VERO SKATT (/)

Siirtohinnoittelun dokumentointi

Avainsanat:

Raportointi (/haku/?tag=65132) - **Siirtohinnoittelu** (/haku/?tag=3823) - **Elinkeinoverotus** (/haku/?tag=67) - **Verohallinnon ohjeet** (/haku/?tag=47748)

Antopäivä 30.4.2018

Diaarinumero A68/200/2018

Voimassaolo 1.5.2018 - Toistaiseksi

Valtuutussäännös Laki Verohallinnosta (503/2010) 2 § 2 momentti

Avaa sisällysluettelo

Ohjeen lukua 6.3 on päivitetty verotusmenettelystä annetun lain seuraamusmaksuja koskeviin säännöksiin tulleiden muutosten vuoksi. Muutokset tulevat voimaan 1.5.2018 ja niitä sovelletaan ensimmäisen kerran verovuodelta 2018 toimitettavaan verotukseen.

1 Johdanto

Siirtohinnoittelun dokumentointi on verovelvollisen laatima kirjallinen selvitys verovelvollisen ja tähän etuyhteydessä olevien yritysten välisten liiketoimien hinnoittelusta. Selvityksen tarkoituksena on osoittaa, että verovelvollisen etuyhteydessä tekemät liiketoimet on hinnoiteltu markkinaehtoperiaatteen mukaan. Markkinaehtoperiaatteen mukainen hinnoittelu tarkoittaa liiketoimen hinnan ja muiden ehtojen määrittämistä samalla tavalla kuin riippumattomat osapuolet olisivat määrittäneet vertailukelpoisen liiketoimen ehdot. Vaatimus markkinaehtoperiaatteen noudattamisesta on siirtohinnoittelun kansainvälinen perusta. Markkinaehtoperiaate on ilmaistu valtioiden tekemissä tuloverosopimuksissa ja valtioiden sisäisissä lainsäädännöissä. Suomessa markkinaehtoperiaatteen noudattamista edellyttää verotusmenettelystä annetun lain (VML) siirtohinnoitteluoikaisua koskeva lainkohta. Samassa laissa on säännelty myös siirtohinnoittelun dokumentointivelvoite, jonka perusteella verovelvollisen on laadittava tietyissä tarkemmin määritellyissä tilanteissa siirtohinnoittelustaan dokumentointi.

Siirtohinnoittelun dokumentointivelvoite on ollut voimassa Suomessa vuodesta 2007. Lainsäätäjän tavoitteena oli Suomen yhteisöverotulojen turvaaminen, minkä katsottiin edellyttävän kansainvälisiä käytäntöjä vastaavan lainsäädännön säätämistä. Suomen dokumentointivelvoitteen sisältöön vaikutti keskeisesti Euroopan unionin dokumentointia koskeva käytännesääntö, jonka tarkoituksena oli jäsenvaltioiden verotulojen turvaamisen ohella yhtenäistää jäsenvaltioiden dokumentointisäännöksiä ja helpottaa yritysten verotukseen liittyvien velvoitteiden täyttämistä. Suomen dokumentointivelvoite säädettiin kattamaan EU:n käytännesäännön maakohtainen osa, mutta lakiin ei otettu vaatimusta käytännesäännön yleisen osan koko konsernia koskevien tietojen esittämisestä.

Siirtohinnoittelun dokumentointisäännöksiä on tämän jälkeen muutettu vuoden 2017 alusta voimaan tulleella lailla. Muutoksen taustalla on OECD ja G20 -valtioiden yhteisen Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) -toimenpideohjelman tuloksena vuonna 2015 julkaistu suositus siirtohinnoittelun dokumentoinnin laatimisesta. Suositukseen perustuva dokumentointivelvoite koostuu kolmesta osasta: 1) koko konsernia koskevista tiedoista (master file), 2) yksittäistä yritystä koskevista tiedoista (local file) ja 3) verotuksen maakohtaisesti raportoitavista tiedoista (country-by-country report). Dokumentointivelvoitteen tarkoituksena on suosituksen mukaisesti varmistaa, että verovelvollinen arvioi liiketoimiensa markkinaehtoisuutta mahdollisimman ajantasaisesti ja toisaalta antaa verohallinnoille olennaista tietoa siirtohinnoitteluun liittyvien veroriskien arvioimiseksi ja verotarkastusten tekemiseksi. Suosituksen tarkoituksena on myös ohjata valtioita kehittämään selkeät ja yhtenäiset velvoitteet, jotka vähentäisivät dokumentoinnin laatimisesta aiheutuvia verovelvollisten kustannuksia.

Tällä ohjeella päivitetään 19.10.2007 julkaistu ohje (diaarinumero 1471/37/2007) vastaamaan lainsäädännön muutosten jälkeistä dokumentointivelvoitetta. Ohjeessa käsitellään siirtohinnoittelun dokumentoinnin laatimista. Tarkoituksena on antaa ohjausta dokumentointivelvollisten määritelmästä ja dokumentoinnin sisältövaatimuksista. Ohjauksella pyritään vastaamaan muun muassa kysymyksiin: kenen on laadittava dokumentointi, mistä liiketoimista dokumentointia edellytetään, mitä selvitystä dokumentoinnissa on esitettävä ja mikä on selvitysten laajuus. Ohjeessa käsitellään myös dokumentoinnin tutkimista verotuksessa. Tältä osin tarkoituksena on antaa ohjausta dokumentoinnin esittämisestä ja dokumentoinnin täydentämisestä sekä dokumentoinnin laiminlyönneistä aiheutuvista veronkorotusseuraamuksista.

Ohjeessa ei käsitellä verotuksen maakohtaista raporttia (country-by-country report). Verohallinto on antanut maakohtaisen raportin antamisesta erillisen ohjeen Verotuksen maakohtainen raportointi (/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49771/). Ohjeet on tarkoituksenmukaista julkaista erillään, koska dokumentoinnin esittämistä ja maakohtaisen raportin antamista koskevat erilaiset menettelysäännöt. Keskeisenä erona on tietojen ilmoittaminen. Maakohtainen raportti on annettava Verohallinnolle vuosittain tiettyjen edellytysten täyttyessä. Sen sijaan siirtohinnoittelun dokumentointi on esitettävä vain, jos Verohallinto sitä pyytää yksilöidyllä kehotuksella. Lisäksi esitettävien tietojen luonne poikkeaa toisistaan. Maakohtainen raportti sisältää kaikille ilmoitusvelvollisille samat yksilöidyt tiedot, kun taas siirtohinnoittelun dokumentointi laaditaan yhtiö- ja konsernikohtaisesti.

Ohjeessa ei käsitellä Suomen sisäisen lainsäädännön siirtohinnoitteluoikaisua koskevaa lainkohtaa, Suomen tekemien verosopimusten siirtohinnoittelua koskevaa artiklaa eikä näiden molempien tulkintalähteenä käytettävää julkaisua "OECD:n siirtohinnoitteluperiaatteet monikansallisia yrityksiä ja verohallintoja varten" (jäljempänä OECD:n siirtohinnoitteluohjeet). Ohjeessa on joissakin kohdin avattu OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden sisältöä, jotta dokumentoitavat tiedot ja selvitykset olisivat paremmin ymmärrettävissä. Tarkoituksena ei kuitenkaan ole antaa markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta kattavaa esitystä, vaan ainoastaan selventää dokumentoitavaa tietosisältöä tarvittavilta osin. Dokumentoinnin laatimisessa on joka tapauksessa olennaista ottaa huomioon OECD:n siirtohinnoitteluohjeet, jotta dokumentoitava siirtohinnoittelu täyttäisi lainsäädännön ja verosopimusten edellytykset. Tätä johtopäätöstä tukee se, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat vakiintuneen oikeuskäytännön mukaisesti markkinaehtoperiaatteen merkittävä tulkintalähde Suomessa.

Määritelmiä:

BEPS

Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) on OECD:n käyttämä termi veropohjien rapautumista ja voittojen siirtämistä koskevista ilmiöistä.

BEPS-dokumentointiohjeistus

OECD ja G20 -valtioiden julkaisema ohjeistus siirtohinnoittelun dokumentoinnista ja maakohtaisesta raportista (Action 13: 2015 Final Report. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting). Ohjeistus on liitetty heinäkuussa 2017 päivitettyihin OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin.

Dokumentointi

Dokumentointi on verovelvollisen laatima selvitys etuyhteystoimien markkinaehtoisesta siirtohinnoittelusta. VML 14 a §:n termi on siirtohinnoitteludokumentointi, mutta ohjeessa käytetään lyhyempää muotoa dokumentointi.

Dokumentointivelvoite

Dokumentointivelvoite on VML 14 a – 14 c §:n mukainen kokonaisuus, johon sisältyy verovelvollisen velvollisuus laatia siirtohinnoitteludokumentointi sekä esittää ja täydentää sitä. Tässä ohjeessa ei käsitellä VML 14 d §:n mukaista verotuksen maakohtaista raporttia.

Etuyhteystoimi

Etuyhteystoimi on verovelvollisen ja tähän etuyhteyssuhteessa olevan etuyhteysyrityksen välinen liiketoimi. Liiketoimea ja etuyhteystoimea käytetään tässä ohjeessa samassa merkityksessä. Yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisillä toimilla tarkoitetaan VML 14 b §:ssä ulkomaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisiä toimia. Nämä toimet rinnastetaan etuyhteystoimiin.

Etuyhteysyritys

Verovelvolliseen etuyhteyssuhteessa oleva osapuoli.

EU:n käytännesääntö

Neuvoston ja neuvostossa kokoontuneiden jäsenvaltioiden hallitusten edustajien päätöslauselma (annettu 27.6.2006, etuyhteydessä keskenään olevien yritysten siirtohinnoitteluasiakirjoja Euroopan unionissa koskevista menettelysäännöistä (2006/C 176/01)). Menettelysäännöistä käytetään tässä ohjeessa nimitystä EU:n käytännesääntö.

EU TPD

EU Transfer Pricing Documentation (EU TPD) on EU:n dokumentointia koskevan käytännesäännön mukainen yhtenäinen ja osittain keskitetty siirtohinnoitteludokumentointimalli EU:n alueen etuyhteysyrityksille.

Hallituksen esitys 2006

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

Hallituksen esitys 2016

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi verotusmenettelystä annetun lain sekä hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin lainsäädännön alaan kuuluvien säännösten kansallisesta täytäntöönpanosta ja direktiivin soveltamisesta annetun lain muuttamisesta, HE 142/2016 vp.

Komission suositus

Komission suositus (annettu 6.5.2003, 2003/361/EY) mikroyritysten sekä pienten ja keskisuurten yritysten määritelmästä.

Kvartiiliväli

Vertailukohteiden vertailutiedon luotettavuutta voidaan lisätä tilastotieteen käyttämällä hajontaluvulla. Kvartiilivälillä tarkoitetaan yläkvartiilin (75 % tapauksista jää sen alapuolelle) ja alakvartiilin (25 % tapauksista jää alapuolelle) erotusta.

Markkinaehtoperiaate

Markkinaehtoperiaate (the arm's length principle) on OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklassa ilmaistu periaate, jonka mukaan etuyhteydessä olevien yritysten kauppa- ja rahoitussuhteissa sovittujen tai määrättyjen ehtojen tulee vastata ehtoja, joista olisi vastaavissa olosuhteissa sovittu toisistaan riippumattomien yritysten välillä.

Mediaani

Mediaani on suuruusjärjestykseen asetettujen vertailukohteiden vertailutietojen keskimmäinen arvo tai kahden keskimmäisen keskiarvo, jos vertailutietoja on parillinen määrä.

OECD

Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeet

OECD:n Siirtohinnoitteluperiaatteet monikansallisia yrityksiä ja verohallintoja varten (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD TPG) on OECD:n vuonna 1995 julkaisema ja sen jälkeen täydentämä raportti etuyhteydessä olevien yritysten välisen siirtohinnoittelun määrittämisestä. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet on kommentaariteos markkinaehtoperiaatteen soveltamiseen. Tässä ohjeessa viitataan heinäkuussa 2017 julkaistuun OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden päivitettyyn versioon, johon sisältyy vuoden 2015 BEPS-raportit ja sen jälkeen tehdyt päivitykset.

Omistusyhteysyritys

Omistusyhteysyritys on pienen ja keskisuuren yrityksen määrittelyyn liittyvä yritystyyppi. Omistusyhteysyritys on kyseessä, jos omistusosuus yrityksessä on vähintään 25 prosenttia (pääomasta tai äänimäärästä), mutta enintään 50 prosenttia.

Pieni ja keskisuuri yritys

Pieni ja keskisuuri yritys on määritelty VML 14 a §:ssä. Määritelmä vastaa komission suosituksessa, annettu 6 päivänä toukokuuta 2003, mikroyritysten sekä pienten ja keskisuurten yritysten määritelmästä (2003/361/EY) annettua pienen ja keskisuuren yrityksen määritelmää.

Sidosyritys

Sidosyritys on pienen ja keskisuuren yrityksen määrittelyyn liittyvä yritystyyppi. Sidosyritys on kyseessä, jos omistusosuus yrityksestä on yli 50 prosenttia.

Toimi

Yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan väliset toimet (dealings) rinnastetaan etuyhteystoimiin.

Toimintoarviointi

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukainen toimintoanalyysi (functional analysis), jossa arvioidaan etuyhteyssuhteessa tehdyissä liiketoimissa ja riippumattomien yritysten vertailukelpoisissa riippumattomissa liiketoimissa suorittamia toimintoja ottaen huomioon käytetty omaisuus ja otetut riskit.

Verotuksen maakohtainen raportti

Verotuksen maakohtainen raportti (Country-by-Country Report, CbCR) on tilikausittain Verohallinnolle annettava ilmoitus laissa tarkemmin eritellyistä konsernin maakohtaisista tiedoista.

Vertailuarviointi

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden vertailukelpoisuuden arviointi (comparability analysis), jossa verrataan etuyhteystoimea riippumattomaan liiketoimeen tai liiketoimiin.

2 Dokumentoinnin laatimisesta

2.1 Dokumentointivelvoite

Vuoden 2017 alusta voimaan tullut siirtohinnoittelun dokumentointivelvoite on jaettu koko konsernia koskeviin tietoihin (master file) ja yksittäistä verovelvollista koskeviin tietoihin (local file).

Dokumentoinnin laatimisessa on kaksi vaihetta. Verovelvollisen on laadittava vuosittain dokumentointi VML 14 b §:ssä edellytetyistä tiedoista ja toisaalta annettava erikseen VML 14 c §:n mukaisesti dokumentointia täydentäviä lisäselvityksiä. Kahden vaiheen menettelyyn päädyttiin vuonna 2007. Dokumentoinnin laatimisen periaatteeksi vahvistettiin tuolloin, että verovelvollinen voi laatia dokumentointinsa joustavasti arvioimassaan laajuudessa ja täydentää sitä vasta tarvittaessa lisäselvityspyyntöjen jälkeen. Menettelyyn ei säädetty muutoksia vuoden 2017 alusta, joten menettelyssä on edelleen olennaisena piirteenä, että laadittua dokumentointia ei liitetä Suomessa annettavaan veroilmoitukseen. Verohallinto pyytää dokumentointia esitettäväksi erillisellä pyynnöllä, jos Verohallinnon riskienhallinnassa ilmenee, että verovelvollisen siirtohinnoittelua on tarpeen tarkastella tarkemmin tai jos verovelvollinen on valittu osaksi laajempaa siirtohinnoitteluriskien tarkastelukokonaisuutta. Verohallinto arvioi esitetyn dokumentoinnin perusteella alustavasti siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta. Tämän jälkeen Verohallinto voi tarvittaessa pyytää lisäselvityksiä siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden varmentamiseksi.

Dokumentoinnin laatimisesta ja esittämisestä voi olla muissa valtioissa erilaisia säännöksiä, jotka poikkeavat Suomen velvoitteista. Konsernin muiden toimintavaltioiden säännökset kannattaa selvittää, koska niillä voi olla olennainen vaikutus konserniin kuuluvien yritysten velvoitteisiin. Joissakin valtioissa on esimerkiksi edellytyksenä, että dokumentoinnin on oltava valmis samaan aikaan, kun veroilmoitus on annettava. Veroilmoitukseen on tällöin tehtävä dokumentoinnin osoittamat oikaisut. Tämän kaltainen säännös varmistaa, että verovelvollinen kiinnittää liiketoimen markkinaehtoiseen hinnoitteluun huomiota lähes reaaliaikaisesti.

Dokumentoinnin laatiminen huolellisesti ja mahdollisimman ajantasaisesti on suositeltavaa myös Suomessa, vaikka verovelvollinen voi laatia dokumentointinsa kohtuullisen joustavasti vasta Verohallinnon selvittäessä asiaa. Dokumentointi kannattaa laatia huolellisesti jo alun alkaen, jotta vältettäisiin mahdolliset väärinkäsitykset ja niistä aiheutuvat tarpeettomat lisäselvityspyynnöt. Siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden johdonmukainen perusteleminen jälkikäteen voi olla työlästä, jos laaditussa dokumentoinnissa on aukkoja.

Dokumentointivelvoitteen joustavuus ja tietyissä tarkemmin määritellyissä tilanteissa noudatettavat vapautukset ja kevennykset rajoittuvat vain dokumentoinnin laatimiseen. Niillä ei ole merkitystä, kun arvioidaan siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta, vaan kaikkiin siirtohinnoittelutapauksiin sovelletaan markkinaehtoperiaatetta samalla tavalla. Lain vaatimusten mukaisesti laadittu dokumentointi ei estä veroviranomaisia tekemästä verovelvollisen verotukseen siirtohinnoitteluoikaisua, jos liiketoimen hinnoittelu poikkeaa VML 31 §:n mukaisesti markkinaehtoisesta hinnoittelusta.

2.2 Muoto ja tietosisältö

Dokumentointia ei ole sidottu määrämuotoon. Siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden todentaminen perustuu aina kunkin tapauksen tosiseikkoihin ja olosuhteisiin, joten dokumentointia ei edellytetä esitettäväksi tietyn kaavan tai määrämuodon mukaisesti. Laissa on kuitenkin säännelty dokumentoinnin tietosisältö, mikä muodostaa vaadittavien tietojen vähimmäistason. Lain edellyttämien dokumentoitavien tietojen lisäksi tässä ohjeessa on kuvattu dokumentoinnin laatimista laajemmin, minkä tarkoituksena on esitellä dokumentointivelvoitetta täydentäviä, hyväksi havaittuja lisätietoja. Lain edellyttämät tiedot ja suositeltavat lisätiedot on eroteltu ohjeessa selvästi toisistaan. Suositeltavien lisätietojen esittäminen kuvataan sanamuodoilla "voi olla", "voi esittää", "voi täydentää", "voi käyttää" tai vastaavalla muotoilulla. Lain edellyttämät tiedot "on esitettävä", "on oltava", "on kuvattava", "on eriteltävä" tai tietoa edellytetään dokumentoitavaksi muulla vastaavalla tavalla. Veronkorotus voidaan määrätä vain lain edellyttämien tietojen dokumentointiin liittyvistä puutteista tai laiminlyönneistä (kts. luku 6.3.1).

Dokumentointi on riittävä, kun se täyttää VML 14 b §:n vaatimukset. Lainkohdan mukaan dokumentointi rajoittuu yleisiin tietoihin konsernista (master file) ja yksittäistä dokumentointivelvollista koskeviin yksityiskohtaisempiin tietoihin (local file). Konsernista vaadittavien tietojen avulla on hallituksen esityksen (2016) mukaisesti tarkoitus pystyä muodostamaan kuva konsernin kansainvälisestä liiketoiminnasta ja siirtohinnoittelua koskevista toimintaperiaatteista. Konsernista vaadittavat tiedot ovat yleiskuvausta koko konsernista. Sen sijaan yksittäistä verovelvollista koskevien tietojen tulee olla yksityiskohtaisempia. Lainkohdan edellyttämä tietosisältö ohjaa vaadittavien tietojen vähimmäistasoa, mutta dokumentoitavat tiedot ja asiakirjat esitetään kunkin tapauksen vaatimalla tarkkuudella.

Dokumentointeihin on joissain tilanteissa koottu sivumääräisesti laajoja selvityksiä. Määrä ei kuitenkaan korvaa puutteellista tietosisältöä. Dokumentoinnissa on olennaisinta, että dokumentoinnin sisältö on laadukasta. Yksinkertainen dokumentointi voi olla riittävä, jos dokumentoinnissa on kuvattu huolellisesti siirtohinnoitteluun vaikuttavat tosiseikat ja annettu selvitys liiketoimen markkinaehtoisuudesta. Toisaalta sivumäärältään laaja dokumentointi voi olla puutteellinen, jos siinä ei ole käsitelty kaikkia tarkasteltavaan liiketoimeen vaikuttavia olennaisia seikkoja. Dokumentoinnin muoto ei näin ollen ole ratkaisevaa, vaan sen sijaan dokumentoinnissa tulisi keskittyä kunkin tapauksen olennaisiin seikkoihin.

Dokumentointi voidaan laatia suomeksi, ruotsiksi tai englanniksi. Englanniksi laaditun dokumentoinnin keskeisistä kohdista on tarvittaessa esitettävä käännös suomeksi tai ruotsiksi. Käännöstä voidaan lisäksi vaatia esimerkiksi tulkinnanvaraisista kohdista, joiden merkitys asian hahmottamisessa on olennainen. BEPS-dokumentointiohjeistuksessa suositellaan valtioita hyväksymään dokumentoinnin esittäminen yhteisesti käytetyillä kielillä. Suositus voidaan ymmärtää melko laajaksi, mutta Suomessa hyväksytään dokumentoinnin esittäminen kotimaisten kielten lisäksi vain englannin kielellä.

2.3 Ajankohta

Dokumentoinnin laatimiselle ei ole varsinaista määräaikaa. Dokumentointia ei edellytetä laadittavan ajantasaisesti verovuoden aikana eikä veroilmoituksen antamisajankohtaan mennessä. Dokumentoinnissa on otettava huomioon ainoastaan dokumentoinnin esittämisvelvollisuutta koskeva VML 14 c §. Verovelvollisen on esitettävä dokumentointi 60 päivän kuluessa veroviranomaisen kehotuksesta. Lisäksi verovuoden dokumentointi on esitettävä aikaisintaan kuuden kuukauden kuluttua verovuoden päättymisestä. Vuoden 2017 alusta voimaan tulleiden muutettujen säännösten mukainen dokumentointi on laadittava ensimmäisen kerran 1.1.2017 tai sen jälkeen alkavalta verovuodelta.

Verovelvollisen on tarkoituksenmukaista varmistaa jo verovuoden aikana, että siirtohinnoittelu on markkinaehtoista, vaikka dokumentointia ei edellytetäkään laadittavan ajantasaisena. Siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden varmistaminen on tärkeää, koska Suomessa ei ole mahdollista tehdä verotettavaa tuloa alentavaa oikaisua pelkästään veroilmoituksella, kuten joissakin muissa valtioissa. Sen sijaan kirjanpidossa tehdyt oikaisuerät hinnoittelun korjaamiseksi markkinaehtoiseksi ovat mahdollisia.

Siirtohinnoittelun oikaisuerä on verotuksessa vähennyskelpoinen meno edellyttäen, että oikaisuerä on markkinaehtoinen. Tällöin ei siis ole kyse elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (EVL) 16 §:n 7 kohdan mukaisesta vähennyskelvottomasta menosta.

3 Dokumentointivelvoitteen soveltamisala

3.1 Yleistä dokumentointivelvoitteen rajoista

Verovelvollisen on lähtökohtaisesti laadittava siirtohinnoitteludokumentointi verovuoden aikana VML 31 §:ssä tarkoitetussa etuyhteydessä tekemistään liiketoimista eli verovuoden etuyhteystoimista. Dokumentointivelvoite ei kuitenkaan koske kaikkia VML 31 §:n määritelmän mukaisia etuyhteystoimia. Siirtohinnoitteluoikaisua koskevan VML 31 §:n soveltamisala on laaja; se soveltuu kotimaisiin ja rajat ylittäviin liiketoimiin sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisiin toimiin. Dokumentointivelvoitteen soveltamisala on suppeampi.

Dokumentointivelvoite koskee VML 14 a §:n mukaisesti etuyhteystoimia, joissa toinen osapuoli on ulkomaalainen. Dokumentointi on laadittava lisäksi ulkomaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisistä toimista. Dokumentointia ei sen sijaan ole välttämätöntä laatia kotimaisten yritysten välisistä liiketoimista eikä kotimaisen yrityksen ja sen ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisistä toimista. Dokumentointivelvoitteen rajoittaminen vain tiettyihin rajat ylittäviin liiketoimiin on perusteltua, koska veroviranomaisilla on laajat mahdollisuudet saada säännöksessä tarkoitettuja tietoja kotimaisten yritysten välisen liiketoimen molemmista osapuolista. Tällä perusteella vapautetaan dokumentointivelvoitteesta myös ulkomaisen yrityksen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan ja samaan konserniin kuuluvan suomalaisen yrityksen väliset liiketoimet, vaikka toisena osapuolena onkin muodollisesti ulkomainen yritys.

Vähäisten etuyhteystoimien osalta dokumentointi voidaan laatia täysimittaista dokumentointia kevyemmin. Vähäisillä etuyhteystoimilla tarkoitetaan verovelvollisen ja etuyhteysyrityksen välisiä liiketoimia, joiden markkinaehtoinen yhteismäärä on verovuonna enintään 500.000 euroa. Hallituksen esityksessä (2006) perustellaan kevennettyä dokumentointia sillä, että vähäisiin liiketoimiin ei liity olennaista verotuksellista intressiä eikä niiden osalta siten ole tarkoituksenmukaista vaatia kattavaa dokumentointia.

Pienet ja keskisuuret yritykset on vapautettu kaikkien, myös rajat ylittävien, etuyhteystoimien dokumentoinnista. Pieniltä ja keskisuurilta yrityksiltä ei edellytetä hallituksen esityksen (2006) mukaisesti dokumentointia, koska dokumentoinnin laatiminen ja ylläpitäminen aiheuttaa kustannuksia, jotka eivät ole kohtuullisia kyseisistä yrityksistä kertyvien verotulojen turvaamiseen liittyvään intressiin nähden.

3.2 Etuyhteyssuhteen määritelmä

Etuyhteys on määritelty VML 31 §:n 2 momentissa. Liiketoimen osapuolet ovat etuyhteydessä toisiinsa, jos liiketoimen osapuolella on toisessa osapuolessa määräysvalta tai kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa.

VML 31 §:n 2 momentin määräysvallan käsite vastaa sisällöltään pääosin kirjanpitolaissa (KPL) ja osakeyhtiölaissa (OYL) omaksuttua määräysvallan käsitettä. KPL 1 luvun 5 §:n mukaan määräysvalta voi perustua ensinnäkin kohdeyrityksen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamien äänien enemmistöön ja siihen, että yrityksellä oleva äänten enemmistö perustuu omistukseen, jäsenyyteen, yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai niihin verrattaviin sääntöihin taikka muuhun sopimukseen. Toiseksi yrityksen määräysvalta kohdeyrityksessä voi perustua siihen, että yrityksellä on oikeus nimittää tai erottaa enemmistö jäsenistä kohdeyrityksen hallituksessa tai siihen verrattavassa toimielimessä taikka toimielimessä, jolla on hallituksen tai vastaavan elimen nimitysoikeus, ja tämä oikeus perustuu samoihin seikkoihin kuin edellä kuvattu yritykselle määräysvallan antava äänten enemmistö. Kolmanneksi KPL 1 luvun 5 §:n ja VML 31 §:n 2 momentissa tarkoitettu määräysvalta on olemassa, jos yritys muuten tosiasiallisesti käyttää

määräysvaltaa kohdeyrityksessä. Näiden lisäksi VML 31 §:n 2 momentissa on säädetty, että määräysvalta on myös silloin, kun liiketoimen osapuolta johdetaan yhteisesti toisen osapuolen kanssa.

Tosiasiallisella määräysvallan käyttämisellä tarkoitetaan KPL:n muuttamista koskevan hallituksen esityksen HE 89/2015 mukaan esimerkiksi niitä tilanteita, joissa on perustettu rahoitus- ja vakuusjärjestelyitä tai muuta erityistä tarkoitusta varten yksiköitä (engl. special purpose entities), joita johdetaan tytäryrityksen tavoin, vaikka omistusyhteys yrityksen ja kohdeyrityksen välillä puuttuukin. Järjestelyillä ei siten ole mahdollista kiertää velvollisuutta sisällyttää samaan taloudelliseen kokonaisuuteen kuuluvia yksiköitä konsernitilinpäätökseen. Kyseisessä hallituksen esityksessä todetaan, että määräysvaltaa arvioitaessa korostuu näin "asia ennen muotoa" -periaate, jolloin kaikki järjestelyyn liittyvät seikat tulee selvittää ja arvioida tapauskohtaisesti ja kokonaisuutta painottaen. Tämä perustuu kirjanpitolautakunnan lausuntoon (1775/2006), joka koskee sisältöpainotteisuuden periaatteen soveltamista tilinpäätöksessä. Vastaava sisältöpainotteinen kokonaisarviointi soveltuu myös VML 31 §:n 2 momentin tosiasiallisen määräysvallan arviointiin. Hallituksen esitykseen (2006) on asiasta kirjattu: "Etuyhteyden voitaisiin katsoa olevan olemassa myös silloin, kun taloudellisten toimien osapuolista toisella on toisen asioihin usealla eri tavalla niin suuri vaikutus, että sen voidaan kokonaisuutena katsoen käyttävän siinä määräysvaltaa."

Yhteinen johtaminen tarkoittaa järjestelyä, jossa osapuolet yhdistävät voimavaransa jonkin yhteisen päämäärän saavuttamiseksi esimerkiksi hankkeen tai projektin muodossa. Tätä tarkoitusta varten perustetaan erillinen yhtiö, jossa osapuolet käyttävät yhdessä päätösvaltaa. Yhteisyrityksille on tyypillistä, että osakkaiden välillä laadittu osakas- tai muu sopimus määrittelee tarkemmin määräysvallan käyttöä.

