

VAASAN YLIOPISTO
LASKENTATOIMEN JA RAHOITUKSEN YKSIKKÖ

Jarkko Toivonen

**SIIRTOHINNAN MÄÄRITTÄMINEN SISÄISEN
LASKENTATOIMEN MENETELMIN**

Talousoikeuden
Pro gradu – tutkielma

Talousoikeuden maisteriohjelma

VAASA 2020

SISÄLLYSLUETTELO	sivu
KAAVIO –, KUVA – JA TAULUKKOLUETTELO	5
LYHENTEET	7
TIIVISTELMÄ	9
1. JOHDANTO	11
1.1. Tutkimuksen tausta ja tarpeellisuus	11
1.2. Tutkimusote ja – tehtävä	15
1.3. Rajaukset	16
1.4. Rakenne	17
1.5. Määritelmiä	18
2. OIKEUSLÄHTEET	21
2.1. Kansainvälisiä siirtohinnoitteluun vaikuttavia lähteitä	21
2.2. EU:n siirtohinnoittelusäädökset	22
2.3. EU:n ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeet	22
2.4. EU – oikeus	23
2.4.1. OECD:n malliverosopimus	24
2.4.2. Verosopimusoikeus	25
2.4.3. EU – tuomioistuin	25
2.5. Suomen lainsäädäntö	26
2.5.1. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden asema Suomen lainsäädännössä.	26
2.5.2. Siirtohinnoittelun verotusmenettely – ja elinkeinoverolain erityissäädökset	27
3. MARKKINAEHTOPERIAATE	29
3.1. Markkinaehtoisuus	29
3.2. Markkinaehtoisuus kansallisessa lainsäädännössä	30
3.3. Oikeusvarmuus ja ennakoitavuus – viranomaisprosessivarmistus	32
3.4. Kansallinen ennakkollinen keskustelu ja siirtohinnoittelusopiminen	33
3.5. Ennakkohinnoittelusopimus	33
3.6. Keskinäinen sopimusmenettely	34
3.7. Arbitraatiosopimus	35

3.8. Siirtohintaoikaisu ja vastaoikaisu	38
4. SIIRTOHINNOITTELUMENETELMÄT JA NIIDEN VERTAILU.....	39
5. SISÄINEN LASKENTATOIMI JA ETUYHTEYSLIIKETOIMI.....	43
5.1. Sisäinen laskentatoimi	43
5.1.1. Etuyhteisyriytysten tuloverokantojen erojen huomioiminen.....	46
5.2. Verotusmenettelylain ja sisäisen laskentatoimen suhde	48
5.3. Konserniyritysten välinen ja verotuksellinen liiketoimi	49
6. KONSERNI.....	54
6.1. Konsernin käsite.....	54
6.2. Konserni ja sisäisen laskentatoimen tasot ja tavoitteet	55
6.3. Konsernistratagia ja yritysten rooli ja asema arvoketjussa	56
6.4. Konsernin tuotannollisten yritysten tyypit sekä hankintatoimi	57
6.5. Konserniyritykset ja niiden kantamat riskit ja kustannustekijät	60
6.6. Tuotannolle kohdistettavat kustannukset	64
7. TULOKSET	68
8. YHTEENVETO JA PÄÄTELMÄT	72
LÄHTEET.....	75
OIKEUSTAPAUSLUETTELO.....	79

KAAVIO –, KUVA – JA TAULUKKOLUETTELO**KAAVIOT JA KUVAT****sivu**

Kaavio 1.	Arbitraatiomenettely	37
Kaavio 2.	Sisäisen laskentatoimen ja siirtohinnan suhde	44
Kuva 1.	Yksinkertaistettu malli monikansallisen konsernin tuotannosta ja hankintatoimesta sekä materiaali – ja rahavirroista ja myyntitapahtumista	51

TAULUKOT**sivu**

Taulukko 1.	Siirtohinnoittelumenetelmät, niiden soveltuvuusalueet ja ominaisuudet	39, 40, 41
Taulukko 2.	Riskit, kustannustekijät ja niiden kantajat	60, 61
Taulukko 3.	Tuotantotyyppi ja kustannuspohja	65
Taulukko 4.	Tuotannolle kohdistetut kustannukset ja veron lisäys	66

LYHENTEET

APA	Advance Pricing Agreement, siirtohinnoittelun ennakkosopimus
AVL	Arvonlisäverolaki, 30.12.1993/1501
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting, OECD:n termi veropohjien rapautumista ja voittojen siirtämistä koskevista ilmiöistä.
BEPS – sopimus	Monenkeskinen yleissopimus verosopimusten muuttamiseksi ja BEPS –toimenpiteiden voimaan saattamiseksi, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS
CBD	Cross – Border Dialogue, rajat ylittävä ennakkollinen keskustelu
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base, yhdistetty yhtiöveropohja
CPM	Cost Plus Method, kustannusvoittolisämenetelmä
CUP	Comparable Uncontrolled Price Method, markkinahintavertailumenetelmä
ETY	Euroopan talousyhteisö
EU	Euroopan unioni
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta, 24.6.1968/360
HE	Hallituksen esitys
IAS	International Accounting Standards, kansainvälinen tilinpäätösstandardi
IFRS	International Financial Reporting Standards, kansainvälinen tilinpäätösstandardi
JTPF	EU Joint Transfer Pricing Forum, siirtohinnoittelussa EU:n komissiota avustava ja neuvova taho
KHO	Korkein hallinto – oikeus
KPL	Kirjanpitolaki, 30.12.1997/1336
MAP	Mutual Agreement Procedure, keskinäinen sopimusmenettely
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development, taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö
OYL	Osakeyhtiölaki, 21.7.2006/624
PSM	Profit Split Method, voitonjakamismenetelmä
RPM	Resale Price Method, jälleenmyyntihintamenetelmä
SEU	Treaty on European Union, Euroopan unionista tehty sopimus
SEUT	The Treaty On The Functioning Of The European Union, Euroopan unionin toiminnasta tehty sopimus
TNMM	Transactional Net Margin Method, liiketoiminettomarginaalimenetelmä
TPD	EU Transfer Pricing Documentation, EU:n dokumentointia koskevan käytännösäännön mukainen yhtenäinen siirtohinnoitteludokumentointimalli
TVL	Tuloverolaki, 30.12.1992/1535
VML	Laki verotusmenettelystä, 18.12.1995/1558
VYL	Väliyhteisölaki, 1217/1994

VAASAN YLIOPISTO**Laskentatoimen ja rahoituksen yksikkö**

Tekijä:	Jarkko Toivonen	
Pro gradu – tutkielma:	Siirtohinnan määrittäminen sisäisen laskentatoimen menetelmin	
Tutkinto:	Kauppätieteiden maisteri	
Oppiaine:	Talousoikeus	
Ohjaaja:	Juha Lindgren	
Valmistumisvuosi:	2020	Sivumäärä: 79

TIIVISTELMÄ

Konsernirakenteella ja – strategialla ja sopimuspolitiikan puitteissa noudatettavilla sisäisillä veloituksilla, ja sillä, minkä tuotantotyyppin, roolin ja aseman konserni arvoketjussa yrityksilleen on antanut, on verotuksessa suuri merkitys ja vaikutus, sillä ne käytännössä määrittävät kustannus – ja veropohjan ja verotusvaltion. Konsernin sisäisillä veloituskäytännöillä, verotuksen termein siirtohinnoilla, on pystytty ohjaamaan rajat ylittävien liiketoimien verotettavaa tuloa alemman verotuksen maihin ja vähentämään verorasitusta.

