalliset konsernit ovat keskeinen tekijä kasvun taustalla, ja ulkoisten markkinoiden lisäksi huomattava osa tavaroiden, palveluiden, rahoituksen ja aineettoman omaisuuden rajat ylittävistä liiketoimista tapahtuu monikansallisen konsernin yhtiöiden välillä (Clemper 2019, 851; Feinberg & Keane 2006, 1515). Esimeriksi Yhdysvalloissa pelkästään konsernin sisäisten tavaratransaktioiden osuus on kasvanut edeltävän vuosikymmenen aikana (2011–2020) noin 13 prosenttia, konserniyhtiöiden välisten liiketoimien muodostaen vuonna 2020 noin 43 % Yhdysvallan kokonaistavarakaupasta (U.S. Census Bureau 2021). Monikansalliseen konserniin kuuluvien yhtiöiden välisten tavaravirtojen kasvun myötä yhä useammassa transaktiossa tulee arvioitavaksi markkinaehtoperiaatteen mukaisten olosuhteiden noudattaminen niin siirtohinnoittelun kuin tullausarvon määrittämisen osalta (Friedhoff & Schippers 2019, 35). Tämän seurauksena nousee esiin myös kysymys siitä, miten siirtohinnoittelu vaikuttaa tavaroiden tullausarvoon?

Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan yhteisomistuksessa ja määräysvallassa olevien yhtiöiden, kuten monikansalliseen konserniin kuuluvien yhtiöiden, välisten liiketoimien hinnoittelua (Kumar, Pandey, Lim, Chatterjee & Pandey 2021, 275). Siirtohinnoittelu perustuu markkinaehtoperiaatteeseen (arm's length pricing principle), jonka mukaan etuyhteydessä olevien osapuolten välisten liiketoimien hinnoittelu tulee muodostua vastaavaksi kuin hinnoittelu olisi muodostunut etuyhteydettömien osapuolten välillä samoissa olosuhteissa (Hammami & Frein 2014a, 244). Siirtohintojen määrittäminen voi olla haastava ja jopa kiistanalainen asia monikansallisissa konserniyhtiöissä. Erityisen haastavaa markkinaehtoisten siirtohintojen määrittäminen voi olla etenkin niissä liiketoimissa, joissa siirtohintaa tulee määrittellä eri tuotantovaiheessa olevien puolivalmisteiden tai palveluiden osalta (Baldenius & Reichelstein 2006, 1-2) tai jotka liittyvät ainutlaatuisiin tavaroihin tai palveluihin (Kumar et al. 2021, 275).

Rajat ylittävien liiketoimien kasvu aiheuttaa väistämättä haasteita kansainväliseen verojärjestelmään, tuoden esille tarpeen säännellä yhä suurempia kauppamääriä ja monimutkaisempia rajat ylittäviä liiketoimiamia, jotka pitävät sisällään useita lainkäyttöalueita ja toisistaan poikkeavia verosäännöksiä (Zhao, Karaivanova & Zhang 2021, 291). Siirtohinnoittelu

vaikuttaa konserniin kuuluvien juridisten yksiköiden maksettavan yhteisöveron määrään sekä sen myötä konsernin kokonaisveroasteeseen (Hyde & Choe 2005, 165–166). Siirtohinnoittelun perustuessa konsernin sisäiseen päätöksentekoon, monikansallisella konsernilla on myös mahdollisuus manipuloida etuyhteysosapuolien välisiä siirtohintoja siirtääkseen voitot korkean veroasteen valtioista matalamman veroasteen valtioihin minimoidakseen konsernin kokonaisverorasituksen (Hammami & Frein 2014a, 244; Mukunoki & Okoshi 2021, 1189). Useissa valtioissa veroviranomaiset ovatkin uudistaneet lainsäädäntöään ja hyväksyneet OECD:n asettamia verotusta koskevia säännöksiä (mm. siirtohinnoitteluohjeet, BEPS), varmistaakseen yhteisöverotulojen kertymisen lainkäyttöalueellaan toimivilta yhtiöiltä (Elliot & Emmanuel 2000, 216; Hammami & Frein 2014a, 244).

Siirtohinnoittelu on saavuttanut kasvavaa tieteellistä kiinnostusta viimeisen 50 vuoden aikana globalisaation myötä ja aihetta käsitteleviä artikkeleita on julkaistu eniten Yhdysvalloissa, Isossa-Britanniassa, Kiinassa, Saksassa ja Kanadassa aikavälillä 1968–2019 (Kumar et al. 2021, 278–80). Aiemmassa kirjallisuudessa monikansallisen konsernin etuyhteysosapuolten välisten liiketoimien siirtohinnoittelumenetelmän valintaa on tyypillisemmin tarkasteltu vero-oikeudellisesta, siirtohinnoittelua koskevan sääntelyn noudattamisen näkökulmasta, joka on ollut erillään siirtohinnoittelun liikkeenjohdollisista ja taloudellisista osioista (Baldenius, Melumad & Reichelstein 2004, 591–592; Kumar et al. 2021, 284). Siirtohinnoittelu tulisi kuitenkin ottaa huomioon laajemmin osana yrityksen strategista suunnittelua ja päätöksentekoa, sillä siirtohinnoittelua voidaan hyödyntää keskeisesti myös kustannusten alentamisessa, prosessien tehostamisessa sekä kokonaisuudessaan yhtiön sisäisten liiketoimien kehittämisessä (Kumar et al. 2021, 284). Integroitu lähestymistapa yhdistää niin siirtohinnoittelua koskevan sääntelyn noudattamisen kuin sisäisen kannattavuuslaskennan siirtohinnoittelun suunnittelussa (Hyde & Choe 2005, 166).

Siirtohinnoittelun merkitys strategisena työkaluna tuotannossa ja tulojen hallinnassa on tunnistettu jo usean vuosikymmenen ajan (mm. Adler 1996; Kumar et al. 2021, 286) jatkuvasti kansainvälisemmän ja kilpaillumman liiketoimintaympäristön kehityksen myötä. Siirtohinnoittelun merkitystä kansainvälisen konsernin toiminnoissa on tutkittu muun muassa osana tuotanto- ja toimitusketjujen optimointia (mm. Arya & Mittendorf 2007, Baldenius & Reichelstein 2006, Jacobides & Billinger 2006; Hammami & Frein 2014b), mutta malleissa ei ole joko ollenkaan huomioitu tullimaksujen merkitystä tai tarkastelun kohteena on ollut

tullimaksujen huomiointi ilman siirtohinnoittelun mahdollisen vaikutuksen tarkastelua tullimaksujen määrittämisessä.

Konserniyhtiöiden välisten liiketoimien siirtohinnoittelun vaikutus tullausarvon määrittämiseen ei ole ollut keskeisenä tarkastelun kohteena aiemmassa kirjallisuudessa. Aiempi siirtohinnoittelun ja tullikohtelun tarkastelu on keskittynyt lähinnä tullisääntelyn muutosten tarkasteluun konserniyhtiöiden välisissä liiketoimissa. Feinberg & Keane (2006; 2009) ovat tarkastelleet Yhdysvaltojen ja Kanadan välisen tullisääntelyn muutosten vaikutusta monikansallisen konsernin liiketoimintaan. Tulosten mukaan tullikohtelun muutokset selittävät vain pienen osan kansainvälisen konserniyhtiön kaupan kasvusta Yhdysvalloissa ja Kanadassa, kun taas monikansallisten konsernien kaupan kasvun selittävänä tekijänä havaittiin ennemminkin olevan vertikaalinen erikoistuminen (Feinberg & Keane 2009). Toisaalta tutkimuksissa ei tarkasteltu asetetun siirtohinnan vaikutusta tullausarvoon tarkastellulla aikajaksolla (1983–1996), vaan ensisijaisesti syitä konserniyhtiöiden välisten liiketoimien kasvun määrässä.

Siirtohinnoiteltujen tavaroiden osuus maahantuonnissa kasvattaa osuuttaan konserniyhtiöiden välisten liiketoimien yleistyessä (mm. Clempner 2019; Feinberg & Keane 2006), jonka myötä siirtohinnoittelun rooli vahvistuu niin kansainvälisen konsernin strategisessa suunnittelussa kuin toisaalta lainsäädännöllisten vaatimusten noudattamisen varmistamisessa (Kumar et al. 2021). Siirtohinnoittelun tarkastelu tavaroiden tullausarvoon on ajankohtainen aihe, sillä tilikauden jälkeen takautuvasti tehtyjen siirtohintaoikaisujen määrän on esitetty yleistyvän COVID-19-pandemian jälkeisessä ympäristössä (Ball 2020) sekä toisaalta tällä hetkellä eri valtioiden välillä on epäjohtomukaisuutta siirtohintaoikaisujen tullikohtelusta ja sen perusteella maksettavaksi määräytyvistä tullimaksuista (Friedhoff & Schippers 2019; WCO 2018, 69). Siirtohinnoittelun ja tullausarvon yhtensovittamisen haasteita on myös nostettu esille muun muassa keskeisten tilintarkastusyhteisöjen uutisoinnissa viime vuosina (mm. Deloitte 2020; KPMG 2018; PwC 2020; PwC 2018). Kansainvälisen konsernin on hyvä varmistua siirtohinnoiteltujen tavaroiden tulliprosessien oikeellisuudesta ylimääräisiltä tullimaksuilta vältyäkseen (Ball 2020; Friedhoff & Schippers 2019) ja toisaalta optimoidakseen sisäisten tavaraliiketoimien maahantuonnista kannettavaksi tulevat tullimaksut (Henkow & Norrman 2011).

1.1 Tutkielman tavoite, tutkimusongelma ja tutkimuskysymykset

Tutkielman tavoitteena on tutkia siirtohinnoittelun vaikutusta tullausarvon määrittymiseen konserniyhtiöiden välisissä tavaratransaktioissa. Tavoitteena on selvittää, mitä vaikutuksia etuyhteysosapuolien välisten tavaratransaktioiden hinnoittelulla voi olla tavarantoimittajan tullausarvon määrittämisessä ja sen perusteella maksettavien tullien määrässä. Erityisesti tavoitteena on syventää ymmärrystä siitä, missä tilanteissa ensisijainen tullausmenetelmä, tavarantoimittajan kauppaa-arvo, ei mahdollisesti sovellu käytettäväksi tullausarvon perustana, kun kyseessä on konserniyhtiöiden, eli toisiinsa etuyhteydessä olevien osapuolten, välinen tavaratransaktio.

Tutkielman tutkimusongelma liittyy siirtohinnoittelun mahdolliseen vaikutukseen tavarantoimittajan tullausarvon määrittämisessä ja erityisesti ensisijaisen tullausmenetelmän, tavarantoimittajan kauppaa-arvon soveltavuuteen siirtohinnoitellun tuotteen tullausmenetelmänä. Tutkielman päätutkimuskysymys on:

Miten siirtohinnoittelu vaikuttaa tavarantoimittajan tullausarvon muodostumiseen?

Päätutkimuskysymystä täydentävät alakysymykset ovat:

Missä tilanteissa ensisijaista tullausmenetelmää, tavarantoimittajan kauppaa-arvoa, ei voida soveltaa tullausarvon määrittämisessä konserniyhtiöiden välisissä tavaratransaktioissa?

Miten eri siirtohinnoittelumenetelmät vaikuttavat kauppaa-arvon soveltamiseen tavarantoimittajan tullausarvon määrittämisessä?

Miten takautuvasti tehty siirtohintaoikaisu vaikuttaa tavarantoimittajan tullausarvoon?

Tutkimuskysymysten avulla pyritään tunnistamaan keskeisimmät tekijät, jotka vaikuttavat tavarantoimittajan tullausarvoon, kun kyseessä on etuyhteysosapuolten välinen tavaratransaktio. Tutkielmassa pyritään selvittämään, missä tilanteissa ensisijainen tullausmenetelmä eli tavarantoimittajan kauppaa-arvo, joka on etuyhteysosapuolten välisissä tavaratransaktioissa asetettu siirtohintana, ei sovellu tavarantoimittajan tullausarvoksi ja mitä vaihtoehtoisia tullausmenetelmiä tällaisessa tilanteessa on käytettävissä. Lisäksi tarkastellaan, onko eri siirtohinnoittelumenetelmien välillä vaikutusta tullausarvon määrittämisessä kauppaa-arvoa soveltaen sekä miten tarvittaessa takautuvasti tehty siirtohintaoikaisu voivat vaikuttaa tavarantoimittajan tullausarvoon ja sovellettavaan tullausmenetelmään.

1.2 Tutkielman menetelmä ja aineisto

Tutkielman empiirinen osuus toteutettiin kvalitatiivista tutkimusmenetelmää käyttäen. Tutkimusmenetelmäksi määrityksi kuvaileva tapaustutkimus, joka toteutettiin poikittaistutkimuksena, sillä tavoitteena oli saada tutkittavasta tapauksesta syvempi ymmärrys ensisijaisesti nykyisten, käytössä olevien prosessien tunnistamisen kautta (Eriksson & Kovalainen 2008, 116–119). Tässä tutkielmassa tutkittavana tapauksena olivat case -konserniyhtiöiden välisten tavaratransaktioiden tullausprosessit keskeisissä tuotanto- ja jakeluyksiköissä. Tapauksessa tarkasteltiin siirtohinnoittelun mahdollista vaikutusta tavaroiden tullausarvon määrittämiseen sekä tullausarvon perusteella kannettaviin tullimaksuihin.

Tapaustutkimuksessa lähestymistapa on usein kontekstuaalinen, jolloin tavoitteena on saada ymmärrystä tutkittavasta tapauksesta tietyssä ympäristössä (Eriksson & Koistinen 2014, 7). Kontekstissa, jossa lähtökohtana tarkastelulle on yhtiön prosessit, tulee huomioida yhtiön interaktiivinen toimintakenttä ja kuinka ympäristö vaikuttaa yhtiön prosessien muodostumiseen ja muokkautumiseen. Organisaation toimintaympäristön osalta voidaan tehdä jaottelu ulompaan ja sisempään kontekstiin. Ulompi konteksti käsittää ulkoiset, kuten taloudellisen, sosiaalisen ja ympäristöllisen kuin myös yhtiön toimialaan liittyvän näkökulman, jotka määrittävät lähtökohtaisesti yhtiön sijainnin perusteella. Sisempään kontekstiin taas kuuluvat yhtiön sisäiset, rakenteelliset tekijät, kuten organisaation oma kulttuurillinen ja poliittinen konteksti, jotka vaikuttavat myös osaltaan prosessien muodostumiseen. (Pettigrew 1997, 340)

Aineistonkeruu tapahtui haastatteluilla, jotka toteutettiin puolistrukturoituina haastatteluina. Tavoitteena oli kerätä mahdollisimman paljon tietoa tutkittavasta asiasta, jolloin haastattelua voidaan pitää tavoitteeseen nähden perusteltuna aineistonhankintamenetelmänä (Tuomi & Sarajärvi 2018). Tutkittavassa tapauksessa Pettigrewn (1997, 340) jaottelun mukaisen ulkoisen kontekstin osalta pyrittiin tunnistamaan erityisesti tarkasteltavien konserniyksiköiden sijaintiin liittyen paikallisen sääntelyn vaikutuksia niin maahantuonnin kuin siirtohinnoittelun osalta tullausarvon määrittämisessä. Case -konsernin keskeisten tuotanto- ja jakeluyksiköiden tullausprosessien ja sovellettavan sääntelyn lisäksi tavoitteena oli tarkastella myös tutkittavan tapauksen sisemmän kontekstin, eli organisaation sisäisten tekijöiden vaikutusta tullausprosesseihin. Edelleen hyödyntäen Pettigrewn (1997, 340) esittämää jaottelua organisaation toimintaympäristöstä, sisemmän kontekstin osalta keskityttiin tarkastelemaan case

-konsernin sisäisiä tekijöitä tullausprosesseissa, erityisesti toimintatapojen yhtenäisyyttä eri yksiköissä sekä toisaalta yksiköiden välisten tavaratransaktioiden muodostumista ja hinnoitteluun vaikuttavia tekijöitä tarkastelemalla konsernin tuotanto- ja toimitusketjun muodostumista ja hallintaa.

Haastattelut toteutettiin aikavälillä 26.4.-31.5.2022. Haastateltavia oli yhteensä seitsemän henkilöä. Haastateltaviksi valittiin tarkastelun kohteeksi valittujen case -konserniyksiköiden tullausprosessien keskeisiä henkilöitä. Haastattelut toteutettiin pääsääntöisesti yksilöhaastatteluna Microsoft Teams -videotapaamisina, kahden haastateltavan osalta haastattelut toteutettiin yksilöhaastatteluna kasvokkain paikan päällä haastateltavan sijaintiyksikössä. Haastateltaville lähetettiin haastattelurunko ennalta tutustuttavaksi. Haastateltavista neljä henkilöä työskenteli maahantuonnin tullausprosessien operatiivisella puolella hankinnan tehtävissä case -yhtiön yksiköissä EU:n alueella. Haastateltavista yksi henkilö työskenteli case -yhtiöiden tuotanto- ja jakelukeskusten strategisen suunnittelun tehtävissä EU:n alueella. Haastateltavista kaksi henkilöä työskenteli laskentatoimen osa-alueilla EU:n ulkopuolisissa yksiköissä. Aineiston analyysi toteutettiin aineistolähtöisenä sisällönanalyysinä.

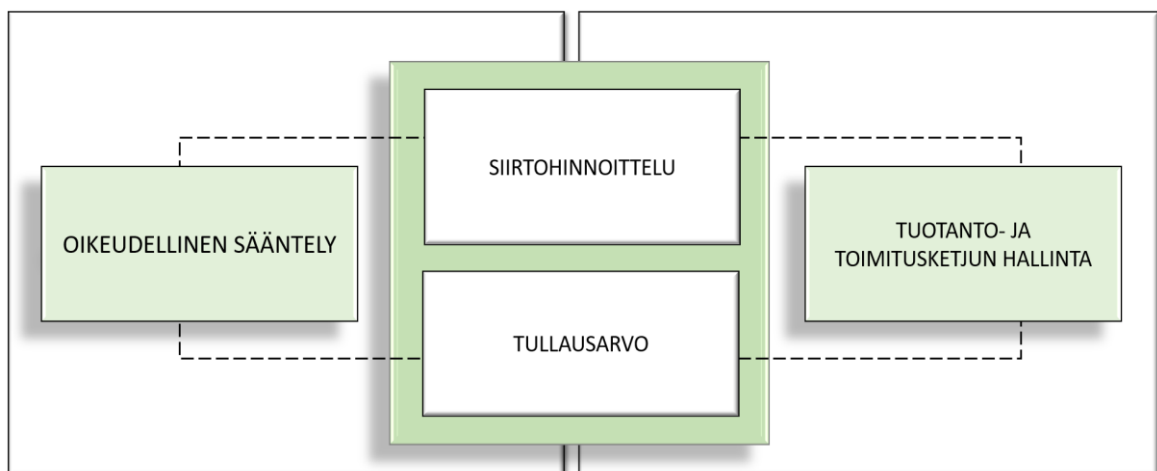
1.3 Tutkielman viitekehys ja aiheen rajaukset

Siirtohinnoittelua voidaan tarkastella usean eri tieteenalan näkökulmasta. Vero-oikeudellinen näkökulma on keskeinen osa siirtohinnoittelua asettaen sääntelyn ja vaatimukset markkinaehtoiselle siirtohinnoittelulle (Hammami & Frein 2014a; Zhao et al. 2021). Toisaalta monikansallisen konsernin siirtohinnoittelua ei tulisi nähdä vain vero-oikeudellisena osa-alueena (Baldenius et al. 2004, 591–592; Kumar et al. 2021), sillä konsernin siirtohinnoittelu kytkeytyy useaan laskentatoimen osa-alueeseen kansainvälisen konsernin toiminnassa, kasvattaen yhä merkitystään strategisessa päätöksenteossa sekä toisaalta vahvistaen asemaansa konserniyhtiöiden välisten liiketoimien strategisessa suunnittelussa sekä operatiivisessa toiminnassa ja kannattavuuden seurannassa (Kumar et al. 2021; Hyde & Choe 2005). Aiheen laajuuden ja monitieteellisen ulottuvuutensa vuoksi aiheen rajausta tehdään seuraavassa esitetyn mukaisesti.

Tullinäkökulmien myötä aiheen tarkastelu rajoittuu luonnollisesti konserniyhtiöiden välisistä liiketoimista tavarakauppaan, ja näin ollen tutkielmassa ei tarkastella konsernin sisäisten palveluiden, rahoituksen tai muiden konserniyhtiöiden välisten transaktioiden siirtohinnoittelua. Työssä tarkastellaan lähtökohtaisesti monikansallista konsernia, jonka

pääliiketoiminta on tavaroiden tuotanto ja jakelu kansainvälisesti, ja jonka tuotanto- ja toimitusketjut ovat vertikaalisesti integroidut, eli tuotantoprosessi on hajautettu useiden eri valtioissa sijaitsevien konserniyksiköiden välille (Feinberg & Keane 2006, 1517–1518; Markusen & Maskus 2002, 694). Konserniyhtiöiden väliset tavaratransaktiot voivat sisältää tuotantoon liittyviä raaka-aineita, puolivalmisteita sekä komponenttiosia tai valmiita lopputuotteita. Tutkielmassa ei tarkastella aineetonta omaisuutta ja sen merkitystä tavaroiden tullausarvoon, sillä case -konsernin osalta aineettoman omaisuuden merkitys on huomioitu tavaran hinnassa ja esimerkiksi erillisiä rojaltilveloituksia ei ole ollut liittyen tutkimuksen kohteena oleviin tavaratransaktioihin tarkasteluajankohtana.

Siirtohinnoittelua ja tullimenettelyjä koskeva oikeudellinen sääntely on työssä merkittävässä roolissa, joten oikeudellinen sääntely muodostaa näin ollen keskeisen osan tutkielman viitekehystä (kuvio 1). Siitä huolimatta, että useat valtiot noudattavat yhtenäisiä ohjeistuksia niin siirtohinnoittelun kuin tullimenettelyjen osalta, on implementoinnissa kansalliseen lainsäädäntöön kuitenkin usein eroja (Zhao et al. 2021, 268–272). Tutkielmassa tehdään maantieteellistä rajausta case -konsernin keskeisimpien tuotanto- ja jakelukeskusten sijainnin perusteella keskittyen kolmessa eri EU-valtiossa sekä kahdessa eri EU:n ulkopuolisessa valtiossa sijaitseviin case -konsernin paikallisiin yksiköihin. Kaksi tarkastelussa olevaa EU:n ulkopuolista valtiota antavat vertailunäkökulmaa EU-tason sääntelyyn, ja toisaalta tarkastelussa ollessa useampi EU-valtio, on mahdollista tunnistaa ja havaita mahdollisia poikkeavuuksia eri EU-maiden välillä kansallisessa lainsäädännössä.



Kuvio 1. Tutkielman viitekehys

Niin parhaiten soveltuvan siirtohinnoittelumallin ja siirtohinnoittelumenetelmän valintaan kuin tullimaksujen optimointiin vaikuttavat keskeisesti konserniyhtiöiden väliset toiminnot. Tullinäkökulmasta on keskeistä hahmottaa konserniyhtiön tuotanto- ja toimitusketju tullausprosessien tehostamiseksi ja tullimaksujen optimoimiseksi. Parhaiten soveltuvan siirtohinnoittelumallin valinnassa ja siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden validoinnissa korostuvat erityisesti tarkasteltavassa transaktiossa toimintojen lisäksi osapuolien omaisuuden ja riskien jakautuminen, jonka hahmottamiseksi tarvitaan ymmärrys konsernin tuotanto- ja toimitusketjusta. (Karjalainen & Raunio 2018, 61; Henkow & Norrman 2011, 892) Markkinaehtoperiaatteen mukaisen hinnoittelun varmistamiseksi tulee tehdä liiketoimikohtainen analyysi, jossa keskeisessä roolissa on määrittää toimintoanalyysin avulla suoritettut toiminnot, käytetty omaisuus ja otetut riskit, jotta tulos jakautuu asianmukaisesti transaktioon kuuluvien konserniyhtiöiden välillä (Friedhoff & Schippers 2019, 33). Erityisesti sovellettavan siirtohinnoittelumallin määrittämisessä monikansallisessa konsernissa keskeiseksi nousevat myös liiketoimintakokonaisuus ja strategiset tavoitteet, jonka myötä konsernin tuotanto- ja toimitusketjun hallinta on oikeudellisen sääntelyn rinnalla toinen keskeinen näkökulma tutkielman viitekehyksessä (kuvio 1), josta tavaran siirtohinnoittelun ja tullausarvon määrittämisestä tarkastellaan.