VML 31 §:n 2 momentin etuyhteys täyttyy myös silloin, kun määräysvalta perustuu välilliseen omistukseen, äänivaltaan tai oikeuteen nimittää yli puolet jäsenistä toisen yhteisön hallitukseen tai siihen verrattavaan toimielimeen. Hallituksen esityksessä (2006) on päädytty siihen, että säännös kattaa tyypilliset etuyhteystilanteet, kuten konsernien sisäisten osapuolten väliset liiketoimet sekä tilanteet, joissa jollakin kolmannella osapuolella olisi määräysvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa. Hallituksen esityksessä (2006) on myös todettu, että säännös soveltuu esimerkiksi ulkomaisen yrityksen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan ja toisen samaan konserniin kuuluvan ulkomaisen yrityksen välisiin liiketoimiin.

Määräysvaltaa käyttävän kolmannen osapuolen asemassa voi olla VML 31 §:n 2 momentin mukaisesti konserniyritysten lisäksi luonnollinen henkilö yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa. Lähipiiriin kuuluvat hallituksen esityksen (2006) määritelmän mukaan henkilön aviopuoliso tai häneen avioliitonomaisessa suhteessa oleva henkilö, sisarus, sisar- tai velipuoli, henkilön ja hänen aviopuolisonsa tai häneen avioliitonomaisessa suhteessa elävän henkilön ylenevässä tai alenevassa polvessa oleva sukulainen, sekä mainittujen henkilöiden aviopuolisot tai heihin avioliitonomaisessa suhteessa olevat henkilöt. Näiden lisäksi myös rekisteröidyssä parisuhteessa elävät henkilöt voivat olla määräysvaltaa käyttäviä henkilöitä tai näiden lähipiiriin kuuluvia

henkilöitä. Luonnollisen henkilön lähipiiriin kuuluu myös edellä mainittujen henkilöiden kuolinpesä, koska luonnollisen henkilön kuollessa hänen oikeutensa ja velvollisuutensa siirtyvät yleisseuraantona kuolinpesälle.

Yrityksen ja sen osakkaana olevan luonnollisen henkilön väliset oikeustoimet eivät ole dokumentoitavia etuyhteystoimia. Tässä suhteessa tehtyjä oikeustoimia, kuten esimerkiksi työsuhteesta maksettavia korvauksia, pääomasijoituksia ja henkilökohtaisen omaisuuden luovutuksia arvioidaan kuhunkin tapaukseen soveltuvan verosäännöksen perusteella. Jos suomalainen luonnollinen henkilö toimii elinkeinonharjoittajana ja elinkeinotoiminnan tulolähteeseen kuuluu ulkomaisia yrityksiä, joissa elinkeinonharjoittajalla on määräysvalta, dokumentointivelvoite soveltuu elinkeinonharjoittajan ja etuyhteysyrityksen välisiin etuyhteystoimiin.

> **Esimerkki 1**: Ulkomainen 100 MEUR:n liikevaihdon ja 45 MEUR:n taseen loppusumman omaava yritys A Ltd omistaa B Oy:n osakkeista 40 %:n äänivaltaa vastaavan osuuden, mutta yrityksellä on lisäksi oikeus nimittää yli puolet B Oy:n hallituksen jäsenistä. B Oy:n ja A Ltd:n välisistä liiketoimista on laadittava dokumentointi.
>
> **Esimerkki 2**: Suomalainen 60 MEUR:n liikevaihdon ja 44 MEUR:n taseen loppusumman omaava A Oy omistaa 100 % toisesta suomalaisesta B Oy:stä. Jälkimmäinen yritys omistaa 60 % ulkomaisen C Ltd:n pääomasta ja 60 % sen osakkeiden tuottamasta äänimäärästä. Molempien suomalaisten yritysten on laadittava dokumentointi liiketoimista, joita niillä on C Ltd:n kanssa.
>
> **Esimerkki 3**: Luonnollinen henkilö F omistaa sekä suomalaisen A Oy:n että ulkomaisen B Ltd:n osakkeet. A Oy:n on laadittava dokumentointi liiketoimista B Ltd:n kanssa, jos A Oy ei ole VML 14 a §:n mukainen pieni tai keskisuuri yritys.
>
> **Esimerkki 4**: Perhe, johon kuuluvat isä A, äiti B, äidinäiti C, tytär D, tyttären puoliso E, tyttären lapset F, G ja H, omistaa yhteensä 51 % suomalaisen X Oy:n osakkeista. Perhe omistaa myös 51 % ulkomaisen Y Ltd osakkeista. X Oy:n ja Y Ltd:n välisistä liiketoimista on laadittava dokumentointi, jos X Oy ei ole VML 14 a §:n mukainen pieni tai keskisuuri yritys.
>
> **Esimerkki 5**: Tanskalainen aviopari B ja G omistavat 100 % Å A/S:n osakkeista. Å A/S omistaa suomalaisesta P Oy:n osakkeista 40 %, jotka oikeuttavat 25 % äänivaltaosuuteen yhtiössä. B:n isän veljenpoika omistaa 100 % suomalaisen X Oy:n, jolla on kiinteä liikesuhde sekä P Oy:n että Å A/S:n kanssa. Dokumentointia ei tarvitse laatia Å A/S:n, P Oy:n tai X Oy:n keskinäisistä liiketoimista.

3.3 Pienet ja keskisuuret yritykset

3.3.1 Määritelmän soveltaminen

Pienet ja keskisuuret yritykset on vapautettu dokumentointivelvoitteesta. Pienen ja keskisuuren yrityksen määritelmä on johdettu komission suosituksesta 2003/361/EY, jonka tarkoituksena on ensisijaisesti luoda yhteinen määritelmä pk-yrityksiä tukevia toimenpiteitä varten.

Pieni ja keskisuuri yritys on määritelty VML 14 a §:n 3 momentissa. Pienellä ja keskisuurella yrityksellä tarkoitetaan yritystä:

1. jonka palveluksessa on vähemmän kuin 250 henkilöä;
2. jonka liikevaihto on enintään 50 miljoonaa euroa tai taseen loppusumma on enintään 43 miljoonaa euroa; ja
3. joka täyttää komission suosituksessa 2003/361/EY tarkoitetut pienen ja keskisuuren yrityksen tunnusmerkit.

Pienen ja keskisuuren yrityksen on täytettävä kaikki kolme vaatimusta. Toisen kohdan liikevaihdon ja taseen loppusumman ylärajoista voi toinen ylittyä, mutta yritys määritetään silti pieneksi ja keskisuureksi yritykseksi. Jos kumpikin raja ylittyy, yritystä ei enää pidetä pienenä tai keskisuurena yrityksenä.

Komission suosituksen perusteella henkilöstön määrää, liikevaihdon suuruutta ja taseen loppusummaa arvioitaessa on otettava huomioon koko konsernin tunnusluvut. Suomessa toimiva pienehkökin yritys on sen vuoksi dokumentointivelvollinen, jos se kuuluu suureen konserniin ja sillä on rajat ylittäviä etuyhteystoimia.

Määritelmän kynnysarvot ylittävä yritys on suuri yritys, joka on dokumentointivelvollinen VML 14 a §:n mukaisista etuyhteystoimista. Suuren yrityksen määritelmä on johdettavissa edellä kuvatusta käänteisesti. Yritys on suuri, jos yksikin määritelmän kohta täyttyy. Toisen kohdan liikevaihtoa ja tasetta koskevista kynnysarvoista on ylityttävä molemmat luvut. Suurella yrityksellä tarkoitetaan yritystä:

1. jonka palveluksessa on vähintään 250 henkilöä; tai
2. jonka liikevaihto on enemmän kuin 50 miljoonaa euroa ja taseen loppusumma on enemmän kuin 43 miljoonaa euroa; tai
3. joka ei täytä komission suosituksessa 2003/361/EY tarkoitettuja pienen ja keskisuuren yrityksen tunnusmerkkejä.

Esimerkki 6: A Oy:n palveluksessa on 200 henkilöä. Sen liikevaihto on 40 miljoonaa euroa ja taseen loppusumma on 45 miljoonaa euroa. A Oy:n osakkaana on luonnollinen henkilö Y. A Oy omistaa 100 % X Ltd:n osakkeista. X Ltd:n liikevaihto on 5 miljoonaa euroa ja taseen loppusumma on 5 miljoonaa euroa. A Oy on pieni ja keskisuuri yritys, joka ei ole dokumentointivelvollinen.

Esimerkki 7: B Oy:n palveluksessa on 200 henkilöä. Sen liikevaihto on 55 miljoonaa euroa ja taseen loppusumma on 45 miljoonaa euroa. B Oy:n osakkaana on luonnollinen henkilö Y. B Oy omistaa 100 % X Ltd:n osakkeista. X Ltd:n liikevaihto on 5 miljoonaa euroa ja taseen loppusumma on 5 miljoonaa euroa. B Oy on suuri yritys, joka on dokumentointivelvollinen..

3.3.2 Kynnysarvojen ylittyminen

Pienen ja keskisuuren yrityksen määritelmässä tarkoitettujen tietojen laskennassa käytetään viimeisen päättyneen tilikauden tilinpäätöshetken tietoja. Uuden yrityksen tietoina käytetään tilikauden kuluessa tehdyn luotettavan arvion tietoja. Rajat voivat ylittyä myös omistus- tai sidosyritysten tietojen vaikutuksesta (luku 3.3.3).

Henkilöstö kattaa koko- ja osa-aikaiset työntekijät sekä kausityöntekijät. Henkilöstömäärään luetaan palkansaajat ja henkilöt, jotka rinnastetaan palkansaajiin kansallisen lainsäädännön mukaan sekä yrityksen johtamiseen osallistuvat omistajat. Jäsenvaltioiden viranomaisilta voi selvittää kunkin jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön määritelmän. Henkilöstömäärä ilmaistaan vuosityöyksikkönä. Kokopäiväinen työntekijä lasketaan yhdeksi yksiköksi. Osa-aikaisesti työskennellyt, kausityöntekijä ja osan vuodesta työskennellyt henkilö lasketaan yhden yksikön osaksi.

Vuosiliikevaihto tarkoittaa yrityksen tuotteiden myynnistä ja palveluiden tarjoamisesta saamia tuottoja, joista vähennetään oikaisuerät. Liikevaihto ei sisällä arvonlisäveroa tai muita välillisiä veroja. Taseen loppusumma on yrityksen varojen yhteismäärä.

Komission suosituksen mukainen pienen ja keskisuuren yrityksen asema menetetään, jos tietojen kynnysarvot ylitetään. Tilanne pysyy kuitenkin ennallaan vielä ensimmäisen ylitysvuoden kohdalla. Vuoden alussa voimassa ollut pienen ja keskisuuren yrityksen asema säilyy. Jos ylitys kuitenkin toistuu kahtena peräkkäisenä tilikautena, pienen ja keskisuuren yrityksen asema menetetään. Dokumentointia ei edellytetä tästä syystä ylitysvuodelta, vaan vasta toiselta peräkkäiseltä ylitysvuodelta. Pienen ja keskisuuren yrityksen asema saadaan vastaavasti, jos aiemmin suuren yrityksen tiedot alittavat kynnysarvot kahtena peräkkäisenä vuotena. Dokumentointi on laadittava vielä ensimmäiseltä alitusvuodelta.

3.3.3 Kynnysarvojen ylittyminen omistus- ja sidosyritysten tiedoilla

Pienen ja keskisuuren yrityksen määritelmän kolmannessa kohdassa viitataan komission suosituksessa tarkoitettuihin yrityksen riippumattomuutta kuvaaviin ja muihin pienen ja keskisuuren yrityksen tunnusmerkkeihin. Kohdan tarkoituksena on rajoittaa dokumentoinnista vapauttaminen aidosti pieniin ja keskisuuriin yrityksiin, jotka eivät ole osa suurempaa kokonaisuutta. Komission suosituksen mukaisessa määrittelyssä käytetään tästä syystä apuna kolmea yritystyyppiä. Kullakin yritystyypillä on erilainen suhde toiseen yritykseen, mikä otetaan huomioon määrittelyssä. Suhteiden perusteella suljetaan pienen ja keskisuuren yrityksen määritelmästä pois muut kuin varsinaiset pienet ja keskisuuret yritykset.

Komission suosituksen kolme yritystyyppiä ovat riippumaton yritys, omistusyhteysyritys ja sidosyritys. Riippumattomat yritykset ovat joko täysin itsenäisiä tai niillä on yksi tai useampi vähemmistöosakkuus (kukin alle 25 prosenttia pääomasta tai äänimäärästä) muussa yrityksessä. Omistusyhteysyrityksellä tarkoitetaan yrityksiä, joista toinen omistaa toisen yrityksen pääomasta tai äänimäärästä vähintään 25 prosenttia, mutta enintään 50 prosenttia. Jos 50 prosentin omistusosuus ylittyy, kyse on sidosyrityksestä. Yrityksen etuyhteyden laatu määrittää sen, otetaanko verovelvollisen tietoja laskettaessa huomioon muun yrityksen henkilöstö-, liikevaihto ja tasetietoja. Etuyhteyden laatu ja omistusosuuden suuruus määrittävät lisäksi sen, missä laajuudessa tiedot yhdistetään arvioitavan yrityksen tietoihin kynnysarvoja laskettaessa.

Riippumattomalla yrityksellä ei lähtökohtaisesti ole dokumentoitavia etuyhteystoimia, vaikka kynnysarvot ylittyisivät. Dokumentointi on kuitenkin laadittava verovelvollisen omien kynnysarvojen ylittyessä, jos verovelvollisella olisi muulla tavoin kuin oman omistusosuutensa perusteella määräytyvä etuyhteyssuhde toisessa yrityksessä (luvun 3.2 esimerkit 3 ja 4). Etuyhteyden muodostuessa luonnollisten henkilöiden omistuksen perusteella kynnysarvojen ylittymistä arvioidaan kuitenkin vain yrityksen omien tunnuslukujen perusteella. Toisen etuyhteysyrityksen tietoja ei siis oteta näissä tapauksissa huomioon arvioitaessa, onko tarkasteltava yritys pieni tai keskisuuri yritys.

Kun yritykset ovat omistusyhteysyrityksiä, lisätään verovelvollisen tietoihin osuus toisen yrityksen tiedoista. Lisättävä osuus vastaa osakkeiden tai äänimäärän mukaista prosenttiosuutta. Näistä kahdesta vaihtoehdosta käytetään suurempaa osuutta. Omistusyhteysyrityksistä lisätään osuus vain verovelvollisen näkökulmasta välittömästi edeltävällä ja seuraavalla tasolla olevista omistusyhteysyrityksistä. Jos verovelvollisen omistusyhteysyrityksellä on muita omistusyhteysyrityksiä, näitä muita omistusyhteysyrityksiä ei oteta laskelmassa huomioon. Sen sijaan omistusyhteysyrityksen tietoihin lisätään omistusyhteysyritykseen sidossuhteessa olevan sidosyrityksen tiedoista 100 prosenttia. Tässäkin tapauksessa verovelvollisen näkökulmasta lisättävä suhteellinen osuus vastaa kuitenkin osakkeiden tai äänimäärän prosenttiosuutta omistusyhteysyrityksessä.

Sidosyritys on kyseessä, jos yrityksellä on välittömästi tai välillisesti enemmistö toisen yrityksen äänimäärästä tai jos se voi käyttää määräysvaltaa toisessa yrityksessä. Sidosyrityksen tiedoista lisätään aina 100 prosenttia yrityksen omiin tietoihin. Jos tarkasteltava yritys ei laadi konsolidoitua tilinpäätöstä ja tarkasteltavan yrityksen sidosyritys on sidos- tai omistusyhteyssuhteessa muihin yrityksiin, on tarkasteltavan yrityksen tietoihin lisättävä 100 prosenttia kaikkien sidosyritysten tiedoista ja suhteellinen prosenttiosuus omistusyhteysyritysten tiedoista.

Esimerkki 7: B Oy:n palveluksessa on 200 henkilöä. Sen liikevaihto on 55 miljoonaa euroa ja taseen loppusumma on 45 miljoonaa euroa. B Oy:n osakkaana on luonnollinen henkilö Y. B Oy omistaa 100 % X Ltd:n osakkeista. X Ltd:n liikevaihto on 5 miljoonaa euroa ja taseen loppusumma on 5 miljoonaa euroa. B Oy on suuri yritys, joka on dokumentointivelvollinen.

Esimerkki 8: A Oy:n osakkeita omistaa B Oy 30 prosentin osuudella. A Oy omistaa 25 prosenttia C Ltd:n osakkeista ja äänimäärästä. C Ltd omistaa puolestaan 60 prosenttia D Ltd:n osakkeista ja äänimäärästä. Omistusyhteysyritys B Oy:n omistusosuutta vastaava osuus B Oy:n tiedoista lisätään A Oy:n tietoihin. C Ltd on myös A Oy:n omistusyhteysyritys, jonka omat tiedot ja sidosyritys D Ltd:n tiedot lisätään A Oy:n tietoihin. A Oy:n kokonaistiedot = 100 % x A Oy + 30 % x B Oy + 25 % x C Ltd + 25 % x D Ltd.

Esimerkki 9: A Oy omistaa 51 prosenttia C Ltd:n osakkeista ja äänimäärästä ja 100 prosenttia D Oy:n osakkeista ja äänimäärästä. B Oy omistaa puolestaan 40 prosenttia A Oy:n osakkeista ja äänimäärästä. C Ltd ja D Oy ovat A Oy:n sidosyrityksiä ja B Oy on A Oy:n omistusyhteysyritys. Kun määritetään A Oy:n asemaa pienenä ja keskisuurena yrityksenä, A Oy:n kokonaistiedot = 100 % x A Oy + 40 % x B Oy + 100 % x C Ltd + 100 % x D Oy.

Esimerkki 10: A Oy:n osakkeista omistaa B Ltd 90 prosenttia. B Ltd:n osakkeista omistaa puolestaan C Ltd 40 prosenttia, D Ltd 25 prosenttia ja E Ltd 20 prosenttia. Kun määritetään A Oy:n asemaa pienenä ja keskisuurena yrityksenä, A Oy on B Ltd:n sidosyritys. C Ltd ja D Ltd ovat B Ltd:n omistusyhteysyrityksiä. E Ltd on sen sijaan riippumaton yritys. A Oy:n kokonaistiedot = 100 % x A Oy + 100 % x B Ltd + 40 % x C Ltd + 25 % x D Ltd.

Käytännössä edellä kuvattu tarkoittaa, että kuuluminen suureen kansainväliseen konserniin voi johtaa kynnysarvojen ylittymiseen ja dokumentointivelvoitteen syntymiseen, vaikka Suomessa toimiva yritys olisi liikevaihdoltaan, taseeltaan tai henkilöstönsä määrältään pieni.

3.4 Vähäiset etuyhteystoimet

Vähäisten etuyhteystoimien dokumentointivelvoitetta on kevennetty. Vähäiset etuyhteystoimet on määritelty VML 14 b §:n 5 momentissa. Vähäisillä etuyhteystoimilla tarkoitetaan verovelvollisen ja etuyhteysyrityksen välisiä liiketoimia, joiden yhteismäärä on verovuonna enintään 500.000 euroa. Hallituksen esityksessä (2006) todetaan, että etuyhteystoimien euromääräisellä arvolla tarkoitetaan niiden markkinaehtoista arvoa. Verovelvollisen on näin ollen pyrittävä varmistumaan, että hinnoittelu vastaa markkinaehtoista hinnoittelua, vaikka kevennettyyn dokumentointiin ei edellytetä varsinaista selvitystä markkinaehtoisuudesta.

Vähäisten etuyhteystoimien kevennetty dokumentointi tarkoittaa ensinnäkin, että VML 14 b §:n 1 momentin konsernitietojen dokumentointia (master file) ei edellytetä, jos verovelvollisen ja liiketoimen toisen osapuolen välillä tehtyjen liiketoimien yhteismäärä on verovuonna enintään 500.000 euroa. Tätä edellytetään verovelvollisen ja jokaisen liiketoimen toisen osapuolen välisistä liiketoimista, joten konsernitietojen dokumentointi on laadittava, jos verovelvollisen ja yhdenkin toisen osapuolen väliset liiketoimet ylittävät 500.000 euron rajan.

Toiseksi kevennetty dokumentointi tarkoittaa, että VML 14 b §:n 2 momentissa tarkoitetusta verovelvollistietojen dokumentoinnista (local file) ei edellytetä laadittavan toimintoarviointia, vertailuarviointia eikä kuvausta siirtohinnoittelumenetelmästä, jos verovelvollisen ja liiketoimen toisen osapuolen välillä tehtyjen liiketoimien yhteismäärä on verovuonna enintään 500.000 euroa. Vähäisistä etuyhteystoimista on kuitenkin laadittava dokumentointi kaikista muista dokumentoitavista verovelvollistietojen kohdista.

Vähäisten etuyhteystoimien 500.000 euron yhteismäärä ylittyy esimerkiksi tilanteessa, jossa samalta etuyhteysyritykseltä veloitetaan palvelumaksuja 400.000 euroa ja korkoa 200.000 euroa. Dokumentointiin ei tällöin sovelleta lainkohdan kevennettyä menettelyä.

Toisaalta vähäisten etuyhteystoimien yhteismäärä voi joissakin tilanteissa nousta merkittäväksi, vaikka yhteismäärä ei ylity yksittäisen etuyhteisyrityksen kohdalla. Emoyhtiö on saattanut veloittaa esimerkiksi konsernin sisäisiä palvelumaksuja useilta konserniyrityksiltä. Palvelumaksun yhtiökohtainen määrä on saattanut olla esimerkiksi 200.000 - 400.000 euron välillä. Emoyhtiön veloittaminen palvelumaksujen yhteismäärä voi olla useita miljoonia euroja, jos palveluja on tuotettu esimerkiksi kymmenelle yritykselle. Emoyhtiön näkökulmasta palvelun tuottaminen voi kokonaisuutena tarkastellen olla olennainen siirtohinnoittelukysymys, koska palvelumaksut voivat poiketa markkinaehtoisesta hinnoittelusta. Vähäiset etuyhteystoimet määritellään kuitenkin jokaisen etuyhteysyrityksen osalta erikseen, jolloin toisen osapuolen kokonaistilanteella ei ole merkitystä. Esimerkkitapauksen dokumentointiin sovelletaan lainkohdan kevennettyä menettelyä sekä konsernitietojen että verovelvollista koskevien VML 14 b §:n 2 momentin 5-7 kohtien osalta, koska emoyhtiön ja jokaisen konserniyrityksen väliset etuyhteystoimet ovat markkinaehtoiselta arvoltaan enintään 500.000 euroa.

3.5 Kiinteä toimipaikka

Dokumentointivelvollisuus koskee myös ulkomaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisiä toimia. Ulkomaisen yrityksen tulosta suomalaiselle kiinteälle toimipaikalle määritettävä tulo on dokumentoitava samalla tavalla kuin kiinteän toimipaikan muut rajat ylittävät liiketoimet etuyhteysyritysten kanssa. Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan on näin ollen laadittava samanlainen dokumentointi, jonka erillinen yritys laatisi vastaavassa tilanteessa, jossa kiinteän toimipaikan toimintaa harjoitettaisiin erillisenä yrityksenä ja tällä erillisellä yrityksellä olisi liiketoimia ulkomaisen yrityksen kanssa.

Kiinteän toimipaikan dokumentointivelvoitetta ei kuitenkaan sovelleta kotimaisen yrityksen ja sen ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisiin toimiin. Näistä annettava tarkempi selvitys on kuitenkin edellytyksenä kaksinkertaisen verotuksen poistamiselle kiinteän toimipaikan tulon osalta. Verovelvollisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa edellytettävä tieto vastaa soveltuvin osin dokumentointivelvoitteen tietoa. Näin annettu tieto täyttää myös EU:n käytännesäännössä annetun suosituksen, jonka mukaan kiinteiden toimipaikkojen tulonmuodostuksesta tulisi vaatia vastaava dokumentointi kuin mitä yrityksiltä edellytetään.

Yrityksen eli pääliikkeen ja sen kiinteän toimipaikan välillä ei tehdä varsinaisia liiketoimia, koska kiinteä toimipaikka on osa yritystä. Kiinteän toimipaikan tulon määrittämisessä on kuitenkin noudatettava markkinaehtoperiaatetta. Kiinteän toimipaikan markkinaehtoisen tulon määrittämisessä on otettava huomioon soveltuvat verosopimukset. OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklan 2 kohdan mukaan kiinteän toimipaikan tuloksi luetaan se tulo, jonka kiinteän toimipaikan olisi voitu olettaa tuottavan, jos se olisi ollut erillinen yritys. Kiinteän toimipaikan tulon määrittämisessä on tästä syystä otettava huomioon kiinteälle toimipaikalle sen toimintojen perusteella allokoitava tulo. Kiinteän toimipaikan markkinaehtoisen tulon määrittämisessä on soveltuvin osin merkitystä myös siirtohinnoittelua koskevan OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan tulkintalähteenä käytettävillä OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla.

OECD on julkaissut vuonna 2008 raportin tulon kohdistamisesta kiinteille toimipaikoille (OECD Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments), jäljempänä PE-raportti (2008). PE-raportti (2008) perustuu ajatukselle soveltaa analogialla OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden ohjeistusta kiinteän toimipaikan tulon määrittämiseen. Ohjeistuksen tavoitteena on muotoilla kiinteän toimipaikan tulon määrittämiseen yhtenäinen tulkintakäytäntö, joka soveltuisi aikaisempaa paremmin nykyisin harjoitettaviin monikansallisiin toimintoihin. Ohjeistus poikkeaa osin aiemmasta käytännöstä, mutta PE-raportin (2008) esipuheen kappaleessa 8 on kuitenkin todettu, että monet PE-raportin (2008) johtopäätöksistä eivät ole ristiriidassa aikaisemman kiinteän toimipaikan tuloa koskevan 7 artiklan eli liiketuloartiklan kommentaarin kanssa. Tämän perusteella vuonna 2008 päivitettiin OECD:n malliverosopimuksen kommentaaria siltä osin kuin raportin johtopäätökset eivät olleet ristiriidassa aikaisemman kommentaarin kanssa.

Korkein hallinto-oikeus on todennut, että OECD:n malliverosopimuksen kommentaarilla on merkitystä tulkinta-apuna erityisesti silloin, kun on kysymys OECD:n malliverosopimuksen systematiikkaa noudattavan verosopimuksen tulkinnasta, vaikka malliverosopimuksen kommentaari ei ole muodollisesti sitova tulkintalähde (KHO 2002:26). Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen KHO 2016:71 perusteella voidaan todeta, ettei PE-raportilla (2008) ole

merkitystä kiinteän toimipaikan tulon määrittämisessä siltä osin kuin raportissa on kannanottoja, joita voidaan käyttää tulkintalähteenä vasta vuonna 2010 muutetun OECD:n malliverosopimuksen mukaisissa tilanteissa. Korkein hallinto-oikeus on kuitenkin todennut, että PE-raportti (2008) on sisältänyt jo tuolloisen malliverosopimuksen tulkintaa ohjaaviksi tarkoitettuja kannanottoja. Malliverosopimuksen kommentaaria onkin päivitetty vuonna 2008 siten, että nämä kannanotot on otettu kommentaarissa huomioon. Kommentaarin vuoden 2008 päivitys on korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytännössä (KHO 2016:71) otettu huomioon, kun on ollut kyse sisällöltään malliverosopimuksen vuoden 2010 muutosta edeltävää OECD:n malliverosopimuksen liiketuloartiklaa vastaavasta sovellettavan verosopimuksen liiketuloartiklasta. Korkein hallinto-oikeus otti huomioon vuoden 2008 kommentaarin kaikilta asiaa koskevilta verovuosilta 2006 - 2010.

Tulkintatilanteiden selventämiseksi OECD on laatinut vuonna 2010 uuden liiketuloartiklan ja kommentaarin, jotka ottavat huomioon kaikki PE-raportin (2008) johtopäätökset. OECD julkaisi vuonna 2010 myös muutetun version raportista, josta käytetään jäljempänä nimikettä PE-raportti (2010). Dokumentointia laadittaessa on myös otettava huomioon, että pankkien ja vakuutusyhtiöiden kiinteiden toimipaikkojen tulon määrittämistä käsitellään PE-raportin osissa II – IV.

PE-raportti (2008) on tarkoitettu ohjaamaan voimassaolevien ns. vanhojen verosopimusten kiinteän toimipaikan tulon määrittämistä. PE-raporttia (2008) ja vuonna 2008 päivitettyä kommentaaria käytetään tulkintalähteenä sellaisten verosopimusten liiketuloartiklan tilanteissa, joissa verosopimus perustuu ennen vuotta 2010 muotoiltuun OECD:n malliverosopimuksen liiketuloartiklan tekstiin. Vuoden 2008 kommentaaria ja PE-raporttia (2008) käytetään ohjauksena näissä verosopimuksissa niin kauan kuin kyseisten verosopimusten liiketuloartiklat ovat voimassa aikaisemman sanamuodon mukaisesti.

PE-raportti (2010) ja vuoden 2010 kommentaari on puolestaan tarkoitettu ohjaamaan uusien verosopimusten kiinteän toimipaikan tulon määrittämistä. Uusilla verosopimuksilla tarkoitetaan vuonna 2010 julkaistun OECD:n malliverosopimuksen liiketuloartiklan mukaisesti tehtyjä verosopimuksia. PE-raportti (2010) vastaa johtopäätöksiltään täysin PE-raporttia (2008), mutta siihen on tehty muutoksia niin, että viittaukset ja sanamuodot vastaavat uutta liiketuloartiklan tekstiä.