Konsernien noudattamien etuyhteysliiketoimien sisäisten veloitusten verotuksessa hyväksyttävän tason määrittämiseen ja kohdistamiseen eri valtioihin on olemassa mittava määrä kansallista ja kansainvälistä lainsäädäntöä, ohjeistusta ja sopimuksia. Tätä aihetta käsittelee tutkimuksen alkuosassa. Tutkimuksen jälkimmäinen osa käsittelee sisäistä laskentatoimea, sen suhdetta verotukseen ja kansallisiin säädöksiin, konsernirakennetta, tuotannon ja hankintatoimen roolia ja asemaa konsernissa sekä sisäiseen laskentatoimeen perustuvan siirtohinnoittelumenetelmän erityispiirteitä ja mahdollisuuksia kustannuspohjan määrittämisessä ja soveltamisen vaikutuksia verotuksessa. Sisäisen laskentatoimen tuottaman tiedon hyödyntämistä sisäisten veloitusten määrittämisessä on havainnollistettu käyttäen esimerkkinä konsernin vähäriskistä tai asteittain enemmän riskiä kantavaa tuotantoa.

Esitin tutkimuskysymyksinäni a) voidaanko sisäisen laskentatoimen avulla määritettyä sisäistä veloitusta käyttää verotuksessa hyväksyttynä siirtohintana, ja siten konsernin valitseman siirtohinnoittelumenetelmän soveltaminen? ja b) mitkä ovat ne edut, jotka sisäiseen laskentatoimeen perustuvalla siirtohinnoittelumenetelmällä saavutetaan?

Sisäiseen laskentatoimeen perustuvalla etuyhteysliiketoimien hinnoittelulle ei ole estettä, ja konserni voi, konsernistrategiansa ja sopimuspolitiikkansa mukaisesti, määrittää tuotannolle kohdistettavan kustannuspohjan. Konsernin vakinaisiin toimintoihin lukeutuva sisäinen laskentatoimi, ja sen avulla määritetty sisäinen veloitus, on konsernissa yleisesti tiedostettu ja hyväksytty ja huomioi konsernin liiketoimien erityispiirteet eikä aiheuta siirtohinnoittelussakin hyödynnettynä tavanomaisuudesta poikkeavia toimenpiteitä.

AVAINSANAT: Siirtohintana, sisäinen veloitus, sisäinen laskentatoimi, etuyhteysliiketoimen hinnoittelu

1. JOHDANTO

1.1. Tutkimuksen tausta ja tarpeellisuus

Kansainvälinen vero – oikeus jakautuu kahteen osa – alueeseen. Valtioiden väliseen verotusoikeuden jakamiseen ja eri valtioissa verotettavan tulon määrittämiseen. Verotettavan tulon määrittäminen etuyhteyssuhteessa olevien yritysten rajat ylittävien liiketoimien yhteydessä, ja verotuksessa hyväksyttävän siirtohinnan asettaminen, on haastava tehtävä.

Monikansallisten ja kansainvälisesti toimivien yritysten lukumäärä maailmankaupassa on lisääntynyt ja lisääntynee jatkossakin. Valtiot ovat tähän maailman talouden muutokseen havahtuneet sekä siihen, että konsernin sisäisillä veloituksilla on pystytty ohjaamaan verotettavaa tuloa alemman verotuksen maihin ja vähentämään kokonaisverorasitusta.

Sisäisillä veloituksilla on verotuksessa suuri merkitys ja vaikutus, sillä ne käytännössä pitkälle määrittävät yritysverotuksen veropohjan valtioiden välillä.

Monikansalliset yritykset toimivat maailmanlaajuisesti, mutta verojärjestelmät ovat kansallisia. Kansallisen veropohjan suojaaminen koetaan tärkeäksi. Siksi veropohjan rapautumista välttääkseen valtiot ja OECD¹ käynnistivät 2013 BEPS² – selvityksen, jonka toimenpideohjeet julkaistiin 2016 ja päivitetty versio 2017. Toimenpideohjeisiin kuuluu 15 toimenpidettä, joista markkinaehtoperiaatteen kannalta tärkeimmät toimenpiteet liittyvät OECD:n malliverosopimusten kohtien 7³, kiinteän toimipaikan määritelmä, ja 14⁴, riitojenratkaisumekanismien tehostaminen, sekä siirtohinnoittelusääntelyn kehittämiseen.

BEPS – selvityksessä todettiin muun muassa, että⁵

- i) verotettava voitto yhä useammin näytetään eri valtiossa kuin missä liiketoimintaa harjoitetaan, ja valintaan vaikuttavat kansallisten verojärjestelmien erot, verokannustimet, haitallinen verokilpailu ja yleinen talouskehitys

¹ Organisation for Economic Cooperation and Development

² Base Erosion and Profit Shifting

³ OECD 2015a, s. 14: Action 7

⁴ OECD 2015b, s. 11: Action 14

⁵ Malmgrén 2014, s. 224

- ii) efektiivisen veroasteen kehityksen tehokas seuraaminen antaisi todellisen kuvan tapahtuuko veropohjan rapautumista ja voitonsiirtoa sekä tarvittavista toimenpiteistä
- iii) selvitykset ovat hyödyllisiä, mutta tulokset yritysten maksamista veroista ja veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron olemassaolosta ovat tulkinnallisia ja johtavat väärin johtopäätöksiin, sillä selvitykset harvoin käyttävät samaa metodologiaa

BEPS – selvityksen toimenpideohjeiden tavoitteena on estää yrityksiä hyödyntämästä alhaisen tai nollaverokannan maita, ja että voitto näytetään maassa, jossa se on ansaittu. Yritykset kuitenkin pelkäävät, että lopputulemana on monenkertainen verotus. Tois-taiseksi yksikään selvitykseen osallistuneista maista ei ole kertonut saavansa liikaa verotuloja, päinvastoin, kaikki odottavat verotulojensa kasvua.⁶