Konserniyhtiöiden välisten tavaratransaktioiden siirtohinnoittelun ja tullausarvon muodostumista tarkastellessa niin oikeudellisen sääntelyn kuin kansainvälisen konsernin tuotanto- ja toimitusketjun hallinnan näkökulmasta (kuvio 1), voidaan oikeudellinen sääntely nähdä myös Pettigrew (1997, 340) jaottelun mukaisena ulkoisempana kontekstina ja toimitus- ja tuotantoketjujen hallinta sisempänä kontekstina, sillä oikeudellinen sääntely perustuu vahvasti yhtiön sijaintiin ja sen myötä sovellettavaan oikeudelliseen sääntelyyn. Kansainvälisen konsernin tuotanto- ja toimitusketjun hallinta voidaan mieltää organisaation sisemmäksi kontekstiksi, joka perustuu lähtökohtaisesti konsernin sisäiseen päätöksentekoon. Tässä tutkielmassa konsernin sisemmästä näkökulmasta tuotanto- ja toimitusketjun hallintaa tarkastellaan ensisijaisesti nykyisiä tullausprosesseja hahmottamalla sekä käsittelemällä tuotanto- ja toimitusketjun merkitystä osana siirtohinnoittelua.

1.4 Tutkielman rakenne

Tutkielma muodostuu kuudesta pääluvusta. Ensimmäisessä johdantoluvussa esitetään yleisemmällä tasolla tutkielman taustaa, tavoite, tutkimusongelma, tutkimuskysymykset,

tutkielman viitekehys, aiheen rajaus ja empiirisen osion toteutus. Toisessa pääluvussa tuodaan esille sääntelyn lähtökohtia kansainvälisen kaupan, kansainvälisen verotuksen sekä tavaroiden maahantuonnin osalta ja esitetään niin tullausarvon määrittämiseen sovellettavat menetelmät kuin etuyhteysosapuolien välisten liiketoimien markkinaehtoisuuden todentamiseen sovellettavat OECD:n (2022) siirtohinnoitteluohteistuksen mukaiset siirtohinnoittelumenetelmät. Lisäksi luvussa kaksi käsitellään takautuvia siirtohintaoikaisuja ja niiden mahdollisia vaikutuksia tullausarvoon. Kolmannessa luvussa tarkastellaan kansainvälisen konsernin tuotanto- ja toimitusketjujen siirtohinnoittelua, keskittyen tarkastelemaan siirtohinnoittelussa huomioitavia tekijöitä erityisesti vertikaalisesti integroituneen konsernin toiminnan näkökulmasta. Neljäs luku muodostaa empiirisen osion toteutuksen ja sisällönanalyysin, jonka jälkeen luvussa viisi esitetään tutkimustulokset ja pohdintaa tuloksista sekä arvioidaan tulosten kuin myös koko tutkielman luotettavuutta yleistettävyyttä. Kuudes pääluke sisältää tutkielman yhteenvedon, vastaukset tutkimuskysymyksiin sekä johtopäätökset, jonka lisäksi luvussa tuodaan esille mahdollisia jatkotutkimusehdotuksia.

2 Sääntelyn lähtökohdat

Luvussa kaksi käsitellään kansainvälisen kaupan ja verotuksen sääntelyn keskeisimpiä toimijoita sekä tuodaan esille kansainvälistä ja kansallista sääntelyä niin tullausarvon määrittämisen kuin siirtohintojen asettamisen näkökulmista. Luvussa käsitellään tullausarvostusmenetelmiä, OECD:n (2022) määrittämiä siirtohinnoittelumenetelmiä markkinaehtoperiaatteen mukaisen siirtohinnoittelun todentamiseksi sekä tilikauden jälkeisiä siirtohintaoikaisuja ja niiden mahdollisia vaikutuksia ensisijaisen tullausmenetelmän, kauppaa-arvon soveltamiseen tullausarvon perusteena.

2.1 Kansainvälisen kaupan ja verotuksen sääntely

Kansainvälisen kaupan sääntelystä ja valvonnasta vastaa Maailman kauppajärjestö WTO, joka on perustettu vuonna 1995. WTO:n on muodostunut vuonna 1947 solmitun tullitariffeja ja vapaakauppaa säätelevän sopimuksen (GATT) pohjalta. WTO:ta pidetään yhtenä menestyneimmistä kansainvälisistä elimistä, sillä se sitoo jäsenensä moninasiin kauppavelvoitteisiin ja on saavuttanut merkittävän aseman kansainvälisen kaupan sääntelyssä virallisen

tuomioistuimen riitojenratkaisujärjestelmän (DSM) myötä. Euroopan parlamentti 2021; Zhao, et al. 2021, 268–271; Javorcik & Narciso 2017, 59 WTO:n kansainvälisesti hyväksytty tullausarvostussopimus (CVA) määrittää sovellettavat säännöt menetelmille, joita valtioiden on käytettävä tuontitavaroiden arvon määrittämisessä tullimaksujen perustana (Javorcik & Narciso 2017, 59). CVA:n tavoitteena on oikeudenmukainen, yhtenäinen ja neutraali tullausarvojärjestelmä. Sopimus sisältää kuusi menetelmää tullausarvon määrittämiseen, joita sovelletaan hierarkkisesti. (Friedhoff & Schippers 2019, 34; WCO 2018, 6)

Maailman tullijärjestö WCO on vuonna 1952 tulliyhteistyöneuvostoksi (Customs Co-operation Council) perustettu riippumaton kansainvälinen järjestö, jonka tehtävänä on lisätä tullihallintojen tehokkuutta. WCO edustaa nykyään 184 tullihallintoa eri puolilta maailmaa, käsitäten yhteensä noin 98 prosenttia maailmankaupasta. (WCO 2022a) Euroopan unionin osalta tullilainsäädäntöä on yhtenäistetty vuonna 2016 unionin tullikoodeksissa (Union Customs Code, UCC) annetun asetuksen myötä, jonka mukainen sääntely tavaroiden tullausarvon määrittämiseksi perustuu WTO:n kansainvälisesti hyväksytyyn tullausarvostussopimukseen (CVA) (Friedhoff & Schippers 2019, 33). Esimerkiksi tullimaksut Yhdysvaltojen ja Kanadan välillä ovat alentuneet huomattavasti Tulli- ja kauppasopimuksen (GATT), Maailman kauppajärjestön (WTO) ja valtioiden välisen vapaakauppasopimuksen (Free Trade Agreement) myötä, vaikka tullialennusten laajuudessa on ollut vaihtelevuutta eri toimialojen välillä (Feinberg & Keane 2006, 1516).

Kansainvälisen verotuksen osalta pääasiallinen toimija on Taloudellisen yhteistyön järjestö (OECD). OECD on erityisesti viime aikoina panostanut kansainvälisen yhteistyön luomiseen haitallista verokilpailua vastaan, muun muassa vuonna 2015 sovitulla BEPS-hankkeella. (Euroopan parlamentti 2021; Zhao, et al. 2021, 268–271; Javorcik & Narciso 2017, 59) Kansainvälinen kaupp- ja vero-oikeus poikkeavat jo lähtökohtaisesti toisistaan niin rakenteellisesti kuin käytännöllisten perusteiden näkökulmasta, mutta eroavaisuuksistaan huolimatta nämä kaksi sääntelyä linkittyvät vahvasti yhteen. Haasteita kansainvälisen verotuksen yhtenäistämiseen asettaa osaltaan verotuksen ja liiketoiminnan erilaiset tarpeet. Jokainen lainkäyttöalue noudattaa ja toteuttaa veropolitiikkansa kyseisen valtion tarjoamien palvelujen rahoitustarpeiden täyttämiseen erilaisista taloudellisista lähtökohdista ja tarpeista. Sen myötä valtiot eivät ole myöskään niin halukkaita siihen, että niiden verotussuvereniteettiin vaikutetaan kansainvälisen tason sääntelyllä. Keskeinen haaste kansainvälisen kaupan ja verotuksen yhteensovittamisen osalta on yhtenäisen kansainvälisen vero-oikeuden

puuttuminen, jonka myötä aihe mielletään jo lähtökohtaisesti epäselväksi tai monimutkaiseksi. (Zhao et al. 2021, 267–272)

Siirtohinnoittelussa ja sitä koskevassa sääntelyssä keskeisin kysymys on verotulojen jakautumisesta eri valtioiden välillä. Nykyinen verojärjestelmä perustuu kansainvälisessä kontekstissa pääasiassa siirtohinnoittelun ennakkosopimuksiin (APA). Verosopimuksilla on merkittävä rooli kahdenkertaisen verotuksen välttämiseksi, ja verosopimukset sitovatkin osapuolia jopa kansallista lainsäädäntöä vahvemmin. (Karjalainen & Raunio 2018, 4–5) Zhao et al. (2021, 268) tuovat esille, että todellisuudessa verosopimusten kansainvälinen ulottuvuus jää kuitenkin vähäiseksi, erityisen sopimusperusteisen verotussääntelyn ollessa lähinnä tapauskohtaista ja ulottaessa sääntelyn piiriin ainoastaan kyseiset sopimusvaltiot.

OECD:n laatimat siirtohinnoitteluohjeet ovat saaneet vahvan aseman kansainvälisesti laajasti noudatettuina siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden todentamisen raameina. OECD:n (2022) siirtohinnoitteluohjeet määrittävät kansainvälisesti hyväksytyt menetelmät markkinaehtoperiaatteen mukaisesta siirtohinnoittelusta, jotka useat kansalliset veroviranomaiset ovat hyväksyneet yleisellä tasolla (Hammami & Frein 2014b, 268). OECD:n siirtohinnoitteluohjeistuksen laajasta soveltamisalasta huolimatta useat valtiot ovat implementoineet lisäksi kansallista lainsäädäntöä siirtohinnoittelun sääntelyyn, ja keskeisimmät eroavaisuudet valtioiden välisessä sääntelyssä liittyvät erityisesti siirtohinnoittelumenetelmien ensisijaisuuteen, siirtohinnoittelusopimuksiin (APA) sekä veroviranomaisten menettelyjen tehokkuuteen (Rathke, Rezende & Watrin 2020, 151–152). Maakohtaiset erot OECD:n siirtohinnoittelumenetelmien käyttöönotossa ja soveltamistavoissa ovat toisaalta nähty tekijänä, jotka luovat tarpeen selvittää ja arvioida myös muita vaihtoehtoisia tapoja määrittää konserniyhtiöiden väliset hinnat (Kumar et al. 2021, 285). Toisaalta EU:ssa on perustettu vuonna 2002 EU:n komission toimesta EU Joint Transfer Pricing Forum (EU JTPF), jonka tavoitteena on auttaa ratkaisemaan haasteita ja kehittämään ratkaisuja siirtohinnoittelusäännöksiä harmonisoimiseksi (Karjalainen & Raunio 2018, 40).

2.2 Tullausarvon ja maksettavien tuontitullien määrittäminen

Maahantuonnissa tavaroiden tullausarvo, tavarankäytön alkuperä ja sovellettava tullinimikkeistö määrittävät maahantuojan maksettavat tuontitullit, mikäli tullimaksu määräytyy arvoperiaatteella (Friedhoff & Schippers 2019, 33). Tavaroiden kauppaa-arvo, eli tavarasta tosiasiallisesti maksettu tai maksettava hinta on ensisijainen tullausarvon perusta (WCO 2018, 10).

Kauppa-arvoa sovellettaessa tullausarvossa huomioidaan myös annetut alennukset, sillä tullausarvona toimii tavaroista tosiasiallisesti maksettava hinta (Rosenow & O’Shea 2010, 28). Tullausarvoon lasketaan lisäksi myös muun muassa kuljetuskustannukset tavaran ensimmäiselle EU:n tullialueelle tuontiin saakka (Tulli 2021a).

Arvotulli (ad valorem) on tulli, joka ilmaistaan prosentteina tuotujen tavaroiden arvosta. Tulli voidaan myös määrätä tiettyyn (specific) kiinteään summaan perustuen, tai tietyn tuonnin tulli voi olla arvotullin ja kiinteiden tullien yhdistelmä (compound rate). Arvotullit ovat kuitenkin kansainvälisessä kaupassa keskeisin tullin määrittämistapa, sillä WTO:n jäsenet käyttävät arvotullia suurimmassa osassa tariffiluettelossaan olevista tavaroista. Tullien määrityksessä on kuitenkin maakohtaista vaihtelevuutta, esimerkiksi Sveitsi poikkeaa merkittävästi käyttäen erityisiä tyyppihintoja tullin määrittämisessä. (Rosenow & O’Shea 2010, 1; WCO 2018, 6)

HS-nimikkeistö (the Harmonized Commodity Description and Coding System) on WCO:n laatima nimikkeistöjärjestelmä kauppatavaroiden kuvaukseen ja koodaukseen. HS-nimikkeistö muodostuu 4-numeroisista päänimikkeistä ja 6-numeroisista alanimikkeistä. Nimikkeistö uudistuu 5–6 vuoden välein, viimeisimmät muutokset ovat tulleet voimaan 1.1.2022. HS-järjestelmää käytetään kansainvälisten kauppatilastojen ja tullitariffien pohjana yhteensä yli 200 valtiossa, mutta nimikkeistöä ei käytetä tulliselvityksissä. (WCO 2022b; Tulli 2021b) HS-nimikkeistö luo pohjan Euroopan unionin jäsenmaissa käytettäville tariffi- ja tilastonimikkeistölle (CN-nimikkeistö) sekä Taric-nimikkeistölle. CN-nimikkeistö sisältää 8-numeroiset alanimikkeet, ja nimikkeistöä käytetään EU-jäsenmaissa viennissä sekä sisäkaupan Intrastat -tilastoinnissa. CN-nimikkeistöön tulee muutoksia vuosittain. (Tulli 2021c) Taric -nimikkeistö sisältää 10-numeroiset alanimikkeet ja sitä käytetään EU-jäsenmaissa maahan-tuonnissa ja kansallisissa käyttötariffeissa (Tulli 2021b).

2.2.1 Kauppa-arvo

Kauppa-arvo on tavarasta tosiasiallisesti maksettava hinta (WCO 2018, 10). Tämä on yleensä tavaroiden laskutushinta, johon on tehty tarvittavat lisäykset ja vähennykset tullausarvon muodostamiseksi (Ball 2020, 1). Kauppa-arvon soveltamisen yhtenä keskeisimpänä vaatimuksena on, ettei etuyhteydessä oleva ostaja ja myyjä anna etuyhteyssuhteensa vaikuttaa hintaan (Friedhoff & Schippers 2019, 34), mutta etuyhteyssuhde ei myöskään saa olla perusteena kauppa-arvon kelvottomuudelle, mikäli osapuolten välinen suhde ei ole

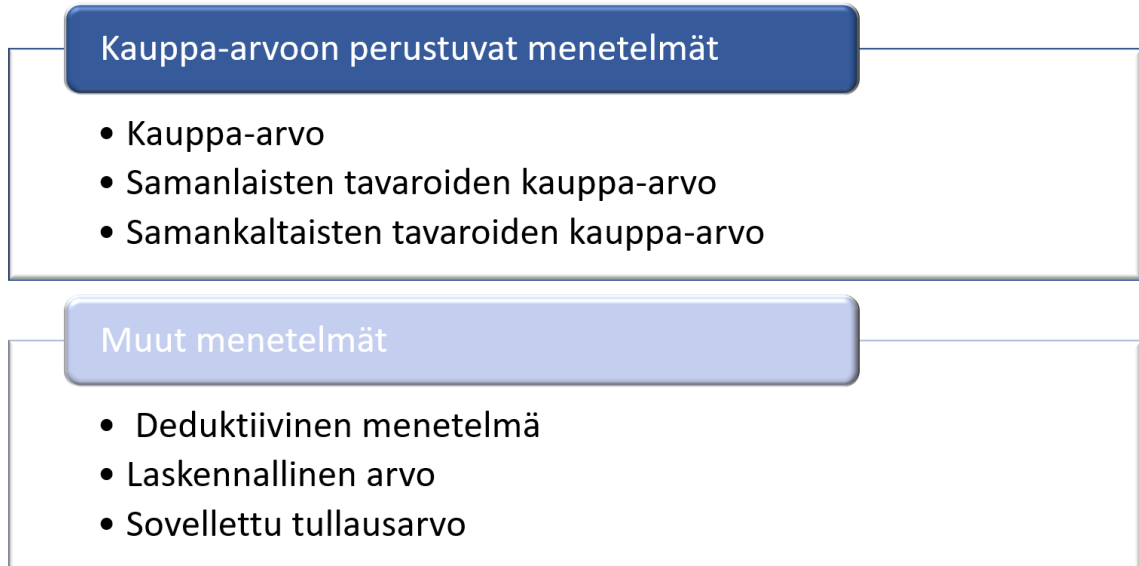
vaikuttanut tavarahan hintaan (Ball 2020, 1). Tulli voi kuitenkin hylätä etuyhteudessa olevien ostajan ja myyjän välisen kauppahan arvon soveltamisen tullausarvon perustana, jos etuyhteys-suhteen voidaan todeta vaikuttaneen hintaan (Rosenow & O’Shea 2010, 28). Yleinen käytäntö todentaa, ettei osapuolten välinen etuyhteys-suhte ole vaikuttanut kauppahan arvoon, on osoittaa siirtohinnoitteludokumentaatiolla, että hinta on markkinaehtoperiaatteen mukainen. EU ei ole asettanut lainsäädännöllistä ohjeistusta siirtohinnoitteludokumentaation käytöstä tullitarkoituksiin, kun taas WCO on hyväksynyt säädöksiä, jotka mahdollistavat siirtohinnoitteludokumentoinnin hyödyntämisen tullausarvon markkinaehtoisuuden todentamisessa. (Friedhoff & Schippers 2019, 34)

Markkinaehtoisen siirtohinnan määrittämisessä OECD:n ohjeistuksen ja tulliviranomaisten välillä on tunnistettu myös eroavaisuuksia. Tullinäkökulmista asetetun siirtohinnan markkinaehtoisuutta arvioidaan WTO:n arvostussopimuksen mukaisesti verraten sitä joko samantyyppisiin, samantyyppisiin tai samaan luokkaan kuuluviin tuotteisiin. OECD:n (2022) ohjeistuksen mukaan siirtohinnoittelun markkinaehtoisen tason määrittelyssä huomioidaan kokonaisuudessaan liiketoimen keskeiset osa-alueet, kuten osapuolten suorittamat toiminnot, omaisuuden ja riskien jakautuminen, sopimusehdot ja osapuolten noudattamat liiketoimintastrategiat. Esimerkkinä eroavaisuuksista tavaroiden markkinaehtoisen hinnan määrittämisessä voidaan mainita tavanomaisen tuotteen jakelu, josta tullilla on saatavissa hinnoittelun osalta vertailutietoa vastaavien tuotteiden jakelijoilta. Markkinaehtoista hintaa arvioidessa ei tullin näkökulmasta oteta huomioon osapuolten ja liiketoimen toiminnallisia tekijöitä, esimerkiksi tilanteissa jossa toinen jakelijoista vastaa tuotteen jakelun lisäksi myös myynnistä ja markkinoinnista ja toisella vastaavan tuotteen jakelijalla toimintoihin kuuluisi ainoastaan tuotteiden jakelu ilman muita kuluja ja riskejä. (Rosenow & O’Shea 2010, 85–86)

2.2.2 Toissijaiset menetelmät

Mikäli kauppahan arvoa ei voida soveltaa tavarahan tullausarvon määrittämisessä, tulee toissijaiset menetelmät sovellettavaksi. Tullimenetelmiä on kokonaisuudessaan kuusi (kuvio 2), ja näitä sovelletaan hierarkkisesti (WCO 2018, 6; Friedhoff & Schippers 2019, 34). Tilanteissa, joissa tavaroiden tosiasiallista kauppahan arvoa ei voida käyttää tullausarvon määrittämiseen, tulee seuraavana tullimenetelmänä sovellettavaksi samanlaisen tavarahan kauppahan arvo. Mikäli samanlaisen tavarahan kauppahan arvoa ei ole saatavilla, tulee sovellettavaksi samankaltaisen tavarahan kauppahan arvo. Mikäli samankaltaisen tavarahan kauppahan arvoa ei ole saatavilla,

sovelletaan tullausarvon määrittämiseen deduktiivista menetelmää, laskennallista arvoa tai viimeisenä vaihtoehtona sovellettua tullausarvoa. (Rosenow & O'Shea 2010, 94–122)



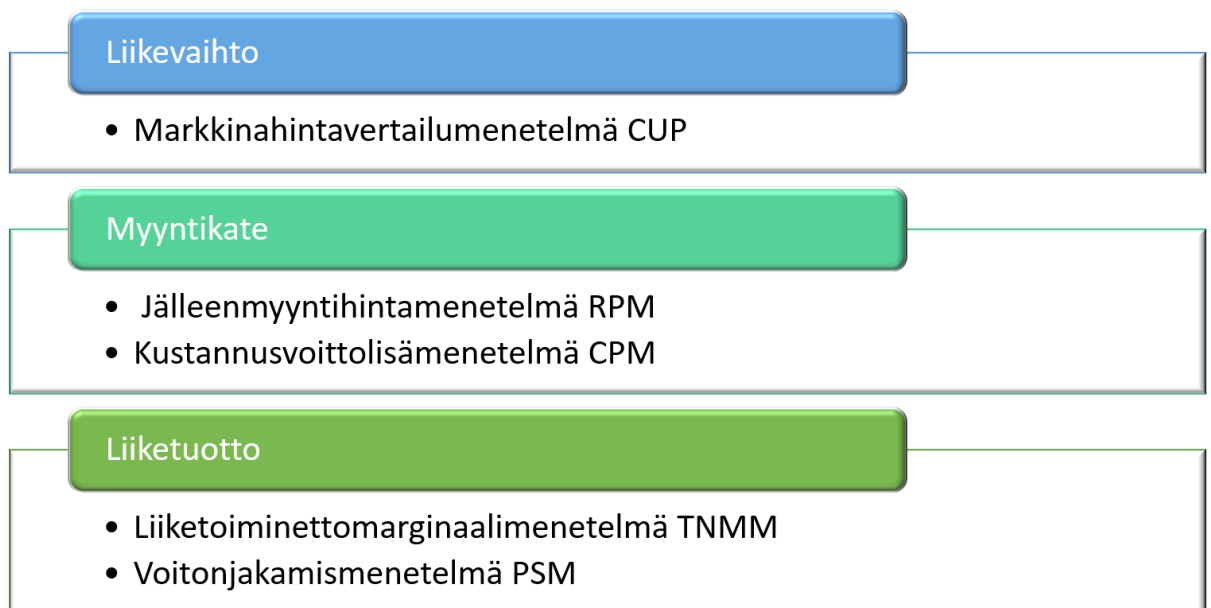
Kuvio 2. Sovellettavat menetelmät tullausarvon määrittämiseen

Siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden osoittamiseksi hankitut vertailutiedot voivat olla arvokas tietolähde myös tullausarvon markkinaehtoisuuden selvittämisessä ja todentamisessa (Friedhoff & Schippers 2019, 34). Kuten Rosenow & O'Shea (2010, 85–86) ovat tuoneet esille, markkinaehtoisesta hintatason määrittämisestä voi kuitenkin olla eroavaisuutta tulliviranomaisten ja OECD:n (2022) siirtohinnoitteluohjeistuksen välillä, sillä siirtohinnoittelun osalta markkinaehtoisesta hintatason määrittämisestä huomioidaan kokonaisvaltaisemmin liiketoimen toiminnot, kun taas tulliviranomaiset saattavat käyttää vertailutietoinaan samanlaisen tai samankaltaisen maahantuotavan tavaran vertailuarvoja, eikä niinkään huomioiden koko liiketoiminnan toimintojen jakautumista markkinaehtoisesta hintatason määrittämisestä. Muun muassa Curtis (1995, 201) on tuonut esille tarvetta hyödyntää vaihtoehtoisia tullausarvomenetelmiä kauppa-arvon sijaan palvelujen kasvun, globalisaation ja konserniyhtiöiden välisen kaupan kasvun myötä.