4 Konsernitietojen dokumentointi (Master file)

4.1 Yleistä

Konsernitietojen dokumentointi (master file) on säädetty VML 14 b §:n 1 momentissa, joka jakautuu kuuteen kohtaan. Suomen lainsäädännön konsernitietojen dokumentointivelvoite vastaa BEPS-dokumentointiohjeistuksen mukaista tietosisältöä. BEPS-dokumentointiohjeistuksessa korostetaan, että konsernitietojen dokumentoinnin pitäisi tarjota yleiskuva, jonka avulla konsernin siirtohinnoittelukäytännöt pystytään asettamaan maailmanlaajuiseen taloudelliseen, juridiseen, rahoitukselliseen ja verotukselliseen kehikkoon. Konsernitietojen dokumentoinnin tarkoituksena ei ole antaa yksityiskohtaista tietoa VML 14 b §:n 1 momentissa edelletyistä tiedoista. Tarkoituksena on tuottaa riittävää tietoa tavoitteena olevan yleiskuvan muodostamiseksi.

Konsernitiedot on dokumentoitava koko konsernin osalta. Konsernilla tarkoitetaan VML 14 b §:n 3 momentin mukaisesti kirjanpitolain 1 luvun 6 §:ssä tai vastaavissa ulkomaisissa säännöksissä tarkoitettua konsernia. Esimerkiksi hallituksen esityksessä (2016) on todettu, että suomalaisen yhtiön, joka kuuluu yhdysvaltalaiseen US GAAP -sääntelyn piirissä olevaan konserniin, on esitettävä konsernitiedot US GAAP:n mukaisesti määritellystä konsernista. Konsernitiedot on esitettävä koko kansainvälisestä konsernista eikä vain siitä alakonsernista, johon suomalainen verovelvollinen välittömästi kuuluu. Ulkomaisen yrityksen ja sen suomalaisen kiinteän toimipaikan muodostaman kokonaisuuden osalta on esitettävä VML 14 b §:n 1 momentin konsernitiedot, vaikka ulkomainen yritys ei toimisi konsernirakenteessa. Tällöin ulkomainen yritys on lain tarkoittamalla tavalla konserniin kuulumaton yritys, joka on dokumentointivelvollinen. Näin ollen konsernitietoja edellytetään poikkeuksellisesti dokumentoitavan myös tilanteessa, jossa ei ole kyse konsernista.

Koko konsernia koskevien konsernitietojen dokumentointiin ovat poikkeuksena VML 14 b §:n 4 momentin tilanteet, joissa konsernitiedot voidaan esittää vaihtoehtoisesti sen konsernin liiketoiminta-alueen osalta, johon verovelvollinen kuuluu. Tämä on kuitenkin mahdollista vain, jos liiketoiminta-alue toimii muuhun konserniin nähden itsenäisesti ja se on eroteltavissa muusta konsernista. Esimerkiksi konserniin hankittu liiketoiminta saattaa hankinnan jälkeen toimia edelleen itsenäisesti ja noudattaa erilaisia toimintaperiaatteita kuin muu konserni, jolloin liiketoiminta-alueesta on perusteltua laatia erillinen konsernitietojen dokumentointi. Liiketoiminta-alueen osalta esitettyihin konsernia koskeviin tietoihin on kuitenkin sisällytettävä aina tiedot koko konsernin keskitetyistä toiminnoista ja liiketoimista, jotka koskevat kyseisen liiketoiminta-alueen lisäksi konsernin muita liiketoiminta-alueita. Lainkohdan mukaisesti verovelvollisen on esitettävä Verohallinnon kehotuksesta konsernitiedot myös muiden liiketoiminta-alueiden osalta. Kaikki dokumentoidut konsernitiedot on oltava saatavilla, jotta koko konsernin liiketoiminnasta pystyttäisiin muodostamaan asianmukainen kokonaiskuva.

Konsernitietoja käsitellään tässä luvussa tarkemmin, mutta sitä ennen on tarpeen käsitellä OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa annettavaa yleistä ohjausta. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden I luvussa on esitetty, että konsernitason tietoa voidaan hyödyntää siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden arvioinnissa. Ohjeissa esitetyt näkökulmat auttavat hahmottamaan siirtohinnoittelun peruskysymyksiä ja avaavat osaltaan BEPS-dokumentointisuosituksen tietosisältöä.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappaleessa 1.33 on esitetty markkinaehtoperiaatteen soveltamisen kaksi keskeistä näkökulmaa. Siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta arvioitaessa on prosessin ensimmäisessä vaiheessa tunnistettava etuyhteysyritysten väliset kaupalliset tai rahoitukselliset suhteet sekä niihin liittyvät ehdot ja taloudellisesti olennaiset olosuhteet, jotta pystytään tunnistamaan tarkasti etuyhteydessä tehty liiketoimi. Tämän jälkeen toinen näkökulma on verrata tunnistettua liiketoimea riippumattomien osapuolten väliseen vertailukelpoiseen liiketoimeen. Ensimmäisen vaiheen arvioinnissa on hyödyllistä ymmärtää konsernin liiketoimintaa. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappaleessa 1.34 esitetään, että siirtohinnoittelun arviointi edellyttää konsernin toimialan laaja-alaista ymmärtämistä ja toimialalla harjoitettavaan liiketoimintaan vaikuttavien tekijöiden ymmärtämistä ennen kuin arvioinnissa siirrytään tarkastelemaan yksittäisen verovelvollisen toimintoja. Dokumentointiin liitetty yleiskuva konsernin liiketoiminnasta ja sen ymmärtäminen on tästä syystä hyödyllinen osa siirtohinnoittelun arviointiprosessia.

4.2 Organisaatiorakenne

Dokumentoinnissa on esitettävä VML 14 b §:n 1 momentin 1 kohdan mukaisesti organisaatiorakenne. Organisaatiorakenteen esittämisen tarkoituksena on antaa yleiskuva konsernin omistussuhteista.

Organisaatiorakenteen kuvauksen on katettava koko konsernin organisoituminen. Organisaatiorakenne esitetään kaaviolla, jossa kuvataan konserniyhtiöiden juridinen omistusrakenne. Kaaviossa on esitettävä myös juridisten ja liiketoimintayksiköiden sekä kiinteiden toimipaikkojen maatieteellinen sijoittuminen. Organisaatiorakenteen kuvausta voi täydentää kaaviolla konsernin toiminnallisesta rakenteesta. Lisäksi konsernin organisaatiorakennetta voi havainnollistaa kuvaamalla konsernissa edeltävinä vuosina tapahtuneita olennaisia muutoksia.

4.3 Kuvaus konsernin liiketoiminnasta

Dokumentoinnissa on esitettävä VML 14 b §:n 1 momentin 2 kohdan mukaisesti kuvaus konsernin liiketoiminnasta. Liiketoiminnan kuvauksen tarkoituksena on antaa yleiskuva konsernin harjoittamasta liiketoiminnasta ja asemasta markkinoilla. Yleiskuva auttaa hahmottamaan konsernin liiketoimintaan vaikuttavia olosuhteita ja konsernin liiketoiminnan arvonmuodostusketjua. Konsernin liiketoiminnan yleisen tason kuvauksessa on eriteltävä kuusi BEPS-dokumentointiohjeistuksessa lueteltua asiakokonaisuutta.

Konsernin liiketoiminnan kuvauksen laatimisessa tulee ottaa huomioon, että dokumentointia on tarkennettu tältä osin. Konsernitason yleiskuvaus liiketoiminnasta eroaa vuosina 2007 - 2016 voimassa olleesta dokumentointivelvoitteesta, jolloin edellytettiin kuvausta sekä verovelvollisen että konsernin liiketoiminnasta. Dokumentointivelvoite sisälsi näin ollen sinänsä samankaltaisen vaatimuksen konsernin liiketoiminnan kuvaamisesta kuin vuoden 2017 alusta voimaan tullut

säännös, mutta konsernin liiketoiminnan kuvaus oli esitettävä samassa yhteydessä kuin yksittäistä verovelvollista koskeva liiketoiminnan kuvaus. Tämä saattoi joissain tilanteissa vaikeuttaa kuvauksen laatimista. Vuoden 2017 alusta päivitetty dokumentointivelvoite on selkeämpi, koska konsernin liiketoiminta kuvataan erillisessä, tässä luvussa käsiteltävässä konsernia koskevassa osassa (master file) ja yksittäisen verovelvollisen liiketoiminta kuvataan myöhemmin toisessa osassa (local file). Konsernin liiketoiminnan erillinen kuvaaminen painottaa entistä selvemmin, että konsernin liiketoiminnasta on tarkoitus antaa vain yleiskuva.

4.3.1 Tuloa tuottavat tekijät

Ensimmäinen dokumentoitava asiakokonaisuus on kuvaus konsernin liiketoiminnan kannalta tärkeistä, tuloa tuottavista ja arvoa luovista tekijöistä. Tuloa tuottavia tekijöitä ovat esimerkiksi liiketoimintastrategioiden ja markkinaolosuhteiden vaikutus liiketoimintaan, tuotteisiin tai palveluihin liittyvät ominaisuudet, toimitusketjun hallinta, arvoa luovat toiminnot, arvokas aineeton omaisuus ja merkittävät riskit. Tuloa tuottavia tekijöitä saatetaan edellyttää käsiteltävän myös dokumentoinnin konsernitietoja koskevan osan muissa kohdissa, mutta tässä kohdassa on joka tapauksessa mainittava kootusti kaikki konsernin liiketoiminnan tärkeät, tuloa tuottavat ja arvoa luovat tekijät.

4.3.2 Konsernin tuotanto- ja toimitusketju

Konsernin liiketoiminnasta on kuvattava seuraavaksi konsernin viiden liikevaihdoltaan suurimman tuotteen ja/tai palvelun tuotanto- ja toimitusketju ja lisäksi jokaisen yli viisi prosenttia liikevaihtoa kerryttävän tuotteen ja/tai palvelun tuotanto- ja toimitusketju. BEPS-dokumentointisuosituksessa todetaan, että kuvaus voidaan esittää kaavion tai taulukon avulla. Konsernin merkittävimpien tuotteiden ja/tai palveluiden tuotanto- ja toimitusketjun kuvaaminen auttaa hahmottamaan, miten ja missä konsernin liiketoiminnassa luodaan arvoa.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden tarkennuksissa on ollut keskeisenä lähtökohtana liiketoiminnan arvonmuodostuksen ja siirtohinnoittelun linkittäminen entistä selvemmin. Markkinaehtoperiaatteen soveltamista käsittelevä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden päivitetty I luku painottaa, että siirtohinnoittelun lopputuloksen on oltava linjassa arvonmuodostuksen kanssa. Konsernin liiketoiminnan dokumentointi ei kuitenkaan edellytä erillistä, laajamittaista arvoketjuanalyysin laatimista. Siirtohinnoittelussa käytettävä termi analyysille on toimintoarviointi (functional analysis), joka kuvataan dokumentoinnissa tarkemmin vasta yksittäisen verovelvollisen dokumentointia koskevassa local file -osassa. Local filen toimintoarvioinnissa kuvataan etuyhteydessä tehdyn liiketoimen osapuolten toiminnot sekä toiminnoissa käytetty omaisuus ja otetut riskit. Konsernin liiketoiminnan kuvauksessa keskitytään vain edellä mainittujen konsernin merkittävimpien tuotteiden ja/tai palveluiden tuotanto- ja toimitusketjun yleisen tason kuvaamiseen. Kuvaukseen on tiivistettävä ymmärrettävästi yleiskuva siitä, miten ja missä konsernin liiketoiminnan arvo muodostuu.

4.3.3 Pääasialliset maantieteelliset markkinat

Konsernin liiketoiminnan kuvauksessa on esitettävä selvitys edellä mainittujen konsernin liikevaihdoltaan suurimpien tuotteiden ja/tai palveluiden pääasiallisista maantieteellisistä markkinoista. Selostus markkina-alueista voidaan liittää tuotteiden ja/tai palveluiden tuotanto- ja toimitusketjua esittävään kaavioon tai taulukkoon taikka esittää tästä erillään.

4.3.4 Keskeiset palvelujärjestelyt

Konsernin liiketoiminnan kuvauksessa on oltava listaus ja lyhyt selvitys konserniyhtiöiden välisistä keskeisistä palvelujärjestelyistä. Listausta ja selostusta ei kuitenkaan edellytetä tutkimukseen ja tuotekehitykseen liittyvistä palveluista, koska tutkimusta ja tuotekehitystä käsitellään tarkemmin aineetonta koskevassa konsernitietojen dokumentoinnin osassa. Konsernin keskeisten palvelujärjestelyjen kuvaukseen on liitettävä selostus palvelun tarjoajan kyvyistä suorittaa palvelu. Esimerkiksi keskeisistä hankintapalveluista vastaavan yksikön henkilöstön kokemuksesta, osaamisesta ja kyvystä tehdä hankintoihin liittyviä päätöksiä on annettava lyhyt selostus, jotta suoritetun palvelun luonne pystytään yleisellä tasolla hahmottamaan. Kuvauksessa on esitettävä myös konsernin siirtohinnoitteluperiaatteet, joita noudatetaan palveluiden tuottamisesta aiheutuneiden kustannusten jakamisessa ja palveluista perittävän hinnan määrittämisessä.

4.3.5 Lyhyt toimintoarviointi

Konsernin liiketoiminnan kuvauksessa on esitettävä lyhyt toimintoarviointi. Toimintoarvioinnissa on kuvattava merkittävimpiä liiketoiminnan arvonmuodostukseen liittyviä panostuksia, joita yksittäiset konserniyhtiöt tekevät. Merkittäviä panostuksia ovat esimerkiksi konsernin liiketoimintaan vaikuttavat avaintoiminnot, merkittävät toiminnoissa otetut riskit ja toiminnoissa käytetyt tärkeät omaisuuserät. Lyhyen toimintoarvioinnin ei ole tarkoitus kattaa kaikkia konserniyhtiöiden toimintoja, vaikka kuvaus kohdistuu yksittäisten konserniyhtiöiden toimintoihin. Kuvauksessa keskitytään vain merkittävimpiin panostuksiin, mikä osaltaan auttaa hahmottamaan konsernin liiketoiminnan kokonaisuutta. Lyhyttä toimintoarviointia voi käyttää myöhemmin yksittäisen verovelvollisen local file -osassa esitettävänä toimintoarviointina ainoastaan, jos tätä konsernin avaintoiminnoista tehtyä lyhyttä kuvausta täydennetään kyseisen verovelvollisen ja etuyhteysosapuolen suorittamilla taloudellisesti merkittävillä toiminnoilla.

4.3.6 Liiketoiminnan uudelleenjärjestelyt ja yrityskaupat

Konsernin liiketoiminnan kuvauksessa on oltava myös selvitys tilikaudella tapahtuneista tärkeistä liiketoiminnan uudelleenjärjestelyistä ja yrityskaupoista. Tärkeillä liiketoiminnan uudelleenjärjestelyillä tarkoitetaan konsernin sisäisiä järjestelyjä, joilla konserniyhtiöiden

suorittamissa toiminnoissa, toiminnoissa käytetyssä omaisuudessa sekä toiminnoissa otetuissa riskeissä on tapahtunut olennaisia muutoksia. Esimerkiksi valmistus- ja myyntitoimintaa omalla riskillään harjoittavan konserniyhtiön muuttaminen konsernin sisäisin sopimusjärjestelyin valmistuspalvelua tuottavaksi, vähäisen riskin yhtiöksi on liiketoiminnan uudelleenjärjestely, jolla on yleensä merkittäviä vaikutuksia järjestelyyn osallistuneiden konserniyhtiöiden tulonmuodostukseen. Liiketoiminnan uudelleenjärjestelystä on esimerkkinä myös konserniyhtiön omalla toiminnallaan ja riskinotollaan kehittämän aineettoman ja siihen liittyvän liiketoiminnan siirtäminen konsernin sisäisin järjestelyin toiselle konserniyhtiölle.

Esimerkkien uudelleenjärjestelyt ja vastaavan kaltaiset muutokset ovat saattaneet liittyä yksittäiseen järjestelykokonaisuuteen tai useamman vuoden aikana toteutettuihin peräkkäisiin järjestelyihin. Tilikauden aikana tapahtuneeseen tärkeään liiketoiminnan uudelleenjärjestelyyn liittyvistä aikaisemmista toimenpiteistä on esitettävä selostus, jotta konsernin liiketoiminnan muutoksista saadaan kokonaiskuva. Myös tilikauden jälkeen toteutetuista tai tulevaisuudessa toteutettavaksi suunnitelluista uudelleenjärjestelyistä tai yrityskaupoista voidaan esittää selostus.

4.4 Kuvaus aineettomaan omaisuuteen liittyvästä toiminnasta

Dokumentoinnissa on esitettävä VML 14 b §:n 1 momentin 3 kohdan mukaisesti kuvaus aineettomaan omaisuuteen liittyvästä toiminnasta. Aineettomalla omaisuudella tarkoitetaan hallituksen esityksen mukaisesti OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden VI luvun mukaista aineetonta omaisuutta, josta käytetään OECD:n päivitetyissä siirtohinnoitteluohjeissa nimikettä aineeton.

Aineetonta ei ole määritelty OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappaleen 6.6 mukaisesti tarkasti esimerkiksi kirjanpidon tai juridiikan määritelmiin perustuen, koska aineetonta koskevan tapauksen analyysissä pitäisi keskittyä määrittämään ehdot, jotka olisi sovittu riippumattomien osapuolten välisissä vertailukelpoisissa liiketoimissa. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa painotetaan, että liiketoimen nimikkeellä ei ole siirtohinnoittelussa merkitystä, koska keskeisintä on ottaa huomioon etuyhteysosapuolten välisessä liiketoimessa siirtyvä taloudellinen arvo riippumatta siitä, johdetaanko hyöty aineellisesta, aineettomasta, palvelusta taikka jostain muusta erästä tai toiminnasta. Aineeton omaisuus on kuitenkin usein merkittävässä asemassa liiketoiminnan arvonmuodostuksessa, joten konsernin aineettoman dokumentointi vaaditulla tasolla on perusteltua. Tässä ohjeessa nimikkeillä aineeton omaisuus ja aineeton on saman sisältöinen merkitys.

Konsernin aineettoman omaisuuden kuvauksessa on esitettävä yleiskuvaus konsernin kokonaisstrategiasta, joka liittyy aineettoman kehittämiseen, omistamiseen ja hyödyntämiseen. Kuvaukseen on liitettävä tiedot, mikä on keskeisen tutkimus- ja kehitystoiminnan sijainti, ja mistä tutkimus- ja kehitystoimintaa johdetaan ja kontrolloidaan. Keskeisellä tutkimus- ja kehitystoiminnalla sekä tutkimus- ja kehitystoiminnan johtamisella tarkoitetaan erityisesti OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappaleessa 6.56 käsiteltyjä merkittäviä toimintoja. Merkittäviä toimintoja

voivat olla esimerkiksi tutkimusohjelman suunnittelu ja kontrollointi, tutkimuksen suuntaaminen, tutkimusohjelman strategisten päätösten kontrollointi, tutkimusbudjetin hallinta, päätökset aineettoman suojaamisesta sekä tutkimus- ja kehitystoiminnan laadunvarmistus. Merkittävien toimintojen maantieteellisen sijainnin tunnistaminen ja sijainnin yhdistäminen konsernin yleisen tason aineetonta koskevaan strategiaan ovat olennaisia tekijöitä konsernin aineettomaan omaisuuteen liittyvän toiminnan ymmärtämisessä.

Konsernin aineettoman omaisuuden kuvauksessa on listattava siirtohinnoittelun kannalta tärkeät aineettomat omaisuudet tai aineettoman omaisuuden ryhmät sekä niiden juridinen omistaja. Kuvauksessa on lisäksi listattava tärkeät aineetonta koskevat sopimukset ja sopimusten osapuolina olevat konserniyritykset. Listattavia sopimuksia ovat muun muassa kustannustenjakosopimukset, merkittävät tutkimuspalvelusopimukset ja lisenssisopimukset. Listausta edellytetään vain tärkeistä sopimuksista, joten kaikkia konsernin aineettomia koskevia sopimuksia ei ole tarpeen luetella. Kuvauksessa on esitettävä myös yleisen tason selostus konsernin siirtohinnoitteluperiaatteista, jotka koskevat tutkimus- ja kehitystoimintaa sekä aineetonta omaisuutta. Siirtohinnoitteluperiaatteet on johdettavissa edellisessä kappaleessa kuvatusta konsernin aineetonta koskevasta kokonaisstrategiasta. Esimerkiksi jos konsernin aineettoman omistus ja hallinnointi on keskitetty konsernin strategian mukaisesti yhdelle konserniyhtiölle, dokumentoinnissa on kuvattava lyhyesti aineettoman omaisuuden keskittämisessä noudatetut siirtohinnoitteluperiaatteet ja keskittämisen vaikutus aineettoman tuottaman tulon jakautumiseen.

Konsernin aineettoman omaisuuden kuvauksessa on esitettävä myös yleisluontoinen selvitys tärkeistä tilikaudella tapahtuneista aineettoman omaisuuden siirroista. Selvitykseen on liitettävä tiedot siirron osapuolista, osapuolten sijaintivaltioista tai oikeusalueista sekä suoritetun korvauksen suuruudesta. Selvitys voidaan esittää myös edellä konsernin liiketoiminnan kuvauksen yhteydessä, jos aineettoman omaisuuden siirto liittyy liiketoiminnan uudelleenjärjestelyyn.

4.5 Kuvaus rahoitustoiminnasta

Dokumentoinnissa on esitettävä VML 14 b §:n 1 momentin 4 kohdan mukaisesti kuvaus rahoitustoiminnasta. Kuvauksen tarkoituksena on selostaa yleisellä tasolla konsernin rahoitustoimintoja.

Konsernin rahoitustoiminnan järjestämisestä on esitettävä ensin yleiskuvaus konsernin ulkoisesta rahoituksesta. Kuvauksessa on esitettävä, miten konsernin ulkoinen rahoitus on järjestetty. Kuvaukseen on liitettävä merkittävät rahoitusjärjestelyt, joita konserniyhtiöt ovat tehneet riippumattomien rahoittajien kanssa. Jos konsernin ulkoisen rahoituksen hankkiminen on keskitetty, keskitetyn rahoituksen hankkimisesta vastaavan yhtiön ottaman merkittävän ulkoisen lainan keskeiset ehdot on kuvattava yleisellä tasolla. Samalla on kuvattava, miten tämä merkittävä laina suhteutuu konsernin kokonaisrahoitukseen, jotta saadaan kuva koko konsernin rahoitusasemasta. Koko konsernin toimintaan otetusta rahoituksesta on syytä huomioida, että se

ei sellaisenaan osoita yksittäisen konserniyhtiön sisäisen rahoituksen markkinaehtoisuutta, koska koko konsernin ja yksittäisen konserniyhtiön toiminnot, toiminnoissa käytetty omaisuus ja toiminnoissa otetut riskit sekä muut olosuhteet voivat poiketa merkittävästi.

Rahoitustoiminnan kuvauksessa on esitettävä tiedot konsernin sisäisiä rahoitustoimintoja keskitetysti tarjoavista konserniyhtiöistä. Kuvaukseen on liitettävä tiedot valtioista tai oikeusalueista, joiden lakien mukaan kyseiset konserniyhtiöt on organisoitu ja joissa niiden tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee. Tosiasiallisella johtopaikalla tarkoitetaan tässä yhteydessä rahoitustoimintaa harjoittavan yhtiön johtoa, jolla on kyky tehdä päätökset konsernin sisäisen rahoituksen järjestämisestä, rahoitukseen liittyvän riskin ottamisesta ja joka tosiasiallisesti myös tekee nämä päätökset. Jos keskitettyä rahoitustoimintaa harjoittava yhtiö ei tosiasiallisesti johda rahoitustoimintaa, kuvauksessa on esitettävä yleisen tason selvitys muista keskitettyyn rahoitustoimintaan liittyvistä konserniyhtiöistä.

Rahoitustoiminnan kuvauksessa on esitettävä myös yleisluontoinen kuvaus konserniyhtiöiden välisiin rahoitusjärjestelyihin sovelletuista siirtohinnoitteluperiaatteista. Siirtohinnoitteluperiaatteiden kuvauksesta on ilmettävä yleiset periaatteet, joita konsernin sisäisessä rahoituksessa noudatetaan.

4.6 Tilinpäätös

Dokumentoinnissa on esitettävä VML 14 b §:n 1 momentin 5 kohdan mukaisesti konsernin tilinpäätös tai sen puuttuessa vastaavat olemassa olevat tiedot. Konsernin konsolidoidulla tilinpäätöksellä tarkennetaan konsernin taloudellisesta asemasta annettavaa yleiskuvaa.

Vaatimuksen konsernin tilinpäätöstiedon esittämisestä voi täyttää usealla eri tavalla. Konsernin tilinpäätös verovuotta koskevalta tilikaudelta voi olla laadittu taloudellista raportointia, sääntelyvaatimuksia, sisäistä johtamista, verotusta tai jotain muuta tarkoitusta varten. Konsernin tilinpäätöstä ei kuitenkaan edellytetä erikseen laadittavaksi, jos tilinpäätöstä tai vastaavia tietoja ei ole olemassa. Asiakirjat voi toimittaa sillä alkuperäisellä kielellä, jolla ne on laadittu. Asiakirjan sisällöstä on kuitenkin esitettävä tiivistelmä suomeksi, ruotsiksi tai englanniksi. Tiivistelmällä viitataan tässä yhteydessä tilinpäätöksen keskeisiin lukuihin ja tekstiosiin.

4.7 Ennakolliset kannanotot

Dokumentoinnissa on esitettävä VML 14 b §:n 1 momentin 6 kohdan mukaisesti tiedot rajat ylittävää tulon allokointia koskevista verotuksen ennakollisista kannanotoista ja sopimuksista. Lainkohdan edellyttämänä tietona on esitettävä luettelo ja lyhyt kuvaus kaikista konsernin verovuotena voimassa olevista yksipuolisista siirtohinnoittelun ennakkosopimuksista (unilateral advance pricing agreements) ja muista veroviranomaisten antamista ennakollisista kannanotoista, jotka koskevat tulon allokoitumista valtioiden välillä.

Ennakollisella kannanotolla ja sopimuksella tarkoitetaan laajasti kaikkia veroviranomaisen antamia kirjallisia kannanottoja sekä veroviranomaisen ja yrityksen välisiä sopimuksia, jotka liittyvät rajat ylittävään tilanteeseen. Kannanoton muodolla ei ole merkitystä. Suomessa tämä tarkoittaa ennakkoratkaisuja, ennakollisen keskustelun muistioita ja vastaavia kirjallisia kannanottoja, joissa Verohallinto on esittänyt näkemyksen konserniin kuuluvan yrityksen verotukseen vaikuttavista seikoista.

Tulon allokoitumisella valtioiden välillä (allocation of income among countries) tarkoitetaan tässä yhteydessä laajasti siirtohinnoitteluun, kiinteän toimipakan tulon määrittämiseen, tulon veroalaisuuteen ja menon vähennyskelpoisuuteen liittyviä kannanottoja, joilla on vaikutusta eri valtioissa sijaitsevien yritysten verotettavaan tuloon. Vaikka tulon allokointi ei tarkoita tässä yhteydessä samaa kuin kiinteän toimipaikan tulon määrittäminen (attributing profits to PE), on kiinteän toimipaikan tulon määrittämiseen liittyvät ennakolliset kannanotot kuitenkin otettava mukaan luetteloon ja lyhyeen kuvaukseen.

5 Verovelvollistietojen dokumentointi (Local file)

5.1 Organisaatio- ja hallintorakenteen kuvaus

Dokumentoinnissa on esitettävä VML 14 b §:n 2 momentin 1 kohdan mukaisesti kuvaus dokumentointivelvoitteen kohteena olevan yksittäisen verovelvollisen organisaatio- ja hallintorakenteesta. Kuvaus verovelvollisen organisaatio- ja hallintorakenteesta eroaa, samoin kuin muutkin verovelvollistietojen dokumentoitavat kohdat (local file), lähtökohdaltaan olennaisesti edellä esitetystä konsernitietojen dokumentoinnista (master file). Verovelvollistietojen dokumentoinnissa annetaan yksityiskohtainen selvitys dokumentointivelvoitteen kohteena olevasta yrityksestä ja sen siirtohinnoittelusta, kun konsernitiedoissa kuvataan konsernin siirtohinnoittelua yleisellä tasolla.

Verovelvollisen organisaatio- ja hallintorakenteen kuvaus on osa dokumentoitavasta yrityksestä annettavaa selvitystä. Organisaatiorakenne voidaan esittää esimerkiksi kaaviolla yrityksen organisaatiosta, josta ilmenee yrityksen organisoitumisen periaatteet. Kaavion lisäksi yrityksen organisaatio- ja hallintorakenteesta on esitettävä selvitys, miten yrityksen johtamiseen liittyvät toiminnot on järjestetty. Selvityksessä on kuvattava yrityksen sisäinen vastuunjako ja päätöksenteko sekä päätöksiä tekevät henkilöt.

Yrityksen organisaatio- ja hallintorakenteen lisäksi dokumentoinnissa on esitettävä selvitys yrityksen johdolle asetetuista konsernin sisäisistä raportointivelvoitteista. Selvityksessä on kuvattava henkilöt, joille dokumentoinnin kohteena olevan yrityksen johto raportoi ja valtiot, joissa näiden henkilöiden pääasialliset toimipaikat sijaitsevat. Tämän lisäksi selvityksessä voi esittää,

mitä tietoa raportoidaan ja miten tietoa hyödynnetään, mikä täydentäisi yrityksen organisaatio- ja hallintorakenteen kuvausta. Raportoinnin kuvausta laadittaessa kannattaa ottaa huomioon luvussa 5.5.4 kuvattu riskien hallintaan liittyvien päätöksentekotoimintojen järjestäminen.

5.2 Tiedot liiketoiminnasta

5.2.1 Yleistä

Dokumentoinnissa on oltava VML 14 b §:n 2 momentin 2 kohdan mukaisesti tiedot liiketoiminnasta. Liiketoiminnasta annettavien tietojen tarkoituksena on antaa yksityiskohtainen kuvaus verovelvollisen harjoittamasta liiketoiminnasta ja liiketoiminnan strategiasta.