Lokakuussa 2015 OECD julkaisi BEPS toimenpide kolmeentoista liittyvän ohjeistuksen siirtohinnoittelun dokumentoinnista ja maakohtaisesta raportista⁷, jonka mukaan siirtohinnoitteludokumentointi koostuisi

- a) koko konsernia koskevista tiedoista⁸, ja tietyssä maassa sijaitsevaa yksittäistä yritystä koskevista tiedoista⁹, jotka kyseisen maan verohallinnot pyytäisivät kyseisessä valtiossa sijaitsevalta verovelvolliselta
- b) maakohtaisista, taloudellisiin seikkoihin liittyvistä tiedoista niistä valtioista ja oikeusalueista, joissa kansainvälisellä konsernilla on toimintaa¹⁰. Tiedot pyydettäisiin pääsääntöisesti konsernin ylimmältä emolta sen asuinvaltiossa, ja asuinvaltio toimittaisi ne automaattisella tietojenvaihdolla

Ylimmän emoyrityksen konsernitietojen raportointivelvollisuus, ja sitä koskeva tietojenvaihto, alkoi tilikaudesta 2016 ja muiden raportointivelvollisten osalta tilikaudesta 2017. Suomi, yhdessä 30 muun valtion kanssa, allekirjoitti 2016 sopimuksen maakohtaisten tie-

⁶ Stanley-Smith, Joseph 2016

⁷ OECD 2015c, s. 25 – 30, 33 – 35. Action 13

⁸ OECD 2015c, s. 25 – 26. Action 13, master file

⁹ OECD 2015c, s. 27 – 30. Action 13, local file

¹⁰ OECD 2015c, s. 33 – 35. Action 13, specific instructions

tojen automaattisesta vaihtamisesta. Maakohtainen raportointivelvollisuus tarkkoine liikeyrityksien ja verotietoineen, jotka Euroopan komissio haluaisi tehdä julkisiksi, on herättänyt yritysten piirissä huolta¹¹.

BEPS – selvityksen tulosten saattamiseksi tehokkaasti olemassa oleviin verosopimuksiin OECD:ssä valmisteltiin monenkeskinen yleissopimus¹², BEPS – sopimus, johon liittyvällä valtiot voivat muuttaa nykyisiä verosopimuksiaan vastaamaan BEPS – selvityksessä sovittuja toimenpiteitä. Sopimuksen mukaisesti kiinteän toimipaikan käsite on laajennettavissa siten, että kiinteä toimipaikka käsittää myös rakennustyömaat, agentti – tai komissioperusteiset toiminnot, ja konsernia palvelevat toiminnot, joskin viime mainittujen pitänee olla konserniomistuksen piirissä. Edellytyksenä on, että molemmat maat ovat liittyneet BEPS – sopimukseen kiinteä toimipaikkaa koskevan sääntelyn osalla yhteneväisin ehdoin. Suomi, liittyessään toistaiseksi ratifioimattomaan sopimukseen 2017, jätti sopimuksen ulkopuolelle Pohjoismaisen ja Bulgarian kanssa solmitun tuloverosopimuksen ja valitsi ne yleissopimuksen määräykset, jotka ovat minimistandardeja¹³, sekä 17 artiklan mukaisen siirtohinnoittelun vastaoikaisua koskevan määräyksen niihin verosopimuksiinsa, joissa sitä vielä ei ollut. Lisäksi Suomi soveltaa rajauksin yleissopimuksen VI osan mukaista välimiesmenettelyä ja teki varaukset artikloihin 3 – 4 ja 7 – 15, muun muassa liiketulon verotusoikeuden luovan kiinteän toimipaikan syntymiseen, eikä ottaisi mitään artiklassa 5 tarjottua vaihtoehtoa.

Suomessa veropohjan rapautumista ja voitonsiirtoa selvittämään asetettiin valtakunnallinen Konserniverokeskukseen asetettu hanke (1.1.2012 - 31.12.2014), jonka taustalla oli tarve siirtohinnoittelutehtävien keskittämiseksi. Hankeen tehtäviksi annettiin siirtohinnoittelusäännösten soveltamiseen ja kiinteän toimipaikan tulon määrittämiseen liittyvät tehtävät, jos kyseessä on Konserniverokeskuksen asiakas, ja tavoitteeksi pienentää virheellisestä siirtohinnoittelusta aiheutuvaa verovajetta.

Riittävässä määrin konsernin sisäisiä rajat ylittäviä etuyhteysliiketoimia harjoittavia siirtohinnoitteludokumentaatiovelvollisia yrityksiä oli verovuonna 2014 Suomessa 2 100¹⁴.

¹¹ Stanley-Smith Joseph 2016

¹² Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS

¹³ 6 artiklan johdantokappale, 7 artiklan mukaisen sopimusten väärinkäyttöä estävän määräys ja 16 artiklan mukaiset keskinäistä sopimusmenettelyä koskevat määräykset

¹⁴ HE 142/2016 vp

Määrä on kansantalouteen suhteutettuna varsin suuri. Epäillyn markkinaehtoperiaatteesta poikkeavan siirtohinnoittelun vuoksi verotarkastus aloitettiin 30 yrityksessä. Tutkinnan alla oli 320 M€ verotulot, mikä Suomen kokonaisverokertymän kannalta on vähäinen summa.

Veron kiertämistä estävä direktiiviehdotus EU/2016/1164, jota sovelletaan jäsenvaltioissa yhteisöinä verotettaviin verovelvollisiin, annettiin 2016. Se koostui korkojen vähennysoikeuden rajoittamisesta, poismuuttoverotuksesta, siirtymisestä vapautusmenetelmästä hyvitysmenetelmään, yleisestä väärinkäytöksiä estävästä säännöstä, väliyhteisölainsäädännöstä ja hybridisäännöstä. Direktiivi hyväksyttiin, lukuun ottamatta siirtymistä vapautusmenetelmästä hyvitysmenetelmään, ja se piti ottaa käyttöön 31.12.2018 mennessä. Poikkeuksena maastamuuttoverotusta koskevat säännökset, jotka oli otettava käyttöön 31.12.2019 mennessä.