2.3 OECD:n siirtohinnoittelumenetelmät

Siirtohinnoittelun sääntely perustuu erillisyyhtiöperiaatteen mukaiseen markkinaehtoiseen hinnoitteluun etuyhteysosapuolien välisessä transaktiossa. Erillisyyhtiöperiaate noudattaa lähtökohtaa, jonka mukaan konsernissa toimivia yhtiöitä tarkastellaan erillisinä juridisinä

yhtiöinä ilman konsernisuhteiden vaikutusta. Siirtohinnoitteludokumentoinnin avulla osoitetaan etuyhteysliiketoimien markkinaehtoisuus. Siirtohinnoittelun dokumentointia koskeva sääntely on vahvistanut asemaansa useissa valtioissa 2000-luvun alusta alkaen myös veroviranomaisten kiinnostuksen kasvaessa siirtohinnoittelua kohtaan. OECD:n määrittämät siirtohinnoittelumenetelmät (kuvio 3) ovat keskeisessä roolissa etuyhteysosapuolien markkinaehtoisuuden hinnoittelun todentamisessa. (Karjalainen & Raunio 2018, 22, 46) OECD:n siirtohinnoitteluohjeistus (2022) on julkaistu ensimmäisen kerran vuonna 1979, jonka jälkeen ohjeistusta on uudistettu muun muassa vuosina 1995, 2010, 2017 ja 2022. Siirtohinnoitteluohjeistukseen tehtyjen päivitysten myötä on esitetty siirtohinnoittelussa siirryttävän yhä vahvemmin suuntaan, jossa verotetaan tuloja siellä, missä tulon muodostavat toiminnot, varat ja riskit sijaitsevat. (Strobel 2016, 97)



Kuvio 3. OECD:n ohjeistuksen mukaiset siirtohinnoittelumenetelmät

OECD:n siirtohinnoitteluohjeistuksen mukaiset viisi siirtohinnoittelumenetelmää (kuvio 3) voidaan jakaa kolmeen perinteiseen liiketoimimenetelmään sekä kahteen liiketoiminnan tulokseen perustuvaan liiketoimivoittomenetelmään (Friedhoff & Schippers 2019, 33). Markkinahintavertailumenetelmä perustuu liikevaihtotasoon, mutta edellyttää vastaavaa markkinaehtoista vertailukohtaa. Jälleenmyyntihinta- ja kustannusvoittolisämenetelmiä sovellettaessa tarkastellaan myyntikatteen mukaista tasoa, kun taas liiketoimivoittomenetelmiä sovellettaessa tarkastelu keskittyy pääsääntöisesti liiketuottotasoon. (Karjalainen & Raunio 2018, 143) Perinteiset menetelmät ovat todennäköisesti parhaiten soveltuvia menetelmiä

liiketoimissa silloin, kun tuotteista on saatavilla vertailutietoa ulkoisilta markkinoilta. Tulokseen perustuvat menetelmät tulevat usein parhaiten sopivimmiksi siirtohinnoittelumenetelmiksi liiketoimissa, joissa kahden tai useamman etuyhteysosapuolen toiminta on vahvasti integroitunutta, toimintoihin sisältyy aineetonta omaisuutta ja vertailukelpoista tietoa ei ole saatavilla perinteisten siirtohinnoittelumenetelmien soveltamiseen. On myös huomioitava, että yhtä tiettyä siirtohinnoittelumenetelmää ei voida asettaa yleisellä tasolla sovellettavaksi kaikissa konserniyhtiöiden välisissä transaktioissa, vaan siirtohinnoittelumenetelmän valinta tulee tapahtua aina kyseisen tarkastelun kohteena olevan transaktion mukaan. (Hammami & Frein 2014a, 245)

2.3.1 Perinteiset liiketoimimenetelmät

Markkinahintavertailumenetelmä (CUP)

Markkinahintavertailumenetelmä (CUP) on yksi perinteiseksi luokitelluista siirtohinnoittelumenetelmistä. Menetelmässä verrataan etuyhteysosapuolten välisessä omaisuutta tai palvelua koskevassa transaktiossa veloitetta hintaa vastaavaan transaktioon riippumattomien osapuolten välillä. Siirtohinnoittelun tulee vastata vertailutransaktiossa veloitetta hintaa, jotta siirtohinnoittelun voidaan katsoa olevan markkinaehtoperiaatteen mukainen. (OECD 2022, 97) Siirtohinnan arvostaminen markkinahintaan on ollut lähtökohtaisesti suositelluin siirtohinnoittelumenetelmä (mm. Cook 1955; Hirshleifer 1956; Hammami & Frein 2014a), mikäli tavaran ulkoiset markkinat ovat kilpailukykyisiä (Baldenius & Reichelstein 2006, 2).

CUP-menetelmää voidaan pitää parhaiten sovellettavana siirtohinnoittelumenetelmänä transaktioissa, joihin on saatavilla vertailutietoa, jonka avulla markkinaehtoisen hinnan muodostuminen voidaan luotettavasti määrittää (OECD 2022, 100–101). Esimerkiksi tilanteissa, joissa konserniyhtiö myy samaa tuotetta myös ulkoisille toimijoille, markkinaehtoperiaatteen mukainen siirtohinna määräytyy ulkoisen markkinahinnan mukaan. Baldenius & Reichelstein (2006, 2) ja Huh & Park (2013, 270) tuovat esille, että useilla toimialoilla ulkoinen kilpaileva markkinaskenaario on kuitenkin lähinnä vain käsitteellinen vertailukohta, sillä vertikaalisen integraation myötä eri tuotantovaiheiden väliset tuotteet ovat ainoita tuotteita tai jopa patentoituja, eikä näin ollen vertailukelpoista hintatasoa ole saatavilla, jolloin CUP-menetelmää ei voida soveltaa. Esimerkiksi Yhdysvalloissa vain noin neljäsosa soveltaa markkinahintavertailumenetelmää (Huh & Park 2013, 270).

Jälleenmyyntihintamenetelmä (RPM)

Jälleenmyyntihintamenetelmässä (RPM) tarkastelun lähtökohtana on hinta, jolla etuyhteysosapuolelta ostettu tuote on jälleenmyyty itsenäiselle toiminnanharjoittajalle. Tästä jälleenmyyntihinnasta vähennetään asianmukainen jälleenmyyntikate (resale price margin) joka kuvastaa summaa, jonka jälleenmyyjä pyrkii saamaan kattaakseen myynti- ja muut operatiiviset kustannukset, sekä toimintojen valossa (ottaen huomioon omaisuuden ja riskit) ansaitsemaan markkinaehtoperiaatteen mukaisen voiton. Menetelmä on sovellettavissa silloin, kuin jälleenmyyntihintamarginaalista on saatavilla vertailukelpoista tietoa. (Hammami & Frein 2014a, 244) Jälleenmyyntihintamenetelmää sovellettaessa vertailuehtoisuuden osoittamiseksi samanlaisen tuotteen vaatimus ei ole niin olennainen, vaan vertailukelpoisuudessa korostuu jälleenmyyjän toimintojen samankaltaisuus vertailukohteissa (Karjalainen & Rautio 2018, 117). Jälleenmyyntihintamenetelmä on todennäköisesti parhaiten hyödynnettävissä esimerkiksi markkinointioperaatioihin (OECD 2022, 101).

Kustannusvoittolisämenetelmä (CPM)

Kustannusvoittolisämenetelmä (CPM) perustuu kustannuksiin, jotka ovat aiheutuneet omaisuuden tai palvelujen tarjoamisesta etuyhteydessä olevalle osapuolelle. Asianmukainen voitollisuus (mark-up) lisätään sitten näihin kustannuksiin, jotta tehdään asianmukainen voitto toimintojen ja markkinaolosuhteiden valossa. Tämä menetelmä on todennäköisesti parhaiten soveltuvin hyödykkeiden puolivalmisteissa, jotka ovat myyty etuyhteysosapuolien välisessä transaktiossa, joissa yhtiöillä on yhteinen järjestelysopimus tai pitkäaikaisia osto- ja toimitussopimuksia. (OECD 2022, 107) Hajautetun tuotantoketjun osalta, jossa monikansallisen konsernin tuotantoyksikkö ja myyntiyksikkö sijaitsevat eri valtioissa ja kun kysyntä on epävarmaa, Huh & Park (2013, 269) analyysit osoittivat viitteitä siitä, että siirtohinnoittelumenetelmistä kustannusvoittolisämenetelmällä olisi taipumusta kohdistaa suurempi prosentti tuloksesta jälleenmyyjäyhtiölle verrattuna jälleenmyyntihintamenetelmään (RPM).

2.3.2 Liiketoimivoittomenetelmät

Erityisesti tuotannon osalta konserniyhtiöiden välisissä transaktioissa tulee asettaa siirtohinnot puolivalmisteille, jotka ovat tyypillisesti konsernikohtaisia ja joita ei myydä konsernin ulkopuolelle. Tällaisissa tilanteissa tuotteen siirtohinnoitteluun on yleensä

tarkoituksenmukaisempaa soveltaa voittoon perustuvia siirtohinnoittelumenetelmiä, sillä vertailukelpoista tietoa ei usein ole saatavilla. (Hammami & Frein 2014b, 268)

Liiketoiminettomarginaalimenetelmä (TNMM)

Liiketoiminettomarginaalimenetelmä (TNMM) osoittaa nettotuloksen suhteessa asianmukaiseen vertailukohtaan (esim. liikevaihto, kulut, omaisuus) joka realisoituu verovelvolliselle etuyhteysosapuolien välisestä transaktiosta. Menetelmä perustuu samanlaisiin tapoihin kuin jälleenmyyntihintamenetelmä (RPM) ja kustannusvoittolisämenetelmä (CPM), mutta vertailukohde liiketoiminettomarginaalimenetelmää sovellettaessa on yleensä liikevoiton tasolla. (Karjalainen & Raunio 2018, 128) Liiketoiminettomarginaalimenetelmä ei todennäköisesti ole parhaiten soveltuva siirtohinnoittelumenetelmä tapauksissa, joissa jokainen yksikkö tuo yksilöllistä ja ainutlaatuista kontribuutiota transaktioon. Tällaisissa tilanteissa voittonjakamismenetelmä (PSM) on todennäköisesti parhaiten soveltuva siirtohinnoittelumenetelmä. (OECD 2022, 113–114)

Voittonjakamismenetelmä (PSM)

Digitalisaation ja globaalisti integroituneiden arvonluontiketjujen kehityksen myötä perinteiset siirtohinnoittelumenetelmät ovat yhä heikommin sovellettavissa johtuen saatavilla olevan markkinaehtoisen vertailutiedon vähenemisestä (Juraneck, Schindler & Schjelderup 2018, 67). Voittonjakamismenetelmä voi olla parhaiten soveltuva siirtohinnoittelumenetelmä erityisesti tällaisten liiketoimien markkinaehtoisen siirtohinnoittelun validoimiseen (OECD 2022, 129). Voittonjakamismenetelmässä liiketoimesta ansaittu tuotto jaetaan jokaisen liike-toimeen osallistuvan konserniyhtiön välillä kunkin panoksen perusteella. Etenkin konserniyhtiöiden välisissä liiketoimissa, joista ei ole saatavilla vertailukelpoista tietoa, voittonjakamismenetelmä on todennäköisesti parhaiten soveltuva siirtohinnoittelumenetelmä. (OECD 2022, 128; Hammami & Frein 2014b, 268) Voittonjakamismenetelmää sovellettaessa voi jakamisen kohteena olla yhdistetty voitto (combined profits) tai jäännösvoitto (residual profit). Yhdistetty voitto jaetaan osapuolten kesken yleensä perustuen toimintojen arvon keskinäisen suhteen pohjalta määritettävällä kontribuutioanalyysillä. Jäännösvoiton osalta menetelmän soveltaminen tapahtuu kahdessa osassa, määrittäen ensin rutiiniluontoisille toimille niin sanottu rutiinituotto ja tämän jälkeen muuhun toimintaan kohdistuva voitto jaetaan osapuolten kesken. Jäännösvoittomenetelmää sovelletaan yleensä transaktioissa, joissa osapuolilla on arvokasta aineetonta omaisuutta. (Karjalainen & Raunio 2018, 138)

Voitonjakamismenetelmä on ollut osa OECD:n siirtohinnoitteluohjetta jo vuodesta 1995 alkaen, mutta aiemmin menetelmä on ollut viimeisenä vaihtoehtona sovellettava menetelmä. Vuoden 2010 OECD:n ohjeistuksessa määritettiin, että kaikilla siirtohinnoittelumenetelmillä on sama painoarvo ja siirtohinnoittelumenetelmistä tulee soveltaa parhaiten sopivaa menetelmää. Voitonjakamismenetelmän käyttö siirtohinnoittelumenetelmänä on pysynyt kuitenkin edelleen suhteellisen vähäisenä. (Kobetsky 2019, 1077–1078) Esimerkiksi matemaattisen mallinnuksen näkökulmasta voittonjakamismenetelmä on ollut käytetty menetelmä integroidessa siirtohinnoittelumenetelmää tuotanto- ja toimitussuunnittelumalleihin, sillä voittonjakamismenetelmän osalta ei tarvitse määrittää siirrettävän tuotteen valmistuskustannuksia ennalta, mikä mahdollistaa menetelmän monipuolisen hyödyntämisen erilaisissa malleissa (Hammami & Frein 2014a, 245). Voitonjakamismenetelmän soveltamisen vahvuus liittyy siihen, ettei vertailutietoja tarvita välttämättä ollenkaan, mutta toisaalta suurimmat haasteet liittyvät yleensä menetelmän käytön monimutkaisuuteen, sillä voiton jakamisessa käytettävistä kriteereistä voi helposti syntyä monitulkintaisuutta (Karjalainen & Raunio 2018, 141–142).

2.4 Siirtohintaoikaisu

Konserniyhtiöiden välisten operatiivisten siirtohintojen asettaminen on hyvä erottaa asetettujen siirtohintojen markkinaehtoisuuden todentamisesta. Operatiiviset siirtohinnat perustuvat konsernin sisäiseen siirtohintojen määrittämiseen, usein perustuen budjetoituihin arvoihin. Tilikauden toteutuneet luvut usein kuitenkin eroavat budjetoiduista luvuista, jonka myötä siirtohintoja voi olla tarpeen oikaista tilikauden päättymisen jälkeen markkinaehtoperiaatteen mukaisen siirtohinnoittelun noudattamiseksi. (Karjalainen & Raunio 2018, 48) Yleisimmässä tapauksessa etuyhteysosapuolten välisessä tavaratransaktiossa tavarat myydään konserniyhtiölle, joka toimii maahantuojana ja jakelijana tuontimarkkinoilla. Jakelija kantaa toiminnastaan määrättyt roolit, riskit ja vastuut, jonka perusteella liiketoimen kannattavuudelle määritetty tavoitealue. Rajat ylittävä siirtohintaa lasketaan suhteessa jakelijan tavoiteltuun, markkinaehtoisuuden kannattavuustason saavuttamiseen. Haaste syntyy, mikäli kannattavuustavoitetta ei saavuteta ja jakelijan tuotto on markkinaehtoisuuden tason ulkopuolella, joka pyritään asettamaan markkinaehtoiseksi takautuvalla siirtohintaoikaisuilla. (Ball 2020, 1)

OECD:n ohjeistus tarjoaa menetelmät siirtohintojen markkinaehtoperiaatteen mukaisen hintatason noudattamisen todentamiseksi. Tilikauden jälkeisessä tarkastelussa, mikäli konserniyhtiöiden välille asetettu siirtohinta osoittautuu olevan markkinaehtoperiaatteen mukaisesta hintatasosta poikkeava, esimerkiksi tilikauden välilliset kustannukset osoittautuvat budjetoitua suuremmiksi tai liikevaihto poikkeaa budjetoidusta, konserniyhtiöiden välistä siirtohintaa on oikaistava takautuvasti, jotta tuottotaso on markkinaehtoperiaatteen mukainen. Siirtohinnoitteluoikaisun vaikutusta tavaroiden tullausarvoon on käsitelty EU:n tuomioistuimen päätöksessä C-529/16. Kyseisessä tapauksessa pääasiallisena kysymyksenä oli, voidaanko Euroopan unioniin tuotujen tavaroiden tullausarvo määrittää takautuvasti konserniyhtiöiden välillä tehtyjen siirtohintaoikaisujen myötä. (EU 2017; Friedhoff & Schippers 2019, 32–33)

Tapauksessa C-529/16 on kyseessä Saksaan perustettu yhtiö (Hamamatsu), joka on osa kansainvälistä konsernia, jonka emoyhtiö sijaitsee Japanissa. Hamamatsu maahantoi emoyhtiöltään ostamia tavaroita Japanista Saksaan kyseisen konsernin ja Saksan veroviranomaisten kanssa tehdyssä siirtohinnoittelun ennakkosopimuksessa sovitun hinnoittelun mukaisesti. Tarvittaessa asetettua siirtohintaa oikaistaisiin takautuvasti OECD:n määrittämän markkinaehtoisen hintatason takaamiseksi jäännösvoitonjakamismenetelmää (Residual Profit Split Method) noudattaen. Hamamatsun tilikauden kannattavuus osoittautui määritettyä markkinaehtoista kannattavuuden vaihteluväliä heikommaksi, jolloin yhtiöiden välisiä siirtohintoja oikaistiin emoyhtiön laatimalla hyvityslaskulla Hamamatsulle. Tehdyn siirtohintaoikaisun myötä Hamamatsu katsoi, että maahantuotujen tavaroiden tullausarvot ja sen myötä tuontitullit oli asetettu liian korkeiksi, ja yhtiö haki tullien palautusta kyseisten tilikauden aikana maahantuotujen tavaroiden osalta, mutta tulliviranomaiset eivät hyväksyneet vaatimusta. Unionin tuomioistuimen mukaan kaupp-arvoa ei voida hyväksyä tullausarvoksi, mikäli kaupp-arvo muodostuu osin alkuperäisestä määrästä ja osittain laskutuskauden jälkeen takautuvasti tehdyistä kiinteämääräisistä tarkistuksesta, mikäli ei ole mahdollista tietää, tehdäänkö takautuva tarkistus ylös- vai alaspäin. (EU 2017; Friedhoff & Schippers 2019, 36) Friedhoffin ja Schippersin (2019, 39) mukaan tapausta voidaan tulkita niin, että markkinaehtoiseksi siirtohinnaksi hyväksyttiin alun perin laskutettu kaupp-arvo katsoen, ettei yhtiöiden välinen suhde ole vaikuttanut kauppahintaan, mikä on ristiriidassa tehdyn siirtohinnoitteluoikaisun kanssa.

Hamamatsu -tapaus C-529/16 on ensimmäinen EU-tuomioistuimen linjaus asiasta. Päätöstä voidaan pitää merkittävänä, sillä tuomioistuin ei päätöksen mukaan näytä tunnustavan siirtohinnoittelun ja tullausarvojen vaikutusta toisiinsa. Friedhoff & Schippers (2019, 32) tuovat esille, että huolimatta Euroopan unionin alueella yhtenäisesti sovellettavasta ohjeistuksesta tullausarvon määrittämiseen, sääntelyn tulkinnassa voi olla huomattavastikin eroja eri jäsenvaltioiden tulliviranomaisten välillä. (Friedhoff & Schippers 2019) Ball (2020, 1) toteaa, että COVID-19-pandemialla tulee todennäköisesti olemaan siirtohintaoikaisuja lisäävä vaikutus, sillä pandemian häiriöt liiketoimintaan näkyvät asetettujen tuottotavoitetasojen alittamisella, jonka seurauksena yhtiöt joutuvat oikaisemaan konserniyhtiöiden välisiä tuottotasoja todennäköisesti aiempaa useammin takautuvilla siirtohintaoikaisulla.

Tarve paremmalle oikeusvarmuudelle siirtohintojen ja tullausarvon välisistä vuorovaikutuksista on tunnustettu (Friedhoff & Schippers 2019, 40) ja WCO:n (2018, 69) mukaan tullihallintojen epäjohtonmukaisuus on yksi kansainvälisen kaupan liiketoiminnan keskeisimmistä huolenaiheista. Tällä hetkellä osa tullihallinnoista tekee tarvittaessa siirtohintaoikaisuja vastaavia tullien mukautuksia, kun taas osa harkitsee tullien mukautuksia vain sellaisissa tapauksissa, jossa oikaisu tehdään ylöspäin aiheuttaen yhtiölle lisää tullimaksuja. Osa valtioista ottaa huomioon vain veroviranomaisten tekemät oikaisut, kun taas osa myös todelliset hinnanoikaisut. Tällä hetkellä esimerkiksi Alankomaiden ja Belgian tulliviranomaiset näyttävät oletettavan, että Hamamatsu -päätöstä tulisi tulkita rajoitettuna, kun taas Ruotsi näkee tuomion vahvistavan, että konserniyhtiöiden välisiä takautuvia siirtohintaoikaisuja ei tule ottaa huomioon tullausarvoa määrittäessä. (Friedhoff & Schippers 2019, 42) Aasian ja Tyynenmeren alueella toimiville yrityksille on suositeltu ennakoivaa toimintaa tulliviranomaistensa kanssa siirtohintaoikaisujen suhteen ja varmistaen, että yritykset ovat tekemisissä kokeneiden, teknisesti perillä olevien ja arvostusasioihin erikoistuneiden tullivirkailijoiden kanssa saadakseen vahvistuksen ja sopimuksen menettelystä tulevien siirtohintaoikaisujen osalta. (Ball 2020, 2)

3 Kansainvälisen konsernin tuotanto- ja toimitusketjun siirtohinnoittelu

Luvussa kolme tarkastellaan kansainvälisen konsernin tuotanto- ja toimitusketjun siirtohinnoittelua. Luvussa käsitellään konserniyhtiöiden välisten toimintojen jakautumista sisäisesti siirtohinnoittelun näkökulmasta sekä tarkastellaan erityisesti vertikaalisesti integroituneen konsernin siirtohinnoitteluun vaikuttavia tekijöitä sekä toimintoanalyysin merkitystä liiketoimien siirtohinnoittelussa.