Liiketoiminnan yksityiskohtainen kuvaus edellyttää lähtökohtaisesti seikkaperäistä selvitystä harjoitetusta liiketoiminnasta, mutta kuvauksessa voidaan keskittyä liiketoiminnan keskeisiin tekijöihin. Kuvauksen tulee antaa hyvä kokonaiskuva verovelvollisen harjoittamasta liiketoiminnasta ilman, että liialliset yksityiskohdat vaikeuttavat asian ymmärtämistä. Liiketoiminnasta esitettävien tietojen laajuutta voi suhteuttaa siten, että konsernitietojen dokumentoinnissa (master file) liiketoiminnan kuvauksen tarkoituksena on antaa yleiskuva konsernin harjoittamasta liiketoiminnasta, kun taas verovelvollisen tietojen (local file) dokumentoinnissa kuvataan selvästi yleiskuvaa tarkemmin verovelvollisen liiketoimintaa.

5.2.2 Liiketoiminnan ja liiketoimintastrategian kuvaus

Liiketoiminnan kuvauksessa esitetään selvitys verovelvollisen markkina-alueesta ja markkinoilla vallitsevasta kilpailutilanteesta. Kuvaukseen voi liittää tiedot verovelvollisen pääasiallisista kilpailijoista ja tilastotietoa markkinoiden euromääräisestä koosta. Markkinoita koskevassa kuvauksessa voi olla tietoa myös markkinoiden kehityssuunnasta. Markkinoiden kehityssuunta vaikuttaa muun muassa kilpailutilanteeseen ja yrityksen strategisiin valintoihin. Tässä yhteydessä voidaan esitellä myös verovelvollisen toimintahistoriaa ja verovelvollisen aseman kehitystä markkinoilla sekä käsitellä verovelvollisen tarjoamien tuotteiden tai palvelujen keskeisiä erottautumistekijöitä suhteessa kilpailijoihin. Liiketoiminnan kuvauksessa voi olla myös muuta selvitystä verovelvollisen liiketoiminnasta, kuten selvitys liiketoimintaympäristöön vaikuttavista erityisolosuhteista.

Liiketoiminnan kuvaukseen kannattaa liittää yleisen tason selvitys verovelvollisen liiketoiminnan päätöksenteosta, koska kyky tehdä päätöksiä tai sen puuttuminen vaikuttaa olennaisesti verovelvollisen siirtohinnoitteluun. Keskeinen kysymys on, kuka kontrolloi liiketoiminnan riskiä. Liiketoiminnan kuvaukseen kannattaa liittää selvitys liiketoimintapäätösten tekemisestä, minkä perusteella pystytään arvioimaan, kuka päättää liiketoiminnan riskien ottamisesta, kuka arvioi riskien toteutumista ja kuka tekee päätökset toteutuneisiin riskeihin reagoimisesta. Riskin kontrollointia käsitellään tarkemmin toimintoarvioinnin yhteydessä luvussa 5.5.4.

Liiketoiminnan kuvauksessa on esitettävä selvitys verovelvollisen liiketoimintastrategiasta. Liiketoimintastrategioiden vaikutusta siirtohinnoitteluun on käsitelty OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappaleessa 1.114: "Liiketoimintastrategioissa otetaan huomioon monia yrityksen piirteitä, kuten innovaatio ja uusien tuotteiden kehittäminen, erilaistamisaste, riskinottohalukkuus, poliittisten muutosten arviointi, olemassa olevan ja suunnitteilla olevan työlainsäädännön vaikutus ja muut tekijät, joilla on merkitystä päivittäisessä liikeasioiden hoidossa." OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa mainitaan liiketoimintastrategiana myös markkinoille tunkeutuminen sekä markkinaosuuden lisääminen ja puolustaminen. Verovelvolliselle voi näissä tilanteissa kertyä väliaikaisesti korkeita kustannuksia, jolloin voitot voivat jäädä alhaisemmiksi kuin kilpailijoilla. Esimerkiksi markkinoille tunkeutuminen voi tapahtua tilanteessa, jossa etuyhteydessä tehdyn liiketoimen osapuolina ovat myyntipalveluita tarjoava yritys ja tuotteiden myynnistä vastaava päämies. Dokumentoinnissa on selvitettävä, kumpi osapuoli tekee tällöin päätöksen liiketoimintastrategian toteuttamisesta ja riskeihin reagoimisesta.

5.2.3 Liiketoiminnan uudelleenjärjestelyt ja aineettoman siirrot

Liiketoiminnasta esitettäviin tietoihin kuuluu myös selvitys viimeksi kuluneen vuoden aikana tapahtuneista liiketoiminnan uudelleenjärjestelyistä ja aineettoman omaisuuden siirroista, joissa verovelvollinen on ollut osallisena tai joilla on ollut vaikutusta verovelvolliseen verovuoden aikana. Vaikutukset verovelvolliseen voivat tulla esiin myös tulevina verovuosina. Liiketoimen uudelleenjärjestelyllä tarkoitetaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden IX luvun mukaisesti monikansallisen yrityksen toimintojen, omaisuuserien tai riskien rajat ylittäviä järjestelyjä. Liiketoimen uudelleenjärjestelyyn liittyy usein arvokkaan aineettoman siirtyminen toisen osapuolen hyödynnettäväksi, mutta aineetonta voidaan siirtää etuyhteysyritysten välillä myös ilman laajempaa liiketoiminnan uudelleenjärjestelyä.

Liiketoiminnan uudelleenjärjestelyllä ei tarkoiteta tässä yhteydessä elinkeinotulon verotuksesta annetun lain (EVL) mukaisia yritysjärjestelyjä, vaan kyseessä on yrityksen liiketoiminnan järjestämiseen ja toimintatapaan liittyvistä muutoksista. Järjestelyä voidaan luonnehtia liiketoimintamallin muutokseksi, uudelleen järjestämiseksi, arvoketjun muuttamiseksi tai rakennemuutokseksi. Järjestelyn nimikkeellä ei ole merkitystä, vaan olennaisinta on järjestelyn vaikutus verovelvollisen toimintoihin.

Liiketoiminnan uudelleenjärjestelyä on tarkasteltava kokonaisuutena, jossa on kiinnitettävä huomiota järjestelyn kokonaisvaikutuksiin, vaikka liiketoiminnan uudelleen järjestely olisi toteutettu erillisissä vaiheissa pidemmän ajan kuluessa. Tarkastelua ei pidä rajoittaa yksittäisiin erilliskysymyksiin, kuten järjestelyn jälkeisen vertailuarvioinnin tai sovellettavan menetelmän hyväksyttävyyteen. Liiketoiminnan kuvauksessa on pyrittävä selvittämään kokonaiskuva mahdollisimman kattavasti. Esimerkiksi verovuonna käynnistetystä liiketoiminnan uudelleenjärjestelystä voi esittää tehdyt toimenpiteet ja myöhemmin toteutettavan suunnitelman

pääpiirteet. Kokonaiskuvan muodostamiseksi on selvitettävä myös osapuolten toiminnot, toiminnoissa käytetty omaisuus ja toiminnoissa otetut riskit järjestelyä edeltävän ja jälkeisen tilanteen mukaan.

Liiketoiminnan uudelleenjärjestely toteutetaan tyypillisesti laatimalla uusia tai muuttamalla taikka lakkauttamalla aiempia sopimuksia. Käytännössä liiketoiminnan tavara- ja palveluvirrat voivat säilyä ennallaan, mutta sopimukset voivat muuttaa olennaisesti liiketoiminnan riskien, vastuiden ja kertyvien tuottojen jakautumista osapuolten kesken. Keskeistä liiketoiminnan uudelleenjärjestelyyn liittyvien sopimusten dokumentoinnissa on, että sopimuksen tulisi vastata tosiasiallisesti tehtyä uudelleenjärjestelyä. Sopimuksen muodon ei pitäisi poiketa järjestelyn sisällöstä. Liiketoiminnan uudelleenjärjestely on kuvattava dokumentoinnissa sen tosiasiallisen taloudellisen sisällön mukaisesti. Jos sopimuksen siviilioikeudellinen muoto jostain syystä poikkeaa tosiasiallisesti tapahtuneesta järjestelystä, dokumentoinnissa on kuvattava huolellisesti järjestelyn tosiseikat, olosuhteet ja vaikutukset. Esimerkiksi patentin rekisteröinti on saatettu jättää patentin tosiasiallisesti luovuttaneen osapuolen nimiin, jolloin liiketoiminnan uudelleenjärjestelyn jälkeen patenttia taloudellisesti hyödyntävällä ja sen kehittämisestä vastaavalla osapuolella ei ole muodollista omistusoikeutta patenttiin. Esimerkin tilanteen hinnoitteluun ei haeta ratkaisua siviilioikeudellisen omistusoikeuden vaan tosiasiallisen tilanteen perusteella.

> **Esimerkki 11**: Valmistus- ja myyntitoimintaa harjoittavan emoyhtiön A Oy:n ulkopuolisille osapuolille suuntautuva myynti ja laskutus siirretään sopimusvalmistusta harjoittavalle tytäryhtiölle B Ltd:lle, mikä muuttaa osapuolten siirtohinnoittelukäytäntöä. Ennen muutosta A Oy on myynyt itse valmistamansa ja tytäryhtiön valmistamat tuotteet ulkopuolisille. A Oy on omistanut kaiken liiketoiminnassa käytetyn aineettoman omaisuuden ja vastannut lähes kaikista liiketoiminnan riskeistä, joten A Oy:lle on kuulunut liiketoiminnan jäännösvoitto, joka on jäänyt jäljelle, kun B Ltd:lle on maksettu markkinaehtoinen korvaus sopimusvalmistuksesta. Muutoksen jälkeen B Ltd myy tuotteet ulkopuolisille ja A Oy tuottaa konsernin sisäisiä palveluita B Ltd:lle. Sisäisiä palveluita ovat esimerkiksi hallinto- ja sopimusvalmistuspalvelut. Siirtohinnoittelukäytäntö on muutoksen jälkeen käänteinen vanhaan käytäntöön verrattuna. B Ltd saa hyväkseen liiketoiminnan tuottaman jäännösvoiton, kun A Oy:lle on suoritettu korvaus palveluista.

Esimerkin tilanteessa kuvauksen lähtökohdaksi otetaan liiketoiminnan uudelleenjärjestelyn osapuolten järjestelyä edeltävä toimintoarviointi ja järjestelyn jälkeinen toimintoarviointi. Kuvauksessa on esitettävä osapuolten suorittamat toiminnot ennen ja jälkeen liiketoiminnan uudelleenjärjestelyä ja selvitettävä vastaako sopimusjärjestely osapuolten tosiasiallista käyttäytymistä. Kuvauksessa on painotettava erityisesti osapuolten suorittamia tärkeitä toimintoja ja toiminnoissa otettuja riskejä. Muun muassa riskin kontrollointi on kuvattava huolellisesti.

Liiketoiminnan uudelleenjärjestelyyn vaikuttaa olennaisesti, kuka päättää liiketoiminnan riskien ottamisesta, kuka arvioi riskien toteutumista ja kuka tekee päätökset toteutuneisiin riskeihin reagoimisesta.

Liiketoiminnan uudelleenjärjestelystä on kuvattava järjestelyn vaikutukset verovelvollisen toimintaan. Keskeisinä kysymyksinä liiketoiminnan uudelleenjärjestelyissä on sekä järjestelystä suoritettava korvaus että järjestelyn jälkeinen korvaus. Molempien osalta on noudatettava markkinaehtoperiaatetta. Järjestelyn jälkeisissä jatkuvissa liiketoimissa on yleensä kyse tavanomaisista siirtohinnoittelutilanteista. Sen sijaan itse järjestelystä suoritettavaan korvaukseen liittyy enemmän kysymyksiä, koska siirron kohteena on yleensä aineeton omaisuus tai liiketoiminta. Pääsääntönä on, että jos liiketoiminnan uudelleenjärjestelyssä siirtyy jotain sellaista, josta riippumaton osapuoli olisi markkinaehtoisesti valmis suorittamaan korvauksen, dokumentointiin olisi sisällytettävä laskelma siirron kohteen markkinaehtoisesta hinnasta. Myös sopimusten lakkauttamistilanteissa on arvioitava, joutuuko sopimusosapuoli luopumaan jostakin arvokkaasta, josta luopuminen olisi riippumattomien osapuolten välillä johtanut korvaukseen.

5.3 Kuvaus etuyhteyssuhteista

Dokumentoinnissa on oltava VML 14 b §:n 2 momentin 3 kohdan mukaisesti kuvaus verovelvollisen etuyhteyssuhteista. Etuyhteyssuhteen kuvauksen voi yhdistää seuraavassa kohdassa esitettävään etuyhteyssuhteessa tehtyjen liiketoimien kuvaukseen, mikä vastaa BEPS-dokumentointiohjeistuksen mukaista dokumentoinnin rakennetta. Suomen sisäisen lainsäädännön dokumentointivelvoite poikkeaa rakenteeltaan jonkin verran BEPS-dokumentointiohjeistuksesta, koska Suomessa aikaisemmin voimassa ollut verovelvollistietojen dokumentointia vastaava osuus oli tarkoituksenmukaista jättää keskeisiltä kohdiltaan aikaisemman rakenteen mukaiseksi. Tiedot voi kuitenkin esittää verovelvollisen valitsemassa järjestyksessä, koska dokumentoinnissa on olennaisinta keskittyä annettavien tietojen sisältöön eikä muotoseikkoihin.

Etuyhteyssuhteen kuvauksessa on esitettävä tiedot verovelvolliseen etuyhteydessä olevista yrityksistä, joiden kanssa verovelvollisella on ollut verovuonna liiketoimia tai joiden liiketoimet vaikuttavat suoraan tai välillisesti verovelvollisen etuyhteyssuhteessa tekemän liiketoimen hinnoitteluun. Etuyhteyssuhteesta esitettäviä tietoja ovat etuyhteysyrityksen nimi, tunnistetieto, kotipaikka, etuyhteyden peruste ja osapuolten välinen liiketoimi. Kuvauksessa on selostettava myös etuyhteysyritysten ja verovelvollisen etuyhteyssuhteissa tapahtuneet muutokset verovuonna.

Etuyhteyssuhteen kuvaus ei koske vain tilannetta, jossa verovelvollinen on itse osapuolena liiketoimessa, vaan myös tilannetta, jossa toisten osapuolten välinen liiketoimi vaikuttaa verovelvollisen liiketoimen hinnoitteluun. Verovelvollisella ei tällöin ole suoraa liiketoimea kyseisen etuyhteysyrityksen kanssa, mutta tästä huolimatta etuyhteyssuhde on kuvattava dokumentoinnissa.

Suoran, nimenomaisen liiketoimen puuttumisesta on esimerkki OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappaleissa 1.170 – 1.173. Esimerkki kuvaa tilannetta, jossa monikansallisen konsernin palvelukeskus neuvottelee kahden etuyhteydessä olevan valmistajan puolesta komponenttien hankinnasta riippumattomalta toimittajalta ja tekee valmistajien puolesta tilauksen. Konsernin neuvotteluvoiman perusteella tilaukseen saadaan paljousalennus, jota valmistajat eivät olisi erillisinä pystyneet saamaan. Palvelukeskus pyytää toimittajaa laskuttamaan komponenteista niin, että paljousalennus kohdistuu kokonaan toiselle valmistajalle. Laskutusjärjestely johtaa tällöin hankintaan liittyvän konsernihyödyn virheelliseen kohdistamiseen, jolloin ilman alennusta jääneen valmistajan valtio voisi tehdä verotuksessa siirtohinnoitteluoikaisun. Konsernin keskitetyn hankintatoimen järjestäminen luo perustan alennuksen kohdistamiseen molemmille valmistajille, vaikka valmistajien välillä ei ole nimenomaista liiketoimea. Tästä syystä toinen valmistaja on etuyhteysyritys, jonka etuyhteyssuhde on kuvattava dokumentoinnissa.

5.4 Tiedot liiketoimista

5.4.1 Yleistä

Dokumentoinnissa on oltava VML 14 b §:n 2 momentin 4 kohdan mukaisesti tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista.

Liiketoimella tarkoitetaan kaikenlaisia taloudellisia toimenpiteitä. Liiketoimen käsitteeseen voidaan hakea johtoa OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan 1 kappaleesta, jossa lähtökohtana on tarkastella yritysten välisiä kauppa- ja rahoitussuhteiden ehtoja. Siirtohinnoittelua voidaan malliverosopimuksen mukaan oikaista, jos yritysten välillä kauppa- ja rahoitussuhteissa sovitaan tai määrätään ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mistä riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu. Etuyhteysyritysten väliset kauppa- ja rahoitussuhteet voivat olla monenlaisia; kauppa- ja rahoitussuhteisiin kuuluvat liiketoimet, joissa on sovittu siirtohinta sekä liiketoimet, joissa ehdot ja järjestelyt tuottavat toiselle osapuolelle vastikkeetonta etua; kauppa- ja rahoitussuhteet voivat vaikuttaa myös liiketoiminnan olennaisiin ominaisuuksiin, kuten yrityksen velan ja oman pääoman suhteeseen ja määrään. OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan kommentaarissa rahoitussuhteista on todettu, että "artikla ei ole relevantti vain sen määrittämisessä, onko lainasopimuksen korkokanta markkinaehtoinen, vaan myös siinä, voidaanko prima facie -lainaa pitää lainana vai onko sitä pidettävä muunlaisena maksuna, erityisesti oman pääoman panoksena." Liiketoimen käsite on näin ollen tarkoitettu OECD:n malliverosopimuksen perusteella laajaksi.

Dokumentointia laadittaessa kannattaa ottaa huomioon, että siirtohinnoittelu perustuu OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden tulkintasuositusten mukaisesti liiketoimen taloudellisesti olennaisten erityispiirteiden arviointiin. Vero-oikeudessa käytetyllä termillä tämä tarkoittaa realistista soveltamistapaa. Siirtohinnoittelussa verrataan etuyhteydessä tehdyn liiketoimen ehtoja riippumattomien osapuolten välisen vertailukelpoisen liiketoimen ehtoihin.

Vertailu on mahdollista vain, jos etuyhteydessä tehty liiketoimi on ensin tunnistettu tarkasti sen taloudellisesti olennaisten erityispiirteiden perusteella ja tunnistetulle liiketoimelle on sen jälkeen haettu taloudellisilta ehdoiltaan ja olosuhteiltaan vertailukelpoisia vertailukohteita. Tästä syystä kyse on realistisesta soveltamistavasta, jossa tarkastellaan verotusta realistis-taloudellisesta näkökulmasta. Vertailukelpoisuus ei täyty, jos vertailu perustuu ainoastaan liiketoimen siviilioikeudellisen muodon vertailuun muodollisesti samanlaiseen siviilioikeudelliseen liiketoimeen.

Liiketoimen tunnistamisesta on olennaista pitää erillään OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa mainittu liiketoiminnan uudelleen luonnehdinta. jonka perusteella tosiasiallisesti tunnistettu liiketoimi luonnehditaan uudelleen ja sivuutetaan toisella liiketoimella. Liiketoimen uudelleen luonnehdinnan tekeminen ei ole Suomessa mahdollista huolimatta OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden asemasta markkinaehtoperiaatteen tärkeänä tulkintalähteenä, koska Suomen sisäisen lainsäädännön siirtohinnoitteluoikaisua koskevassa lainkohdassa ei ole valtuutusta liiketoimen sivuuttamiseen ja uudelleen luonnehdintaan (KHO 2014:119).

Liiketoimen tietojen dokumentointivelvoite koskee myös ulkomaisen yrityksen eli pääliikkeen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisiä toimia (dealings), joihin sovelletaan analogisesti samoja periaatteita kuin etuyhteysyritysten välisiin liiketoimiin. Suomalaisen kiinteän toimipaikan toimet on dokumentoitava samalla tavalla kuin erillinen yritys dokumentoisi liiketoimensa ulkomaisen etuyhteysyrityksen kanssa. Toimella tarkoitetaan esimerkiksi kiinteän toimipaikan suorittamaa palvelua tai tavarakauppaa. Esimerkiksi pääliikkeen ja kiinteän toimipaikan välillä on toimi, jos pääliikkeen tuotteiden myynti riippumattomille osapuolille kohdistetaan myyntitoimintaa harjoittavalle kiinteälle toimipaikalle. Tällöin kiinteälle toimipaikalle kohdistettuun tuotteiden myyntiin liittyy sivuliikkeen tulonmuodostuksen kannalta laskennallisesti tuotteiden ostotoimi pääliikkeeltä, vaikka pääliikkeen ja kiinteän toimipaikan välillä ei olekaan varsinaista liiketoimea. Ostotoimea tarkastellaan samalla tavalla kuin etuyhteysyritysten välistä liiketoimea. Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan on lisäksi dokumentoitava mahdolliset muut (pääliikkeen nimissä tehdyt) kiinteälle toimipaikalle kohdistetut rajat ylittävät liiketoimet muiden etuyhteysyritysten kanssa.

Dokumentointia laadittaessa kannattaa ottaa huomioon, että kiinteän toimipaikan ja pääliikkeen välinen hypoteettinen korko ja rojalti sekä hallintopalveluiden voittolisä voidaan ottaa huomioon kiinteän toimipaikan tulon määrittämisessä vasta sen jälkeen, kun tilanteeseen sovellettavaa verosopimusta on muutettu OECD:n malliverosopimuksen vuoden 2010 liiketuloartiklan mukaiseksi. Pankkien osalta sisäinen korko on kuitenkin dokumentoitava jo ns. vanhan verosopimuksen liiketuloartiklan tilanteessa.

5.4.2 Liiketoimen tunnistaminen

Liiketoimen tunnistamisessa on arvioitava etuyhteydessä tehdyn liiketoimen taloudellista sisältöä eli tunnistettava tehty liiketoimi. Liiketoimen tunnistaminen ei perustu vain liiketoimesta tehdyn kirjallisen sopimuksen tai liiketoimeen liitetyn nimikkeen mukaiseen luokitteluun, vaan liiketoimea on arvioitava laajemmin. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappaleissa 1.33 – 1.118 on annettu

tarkempaa ohjausta tosiasiallisen liiketoimen tunnistamisesta. Ohjeiden kappaleen 1.42 mukaisesti liiketoimen arvioinnin lähtökohtana on aina sopimus, mutta sen lisäksi on otettava huomioon etuyhteysyritysten välisiin kaupallisiin tai rahoituksellisiin suhteisiin vaikuttavat muut taloudellisesti olennaiset erityispiirteet. Liiketoimeen liittyvien taloudellisesti olennaisten erityispiirteiden analysointi on tehtävä, jotta voidaan tunnistaa tarkasti etuyhteydessä tosiasiallisesti tehty liiketoimi.

Liiketoimeen liittyviä taloudellisesti olennaisia erityispiirteitä ovat sopimusehdot, toimintoarviointi, tuotteen tai palvelun ominaisuudet, osapuolten taloudelliset olosuhteet ja osapuolten noudattamat liiketoimintastrategiat. Sopimusehdot ovat siis vain yksi viidestä taloudellisesti olennaisesta erityispiirteestä. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa käytetään termiä taloudellisesti olennaiset erityispiirteet, kun kuvataan siirtohinnoitteluanalyysin ensimmäisessä vaiheessa tehtävää tosiasiallisen liiketoimen tunnistamista. Sen sijaan siirtohinnoitteluanalyysin toisen vaiheen vertailuarvioinnissa käytetään termiä vertailukelpoisuuden arviointiin vaikuttavat tekijät. Molemmissa tilanteissa on kuitenkin kyse samoista erityispiirteistä/tekijöistä.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappaleessa 1.36 esitetään, että verovelvollisen tulee sisällyttää tosiasiallisen liiketoimen taloudellisesti olennaiset erityispiirteet laatimaansa verovelvollistietojen dokumentointiin (local file), jolloin tietojen dokumentointi tukee verovelvollisen arviota siirtohinnoittelusta. Ohjeisiin otettu viittaus dokumentointiin korostaa, että verovelvolliselta odotetaan aiempaa enemmän aloitteellisuutta tosiasiallisen liiketoimen tunnistamisessa. Verovelvollisen on analysoitava liiketoimen sisältöä ja pyrittävä kuvaamaan huolellisesti liiketoimeen vaikuttavia tekijöitä eikä tyytyä viittaamaan vain muodolliseen sopimukseen. Dokumentoinnin laatimisessa on otettava huomioon, että liiketoimeen vaikuttavia taloudellisesti olennaisia erityispiirteitä on kuvattava useissa verovelvollistietojen dokumentoinnin erillisissä kohdissa.

Siirtohinnoittelun arvioinnin lähtökohtana olevista sopimuksista on todettu OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa, että riippumattomien osapuolten välisissä liiketoimissa osapuolten toisistaan poikkeavat etunäkökohdat takaavat, että sopimukset päätetään molempien osapuolten intressien mukaisesti. Sen sijaan etuyhteyssuhteessa intressit ovat yhteisiä, joten sopimusehdot voidaan määrätä halutulla tavalla. Kirjalliset sopimukset eivät näissä olosuhteissa todennäköisesti ilmaise kaikkea tarvittavaa tietoa siirtohinnoittelun arvioimiseksi, vaan lisätietoa on hankittava muista etuyhteyssuhteeseen vaikuttavista taloudellisesti olennaisista erityispiirteistä.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti etuyhteysyritysten tosiasiallisesta käyttäytymisestä kerätään näyttöä arvioinnilla, jossa selvitetään kaikkia taloudellisesti olennaisia erityispiirteitä. Näyttö selventää ja täydentää kirjallista sopimusta. Ohjeiden kappaleen 1.44 esimerkissä on kuvattu näytön hankkimista. Esimerkin sopimuksessa ei ole mitään mainintaa toisen osapuolen suorittamasta merkittävästä markkinointipanostuksesta, jolla kehitetään tavaramerkin tunnettavuutta. Arviointia ei voi tämän kaltaisissa tilanteissa rajoittaa vain sopimusehtoihin, vaan lisänäyttöä on haettava osapuolten käyttäytymisestä. Osapuolten käyttäytymisestä hankittu näyttö täydentää tällöin kirjallista sopimusta.

Kirjallinen sopimus ja osapuolten käyttäytyminen voivat myös poiketa toisistaan, jolloin sopimuksella on käytännössä vähäinen merkitys liiketoimen tunnistamisessa. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa päädytään tunnistamaan tosiasiallinen liiketoimi osapuolten käyttäytymisen ja toimintojen perusteella, jos sopimus ja käyttäytyminen poikkeavat toisistaan. Lisäksi ohjeissa on käsitelty tilannetta, jossa kirjallista sopimusta ei ole tehty lainkaan. Etuyhteysyritykset eivät esimerkiksi ole havainneet liiketoimea eivätkä ole kirjanneet sitä kirjanpitoonsa, vaikka osapuolten taloudelliset tai rahoitukselliset suhteet ovat voineet johtaa olennaisen arvon siirtymiseen osapuolelta toiselle. Myös tämän kaltaisessa sopimuksettomassa tilanteessa tosiasiallinen liiketoimi on tunnistettava osapuolten käyttäytymisen perusteella. Dokumentointia laadittaessa on arvioitava huolellisesti kaikkia edellä käsiteltyjä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden tilanteita, jotta dokumentointi käsittelisi tosiasiallisesti tehtyjä liiketoimia.

Dokumentoinnin laatimisessa ja erityisesti siirtohinnoittelun rakenteita suunniteltaessa on lisäksi otettava huomioon markkinaehtoperiaatteen soveltamiseen keskeisesti liittyvä käsite realistisista vaihtoehdoista (options realistically available). Riippumattomat yritykset ottavat liiketoimen tekemisessä huomioon päätöksentekohetken realistiset vaihtoehdot. Riippumaton yritys ei ryhtyisi liiketoimeen, jos olettaisi päätyvän sen seurauksena huonompaan asemaan kuin vaihtoehtoisella liiketoimella. Vastaavalla tavalla etuyhteystoimien dokumentoinnissa voi arvioida vaihtoehtoisten liiketoimien seurauksia.

5.4.3 Liiketoimen kuvaus

Liiketoimesta on esitettävä kuvaus ja selostettava liiketoimen tekemiseen liittyvä asiayhteys. Liiketoimien kuvaukset voidaan jaotella liiketoimiryhmiin esimerkiksi seuraavasti: tavaran, palvelun, aineettoman omaisuuden omistusoikeuden, käyttöomaisuuden myynti ja osto; aineettoman omaisuuden käyttöoikeudesta saatu ja maksettu korvaus; muu liiketoiminnan luovutuksesta saatu korvaus, muu liiketoiminnan hankinnasta maksettu korvaus; annetusta vakuudesta ja vastuusitoumuksesta saatu korvaus, saadusta vakuudesta ja vastuusitoumuksesta maksettu korvaus; lainananto, lainanotto, korkotuotto, korkokulu, johdannaissopimuksiin liittyvät tuotot ja kulut sekä muu tuotto ja kulu. Liiketoimet voidaan luokitella myös tarkemmin. Esimerkiksi aineettoman omaisuuden käyttöoikeuden luovutus voidaan jaotella tarvittaessa teknologia-, tavaramerkki- ja muuhun lisenssiin.

Jokaisesta ryhmitellystä liiketoimesta on esitettävä saatujen ja maksettujen korvausten euromääräinen arvo. Liiketoimiryhmän euromääräinen arvo on puolestaan jaoteltava ulkomaisten etuyhteysosapuolten sijaintivaltioiden mukaisiin saatuihin ja maksettuihin korvauksiin. Liiketoimen osapuolet on esitettävä tässä yhteydessä, vaikka osapuolten esittely edellytetään lähtökohtaisesti tehtäväksi jo dokumentoinnin edellisessä, etuyhteyssuhteita kuvaavassa kohdassa.

Siirtohinnoittelun lähtökohtana on OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti liiketoimikohtainen tarkastelu. Markkinaehtoperiaatetta olisi sovellettava periaatteessa erikseen kuhunkin liiketoimeen. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappaleessa 3.9 viitataan kuitenkin tilanteisiin, joissa erilliset liiketoimet ovat jatkuvia tai ne liittyvät niin läheisesti toisiinsa, ettei niitä ole mielekästä arvioida

erillisinä. Esimerkkinä mainitaan muun muassa läheisesti toisiinsa liittyvien tuotteiden hinnoittelu, kun yksittäisen tuotteen tai liiketoimen hinnan määrittäminen on epäkäytännöllistä. Liiketoimet voidaan tällaisissa tilanteissa yhdistää, jos liiketoimet on tehty samojen osapuolten välillä samanlaisin ehdoin. Dokumentoinnissa on perusteltava, miksi tietyt liiketoimet on yhdistetty.