Direktiivin vaikutuksesta Suomen korkovähennysrajoituksia¹⁵ ja ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annettua lakia¹⁶ oli muutettava ja maastamuuttoverotuksen soveltamisala on laajennettava yleiseksi^{17, 18}

Markkinaehto – ja erillisyyhtiöperiaatteeseen perustuvan siirtohinnoittelun vaihtoehto on globaali yhteisverotus, jota sovellettaisiin rajat ylittävissä etuyhteysliiketoimissa. Samaan yritysryhmään kuuluvia yrityksiä verotettaisiin siten kuin ne olisivat yksi yritys. Maailmanlaajuinen tulo yhdistettäisiin yhdeksi yhteiseksi yhteisöveropohjaksi¹⁹, mikä ennalta määrätyn jakoavaimen, tulon jakoperusteen, mukaisesti jaettaisiin niiden valtioiden tai tietyn rajatun ja määritellyn alueen kesken, joissa monikansallinen yritysryhmä harjoittaa taloudellista toimintaa.

Jakoavaimena voitaisiin eri tekijöitä painottaen käyttää esimerkiksi konserniyhtiöiden liikevaihtoa, liiketoiminnan kiinteitä ja muuttuvia kuluja, tasevarallisuutta eli kiinteän varallisuuden sijainti valtiota ja työntekijöiden työskentely ja palkkojen ansaintavaltiota tai

¹⁵ EVL 18 a §

¹⁶ Väliyhteisölaki 1217/1994

¹⁷ Yritysjärjestelytilanteita koskevan EVL 52 e §, kohdat 2 ja 3

¹⁸ Malmgrén 2018

¹⁹ Common Consolidated Corporate Tax Base

markkinointi –, tutkimus – ja kehittämiskustannusten kertymisvaltiota.²⁰ Uudempana lisäyksenä yhteisen yhteisöveropohjan jakomalliin on ehdotettu lisättäväksi myyntitulojen kotiutus – eli rahastusvaltiossa sijaitseva konserniyhtiö.²¹

Yhteisverotus poistaisi markkinaehtoperiaatteen aiheuttamat ongelmat, jos yhteisverotusta sovellettaisiin kaikkiin yritysryhmään kuuluviin yksiköihin, ja kaikki valtiot sopisivat yhteisverotuksen käyttöönottamisesta.

Yhteisverotus ei nykyisellään tietävästi ole käytössä eri valtioiden välisenä verotusoi-keuden ratkaisumekanismina millään maailman lainkäyttöalueella. Lähimpänä yhteisve-rotuksen ja globaalin tulon jakokaavan soveltamista käytäntöön ollaan Euroopassa, missä yhteistä yhdistettyä yritysveropohjaa on valmisteltu EU:n toimesta jo yli kymmenen vuo-den ajan.

1.2. Tutkimusote ja – tehtävä

Tutkimustehtäväni on havainnollistaa kansainvälisten konsernien käyttämien sisäiseen laskentatoimeen perustuvien sisäisten veloitusien määrittämisperusteita, välillisesti siir-tohinnan asettamista, ja niitä mahdollisuuksia, joita konsernilla on tuotannon kantamien riskien ja toiminnan edellyttämän varallisuuden sekä muiden kustannusten kohdistami-nessa.

Tutkimuksessa sovelletaan osittain lainopillista tutkimusmetodia, eli oikeuslähteitä tul-kitsemalla ja järjestelmällistämällä sekä laatimalla oikeudellisia luokitteluja ja käsitemää-rittelyjä selvittämään voimassa olevan oikeuden mukainen kanta tutkimuskysymyk-seen.²²

Lainoppi on tulkintatiede, jonka tehtävänä on tuottaa tulkintasuosituksia lainsovelta-jille²³. Lainoppi on jaettavissa lakitekstikeskeiseen, merkityssisältöjä täsmentävään, ja

²⁰ Soveltaen Euroopan Komission ehdotukset CCCTB – mallin jakokaavasta. Corporate Tax Reform 2016 ja At a glance 2018

²¹ Viitala 2018

²² Letto – Vanamo 2008, s. 1127, Aarnio 1982, s. 61 ja Aarnio 1989, s. 53 – 61

²³ Määttä 2015, s. 9

ongelmakeskeiseen, tiettyä oikeudellista ongelmaa koskevan sääntelyn kokonaiskuvan muodostamiseen keskittyvään, tutkimukseen²⁴.

Oikeustaloustieteellinen metodi tutkii oikeuden sisällön vaikutusta talouden toimintaan ja oikeusnormien taloudellista tehokkuutta. Tätä metodia tutkimuksessa edustavat voimassa oleva siirtohinnoittelua koskeva lainsäädäntö ja ohjeistus sekä Verohallinnon toimien konsernien sisäistä laskentatoimea ohjaava vaikutus.

Tutkimuksen pääasiallinen tutkimusote on konstrukttiivinen²⁵, eli käytännön tarpeista ja olemassa olevasta normistosta lähtevä tutkimustehtävän ratkaisun muodostaminen, siis etuyhteysliiketoimissa noudatettavan sisäisen veloituksen määrittämisen ja verotuksessa hyväksyttävän siirtohinnan yhdistäminen.

Tutkimuskysymyksinäni esitän

- a) voidaanko sisäisen laskentatoimen avulla määritettyä sisäistä veloitusta käyttää verotuksessa hyväksyttynä siirtohintana, ja siten konsernin valitseman siirtohinnoittelumenetelmän soveltaminen?
- b) mitkä ovat ne edut, jotka sisäiseen laskentatoimeen perustuvalla siirtohinnoittelumenetelmällä saavutetaan?

Tutkimukseni viitekehys muodostuu voimassa olevasta normistosta, tuomioistuimien ratkaisuista ja kirjallisuudesta. Ratkaisun käytännöllisyys ja toimivuus perustuvat empiriaani, kokemuksiini kansainvälisten konsernien tuotanto – ja hankintatoiminnoista, ja konsernitason korvauskäytännöistä eli sisäisistä veloituksista.

1.3. Rajaukset

Tutkimukseni keskittyy sisäisen laskentatoimen tuottaman kustannustiedon hyödyntämismahdollisuuksiin etuyhteysliiketoiminen sisäisen veloituksen määrittämisessä.

²⁴ Aarnio 1982, s. 61 – 62

²⁵ Soveltaen Lukka 2014

En käsittele tutkimuksessani konserniyritysten rahoitukseen tai aineettomien oikeuksien käyttö –, rahoitus – tai sijoituskustannuksiin liittyvien kustannusten kohdistamista tuotannolle, vaikka edellä mainittuihin todennäköisesti liittyy suurempi verosuunnittelumahdollisuus kuin konsernistrategian ja sopimuspolitiikan mukaisten kustannusten kohdistamiseen tuotannolle, ja niiden vaikutukseen yrityksen verotettavan tulon muodostumisessa.

En myöskään käsittele lähdeverotukseen, tulotyyppiin tai tilijärjestelyihin liittyviä kysymyksiä.