3.1 Tuotanto- ja toimitusketjun hallinta kansainvälisessä konsernissa

Monikansallisten tuotanto- ja jälleenmyyntiyhtiöiden toimintaa voidaan tarkastella kahden eri teorian kautta, jotka voidaan jakaa vertikaalisiin ja horisontaalisiin kansainvälisiin toimintamalleihin. Vertikaaliset yhtiöt hajauttavat tuotantoprosessin useiden valtioiden välille hyödyntääkseen tuotannontekijöiden hintaeroja, kuten työvoiman palkkakustannuksia. Horisontaaliset yritykset puolestaan toistavat koko tuotantoprosessin useissa maissa, jolloin yhtiö välttyy muun muassa tulli- ja kuljetuskustannuksilta. (Feinberg & Keane 2006, 1517–1518; Markusen & Maskus 2002, 694) Kansainvälisen konsernin tehokkaan tuotanto- ja toimitusketjun suunnittelussa ja implementoinnissa on huomioitava verotukselliset ja oikeudelliset näkökulmat, sillä oikeusjärjestelmä ja verolainsäädäntö määrittelevät pelisäännöt tuotanto- ja toimitusketjun suunnitteluun. Konserniyhtiöllä käytössään olevat mahdolliset logistiset ratkaisut toimitusketjujen optimoimiseksi, kuten suorajakelu, joilla pyritään vähentämään tavaran läpimenoaikaa, sitoutunutta pääomaa ja logistiikkakustannuksia, voivat olla todellisuudessa haastavaa tai kallista toteuttaa konserniyhtiöiden juridisen rakenteen ja asianomaisten maiden oikeudellisista ja verotuksellisista lähtökohdista. Toimitus- ja tuotanto- ketjua uudelleen määrittäessä paikalliselle yhtiöille voi tulla edellytyksiä myös välillisen verotuksen osalta ALV-rekisteröintiin. Jos tuotanto- ja toimitusketjut suunnitellaan veronäkökulmia huomioimatta, voi konsernille syntyä verotuksellisia seuraamuksia, jotka pahimmassa tapauksessa mitätöivät toimitusketjuilla saavutetut tehokkuusedut. Myös välittömän verotuksen osalta tuloveropolitiikka on keskeinen kysymys konsernin toimitus- ja tuotanto- ketjussa. (Henkow & Norrman 2011, 878–892)

Monikansallisissa konserneissa, joiden päätoimintana on tuotteiden valmistus ja jakelu, painottuu yleensä globaali markkinointistrategia tai vertikaalisen integraation strategia. Näiden strategioiden myötä korostuu keskitetyn hankinnan tarve, markkinointi sekä tutkimus- ja kehitystyö. Siirtohinnoittelussa keskeisiksi transaktiovirroiksi voidaan tunnistaa kaksi selkeää kokonaisuutta; ensimmäinen virta liittyy väli- ja lopputuotteiden fyysisiin virtoihin ja toinen tekijänoikeuksien, tuotemerkkien tai lisenssien rojalteihin liittyviin virtoihin. (Elliot & Emmanuel 2000, 218) Siirtohinnoittelua on usein tarkasteltu joko keskitetyn tai hajautetun mallin kautta. Keskitetyssä mallissa siirtohinnoittelupäätökset tehdään konsernin pääkonttorissa, kun taas hajautetussa mallissa siirtohinnoittelupäätökset perustuvat konserniyhtiöiden väliseen neuvotteluun ja hintatason määrittämiseen. Hajautetussa mallissa konserniyhtiöt luokitellaan yleensä tuloskeskuksiksi, kun taas keskitetyssä mallissa konserniyhtiöt luokitellaan usein kustannuspaikoiksi. (Villegas & Ouenniche 2008, 832)

Kim, Park, Jung & Park (2018) ovat tarkastelleet siirtohinnoittelun vaikutuksia monikansallisen konsernin tuotantoketjun kustannusten ja kannattavuuden optimoinnin näkökulmasta liittyen konsernin eri toimintayksiköiden (esim. tuotanto ja jälleenmyynti) sijaintiin ja ulkoistamispäätöksiin. Kim et al. (2018, 88) mukaan yksiköiden sijainti samassa valtiossa vahvistaa keskitettyä operatiivista päätöksentekoa, ja näin ollen hyödyttää yhtiöitä kokonaisvoiton maksimoinnissa. Toisaalta konserni voi saavuttaa verotehokkuutta hajauttamalla yksiköitä eri sijaintivaltioihin konsernin kokonaisverorasitusta tarkastellessa, mutta toiminnan maantieteellinen hajauttaminen voi nostaa eri tuotantovaiheiden hintoihin sisältyvää voittolisää, mikä vaikuttaa negatiivisesti konsernin tuotantoketjun tulokseen (double marginalization -ongelma). Vaihtoehtona konsernilla on myös yksikön toiminnan ulkoistaminen ulkopuoliselle toimittajalle, mutta ulkoistaminen voi heikentää konsernin kannattavuutta ulkoistuksen myötä muuttuneesta kilpailuympäristöstä johtuen. (Kim et al. 2018, 88)

Verotehokas toimitusketjun hallinta onkin jatkuvasti keskeisemmässä roolissa kansainvälisen konsernin toiminnassa. Toimitusketjuun liittyvät toiminnot, kuten hankinta ja logistinen suunnittelu on aiemmin toteutettu ilman verosuunnittelua. Viime aikoina on kuitenkin tunnistettu, että konsernin toimintaa voidaan tehostaa, kun nämä toimintokokonaisuuden huomioidaan ja koordinoidaan yhdessä. (Shunko, Debo & Gavirneni 2014, 2043) Markkinaehtoisen siirtohinnoittelun myötä konsernin tuotantoketjun päätöksenteko muuttuu merkittävästi, sillä yhtiölle tulee arvioitavaksi useammat vaihtoehdot tuotantoketjun rakenteessa (esim. yksiköt samassa valtiossa vai eri valtiossa sekä erilaiset hankinnan

ulkoistamismahdollisuudet), joiden optimaalisuus riippuu aina arvioitavana olevien yksiköiden kohdalla tuotantokustannuksista ja veroasteiden eroavaisuuksista (Kim et al. 2018, 95).

3.2 Vertikaalisen tuotantoketjun siirtohinnoittelu

Jacobides & Billinger (2006, 249) kuvaavat yhtiön vertikaalisen tuotantoketjun suunnittelua ja muodostamista yhtiön ”vertikaalisena arkkitehtuurina”, joka muodostaa liiketoiminnallisten valintojen kokonaisuuden yhtiön arvoketjussa. Yhtiö voi ostaa tai valmistaa tuotantoon liittyviä panoksia, siirtää suoritteita loppupään divisioonille tai myydä niitä. Transaktioiden yhdenmukaistamisen lisäksi rajoja ja vertikaalista arkkitehtuuria koskevat päätökset voivat muuttaa yrityksen strategian ja tuottavuuden kyvykkyyttä ja näkymiä. (Jacobides & Billinger 2006, 249) Konsernin siirtohinnoittelumallin asettaminen ja noudattaminen voi auttaa konsernia hyödyntämään niin sisäistä kuin ulkoista arvoketjuaan. Arvoketjujen hallinta sisältää muun muassa yksiköiden organisoimisen, päätökset konserniyksiköistä sekä yksiköiden mahdollisesta ulkoistamisesta. Erityisesti vertikaalisesti integroituneessa konsernissa, joka muodostuu useista hajautuneista juridisista yksiköistä, siirtohinnoittelu eri yksiköiden välillä muodostuu tärkeäksi. Tehokkaan siirtohinnoittelumallin suunnittelussa on otettava huomioon myös paikallisten yksiköiden lainsäädännölliset vaatimukset. (Cecchini, Leitch & Strobel 2013, 32)

Tuotantoyhtiön sisäisten ja ulkoisten tuotantoketjujen suunnittelussa tulee huomioida useita tekijöitä. Hankittaessa ulkopuoliselta toimittajalta, hankintahinnat ovat korkeampia, mikä rajoittaa hankinnan määrää verrattuna siihen, jos hankinta tapahtuisi vertikaalisesti integroituneen tuotantokokonaisuuden kautta konserniyhtiöiltä. Toisaalta siirtyminen sisäiseen hajautettuun tuotantoketjuun tuo mukanaan omat haasteensa siirtohintojen asettamisen ja kannattavuuden osalta; kustannuksia korkeammat sisäiset siirtohinnat nostavat tuotantokustannuksia entisestään tuotantoketjun loppupään (myyntiyksikön) näkökulmasta ja vähentävät siten tuotantoketjun kannattavuutta ja tehokkuutta. (Arya & Mittendorf 2007, 551–552) Baldenius ja Reichelstein (2006, 3) ovat tarkastelleet ulkoisen markkinahinnan mukaisen siirtohinnan asettamista vertikaalisessa tuotantoketjussa. Myös he tuovat esille double marginalization -ongelman, jonka mukaan sisäisten liiketoimien tehokkuus ja kannattavuus voivat vääristyä, mikäli siirtohinnat määritetään ulkoisten markkinahintojen perusteella, jolloin konserniyksiköiden tulisi lisätä jokaisessa transaktiovaiheessa tuotteeseen kustannusten lisäksi voittolisä (mark-up). Baldenius ja Reichelstein (2006, 20) esittävät, että

markkinaperusteisella hinnoittelulla voidaan saavuttaa vertikaalisessa tuotantoketjussa tehokkaita tuloksia vain, jos tuotantokapasiteetti on rajoitettua tai ulkoiset markkinat ovat suuret sisäisiin verrattuna. Siirtohinnoittelumallin suunnittelussa on siis huomioitava myös tuotantokapasiteetti ja markkinoiden koko.

3.3 Liiketoimen analyysi siirtohinnoittelun perustana

Konserniyhtiöiden välisessä markkinaehtoperiaatteen mukaisen liiketoimen siirtohinnoittelun määrittämisessä toimintoanalyysi on keskeisessä osassa. Toimintoanalyysin tavoitteena on tunnistaa liiketoimen osapuolten toiminnot, otetut riskit sekä toiminnassa hyödynnettävä ja toimintaan sitoutunut omaisuus, joiden pohjalta voidaan määrittää liiketoimelle markkinaehtoinen siirtohintaa. Toimintoanalyysi on myös lähtökohta vertailutietojen etsinnässä, sillä analyysi asettaa reunaehdot liiketoimen vertailutietojen käyttämiselle. Toimintoanalyysin suorittaminen vaatii monipuolisesti tietojen keräämistä ja yhtiön toiminnan selvittämistä. Keskeisiä toimintoanalyysissä huomioitavia tekijöitä ovat riskit, toiminnot, varat, sopimusehdot, tulostiedot, organisaatio, liiketoimintasuunnitelmat, liiketoimintaprosessit, markkinat, tuotteet, yksiköt ja transaktiot (kuvio 4). Monipuolisesti tietolähteitä hyödyntämällä saadun tiedon avulla laaditaan kyseiseen liiketoimeen osallistuvien konserniyhtiöiden osalta toimintoanalyysit. (Karjalainen & Raunio 2018, 61)



Kuvio 4. Toimintoanalyysissä huomioitavat osa-alueet

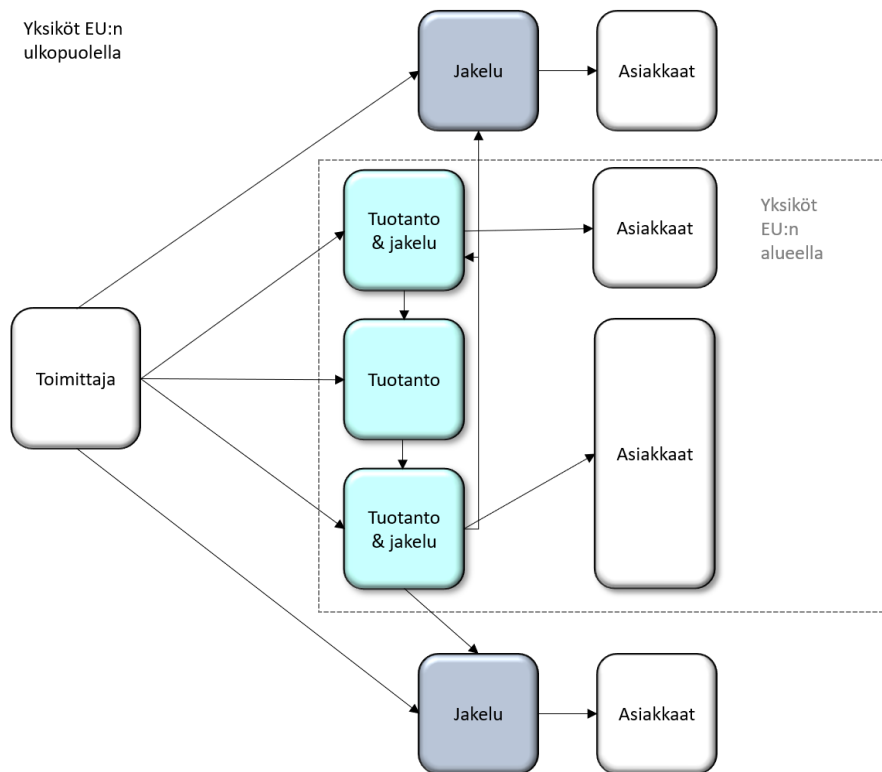
Keskeistä toimintoanalyysissä on hahmottaa ja tunnistaa liiketoiminta ja tarkastelun kohteena oleva liiketoimi, sillä liiketoiminnan ymmärtäminen on edellytys siirtohinnoittelun määrittämiselle. (Karjalainen & Raunio 2018, 63) Elliott & Emmanuel (2000, 221) havaitsivat konserniyhtiöiden välisiä liiketoimia tarkastellessaan, että myös tuotetransaktioihin liittyy hyvin usein aineettomia eritä, mikä asettaa konserniyhtiöille entistä suuremman syyn huolehtia toimintoanalyysin huolellisesta toteuttamisesta ja tarvittaessa aineettomien erien, kuten rojaltien, huomioon ottamisesta siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta määritettäessä.

4 Haastattelututkimuksen toteutus ja sisällönanalyysi

Luvussa neljä esitetään tutkimuksen kohde, tutkimusmenetelmä sekä tutkimuksessa käytettävä aineisto. Lopuksi kuvataan haastattelurungon muodostus, aineiston hankinta sekä aineiston analyysi.

4.1 Tutkimuksen kohde

Eriksson & Koistinen (2014, 6) tuovat esille, että tutkittava tapaus tulee olla kohtuullisella selkeydellä erotettavissa ja rajattavissa muusta kontekstista, mutta aineistolähtöisessä tutkimuksessa tapaus määritetään yleensä tarkemmin vasta tutkimusaineiston keruun jälkeen. Tutkimuksen kohteena on case -konsernin tullausprosessit keskeisissä jakelu- ja tuotantoyksiköissä konserniyhtiöiden väliseen tavaroiden maahantuontiin liittyen. Tarkastelu keskittyy case -konsernin keskeisiin yksiköihin, jotka sijaitsevat kolmessa eri EU-valtiossa sekä kahdessa EU:n ulkopuolisessa valtiossa (kuvio 5). Tavoitteena on ymmärtää case -konsernin tullausprosessien muodostuminen, jotta voidaan arvioida siirtohinnoittelun vaikutusta tavaroiden tullausarvon määrittämiseen ja tunnistaa erityisesti sellaiset tilanteet, joissa tavaran kauppaa-arvo ei mahdollisesti sovellu tavaran tullausarvon määrittämisen perustaksi sekä muita keskeisiä tekijöitä, jotka vaikuttavat konserniyhtiöiden välisissä tavaratransaktioissa tullausarvon määrittämiseen sekä maahantuonnista maksettavien tullimaksujen määrään.



Kuvio 5. Tutkielman keskeisimmät case -konsernin yksiköt ja tavaravirrat

Kuviossa 5 on esitetty tarkastelun kohteena olevan case -konsernin yksiköt sijainnin ja toimintojen mukaan, kuvaten keskeisimmät konserniyksiköiden väliset tavaravirrat. Jokaisessa tarkastelun kohteena olevassa yksikössä on konserniyhtiöiden välisiä tavaratransaktioita niin EU:n ulkopuolelta kuin myös EU-maista. EU-maissa sijaitsevien yksiköiden osalta maahantuontina tarkastellaan EU:n ulkopuolelta maahantuotuja tavaroita, kun taas EU:n ulkopuolisten yksiköiden osalta tavaroiden maahantuontina tarkastellaan niin EU:n ulkopuolelta kuin EU-maista maahantuotuja tavaroita. Maahantuodut tavarat voivat olla valmiita tuotteita, puolivalmisteita, raaka-aineita tai komponenttiosia. Kuviossa 5 esitetty toimittaja -yksikkö ei lähtökohtaisesti ole ollut tarkastelun kohteena tutkielmassa, sillä kyseisestä yksiköstä viedään tavaraa tutkielmassa tarkastelun kohteena oleviin yksiköihin, eikä yksikköön näin ollen liity konserniyhtiöiden välisten tavaroiden maahantuontia. Toimittaja -yksikkö on esitetty kuviossa 5 selkeyttämään konserniyhtiöiden välisiä tavaravirtoja, kuten myös kuviossa 5 esitetyt asiakkaat, joille lopputuotteet toimitetaan. Case -konsernin tuotanto- ja jakeluyksiköiden juridista rakennetta eikä maakohtaista erittelyä ole esitetty tutkielmassa yksityiskohtaisemmin case -konsernin anonymiteetin varmistamiseksi.

4.2 Tutkimusmenetelmä ja käytettävä aineisto

Tutkielman empiirinen osio toteutettiin kvalitatiivisena poikittaistutkimuksena puolistrukturoitua haastattelumenetelmää käyttäen. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa on keskeistä ymmärtää ja kuvata tiettyä ilmiötä tilastollisten yleistyksien sijaan (Tuomi & Sarajärvi 2018). Tapaustudkimus korostaa tapauksen tulkintaa ja ymmärtämistä tietyssä kontekstissa, mahdollistaen osaltaan myös monimutkaisempien liiketoimintaan liittyvien kysymysten tarkastelun ja tutkimisen (Eriksson & Kovalainen 2008, 116–119). Tutkittavasta kohteesta, case -konsernin tullausprosesseista ja siirtohinnoittelun mahdollisesta vaikutuksesta tavaroiden tullausarvon määrittymiseen ja kauppa-arvon soveltamiseen tullausarvon perustana haluttiin ensisijaisesti ymmärrystä nykyisessä ympäristössä, joten laadullinen tapaustudkimus valittiin tutkimusmenetelmäksi.

Aineisto kerättiin poikkileikkausaineistona, sillä tavoitteena oli tarkastella tutkittavan ilmiön, eli case -konsernin tullausprosessien, tarkasteluajankohdan tilaa tutkien erityisesti, onko siirtohinnoittelulla havaittavissa tarkasteluajankohtana vaikutusta maahantuotavien tavaroiden tullausarvon määrittymiseen tarkastelun kohteena olevien yksiköiden välisissä tavaratransaktioissa. Tavoitteen saavuttamiseksi keskeisiä tarkastelun kohteita olivat tullausprosessin toimintatavat yksiköissä keskittyen erityisesti tarkasteluajankohtaan huhtikuu – toukokuu 2022, mutta myös vuoden 2022 alkuun sekä mahdollisesti edeltäviin vuosiin 2021 ja 2020. Lisäksi pyrittiin selvittämään, millaisia tavaroita maahantuodaan, kuinka suuri osuus maahantuotavista tavaravirroista on konserniyhtiöiden välisiä, miten konserniyhtiöiden väliset tavaratransaktiot on hinnoiteltu ja mitä mahdollisia kehityskohteita tullausprosessissa voidaan tunnistaa erityisesti siirtohinnoittelun näkökulmasta.

Puolistrukturoitu haastattelu perustuu ennalta määritettyyn haastattelurunkoon ja haastattelukysymyksiin, mutta jättää haastateltaville tilaa tuoda esiin myös jotakin sellaista, mitä haastattelijalla ei olisi osannut ottaa huomioon, mahdollistaen tiedonsaannin tarkasteltavan tapauksen keskeisimmistä aihealueista haastateltavien itse sanoittamina näkemyksinä (Puusa & Juuti 2020, 111–112). Haastateltaviksi valittiin case -konsernin tullausprosessien avainhenkilöitä tarkastelun kohteena olevista case -konsernin yksiköistä. Haastattelut kohdistettiin tutkimusongelman ja tutkimuksen tavoitteiden mukaisesti niihin henkilöihin, jotka työskentelevät case -konsernin tullausprosessien parissa niin operatiivisella kuin strategisen suunnittelun tasolla sekä sellaisiin henkilöihin, joilla on työtehtävien myötä kertynyttä tietoa

paikallisen yksikön maahantuonnin tullausprosesseista. Haastateltavat valittiin case -konsernin sisäisiä informaatiokanavia hyödyntäen, sekä osaa haastateltavista pyydettiin ensimmäisten haastatteluun pyydettyjen suosituksesta. Haastattelupyynnöt lähetettiin valituille henkilöille sähköpostitse. Suhtautuminen haastattelupyyntöihin oli positiivinen, kokonaisuudessaan kahdeksasta lähetetystä haastattelupyynnöstä seitsemään vastattiin ja vastanneet henkilöt suostuivat mielellään haastatteluun.

Haastateltavien taustatiedot on esitetty taulukossa 1. Haastateltavien työnkuva liittyi haastateltavan vastuualueiden mukaan joko yhteen tai useampaan haastateltavan työnkuvan kannalta keskeisen ja tarkastelun kohteena olevan yksikön maahantuonnin tullausprosesseihin EU-maissa tai EU:n ulkopuolella joko hankinnan, laskentatoimen tai tuotanto- ja toimitusketjujen hallinnan osa-alueilta. Haastateltavista viisi työskenteli pääosin EU-valtiossa sijaitsevilla yksiköissä ja kaksi EU:n ulkopuolella sijaitsevien maiden yksiköissä. Haastateltavista neljä oli esihenkilöasemassa työtehtävissään. Haastateltavien työkokemus jaoteltiin viiden tai kymmenen vuoden aikajaksoihin case -konserniyhtiöissä. Haastateltavien työnimikettä, yksityiskohtaisemmin eriteltyä työtehtävien sijaintia tai toimenkuvaa ei ole esitetty tutkielmassa haastateltavien anonymiteetin varmistamiseksi.

Taulukko 1. Taustatiedot haastateltavista

	Työnkuva ja työkokemus case -konsernissa	Alueet
H1	Hankinta, työkokemus yli 10 vuotta	EU-valtio
H2	Tuotanto- ja toimitusketjut, työkokemus alle 5 vuotta	EU-valtio
H3	Hankinta, työkokemus alle 5 vuotta	EU-valtio
H4	Hankinta, työkokemus alle 5 vuotta	EU-valtio
H5	Hankinta, työkokemus alle 5 vuotta	EU-valtio
H6	Laskentatoimi, työkokemus yli 5 vuotta	EU:n ulkopuolinen valtio
H7	Laskentatoimi ja liiketoiminnot, työkokemus yli 10 vuotta	EU:n ulkopuolinen valtio

Haastattelut (taulukko 1) jakautuivat monipuolisesti case -konsernissa niin eri osa-alueilla työskentelevien (hankinta, tuotanto- ja toimitusketjut, laskentatoimi ja liiketoiminnan operatiot) kuin maantieteellisen (kolme eri EU-valtiota, kaksi EU:n ulkopuolista valtiota) sijainnin osalta.

4.3 Haastattelurungon muodostaminen ja aineiston hankinta

Haastattelurunko (liite 1) muodostui kokonaisuudessaan viidestä osa-alueesta, josta ensimmäinen piti sisällään haastateltavan taustatiedot. Taustatietojen osalta haluttiin tietoa haastateltavan nykyisestä toimenkuvasta, työtehtävistä, kertyneestä työkokemuksesta case -konserniyhtiössä, nykyisissä työtehtävissä keskeisimmistä case -konsernin yksiköistä sekä tavaroiden maahantuonnin merkityksestä osana haastateltavan työnkuva. Toinen osa-alue keskittyi tavaroiden tullausprosessin nykytilan tunnistamiseen, jonka tavoitteena oli saada näkyvyys siihen, millaisia tavaroita maahantuodaan. Erityisesti tavoitteena oli saada käsitys siitä, olivatko maahantuodut tavarat lopputuotteita, tuotantoprosesseihin liittyen raaka-aineita tai mahdollisesti puolivalmisteita. Myös konserniyhtiöiden välisten tavaratransaktioiden osuutta pyrittiin selvittämään kokonaistavaravirroista sekä toisaalta tunnistamaan mahdollisia toisistaan poikkeavia toimintatapoja tullausprosesseissa eri konserniyhtiöiden välillä. Kolmannessa osiossa tarkasteltiin tullausarvon määrittymiseen vaikuttavia tekijöitä erityisesti tullinimikkeiden näkökulmasta, kun taas neljännessä luvussa tarkastelu keskittyi konserniyhtiöiden tullausprosessiin ja mahdollisiin poikkeavuuksiin sovellettavien siirtohinnojen kelpoisuudesta tullausarvon määrittymiseen. Viimeisessä osiossa selvitettiin haastateltavien näkemyksiä nykyisten tullausprosessien kehittämismahdollisuuksien osalta.