> **Esimerkki 12**: Myyntiyhtiö hankkii etuyhteysyritykseltä tuotteita ja jakelee ne edelleen riippumattomille osapuolille. Myyntiyhtiön ja etuyhteysyrityksen välillä on lukuisia tuotteiden ostoa koskevia liiketoimia, joiden markkinaehtoisen hinnoittelun määrittäminen erikseen olisi työlästä. Myyntiyhtiöllä on vain yksi tuotteiden ostoa koskeva liiketoimi, jos erilliset liiketoimet voidaan yhdistää.

Liiketoimen kuvauksessa on oltava luettelo verovelvollisen etuyhteydessä tekemiä liiketoimia koskevista sopimuksista. Luettelon lisäksi olennaisimmista sopimuksista on liitettävä dokumentointiin jäljennökset. Sopimusehtoja voi kuvata tarkemmin tässä yhteydessä, jos kuvauksessa keskitytään tosiasiallisen liiketoimen tunnistamiseen tai vaihtoehtoisesti keskeisiä sopimusehtoja voi selostaa myöhemmin toimintoarviointia käsittelevässä osuudessa, jolloin kokonaisarvioinnin tekemiseen on käytettävissä kattavampaa tietoa.

5.5 Toimintoarviointi

5.5.1 Yleistä

Dokumentoinnissa on oltava VML 14 b §:n 2 momentin 5 kohdan mukaisesti toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista. Toimintoarvioinnissa kuvataan etuyhteystoimen osapuolten suorittamat toiminnot sekä toiminnoissa käytetty omaisuus ja otetut riskit. Toimintoarviointi on esitettävä liiketoimen molemmista osapuolista, jotta osapuolten panostuksista liiketoimeen saadaan kokonaiskuva. Kokonaiskuvan luominen on tärkeää, koska etuyhteysosapuolten suorittamilla toiminnoilla on keskeinen merkitys liiketoimen hinnoitteluun. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa tämä on ilmaistu havaintona, että riippumattomien osapuolten välisessä kaupankäynnissä suoritettu korvaus kuvastaa yleensä osapuolten suorittamia toimintoja ottaen huomioon käytetty omaisuus ja otetut riskit. Huolellinen toimintoarvioinnin tekeminen ja sen kuvaaminen dokumentoinnissa on keskeinen osa siirtohinnoittelun arviointiprosessia.

Toimintoarvioinnilla tarkoitetaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden toimintoanalyysiä (functional analysis). Toimintoarviointi on tehtävä, jotta pystytään tunnistamaan etuyhteydessä tehty liiketoimi ja määrittämään sen vertailukelpoisuus riippumattomien osapuolten tekemään liiketoimeen. Toimintoarvioinnissa pyritään tunnistamaan osapuolten suorittamat taloudellisesti merkittävät toimenpiteet ja vastuut, toiminnoissa käytetty tai toimintoihin panostettu omaisuus sekä

toiminnoissa otetut riskit. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti toimintoarvioinnissa keskitytään selvittämään, mitä osapuolet tosiasiallisesti tekevät ja mitä kykyjä osapuolilla on. Ohjeissa korostetaan, että erityisen tärkeää on ymmärtää, miten liiketoiminnan arvoa muodostetaan koko konsernissa, miten etuyhteysyritysten suorittamat toiminnot vaikuttavat toisiinsa ja mitä panostuksia etuyhteysyritykset tekevät arvon luomiseen. Ohjeiden johtopäätöksenä on, että suoritettujen toimintojen lukumäärällä ei ole merkitystä, vaan toimintojen taloudellinen merkitys on tärkeintä.

Dokumentointivelvoite on jaettu Suomessa toimintoarviointiin ja vertailuarviointiin, vaikka toimintoarviointia on yleensä pidetty vain yhtenä vertailukelpoisuuden arviointiin vaikuttavana tekijänä. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa toimintoarvioinnin tekemistä on tarkennettu niin, että toimintoarviointia edellytetään siirtohinnoittelun analyysiprosessin eri vaiheissa. Toimintoarviointi on ensinnäkin yksi taloudellisesti olennaisista erityispiirteistä, joiden perusteella tunnistetaan etuyhteydessä tehty liiketoimi (ks. tarkemmin kappale 5.4.2). Toisaalta vertailuarvioinnissa samoista erityispiirteistä käytetään nimikettä vertailukelpoisuuden arviointiin vaikuttavat tekijät. Vertailuarvioinnissa määritetään riippumattomien osapuolten välisen liiketoimen vertailukelpoisuus etuyhteydessä tehtyyn liiketoimeen, mihin vaikuttaa merkittävänä tekijänä molempien liiketoimien osapuolista tehty toimintoarviointi.

Yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisiä toimia koskeva toimintoarviointi tarkoittaa VML 14 b §:ää sovellettaessa ulkomaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan toimintoarviointia. PE-raportissa (2008) on kuvattu kiinteän toimipaikan tulon määrittämisessä tehtävää kaksivaiheista analyysiä, jonka ensimmäinen vaihe liittyy toimintoarviointiin ja toinen vaihe tulon määrittämiseen. Kiinteän toimipaikan toiminnoista laaditaan toiminto- ja tosiseikka-arviointi, jolla tunnistetaan kiinteän toimipaikan suorittamat taloudellisesti merkittävät toimenpiteet ja vastuut. Arvioinnin tarkoituksena on määrittää hypoteettisesti erillinen kiinteä toimipaikka muusta yrityksestä eli pääliikkeestä. Toiminto- ja tosiseikka-arvioinnin perusteella kiinteälle toimipaikalle kohdistetaan toimintoihin liittyvät varat ja riskit. Kiinteälle toimipaikalle kohdistetaan myös toimintojen ja riskien edellyttämän korollisen ja korottoman pääoman määrä.

BEPS-dokumentointisuosituksessa todetaan, että toimintoarvioinnissa on riittävää viitata konsernitietojen (master file) kuvauksessa esitettyyn lyhyeen toimintoarvioon, jos verovelvollistietojen toimintoarviointi on samanlainen kuin konsernitietojen toimintoarviointi. Konsernitietojen liiketoiminnan kuvauksessa edellytetään nimenomaisesti esitettäväksi lyhyttä toimintoarviointia, jossa keskitytään vain merkittävimpiin konsernin avaintoimintoihin, minkä vuoksikonsernitietojen kuvauksen tavoite poikkeaa verovelvollistiedoissa esitettävästä kuvauksesta. Konsernitietojen lyhyttä toimintoarviointia voi käyttää yksittäisen verovelvollisen toimintoarviointina ainoastaan, jos tätä konsernin avaintoiminnoista tehtyä lyhyttä kuvausta täydennetään kyseisen verovelvollisen ja etuyhteysosapuolen suorittamilla taloudellisesti merkittävillä toiminnoilla.

Toimintoarvioinnissa on esitettävä myös osapuolten toiminnossa tapahtuneet muutokset edelliseen verovuoteen verrattuna. Jos toimintojen muutos liittyy viimeksi kuluneen vuoden aikana tapahtuneeseen liiketoiminnan uudelleenjärjestelyyn tai aineettoman omaisuuden siirtoon, muutos

voidaan kuvata myös edellä liiketoiminnasta esitettävien tietojen yhteydessä. Jos toimintojen muutos ei liity muuhun laajempaan järjestelyyn, toimintojen muutos on kuvattava toimintoarvioinnissa. Muutoksen vaikutus osapuolten toimintoihin, toiminnoissa käytettyyn omaisuuteen ja toiminnoissa otettuihin riskeihin on selostettava sekä muutosta edeltävän että muutoksen jälkeisen tilanteen mukaan.

5.5.2 Toiminnot

Toimintoarvioinnissa kuvataan etuyhteydessä tehdyssä liiketoimessa suoritetut toiminnot sekä toiminnoissa käytetty omaisuus ja otetut riskit. Toimintoarviointi muodostaa kokonaisuuden, mutta asian havainnollistamiseksi toimintoja, omaisuutta ja riskejä tarkastellaan seuraavaksi erikseen.

Toimintoja voivat olla esimerkiksi suunnittelu, tutkimus- ja kehitystoiminta, hankinta, valmistus, kokoonpano, laadunvalvonta, varastointi, jakelu, markkinointi, mainonta, myynti, kuljetus, huolto, rahoitus, hallinto ja johtaminen. Esimerkkiluettelo ei ole tyhjentävä. Toiminnot on kuvattava aina tapauskohtaisesti keskittyen taloudellisesti merkittäviin toimintoihin, joiden luonteesta ja vaikutuksesta liiketoiminnan arvonmuodostukseen edellytetään eriteltyä tietoa. Sen sijaan taloudellisesti vähäisemmän merkityksen toiminnoista voi esittää lyhyen, yleisluonteisen kuvauksen. Kuvaukseen voi liittää esimerkiksi toimintojen suorittamisessa tarvittavia henkilöstö- tai kustannusmääriä.

Toimintojen kuvauksessa on esitettävä muun muassa selvitys verovelvollisen ja etuyhteydessä tehdyn liiketoimen toisen osapuolen merkittävistä aineettoman omaisuuden kehittämiseen liittyvistä toiminnoista. Merkittäviä aineettomaan liittyviä toimintoja eli OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappaleessa 6.56 käsiteltyjä merkittäviä toimintoja on kuvattava tässä vaiheessa tarkemmin kuin edellä konsernitiedoissa yleisellä tasolla kuvattuja konsernin keskeisiä aineettomaan liittyviä toimintoja. Seikkaperäistä selvitystä edellytetään erityisesti osapuolten panoksesta tutkimus- ja kehitystoimintaan sekä markkinointitoimintaan liittyvään päätöksentekoon. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisia merkittäviä toimintoja voivat olla esimerkiksi tutkimus- ja markkinointiohjelman suunnittelu ja kontrollointi, tutkimuksen suuntaaminen, tutkimusohjelman strategisten päätösten kontrollointi, tutkimusbudjetin hallinta, päätökset aineettoman suojelusta sekä tutkimus- ja kehitystoiminnan laadunvarmistus.

> **Esimerkki 13**: Valmistustoimintaa harjoittava osapuoli myy kehittämiään ja valmistamiaan tuotteita etuyhteydessä oleville myyntiyhtiöille. Valmistusyhtiön toimintoarvioinnissa voidaan keskityttyä taloudellisesti merkittävimpiin toimintoihin, joita voivat olla esimerkiksi liiketoiminnan strategisten päätösten tekeminen, tutkimus- ja kehitystoiminta, tuotannon suunnittelu ja kontrollointi sekä valmistus. Valmistusyhtiön taloudellisesti vähemmän arvoa tuottavia toimintoja voivat olla esimerkiksi valmistukseen liittyvät hankintatoiminto ja varastointi, joten ne voidaan jättää vähemmälle huomiolle. Valmistusyhtiön toimintoarvioinnissa kuvataan myös etuyhteydessä olevien myyntiyhtiöiden suorittamat

> myynti- ja markkinointitoiminnot sekä mahdolliset muut myyntiyhtiöiden taloudellisesti merkittävät toiminnot, koska toimintoarviointi on kuvattava etuyhteydessä tehdyn liiketoimen molemmista osapuolista.

Toimintojen kuvaukseksi ei riitä taulukko, jossa on rastitettu kunkin osapuolen suorittamat toiminnot, koska tämän kaltainen taulukko ei kuvaa muuta kuin toimintojen suhteellista lukumäärää. Taulukkomuodossa esitetyt tai muutoin listatut toiminnot eivät osoita vielä sellaisenaan, mitkä toiminnot ovat liiketoiminnassa taloudellisesti merkittäviä. Toimintojen kuvaukseksi ei riitä myöskään osapuolen suorittamista toiminnoista tehty kaavamainen yleisluonnehdinta, joka saattaa perustua yksinkertaistettuihin oletuksiin osapuolen roolista ilman huolellista toimintoarviota. Toimintojen kuvaukseksi ei riitä myöskään pelkkä viittaus sopimukseen kirjatuista osapuolen tehtävistä, koska toimintoarvioinnissa on selvitettävä sopimusvelvoitteiden lisäksi osapuolten tosiasialliset toimenpiteet ja vastuut.

5.5.3 Toiminnoissa käytetty omaisuus

Toimintoarvioinnissa on kuvattava toiminnoissa käytetty omaisuus. Omaisuus voi olla liiketoiminnan luonteen perusteella esimerkiksi aineellista omaisuutta, aineetonta omaisuutta tai rahoitusomaisuutta. Aineettoman omaisuuden merkitys voi olla korostunut, jos osapuolet hyödyntävät toiminnoissaan arvokasta aineetonta omaisuutta. Joissakin toiminnoissa tuotantolaitokset ja koneet voivat olla keskeisin tuloa tuottava omaisuuserä. Toimintoarvioinnissa on eriteltävä etuyhteydessä tehdyn liiketoimen osapuolten käyttämä omaisuus ja sen vaikutus tulonmuodostukseen. Omaisuuserien tyhjentävä luettelointi ei ole kuitenkaan tarpeen. Dokumentointi on riittävä, kun taloudellisesti merkittävissä toiminnoissa käytetty omaisuus on eritelty ja sen vaikutus on selostettu. Jos liiketoimen osapuolilla ei ole hallussaan liiketoiminnan tuloa tuottavaa arvokasta omaisuutta, toimintoarvioinnissa on mainittava, minkä etuyhteydessä olevan osapuolen hallussa omaisuus on.

Toiminnoissa käytettyä omaisuutta käsitellään OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa suppeasti. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden toimintoarviointia koskevassa kappaleessa 1.54 on lyhyt maininta, jossa viitataan käytetyn omaisuuden tyyppiin, arvokkaan aineettoman omaisuuden käyttöön, rahoitusomaisuuteen ja käytetyn omaisuuden luonteeseen. Toimintoarvioinnissa pitää ottaa huomioon muun muassa omaisuuden ikä, markkina-arvo, sijainti ja omaisuuteen vaikuttava oikeussuoja. Tämän lisäksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa on erillinen VI luku keskeisimmästä siirtohinnoitteluun vaikuttavasta omaisuudesta eli aineettomasta omaisuudesta. Aineeton omaisuus onkin yleensä merkittävin siirtohinnoitteluun vaikuttava omaisuuserä, johon on kiinnitettävä erityistä huomiota toimintoarvioinnissa. Aineeton omaisuus on ymmärrettävä laajasti, koska riippumattomien osapuolten välisissä liiketoimissa aineeton omaisuus voi tuottaa tuloa, vaikka se ei olisi esimerkiksi rekisteröitävissä tai siirtokelpoinen.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa on korostettu useassa kohdassa, että siirtohinnoittelussa arvioidaan liiketoimen markkinaehtoisuutta eikä liiketoimelle annettua nimikettä. Tämä tulisi huomioida myös aineettoman omaisuuden vaikutuksia arvioitaessa. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappaleessa 6.2 todetaan, että keskeisintä on arvioida, onko liiketoimessa siirretty taloudellista arvoa osapuolelta toiselle riippumatta siitä, kertyykö arvo aineellisesta tai aineettomasta omaisuudesta, palveluista tai muista eristä tai toimenpiteistä. Ohjeiden johtopäätös on, että taloudellista arvoa siirtävä erä tai toimenpide otetaan huomioon markkinaehtoista hintaa määritettäessä, vaikka kyse ei olisikaan aineettomasta omaisuudesta. Lisäksi ohjeiden kappaleessa 6.4 havainnollistetaan, miten I luvun yleisiä periaatteita sovelletaan liiketoimeen, jossa käytetään tai siirretään aineetonta omaisuutta. Analyysissä tunnistetaan ensin sopimusjärjestelyn mukainen aineeton ja siihen liittyvät riskit. Tämän jälkeen analyysiä täydennetään tutkimalla osapuolten tosiasiallista käyttäytymistä. Tämä tapahtuu suoritettujen toimintojen, toiminnoissa käytetyn omaisuuden ja otettujen riskien perusteella. Analyysissä otetaan huomioon erityisesti merkittävien toimintojen ja taloudellisesti merkittävien riskien kontrollointi.

Aineeton on määritelty OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappaleessa 6.6 omaisuuseräksi, joka ei ole fyysistä omaisuutta tai rahoitusomaisuutta ja joka voidaan omistaa tai jonka käyttöä voidaan kontrolloida liiketoiminnassa. Lisäksi edellytetään, että sen käyttäminen tai siirtäminen korvattaisiin riippumattomien osapuolten välisessä vertailukelpoisessa liiketoimessa. Ohjeissa painotetaan, että kirjanpidollisilla ja juridisilla määritelmillä ei ole merkitystä, koska huomio pitäisi kiinnittää ehtoihin, jotka sovittaisiin riippumattomien osapuolten välisessä vertailukelpoisessa liiketoimessa. Ohjeissa ei myöskään ryhmitellä aineettomia tarkemmin eri luokkiin, mutta aineettomia kuitenkin kuvataan esimerkein. Aineetonta ovat esimerkiksi patentit, tietotaito, liikesalaisuudet, tavaramerkit, sopimusoikeudet ja lisenssit. Myös goodwill ja liiketoiminnan ongoing concern -arvo on otettava huomioon toimintoarvioinnissa. Aineetonta omaisuutta voidaan tarkastella luovutustilanteessa kokonaisuutena, eikä sitä tarvitse luokitella eri ryhmiin.

> **Esimerkki 14**: Tuotantotoimintaa harjoittavan yrityksen kehittämä teknologia, tuotanto-osaaminen ja niiden pohjalta luotu kustannustehokas tuotantoverkosto voi olla liiketoimintakokonaisuuteen liittyvä aineeton omaisuus, jota voidaan tarkastella kokonaisuutena, jos aineetonta omaisuutta ollaan luovuttamassa. Aineetonta omaisuutta ei tällöin ole vain yrityksen patentoitu teknologia, vaan kaikki aineellisen omaisuuden lisäksi tuloa tuottava omaisuus, josta riippumaton osapuoli suorittaisi korvauksen.
>
> **Esimerkki 15**: Myyntiyhtiön toimintoarvioinnissa voidaan kuvata, että myyntiyhtiö käyttää toiminnassaan omaa tavaramerkkiä tai muuta markkinoillaan itse luomaansa markkinointiin liittyvää aineetonta omaisuutta. Myyntiyhtiö on voinut luoda aineetonta omaisuutta esimerkiksi merkittävillä markkinointipanostuksilla, joihin liittyvää riskiä myyntiyhtiö on itse hallinnoinut. Myyntiyhtiö on voinut toisaalta tarjota toiselle osapuolella vain rutiiniluonteisia myyntipalveluita ilman olennaisia riskejä. Toinen osapuoli on hallinnoinut riskejä ja korvannut myyntiyhtiön kustannukset täysimääräisesti. Myyntiyhtiöllä ei tällöin ole markkinointiin liittyvää olennaista aineetonta omaisuutta.

5.5.4 Toiminnoissa otetut riskit

Toimintoarvioinnissa on kuvattava osapuolten ottamat riskit. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappaleessa 1.71 todetaan, että riski voidaan määritellä monella tavalla, mutta siirtohinnoittelussa on riittävää tarkastella riskiä liiketoiminnan tavoitteisiin vaikuttavana epävarmuutena. Ohjeiden kappaleessa 1.72 on luokiteltu riskejä, mutta luokittelua ei ole tarkoitettu tyhjentäväksi listaukseksi riskeistä. Luokittelu on tarkoitettu kehykseksi, jonka avulla voidaan varmistua, että siirtohinnoittelun arvioinnissa on otettu huomioon etuyhteydessä olevien osapuolten kaupallisiin ja rahoituksellisiin suhteisiin todennäköisesti vaikuttavat erilaiset riskit. Toiminnoissa otettuja riskejä ovat muun muassa strategiset eli markkinoihin liittyvät riskit, toiminnalliset riskit, rahoitusriskit, liiketoimeen liittyvät riskit ja vaaratilanteisiin liittyvät riskit. Toimintoarvioinnissa on keskityttävä kuvaamaan etuyhteydessä olevien osapuolten taloudellisesti merkittäviä riskejä ja riskien vaikutusta hinnoitteluun.

Riskien tunnistaminen on olennaista siirtohinnoittelun arvioinnissa, koska riskit vaikuttavat liiketoimen hintaan ja muihin ehtoihin. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa on esitetty havaintona, että riski kuuluu luontaisesti kaikkeen liiketoimintaan, koska liiketoiminnan tuloksentekotilaisuuksiin liittyy aina epävarmuutta. Kasvaneen riskin ottaminen korvautuu avoimilla markkinoilla yleensä myös tuotto-odotuksen kasvuna, vaikka toteutunut tuotto riippuu riskien tosiasiallisesta toteutumisesta. Riskien tunnistaminen osana toimintoarviointia on tärkeää, jotta tunnistetaan tarkasti tehty liiketoimi.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeet käsittelevät laajasti riskin tunnistamista ja sen vaikutuksia. Riskiin keskittyvää seikkaperäistä ohjeistusta ei kuitenkaan pidä tulkita niin, että riskit olisivat toimintoja tai omaisuutta tärkeämpiä. Ohjeissa korostetaan, että liiketoimessa suoritettujen toimintojen, käytetyn omaisuuden ja otettujen riskien olennaisuus määritetään aina huolellisen toimintoarvioinnin perusteella. Laajennettu ohjeistus kuvastaa tilannetta, jossa riskien tunnistaminen on käytännössä vaikeampaa kuin toimintojen tai omaisuuden tunnistaminen. Laajennettu ohjeistus ei ole muuttanut siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden arviointia, vaan riskin vaikutusta on ainoastaan tarkennettu. Lähtökohtana on edelleen Verohallinnon vuoden 2007 dokumentointiohjeen mukaisesti se, että osapuolten ottamien riskien on vastattava liiketoimen taloudellista sisältöä ja että osapuolten käyttäytymistä olisi yleensä pidettävä parhaana todisteena riskin tosiasiallisesta kohdentumisesta. Verohallinnon vanhan ohjeen johtopäätökset vastaavat edelleen keskeisiltä osin sittemmin päivitettyjä OECD:n siirtohinnoitteluohjeita.

Riskin analysoimisesta on esitetty OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappaleessa 1.60 kuusikohtainen prosessikuvaus, jonka tavoitteena on tunnistaa riskiin liittyvä tosiasiallinen liiketoimi. Riskin analysoinnin kaikki vaiheet on tarkoituksenmukaista käydä läpi dokumentointia laadittaessa, koska analyysin perusteella on mahdollista ymmärtää paremmin riskin kohdistuminen

etuyhteydessä tehdyn liiketoimen osapuolten välillä. Keskeinen havainto on, että sopimus ei ole ratkaiseva tekijä riskin kohdentumisessa, vaan sopimukseen perustuvan riskin ottamisen lisäksi osapuolen on kontrolloitava riskiä ja osapuolella on oltava taloudellinen kyky ottaa riski.

Analyysi aloitetaan tunnistamalla taloudellisesti merkittävät riskit, jonka jälkeen määritetään, miten riskit ovat kohdentuneet etuyhteydessä oleville osapuolille sopimusten mukaisesti. Kolmantena vaiheena määritetään toimintoarvioinnilla, miten osapuolet toimivat taloudellisesti merkittävien riskien suhteen. Toimintoarvioinnissa tarkastellaan erityisesti, mitkä osapuolet suorittavat riskin kontrollointiin ja riskin minimointiin liittyviä toimintoja, mitkä osapuolet saavat hyödyn riskin ottamisesta ja kantavat riskin kielteiset seuraukset sekä millä osapuolilla on taloudellinen kyky ottaa riski. Neljännessä vaiheessa tulkitaan kerättyä tietoa ja määritetään vastaako riskin sopimuksen mukainen kohdentuminen osapuolten käyttäytymistä ja muita tapauksen tosiseikkoja. Tämä toteutetaan yhtäältä analysoimalla, ovatko osapuolet noudattaneet sopimusehtoja ja toisaalta analysoimalla, onko riskin ottanut osapuoli tosiasiassa vastannut riskin kontrolloinnista ja onko osapuolella taloudellista kykyä ottaa riski. Viidennessä vaiheessa riski kohdennetaan oikealle osapuolelle, jos sopimuksella riskin ottanut ei kontrolloi riskiä eikä sillä ole taloudellista kykyä ottaa riskiä. Riski kohdennetaan pääsääntöisesti osapuolelle, joka on vastannut riskin kontrolloinnista ja jolla on taloudellinen kyky ottaa riski. Lopuksi tosiasiallinen tunnistettu liiketoimi hinnoitellaan markkinaehtoperiaatteen mukaisesti.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisessa analyysiprosessissa on korostettu riskin kontrolloinnin merkitystä. Käytännössä riskin kontrollointi tarkoittaa samaa kuin riskin hallinnointi, jolla viitataan liiketoiminnan riskin arviointiin ja riskiin reagoimiseen liittyviin toimintoihin. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappaleen 1.65 määritelmän mukaisesti riskin kontrollointi kattaa riskin hallinnoinnin keskeisimmät kohdat. Riskin kontrolloinnissa on kaksi osaa. Etuyhteydessä olevalla osapuolella on ensinnäkin oltava kyky tehdä päätöksiä riskejä sisältävään liiketoimintaan ryhtymisestä, siitä luopumisesta tai kieltäytymisestä sekä tosiasiallisesti suoritettava kyseisiä päätöksentekotoimintoja. Lisäksi osapuolella on oltava kyky tehdä päätöksiä siitä, reagoidaanko riskiin ja millä tavalla sekä tosiasiallisesti suoritettava myös näitä päätöksentekotoimintoja. Riskin kontrolloinnista vastaavan osapuolen ei tarvitse suorittaa päivittäisiä riskin minimoimiseen liittyviä toimintoja, jotka on voitu ulkoistaa. Riskin kontrolloinnista vastaavan osapuolen on kuitenkin tehtävä ulkoistamiseen liittyvät päätökset.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisessa analyysiprosessissa riskin kohdentamiseen vaikuttaa myös taloudellinen kyky ottaa riski. Riskinkantokykyä arvioitaessa huomiota ei kiinnitetä vain osapuolen omaan pääomaan. Määräävänä seikkana on ohjeiden mukaisesti osapuolen mahdollisuus saada rahoitusta. Mahdollisuutta rahoituksen saamiseen arvioidaan siten kuin riskin ottava osapuoli toimisi riippumattomana osapuolena samoissa olosuhteissa. Ohjeissa mainitaan esimerkkinä tilanne, jossa tuloa tuottavan omaisuuserän hyödyntäminen voi avata tälle osapuolelle mahdollisuuden saada rahoitusta. Rahoitusta olisi saatavilla, jos omaisuuserä tuottaisi kassavirtaa.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappaleessa 1.66 on kuvattu tarkemmin edellä mainittua päätöksentekokykyä. Päätöksentekijällä on oltava pätevyys ja kokemus toimia päätöksen kohteena olevan tietyn riskin suhteen ja ymmärrys päätöksen vaikutuksesta liiketoimintaan.

Päätöksentekijällä on myös oltava käytettävissään olennainen tieto päätöksen tekemiseksi ja kerättävä tieto itse tai ainakin johdettava tiedon keräämistä. Muodollinen päätöksenteko ei täytä riskin kontrolloinnissa vaadittavaa päätöksentekotoimintoa. Muodollisesta päätöksenteosta mainitaan esimerkkeinä hallituksen kokouspöytäkirjaan viety kirjaus muualla tehdystä päätöksestä ja yleisten toimintaperiaatteiden asettaminen riskin käsittelylle. Riskiä tosiasiallisesti kontrolloiva osapuoli tekee keskeiset päätökset koko liiketoimintapäätöksen kannalta, mukaan lukien päätös lähteä arvioimaan eri vaihtoehtoja, päätökset asian valmistelun eri vaiheissa sekä itse päätös liiketoimeen ryhtymisestä tai ryhtymättä jättämisestä.

Esimerkki 16: Konsernin tutkimustoimintaa hallinnoiva yhtiö on laatinut yleiset toimintaperiaatteet etuyhteydessä olevien tutkimusyhtiöiden taloudellisista tavoitteista ja tutkimusriskin hallinnasta. Tutkimusyhtiöt tekevät yleisten toimintaohjeiden puitteissa päätökset, miten tutkimustoimintaa suunnataan ja miten riskejä hallitaan. Tutkimusyhtiöillä on myös pätevyys tehdä tutkimustoimintaan liittyviä päätöksiä ja käytännössä myös tekevät päätöksiä. Tällöin yleiset toimintaohjeet tai hallinnointiyhtiön mahdollisesti tekemät muodolliset vahvistukset tutkimusyhtiöiden päätöksistä eivät ole riskin kontrollointia. Toisaalta toimintaperiaatteet on saatettu laatia niin yksityiskohtaisiksi, että liiketoimintaa harjoittavalla yrityksellä ei ole käytännössä mahdollisuutta poiketa annetuista ohjeista, jolloin tosiasiallinen päätöksenteko ja riskin kontrolli on toimintaperiaatteet laatineella ja toimintaa ohjaavalla etuyhteysyrityksellä.

Esimerkki 17 (OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappale 1.69): Yhtiö A tekee tuotteiden valmistussopimuksen Yhtiö B:n kanssa. Sopimuksen mukaan Yhtiö B suorittaa sopimusvalmistuspalvelua, jonka toteuttamiseen Yhtiö A luovuttaa tuotespesifikaatiot ja määrittää tuotantosuunnitelmat, joihin kuuluvat tuotantomäärien ja toimitusajankohtien määrittäminen. Sopimuksen mukaan Yhtiö A vastaa varastoriskistä ja tuoteriskistä. Yhtiö A teettää Yhtiö C:llä tuotantoprosessin laadunvarmistuksen, jonka tavoitteet ja kerättävän tiedon Yhtiö A määrittää. Yhtiö C raportoi suoraan Yhtiö A:lle. Tapauksen analysointi osoittaa, että Yhtiö A kontrolloi varastoriskiä ja tuoteriskiä tekemällä lukuisia olennaisia päätöksiä riskin ottamisesta ja riskiin reagoimisesta, mihin sillä on kykyä ja valtuudet. Lisäksi Yhtiö A:lla on kyky arvioida ja tehdä päätöksiä riskin minimoimiseen liittyvistä toiminnoista ja myös suorittaa näitä päätöksentekotoimintoja. Yhtiö A määrittää tavoitteet ulkoistetuille valmistus- ja laadunvarmistustoiminnoille, tekee päätökset sopimusvalmistajan ja laadunvarmistajan valinnasta, arvioi tavoitteiden toteutumista sekä tarvittaessa muuttaa tai irtisanoo sopimukset.