1.4. Rakenne

Tutkimusaiheen ajankohtaisuutta, etuyhteisyriyten välistä vaihdantojen hinnoittelua eli siirtohinnoittelua, on kuvattu kappaleessa 1. Johdanto: tutkimuksen tausta ja tarpeellisuus. Johdantoluvun muissa kappaleissa on selvitetty tutkimuksen tutkimusotetta ja – tehtävää, rajoituksia sekä keskeisiä määritelmiä.

Tutkimuksen toinen ja kolmas kappale keskittyvät siirtohinnoittelua koskeviin kansainvälisiin ja kansallisiin säädöksiin, sopimuksiin ja ohjeistuksiin sekä siirtohinnoittelua yleisesti koskevaan markkinaehtoisuuteen ja verovelvollisen käytössä oleviin oikeudellisiin keinoihin.

Neljännessä luvussa esitellään siirtohintojen asettamisessa yleisesti käytetyt OECD:n sekä konsernin oma, sisäiseen laskentatoimeen perustuva, siirtohinnoittelumenetelmä, sekä yksilöidään niiden etuja ja haittoja.

Viides luku käsittelee sisäistä laskentatoimea, sekä sen suhdetta verotukseen ja siirtohinnoittelua koskeviin kansallisiin säädöksiin, sekä monikansallisen konsernin verotuksellisen etuyhteysliiketoimen määrittämisen moninaisuutta.

Kuudes luku käsittelee konsernirakennetta ja sisäisen laskentatoimen tasoja sekä konsernin yritysten asemaa ja roolia konsernissa. Erityisessä tarkkailussa on tuotanto ja eri tuotantotyyppit, jotka merkittävästi vaikuttavat verotuksessa tehtäviin kokonaisarviointeihin

ja hyväksyttävän kustannuspohjan muodostumiseen. Sisäiseen laskentatoimeen perustuvan konsernin oman siirtohinnoittelumenetelmän mahdollisuuksia kustannuspohjan määrittämisessä ja soveltamisen vaikutuksia verotuksessa on havainnollistettu käyttäen esimerkkilaskelmissa tuotantoa.

Tulokset, yhteenveto ja päätelmät on koostettu kappaleisiin seitsemän ja kahdeksan.

1.5. Määritelmiä

Kuvaan tässä kappaleessa tutkimukseni kannalta verotuksessa ja siirtohinnoittelussa käytettyjä keskeisiä käsitteitä ja määritelmiä.

Markkinaehtoperiaate. Periaate, jonka mukaisesti etuyhteysliiketoimissa on noudatettava samoja ehtoja muun muassa hinnoittelun suhteen kuin riippumattomien osapuolen välillä olisi noudatettu²⁶. Markkinaehtoperiaate on liiketoimien vertailukelpoisuuden arvioinnin keskeinen käsite. Markkinaehtoperiaatteen noudattamisen vaatimuksella valtiot pyrkivät estämään verotettavan tulon kertymisen valtioon, mihin tulo markkinaehtoperiaatteesta poikkeavia ehtoja käyttämällä kertyisi. Suomen kansallinen lainsäädäntö sisältää markkinaehtoperiaatteen soveltamisen. Markkinaehtoisuus muotoutuu sen taloudellisen käsitteen, verosopimusten markkinaehtoperiaatteen, EU – oikeudellisten rajoitusten ja kansallisten oikeuslähteiden kautta.

Etuyhteys on määritelty Suomen kansallisessa lainsäädännössä²⁷. Liiketoimen osapuolet ovat etuyhteydessä toisiinsa, jos liiketoimen toisella osapuolella on toisessa osapuolella määräysvalta, tai kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa. EU:n veronkiertodirektiivin²⁸ mukaisesti etuyhteys on olemassa, jos verovelvollisella suoraan tai välillisesti on vähintään 50 prosentin osuus äänivallasta tai pääomasta tai oikeus vähintään 50 prosenttiin voitosta. Rahoitusvälineiden järjestelyissä määräosuusvaatimus on 25 prosenttia. OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan etuyhteysmääritelmä on yhteneväinen arbitraatiosopimuksen 4

²⁶ Verohallinnon kannanotto dnro A177/200/2015. VML 31 § ja tulkinnassa OECD 2017b

²⁷ VML 31 §, 2 momentti, samoin OECD 2014, s. 1357

²⁸ Euroopan unionin virallinen lehti 2016, EU 2016/1164, s. L193/6, kohta 4

artiklan 1 kohdan kanssa ja käytettävissä EU – oikeuden tulkintalähteenä arbitraatiosopimuksen piiriin lukeutuvissa asioissa²⁹. Etuyhteisyriksen oikeudellisella muodolla ei ole merkitystä, vaan kaikki yritysryhmään kuuluvat ulkomaiset tytäryhtiöt, osakkuusyhtiöt ja yhteisyriykset voivat olla etuyhteisyriksiä.

*Määräysvalta*³⁰. Osapuolella on määräysvalta toisessa osapuolella, silloin kun

- a) se välittömästi tai välillisesti omistaa yli puolet toisen osapuolen pääomasta
- b) sillä välittömästi tai välillisesti on yli puolet toisen osapuolen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä
- c) sillä välittömästi tai välillisesti on oikeus nimittää yli puolet jäsenistä toisen yhteisön hallitukseen tai siihen verrattavaan toimielimeen tai toimielimeen, jolla tämä oikeus on tai
- d) sitä johdetaan yhteisesti toisen osapuolen kanssa tai se muutoin voi tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa toisessa osapuolella

IAS 27 standardin mukaan emoyrityksellä on määräysvalta, jos se omistaa välittömästi tai tytäryritystensä kautta enemmän kuin puolet äänivallasta, jos ei voida osoittaa, että määräysvaltaa ei muodostu. Määräysvalta syntyy, vaikka emoyritys ei omistaisikaan enempää kuin enintään puolen äänivallasta, jos emoyrityksellä on esimerkiksi osakassopimuksen nojalla oikeus suurempaan vaikutusmahdollisuuteen.