Haastattelut toteutettiin aikavälillä 26.4.-31.5.2022. Haastatteluista viisi toteutettiin yksilöhaastatteluina Microsoft Teams -videotapaamisina, ja tapaamiset nauhoitettiin aineiston litterointia varten. Kaksi haastatteluista toteutettiin yksilöhaastatteluina case -konserniyhtiön tiloissa haastateltavien työpaikalla ja haastattelut nauhoitettiin äänitallenteena. Haastattelujen pohjana toimi haastateltaville etukäteen tutustuttavaksi lähetetty haastattelurunko (liite 1), mutta haastateltaville tuotiin vielä haastattelun alussa esille, ettei haastattelurungon noudattaminen ole välttämätöntä ja että haastateltavat saavat tuoda halutessaan haastattelun aikana vapaasti mitä tahansa muutakin tullausprosesseihin liittyvää ilmi missä tahansa vaiheessa haastattelua. Haastattelut noudattivat pääpiirteiltään haastattelurungon rakennetta, mutta puolistrukturoidun haastattelumenetelmän mukaisesti haastateltaville annettiin haastattelussa tilaa tuoda vastauksissa omia näkemyksiään ilmi, ja haastateltavat esittivätkin useita esimerkkitalanteita haastattelujen aikana, jonka perusteella haastatteliija kysyi myös usein tarkentavia kysymyksiä haastattelurungossa esitettyjen kysymysten lisäksi.

Haastattelut kestivät keskimäärin 50 minuuttia, ja kokonaisuudessaan litteroitavaa aineistoa muodostui noin 6 tuntia. Haastatteluista neljä toteutettiin suomeksi ja kolme englanniksi. Aineisto litteroitiin tekstimuotoon, ja kirjallista aineistoa muodostui yhteensä 60 sivua. Tekstimuotoiseen aineistoon sisällytettiin lähtökohtaisesti keskustelu haastattelukielellä alkuperäisessä muodossaan. Täytesanoja, jolla ei ollut haastattelun sisällön kannalta merkitystä, ei huomioitu litteroidessa aineistoa tekstimuotoon selkeyden parantamiseksi. Tutkielmassa esitetyt suorat englanninkieliset lainaukset haastateltavilta suomennettiin yhtenäisen esittämistavan varmistamiseksi.

4.4 Aineiston analyysi

Aineiston analyysi toteutettiin aineistolähtöisenä sisällönanalyysinä. Aineistolähtöinen analyysi on perusteltua erityisesti silloin, kun tutkittavasta ilmiöstä tarvitaan perustietoa (Eskola & Suoranta 1998), ja kyseistä analysointitapaa voidaan pitää tarkoituksenmukaisena analyysimenetelmänä tutkimuksen aineistolle, sillä case -konsernin nykyisistä tullausprosesseista haluttiin saada mahdollisimman syvä ja kattava ymmärrys siirtohinnoittelun mahdollisten vaikutusten arvioimiseksi tullausarvon määrittämiseen. Analyysin tekninen toteutus noudatti Milesin ja Hubermanin (1994, 8) sekä Tuomen ja Sarajärven (2018) esittämiä analyysivaiheita aineiston pelkistämisestä, ryhmittelystä ja kategorisoimisesta aineistoa kuvaaviin ala-, ylä- ja pääluokkiin. Alkuun tekstimuotoisesta aineistosta merkittiin keskeisimmät havainnot, jotka pelkistettiin tiiviimpään muotoon. Havainnot koottiin aihepiirien mukaan omiksi alaluokikseen, joiden pohjalta muodostettiin yläluokat jatkaen luokittelua aihepiirin mukaisiin pääluokkiin. (Miles & Huberman 1994, 8; Tuomi & Sarajärvi 2018) Esiin nousevat pääluokat olivat tullausprosessi, tullausarvon määrittäminen, siirtohinnan soveltuvuus tullausarvoksi ja kehittämismahdollisuudet (kuvio 6).



Kuvio 6. Analyysin pohjalta määritetyt pää- ja yläluokat

Kuviossa 6 on esitetty analyysin pohjalta määritetyt pääluokat ja yläluokat. Tullausprosessin yläluokiksi tunnistettiin ulkoinen huolinta, tullinimikkeiden määrittäminen ja maahantuontia koskeva sääntely ja sääntelyn poikkeavuudet erityisesti kansallisella tasolla. Tullausarvon määrittämisen yläluokiksi muodostuivat tavaran kaupp-arvo, kuljetuskustannusten merkitys ja poikkeavuudet tullausarvon määrittämisessä EU:n ulkopuolella. Siirtohintaa tullausarvona sekä sovellettava siirtohinnoittelumenetelmä muodostivat yläluokat siirtohinnan soveltuvuudesta tullausarvon perustaksi. Kehittämismahdollisuuksien osalta keskeisimmiksi yläluokiksi muodostui informaation merkitys sekä tullinimikkeiden ja dokumenttien hallinta.

4.4.1 Tullausprosessi

Haastattelujen perusteella tunnistettiin tullausprosessin tavaravirtojen osalta, että yksiköihin maahantuotavat tavarat voivat olla valmiita tavaroita, puolivalmisteita tai tuotantoon käytettäviä raaka-aineita ja komponenttiosia. EU:n yksiköiden osalta maahantuodaan enemmän tuotantoon liittyviä raaka-aineita ja puolivalmisteita kuin EU:n ulkopuolisiin yksiköihin. EU:n ulkopuolisista yksiköistä toiseen maahantuodaan ainoastaan valmiita tuotteita myytäväksi paikallisille markkinoille. Toisen EU:n ulkopuolisen yksikön osalta maahantuodaan valmiiden tuotteiden lisäksi tuotteiden osia, joiden kokoonpano toteutetaan maahantuontivaltiossa, mutta raaka-aineita tai muita tuotantoon liittyviä osia ei maahantuoda ollenkaan EU:n ulkopuolisiin yksiköihin. Kaikissa yksiköissä keskeisin maanosa EU:n ulkopuolelta maahantuotavien tavaroiden osalta on Aasia. Yksiköt maahantuovat pääsääntöisesti tavaraa

sijaintivaltioihinsa, mutta yhdellä EU:n alueella toimivista yksiköistä on toimintaa kahdessa eri EU-valtiossa, jonka myötä sama juridinen yhtiö maahantuo tavaroita kahteen eri EU-valtioon. EU:n ulkopuolisissa yksiköissä valmiit tuotteet jaellaan lähtökohtaisesti paikallisille markkinoille, kun taas EU:n yksiköissä valmiita tuotteita jaellaan myös paikallisia markkinoita laajemmalle.

Maahantuontiin liittyvän tullausprosessin käytännön toteutus on ulkoistettu kolmannelle osapuolelle kaikissa yksiköissä. Ulkoistettu tullausprosessi on lähtökohtaisesti toteutettu kaikissa yksiköissä niin, että ulkopuolinen huolitsija on valtuutettu maahantuomaan tavarat maahantuovan yksikön nimellä. Ulkoistettu tullausprosessi koetaan sujuvaksi, ja huolitsijan tietotaito ja asiantuntijuus nähdään keskeisenä osana sujuvaa tullausprosessia. Ulkopuolisen huolitsijan asiantuntijuus ja rooli korostuu erityisesti maahantuotavien tavaroiden tullinimikkeiden määrittämisessä. Ulkopuolisella huolitsijalla on usein maahantuovaa yhtiöitä laajempi ja monipuolisempi tietämys tavaroille sopivasta tullinimikkeestä, ja ulkoinen huolitsija usein ehdottaakin sopivaa tullinimikettä erityisesti uusien tavaroiden maahantuonin yhteydessä. Haastattelussa tuotiin kuitenkin ilmi maahantuojan lopullista vastuuta tullinimikkeen määrittämisessä (H1, H4, H7).

”Siinä vaiheessa, kun tavara tulee maahan, huolitsija yleensä tarkastaa sen tullinimikkeen mitä käytetään, mutta aika pitkälle se on sellaista, että se on heillä jo tiedossa ja he vain varmistavat, että käytämmekö tätä vai jotain muuta. Ja se ei oikeastaan meiltä vaadi mitään muuta, harvoin on mitään selvitetävää.” H3

Kaikissa konserniyhtiöissä nähtiin keskeiseksi osa-alueeksi tullausprosessien oikeiden tullinimikkeiden soveltaminen maahantuonnissa. Haastateltavista H3 ja H4 kokivat tullinimikkeiden määrittämisen olevan tällä hetkellä pääsääntöisesti selkeää, sillä haastateltavien yksiköissä maahantuotavat tavarat ja niissä käytettävät tullinimikkeet ovat pysyneet pitkään samana tai maahantuotavat tavarat ovat määritetty lähtökohtaisesti aina tiettyjen speksien mukaan, jolloin myös sovellettava tullinimike on lähtökohtaisesti sama. H3 ja H4 toivat esille tullinimikkeiden osalta lähinnä tullinimikkeistön uudistuksesta aiheutuvan tarpeen arvioida tullinimikkeitä. Toisaalta H4 mainitsi kuitenkin tullinimikkeiden käytettävyydessä olevan hieman harkinnanvaraa sen mukaan, määritetäänkö erityisesti tuotantoon maahantuotavissa komponenttiosissa käytettävä tullinimike materiaalin vai lopputuotteen mukaan. Haastateltavat H1, H2, H5 ja H6 toivat vahvemmin esille, että tullinimikkeiden määrittäminen voi olla välillä haastavaa erityisesti uusia tuotteita maahantuodessa, mutta myös sen

suhteen, missä tilanteissa tavaran tullinimike määritetään materiaalin mukaan ja missä tilanteissa lopputuotteen mukaan. Haastateltavista H6 ei ottanut kantaa tullinimikkeiden määrittämiseen, sillä se ei ole keskeinen osa-alue hänen toimenkuvassaan.

”Toiminta on niin vakiintunutta, kaikki on ollut niin pitkään käytössä niin ne tullinimikkeet menevät samoilla. Ainoa poikkeus on, jos joku tullinimike poistuu käytöstä, niin se on ehkä sellainen mitä joudutaan päivittämään tai tarkistamaan että mitä tullinimikettä käytetään jatkossa, mutta niitäkin on tosi vähän.” H3

”Ja sehän on pääsääntöisesti niin, että kun tavaroille on kerran meille määritelty joku tullinimike niin se on sitten se, jota ylläpidetään ERP:ssä. Nyt esimerkiksi kuitenkin vuoden vaihteessa tuli jonkun verran muutoksia tullinimikkeisiin, ja meilläkin muuttui muutamalle tuotteelle tullinimikkeet. Mutta on tosiaan myös eroavaisuuksia, esimerkiksi jos maahantuotava tavara on spesifi, joku tiettyyn tuotteeseen määritetty osa, niin me voidaan se tullata lopputuotteen tullinimikkeellä, mutta siten jos on esimerkiksi kyse raaka-aineesta, että sitä käytetään useisiin tuotenimikkeisiin, niin sitten se tullataan materiaalin nimikkeellä, se on vähän sellaista harkinnanvaraista.” H4

Tullausprosessin operatiivisessa toteutuksessa keskeisimmät vaiheet maahantuojayksikön osalta ovat tarvittavien tullausdokumenttien välittäminen sekä maahantuonnin jälkeen tullausasiakirjojen ja dokumenttien asianmukainen dokumentointi ja säilyttäminen. Case -konserniyksiköillä on vaihtelua ERP- ja taloushallinnon ohjelmistojen käytössä, ja useat haastateltavista käyttävät useita eri järjestelmiä (H1, H4). H2 toi kuitenkin esille, että järjestelmiä on viime aikoina harmonisoitu konserniyksiköiden välillä, ja tavoitteena on keskittää järjestelmien käyttöä edelleen. Tullausprosessissa keskeisimmät dokumentit ovat kauppalasku ja kuljetukseen sekä maahantuontiin liittyvät dokumentit. Ulkoinen toimittaja toimittaa huolintaprosessiin liittyvät dokumentit maahantuojalle. Dokumenttien hallinnointi tapahtuu ensisijaisesti sähköpostin välityksellä kaikissa konserniyhtiöissä, eikä dokumenttien hallintaan ja säilyttämiseen ole käytössä erityisiä järjestelmiä tai sovelluksia.

Keskeisimmät eroavaisuudet tullausprosesseissa eri yksiköiden välillä liittyvät ensisijaisesti EU:n ulkopuolisiin yksiköihin. Toisessa EU:n ulkopuolisessa yksikössä maahantuodut sovellettavat tullinimikkeet perustuvat harmonisoituun tullinimikkeistöön, joten tullinimikkeiden käyttö nähtiin sujuvaksi. Tavaroiden tullausarvo määrittyy tulliviranomaisten asettamien tilastollisten arvojen perusteella. Maahantuotaviin tavaroihin ei ole joko ollenkaan

tullimaksuja tai tullimaksut ovat vähäisiä. (H6) Toisessa EU:n ulkopuolisessa valtiossa on käytössä myös tullinimikkeistö, joka perustuu harmonisoituun tullikoodeksiin. Maahantuotaville tavaroille kyseisessä valtiossa on kuitenkin huomattavasti korkeammat tullimaksut ja tullimaksut koskevat enemmistöä maahantuotavista tavaroista. Lisäksi valtiossa sovelletaan valmisteveron tyyppistä verokäsittelyä maahantuotaviin tavaroihin, jota sovelletaan lähes kaikkiin maahantuotaviin tavaroihin ja joka on tällä hetkellä kiinteä prosenttiosuus maahantuotavien tavaroiden tullausarvosta. Maahantuontiin tietyistä valtioista Aasian alueelta on tällä hetkellä asetettu korkeammat tullimaksut kuin esimerkiksi EU-valtiosta maahantuotavaan tavaraan. (H7)

Maahantuonti EU-valtioissa voidaan nähdä keskeisiltä osin harmonisoiduksi, mutta myös eri EU-valtioiden välillä on havaittavissa eroja. EU-valtioiden välillä keskeisimpinä eroavaisuuksina on havaittavissa tulliviranomaisten herkkyyksien pyytämä maahantuoduista tavaroista lisäselvityksiä erityisesti oikean tullinimikkeen arvioimiseksi. Haastateltavista erityisesti H1 ja H2 toivat esille, että myös EU-valtioiden välillä voi olla eroja tulliviranomaisten arvioinnissa tuotteeseen sopivan tullinimikkeen soveltamiseen. Haastateltavat (H1 ja H2) toivat esille, että yhteen EU-valtioon sovellettua tullinimikettä ei välttämättä ole hyväksytty toiseen EU-maahan maahantuotaessa, vaikka maahantuotava tavara on ollut sama. Poikkeavuudet EU-valtioiden välillä ovat haastateltavien mukaan harvinaisia, mutta mahdollisia. H1 tuo esille, että esimerkiksi tällaisessa poikkeuksellisessa tilanteessa, jossa tavaran tullinimikkeen määrittelyssä on vaihtelua eri EU-valtioiden välillä, yksi keino ratkaista tulkin- taerot on hakea tavaraan sitovaa tullitariffia, joka sitoo tavaraan sovellettavan tullinimikkeen määrääjäksi.

”Kahden eri EU-valtion tullinimikkeiden käytössä on välillä ollut joitain ristiriitaisuuksia, että toiseen valtioon on maahantuotu ongelmitta, kun taas toisessa valtiossa jouduttiin muuttamaan sovellettavaa tullinimikettä” H2

”Silloin aikanaan, kun samojen tavaroiden maahantuonti siirtyi yhdestä EU-valtiosta toiseen, vaikka meillä oli tullauspäätös osoittaa, että tietyt tavarat on tulleet EU:n alueelle tietyllä tullinimikkeellä ja tietyllä verokannalla, kun maahantuonti siirtyi toiseen EU-valtioon, niin tulliviranomaiset eivät millään hyväksyneet sitä tullinimikettä mikä meillä on ollut aiemmin tuotaessa, vaan ne edellyttivät toista tullinimikettä, missä oli isompi tulli. Yhdessä EU:n ulkopuolisessa valtiossa tullinimikkeiden erilainen arvostus on yleisempää, tämä on ollut ainoa EU-maiden välillä tällainen poikkeus mikä on tullut vastaan.” H1

Haastateltavista myös H3 mainitsi, että toisen EU-valtion tulliviranomaiset suhtautuvat tarkemmin tullinimikkeiden arviointiin ja ovat myös pyytäneet joissain tilanteissa lisäselvityksiä tavaran ominaisuuksista, mutta haastateltavan mukaan tilanteet ovat todella harvinaisia ja aiemmissa tilanteissa sovellettavaa tullinimikettä ei ole muutettu lisäselvityspyyntöjen jälkeen.

”Joskus on toisen EU-valtion tulli pyytänyt kuvia tuotteista, eli kun on ilmoitettu jokin tietty tullinimike, niin ne on voineet haluta jotain tarkentavaa tietoa. Ja nämä ovat tällaisia poikkeavuuksia, saattaa olla et kerran vuodessa tulee tällaisia. Ja se on nimenomaan tullut toisen EU-valtion tulliviranomaisten puolelta, selvityksien myötä tullinimike on pysynyt samana, tullinimike ei ole vaihtunut näissä tapauksissa.” H3

Haastateltavan H5 yksikössä tulliviranomaiset ovat pyytäneet lisäselvityspyyntöjä myös ympäristöllisiin kysymyksiin liittyen. Esimerkkinä haastateltava tuo esille yhdessä maahantuodussa tavarassa käytetyn kiinnitysaineen, jonka sisällöstä tulliviranomaiset halusivat lisäselvityksiä. Haastateltava H7 tuo myös esille sen, että kansallinen sääntely vaihtelee suhteellisen usein ja erityisiä etuuskohteluita voi tulla yllättäenkin, joten ajantasainen sääntelyn seuraaminen on äärimmäisen tärkeää. H7 tarkensi sääntelyn seuraamiseen liittyen, että myös huolitsijalla on siinä keskeinen rooli, ja todennäköisesti huolitsija tietää muutoksista ensimmäisenä.

4.4.2 Tullausarvon määrittäminen ja tuontitullien muodostuminen

Tullausarvo määritetään lähes poikkeuksetta tavaraa maahantuotaessa tavaran kaupp-arvolla. Ainoastaan yhdessä tarkastelun kohteena olleessa EU:n ulkopuolisessa yksikössä sovelletaan tavaroiden tullausarvon määrittämiseen tulliviranomaisten määrittämää tilastollista arvoa laskun kaupp-arvon sijaan (H6).

Missään konserniyksikössä ei ole sovellettu maahantuotavien tavaroiden tullausarvon määrittämiseen toissijaisia tullausmenetelmiä, vaan tavaran kaupp-arvoa sovelletaan riippumatta siitä, ovatko maahantuodut tavarat hankittu konserniyhtiöiltä vai riippumattomalta osapuolelta. Tullausarvon määrittämisessä tuotiin esille näytteiksi maahantuotavien tavaroiden tullausarvon määrittämisen mahdolliset haasteet, sillä näytetuotteilla ei ole arvoa jälleenmyynnin näkökulmasta ja tuotenäytteet toimitetaan lähtökohtaisesti veloituksetta. Myös tuotenäytteille tulee kuitenkin asettaa arvo tullausarvon määrittämiseksi, ja näissä tilanteissa

nähtiin erityisen hyödylliseksi ulkopuolisen huolitsijan asiantuntijuus vastaavien tuotteiden arvosta, jota voidaan käyttää vertailukohtana tullausarvon määrittämiseen.

Toimituslausekkeilla on tavaran tullausprosessissa ensisijaisesti tavaran kuljetuksen aikana vastuun jakautumisen kannalta merkitystä. Toimituslausekkeilla määritetään, missä vaiheessa toimitusta tavaroiden myyjä ja missä vaiheessa tavaroiden ostaja vastaa tavaroiden kuljetuksesta. H1 toi esille, että sovellettavan toimituslausekkeen merkitys on maahantuonnin tullausprosessissa keskeisesti siinä, että toimitusehto määrittelee, mihin asti myyjä huolehtii kuljetuksen ja vastaa kuljetusmaksusta ja mistä asti ostaja vastaa kuljetuksesta ja kuljetuskustannuksista. H1 tarkensi, että tavaroiden tullimaksujen määrittelyssä otetaan huomioon tavaran arvo rajanylityshetkellä, johon luetaan tavaroiden arvo sekä siihen mennessä kertyneet kuljetuskustannukset.

”Pidän tosi tärkeänä, että aina näkyy se toimitusehto laskulla. Sillä myös tullit haluaa tietää, mitä se laskee siihen hintaan ja mistä on veloitettu rahti. Pitää huomioida, että tulliarvo on aina rajanylitysarvo, johon sisältyy rahti, kuka sen ikinä maksaakin. Jos se laskulla on määritetty esimerkiksi toimitusehdoksi FCA Helsinki, tarkoittaa sitä, että se hinta sisältää sen rahdin, silloin se on laskusta suoraan se ostohinta. Mutta jos siinä on FOB, silloin tullin täytyy tietää mikä on rahdin arvo.” H1

Tuontitullien määrittämisessä keskeisessä roolissa on maahantuotavaan tavaraan sovellettava tullinimike, jonka mukaan tuontitullien osuus on määritetty. Lisäksi tavaroiden alkuperämaa on olennainen tekijä maahantuotavien tavaroiden tullimaksujen määrittämisessä, sillä tiettyjen valtioiden välillä voi olla sovittu tullietuuskohteluita tai muita erityisiä tullaussäännöksiä.

”Ja tietysti on tärkeää tietää maat, joista tavarat tulevat, sillä eri maiden osalta voidaan soveltaa erilaisia tullietuuksia tavaroista maksettaviksi määräytyvien tullien suhteen” H5

”Maahantuonnissa keskeistä on valtio, josta tavara maahantuodaan, jos se on EU:n ulkopuolisesta maasta, tavaroista tulee maksettavaksi tullimaksut, jos EU-maasta, tavaroilla ei ole tullimaksuja. Tullinimike on tärkeä ja sen mukaan määrittyvä tullimaksujen määrä.” H7

Tullinimikkeiden merkitys on keskeinen, sillä tavaroille asetettu tullinimike määrittää maahantuotavista tavaroista maksettavien tullimaksujen määrän, ja joissain tilanteissa esimerkiksi materiaalin mukaisilla tullinimikkeillä on korkeampi tullimaksu kuin lopputuotteen mukaisella tullinimikkeellä. Tavaroiden alkuperämaan huomioiminen tuotiin esille tärkeänä

tekijänä, sillä tullimaksujen määräytymisessä voi olla vaihtelevuutta tuotteen alkuperämaan mukaan.

4.4.3 Siirtohinnan soveltuvuus tullausarvoksi

EU:n ulkopuolisten yksiköiden osalta konserniyhtiöiltä maahantuotujen tavaroiden osuus kokonaistavaravirrasta on merkittävä, sillä toisella EU:n ulkopuolisella yksiköllä konserniyhtiöiden välisten tavaratransaktioiden osuus on lähes 100 prosenttia ja toisella yksiköllä noin 90 prosenttia. EU:ssa sijaitsevien yksiköiden osalta lopputuotteiden jakelun lisäksi tuotanto on keskeisessä roolissa jokaisessa yksikössä. Erityisesti tuotannon raaka-aineisiin liittyviä materiaalihankintoja maahantuodaan myös ulkoisilta, riippumattomilta osapuolilta, mutta myös konserniyhtiöiden välisten tavaroiden maahantuonnin osuus on keskeinen jokaisessa yksikössä.