5.5.5 Muut taloudellisesti olennaiset erityispiirteet

Dokumentointia laadittaessa on huomioitava, että markkinaehtoisen siirtohinnoittelun osoittaminen edellyttää yleensä tarvittavien yhteenvetojen kokoamista verovelvollistietojen dokumentoinnin eri kohdissa esitetyistä tiedoista. Toimintoarviointi sopii luontevasti työkaluksi, jolla kerätään tietoa ja selvitetään liiketoimeen vaikuttavia tosiseikkoja ja olosuhteita. Toimintoarvioinnissa voi esittää yhteenvetona myös kaikki muut etuyhteydessä tehtyyn liiketoimeen vaikuttavat taloudellisesti olennaiset erityispiirteet, vaikka ne olisi kuvattu verovelvollistietojen dokumentoinnin muissa kohdissa. Taloudellisesti olennaisilla erityispiirteillä tarkoitetaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa samaa kuin vertailukelpoisuuden arviointiin vaikuttavilla tekijöillä. Näitä ovat sopimusehdot, toimintoarviointi, tuotteen tai palvelun ominaisuudet, osapuolten taloudelliset olosuhteet ja osapuolten noudattamat liiketoimintastrategiat.

Taloudellisesti olennaiset erityispiirteet on otettava huomioon, jotta tunnistetaan tarkasti etuyhteydessä tosiasiallisesti tehty liiketoimi. Tällä on vaikutus myös vertailuarvioinnin onnistumiseen. Huolellinen toimintoarviointi ja muiden taloudellisesti olennaisten erityispiirteiden arviointi luo perustan, jolla etuyhteydessä tehdylle liiketoimelle löydetään vertailukohteeksi riippumattomien osapuolten välisiä liiketoimia. Vertailukohteissa suoritettuja toimintoja ja muita vertailukelpoisuuden arviointiin vaikuttavia tekijöitä pystytään tällöin vertailemaan etuyhteydessä tehtyyn liiketoimeen. Lisäksi liiketoimen tunnistamiseen ja toimintoarviointiin koottu tieto helpottaa myös valitsemaan markkinaehtoisen hinnoittelun osoittamisessa sovellettavan siirtohinnoittelumenetelmän.

Toimintoarvioinnin yhteenvetoihin on liittynyt yleisenä käytäntönä, että etuyhteydessä tehdyn liiketoimen osapuolet on luokiteltu toimintoarvioinnin perusteella jollakin ytimekkäällä toimintanimikkeellä. Esimerkiksi valmistaja on voitu luokitella täyden riskin valmistajaksi tai sopimusvalmistajaksi, jolloin täyden riskin valmistajan oletetaan vastaavan lähes kaikista liiketoiminnan riskeistä ja hyödyntävän aineetonta omaisuutta, kun taas sopimusvalmistajan oletetaan suorittavan yksinkertaisia rutiinitoimintoja vähäisellä riskillä. Osapuolten luokittelu saattaa helpottaa siirtohinnoittelun hahmottamista yleisellä tasolla, mutta ratkaisevaa merkitystä sillä ei ole. Osapuolten luokittelu ei ole välttämätön osa toimintoarviointia eikä toimintoarviointia voi korvata yleisluontoisella luokittelulla, koska osapuolten tosiasiallisten toimintojen huolellinen kuvaaminen on tärkeämpää kuin osapuolelle annettava toiminnallinen nimike.

5.5.6 Testattava osapuoli

Siirtohinnoittelun dokumentoinnissa on esitettävä, mikä etuyhteysosapuoli on valittu toimintoarvioinnin tekemisen jälkeen testattavaksi osapuoleksi. Testattava osapuoli on valittava tilanteissa, joissa hinnoittelun markkinaehtoisuuden testaamiseen sovelletaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaista ns. yksipuolista siirtohinnoittelumenetelmää. Näitä siirtohinnoittelumenetelmiä ovat jälleenmyyntihinta-, kustannusvoittolisä- tai liiketoiminettomarginaalimenetelmä.

Testattavalla osapuolella tarkoitetaan etuyhteydessä tehdyn liiketoimen osapuolta, jonka liiketoimen tunnuslukua verrataan riippumattoman osapuolen vastaavaan tunnuslukuun. Tunnusluku voi olla esimerkiksi kustannuksiin lisätty voittolisä, myynnistä laskettu liikevoitto tai liiketoiminnassa käytetylle omaisuudelle laskettu tuotto. Testattava osapuoli on OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappaleen 3.18 mukaisesti yleensä osapuoli, johon siirtohinnoittelumenetelmää voidaan soveltaa luotettavimmalla tavalla ja jolle löydetään luotettavimpia vertailukohteita. Käytännössä testattava osapuoli on usein toiminnoiltaan yksinkertaisempi suhteessa liiketoimen toiseen osapuoleen. Testattavalle osapuolelle on tällöin helpompi löytää vertailukelpoista toimintaa harjoittavia vertailukohteita kuin osapuolelle, jonka toiminnot ovat monimutkaisia ja ainutlaatuisia. Esimerkiksi palvelun tilaajan ja palvelun tarjoajan suhteessa tilaaja voi kontrolloida liiketoiminnan riskejä, vastata merkittävistä toiminnoista ja kehittää arvokasta aineetonta omaisuutta, jolloin tälle osapuolelle ei yleensä löydy vertailukelpoisia vertailukohteita.

Testattavan osapuolen valinnassa on syytä ottaa huomioon, että vertailukelpoisuuteen vaikuttaa tyypillisesti juuri ainutlaatuinen ja arvokas aineeton. Ainutlaatuista ja arvokasta aineetonta toiminnoissaan käyttävää osapuolta ei yleensä voi valita testattavaksi osapuoleksi. Kaikkeen liiketoimintaan liittyy kuitenkin jonkinasteista aineetonta omaisuutta. Tällaisen tavanomaisen aineettoman omaisuuden tunnistaminen ei estä valintaa testattavaksi osapuoleksi. Tavanomaisena aineettomana voi olla esimerkiksi myyntiyhtiön luomat asiakassuhteet ja paikallisten markkinoiden kehittämiseksi tehdyt tavanomaiset markkinointipanostukset.

Testattavan osapuolen valinta tarkoittaa käytännössä, että etuyhteydessä tehdyn liiketoimen markkinaehtoisuuden osoittamiseen riittää, että testattavalle osapuolelle määritetään etuyhteystoimesta kertyvä kate jollakin OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden yksipuolisesti sovellettavalla menetelmällä. Testattavan osapuolen valinta ei kuitenkaan tarkoita, että toimintoarviointi tehtäisiin vain tästä toisesta etuyhteystoimen osapuolesta. Toimintoarviointi on tehtävä liiketoimen molemmista osapuolista, jotta pystytään hahmottamaan liiketoimen sisältö. Esimerkiksi liiketoimen toisen osapuolen tunnistaminen sopimusvalmistajaksi edellyttää tietoa myös sopimusvalmistusta tilaavan osapuolen suorittamista toiminnoista, omaisuudesta ja riskeistä. Testattava osapuoli, vertailukohteet ja sovellettava siirtohinnoittelumenetelmä pystytään valitsemaan vasta sen jälkeen, kun molempien osapuolien toiminnoista ja muista taloudellisesti olennaisista erityispiirteistä on käytettävissä riittävästi tietoa.

> **Esimerkki 18**: Testattavan osapuolen virheellisestä valinnasta on esimerkkinä oikeustapaus (KHO 1986-II-578), jossa Verohallinto oli valinnut verotusta oikaistessaan testattavaksi osapuoleksi monikansallisen konsernin suomalaisen emoyrityksen. Testattavaksi osapuoleksi olisi pitänyt valita konsernin irlantilainen tytäryhtiö, joka harjoitti emoyhtiöltä hankittujen puolivalmisteiden jatkojalostus- ja vientimyyntitoimintaa kahden tuotemallin osalta Pohjois-Amerikkaan, kun muu vienti tapahtui edelleen suoraan Suomesta. Virheen seurauksena vertailuarvioinnissa ei ollut käytettävissä luotettavaa vertailukelpoista tietoa, jonka perusteella konsernin sisäinen tuotemyynti olisi voitu hinnoitella emoyhtiön

> toimintoihin, aineettomaan omaisuuteen ja otettuihin riskeihin nähden markkinaehtoisesti. Riittävän luotettavaa vertailutietoa olisi nykyisellä tietämyksellä löytynyt helpommin tytäryhtiön harjoittamalle yksinkertaisemmalle toiminnolle.

5.6 Vertailuarviointi

5.6.1 Yleistä

Siirtohinnoitteludokumentoinnissa on oltava VML 14 b §:n 2 momentin 6 kohdan mukaisesti vertailuarviointi. Vertailuarviointiin luetaan lainkohdan mukaan käytettävissä oleva tieto vertailukohteista. Vertailuarvioinnilla tarkoitetaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa kuvattua vertailukelpoisuuden arviointia (comparability analysis), jossa etuyhteydessä tehdyn liiketoimen ehtoja vertaillaan riippumattomien osapuolten välisten liiketoimien ehtoihin. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti liiketoimet ovat vertailukelpoisia, jos mikään liiketoimien välinen ero ei voisi olennaisesti vaikuttaa menetelmässä tutkittavaan tekijään (esimerkiksi hintaan tai katteeseen) tai jos kohtuullisen tarkkoja oikaisuja voidaan tehdä erojen olennaisten vaikutusten poistamiseksi.

Monikansalliseen konserniin kuuluvia yrityksiä käsitellään markkinaehtoperiaatteen mukaisesti erillisinä yksikköinä eikä konsernin yhdistetyn liiketoiminnan erottamattomina osina. Erillisyhtiönäkökulma tarkoittaa, että etuyhteysyritystä pidetään verotuksessa itsenäisenä yrityksenä, jonka on toimittava markkinaehtoisesti suhteessa muuhun konserniin. Vertailuarvioinnissa keskitytään tarkastelemaan etuyhteysyritysten välisten liiketoimien ehtoja ja arvioimaan poikkeavatko ehdot riippumattomien osapuolten välisten vertailukelpoisten liiketoimien ehdoista. Vertailuarviointi on näin ollen keskeinen osa markkinaehtoperiaatteen soveltamista.

Vertailuarvioinnissa otetaan huomioon kaikki siirtohinnoittelun dokumentoinnissa edellä kuvatut vaiheet, joiden avulla luodaan kokonaiskuva arvioitavasta siirtohinnoittelusta. Vertailuarvioinnin suhdetta muuhun arviointiprosessiin on kuvattu OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappaleessa 1.33 sekä tämän ohjeen luvussa 4.

Siirtohinnoittelun arviointiprosessissa on kaksi keskeistä vaihetta: etuyhteydessä tehdyn liiketoimen tunnistaminen ja sen vertailu riippumattomien osapuolten väliseen liiketoimeen. Ensimmäisessä tunnistetaan etuyhteysyritysten väliset kaupalliset tai rahoitukselliset suhteet sekä niihin liittyvät ehdot ja taloudellisesti olennaiset olosuhteet, jotta pystytään tunnistamaan tarkasti etuyhteydessä tehty liiketoimi. Tämän jälkeen verrataan tunnistettua liiketoimea riippumattomien osapuolten väliseen vertailukelpoiseen liiketoimeen. Näiden keskeisten näkökulmien lisäksi prosessiin kuuluu soveltuvimman siirtohinnoittelumenetelmän valinta ja johtopäätösten tekeminen liiketoimen markkinaehtoisuudesta.

Vertailuarviointi aloitetaan määrittämällä mahdolliset vertailukohteet. Mahdollisten vertailukohteiden määrittäminen on kuitenkin vain vertailuarvioinnin lähtökohta. Vertailuarviointi tehdään varsinaisesti vasta, kun mahdollisia vertailukohteita tarkastellaan tarkemmin. Vertailuarvioinnissa analysoidaan ovatko etuyhteystoimi ja mahdollisen vertailukohteen liiketoimi vertailukelpoisia. Vertailukelpoisuutta arvioidaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden vertailukelpoisuutta määrittävän viiden tekijän mukaisesti. Näitä ovat sopimusehdot, toimintoarviointi, tuotteen tai palvelun ominaisuudet, osapuolten taloudelliset olosuhteet ja osapuolten noudattamat liiketoimintastrategiat.

5.6.2 Painopiste taloudellisesti merkittävissä etuyhteystoimissa

Vertailuarvioinnissa voidaan keskittyä etuyhteystoimiin, jotka ovat taloudellisesti merkittäviä. Merkittävä liiketoimi voi olla esimerkiksi määrältään arvokas, monimutkainen, uusi tai muuttuneissa olosuhteissa tehty liiketoimi tai liiketoimien sarja. Tapauskohtaiset tosiseikat ja olosuhteet ratkaisevat, mikä on siirtohinnoittelun kannalta merkittävä liiketoimi. Vertailuarviointi voidaan tehdä kevyemmin sellaisista liiketoimista, jotka eivät ole taloudellisesti merkittäviä, kuten esimerkiksi arvoltaan pienehkö tai vakiintuneissa olosuhteissa tehty liiketoimi. Vakiintuneissa olosuhteissa tehdyllä liiketoimella tarkoitetaan liiketoimea tai liiketoimien sarjaa, jossa osapuolten toiminnoissa tai olosuhteissa ei ole tapahtunut muutoksia edellisiin vuosiin verrattuna. Tällöin dokumentoinnissa voidaan käyttää aikaisemman vuoden vertailuarviointia. Näissäkin tilanteissa vertailukohteita on kuitenkin päivitettävä aika ajoin, esimerkiksi kolmen vuoden välein, jos vertailukohteita on käytettävissä.

Konsernin sisäisistä palveluista on annettu vertailuarviointiin liittyvää tarkempaa ohjausta OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden VII luvun D-osassa, jossa on käsitelty vähäistä lisäarvoa tuottavien konsernin sisäisten palvelujen hinnoittelua. Palvelumaksun markkinaehtoisuus voidaan osoittaa ohjeissa tarkemmin määritellyissä tilanteissa yksinkertaistetulla menettelyllä, jossa palvelun tuottamisesta aiheutuneet kustannukset kohdistetaan etuyhteydessä oleville yrityksille, jotka hyötyvät palvelusta. Kustannuksiin lisätään kaikkien menettelyyn valikoituneiden palveluiden kohdalla sama viiden prosenttiyksikön voittolisä. Tapauskohtaisesti voidaan hyväksyä myös muun suuruinen voittolisä (ks. KHO 2017:146).

OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa kuvattu menettely koskee vain vähäistä lisäarvoa tuottavia palveluja, jotka ovat luonteeltaan tukitoimintoja, eivät ole osa konsernin ydintoimintoja, eivät vaadi ainutlaatuisen ja arvokkaan aineettoman käyttämistä, eivät johda ainutlaatuisen ja arvokkaan aineettoman luomiseen eikä palveluihin liity palvelun tarjoajan ottamaa tai kontrolloimaa merkittävää riskiä. Ohjeissa on mainittu, että vähäisen lisäarvon palveluna ei pidetä muun muassa tutkimus- ja tuotekehityspalvelua, valmistuspalvelua, hankintapalvelua, myyntipalvelua, rahoituspalvelua eikä ylimmän johdon suorittamia palveluita. Ohjeiden määritelmiä voidaan noudattaa myös Suomen sisäisen lainsäädännön soveltamistilanteissa.

Vähäistä lisäarvoa tuottaviin konsernin sisäisiin palveluihin sovellettava menettely helpottaa markkinaehtoisuuden osoittamista, koska verohallinnot pidättäytyvät lähtökohtaisesti haastamasta yrityksen dokumentointiin liittämiä hyötytestejä ja lisäksi viiden prosenttiyksikön voittolisän markkinaehtoisuutta ei tarvitse perustella erikseen tehtävällä vertailuarvioinnilla. Menettelyn soveltaminen tuottaa hyötyjä kaikille osapuolille. Menettely muun muassa vähentää yritysten kustannuksia ja antaa parempaa varmuutta veloitusten hyväksyttävyydestä sekä tuottaa verohallinnoille kohdistettua, ohjeissa määriteltyä dokumentointia. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappaleessa 7.64 on esitetty ohjausta dokumentoinnin laatimisesta, jos yritys on valinnut yksinkertaistetun menettelyn. Palvelun tuottajan ja palvelun saajan on laadittava kuvaus vähäistä lisäarvoa tuottavista konsernin sisäisistä palveluista. Kuvauksessa on oltava muun muassa laskelmat kustannuksista ja voittolisästä sekä laskelmat erityisten allokointiavainten käyttämisestä.

5.6.3 Vertailukohteet

Sisäinen vertailukohde

Sisäisellä vertailukohteella tarkoitetaan etuyhteydessä tehdyn liiketoimen osapuolen ja riippumattoman osapuolen välistä liiketoimea, joka on tehty etuyhteystoimeen vertailukelpoisissa olosuhteissa. Sisäisen vertailukohteen käyttäminen vertailuarvioinnissa on ensisijaista. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa on useita viittauksia sisäisten vertailukohteiden ensisijaisuuteen. Esimerkiksi jälleenmyyntihintamenetelmän soveltamisesta todetaan kappaleessa 2.28: "Jälleenmyyjän etupiiritoimessa saama jälleenmyyntimarginaali voidaan määrittää sen jälleenmyyntihintamarginaalin avulla, jonka sama jälleenmyyjä saa tavaroista, jotka on ostettu ja myyty vertailukelpoisissa riippumattomissa liiketoimissa."

Kustannusvoittolisämenetelmän ja liiketoiminettomarginaalimenetelmän soveltamisessa on esitetty samanlaiset maininnat sisäisistä vertailukohteista. Sisäisen vertailukohteen ensisijaisuus perustuu siihen, että liiketoimien vertailukelpoisuus etuyhteystoimeen on yleensä kohtuullisen helposti todennettavissa, koska molemmista liiketoimista on saatavilla luotettavaa ja yksityiskohtaista tietoa.

Sisäinen vertailukohde ei ole käyttökelpoinen, jos se ei täytä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden vertailukelpoisuuteen vaikuttavia tekijöitä. Esimerkiksi muutaman hyödykkeen myynti riippumattomalle osapuolelle ei ole vertailukelpoinen liiketoimi tuhansien hyödykkeiden myynnille etuyhteydessä olevalle osapuolelle. Hyödykkeiden myyntimäärien erot vaikuttavat tällöin todennäköisesti olennaisesti vertailtavuuteen. Toisena esimerkkinä on riippumattoman osapuolen erilainen markkina-alue ja erot markkinaolosuhteissa verrattuna etuyhteystoimen osapuolen markkina-alueeseen ja markkinaolosuhteisiin. Kolmantena esimerkkinä on vertailukohteen erilainen asema jakeluketjussa. Vertailukohdetta voidaan kuitenkin käyttää, jos havaitut erot voidaan poistaa riittävän luotettavilla oikaisuilla.

Ulkoinen vertailukohde

Ulkoisella vertailukohteella tarkoitetaan riippumattomien osapuolten välistä vertailukelpoista liiketoimea. Ulkoisia vertailukohteita haetaan julkisista tietolähteistä, mutta niiden käyttämistä hankaloittaa puutteellinen tieto. Riippumattomien osapuolten välisistä liiketoimista ei yleensä ole tarjolla riittävästi julkista tietoa.

Ulkoisena vertailukohteena ei voi käyttää etuyhteysosapuolten oman konsernin tai toisen konsernin sisäistä liiketoimea, koska konsernin sisäinen liiketoimi ei täytä missään olosuhteissa riippumattomien osapuolten välisen liiketoimen tunnusmerkkejä. Esimerkiksi monikansalliseen konserniin kuuluvan yrityksen tunnusluvuista johdettua tietoa, kuten liikevoittoa tai kustannuksiin lisättyä voittolisää, ei voi käyttää vertailutietona, koska konsernisuhde on saattanut vaikuttaa kyseisen yrityksen liiketoimien hinnoitteluun. Sen sijaan toisen konsernin konsolidoiduista luvuista johdettua tietoa voidaan käyttää ulkoisena vertailukohteena, jos toisen konsernin harjoittama toiminta on muutoin vertailukelpoista. Konsolidoiduista luvuista on karsittu pois konsernin sisäiset liiketoimet, joten konsernisuhde ei vaikuta vertailtavuuteen.

Ulkoisesta vertailukohteesta kerätyn tiedon on oltava sellaista, joka voidaan luovuttaa veroviranomaiselle. Vertailukohde ei voi perustua salassa pidettävään tietoon. Myös veroviranomaisen on noudatettava samaa käytäntöä, joten veronviranomainen ei voi käyttää esimerkiksi salassa pidettävää verotustietoa siirtohinnoitteluoikaisun tekemiseen. Julkista tietoa edellytetään, jotta kaikilla osapuolilla olisi sama tieto käytettävissään.

Käytettävissä oleva vertailukohde

Vertailuarvioinnissa on esitettävä lainkohdan sanamuodon mukaisesti käytettävissä oleva tieto vertailukohteista. Tämä tarkoittaa, että verovelvollinen voi jättää vertailukohteen esittämättä, jos etuyhteystoimelle ei löydy vertailukohdetta tai vertailukohteen hakeminen on liian kallista. Käytettävissä oleviin vertailukohteisiin on viitattu EU:n käytännesäännössä, jonka mukaisesti EU TPD:n maakohtaisessa osassa olisi oltava olennainen tieto sisäisistä ja/tai ulkoisista vertailukohteista, jos niitä on käytettävissä. Dokumentoinnin rajoittaminen vain käytettävissä oleviin vertailukohteisiin heijastelee EU:n käytännesäännön tavoitteita vähentää dokumentoinnista yrityksille aiheutuvia kustannuksia.

Hallituksen esityksessä (2006) on todettu, että vertailukohteiden esittämättä jättäminen perustuu aina verovelvollisen subjektiiviseen näkemykseen. Jos verovelvollinen päättelee, että etuyhteystoimelle ei löydy vertailukohdetta tai että vertailukohteen hakeminen on liian kallista, dokumentointiin ei liitetä vertailukohteita. Dokumentoinnissa on kuitenkin esitettävä perustelut, miksi vertailukohteita ei ole käytettävissä. Lisäksi verovelvollisen on osoitettava, mihin muihin taloudellisiin arvioihin liiketoimen markkinaehtoisuuden toteutuminen perustuu. Esimerkiksi edellä

selostettu vähäistä lisäarvoa tuottavien konsernin sisäisten palvelujen hinnoittelu on tilanne, joka perustuu OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden ohjaukseen ja jossa ei edellytetä vertailukohteen esittämistä.

Vertailukohteen esittämättä jättäminen ei ole dokumentoinnin laatimiseen liittyvä laiminlyönti, koska se on mahdollista nimenomaisen säännöksen perusteella. Vertailukohteen puuttumisesta ei näin ollen voi määrätä VML 32 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaista veronkorotusta dokumentoinnin olennaisen vaillinaisuuden tai virheellisyyden vuoksi. Veronkorotusta on selostettu tarkemmin luvussa 6.3.

5.6.4 Vertailukohteen hakeminen

Hakukäytännöt

Vertailukohteen hakeminen tehdään aina etuyhteydessä tehdyn liiketoimen tunnistamisen jälkeen. Kattava kuvaus tosiasiallisesti tehdystä liiketoimesta ja testattavasta osapuolesta luo perustan hyvälle vertailukohteen haulle ja vertailukelpoisuuden arvioinnille. Vertailuarviointi voi epäonnistua, jos vertailuarviointia edeltävät osat dokumentoinnista on tehty huolimattomasti. Etuyhteystoimea voidaan tällöin vertailla täysin väärään liiketoimeen. Analyysin lopputulos voi poiketa olennaisesti markkinaehtoisesta hinnoittelusta, vaikka vertailuarviointi olisi sinänsä tehty teknisesti oikein.

Vertailuarvioinnissa on määritettävä aluksi, miten vertailukohteen haku tehdään. Vertailukohteen hakeminen voidaan tehdä lukuisilla erilaisilla tavoilla, mutta hakukäytännöissä on otettava huomioon käytettävissä olevat tietolähteet ja valittava vertailuhaun toteutustapa. Vertailuhaun toteutustapa voi olla OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappaleiden 3.40 – 3.46 mukaisesti lisäävä (additive), vähentävä (deductive) tai näiden yhdistelmä. Lisäävässä vertailuhaussa kootaan lista vertailukohteista, joiden uskotaan olevan vertailukelpoisia. Mahdollisten vertailukohteiden vertailukelpoisuutta tarkastellaan tämän jälkeen tarkemmin. Vähentävä vertailuhaku tehdään käytännössä tietokantahakuna, jossa rajataan laajaa lähtöjoukkoa sopivilla hakuehdoilla. Näiden yhdistelmänä on esimerkiksi tietokannasta tehty vähentävä vertailuhaku, jota täydennetään lisäämällä hakutulokseen tunnettuja vertailukohteita, jotka eivät ole jostain syystä valikoituneet hakutulokseen. Ohjeissa korostetaan, että hakuprosessin olisi oltava läpinäkyvä ja mahdollisimman objektiivinen.

Vertailukohteen hakuprosessiin vaikuttaa keskeisesti vertailutietojen tapauskohtainen saatavuus. Dokumentoinnin laatijan ensimmäisenä tehtävänä on varmistaa, löytyykö etuyhteystoimelle mahdollista sisäistä vertailukohdetta, jota olisi OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti käytettävä ensisijaisesti. Sisäisiä vertailukohteita on kuitenkin harvoin käytettävissä, joten vertailuarvioinnissa päädytään usein hakemaan ulkoisia vertailukohteita. Vertailuhaku tehdään tällöin käytännössä vähentävänä tietokantahakuna, vaikka myös lisäävä haku on mahdollinen ulkoisten vertailukohteiden tunnistamisessa.

Tietolähteet

Ulkoisia vertailukohteita voi hakea eri lähteistä. Tietolähteenä käytetään yleisesti kaupallisia tietokantoja, mutta myös yritysten kehittämiä omia tietokantoja tai julkisia tietoja voi hyödyntää vertailukohteiden hakemisessa.

Kaupallisiin tietokantoihin on koottu yritysten viranomaisille, kuten Suomessa patentti- ja rekisterihallitukselle, ilmoittamia julkisia tietoja. Kaupallisen tietokannan ylläpitäjä myy keräämäänsä ja lajittelemaansa tietoa käyttäjille. Tietokantojen käyttäminen on tästä syystä suhteellisen kallista pienille konserneille, joten niiden käyttäminen dokumentoinnin laatimisessa ei ole pakollista. Tietokannoista haetaan erilaisilla hakuehdoilla mahdollisimman vertailukelpoisia vertailukohteita, joiden tietoja pyritään hyödyntämään vertailuarvioinnissa. Käytännössä tietokantojen tietoa käytetään tilinpäätöstietojen eikä liiketoimien hintojen vertaamiseen, mikä rajaa sovellettavien siirtohinnoittelumenetelmien valintaa. Tietosisällössä saattaa olla myös puutteita. Esimerkiksi liiketoiminnan kuvaukset, toimialakoodit ja osakastiedot voivat olla puutteellisia tai virheellisiä, jonka vuoksihakutulos voi sisältää esimerkiksi yrityksiä, jotka eivät ole lainkaan vertailukelpoisia. Näissä tilanteissa hakutulosta on aina täydennettävä mahdollisista vertailukohteista saatavilla muilla tiedoilla, koska täydentäminen muulla tiedolla parantaa vertailtavaa tietoa.

Vertailukohteita voi hakea myös yritysten kehittämistä omista tietokannoista. Yritysten omat tietokannat saattavat perustua esimerkiksi asiakastietoon tai yrityksen keräämään julkiseen tietoon. Veroviranomaisille on tarvittaessa annettava mahdollisuus saada tietokannan tiedot käyttöönsä tai veroviranomaisille on varattava pääsy tietokantaan. Omien tietokantojen vertailukohteet on katsottava salaisiksi vertailukohteiksi, jos tietolähdettä ei anneta veroviranomaisille. Tällöin niitä ei voi käyttää markkinaehtoista hinnoittelua osoittavina vertailukohteina.

Hakuehdot

Vertailukohteiden hakeminen perustuu aina tapauskohtaisiin tosiseikkoihin ja olosuhteisiin. Hakuehdot on tästä syystä asetettava siten, että haku tuottaa etuyhteystoimeen ja testattavaan osapuoleen vertailukelpoisia vertailukohteita. Seuraavassa tarkastellaan toiminnan kannattavuuteen perustuvien vertailukohteiden hakuehtojen asettamista, mitä ei voi soveltaa sellaisenaan esimerkiksi rahoituksen vertailutietojen hakemiseen.

Tietokantahakujen hakuehdoissa on otettava huomioon muun muassa haettavien vertailukohteiden markkina-alue, toiminnot, omaisuus, riskit, tuotteet tai palvelut, kokoluokka ja muut taloudelliset olosuhteet. Haku kohdistetaan yleensä useamman vuoden tietoihin, mikä voi parantaa vertailtavia tietoja.