Konserni. Emoyritys ja tytäryhtiöt muodostavat konsernin³¹, jos

- a) emoyrityksellä on määräysvalta tytäryrityksessä
- b) emoyrityksellä yhdessä yhden tai useamman tytäryrityksensä kanssa on määräysvalta tytäryrityksessä
- c) tytäryrityksellä yksin tai yhdessä muiden tytäryritysten kanssa on määräysvalta kohdeyrityksessä

²⁹ Isomaa – Myllymäki Anita 2016, s. 145

³⁰ VML 31 §, 2 momentti. KPL 1 luku 5 §, pääosin vastaava, samoin AVL 73 d §

³¹ KPL 1 luku 6 §, samoin osakeyhtiölaki, OYL 8 luku 12 §

Verotusmenettelylaissa³² konsernin määritelmä viittaa KPL 1 luvun 6 §:ään, ja lisää, tai vastaavissa ulkomaisissa säännöksissä tarkoitettu konserni. EVL 6 b § 6 momentin mukaisesti konserniyhtiö on OYL:n 8 luvun 12 §:ssä tarkoitettu konserniin kuuluva yhtiö tai yhtiöt, joissa kaikissa yhdellä tai useammalla luonnollisella henkilöllä tai oikeushenkilöllä tai näillä yhdessä on mainitussa pykälässä tarkoitettua määräysvaltaa vastaava määräysvalta.

Siirtohinnoittelu tarkoittaa etuyhteydessä olevien yritysten välisten liiketoimien hinnoittelua³³. Verotuksen näkökulmasta siirtohinnoittelu keskittyy hintojen ja sopimusehtojen markkinaehtoisuuden testaamiseen ja hyväksyttävyyteen verovelvollisen verotettavaa tuloa laskettaessa.

*Siirtohint*a on saman konsernin luovuttavan yksikön toiselta yksiköltä sille suoritetusta palvelusta tai tuotteesta saama korvaus, mikä luovuttavalle yksikölle on tuloa ja vastaanottavalle meno. Siirtohinnoittelun on oltava markkinaehtoista, ja siirtohinnoittelussa on huomioitava liiketoimen osapuolten toiminnot, niiden rooli ja asema konsernissa, käyttämät varat ja kantamat riskit sekä todellinen mahdollisuus vaikuttaa niihin.

Uudelleenluonnehdinta on tilanne, jossa verotarkastuksen yhteydessä päädytään sivuuttamaan yhtiön tekemä oikeustoimi tai konsernin juridinen rakenne, ja verotus toimitetaan toimintojen ja rakenteiden uudelleen arvioinnin pohjalta.

Siirtohinnoitteluoikaisu on uudelleenluonnehdintaa laajempi puuttuminen siihen, miten konserniyhtiöt ovat toiminta – ja yksityisoikeudellisen sopimusvapauden puitteissa liiketoimensa järjestäneet.

Sisäinen veloitus. Konsernin strategiansa ja sopimuspolitiikkansa mukaisesti päättämä etuyhteysliiketoimissa konserniyhtiöiden välillä noudatettava veloitus, mikä voi perustua esimerkiksi markkinahintaan, sisäisen laskentatoimen tuottamaan tietoon tai erikseen, yleensä tapauskohtaisesti, sovittuun hintaan.

³² VML 14 b §, 2 momentti

³³ Jaakkola et al. 2012, s. 21

2. OIKEUSLÄHTEET

2.1. Kansainvälisiä siirtohinnoitteluun vaikuttavia lähteitä

Kansainvälisen konsernin yritysten väliseen sisäiseen veloitukseen ja EU – Euroopassa verotuksessa noudatettavaan siirtohinnoitteluun vaikuttavat

- a) EU:n siirtohinnoittelusäädökset
- b) EU:n ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeet
- c) EU – oikeus
- d) OECD:n malliverosopimus verohallintojen ja tuomioistuinten tulkintaa ohjaavana ja useiden verosopimusten perustana olevana
- e) verosopimusoikeus eli maiden keskenään solmimat verotusta koskevat sopimukset
- f) EU – tuomioistuimen ratkaisut, joilla on korostunut asema EU – oikeuden tulkinnassa sekä
- g) Suomen lainsäädäntö

Muita merkittäviä siirtohinnoitteluun vaikuttavia kansainvälisiä ohje – ja säännöskokoelmia ovat muiden muassa YK:n siirtohinnoitteluohjeet (The United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries), Tyynenmeren alueen verohallintojen järjestön (Pacific Association of Tax Administrations, PATA) siirtohinnoittelun dokumentointia koskevat ohjeet (PATA Transfer Pricing Documentation Package) ja Kansainvälisen kauppakamarin (International Chamber of Commerce, ICC) siirtohinnoittelua ja tullausta varten tehtävää arvonmäärittystä koskeva julkilausuma (ICC Policy Statement on Transfer pricing and customs value).

2.2. EU:n siirtohinnoittelusäädökset

Euroopan Unionin siirtohinnoittelusäädökset koostuvat EU:n jäsenvaltioiden sopimasta kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi tulonoikaisujen yhteydessä laaditusta arbitraatiosopimuksesta³⁴ ja EU:n siirtohinnoittelufoorumin³⁵ ohjeistuksesta. Arbitraatiosopimus säätelee EU – valtioiden keskinäisiä suhteita ja asettaa toimivaltaisille viranomaisille ratkaisupakon, jos liiketointa uhkaa kaksinkertainen verotus. Siirtohinnoittelufoorumin siirtohinnoittelua koskevat ohjeet toimivat tarkentavana ohjauksena ja suositusluontoisina kannanottoina siirtohinnoittelusääntelyn kansalliseen toteuttamiseen liittyen.

2.3. EU:n ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeet

EU:n siirtohinnoitteluohjeet pyrkivät yhtenäistämään EU – valtioiden siirtohinnoittelusääntöjä ja monikansallisen konsernin siirtohinnoittelussa sovellettavia yhdenvertaisen kohtelun ja siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden periaatetta. Yhdenvertaisuuden periaate kattaa siirtohinnoitteludokumentoinnin sisällön ja asiakirjojen esittämisvelvollisuuden EU – valtioiden sisäisissä rajat ylittävissä liiketoimissa. Halutessaan konserni voi ottaa käyttöönsä, tai EU – valtiot panna täytäntöön kansallisena lakina tai hallinnollisena ohjeena³⁶, EU:n siirtohintadokumentaation³⁷ ja kattaa sillä EU – alueella sijaitsevat etuyhteisyrietykset ja kiinteät toimipaikat ja niiden väliset liiketoimet.