Tullausprosesseissa tai tullausarvon määrittämisessä tavarankäytön mukaisesti ei ollut havaittu eroavaisuuksia missään yksikössä sen perusteella, onko kyseessä konserniyhtiön vai ulkopuolisen osapuolen välisen liiketapahtuman hinnoittelu, ja laskun kauppa-arvo on aina soveltunut tullausarvon perustaksi myös konserniyhtiöiden välisissä tavaratransaktioissa. Konserniyhtiöiden väliseen hinnoitteluun haastateltavilla ei ollut täydellistä näkyvyyttä, osassa haastatteluista tuotiin esille menetelmiä konserniyhtiöiden välisen tavarahinnoittelun perustana. Yksiköiden välillä ei ole ollut tarkasteluajankohtana vuoden lopussa tehtyjä takautuvia siirtohinnoitteluvoikaisuja missään tarkastelun kohteena olevissa yksiköissä.

”Oletan, että hinnoittelu perustuu tavaroiden kustannusarvoon, johon on lisätty asianmukainen voittolisä, ja kaikki tuotteet hinnoitellaan samalla tavalla.” H6

Tulliviranomaisilta tulleet lisäselvityspyynnöt ovat koskeneet tavaraan liittyviä tiedustelupyynnöitä käytettävän tullinimikkeen varmistamiseksi. Ainoastaan yksi haastateltavista (H5) toi esille poikkeuksellisen tilanteen, jossa tuotannon valmistukseen liittyvä kone oli maahantuotu EU:hun konserniyhtiöltä, jolloin tulliviranomaiset olivat pyytäneet toimittamaan lisäselvityksiä tuotantokoneen arvostuksen osalta oikean verokohtelun varmistamiseksi.

”Konserniyhtiöiden välisessä tavarankäytössä ei juurikaan ole ollut eroja verrattuna ulkopuolisten tavarantoimittajien maahantuontiin. Kysymys on lähinnä siitä, mikä

tuote on kyseessä ja mistä maasta se tulee. Sillä ei ole väliä, onko kyseessä konserniyhtiöiden välinen tavaratransaktio vai ei.” H7

Haastateltavien mukaan konserniyhtiöiden välinen tullausprosessi ja tavaran tullausarvon määrittäminen eivät poikkea etuyhteydettömien osapuolten välisestä tavaroiden maahan-tuonnista.

4.4.4 Tullausprosessien kehittämismahdollisuudet

Tarkastelluissa yksiköissä tullausprosessit ovat keskeinen osa liiketoiminnan operatiivista toteutusta ja strategista suunnittelua. Huolitsijalle ulkoistettu tullausprosessi nähtiin kaikissa yksiköissä sujuvana. Keskeisimmät kehittämismahdollisuudet liittyivät informaation läpinäkyvyyteen yksiköiden välillä ja paikallisesti yksiköissä. Jokaisessa haastattelussa tuotiin myös esille tullinimikkeiden määrittämiseen liittyviä haasteita, sillä tullinimikkeitä on merkittävä määrä ja sovellettavan nimikkeen arvioinnissa tulee kiinnittää huomiota niin tuotteen alkuperään kuin toisaalta käyttötarkoitukseen. Samasta materiaalista valmistettu tuote voidaan luokitella joko materiaalin mukaan tai mikäli tuote on esimerkiksi valmistettu tiettyyn tuotteeseen kuuluvaksi osaksi, voi tullinimikkeen soveltamisessa tulla kysymykseen materiaalin sijaan lopputuote. Tullinimikkeiden yhtenäiseen soveltamiseen yksiköissä tuovat haasteita eri yksiköissä sovellettavat ERP- ja kirjanpitojärjestelmät, jotka vähentävät näkyvyyttä eri yksiköissä käytettäviltä tullinimikkeiltä. Toisaalta tullinimikkeisiin liittyvien vuosittais-ten uudistusten edellyttämät muutokset nähtiin työllistävänä, ja tällä hetkellä uudistukset päivitetään järjestelmään käytettävien tullinimikkeiden osalta pääsääntöisesti sen mukaan, kun tilauksia tehdään.

”On hyvin oleellista et käytettävät tullinimikkeet on katsottu läpi ja optimoitu niin, että käytetään tietenkin mahdollisimman vähän eri tullinimikkeitä. Meillä on järjestelmässä kaikki tullinimikkeet ylhäällä ja sieltä ne tulee. Se, että miten usein niitä päivitetään, niin siihen voisi ehkä olla joku prosessi missä niitä katsottaisiin systemaattisemminkin.” H2

Toisaalta informaation merkitys ja läpinäkyvyys tulivat esille myös tullausdokumenttien hallintaan liittyen. Tullausdokumenttien hallinta tapahtuu tällä hetkellä jokaisessa yksikössä pääosin sähköpostitse. Haasteina nähtiin erityisesti sähköpostin personoitu rooli, jolloin tieto ei ole kaikkien saatavilla yhtäaikaaisesti sekä dokumenttien hallinta sähköpostitse nähtiin ai-kaa vievänä.

”Lähinnä tämä, että kaikki missä vaan pystyisi minimoimaan sähköpostiliikenteen tai ylipäätään sen, että mikään on jonkun viestin varassa, olisi tietysti aina hyvä juttu” H3

Haastatteluissa tuotiin esille, että osa ulkopuolisista huolitsijoista on maininnut tarjoamistaan järjestelmistä tullausdokumenttien hallintaan, mutta haastateltavat eivät nähneet yksittäisen huolitsijan järjestelmän käytön tuovan lisäarvoa dokumenttien tehokkaampaan hallintaan, sillä lähtökohtaisesti yksiköillä on useampia huolitsijoita käytössä ja näin ollen tullausdokumenttien hallinnointijärjestelmiä ei saataisi yksikön näkökulmasta keskitettyä kaikkien tullausdokumenttien osalta samaan järjestelmään, vaan dokumenttien hallinta olisi huolitsijakohtaista.

5 Tutkimustulokset ja niiden pohdinta

Luvussa viisi esitetään tutkimustulokset sekä pohdintaa siirtohinnoittelun mahdollisista vaikutuksista tavaroiden tullausarvon määrittämiseen. Lisäksi tuodaan esille tullausprosessien tulevaisuuden näkymiä osana siirtohinnoittelua. Lopuksi arvioidaan tulosten luotettavuutta ja yleistettävyyttä.

5.1 Tutkimustulokset

Seitsemän puolistrukturoidun haastattelun myötä pyrittiin tunnistamaan case -konsernin tullausprosessien nykytila ja tullausarvon määrittämisen kannalta keskeiset tekijät siirtohinnoittelun mahdollisten vaikutusten arvioimiseksi tavaroiden tullausarvon ja tuontitullien määrittämisessä, erityisesti arvioiden kauppaa arvon soveltuvuutta tullausmenetelmäksi konserniyhtiöiden välisissä tavaratransaktioissa. Tullausprosessiin vaikuttavat tekijät ovat keskeistä ymmärtää sovellettavan siirtohinnoittelumallin vaikutusten arvioimiseksi konserniyhtiöiden välisen tavaroiden maahantuonnissa ja erityisesti siirtohinnoiteltujen tavaroiden tullausarvon ja tullimaksujen määrittämisessä. Aineisto luokiteltiin neljään eri pääluokkaan aineistosta muodostuneiden keskeisten havaintojen pohjalta, jotka jaottuivat tullausprosessiin, tullausarvon määrittämiseen, siirtohinnan soveltuvuuteen tullausarvoksi sekä tullausprosessien kehittämismahdollisuuksiin.

Sisemmän kontekstin muodostavat yhtiön sisäiset, rakenteelliset tekijät, kuten organisaation oma kulttuurillinen ja poliittinen konteksti, jotka vaikuttavat myös osaltaan prosessien muodostumiseen (Pettigrew 1997, 340). Sisemmän kontekstin osalta tutkittavassa tapauksessa keskityttiin tarkastelemaan case -konsernin tarkastelun kohteena olevien yksiköiden nykyisiä tullausprosesseja, erityisesti toimintatapojen yhtenäisyyttä sekä konserniyhtiöiden välisien tavaratransaktioiden muodostumista ja hinnoitteluun vaikuttavia tekijöitä. Keskeisenä koko aineiston käsittävänä yhteenvetona voidaan todeta, että case -konsernissa tullausprosesseissa on organisaation sisäisistä näkökulmista yhteneväisyyksiä erityisesti ulkopuolisen huolitsijan käytössä ja huolitsijan merkityksessä osana tullinimikkeiden määrittämistä ja tullausprosessien sujuvuutta. Jokaisella tarkastelun kohteena olevalla yksiköllä oli ulkopuolinen huolitsija tullausprosesseissa käytössä, joka oli valtuutettu maahantuomaan tavarat yksikön puolesta. Case -konsernin yksiköissä maahantuonnin prosesseja on optimoitu paikallisesti, mutta keskeisinä eroavaisuuksina organisaation sisäisistä tekijöistä voidaan tunnistaa erityisesti eri ERP- ja kirjanpitojärjestelmien käyttö, jotka vähentävät näkyvyyttä eri yksiköiden tavaroihin soveltamiin tullinimikkeisiin sekä sen myötä osaltaan heikentävät tavaroihin sovellettavien tullinimikkeiden harmonisointimahdollisuuksia ja tullimaksujen optimointia keskitetyimmällä tasolla.

Ulomman kontekstin muodostaa ulkoiset tekijät, kuten taloudelliset, sosiaaliset ja ympäristölliset kuin myös yhtiön toimialaan liittyvän näkökulmat, joissa yhtiön sijainti on keskeinen määrittävä tekijä (Pettigrew 1997, 340). Tutkittavassa tapauksessa ulkoisen kontekstin osalta pyrittiin tunnistamaan erityisesti tarkasteltavien konserniyhtiöiden sijaintiin liittyen paikallisen sääntelyn vaikutuksia niin maahantuonnin kuin siirtohinnoittelun osalta tullausarvon määrittämisessä. Yhteenvetona aineistosta voidaan esittää ulkoisten tekijöiden vaikutuksesta keskeisimpänä havaintona kansalliset yhtenäisyydet ja eroavaisuudet tavaroiden maahantuontia koskevan sääntelyn osalta. Jokaisessa tarkastelun kohteena olevan case -konserniyksikön sijaintivaltioissa on käytössä yhtenäinen tullinimikkeistö, jonka pohjalta maahantuotaviin tavaroihin sovellettavat tullikoodit perustuvat samaan tavaran identifioivaan numerosarjaan. EU:n ulkopuolella sovelletaan WCO:n laatimaa HS-nimikkeistöjärjestelmää yli 200 valtiossa (WCO 2022b), jota sovellettiin kummassakin tarkastelun kohteena olevassa EU:n ulkopuolisessa valtiossa. Euroopan unionin alueella sovelletaan CN-nimikkeistöä ja TARIC-nimikkeistöä, jotka pohjautuvat HS- nimikkeistöön (Tulli 2021). Toisaalta yleisellä tasolla keskeisesti olennaista EU:n ulkopuolista maanosaa Aasiaa ei tarkasteltu aineistossa maahantuontivaltioiden osalta vaan ainoastaan maahantuotavien tavaroiden alkuperän

näkökulmasta, ja aineistosta tuli ilmi joitain havaintoja, joiden mukaan Aasian valtioissa käytettävissä tullikoodeksissa voi olla enemmänkin epäloogisuutta tullinimikkeiden soveltamisessa harmonisoituun CN-nimikkeistöön.

Tullausarvostusmenetelmistä ensisijainen ja sovelletuin tullausarvostusmenetelmä on kauppaa-arvomenetelmä, jota sovelletaan tällä hetkellä noin 90–95 prosenttiin tuonnista (Friedhoff & Schippers 2019, 34). Laskun kauppaa-arvoa käytettiin tullausarvostusmenetelmänä kaikissa muissa tarkastelun kohteena olevissa yksiköissä paitsi yhdessä EU:n ulkopuolisessa valtiossa, jossa tullausarvo perustuu tulliviranomaisten asettamaan tilastolliseen arvoon. Keskeisimmät kansalliset eroavaisuudet tarkastelun kohteena olevien yksiköiden nykyisistä tullausprosesseista painottuivat kahden eri EU:n ulkopuolisen valtion välisiin eroihin. Toisessa EU:n ulkopuolisessa valtiossa tavaroiden tullausarvo määritetään tulliviranomaisten asettaman tilastollisen arvon perusteella, ja nykyisissä tavaroiden maahantuontivirroissa sovellettavissa tullinimikkeissä tullimaksujen osuus on vähäinen. Toisessa tarkastelun kohteena olevassa EU:n ulkopuolisessa valtiossa tullausarvo määrittyy tavaroiden kauppaa-arvoon perustuen, ja tavaroiden tullinimikkeille muodostuu tullimaksuja erityisesti Aasian valtiosta maahantuodessa, jonka lisäksi suurimmasta osasta maahantuotavista tullinimikkeistä tulee maksettavaksi myös 10 prosentin suuruinen valmistevero.

Arvotulli (ad valorem) määritetään prosentteina tuotujen tavaroiden arvosta, ja arvotullimenetelmä kansainvälisessä kaupassa keskeisin tullin määrittämistapa, sillä WTO:n jäsenet käyttävät arvotullia suurimmassa osassa tariffiluettelossaan olevista tavaroista. Tulliviranomaisten asettama tapa määrittää tullausarvo on maahantuojalle yhtä tärkeää kuin tavaroiden tariffiluettelossa määritetty tulli, koska sekä tullin perusteena oleva tullausarvo että tulli yhdessä määrittävät maahantuojan maksettavan tullin määrän. (Rosenow & O’Shea 2010, 1) Jokaisessa tarkastelun kohteena olleessa yksikössä tullimaksut määrittyvät arvotulliperusteisesti. Yksiköiden välillä on tullinimikkeiden käytön mukaan vaihtelevuutta siitä, minkä verran tavaroille muodostuu tullimaksuja. Myös maahantuotujen tavaroiden alkuperämaa vaikuttaa tullien määrään olennaisesti.

Toisaalta EU-valtioiden välillä havaittiin eroavaisuuksia tulliviranomaisten arvioinnissa tavaroihin sovellettaviin tullinimikkeisiin. Eroavaisuudet EU-valtioiden maahantuonnissa ovat kuitenkin huomattavasti harvinaisempia. EU-valtioiden välisiä eroavaisuuksia voidaan pitää kuitenkin perusteltuina tuoda esille, sillä EU-maissa maahantuonnin voisi lähtökohtaisesti olettaa olevan hyvin pitkälle harmonisoitu unionin yhtenäisen, tavaroiden vapaan

liikkuvuuden periaatteiden mukaisesti. Eroavaisuudet tuovat osaltaan esille valtioiden kansallista itsemääräämisoikeutta sekä vaihtelua kansainvälisen sääntelyn ja ohjeistuksien sekä erityisesti maahantuontia koskevien toimintatapojen implementoinnissa osaksi kansallista sääntelyä.

5.2 Siirtohinnoittelun vaikutuksen arviointi tavaratullausarvon määrittämiseen

Siirtohinnoittelu case -konsernin maahantuonnissa tarkastelun kohteena olevissa tullausprosesseissa on ollut yhtenäinen ja sovellettavissa tullausarvon määrittämiseen tavaroiden kauppaa arvolla, ja eroavaisuutta asetettujen markkinaehtoisten siirtohintojen ja tulliviranomaisten määrittelemän markkinaehtoisen tullausarvon välillä ei ole havaittu. Yhtenäisyyttä voidaan selittää osaltaan sillä, että siirtohinnoittelu on perustunut tarkastelun kohteena olevien tavaratransaktioiden osalta lähinnä perinteisiin siirtohinnoittelumenetelmiin, siirtohintana on esimerkiksi voitu muodostaa kustannusperusteisesti CPM-siirtohinnoittelumenetelmän mukaisesti. Koska case -konsernissa ei ollut sovellettu tarkastelun kohteena olevien yksiköiden osalta vuoden lopun siirtohintaoikaisuja, voidaan yksittäisten tavaratransaktioiden markkinaehtoisen siirtohinnoittelun nähdä vastaavan myös ajallisesti tullauksessa sovellettavan kauppaa arvolla hintaa, jonka myötä siirtohinnoittelu on ollut yhtenäinen tavaratransaktioiden tullausprosessin ja tullausarvon määrittämisen näkökulmasta.

Arvioitaessa siirtohinnoittelun vaikutusta tavaroiden tullausarvon määrittämiseen, on keskeisenä tekijänä tunnistettava sovellettava siirtohinnoittelumalli ja toisaalta maahantuontiprosessiin ja tavaroiden tullausarvoon sekä maksettavien tullien määrittämiseen vaikuttavat maakohtaiset tekijät. Tarkastelun kohteena olevien yksiköiden tavaratransaktioissa ei ole tehty tilikauden jälkeisiä siirtohintaoikaisuja, ja tavaroiden kauppaa arvo myös etuyhteysosapuolinen välisten tavaratransaktioiden hinnoittelussa on soveltunut aina tullausarvon määrittämiseen kauppaa arvolla. Tarve paremmalle oikeusvarmuudelle siirtohintojen ja tullausarvon välisistä vuorovaikutuksista on kuitenkin tunnistettu (Friedhoff & Schippers 2019, 40), sillä siirtohintaoikaisua koskeva tullauskäsittely on tällä hetkellä epä johdonmukaista kansainvälisesti ja eri valtioissa on eri toimintatapoja siirtohinnoitteluoikaisujen tullikäsittelyssä.

5.3 Tullausprosessien tulevaisuuden näkymät osana siirtohinnoittelua

Kansainvälisessä konsernissa siirtohinnoittelupäätösten tekeminen on keskeinen ja kompleksinen tehtävä, sillä siirtohinnoitteluvaikutukset vaikuttavat useisiin yhtiön toimintoihin, kuten tuotantoon, sijaintiin ja kuljetuksiin (Hammami & Frein 2014a, 243). Kansainvälisen logistiikan osa-alueella siirtohinnoittelu on usein nähty pikemminkin kirjanpidollisena tai vero-oikeudellisena kysymyksenä kuin tärkeänä osana päätöksenteossa globaalin toimitusketjun suunnittelussa ja hallinnassa. Sen myötä useimmissa tavaravirtojen optimointia tarkastelluissa tutkimuksissa tuotteen hinta on katsottu tietyksi, muuttumattomaksi parametriksi. Todellisuudessa kuitenkin konserniyhtiöllä on mahdollisuus määrittää itse tietyllä tasolla toiminnassa käytettävät siirtohintamallit ja hinnoittelu. Konserniyhtiön valitsemalla siirtohinnoittelumallilla on vaikutus konserniyhtiöiden suorituskykyyn ja tuottotasoon konsernin päätoimintoja määritettäessä muun muassa tuotannon, sijainnin, markkinoinnin, logistiikan ja rahoituksen näkökulmasta. (Shunko et al. 2014, 2043; Vidal & Goetschalckx 2001, 134–135)

Kuten tutkimusaineistosta tuli ilmi, tullausprosesseissa on eroavaisuuksia eri valtioiden välillä. Tulevaisuuden näkymien osalta nousivat esille myös ympäristölliset tekijät, joiden roolin korostuminen on ollut aineiston mukaan havaittavissa tavaroiden maahantuonnissa. Mahdolliset rajoitukset tiettyihin raaka-aineisiin liittyen tai mahdolliset korkeammat tullimaksut ympäristölle epäedullisten raaka-aineiden tai tuotteiden maahantuontiprosessissa on perusteltua ottaa huomioon osana konsernin hankintaan, tuotantoon ja toimitukseen liittyvää strategista suunnittelua ja operatiivista toteutusta. Maahantuontia koskevan sääntelyn seuraaminen on myös keskeistä, niin kansallisella tasolla kuin Euroopan unionia koskevan sääntelyn osalta. Mitä parempi tietämys maahantuojalla on maahantuontivaltiossa sovellettavasta tullilainsäädännöstä sekä kansallisista poikkeavuuksista ja tullietuuksista, sitä paremmin tullausprosessit ja tavaroista maksettavat tullit ja muut kustannuserät voidaan optimoida.

Toisaalta organisaation sisäisiä tekijöitä tarkastellessa erityisesti kansainvälisessä konsernissa käytettävien yhtenäisten ERP- ja kirjanpitojärjestelmien sekä mahdollisten tullausdokumenttien hallintaan käytettävien järjestelmien tai sovellusten hyödyntäminen voidaan nähdä keskeisenä maahantuotaviin tavaroihin sovellettavien tullinimikkeiden näkyvyyden ja yksiköiden välisen tullinimikkeiden harmonisoinnin perustana, sekä tullausprosesseihin tarvittavan informaation ja tullausdokumenttien hallintaan käytettävän ajan tehostamiseksi.

5.4 Tulosten luotettavuus ja yleistettävyys

Tutkielmassa tarkasteltiin case -konsernin nykyisiä tullausprosesseja keskeisissä yksiköissä siirtohinnoittelun mahdollisten vaikutusten tunnistamiseksi ja arvioimiseksi tullausarvon määrittämisessä. Tutkimus toteutettiin kvalitatiivisena tutkimuksena, puolistrukturoitua haastattelumenetelmää käyttäen. Haastateltaviksi valittiin case -konsernin henkilöitä, joiden työtehtävät liittyivät tarkastelun kohteena olevien yksiköiden tullausprosesseihin, maantieteellisesti jakautuen viiteen eri yksikön sijaintivaltioon. Haastateltavia oli yhteensä seitsemän.

Kvalitatiivista tutkimusmenetelmää ja aineistonkeruuta haastatteluilla voidaan pitää tutkimuksen tavoitteisiin nähden tarkoituksenmukaisena menetelmänä, sillä tutkittavasta ilmiöstä haluttiin saada tietoa niin organisaatioon vaikuttavista ulkoisista kuin sisäisistä tekijöistä. Haastattelun metodisena etuna voidaan pitää sen tarjoamaa mahdollisuutta valita haastateltavat henkilöt sen perusteella, kenellä tunnistetaan olevan tietämystä ja kokemusta tutkittavasta ilmiöstä ja aiheesta (Tuomi & Sarajärvi 2018), jolloin voidaan puhua tarkoituksenmukaisesta ja harkinnanvaraisesta näytteestä (Puusa & Juuti 2020, 106). Tutkimuksessa haastateltaviksi henkilöiksi pystyttiin valitsemaan henkilöt, jotka ovat keskeisessä roolissa tavaroiden tullausprosesseissa ja joilla on tietämystä kansallisesta sääntelystä. Haastatteluun pyydetty henkilöt valittiin hyödyntäen case -konsernin sisäistä tietoa sekä osaa pyydettiin ensimmäisten haastateltavien suosituksesta.

Tapauksesta monipuolisen ja kattavan tiedon saamiseksi on esitetty olevan perusteltua esittää haastaville haastattelun aiheet tai valmiit haastattelukysymykset etukäteen (Puusa & Juuti 2020, 107; Tuomi & Sarajärvi 2018). Haastatteluun pyydettyille lähetettiin saateviesti sekä haastattelurunko ennakkoon tutustuttavaksi ennen päätöksentekoa haastatteluun suostumisesta, jotta haastateltavat saivat mahdollisuuden perehtyä rauhassa haastattelun sisältöön ja keskeisimpiin osa-alueisiin, sekä halutessaan esittää tarkentavia kysymyksiä tai kieltäytyä haastattelusta. Kukaan haastatteluun pyydettyistä ei kysynyt tarkentavia kysymyksiä haastattelurungosta tai haastattelun aiheesta, ja kaikki haastateltavaksi pyydetty suostuivat haastatteluun yhtä haastattelupyyntöä lukuun ottamatta, johon ei tullut vastausta.