Vertailukohteita haetaan lähtökohtaisesti etuyhteystoimen testattavan osapuolen markkina-alueelta. Markkina-alueeksi mielletään yleensä testattavan osapuolen sijaintivaltio, jossa markkinaolosuhteet ovat yleensä samanlaisia. Hakualuetta voi kuitenkin tarvittaessa laajentaa testattavan osapuolen sijaintivaltiota laajemmalle markkina-alueelle. EU:n käytännesäännössä on mainittu, että koko Euroopan kattavista tietokannoista tehtyä vertailukohteiden hakua ei pitäisi hylätä automaattisesti. Vertailukohteita pitäisi arvioida tapauskohtaisesti. Tämä tarkoittaa sitä, että Euroopan kattava vertailuhaku voidaan hyväksyä, jos vertailukohteet täyttävät OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden vertailukelpoisuutta määrittävät tekijät. Vertailukelpoisuuden edellytyksenä on esimerkiksi eri valtioissa olevien vertailukohteiden toimialan markkinaolosuhteiden ja kulurakenteen riittävä vastaavuus.

Joustava suhtautuminen laajalta maantieteelliseltä alueelta tehtyihin vertailuhakuihin on tarpeen erityisesti pienellä markkina-alueella toimivalle testattavalle osapuolelle, jolle voi olla vaikeaa löytää vertailukohteita. Esimerkiksi konsernin suomalaiselle myyntiyhtiölle ei ehkä löydy suomalaisia vertailukohteita. Vertailukohteita voidaan tällöin hakea myös muista Pohjoismaista. Hakua voidaan laajentaa Luoteis-Euroopan tai Länsi-Euroopan valtioihin, joista voi löytyä samanlaista toimintaa samanlaisissa olosuhteissa harjoittavia vertailukohteita. Suomalaiselle myyntiyhtiölle voidaan näin ollen hyväksyä ulkomaisia vertailukohteita, jos vertailukohteet täyttävät OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisen vertailukelpoisuuden. Vastaavasti esimerkiksi kaikille suomalaisen konsernin eurooppalaisille myyntiyhtiöille voidaan tehdä yksi vertailuhaku. Vertailukohteet ovat tällöinkin käyttökelpoisia, jos OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden vertailukelpoisuus täyttyy.

Vertailukohteita haetaan lähtökohtaisesti samalta toimialalta, jolla testattavan osapuolen toiminnot ovat. Hakualuetta voi tarvittaessa laajentaa eri toimialalle, koska tuotteissa olevat erot eivät vaikuta siirtohinnoitteluun kaikissa tilanteissa samalla tavalla. Esimerkiksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappaleessa 2.75 on arvioitu, että erot tuotteissa vaikuttavat todennäköisesti hintaan ja erot toiminnoissa vaikuttavat todennäköisesti bruttokatteeseen, mutta näillä eroilla ei ole niin suurta merkitystä liikevoittotasolla tehtävään vertailuun. Laajennettu toimialahaku on kuitenkin rajattava toimialoihin, joissa toimiminen on taloudelliselta luonteeltaan samanlaista kuin testattavan osapuolen toimialalla. Esimerkiksi vihannesten tukkukauppa poikkeaa olosuhteiltaan merkittävästi sähkölaitteiden tukkukaupasta. Toimialan määrittämisessä on otettava huomioon tosiasiallisen ja tietokantaan merkityn nimellisen toimialan erot.

Testattavan osapuolen toiminnan volyymi voi vaikuttaa vertailukelpoisuuteen. Esimerkiksi testattavan osapuolen ja vertailukohteen koon olisi oltava suurin piirtein samaa luokkaa. Tällöin esimerkiksi 40 MEUR:n liikevaihtoa tekevän testattavan osapuolen vertailukohteeksi voisi hakea lähtökohtaisesti 10 - 100 MEUR:n liikevaihdon yrityksiä, koska näiden toiminta on samaa suuruusluokkaa. Sen sijaan esimerkiksi 500 MEUR:n liikevaihdon vertailukohde ei todennäköisesti ole vertailukelpoinen, koska tällaisen vertailukohteen toiminta on oleellisesti laajempaa ja tuotto/kulurakenne on oletettavasti erilainen kuin testattavalla osapuolella.

Hakuehtojen määrittämisessä on otettava huomioon lukuisia muita tapauskohtaisia tekijöitä. Esimerkiksi vähäisen riskin toimintaa harjoittavalle testattavalle osapuolelle ei tule valikoida vertailukohteiksi toimintansa aloitusvaiheessa olevia tai tappiollisia yrityksiä. Toiminnan tappiollisuus osoittaa yleensä, että vertailukohde on ottanut toiminnassaan enemmän riskejä kuin vähäisen riskin toimintaa harjoittava testattava osapuoli. Mahdolliseksi vertailukohteeksi voi olla perusteltua hyväksyä yhtenä vuonna tappiota tehnyt yritys, koska vähäriskiset riippumattomat yritykset ovat myös saattaneet tehdä joissakin tilanteissa pientä tappiota. Tällöin tappiolle tulee olla jokin ilmeinen, esimerkiksi tulon tai kulun jaksottumiseen liittyvä syy. Mahdolliseksi vertailukohteeksi ei voi kuitenkaan hyväksyä useampana tarkastelujakson vuonna tappiota tehnyttä yritystä tai jos yksittäisen vuoden tappiot ovat aiheutuneet poikkeuksellisista olosuhteista.

Hakuehtojen valinta perusteluineen on dokumentoitava. Lisäksi tietokantahakuna tehdyn hakuprosessin jokainen vaihe on dokumentoitava, jotta haku pystytään tarvittaessa toistamaan. Dokumentoinnissa on yksilöitävä kaikki haun tuottamat mahdolliset vertailukohteet, joiden yksilöintitietona on esitettävä TIN-tunnus tai muu y-tunnusta vastaava tunnus. Mahdollisten vertailukohteiden vertailukelpoisuutta arvioidaan seuraavaksi tarkemmin niistä hankittavan lisätiedon avulla.

5.6.5 Vertailutiedon valinta

Varsinaiset vertailukohteet valitaan mahdollisten vertailukohteiden joukosta, johon on päädytty edellä kuvatuilla kvantitatiivisilla hakuehdoilla. Mahdollisen vertailukohteen vertailukelpoisuutta testattavaan osapuoleen arvioidaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden vertailukelpoisuutta määrittävän viiden tekijän mukaisesti. Arvioinnissa hyödynnetään kaikkia käytettävissä olevia tietolähteitä, kuten vuosikertomuksia, nettisivustoja ja muita julkisia tietoja. Käytännössä vertailukelpoisuuden arviointia vaikeuttaa usein puutteellinen tieto. Vertailukohteista saatavissa tiedoissa on yleensä puutteita, jolloin vertailukelpoisuuteen vaikuttavia tekijöitä ei pystytä välttämättä tunnistamaan. Vertailukelpoisuudesta voi olla käytettävissä tietoa esimerkiksi vertailukohteen koosta ja markkina-alueesta. Sen sijaan vertailukohteen sopimusehdoista, liiketoimintastrategioista tai vastaavista tekijöistä ei ole yleensä ulkopuolisten käytössä olevaa julkista tietoa. Mahdollinen vertailukohde on yleensä hylättävä, jos vertailukohteesta ei ole saatavilla mitään julkista tietoa.

Vertailuarviointi voidaan kuitenkin tehdä, vaikka tieto vertailukelpoisuuteen vaikuttavista tekijöistä on osittain puutteellista. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappaleessa 1.13 on todettu yleisenä havaintona markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta, että tärkeänä tavoitteena on löytää luotettavan tiedon perusteella järkevä arvio markkinaehtoisesta lopputuloksesta. Samassa yhteydessä ohjeissa muistutetaan, että siirtohinnoittelu ei ole eksaktia tiedettä, vaan vaatii harkinnan käyttämistä kaikilta osapuolilta. Puutteellisen tiedon käsittelyyn on myös muita keinoja. Vertailuarvioinnin luotettavuutta voidaan lisätä jäljempänä kuvattavalla tavalla, jossa vertailutietojen vaihteluväliä kavennetaan tilastollisilla menetelmillä.

Valituista vertailukohteista on esitettävä dokumentoinnissa yksilöity listaus ja kuvaus sekä jäljennökset vertailukohdetta arvioitaessa käytetystä aineistosta. Valittuihin vertailukohteisiin lisätään vertailukohteet, jotka eivät nousseet haussa esille, mutta jotka on muulla tavalla tunnistettu vertailukohteiksi. Valituista vertailukohteista on esitettävä myös tieto analyysissä tarvittavista olennaisista taloudellisista tunnusluvuista. Olennaisen taloudellisen tunnusluvun valinta riippuu sovellettavasta siirtohinnoittelumenetelmästä. Dokumentoinnissa on listattava myös hylätyt vertailukohteet ja esitettävä peruste hylkäykselle. Mahdollinen vertailukohde hylätään yleensä esimerkiksi konserniin kuulumisen, toimintojen erilaisuudesta saatavan lisätiedon, erityisten olosuhteiden tai muun vertailukelpoisuuteen vaikuttavan syyn perusteella.

5.6.6 Vertailukelpoisuuden oikaiseminen

Vertailukelpoisuuteen tehtävä oikaisu on mainittu useissa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kohdissa. Vertailukelpoisuuden oikaisemista on kuvattu muun muassa kappaleessa 3.47: "Vertailukelpoisuus tarkoittaa sitä, ettei mikään vertailtavien tilanteiden välinen ero (jos eroja esiintyy) voi olennaisesti vaikuttaa menetelmässä tutkittavaan ehtoon tai että kohtuullisen tarkkoja oikaisuja voidaan tehdä kaikkien tällaisten erojen vaikutuksen poistamiseksi."

OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa todetaan, että vertailukelpoisuuteen tehtävien oikaisujen tarkoituksena on parantaa vertailukelpoisuutta. Tästä syystä vertailu voi olla mahdollista, vaikka kaikkia eroja ei pystytä oikaisemaan. Oikaisulla on oltava olennainen vaikutus vertailtavuuteen, jotta oikaisun tekeminen on tarkoituksenmukaista. Toisaalta määrältään huomattavan tai lukuisten oikaisujen tekeminen voi osoittaa, että vertailukohteet eivät ole lähtökohtaisesti riittävän vertailukelpoisia.

Oikaisujen tekemiseen suhtaudutaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa ilmeisen varauksellisesti, mistä on osoituksena käyttöpääomaoikaisusta esitetyt ajatukset. Käyttöpääomaoikaisu tehdään oikaisemalla vertailukohteen ja testattavan osapuolen erilaisen käyttöpääomatason vaikutus tulokseen. Oikaisua on selostettu seikkaperäisellä esimerkillä ohjeiden liitteessä. Tästä huolimatta ohjeissa huomautetaan, että oikaisua ei pitäisi tehdä rutiininomaisesti kaikissa tilanteissa. Lisäksi ohjeissa kehotetaan selvittämään vertailukelpoisuuteen vaikuttavia tekijöitä, jos vertailukohteen ja testattavan osapuolen välillä on merkittäviä eroja käyttöpääoman suhteellisessa tasossa. Ohjeissa esitetään myös yleisenä havaintona, että sofistikoituneita oikaisuja käytetään joskus luomaan virheellinen vaikutelma, että vertailuhaun lopputulos on tieteellinen, luotettava ja tarkka. Vertailukohteiden haku pitäisi näin ollen ensisijaisesti kohdistaa mahdollisimman vertailukelpoista toimintaa harjoittaviin yrityksiin, jolloin ei enää olisi tarvetta tehdä oikaisuja vertailukelpoisuuteen.

Dokumentoinnissa on esitettävä selvitys vertailukelpoisuuteen tehdyistä oikaisuista, jos oikaisujen tekemiseen on päädytty. Selvityksessä on kuvattava, miten oikaisu on laskettu ja onko oikaisu tehty testattavan osapuolen, vertailukohteen vai molempien osapuolten tietoihin. Lisäksi selvityksessä voi esittää, miksi oikaisu on perusteltu ja miten oikaisu parantaa vertailukelpoisuutta.

5.6.7 Vaihteluväli

Etuyhteystoimelle johdetaan markkinaehtoinen hinta tai kate vertailukelpoisten liiketoimien tiedoista. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappaleen 3.55 mukaisesti markkinaehtoinen hinta tai kate voi olla yksi ainoa luku. Markkinaehtoperiaatteen soveltaminen voi tuottaa myös lukujen vaihteluvälin, johon sisältyvät luvut ovat kaikki suhteellisesti yhtä luotettavia. Vaihteluvälistä on kuitenkin poistettava vertailukohteet, joissa vertailukelpoisuuden aste on OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti vähäisempi, jos vertailukelpoisuuden erot pystytään määrittämään. Käytännössä vertailukelpoisuuden eroja ei pystytä yleensä määrittämään, koska vertailukohteista saatavissa tiedoissa on puutteita. Esimerkiksi tietokannasta poimitun vertailukohteen noudattamista sopimusehdoista tai liiketoimintastrategioista ei ole yleensä käytettävissä tietoa. Vertailuarvioinnin luotettavuutta voidaan tällöin lisätä tilastollisilla menetelmillä.

Vaihteluväliä voidaan kaventaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappaleen 3.57 mukaisesti tilastollisilla menetelmillä, jos vertailukohteiden vertailukelpoisuudesta ei ole täyttä varmuutta. Vaihteluväliä kavennetaan esimerkiksi poistamalla alin 25 prosenttia ja ylin 25 prosenttia vaihteluvälin vertailutietojen lukumäärästä. Kyseessä on tilastotieteen käyttämä kvartiiliväli. Kvartiiliväli osoittaa tällöin vertailutietojen markkinaehtoisen vaihteluvälin, joka on vertailtavuudeltaan luotettavampi kuin vertailutietojen koko vaihteluväli. Vaihteluvälin luotettavuutta voidaan lisätä myös muulla tilastollisella menetelmällä, jos menetelmä soveltuu tapauksen tosiseikkoihin ja olosuhteisiin. Kvartiilivälin käyttämistä tai luotettavuuden lisäämistä muulla tilastollisella menetelmällä edellytetään, jos vertailukohteiden vertailukelpoisuudesta ei ole täyttä tietoa.

Tilastokeskuksen määritelmän mukaisesti kvartiilivälillä tarkoitetaan yläkvartiilin (75 % tapauksista jää sen alapuolelle) ja alakvartiilin (25 % tapauksista jää alapuolelle) erotusta. Kvartiiliväli ilmoittaa muuttujan vaihteluvälin, jolle sijoittuu jakauman keskellä olevat havaintoarvot eli 50 % kaikista tapauksista. Kvartiilivälin laskeminen aloitetaan asettamalla vertailutiedot suuruusjärjestykseen (esimerkiksi luvut 1,3,3,4,5,9,10). Vertailutietojen alakvartiili määritetään jakamalla ensin vertailutietojen lukumäärä (7) 25 %:lla (25:100*7=1,75). Kun tuloksena ei ole kokonaisluku, alakvartiili määritetään seuraavan kokonaisluvun perusteella eli tässä tapauksessa toisen vertailutiedon perusteella (alakvartiili on 3). Vertailutietojen yläkvartiili määritetään jakamalla ensin vertailutietojen lukumäärä (7) 75 %:lla (75:100*7=5,25). Kun tuloksena ei ole kokonaisluku, yläkvartiili määritetään seuraavan kokonaisluvun perusteella eli tässä tapauksessa kuudennen vertailutiedon perusteella (yläkvartiili on 9). Kvartiiliväli on näin ollen 3 – 9.

Kvartiiliväli lasketaan eri tavalla, jos viimeisessä vaiheessa tuloksena on kokonaisluku. Vertailutietoja on esimerkiksi neljä (suuruusjärjestyksessä 3,4,5,9). Vertailutietojen alakvartiili määritetään jakamalla ensin vertailutietojen lukumäärä (4) 25 %:lla (25:100*4=1). Kun tuloksena on kokonaisluku, alakvartiili määritetään ensimmäisen ja toisen vertailutiedon keskiarvona (alakvartiili on 3,5). Vertailutietojen yläkvartiili määritetään jakamalla ensin vertailutietojen

lukumäärä (4) 75 %:lla (75:100*4=3). Kun tuloksena on kokonaisluku, yläkvartiili määritetään kolmannen ja neljännen vertailutiedon keskiarvona (yläkvartiili on 7). Kvartiiliväli on näin ollen 3,5 – 7.

Tilastollisia menetelmiä voidaan käyttää myös markkinaehtoista lopputulosta osoittavan soveltuvimman kohdan valinnassa kvartiiliväliltä, vaikka kaikki kvartiilivälin pisteet ovat lähtökohtaisesti markkinaehtoperiaatteen mukaisia. Soveltuvin kohta voi olla vertailutietojen mediaani. Mediaani on vertailutietojen keskimmäinen luku, jos vertailutietoja on pariton määrä tai kahden keskimmäisen luvun keskiarvo, jos vertailutietoja on parillinen määrä. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti tilastollisen keskitendenssin käyttäminen vähentää virheitä, joita vertailukelpoisuuteen jääneet puutteet voivat aiheuttaa.

> **Esimerkki 19**: Kotimainen myyntiyhtiö vastaa konsernin tuotteiden myynnistä Suomessa. Myyntiyhtiön riskit ovat vähäisiä eikä myyntiyhtiö käytä toiminnassaan omaa aineetonta omaisuutta. Ulkomainen päämies kontrolloi liiketoiminnan merkittäviä riskejä. Myyntiyhtiölle on löytynyt tietokannasta yhdeksän mahdollista vertailukohdetta, joista neljä on tarkemman tarkastelun perusteella vertailukelpoisia. Vertailukohteiden vertailukelpoisuuteen vaikuttavista tekijöistä on käytössä puutteellista tietoa. Puutteellinen tieto ei kuitenkaan vaikuta olennaisesti vertailukelpoisuuteen. Sovellettavaksi menetelmäksi on valittu liiketoiminettomarginaalimenetelmä. Vertailukohteiden kolmen viimeisen vuoden liikevoitot (painotettu keskiarvo) ovat liikevaihdosta laskettuna 1,2 %, 2,0 %, 2,5 % ja 2,9 %. Vertailukohteiden liikevoiton vaihteluväli on 1,2 % - 2,9 %. Vaihteluväliä voidaan kaventaa määrittämällä liikevoittojen kvartiiliväli. Alakvartiili määritetään edellä kuvatulla tavalla ensimmäisen ja toisen vertailutiedon keskiarvona (alakvartiili on 1,6). Yläkvartiili määritetään edellä kuvatulla tavalla kolmannen ja neljännen vertailutiedon keskiarvona (yläkvartiili on 2,7). Vertailukohteiden liikevoiton kvartiiliväli on 1,6 – 2,7 ja mediaani on 2,25.

5.7 Siirtohinnoittelumenetelmä ja sen soveltaminen

5.7.1 Yleistä

Dokumentoinnissa on oltava VML 14 b §:n 2 momentin 7 kohdan mukaisesti kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta. Siirtohinnoittelussa sovelletaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden menetelmiä. Siirtohinnoittelumenetelmät jaetaan perinteisiin liiketoimimenetelmiin ja voittoon perustuviin menetelmiin. Perinteisiä menetelmiä ovat markkinahintavertailumenetelmä, jälleenmyyntihintamenetelmä ja kustannusvoittolisämenetelmä.

Voittoon perustuvia menetelmiä ovat liiketoiminettomarginaalimenetelmä ja voitonjakamismenetelmä. Voittoon perustuvissa menetelmissä tarkastellaan yhden tai useamman etuyhteysosapuolen liiketoimesta saamaa voittoa. Tarkastelu tehdään yleensä liikevoittotasolla.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeet perustuvat näkemykselle, että jokaisen liiketoimen hinnoitteluun on löydettävä soveltuvin siirtohinnoittelumenetelmä. Soveltuvimman menetelmän valinta tarkoittaa, että liiketoimen hinnoitteluun valitaan menetelmä, jota voidaan soveltaa luotettavasti. Mikään yksittäinen menetelmä ei sovi ohjeiden mukaisesti kaikkiin mahdollisiin tilanteisiin, mutta toisaalta ei ole tarpeen osoittaa, että tietty menetelmä ei ole tilanteeseen sopiva. Soveltuvin menetelmä löytyy yleensä sitä helpommin, mitä huolellisemmin edellä kuvatut siirtohinnoittelun toiminto- ja vertailuarvioinnit on tehty. Huolellisella toiminto- ja vertailuarvioinnilla pystytään yleensä varmistumaan, että liiketoimen hinnoitteluun ei valita väärää menetelmää.

Soveltuvimman siirtohinnoittelumenetelmän valintaa käsittelevä ohjaus lisättiin OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin vuonna 2010. Siihen asti perinteiset menetelmät olivat etusijalla muihin menetelmiin nähden ja muita menetelmiä sovellettiin lähtökohtaisesti poikkeuksellisissa tilanteissa. Menetelmän valinta ei perustu enää tämän kaltaiseen hierarkiaan, koska soveltuvimman menetelmän valinnassa on olennaisinta menetelmän luotettavuus. Perinteiset menetelmät ovat kuitenkin ohjeiden mukaisesti suorin keino etuyhteystoimien markkinaehtoisuuden määrittämiseksi, koska erot liiketoimen hinnassa ovat yleensä johdettavissa suoraan osapuolten kaupallisista ja rahoituksellisista suhteista. Tästä syystä perinteisen menetelmän soveltaminen on suositeltavampaa kuin voittoon perustuvan menetelmän, jos menetelmiä voidaan soveltaa yhtä luotettavasti. Samalla tavalla markkinahintavertailumenetelmän soveltaminen on suositeltavampaa ennen muita menetelmiä, jos menetelmiä voidaan soveltaa yhtä luotettavasti.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa on lisäksi varattu monikansallisille konserneille mahdollisuus soveltaa liiketoimien hinnan asettamisessa menetelmiä, joita ei ole kuvattu ohjeissa. Muiden menetelmien soveltamisen edellytyksenä on kuitenkin, että menetelmällä asetettu hinta on markkinaehtoperiaatteen mukainen. Muita menetelmiä ei tule käyttää, jos OECD:n siirtohinnoittelumenetelmät soveltuvat tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella tapaukseen paremmin. Ohjeissa on viitattu myös dokumentointiin. Verovelvollisen on esitettävä selvitys, miksi muu menetelmä on johtanut parempaan ratkaisuun kuin OECD:n siirtohinnoittelumenetelmä.

5.7.2 Menetelmän valinta

Siirtohinnoittelumenetelmänä voidaan käyttää mitä tahansa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden menetelmää, mutta menetelmän valinnassa on otettava huomioon ohjeissa esitetyt näkökohdat soveltuvimmasta menetelmästä.

Markkinahintavertailumenetelmä vertailee etuyhteydessä tehdyn liiketoimen veloitettua tuotteen tai palvelun hintaa vertailukelpoisissa olosuhteissa tehdyn riippumattomien osapuolten välisen liiketoimen hintaan. Markkinahintavertailumenetelmä on suorin ja luotettavin keino markkinaehtoisen hinnan osoittamiseksi, jos vertailukelpoinen liiketoimi on käytettävissä.

Vertailukelpoisten liiketoimien löytäminen on kuitenkin yleensä vaikeaa, koska vertailukohteista ei yleensä ole saatavilla julkista tietoa. Käytännössä markkinahintavertailumenetelmä on sovellettavissa tilanteissa, joissa on tunnistettu vertailukelpoinen sisäinen vertailukohde. Joissakin tilanteissa markkinaehtoinen hinnoittelu pystytään osoittamaan riittävän luotettavasti myös ulkoisilla vertailukohteilla. Esimerkiksi konsernin sisäiselle lainalle on mahdollista määrittää markkinaehtoisen koron vaihteluväli lainatietokannoista haettujen vertailukelpoisten lainojen koron perusteella. Markkinahintavertailumenetelmän valinta on näin ollen mahdollista vain, jos vertailuarvioinnissa on löydetty riittävän luotettavia vertailukohteita.

Jälleenmyyntihinta- ja kustannusvoittolisämenetelmää sovelletaan bruttokatetasolla. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ryhmittelevät molemmat menetelmät perinteisiin menetelmiin, koska bruttokatteeseen perustuva korvaus on lähempänä liiketoimen hintaa kuin liikevoittoon perustuva korvaus. Menetelmillä määritetään bruttokate, jonka osapuoli pystyisi ansaitsemaan, jos olisi suorittanut samat toiminnot kuin riippumattoman osapuolen kanssa tehdyssä liiketoimessa. Jälleenmyyntihintamenetelmällä määritetään markkinaehtoinen kate jälleenmyyjälle tilanteessa, jossa jälleenmyyjä hankkii tuotteen etuyhteysyritykseltä ja myy sen riippumattomalle osapuolelle. Jälleenmyyjän markkinaehtoinen bruttokate määritetään vertailukelpoisen jälleenmyyjän bruttokatteen perusteella. Kustannusvoittolisämenetelmällä määritetään puolestaan tuotteen tai palvelun myynnistä aiheutuneille kustannuksille voittolisä. Kustannusvoittolisämenetelmässä ei oteta lähtökohtaisesti huomioon liikekuluja, mistä syystä tarkastelu poikkeaa nettokustannuspohjaisesta menetelmästä, jossa kustannuksiin luetaan kaikki kustannukset. Jälleenmyyntihinta- ja kustannusvoittolisämenetelmän valinta soveltuvimmaksi menetelmäksi on käytännössä hankalaa muun muassa sen vuoksi, että vertailukohteista on saatavilla harvoin bruttokatetason tietoa ja jos tietoa on saatavissa, sen luotettavuutta ja vertailukelpoisuutta on usein hyvin vaikeaa varmistaa.

Liiketoiminettomarginaalimenetelmällä määritetään osapuolen nettovoitto liiketoimesta tai yhdistetyistä liiketoimista. Liiketoiminettomarginaalimenetelmä on käyttökelpoinen menetelmä erityisesti tilanteessa, jossa huolellinen toimintoarviointi on osoittanut, että liiketoimen osapuoli ei tee liiketoimessa ainutlaatuisia tai arvokkaita panostuksia eikä käytä liiketoimessa ainutlaatuista tai arvokasta aineetonta. Etuyhteysyritys voidaan tällöin valita testattavaksi osapuoleksi, jonka nettovoittoon perustuvaa tunnuslukua verrataan vastaavaan vertailukohteen tunnuslukuun. Tunnusluku voi olla esimerkiksi nettokustannuksiin lisätty voittolisä, jolloin kustannuspohjassa on kaikki palvelun tuottamisesta aiheutuneet kustannukset. Tunnusluku voi myös olla myynnistä laskettu liikevoitto tai liiketoiminnassa käytetylle omaisuudelle laskettu tuotto. Liiketoiminettomarginaalimenetelmä on käytännössä yleisin menetelmä, jolla monikansalliset konsernit ja verohallinnot määrittävät markkinaehtoisen siirtohinnoittelun.

Voitonjakamismenetelmä jakaa liiketoimesta kertyneet voitot tai tappiot etuyhteysyrityksille samalla tavalla, jolla jako olisi tehty riippumattomien osapuolten kesken. Voitonjakamismenetelmää sovelletaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti tilanteissa, joissa osapuolten toiminnot ovat niin pitkälle integroituneet, että yksipuolisen siirtohinnoittelumenetelmän soveltaminen ei olisi mahdollista. Voitonjakamismenetelmää sovelletaan myös tilanteissa, joissa liiketoimen molemmat

osapuolet tekevät ainutlaatuisia ja arvokkaita panostuksia ja/tai kontrolloivat yhdessä liiketoimen riskejä. Voitonjakamismenetelmän valinta perustuu näin ollen korostetusti liiketoiminnan tunnistamisessa ja toimintoarvioinnissa kerättyyn tietoon.

Toimintoarvioinnissa on tarpeen tunnistaa ainutlaatuiset panostukset ja toisaalta ymmärtää, milloin panostukset eivät ole ainutlaatuisia. Esimerkiksi osapuolen myyntiin tai tuotantotoimintaan liittyvä osaaminen voi olla aineetonta, mutta se ei ole siitä huolimatta sellaista ainutlaatuista panostusta liiketoimeen, mikä edellyttäisi voitonjakamismenetelmän soveltamista. Myynti- ja tuotantotoimintaan liittyvä osaaminen on yleensä välttämätön edellytys liiketoiminnan harjoittamiseksi, joten vertailukohteilla on yleensä samanlaista tavanomaista osaamista tai ei niin ainutlaatuista aineetonta. Testattavaksi osapuoleksi valittu myyntiyhtiö voi esimerkiksi kerätä asiakastietoa ja hallita tehokasta logistiikkajärjestelmää samalla tavalla kuin vertailukelpoinen riippumaton myyntiyhtiö. Menetelmäksi voidaan tällöin valita yksipuolinen menetelmä. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet painottavat muutoinkin, että siirtohinnoittelumenetelmän valinnassa on otettava huomioon kunkin menetelmän vahvuudet ja heikkoudet.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappaleessa 2.10 on lisäksi esitetty kannanotto ns. peukalosäännön käyttämisestä. Peukalosäännöllä tarkoitetaan esimerkiksi aineettoman omaisuuden kerryttämän tulon jakamista kaavamaisesti 80/20 -suhteessa lisenssinsaajan ja -antajan kesken. Yleisen peukalosäännön käyttäminen ei ole ohjeiden mukaisesti riittävä vaihtoehto täydelliselle toiminto- ja vertailuarvioinnille. Peukalosääntöä ei näin ollen voi käyttää näyttönä hinnan tai tulon jakamisen markkinaehtoisuudesta.

5.7.3 Menetelmän soveltaminen

Menetelmän soveltamisella tarkoitetaan markkinaehtoperiaatteen mukaisten ehtojen määrittämistä liiketoimelle. Menetelmän soveltamisella osoitetaan, että verovelvollisen siirtohinnoittelu ei ole pelkästään yleisten periaatteiden tasolla kunnossa, vaan että siirtohinnoittelu on myös tosiasiallisesti markkinaehtoista.