EU:n siirtohinnoitteluohjeiden tarkoituksena on välttää siirtohinnoittelusta aiheutuvat riidat ja ennakolta estää monenkertainen verotus. Lähtökohtaisesti tavoitteena on saada kansainväliseen konserniin kuuluvat yhtiöt ja niiden asuinvaltioiden veroviranomaiset etukäteen sopimaan hyväksyttävästä siirtohinnoittelusta.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeet korostavat markkinaehtoperiaatteen mahdollisimman puhdasta ja oikeaoppista soveltamista³⁸. Ohjeet eivät ole OECD:n jäsenvaltioita sitovia,

³⁴ Yleissopimus kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä 61/1999 (90/436/ETY)

³⁵ EU Joint Transfer Pricing Forum, EU JTPF

³⁶ Verohallinto 2018

³⁷ EU Transfer Pricing Documentation, TDP

³⁸ OECD 2017a, s. 226

mutta niihin sisältyy suositus, että kansalliset veroviranomaiset ja kansainväliset konsernit nojautuisivat niihin, kun kyse on verosopimusten tulkinnasta. Käytännössä OECD:n siirtohinnoitteluohjeita, muodollisen sitovuuden puuttumisesta huolimatta, voidaan pitää markkinaehtoperiaatteen tärkeimpänä tulkintalähteenä, ja niillä on pitkälti kansainvälisen standardin asema³⁹.

Siirtohinnoitteluohjeet on tarkoitus saattaa Euroopan neuvoston hyväksyttäväksi ja toimeenpantaviksi jäsenvaltioiden lainsäädäntöihin tai hallinnollisiin menettelysääntöihin. Suomessakin siirtohinnoittelusäännösten tulkinta perustuu pitkälti OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin, vaikka niitä kansallisesti ei voimaan ole saatettu⁴⁰.

2.4. EU – oikeus

Jäsenvaltioita sitova ylikansallinen EU:n vero – oikeus luo kolmannen osa – alueen Suomen kansainväliseen vero – oikeuteen. EU – oikeus jakautuu ensisijaiseen, keskeisesti SEUT – ja SEU – sopimuksista ja jäsenvaltioiden liittymissopimuksista muodostuvaan, ja toissijaiseen, EU:n toimielimien valtuutuksella antamista normeista, asetuksista, direktiiveistä, sitovista päätöksistä ja suosituksista, verosopimuksista ja lausunnoista muodostuvaan oikeuteen.⁴¹

EU – oikeuden perussopimukset ja asetukset vaikuttavat välittömästi EU:n jäsenvaltioiden lainsäädäntöön. Direktiivien osalla jäsenvaltioiden tulee saattaa kansallinen lainsäädäntö EU:n sääntelyä vastaavaksi.

³⁹ HE 107/2006, johdanto s. 3

⁴⁰ KHO 2013:36 ja KHO 2014:119

⁴¹ Helminen 2018a, s. 23 – 46

2.4.1. OECD:n malliverosopimus

OECD:n malliverosopimukseen on sisällytetty tavoitteet monenkertaisen verotuksen poistamisesta ja kansainvälisen veropaon estämisestä. Tavoitteet on mainittu malliverosopimuksen siirtohinnoittelua määräävissä artikloissa 9, etuyhteydessä keskenään olevat yritykset, ja 25, keskinäinen sopimusmenettely.⁴²

Euroopan unionin oikeus ei sisällä OECD:n malliverosopimuksen⁴³ markkinaehtoperiaatetta ja siirtohinnoittelusäännöksiä eikä EU – valtioiden siirtohinnoittelusäännöksiä ole harmonisoitu, vaan jäsenvaltiot soveltavat omia kansallisia säännöksiään.⁴⁴

OECD:n malliverosopimuksen 7 artikla määrittää, milloin yrityksen liiketulo, Suomessa laissa elinkeinotulon verottamisesta saatua elinkeinotoiminnan tuloa, voidaan verottaa muualla kuin tulonsaajan asuinvaltiossa, miten tulo kohdistetaan sopimusvaltioon, jossa tulonsaajalla on kiinteä toimipaikka, sekä miten kiinteään toimipaikkaan kohdistettavan tulon määrä määritellään⁴⁵. Edellytyksenä, että verotusoikeus liiketuloon on muulla kuin verovelvollisen asuinvaltiolla, on, että yritykselle muodostuu kiinteä toimipaikka sijaintivaltioon. Kiinteä toimipaikka syntyy, kun OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan kriteerit täyttyvät⁴⁶. Jos kiinteää toimipaikkaa ei muodostu, liiketulon verotusoikeus on yrityksen asuinvaltiolla.

Siirtohinnoittelun osalla OECD:n malliverosopimuksen 25 artiklan määräyksillä on keskeinen merkitys. Se antaa jäsenmaille mahdollisuuden ryhtyä keskinäiseen sopimusmenettelyyn⁴⁷, jos syntymässä on tai on jo syntynyt monenkertaisen verotuksen tilanne.

Menettelyn piiriin lukeutuvat verosopimusten tulkintaristiriidat, tuloallokointiepäselvyydet kiinteälle toimipaikalle ja markkinaehtoperiaatteen noudattamisratkaisut. Soveltamis-edellytyksinä ovat, että etuyhteys on tunnistettu ja eri sopimusvaltioissa sijaitsevien yri-

⁴² OECD 2017a, s. 227, kohta 2 ja s. 430

⁴³ OECD 2017a, s. 226, 9 artikla, kohta 1

⁴⁴ Isomaa – Myllymäki 2016, s. 74

⁴⁵ OECD 2017a, s. 173, 177 – 186

⁴⁶ OECD 2017a, s. 127 – 128, kohta 2

⁴⁷ Mutual Agreement Process, MAP

tysten välisissä etuyhteysliiketoimissa on poikettu markkinaehtoperiaatteesta. Poikkeamatilanteissa ehtoja voidaan oikaista verotettavan tulon oikean määrän laske-
miseksi.⁴⁸

2.4.2. Verosopimusoikeus

Verosopimusoikeus muodostuu valtioiden kahden tai monenkeskisistä sopimuksista, joista keskeisimmät ovat tulo – ja varallisuusverosopimukset. Muita verosopimustyypp-
pejä ovat muiden muassa perintö –, lahja – ja virka – apuverosopimukset. Suomen solmi-
mat kansainväliset tulo – ja varallisuusverosopimukset pohjautuvat OECD:n mallivero-
sopimukseen. Verosopimuksessa määritetään veropohjien jakautuminen sopimusvaltioi-
den kesken kansalaisuus –, asuinvaltio – ja lähdevaltioperiaatteeseen nojautuen, ja ne ra-
joittavat kansallisen lainsäädännön määrittämää verotusoikeutta. Kansallisen kansainvä-
lisen vero – oikeuden normeihin, jotka määrittävät tulon veronalaisuuden tai vähennys-
kelpoisuuden, verosopimuksissa ei oteta kantaa.