Haastattelussa voi muodostua tulkintavirheitä, mikäli tutkittava ei ymmärrä kysymyksiä haastattelijan epäselvien kysymysten tai vaikeaselkoisten käsitteiden käytön myötä (Puusa & Juuti 2020, 108), mutta haastattelun etuna voidaan pitää sitä, että haastattelun aikana

tutkija voi tarkentaa kysymyksiä haastateltavan vastauksien perusteella (Tuomi & Sarajärvi 2018). Haastatteluista neljä olivat suomeksi ja haastatteluista kolme olivat englanniksi. Englanniksi haastatteluun osallistuvista vain yksi haastateltava puhui äidinkielenään englantia. Muun kuin kotimaisen kielen käyttäminen haastatteluissa on voinut lisätä virheellisuuden riskiä, mikäli haastateltava ei ole löytänyt oikeita sanoja tai on käyttänyt virheellisiä termejä vastauksissaan. Toisaalta haastattelija on voinut tulkita vastauksia virheellisesti. Virheiden minimoimiseksi haastattelut toteutettiin videohaastatteluina, jota voidaan pitää kommunikointia parantavana tekijänä. Haastattelurunko pyrittiin laatimaan mahdollisimman selkeäksi ja kysymyksenasettelua kohdistettiin haastattelutilanteissa haastateltavan työtehtäviin ja yksikköön vastaavaksi, jonka avulla pyrittiin kohdistamaan haastattelukysymykset mahdollisimman lähelle haastateltavan päivittäistä toimintaa.

Kvalitatiiviselle tutkimukselle on tyypillistä keskittyä analysoimaan pientä määrää mahdollisimman perusteellisesti, jolloin tieteellisuuden kriteerinä voidaan pitää aineiston määrä keskeisempänä aineiston laatua. Aineiston määrää voidaan pitää riittävänä siinä vaiheessa, kun uudet tapaukset eivät tuota tutkimusongelmaan enää uutta tietoa. (Eskola & Suoranta 1998) Aineistossa havaintojen saturaatio ilmeni erityisesti tullausprosessin osalta, kuten tullinimikkeiden ja ulkoisen huolitsijan sekä tullausdokumenttien hallinnan osalta. Toisaalta aineistoa oli useammista valtioista, ja kansalliseen sääntelyyn liittyvien havaintojen osalta ei saavutettu kylläntymistä, sillä osassa tarkastelun kohteena olevista valtiosta haastateltiin vain yhtä henkilöä, jolla oli tietämystä paikallisesta sääntelystä. Niiden haastateltavien osalta, jotka työskentelivät samoissa sijaintiyksiköissä, havainnot olivat yhtenäisiä, jotka osaltaan tukevat tulosten yleistettävyyttä.

Vastausten perustuessa lähtökohtaisesti subjektiivisiin kokemuksiin ja haastateltavan omien näkemysten mukaisten keskeisten tekijöiden esittämiseen, tulosten luotettavuutta olisi parantanut, mikäli jokaisesta yksittäisestä valtiosta olisi ollut useampi haastateltava, sillä havainnot vaihtelivat eri yksiköiden sijaintivaltioiden välillä. Useamman henkilön havainnot olisivat lisänneet tulosten luotettavuutta, sillä aineistoin analyysissä osa havainnoista perustui ainoastaan yhden henkilön tietämykseen ja kokemuksiin. Tulosten yleistettävyyden ja luotettavuuden parantamiseksi haastateltavien joukkoa olisi voinut laajentaa myös esimerkiksi siirtohinnoittelun asiantuntijoihin tai eri valtioiden tulliviranomaisiin.

Haastattelijan rooli kytkeytyy vahvasti aineiston hankintaan ja analyysiin. Haastattelijan on pyrittävä tunnistamaan omat ennakkotiedot ja uskomuksensa aiheesta, sillä ne vaikuttavat

väistämättä myös aineiston analyysiin. Aineiston analyysin laatu määrittyy pitkälti tekijän kyvystä tulkita ja ymmärtää tutkimaansa ilmiötä. (Puusa & Juuti 2020, 143) Osalle haastateltavista haastattelija oli ennalta tuttu, mutta haastattelutilanteissa haastattelijan rooli pyrittiin pitämään niin neutraalina kuin mahdollista, eikä haastattelija tuonut mahdollista omaa tietämystään kysymyksiin liittyen haastattelun aikana esille. Toisaalta suuri osa haastattelun sisällöstä oli myös haastattelijalle täysin uutta tietoa, sillä haastattelijalla ei ollut aiempaa tietämystä case -konsernin tullausprosesseista. Case -konsernista haastattelijalla jo olevan tiedon avulla haastattelija pystyi esittämään tarvittaessa tarkentavia kysymyksiä haastateltavan yksikköön liittyen, mikä osaltaan parantaa vastausten oikein tulkitsemissa ja luotettavuutta. Aineiston analyysivaiheet muodostuivat havaintojen tekemisestä, niiden kokoamisesta aihepiireittäin alaluokkiin, yläluokkiin ja aihepiirin mukaisiin pääluokkiin. Havaintojen tekeminen, yhdistäminen ja pääluokkien määrittäminen pyrittiin toteuttamaan mahdollisimman objektiivisesti, mutta aineiston analyysin pohjautuessa tutkijan omaan näkemykseen ja ymmärrykseen aihepiirin mukaisista havaintojen yhdistämisestä sekä pääluokkien määrittämisestä, myös tutkijan oma tulkinta vaikutti aineiston analyysiin.

Empiirisessä analyysissä aineiston hankintaan ja analyysiin käytetyt menetelmät on kuvailtava mahdollisimman tarkasti, jotta lukijalla on mahdollisuus arvioida tulosten uskottavuutta (Tuomi & Sarajärvi 2018). Tulosten analysoinnin ja raportoinnin kannalta analyysien tueksi esitettiin havainnollistavia esimerkkejä alkuperäisistä haastatteluista, mutta kuten Tuomi & Sarajärvi (2018) tuovat esille, lainaukset eivät paranna tutkimuksen luotettavuutta, vaan kuten Eskola (2007) on todennut, toimivat esimerkkeinä analyysin tukena, joilla on pyritty todistamaan tutkijan esittämät tulokset oikeiksi.

Yhteenvedon voidaan todeta, että tulokset eivät ole yleistettävissä kovinkaan laaja-alaisesti. Tutkielmassa esitettyjen tulosten yleistettävyyttä ja luotettavuutta heikentää edellä mainittujen lisäksi myös osaltaan toimeksiantajan anonymiteetin varmistamiseksi tutkielman ulkopuolelle jätetty informaatio, joka helpottaisi tutkielman lukijaa arvioimaan tutkielman ja tutkimuksen toteutusta kokonaisvaltaisemmin, esimerkiksi toimialaan liittyen tai maantieteellisesti valtiokohtaisella tasolla yksityiskohtaisemmin. Toisaalta tutkimusaihe on kokonaisuudessaan laaja ja moniulotteinen sekä usein organisaatiokohtaisesti käsiteltävä, mikä heikentää osaltaan tulosten yleistettävyyttä.

6 Yhteenveto ja johtopäätökset

Kuudennessa pääluvussa esitetään tutkielman yhteenveto sekä vastataan tutkimuskysymyksiin. Lopuksi esitetään johtopäätökset sekä jatkotutkimusehdotukset.

6.1 Yhteenveto

Tutkielman tavoitteena oli tutkia siirtohinnoittelun vaikutusta tavaroiden tullausarvon määrittämiseen konserniyhtiöiden välisissä tavaratransaktioissa. Tavoitteena oli selvittää, mitä vaikutuksia etuyhteysosapuolien välisten tavaratransaktioiden hinnoittelulla voi olla tavaroiden tullausarvon määrittämisessä ja sen perusteella maksettavien tullien määrässä. Erityisesti tavoitteena on syventää ymmärrystä siitä, missä tilanteissa ensisijainen tullausmenetelmä, tavaroiden kauppaa-arvo, ei mahdollisesti sovellu käytettäväksi tullausarvon perustana, kun kyseessä on konserniyhtiöiden välinen tavaratransaktio. Tutkielman tutkimusongelmaa, siirtohinnoittelun mahdollista vaikutusta tavaroiden tullausarvon määrittämisessä erityisesti ensisijaisen tullausmenetelmän, tavaroiden kauppaa-arvon soveltuvuuden osalta tarkasteltiin tässä tapaustutkimuksessa organisaatiotason lähtökohdista, sillä tutkittava tapaus oli case -konsernin tullausprosessit.

Organisaatiotason ulkoisesta kontekstista tarkasteltiin erityisesti oikeudellisen sääntelyn merkitystä siirtohinnoittelussa ja tullausmenetelmän soveltamisessa. Sisemmän kontekstin osalta tarkasteltiin siirtohinnoittelun ja tavaroiden tullausarvon muodostumista tuotanto- ja toimitusketjun hallinnan näkökulmasta, keskittyen erityisesti tullausprosesseihin. Empiirinen osuus toteutettiin kvalitatiivisena tutkimuksena, puolistrukturoitua haastattelumenetelmää käyttäen. Tarkastelun kohteena olivat nykyiset tullausprosessit case -konsernin keskeisissä yksiköissä. Aineisto muodostui yhteensä seitsemän henkilön haastatteluista case -konsernin yksiköissä niin EU:n alueelta kuin EU:n ulkopuolelta, ja aineiston analyysi toteutettiin aineistolähtöisellä sisällönanalyysillä.

6.2 Tutkimuskysymykset

Tutkimuskysymysten avulla pyrittiin tunnistamaan keskeisimmät tekijät, jotka vaikuttavat tavaroiden tullausarvoon, kun kyseessä on etuyhteysosapuolten välinen tavaratransaktio.

Tutkielmassa pyrittiin erityisesti saamaan näkyvyyttä ja tunnistamaan sellaisia tekijöitä tai tilanteita, joissa ensisijainen tullausmenetelmä eli tavaran kauppa-arvo, joka on etuyhteyspuolten välisissä tavaratransaktioissa asetettu siirtohintaa, ei soveltuisi tavaran tullausarvoksi. Sen lisäksi tavoitteena oli tarkastella, onko eri siirtohinnoittelumenetelmien välillä vaikutusta tullausarvon määrittämisessä sekä miten tarvittaessa takautuvasti tehdyt siirtohintaoikaisut voivat vaikuttaa tavaroiden tullausarvoon.

Tutkimuksen ensimmäiseksi alatutkimuskysymykseksi asetettiin: *Missä tilanteissa ensisijaisista tullausmenetelmää, tavaran kauppa-arvoa, ei voida soveltaa tullausarvon määrittämisessä konserniyhtiöiden välisissä tavaratransaktioissa?*

Case-konsernin tämänhetkissä siirtohinnoittelumalleissa tarkastelun kohteena olevissa yksiköissä ei aineiston perusteella ole tunnistettavissa sellaisia konserniyhtiöiden välisiä tavaratransaktioita, joissa asetettu siirtohintaa, eli laskun kauppa-arvo ei soveltuisi tavaran tullausarvon perustaksi, sillä tavaran siirtohintaa on asetettu markkinaehtoisesti tavaroiden maahantuonnin rajanylityshetkellä, eikä vuoden lopun siirtohintaoikaisuja ole sovellettu case-konsernin siirtohinnoittelussa tarkastelun kohteena olevien yksiköiden tavaratransaktioissa tarkasteluajankohtana.

Ensisijaisen tullausmenetelmän, tavaran kauppa-arvon soveltamista tullausarvon määrittämisessä konserniyhtiöiden välisissä tavaratransaktioissa tulee arvioida erityisen huolellisesti tilanteissa, joissa tilikauden jälkeiset siirtohintaoikaisut voivat tulla kyseeseen. Lähtökohtaisesti tilanteissa, joissa etuyhteysuhde on vaikuttanut tavaran hinnan muodostumiseen, ei kauppa-arvoa voida pitää soveltuvana tullausmenetelmänä tullausarvon perustaksi (Rose now & O'Shea 2010, 28). Toissijaisen tullausmenetelmän soveltaminen edellyttää kansainväliseltä konsernilta tällä hetkellä proaktiivista suhtautumista tullausmenetelmien sopivuuden arviointiin (Ball 2020, 2).

Tällä hetkellä tullausmenetelmien soveltuvuudesta siirtohinnoitteluun ei ole harmonisoitua sääntelyä eri valtioiden, eikä edes Euroopan unionin tasolla (Friedhoff & Schippers 2019, 42; WCO 2018,69). Mikäli kansainvälinen konserni ei arvioi siirtohinnan vaikutusta ja sen perusteella parhaiten soveltuvaa tullausmenetelmää, on mahdollisuus, että yhtiö maksaa tullimaksuja todellista markkinaehtoista hintaa korkeamman tason, kuten EUT:n C-529/16 Hammatsu -tapauksessa (EU 2017.) Tapauksessa C-529/16 (EU 2017) maahantuova yhtiö ei saanut tulliviranomaisilta ylimääräisiä tullimaksuja takaisin, joten tullimaksut jäivät yhtiön

kustannukseksi vaikuttaen negatiivisesti kannattavuuteen, vaikka tavaroista maksettua siirtohintaa oikaistiin tilikauden jälkeisellä siirtohintaoikaisuilla alhaisemmaksi markkinaehtoisen siirtohinnoittelun mukaisesti. Toisaalta, mikäli kansainvälinen konserni maksaa maahantuoduista tavaroista todellista markkinaehtoista hintaa alhaisemman määrän tullimaksuja, voidaan pitää mahdollisena, että kyseinen maahantuontivaltio vaatii yhtiötä maksamaan tullimaksujen erotuksen takautuvasti sekä mahdollisia lisämaksuja sanktiona viivästyksestä. (Ball 2020, Friedhoff & Schippers 2019)

Tutkimuksen toisena alakysymyksenä oli: *Miten eri siirtohinnoittelumenetelmät vaikuttavat kauppaa-arvon soveltamiseen tavaralla arvon määrittämisessä?*

Case -konsernin soveltamien siirtohinnoittelumenetelmien osalta tarkastelun kohteena olevissa yksiköissä ei ollut havaittavissa eroja tullausarvon määrittämiseen, vaan kaikissa tarkastelun kohteena olevissa tavaratransaktioissa asetettua siirtohintaa sovellettiin tullausarvon perustana, lukuun ottamatta yhtä EU:n ulkopuolista valtiota, jossa tullausarvo perustui tulliviranomaisten määrittämään tilastolliseen arvoon.

Tarkastellessa siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden todentamiseen sovellettavia OECD:n (2022) siirtohinnoittelumenetelmiä, voidaan yksittäisen transaktion hinnoitteluun liittyvän menetelmän mukaisesti asetetun siirtohinnan nähdä soveltuvan hyvin myös tavaralla arvon perustaksi tullin ensisijaista tullausmenetelmää sovellettaessa. Tällaisina siirtohinnoittelumenetelminä voidaan lähtökohtaisesti pitää OECD:n (2022) siirtohinnoittelumenetelmistä perinteiseksi luokiteltuja siirtohinnoittelumenetelmiä, joita ovat markkinahintavertailumenetelmä (CUP), jälleenmyyntihintamenetelmä (RPM) ja kustannusvoittolisämenetelmä (CPM). Mikäli tavaralla maahantuontihetkellä asetettuihin siirtohintoihin tullaan tekemään tilikauden jälkeisiä siirtohintaoikaisuja, tulee kansainvälisen konsernin arvioida mahdollista tarvetta soveltaa tullausarvon määrittämiseen tullin toissijaisia tullausmenetelmiä. OECD:n (2022) siirtohinnoittelumenetelmistä erityisesti liiketoimivoittomenetelmät, joita ovat liiketoimivoittomenetelmä (TNMM) ja voitonjakamismenetelmä (PSM) ovat sellaisia menetelmiä, joiden osalta tavaroiden maahantuontihetken kauppaa-arvon sopivuutta tullausarvon määrittämisessä voi olla erityisesti tarpeen arvioida, sillä menetelmät perustuvat vahvemmin tuottotasoon, jonka markkinaehtoisuuden toteutumista arvioidaan ja tarkistetaan lähtökohtaisesti tilikauden tulokseen perustuen.

Tutkimuksen kolmantena alatutkimuskysymyksenä oli: *Miten takautuvasti tehty siirtohintaoikaisu vaikuttaa tavaroiden tullausarvoon?*

Takautuvasti tehdyillä siirtohintaoikaisuilla vaikuttaa olevan keskeinen merkitys arvioitaessa tavaran kauppaa-arvon soveltuvuutta tullausarvon perustaksi. Siirtohintaoikaisujen vaikutuksista tullausarvoon ei ole tällä hetkellä oikeusvarmuutta eri valtioissa, mutta kuten Ball (2020) toi esille, vuoden lopun siirtohintaoikaisut tulevat todennäköisesti yleistymään COVID-19-pandemian vaikutusten myötä, joka toisaalta lisää mahdollisuuksia eri valtioiden kannanottoihin takautuvien siirtohintaoikaisujen vaikutuksista tavaroiden tullausarvoon. Mikäli konsernilla on tiedossa, että tilikauden jälkeisiä siirtohintaoikaisuja tullaan tekemään maahantuotujen tavaroiden osalta konserniyhtiöiden välisissä transaktioissa, voisi sovellettavan tullausmenetelmän selvittäminen proaktiivisesti maahantuontivaltiosta olla perusteltua tullikohtelun ja maksettavien tullimaksujen määrän oikeellisuudesta varmistumiseksi.

Tutkimukselle asetetut kolme alakysymystä olivat asetettu tukemaan päätutkimuskysymystä: *Miten siirtohinnoittelu vaikuttaa tavaran tullausarvon muodostumiseen?*

Päätutkimuskysymykseen ei ole tässä vaiheessa mahdollista antaa tyhjentävää vastausta. Case -konsernin osalta voidaan todeta, että sovellettavat siirtohinnoittelumenetelmät eivät tarkastellulla ajankohdalla vaikuttaneet tavaran tullausarvon muodostumiseen tutkimuksen kohteena olevissa tullausprosesseissa, vaan tavaran tullausarvo muodostui samalla tavalla kuin se muodostui etuyhteydettömien osapuolten välillä, kauppaa-arvoa tullausmenetelmänä soveltaen. Mutta mikäli case -konserni olisi soveltanut konserniyhtiöiden välisiin siirtohinnoitteluun siirtohinnoittelumenetelmiä, joihin sisältyy mahdolliset tilikauden jälkeiset siirtohintaoikaisut, olisi siirtohintaa todennäköisesti vaikuttanut tavaroiden tullausarvon määrittämiseen, tai ainakin edellyttänyt case -konsernilta toimenpiteitä selvittää maahantuontivaltion tulliviranomaisilta mahdollisia poikkeavuuksia tullausarvon määrittämiseen kauppaa-arvon sijaan jollain toisella tullausmenetelmällä.

Monikansallisen konsernin siirtohinnoittelu on laaja aihealue, johon sisältyy konserniyhtiöiden siirtohinnoittelumallin strateginen suunnittelu ja implementointi sekä toisaalta markkinaehtoisen hinnoittelun todentaminen OECD:n (2022) siirtohinnoittelumenetelmien avulla. Konserniyhtiön tuotanto- ja toimitusketjun hallinta, konserniyhtiöiden välisten transaktioiden toimintoanalyysit sekä vertikaalisen integroinnin laajuus ovat keskeisiä tekijöitä kansainvälisen konsernin siirtohinnoittelumallia ja markkinaehtoisia

siirtohinnoittelumenetelmiä määrittäessä. Tavarankäytön maahantuonnissa asetettua etuyhteysosapuolten välistä kauppaa-arvoa, eli siirtohintaa, voidaan soveltaa tullausarvon perustana, mikäli hinnoittelu muodostuu vastaavalla tavalla kuin se olisi muodostunut etuyhteydettömien osapuolten välillä (Rosenow & O’Shea 2010, 28). Arvioidessa asetetun siirtohinnan kelpoisuutta tullausarvon perustaksi tulee huomioida sovellettava siirtohinnoittelumalli. Eri-tyisesti tilanteissa, joissa siirtohinnoittelumalli perustuu tilikauden tulokseen asetettuihin mittareihin ja tämän myötä todennäköisesti OECD:n liiketoimivoittomenetelmiin perustuviin siirtohinnoittelumenetelmiin, on arvioitava, onko ensisijainen tullausmenetelmä, eli tavarankäytön kauppaa-arvo, tavarankäytön tullausarvon määrittämiseen soveltuva. Mikäli asetettuja siirtohintoja tullaan oikaisemaan tilikauden jälkeen, voidaan tavarankäytön maahantuontihetkellä määritetyn siirtohinnan soveltuvuutta tullausarvon perusteeksi kyseenalaistaa kauppaa-arvoa tullausmenetelmänä käyttäen.

6.3 Johtopäätökset

Kauppaa-arvon soveltamisessa tullausmenetelmänä yhtenä keskeisimpänä vaatimuksena on, ettei myyjän ja ostajan mahdollinen etuyhteyssuhde ole vaikuttanut hintaan (Friedhoff & Schippers 2019, 34), mutta etuyhteyssuhde ei myöskään saa olla perusteena kauppaa-arvon kelpottomuudelle, mikäli tavarankäytön hinnan määrittämiseen ei ole vaikuttanut osapuolten välinen etuyhteyssuhde (Ball 2020, 1). Monikansalliset konsernit validoivat markkinaehtoperiaatteen mukaisesti määritetyn siirtohinnan siirtohinnoitteludokumentaatiolla, ja vaikka EU ei ole asettanut lainsäädännöllistä ohjeistusta siirtohinnoitteludokumentaation käytöstä tullitarkoituksiin, on WCO hyväksynyt säädöksiä, jotka mahdollistavat siirtohinnoitteludokumentoinnin hyödyntämisen tullausarvon markkinaehtoisuuden todentamisessa (Friedhoff & Schippers 2019, 34). Kansainvälisen konsernin on perusteltua kiinnittää huomioita siirtohinnoitteludokumentaation laatimiseen ja dokumentoinnin hyödyntämiseen myös tullinäkökulmista, mikäli etuyhteyssuhteen vaikutusta hinnan määrittämiseen kyseenalaistetaan tulliviranomaisten puolelta. Tutkimuksen perusteella tulliviranomaiset eivät ole juurikaan kyseenalaistaneet tullausarvona käytettyä siirtohintaa. Toisaalta erityisesti digitaalitalouden ja aineettoman omaisuuden vahvistaessa jatkuvasti merkitystään osana liiketoimintoja, voi markkinaehtoisesta vertailutiedon saaminen muuttua haastavammaksi yhä ainutlaatuisimpien tuotteiden myötä (Juranek et al. 2018, 79). Saatavilla olevan vertailutiedon puute voi

tulevaisuudessa lisätä myös tulliviranomaisten selvityspyyntöjä markkinaehtoisen hinnan todentamiseksi.

Mikäli tavaroille määritettyä siirtohintaa ei voida hyväksyä tavaroiden tullausarvon perustaksi, nousee monikansallisen konsernin toiminnan kannalta esiin keskeisiä kysymyksiä, kuten miten tullausprosessit toteutetaan tilanteessa, jossa tavaroiden kauppaa-arvo ei sovellukaan tullausarvon perustaksi? Liiketoimivoittomenetelmiin perustuvia siirtohinnoittelumalleja sovellettaessa aiheen haastavuus nousee erityisesti esiin, sillä tavaroiden maahantuontihetkellä asetettu siirtohintaa ei välttämättä todellisuudessa vastaa markkinaehtoista hintaa tilanteissa, joissa markkinaehtoinen tuottotaso oikaistaan konserniyhtiöiden välillä siirtohintaoikaisella vasta tilikauden jälkeen. Tässä tilanteessa aiheen moninaisuus korostuu – eri valtioiden välillä ei tällä hetkellä ole selkeää linjausta siitä, miten yhtiön tulee kyseisissä tapauksissa toimia tullausarvon määrittämissä ja sen perusteella määräytyvien tullimaksujen osalta (Ball 2020, 2; Friedhoff & Schippers 2019, 42; WCO 2018, 69).