Menetelmän soveltamisesta on esitettävä laskelma, jolla on päädytty markkinaehtoiseen lopputulokseen. Laskelma voi olla esimerkiksi markkinahintavertailumenetelmän mukaisesti määritellyn hinnan käyttämisestä esitettävä näyttö. Laskelma voi olla myös arvioitavan yhtiön tuloslaskelma tai muu laskelma, jos tuloslaskelma ei anna riittäviä tietoja. Esimerkiksi kustannusvoittolisämenetelmän soveltamisesta on esitettävä testattavan osapuolen kustannukset ja vertailukohteiden tiedoista johdettu markkinaehtoinen voittolisä.
Liiketoiminettomarginaalimenetelmän soveltamisesta on osoitettava, mihin lopputulokseen testattava osapuoli on päätynyt valitulla tunnusluvulla. Näiden menetelmien osalta on lisäksi esitettävä testattavan osapuolen tuloslaskelma ja tase, joiden pitäisi osoittaa sovellettavan menetelmän vaikutukset. Voitonjakamismenetelmän soveltamisesta on esitettävä laskelmat jaettavasta voitosta ja voiton jakamisessa käytetty jakoavain. Voitonjakamismenetelmän mukaiset laskelmat, oikaisut ja lopputulos on esitettävä eriteltynä kaikista osapuolista. Kaikkien osapuolten tuloslaskelmat ja taseet on liitettävä dokumentointiin.

Esimerkki 19: Verovelvollisen ja sopimusvalmistajan väliseen valmistuspalvelun hinnoitteluun on sovellettu liiketoiminettomarginaalimenetelmää, jonka mukaisesti sopimusvalmistajalle on määritetty korvaus sopimusvalmistajan kustannusten ja kustannuksiin lisätyn voittolisän perusteella. Verovelvollinen on laatinut dokumentoinnin ennen verovuoden alkua. Menetelmän soveltamisesta on siinä vaiheessa ollut käytettävissä vain vertailuarvioinnin mukainen riippumattomien sopimusvalmistajien eli vertailukohteiden kustannuksille laskettu voittolisä. Verovelvollinen on tarkistanut verovuoden lopussa sopimusvalmistajalle maksetun korvauksen markkinaehtoisuuden. Verovelvollinen on voinut tarvittaessa oikaista verovuoden lopussa korvausta ns. vuoden lopun oikaisulla, jolloin verovelvollinen kirjaa tasoituslaskun kirjanpitoonsa. Dokumentointia on tässä vaiheessa mahdollista tarvittaessa täydentää myös uudella vertailuarvioinnilla. Menetelmän soveltamisesta on käytettävissä dokumentoinnin alkuperäisen laskelman lisäksi sopimusvalmistajan toteutuneet kustannukset ja voittolisä. Verovelvollinen liittää dokumentointiin myös sopimusvalmistajan tuloslaskelman. Näillä laskelmilla osoitetaan menetelmän soveltamisen vaikutukset sopimusvalmistajan tulokseen. Vaikutuksia verovelvollisen tulokseen ei ole tarpeen esittää erikseen tätä menetelmää sovellettaessa.

5.7.4 Aineetonta koskevia erityisnäkökohtia

Aineetonta koskeviin liiketoimiin sovelletaan markkinaehtoperiaatetta OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden yleisten periaatteiden mukaisesti. Käytäntö on kuitenkin osoittanut, että aineettomien siirtohinnoitteluun liittyy useita haastavia kysymyksiä. Aineettomia koskeviin liiketoimiin on muun muassa vaikea löytää vertailukohteita. Aineettomien siirtohinnoitteluun liittyvien haasteiden vuoksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa on varattu aineettomille kokonainen luku, jossa on käsitelty myös soveltuvimman siirtohinnoittelumenetelmän valintaa ja sen soveltamista.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappaleissa 6.132 – 6.133 on selostettu menetelmän valinnassa huomioitavia seikkoja. Ohjeissa todetaan, että eri tavoin strukturoitu liiketoimi voi tuottaa samanlaisen taloudellisen seurauksen. Esimerkkinä mainitaan palvelun suorittaminen ja aineettoman siirtäminen, jotka molemmat saattavat siirtää arvoa saajalle. Tämän vuoksi ohjeissa painotetaan aineettomien liiketoimeen liittyvän soveltuvimman siirtohinnoittelumenetelmän valinnassa, että on tärkeää tarkastella liiketoimen taloudellisia seurauksia eikä niinkään edetä liiketoimen nimikkeen pohjalta. Lisäksi korostetaan selkeän kokonaiskuvan hankkimista konsernin liiketoiminnasta ja siitä, miten aineettomat liittyvät arvon luomiseen. Analyysissä pitäisi ottaa huomioon kaikki olennaiset arvon luomiseen vaikuttavat tekijät, jolloin on tärkeää olla tekemättä yksinkertaistettuja oletuksia, kuten että koko jäännösvoitto kohdistetaan aineettoman omistajalle sen jälkeen, kun rutiinitoiminnoille on suoritettu korvaus.

Kaikki OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden menetelmät voidaan valita soveltuvimmaksi siirtohinnoittelumenetelmäksi aineettoman liiketoimeen. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa esitetään, että myös muiden vaihtoehtojen käyttäminen voi olla tarkoituksenmukaista. Ohjeissa päädytään kuitenkin esittämään, että todennäköisesti käyttökelpoisimmat menetelmät aineettoman liiketoimen

markkinaehtoisuuden määrittämiseksi ovat markkinahintavertailumenetelmä ja voitonjakamismenetelmä. Esimerkiksi aineettoman kehittämiskustannuksiin perustuvia menetelmiä pitäisi yleensä välttää, koska kustannusten ja arvon välillä on harvoin yhteyttä. Tämän lisäksi ohjeissa todetaan, että arvostamistekniikat voivat olla käyttökelpoisia työkaluja.

Arvostamistekniikoita voidaan käyttää markkinaehtoisen hinnan arvioimiseksi aineetonta koskevalle liiketoimelle, jos luotettavia vertailukohteita ei pystytä tunnistamaan. Arvostamistekniikoiden käyttämisestä on ohjausta OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappaleissa 6.153 – 6.178. Ohjeissa keskitytään tekniikoihin, joilla diskontataan aineettoman tuottamat tulevat tuotot nykyarvoon, vaikka ohjeissa ei esitetä kaiken kattavaa kuvausta arvostamistekniikoista eikä nosteta esille mitään yksittäistä arvostamistekniikkaa. Verovelvolliset ja veroviranomaiset voivat käyttää arvostamistekniikoita osana viiden OECD:n siirtohinnoittelumenetelmän soveltamista tai työkaluna markkinaehtoisen hinnan tunnistamiseksi. Ohjeissa korostetaan, että arvostamistekniikoita on käytettävä tavalla, joka on johdonmukainen markkinaehtoperiaatteen soveltamisen kanssa. Tämä tarkoittaa, että arvostamisen on perustuttava lähtökohtaan, jossa arvioidaan etuyhteysyritysten välisen liiketoimen markkinaehtoista hintaa. Siirtohinnoittelun markkinaehtoinen arvostaminen poikkeaa näin ollen olennaisesti kirjanpitotarkoituksiin tehdystä arvostamisesta, jossa määritetään hypoteettisten markkinaosapuolten välinen todennäköinen markkinahinta.

Aineettoman markkinaehtoinen hinta voi olla vaikeasti määritettävissä aineettoman luovutushetkellä, jos aineettoman odotetuista hyödyistä ja siihen kohdistuvista riskeistä ei ole käytettävissä riittävästi tietoa. Kyse on tällöin OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden VI-luvun D.3-kohdan erittäin epävarmasta arvostamistilanteesta. Etuyhteydessä olevalle osapuolelle luovutettu aineeton voi osoittautua luovutuksen jälkeen selvästi arvokkaammaksi tai vähemmän arvokkaaksi kuin luovutushetken tietojen perusteella arviointiin. Epävarmassa aineettoman arvostamistilanteessa on kiinnitettävä huomiota kauppahinnan määrittämiseen liittyvien ehtojen markkinaehtoisuuteen. Dokumentointiin on liitettävä tällaisissa tilanteissa selvitys, olisiko riippumaton osapuoli luovuttanut aineettoman kiinteästä hinnasta ilman mitään mekanismia epävarman arvostamisen oikaisemiseksi. Dokumentoinnissa on arvioitava muun muassa sopisivatko riippumattomat sopimuksen lyhyemmälle ajalle, sisältyisikö luovutussopimukseen ehto myöhemmin tehtävistä kauppahinnan tarkistamisesta tai sopisivatko riippumattomat kauppahinnan maksamisesta tulevien ehdollisten tapahtumien perusteella. Riippumattomat osapuolet voivat myös neuvotella sopimusehdot uudestaan tilanteen muuttuessa olennaisesti, jos sopiminen on molempien osapuolten intressissä.

5.8 Tilinpäätös

Dokumentoinnissa on esitettävä VML 14 b §:n 2 momentin 8 kohdan mukaisesti verovelvollisen verovuoden tilinpäätös tai tilinpäätökset, jotka koskevat verovuoden aikana päättyneitä tilikausia. Tilinpäätöksenä voi esittää tilintarkastamattoman tilinpäätöksen, jos verovelvollisella ei ole käytettävissään tilintarkastettua tilinpäätöstä.

5.9 Ennakolliset kannanotot ja sopimukset

Siirtohinnoitteludokumentointiin on liitettävä VML 14 b §:n 2 momentin 9 kohdan mukaisesti jäljennökset verovelvollisen etuyhteystoimia koskevista verotuksen ennakollisista kannanotoista ja sopimuksista. Ennakollisilla kannanotoilla ja sopimuksilla tarkoitetaan verovuonna voimassaolevia viranomaisten antamia yksipuolisia, kahdenvälisiä tai monenvälisiä siirtohinnoittelun ennakkosopimuksia (advance pricing agreement) sekä muita viranomaisten antamia verotuksen ennakollisia kannanottoja, jotka koskevat verovelvollisen tekemää etuyhteystoimea. Asiakirjojen esittämisvelvoitteen tavoitteena on osaltaan edistää läpinäkyvyyttä. Verohallinnolla on paremmat edellytykset arvioida verovelvollisen etuyhteystoimea, kun arvioinnissa on käytettävissä myös toisen valtion tekemät nimenomaiset kannanotot.

Jäljennöksen liittämistä dokumentointiin edellytetään ennakollisista kannanotoista ja sopimuksista, joiden antajana tai tekijänä on muun valtion kuin Suomen viranomainen. Suomen Verohallinnon ennakollisia kannanottoja ei ole tarpeen liittää verovelvollistietojen dokumentointiin. Toisen valtion viranomaisen ratkaisu on voitu antaa verovelvollisen tekemän etuyhteystoimen toiselle osapuolelle tai sellaiselle osapuolelle, jonka liiketoimen hinnoittelulla on epäsuora yhteys verovelvollisen etuyhteystoimeen. Esimerkiksi edellä kappaleessa 5.3 kuvatun hankintatilanteen valmistusta harjoittavalle etuyhteysyritykselle annettu ennakollinen kannanotto on dokumentoitava, vaikka kyseisen etuyhteysyrityksen ja verovelvollisen välillä ei ole suoraa liiketoimea. Jäljennös voidaan liittää dokumentointiin alkuperäisellä kielellä, mutta mukaan on liitettävä tiivistelmä asiakirjan olennaisesta sisällöstä, jos asiakirja on laadittu muulla kuin ruotsin tai englannin kielellä

Siirtohinnoittelun ennakkosopimus on yleensä helposti määritettävissä. Siirtohinnoittelun ennakkosopimuksiin liittyy valtioiden erilaisia käytäntöjä, mutta yleensä ne tehdään verosopimusten keskinäiseen sopimusmenettelyyn perustuvina valtioiden välisinä sopimuksina, mutta joissakin valtioissa siirtohinnoittelun ennakkosopimus voidaan tehdä myös verovelvollisen ja valtion viranomaisen välisenä sopimuksena. Monissa valtioissa on säädetty sopimusten tekemisestä menettelysäännöksiä tai menettelystä on ainakin annettu hallinnollisia ohjeita. Siirtohinnoittelun ennakkosopimuksiin rinnastetaan usein yksipuolinen ennakkotieto, vaikka kyse ei olisikaan sopimuksesta. Esimerkiksi EU:n siirtohinnoittelua seuraavassa tilastointikäytännössä valtioiden antamat yksipuoliset ennakkotiedot ja -ratkaisut tilastoidaan siirtohinnoittelun ennakkosopimuksina.

Ennakollinen kannanotto ei ole yhtä helposti määritettävissä. Ennakollisen kannanoton on tässä yhteydessä tarkoitus kattaa kaikki viranomaisten tekevät päätökset, joissa ilmaistaan viranomaisen kanta etuyhteystoimeen liittyviin verotuskysymyksiin. Kannanoton muodolla ei ole merkitystä. Kannanotto voi olla muodoltaan esimerkiksi viranomaisen antama ruling-ratkaisu tai jonkin muun nimikkeen alla annettu ratkaisu.

6 Dokumentoinnin tutkimisesta

6.1 Dokumentoinnin esittäminen

6.1.1 Määräaika

VML 14 c §:ssä säädetään siirtohinnoitteludokumentoinnin esittämisestä ja täydentämisestä. Verovelvollisen on esitettävä dokumentointi 60 päivän kuluessa veroviranomaisen kehotuksesta. Viimeisimmän päättyneen verovuoden dokumentointi on esitettävä aikaisintaan kuuden kuukauden kuluttua tilikauden päättymiskuukauden lopusta. Veroviranomainen yksilöi kehotuksessa, minkä verovuosien dokumentointi pyydetään esittämään. Veroviranomainen voi pyynnöstä pidentää määräaikoja. Määräaikojen pidentäminen koskee sekä dokumentoinnin esittämistä että täydentämistä. Määräajan pidennyspyyntö on perusteltava. Käytännössä määräaikoja voidaan pidentää perustellusta syystä muutamalla viikolla.

Dokumentoinnin esittämiselle on asetettu kohtuullinen määräaika, mikä noudattelee EU:n käytännesäännön suosituksia. EU:n käytännesäännössä on mainittu, että jäsenvaltion veronmaksajan olisi saatettava EU TPD veroviranomaisen käyttöön kohtuullisen ajan kuluessa veroviranomaisen pyynnöstä liiketoimien monimutkaisuudesta riippuen. Suomen säännöksessä aikarajoiksi asetetut 60 päivää sekä kuusi kuukautta ovat määräaikoina käytännesäännön mukaiset, koska verovelvollisella on riittävästi aikaa viimeistellä dokumentointia sen jälkeen, kun verovelvollinen on saanut tietoonsa veroviranomaisen kehotuksen dokumentoinnin esittämisestä. Muissa valtioissa on käytössä myös lyhyempiä dokumentoinnin esittämisaikoja. Liiketoimien monimutkaisuutta ei ole otettu säännöksessä huomioon, mutta käytännössä verovelvollisella on mahdollisuus pyytää pidennystä määräaikaan, jos liiketoimet ovat olleet niin monimutkaisia, että dokumentointi ei ole määräajassa käytettävissä.

BEPS-dokumentointiohjeistuksen mukaan paras käytäntö olisi vaatia, että verovelvollistietojen dokumentointi olisi tehty viimeistään kyseessä olevan verovuoden veroilmoituksen antamisen määräaikaan mennessä. Konsernitietojen dokumentointi pitäisi BEPS-dokumentointiohjeistuksen mukaan arvioida ja tarpeen vaatiessa päivittää konsernin ylimmän emoyhtiön veroilmoituksen antamisen määräaikaan mennessä. Suomessa näitä suosituksia ei ole otettu lainsäädäntöön, joten verovelvollinen voi edelleen laatia dokumentointinsa kohtuullisen joustavasti vasta Verohallinnon selvittäessä asiaa. Käytännössä dokumentoinnin laatiminen BEPS-dokumentointiohjeistuksen mukaisesti on suositeltavaa. Erityisesti suomalaisen verovelvollisen, jonka on laadittava konsernitietojen dokumentointi, kannattaa varautua muista valtioista tuleviin konsernitietojen dokumentoinnin esittämispyyntöihin.

6.1.2 Säilyttäminen

Verovelvollisen on esitettävä dokumentointi veroviranomaisen kehotuksesta. Kun verotuksen oikaisu on mahdollista tehdä VML 56 b §:n mukaisesti kuuden vuoden kuluessa verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta siltä osin kuin verotuksen perusteena on siirtohinnoittelun

oikaisu, verovelvollisen on varauduttava esittämään dokumentointi saman ajan kuluessa. Dokumentoinnin säilyttäminen tämän ajan jälkeenkin on suositeltavaa, koska siirtohinnoitteluasia voi nousta esille etuyhteystoimen toisen sijaintivaltion verotustoimenpiteiden perusteella. Dokumentoinnista voi tällöin olla apua valtioiden toimivaltaisille viranomaisille, jotka neuvottelevat toisen valtion tekemän ensioikaisun markkinaehtoisuudesta verosopimuksen mukaisessa keskinäisessä sopimusmenettelyssä.

Verovelvollinen voi valita dokumentoinnin säilyttämistavan ja -paikan. Dokumentoinnin voi arkistoida paperitulosteena, tiedostona tai muulla tavalla. Säilyttämispaikkana voi olla myös toinen valtio kuin Suomi, mutta tällöin verovelvollisella on oltava valmius dokumentoinnin esittämiseen säädetyssä ajassa.

6.1.3 Pyyntö dokumentoinnin esittämisestä

Veroviranomaiset voivat pyytää dokumentointia esitettäväksi riskienhallinnan, verotarkastuksen, veroilmoituksen käsittelyn, keskinäisen sopimusmenettelyn tai muun verotukseen liittyvän toimenpiteen yhteydessä. Kaikissa tilanteissa dokumentointia ei ole mahdollista esittää. Verovelvollinen ei pysty esittämään dokumentointia esimerkiksi ennakkoratkaisuhakemukseen liitettynä, jos dokumentointi ei ole vielä hakemusvaiheessa valmistunut. Ennakkoratkaisuhakemukseen on kuitenkin liitettävä dokumentointia vastaava selvitys, jotta hakemus pystytään ratkaisemaan. Käytännössä veroviranomaiset pyytävät dokumentointia yleisimmin siirtohinnoittelun riskienhallinnan analyysivaiheessa, jolloin arvioidaan liittyykö verovelvollisen siirtohinnoitteluun sellaisia riskejä, joita olisi tarpeen tarkastella tarkemmin jollakin tapaukseen soveltuvalla ohjaus- tai valvontatoimenpiteellä.

Dokumentointia ei liitetä veroilmoitukseen. Verohallinnon päätöksessä ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista (verovuosi 2017) sekä Verohallinnon päätöksessä veroilmoituksessa annettavista tiedoista on lueteltu yhteisön veroilmoituksessa annettavat tiedot. Yhteisö antaa veroilmoituksessa tiedon siitä, onko yhteisöllä velvollisuus laatia VML 14 a §:n nojalla siirtohinnoitteludokumentointi etuyhteydessä tekemistään liiketoimista, ja selvityksen tällaisista etuyhteystoimista. Ilmoitus velvollisuudesta laatia dokumentointi annetaan merkitsemällä rasti yhteisön pääverolomakkeen 6B tai 6U (ulkomainen yhteisö) kohtaan, jossa todetaan, että yhtiö on velvollinen laatimaan siirtohinnoitteludokumentoinnin. Selvitys siirtohinnoittelusta annetaan lomakkeella 78

6.2 Dokumentoinnin täydentäminen

6.2.1 Lisäselvitykset

Verovelvollisen on täydennettävä dokumentointia VML 14 c §:n mukaisesti. Dokumentointia täydentävät lisäselvitykset on esitettävä 90 päivän kuluessa veroviranomaisen kehotuksesta. Veroviranomainen voi pyynnöstä pidentää määräaikaa. Lainkohdan lisäselvityksellä ei kuitenkaan tarkoiteta sellaista selvitystä, joka koskee dokumentoinnissa velvoitettua tiedon esittämistä. Puutteellisen dokumentoinnin täydentämistä edellytetään verotuskäytännössä yleensä kahden tai kolmen viikon määräajassa, jota voidaan perustelluista syistä pidentää.

Dokumentoinnin täydentäminen saattaa hallituksen esityksen (2006) mukaisesti olla välttämätöntä asian selvittämiseksi, jos dokumentointi ei ole ollut täysin kattava. Veroviranomainen voi pyytää dokumentointia täydentävällä lisäselvityspyynnöllä enemmän tietoa kuin itse dokumentoinnissa on ollut velvollisuus esittää. Säännöksessä mainitaan mahdollisena lisäselvityksenä tieto riippumattomasta vertailukohteesta. Mikäli vertailukohteita ei ole käytettävissä, ei veroviranomainen myöskään voi edellyttää niiden esittämistä. Hallituksen esityksessä (2006) perustellaan lisäselvityspyyntöjä voimavarojen tehokkaalla kohdentamisella. Dokumentoinnilta ei kaikilta osin edellytetä kattavuutta, koska verovelvollisten ja veroviranomaisten kannattaa kohdistaa voimavarojaan vain tarkemmin tutkittaviin eli lisäselvitysten kohteena oleviin etuyhteystoimiin.

Veroviranomaisten on tarkoituksenmukaista pyytää lisäselvityksiä vain verovelvollisen olennaisista ja määrältään suurista etuyhteystoimista, joilla on olennaista taloudellista vaikutusta. Siirtohinnoittelun kannalta selvät tai vähäiset etuyhteystoimet on tarkoituksenmukaista jättää yksityiskohtaisen tarkastelun ulkopuolelle. Vähäiseltä vaikuttavasta etuyhteystoimesta voidaan kuitenkin pyytää tarvittaessa lisäselvityksiä, jos dokumentoinnin perusteella on epäselvää, onko etuyhteystoimi vähäinen tai onko sillä olennaista taloudellista vaikutusta verovelvolliselle. Verovelvollisen kannattaa näistä syistä panostaa olennaisiin ja määrältään suuriin etuyhteystoimiin jo dokumentointivaiheessa, koska lisäselvitysten kokoaminen voi olla jälkikäteen hankalaa.

Lainkohdan mukainen mahdollisuus dokumentoinnin täydentämiseen vastaa EU:n käytännesääntöä. Käytännesäännön mukaisesti jäsenvaltioiden olisi voitava määrätä kotimaan lainsäädännössään, että EU TPD:tä täydentäviä erilaisia tietoja ja asiakirjoja on annettava tätä pyydettäessä tai verotarkastuksen aikana, koska EU TPD on konsernin siirtohinnoittelun arvioinnissa käytettävä peruspaketti. EU TPD:n yleiseen osaan sisältyy myös verovelvollisen sitoumus antaa pyydettäessä lisätietoja kohtuullisen ajan kuluessa kansallisen sääntelyn mukaisesti. BEPS-dokumentointiohjeistuksessa on vastaavalla tavalla todettu, että veroviranomaisilla on dokumentointia laajempi tiedonsaantioikeus.

6.2.2 Dokumentoinnista vapautettujen velvollisuus antaa selvityksiä

Dokumentoinnista vapautettuihin ei sovelleta dokumentointisäännöksiä. Dokumentointia ei laadita kotimaisista etuyhteystoimista, pienten ja keskisuurten yritysten tekemistä etuyhteystoimista eikä kotimaisen yrityksen ja sen ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisistä toimista. Näistä

etuyhteystoimista ei edellytetä VML 14 b §:n mukaista dokumentointia eikä niistä edellytetä myöskään VML 14 c §:n dokumentointia täydentäviä lisäselvityksiä.

Dokumentoinnista vapauttaminen tai sen keventäminen ei tarkoita vapautusta markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta etuyhteystoimiin. Markkinaehtoperiaatetta sovelletaan myös dokumentoinnista vapautettuun etuyhteystoimeen. Tästä syystä verovelvollisen on annettava veroviranomaisen kehotuksesta tarvittavaa selvitystä etuyhteystoimesta, jos veroviranomainen selvittää tarkemmin etuyhteystoimen markkinaehtoisuutta. Dokumentoinnista vapautetuille esitetään selvityspyynnöt VML 11 §:n tai 14 §:n nojalla. Selvityspyyntö voidaan esittää muun muassa VML 14 b §:ää vastaavista tiedoista.

Kotimaisen yrityksen ja sen ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisten toimien markkinaehtoisuudesta on annettava tarvittava selvitys kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskevassa menettelyssä. OECD:n raportissa (2008) todetaan, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden V luvun ohjeistus dokumentoinnista soveltuu analogisesti pääliikkeen ja sivuliikkeen välisten toimien dokumentointiin. EU:n käytännesäännön mukaan kiinteän toimipaikan tulon määrittämisen dokumentoinnissa sovelletaan samanlaisia vaatimuksia kuin muussa siirtohinnoittelun dokumentoinnissa. Kaksinkertainen verotus poistetaan siltä osin, kuin kiinteän toimipaikan sijaintivaltiolla on ollut markkinaehtoperiaatteen mukaisesti oikeus verottaa kiinteää toimipaikkaa.

6.3 Veronkorotus

6.3.1 Soveltaminen

Siirtohinnoitteludokumentointiin ja lisäselvitykseen liittyvien laiminlyöntien perusteella määrättävästä veronkorotuksesta säädetään VML 32 §:n 1 momentin 2 kohdassa ja 32 a §:n 8 momentissa. VML 32 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan Verohallinto määrää verovelvolliselle veronkorotuksen, jos verovelvollinen ei ole esittänyt siirtohinnoitteludokumentointia tai sitä täydentävää lisäselvitystä 14 c §:ssä tarkoitetussa määräajassa taikka on esittänyt siirtohinnoitteludokumentoinnin tai lisäselvityksen olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä. VML 32 a §:n 8 momentin mukaan veronkorotus määrätään enintään 25.000 euron suuruisena . Säännösten tarkoituksena on tehostaa dokumentointivelvoitteen noudattamista.

Dokumentointia koskevaa VML 32 §:n 1 momentin 2 kohdan säännöstä sovelletaan erillään mahdollisesta siirtohinnoitteluoikaisun perusteella määrättävästä veronkorotuksesta. Dokumentointia koskeva veronkorotus määrätään, vaikka siirtohinnoittelu osoittautuisi markkinaehtoiseksi. Veronkorotus määrätään, jos dokumentointia ei ole esimerkiksi esitetty määräajassa tai dokumentointi on esitetty olennaisesti vaillinaisena. Tällöin ei ole merkitystä, onko siirtohinnoittelu markkinaehtoinen. Toisaalta dokumentointia koskeva veronkorotus määrätään, vaikka siirtohinnoitteluoikaisun perusteella määrättäisiin erikseen 32 §:n 1 momentin 1 kohdan perusteella veronkorotus.

Verovelvollisella voi olla useampia erilaisia siirtohinnoitteludokumentaatioon liittyviä laiminlyöntejä. Verovelvollinen voi esimerkiksi esittää dokumentoinnin myöhässä ja jättää antamatta pyydettyjä lisäselvityksiä. Veronkorotuksen määräämisen edellytykset ratkaistaan tällöin kunkin virheen ja laiminlyönnin osalta erikseen. Eri virheiden ja laiminlyöntien perusteella laskettujen veronkorotusten yhteismäärä määrätään yhtenä veronkorotuksena, jonka enimmäismäärä on 25.000 euroa.

Veronkorotusta ei määrätä sellaisista dokumentoitavan tiedon laiminlyönneistä, jotka liittyvät lain edellyttämää dokumentointivelvoitetta laajempaan selvitykseen. Tässä ohjeessa on mainittu lukuisia dokumentoitavia tietoja, joita suositellaan esitettäväksi sanamuodoilla ”voi olla”, ”voi esittää”, ”voi täydentää”, ”voi käyttää” tai vastaavalla muotoilulla. Tämän kaltaisten dokumentoitavien tietojen esittäminen ei perustu lain edellyttämään dokumentointivelvoitteeseen, joten niihin liittyvistä puutteista tai laiminlyönneistä ei määrätä veronkorotusta. Veronkorotus voidaan määrätä, jos ohjeen mukaisesti dokumentoitava tieto ”on esitettävä”, ”on oltava”, ”on kuvattava”, ”on eriteltävä” tai tietoa edellytetään dokumentoitavaksi muulla vastaavalla tavalla. Tällöin kyse on lain edellyttämästä tietosisällöstä.

Ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntiin liittyviä seuraamusmaksuja on käsitelty tarkemmin Verohallinnon ohjeessa Seuraamusmaksut tuloverotuksessa. (/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/66816/)

6.3.2 Veronkorotuksen määrä

Veronkorotus määrätään tapauskohtaisesti ottaen huomioon yksilölliset olosuhteet. Siirtohinnoittelun dokumentointia koskevan veronkorotuksen määräämisessä tulee aina noudattaa kohtuullisuutta ja veronkorotus mitoitetaan verovelvollisen laiminlyönnin moitittavuuden perusteella. Veronkorotuksen kokonaismäärä voi VML 32 a §:n 8 momentin mukaan olla enintään 25.000 euroa.

Verovelvollinen esittää siirtohinnoitteludokumentoinnin määräajan jälkeen: veronkorotus on 1.000 – 5.000 euroa.

Verovelvollinen esittää siirtohinnoitteludokumentointia täydentävän lisäselvityksen määräajan jälkeen: veronkorotus on 1.000 – 5.000 euroa.

Verovelvollinen esittää siirtohinnoitteludokumentoinnin olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä: veronkorotus on 5.000 – 10.000 euroa.

Verovelvollinen esittää siirtohinnoitteludokumentointia täydentävän lisäselvityksen olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä: veronkorotus on 5.000 – 10.000 euroa.

Verovelvollinen ei esitä siirtohinnoitteludokumentointia täydentävää lisäselvitystä lainkaan määräajassa eikä sen jälkeenkään asian tutkimisen aikana: veronkorotus on 5.000 – 10.000 euroa.

Verovelvollinen ei esitä siirtohinnoitteludokumentointia täydentävää olennaista lisäselvitystä lainkaan määräajassa eikä sen jälkeenkään asian tutkimisen aikana: veronkorotus on 10.000 – 25.000 euroa.

Verovelvollinen ei esitä siirtohinnoitteludokumentointia lainkaan määräajassa eikä sen jälkeenkään asian tutkimisen aikana: veronkorotus on 10.000 – 25.000 euroa.

johtava veroasiantuntija Lauri Savander

johtava veroasiantuntija Sami Laaksonen

Sivu on viimeksi päivitetty 30.4.2018