Perinteisillä siirtohinnoittelumenetelmillä voidaan nähdä olevan paremmat edellytykset kauppaa-arvon soveltamiseen kuin liiketoimivoittomenetelmiin perustuvilla siirtohinnoittelumenetelmillä. Mahdollista epäjohtamukaisuutta markkinaehtoisen siirtohinnan arvioimisessa voikin tulla erityisesti tilanteissa, joissa siirtohintaa oikaistaan markkinaehtoperiaatteen mukaiselle tasolle tilikauden tulokseen perustuen, jolloin voidaan ajatella, että tavaroiden maahantuontihetkellä asetettu siirtohintaa ei ole täyttänyt markkinaehtoisuutta, mutta tulliviranomainen on hyväksynyt maahantuontihetkellä asetetun siirtohinnan markkinaehtoisena. Epäjohtamukaisuutta siirtohinnassa ei ole, mikäli siirtohintaoikaisua ei tarvitse tehdä, jolloin sovellettu siirtohintaa tullausarvon perustana voidaan myös nähdä pysyvän markkinaehtoisella tasolla. Mutta mikäli siirtohintaoikaisu tehdään, tulee tulkintaeroja siirtohinnoittelusäännösten ja maahantuonnissa määritetyille markkinaehtoiselle hintatasolle.

Tutkielman tulosten myötä tunnistettiin tekijät, joiden perusteella voidaan arvioida siirtohinnoittelun mahdollisia vaikutuksia tavaroiden tullausarvon määrittämiseen. Siirtohinnoittelun määrittämisen näkökulmasta keskeisessä roolissa on konserniyhtiöiden toimintojen analyysi (Karjalainen & Raunio 2018, 61), jotta parhaiten soveltuva siirtohinnoittelumalli ja siirtohinnoittelumenetelmä markkinaehtoisen siirtohinnan määrittämiseen voidaan määrittää. Lisäksi tuotanto- ja toimitusketjujen hallinnassa, erityisesti arvioitaessa päätöksiä konserniyhtiöiden ja ulkoisten osapuolten osuuksista tuotanto- ja toimitusketjussa, tulee huomioida siirtohinnoittelun mahdolliset vaikutukset niin välittömän kuin välillisen verotuksen

näkökulmasta (mm. Kim, Park, Jung & Park 2018; Shunko et al. 2014; Jacobides & Billinger 2006; Cecchini et al. 2013). Organisaation ulkoisista tekijöistä siirtohinnoittelua ja maahan- tuontia koskeva sääntely on keskeisessä roolissa siirtohinnoittelun vaikutusten arvioinnissa ja monikasallisen konsernin on kiinnitettävä huomioita sääntelyn tulevin muutoksiin siirto- hinnoittelun soveltuvuudesta tullausarvon perustaksi kauppaa-arvoa tullausmenetelmänä so- vellettaessa.

Toisaalta tutkielman perusteella nousi esille myös alkuperämaan ja käytettävien tullinimik- keiden merkitys tavaroiden maahantuonnissa erityisesti tullausmaksujen määrittymisen pe- rustana. Erityisesti sillä, maahantuodaanko tavarat EU:n ulkopuolelta vai EU:n alueelta on olennainen merkitys tullausmaksujen määrittymisessä. Kansainvälisen konsernin voisi olla perusteltua arvioida mahdollisuuksia keskittää jakelua mahdollisimman paljon EU-valtioi- hin tullimaksujen optimoinnin näkökulmasta kuitenkin kokonaiskustannukset ja toimitus- ketjujen muutoksista aiheutuvat lisäkustannukset huomioiden. Lisäksi, mikäli kansainväli- nen konserni maahantuo tavaraa useaan eri valtioon, tullinimikkeiden yhtenäisellä sovelta- misella eri maahantuojayksiköissä voidaan tehostaa tullinimikkeiden käyttöä ja hallintaa sekä saada näkyvyyttä tullinimikkeiden mukaan määritettyjen tullimaksujen suuruuteen.

6.4 Jatkotutkimusehdotukset

Tarkastellessa OECD:n siirtohinnoittelumenetelmien mukaisen markkinaehtoisin hinnan soveltuvuutta tullausarvon perustaksi, aiempaa tutkimustietoa tai kirjallisuutta ei tässä vai- heessa ole juurikaan saatavilla, mutta aihe on herättänyt lähivuosina kiinnostusta (mm. Ball 2020; Friedhoff & Schippers 2019). Siirtohinnoittelun merkitystä osana konsernin tuotanto- ja toimitusketjua sekä kustannusten optimoinnissa on tarkasteltu (mm. Kim et al. 2018; Hammami & Frein 2014), mutta erityisesti tarvetta konsernin siirtohinnoittelun ja logistisen puolen vahvempaan integrointiin on esitetty vielä tarvittavan lisää paremman ymmärryksen saamiseksi (mm. Hammami & Frein 2014b; Henkow & Norman 2011; Shunko et al. 2014), sillä useimmat globaalit toimitusketjumallit olettavat, että siirtohinnot ovat kiinteitä ja an- nettuja, mutta markkinaehtoisessa siirtohinnoittelussa konsernilla on käytössään useampia hyväksyttävissä siirtohintamalleja, jolloin voidaan puhua myös konsernin valitsemasta siirto- hinnoittelupolitiikasta tai siirtohinnoittelumallista (Vidal & Goetschalckx 2001, 134).

Siirtohinnoittelusta erityisen mielenkiintoisen tutkimusaiheen tekee se, että organisaation ul- kopuolisilla on monikasallisten konsernien siirtohinnoitteluun ja sovellettaviin

siirtohinnoittelumalleihin ainakin tällä hetkellä pääsääntöisesti suhteellisen vähäinen näkyvyys, vaikka konserniyhtiöiden väliset liiketoimet muodostavat keskeisen osan kansainvälisestä kaupasta (Feinberg & Keane 2006, 1515). Syvemmän ymmärryksen saamiseksi siirtohinnoittelun mahdollisista vaikutuksista tavaroiden tullausarvoon ja erityisesti kauppaa arvon soveltavuuteen tullausmenetelmänä, voitaisiin tutkia laajemmin eri toimialoilla olevia konserniyhtiöitä tai esimerkiksi tarkemmin OECD:n yksittäisen siirtohinnoittelumenetelmän soveltumista kauppaa arvoksi perustaksi. Tutkielman perusteella liiketoimivoittomenetelmiin perustuvat siirtohinnoittelumenetelmät ja erityisesti tilikauden jälkeiset takautuvat siirtohinnoittelumenetelmät olisivat mielenkiintoinen jatkotutkimusaihe konserniyhtiöiden välisten tavaratransaktioiden maahantuontiin sovellettavan tullausmenetelmän arvioinnin ja valinnan osalta. Lisäksi siirtohinnoittelun veroasiantuntijoiden ja eri valtioiden tulliviranomaisten näkemysten tarkastelu antaisi aiheesta monipuolisempaa tietoa.

Siirtohinnoittelun vaikutusten arvioinnista tavaroiden tullausarvon määrittämiseen ja sovellettavaan tullausmenetelmään osaltaan monitulkintaisuutta lisäävät tällä hetkellä epäyhtenäiset tulkinnat sääntelyn noudattamisessa eri valtioissa (Friedhoff & Schippers 2019; WCO 2018). Tutkielman perusteella saatiin syvennettyä ymmärrystä siirtohinnoittelun mahdollisista vaikutuksista tavaroiden tullausarvoon, tunnistuen keskeisiä tekijöitä, joita on otettava huomioon kauppaa arvon soveltavuuteen tullausmenetelmänä sekä toisaalta tullimaksujen optimointiin liittyen. OECD:n (2022) mukaisten siirtohinnoittelumenetelmien soveltumista tavaroiden tullausarvoksi kauppaa arvoon perustuvaa tullausmenetelmää soveltaen olisi mielenkiintoista tutkia esimerkiksi viiden vuoden päästä uudestaan, tarkastellen erityisesti onko eri valtioiden välillä sovellettavat tulkinnat yhtenäistyneet ja miten sääntely on mahdollisesti kehittynyt.

Kuten Elliot & Emmanuel (2000, 218) toivat esille, usein monikansallisessa konsernissa, jonka toimintaan kuuluvat niin tuotannollinen valmistus kuin lopputuotteiden jakelu, siirtohinnoittelussa keskeisiksi transaktiovirroiksi voidaan yleensä tunnistaa fyysisten tavaravirtojen lisäksi tekijänoikeuksiin, tuotemerkkeihin tai lisensseihin liittyvät virrat. Tutkielmassa ei käsitelty aineettoman omaisuuden merkitystä tavaroiden tullausarvon määrittämisessä, ja konserniyhtiöiden välisissä tavaratransaktioissa olisikin mielenkiintoista tarkastella tarkemmin myös aineettoman omaisuuden liityntää ja mahdollisia rojaltilveloituksia osana tullausarvon määrittämistä.

Lähteet

- Adler, R. W. 1996. Transfer Pricing for World-Class Manufacturing. *Long range planning*, 29, 2, p. 6-75.
- Arya, A. & Mittendorf, B. 2007. Interacting Supply Chain Distortions: The Pricing of Internal Transfers and External Procurement. *The Accounting Review*, 82, 3, p. 551-580.
- Baldenius, T. & Reichelstein, S. 2006. External and Internal Pricing in Multidivisional Firms. *Journal of accounting research*, 44, 1, p. 1-28.
- Baldenius, T., Melumad, N. D. & Reichelstein, S. 2004. Integrating Managerial and Tax Objectives in Transfer Pricing. *The Accounting Review*, 79, 3, p. 591-615.
- Ball, A. 2020. TP adjustments and customs duties in a post COVID-19 environment. *International Tax Review*; London, p. 1-5.
- Cecchini, M., Leitch, R. & Strobel, C. 2013. Multinational transfer pricing: A transaction cost and resource based view. *Journal of Accounting Literature*, 31, p. 31-48.
- Clempner, J. B. 2019. Optimal level of transfer pricing for profit sharing: a Lagrange regularized game theory approach. *Optimization and Engineering*, 20, 3, p. 833-852.
- Cook, P. 1955. Decentralization and the Transfer Pricing Problem. *Journal of Business*, 28, 2, p. 87-94 (University of Chicago press).
- Curtis, T. 1995. The general agreement on tariffs and trade and customs value legislation: Where are we headed? *Australian tax review*, 24, 4, p. 201-223.
- Deloitte. 2020. Vuoden 2020 tärkeimmät aiheet välillisessä verotuksessa. [Verkkoaineisto]. [Viitattu 17.6.2022]. Saatavissa: <https://www2.deloitte.com/fi/fi/pages/tax/articles/vuoden-2020-tarkeimmat-aiheet-valillisessa-verotuksessa.html>
- Elliot, J. & Emmanuel, C. 2000. International Transfer Pricing: Searching for Patterns. *European management journal*, 18, 2, p. 216-222.
- Eriksson, P. & Koistinen, K. 2014. Monenlainen tapaustutkimus. Kuluttajatutkimuskeskus tutkimuksia ja selvityksiä. [Verkkoaineisto]. [Viitattu 13.3.2022]. Saatavissa:

<https://docplayer.fi/39970805-Monenlainen-tapaustutkimus-paivi-eriksson-katri-koistinen.html>

Eriksson, P. & Kovalainen, A. 2008. Qualitative methods in business research. London: SAGE Publications.

Eskola, J. & Suoranta, J. 1998. Johdatus laadulliseen tutkimukseen. Tampere: Vastapaino.

Eskola, J. 2007. (Teema)haastattelututkimuksen toteuttamisesta. Teoksessa Viinamäki, L. & Saari, E. Polkuja soveltavaan yhteiskuntatieteelliseen tutkimukseen. Helsinki: Tammi.

EU. 2017. Unionin tuomioistuimen tuomio 20.12.2017. Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH v Hauptzollamt München, C-529/16, EU:C:2017:984. Euroopan unionin virallinen verkkosivusto [Verkkodokumentti]. [Viitattu 13.3.2022]. Saatavissa: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:62016CJ0529&from=FI>

Feinberg, S. E. & Keane, M. P. 2006. Accounting for the Growth of MNC-Based Trade Using a Structural Model of U.S. MNCs. *American Economic Review*, 96, 5, p. 1515-1558.

Feinberg, S. E. & Keane, M. P. 2009. Tariff effects on MNC decisions to engage in intra-firm and arm's-length trade. *Canadian Journal of Economics - revue canadienne d'Economique*, 42, 3, p. 900–929.

Friedhoff, M. & Schippers, M. 2019. ECJ Judgment in Hamamatsu Case: An Abrupt End to Interaction Between Transfer Pricing and Customs Valuation? *EC Tax Review*, 28, 1, p. 32–42.

Hammami, R. & Frein, Y. 2014a. Integration of the profit-split transfer pricing method in the design of global supply chains with a focus on offshoring context. *Computers & Industrial Engineering* 76, p. 243–252.

Hammami, R. & Frein, Y. 2014b. Redesign of global supply chains with integration of transfer pricing: Mathematical modeling and managerial insights. *International journal of production economics*, 158, p.267-277.

Henkow, O. & Norrman, A. 2011. Tax aligned global supply chains. *International journal of physical distribution & logistics management*, 41, 9, p.878-895.

Hirshleifer, J. 1956. On the Economics of Transfer Pricing. *Journal of Business*, 29, 3, p. 172-184 (University of Chicago press).

- Huh, W. T. & Park, K. S. 2013. Impact of Transfer Pricing Methods for Tax Purposes on Supply Chain Performance under Demand Uncertainty. *Naval research logistics*, 60, 4, p. 269-293.
- Hyde, C. E. & Choe, C. 2005. Keeping Two Sets of Books: The Relationship Between Tax and Incentive Transfer Prices. *Journal of economics and management strategy*, 14, 1, p. 165-186.
- Jacobides, M. G. & Billinger, S. 2006. Designing the Boundaries of the Firm: From “Make, Buy, or Ally” to the Dynamic Benefits of Vertical Architecture. *Organization science*, 17, 2, p. 249-261.
- Javorcik, B. S. & Narciso, G. 2017. WTO accession and tariff evasion. *Journal of development economics*, 125, p. 59-71.
- Juranek, S., Schindler, D. & Schjelderup, G. 2018. Transfer pricing regulation and taxation of royalty payments. *Journal of public economic theory*, 20 ,1, p.67-84.
- Karjalainen, J. & Raunio, M. 2018. Siirtohinnoittelu. Alma Talent Oy: Helsinki. 2., uudistettu painos.
- Kim, B., Park, K. S., Jung, S-Y. & Park, S. H. 2018. Offshoring and outsourcing in a global supply chain: Impact of the arm’s length regulation on transfer pricing. *European journal of operational research* 266, 1, p. 88-98.
- Kobetsky, M. 2019. The Transfer-Pricing Profit-Split Method After BEPS: Back to the Future. *Canadian tax journal / revue fiscale Canadienne*, 67, 4, p.1077-1105.
- KPMG. 2020. Maahantuotavien tavaroiden tullausarvon määrittämiseen muutoksia siirtohinnoittelua sovellettaessa. [Verkkoaineisto]. [Viitattu 17.6.2022]. Saatavissa: <https://home.kpmg/fi/fi/home/Pinnalla/2018/02/uutiset-ja-julkaisu.html>
- Kumar, S., Pandey, N., Lim, W. M., Chatterjee, A. N. & Pandey, N. 2021. What do we know about transfer pricing? Insights from bibliometric analysis. *c*, 134, p. 275–287.
- Markusen, J. R. & Maskus, K. E. 2002. Discriminating Among Alternative Theories of the Multinational Enterprise. *Review of International Economics*, 10, 4, p. 694–707.
- Miles, M.B. & Huberman, A.M. 1994. *Qualitative data analysis*. Second edition. California: Thousand Oaks:Sage Publications.

Mukunoki, H. & Okoshi, H. 2021. Tarif elimination versus tax avoidance: free trade agreements and transfer pricing. *International Tax and Public Finance*, 28, 5, p. 1188–1210.

OECD. 2022. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022. [Verkkoaineisto]. [Viitattu 25.2.2022]. Saatavissa: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>

Pettigrew, A. M. 1997. What is a processual analysis? *Scandinavian journal of management*, 13, 4, p. 337-348.

Puusa, A. & Juuti, P. 2020. Laadullisen tutkimuksen näkökulmat ja menetelmät. Tallinna: Gaudeamus Oy.

PwC. 2018. Siirtohinnan ja tullausarvon yhteensopivuuden mahdottomuus – EUT Hamamatsu C-529/16. [verkkoaineisto]. [Viitattu 17.6.2022]. Saatavissa: <https://uutishuone.pwc.fi/siirtohinnan-ja-tullausarvon-yhteensopivuuden-mahdottomuus-eut-hamamatsu>

PwC. 2020. Maahantuojaja: onko tullausarvosi määritetty oikein? [Verkkoaineisto]. [Viitattu 17.6.2022]. Saatavissa: <https://uutishuone.pwc.fi/maahantuojaja-onko-tullausarvosi-maaritetty-oikein>

Rathke, A. A. T., Rezende, A. J. & Watrin, C. 2020. Classification of transfer pricing systems across countries. *International Economics*, 164, p. 151–167.

Rosenow, S. & O'Shea, B. J. 2010. A handbook on the WTO customs valuation agreement. Cambridge: Cambridge University Press.

Shunko, M., Debo, L. & Gavirneni, S. 2014. Transfer Pricing and Sourcing Strategies for Multinational Firms. *Production and operations management*, 23, 12, p. 2043-2057.

Strobel, C. D. 2016. Final Guidance on Transfer Pricing Released by the OECD. *The Journal of Corporate Accounting & Finance* 27, 3, p. 97-99.

Tulli. 2021a. Tullausarvo. [Verkkoaineisto]. [Viitattu 7.6.2022]. Saatavissa: <https://tulli.fi/yritysasiakkaat/tuonti/tullausarvo>

Tulli. 2021b. Nimikkeistöjen käyttötarkoitukset. [Verkkoaineisto]. [Viitattu 18.4.2022]. Saatavissa: <https://tulli.fi/yritysasiakkaat/tullinimikkeet/nimikkeistojen-kayttotarkoitukset>

Tulli. 2021c. CN-nimikkeistö. [Verkkoaineisto]. [Viitattu 7.6.2022]. Saatavissa: <https://tulli.fi/tilastot/cn-nimikkeisto>

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2018. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Uudistettu laitos.- Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.

U.S. Census Bureau. 2021. U.S GOODS TRADE: IMPORTS AND EXPORTS BY RELATED-PARTIES, 2020. U.S. Department of commerce. [Verkkoaineisto]. [Viitattu 14.3.2022]. Saatavissa: https://www.census.gov/foreign-trade/Press-Release/related_party/rp20.pdf

Vidal, C. J. & Goetschalckx, M. 2001. A global supply chain model with transfer pricing and transportation cost allocation. European journal of operational research, 129, 1, p. 134-158.

Villegas, F. & Ouenniche, J. 2008. A general unconstrained model for transfer pricing in multinational supply chains. European journal of operational research, 187, 3, p. 829-856.

WCO. 2018. Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing. World Customs Organization. [Verkkoaineisto]. [Viitattu 20.3.2022]. Saatavissa: <http://www.wcoomd.org/en/topics/valuation/instruments-and-tools/guide-to-customs-valuation-and-transfer-pricing.aspx>

WCO. 2022a. Discover the WCO? World Customs Organization. [Verkkoaineisto]. [Viitattu 18.4.2022]. Saatavissa: <http://www.wcoomd.org/en/about-us/what-is-the-wco/discover-the-wco.aspx>

WCO. 2022b. What is the Harmonized System (HS)? World Customs Organization. [Verkkoaineisto]. [Viitattu 18.4.2022]. Saatavissa: <http://www.wcoomd.org/en/topics/nomenclature/overview/what-is-the-harmonized-system.aspx>

Zhao, L., Karaivanova, A. & Zhang, P. 2021. The Complementary Role of the WTO in the Enhancement of the Base Erosion and Profit Shifting Project. World, 2, p. 267–294.

Liite 1. Haastattelurunko

TAUSTATIEDOT

- I. Haastateltavan nimi, ammattinimike, työnkuva / toimenkuva
- II. Mitkä ovat työtehtävissäsi keskeisimmät konserniyhtiöt?
- III. Kuvailisitko alkuun, minkä verran tavaroiden maahantuonti ja siihen liittyvät tullausprosessit kuuluvat nykyiseen työnkuvaasi?

TAVARAN TULLAUSPROSESSIN KARTOITUS

- IV. Millaisia tavaroita maahantuodaan (esim. valmiita tuotteita vai raaka-aineita tuotantoon)?
- V. Onko maahantuoduilla tavaroilla useita eri tullinimikkeitä (CN-nimikkeistö)? Mitä nimikkeitä maahantuotuihin tavaroihin sovelletaan ja onko tullinimikkeillä vaikutusta tavarantoimittajan tai maksettavien tullien määräytymiseen?
- VI. Mitkä ovat keskeisimmät valtiot, joista tavaraa maahantuodaan?
- VII. Mihin maahantuodut tavarat / lopputuotteet jaellaan, paikallisille markkinoille vai laajemmalle?
- VIII. Mitä vaiheita tullausprosessi pitää sisällään?
- IX. Millainen merkitys toimituslausekkeilla on tavarantoimittajan tullausprosessissa?
- X. Mitä toimituslausekkeitä tyypillisesti käytetään maahantuotaessa tavaraa?
- XI. Onko konserniyhtiöiden välillä havaittavissa erilaisia toimintatapoja tullausprosesseissa, organisaation tai tulliviranomaisen/kansallisen sääntelyn näkökulmasta?

TULLAUSARVON MÄÄRITYMINEN

- XII. Sovelletaanko tavaroiden tullausarvon määrittämiseen tavarantoimittajan kauppaa-arvoa? Jos ei, mitä tullausarvostusmenetelmiä sovelletaan?
- XIII. Mistä tekijöistä maahantuodusta tavarasta maksettavaksi määräytyvät tuontitullit muodostuvat?
- XIV. Mitä dokumentteja tavarantoimittajalta vaaditaan tullausarvon todentamiseksi ja sen perusteella kannettavien tullien määrittämiseksi?
- XV. Mitä järjestelmiä tullausdokumenttien säilytykseen ja maahantuonnin yhteydessä kannettavien tullimaksujen seuraamiseen on käytössä?
- XVI. Onko järjestelmät käytössä keskitetysti konsernin yksiköissä vai vaihtelevatko käytettävät järjestelmät yksikön mukaan?

KONSERNIYHTIÖIDEN VÄLISET TULLAUSPROSESSIT

- XVII. Kuinka suuri osuus maahantuoduista tavaravirroista on konserniyhtiöiden välisiä tavarantoimittajan transaktioita?
- XVIII. Miten konserniyhtiöiden väliset maahantuodut tavarat on hinnoiteltu?
- XIX. Onko tullausprosessissa havaittavissa eroja konserniyhtiöiden välisessä maahantuonnissa verrattuna ulkopuolisilta toimittajilta hankittujen tavaroiden maahantuontiin?
- XX. Onko tavaroita maahantuotaessa ollut tilanteita, joissa konserniyhtiöiltä hankitun tavarantoimittajan tullausarvoksi ei ole hyväksytty tavarantoimittajan kauppaa-arvoa?
- XXI. Onko ollut tilanteita, joissa tulliviranomaiset ovat pyytäneet lisäselvityksiä markkinaehtoisesta hinnasta varmentamiseksi?
- XXII. Otetaanko konserniyhtiöiden välisen tavarantoimittajan transaktioiden hinnoittelussa mahdolliset vuoden lopun siirtohintaoikaisut jollain tavalla huomioon tavarantoimittajan tullausarvon määrittämisessä tai tullausprosesseissa?

TULLAUSPROSESSIEN KEHITTÄMISMAHDOLLISUUDET

- XXIII. Mitkä vaiheet nykyisessä maahantuonnin tullausprosessissa ovat mielestäsi sujuvia?
- XXIV. Onko nykyisissä tullausprosesseissa mielestäsi mahdollisuuksia tehostaa tiettyjä prosessin vaiheita? Jos on, millä tavalla?
- XXV. Onko jotain muuta, mitä haluaisit tuoda esille tavaroiden maahantuonnin tullausprosesseihin liittyen erityisesti konserniyhtiöiden välisten tavaratransaktioiden näkökulmasta?