2.4.3. EU – tuomioistuin

EU – tuomioistuimen tehtävänä on valvoa, että jäsenvaltiot ja EU:n toimielimet eivät toi-
menpiteillään riko perussopimuksia. EU – tuomioistuin antaa EU – valtioiden kansallis-
ten tuomioistuimien pyynnöstä ennakkoratkaisuja EU:n perussopimusten ja EU – direk-
tiivien tulkinnasta, eli ovatko perussopimusten valtuutuksen perusteella annetut verotusta
koskevat direktiivit ja niiden tulkinta jäsenvaltioissa perussopimusten mukaisia tietyssä
kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa yksittäistapauksessa. EU:n tuomioistui-
mella ja sen antamilla ratkaisuilla on korostunut asema EU – oikeuden tulkinnassa, sillä
ne pitkälti määrittelevät, mikä merkitys EU – oikeuden säännöksillä on jäsenvaltioiden
verotuksessa, ja ne on huomioitava kansallisten tuomioistuinten tulkitsessa, onko kansal-
lisen lainsäädännön normi EU – oikeuden mukainen.⁴⁹

⁴⁸ OECD 2017a, kooste s. 429 – 465

⁴⁹ Helminen 2016, s. 313 – 314

Arbitraatiosopimuksen tulkintakysymyksiä ei voida saattaa EU – tuomioistuimen käsiteltäväksi, sillä sopimus ei kuulu EU – oikeuteen, vaan on EU – valtioiden solmima monenkeskinen sopimus.

2.5. Suomen lainsäädäntö

Suomen kansainvälinen vero – oikeus muodostuu kansallisesta kansainvälisestä vero – oikeudesta, verosopimusoikeudesta ja EU – vero – oikeudesta. Suomen, ja muidenkin valtioiden, kansainvälinen vero – oikeus on riippumaton oikeusjärjestelmä, jossa valtio itsenäisesti säättää kansainvälisiä suhteita koskevat verolait ja solmii kansainväliset verosopimukset. Itsemääräämisoikeutta rajoittaa kuitenkin EU:n jäsenvaltioiden osalta niitä sitovat EU – vero – oikeuden ylikansalliset säännökset.

Kansallisen tason kansainvälisen vero – oikeuden normiston tavoitteena on määrittää oikeudellinen laajuus tuloihin, joiden mukaisesti kansainvälisen verosopimuksen sallima tulo tulee verotettavaksi kansallisella tasolla ja tulo siirtyy valtion sisäisen vero – oikeuden muodostamaan kokonaisuuteen, eli kansallisen verotuksen toteutuminen ja kansainvälisen monenkertaisen verotuksen estäminen.

2.5.1. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden asema Suomen lainsäädännössä.

Perustuslain 81 §:n mukaisesti veron suuruuden perustetta määrättäessä ei saa soveltaa lakia alemman asteisia säännöksiä⁵⁰ niiden ollessa ristiriidassa lain tai perustuslain kanssa.

KHO:n ratkaisussa 2014:119 todettiin, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla on vain tulkintaa ohjaava vaikutus VML⁵¹ 31 § 1 momentin soveltamisalalla. Niillä ei voi olla verotuksen legaliteettiperiaatteeseen nojautuen soveltamisalaa laajentavaa vaikutusta tilanteessa, jossa tulkinta, joka ei perustu lain säännökseen, johtaa verovelvollisen kannalta

⁵⁰ Äimä 2017, s. 165

⁵¹ Laki verotusmenettelystä

negatiiviseen lopputulokseen, eikä siirtohinnoitteluoikaisua koskeva verotuspäätös voi perustua yksinomaan verosopimukseen, OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin tai OECD:n malliverosopimuksen kommentaariin.

2.5.2. Siirtohinnoittelun verotusmenettely – ja elinkeinoverolain erityissäädökset

Siirtohinnoittelua koskevat erityissäädökset, siirtohinnan määrittämistä lukuun ottamatta, sisältyvät VML 14 a – e §:iin. Siirtohinnoitteludokumentaation on oltava niin yksityiskohtainen, että verohallinnot voivat sen perusteella tehdä konserniyhtiöitä koskevan riskianalyysin ja arvioida yhtiön sisäisten liiketoimien siirtohinnot.

Siirtohinnoitteludokumentointivelvollisuudesta on määrätty VML 14 a §:ssä, jonka mukaisesti verovelvollisen on laadittava kirjallinen selvitys verovuoden aikana VML 31 §:ssä⁵² tarkoitetussa etuyhteydessä tekemistään liiketoimista, joissa liiketoimen toinen osapuoli on ulkomaalainen tai ulkomaalaisen yrityksen Suomessa sijaitseva kiinteä toimipaikka, sekä siirtohinnoitteludokumentaatiovelvollisuuteen vaikuttavista yrityskoon mukaisista rajauksista.

Dokumentoinnin sisällöstä ja laajuudesta, verovelvollisen etuyhteysliiketoimien euromääräisestä suuruudesta riippuen, on määrätty VML 14 b §:ssä. Dokumentoinnin sisältövelvoite kattaa sekä tuotanto – ja toimitusketjua ja kustannusten jakoa koskevat tiedot että konsernin aineettomia oikeuksia ja rahoitustoimintoja koskevat selvitykset.

Siirtohinnoitteludokumentoinnin esittämisestä ja täydentämisestä sekä määräajoista on määrätty VML 14 c §:ssä.

Tilikausittain laadittavasta ylimmän emoyrityksen, ja mahdollisen toissijaisen, selvitysvelvollisuudesta, maakohtaisista siirtohinnoitteluraporteista ja konserniyhtiöiden lukumäärästä sekä konsernilaskelman euromäärästä, on määrätty VML 14 d §:ssä.

⁵² Siirtohinnoitteluoikaisuja nimenomaisesti koskeva tulonoikaisusäädös

Verotuksen maakohtaisen raportin sisällöstä on määrätty VML 14 e §:ssä.

VML 26 § 4 momentissa on säädetty markkinaehtoisuuden noudattamisen selvittämismuotoisuudesta. Selvitysvastuu on sekä veronsaajalla että verovelvollisella. Lähtökohtaisesti on katsottu, että veroviranomaisen vastuu on esittää vertailutiedot, ja verovelvollisen vastuu on esittää tietoja etuyhteydessä tehdyistä liiketoimista.

VML 31 § on erityissäännös, jonka säännöstekstissä todetaan, että siirtohinnoitteluaikaisissa ei ole kyse vain hinnasta, vaan yleisemmin poikkeavien ehtojen käytöstä etuyhteyksyritysten keskinäisissä liiketoimissa. Siirtohinnoitteluaikaisuuksien tekeminen edellyttää, että veroviranomainen näyttää, että käytetty hinnoittelu on selkeästi poikennut siitä, mitä riippumattomat osapuolet vastaavassa tilanteessa ovat käyttäneet. Verotuksen perusteena on oltava verovelvollisen liiketoimelle valitsema yksityisoikeudellinen muoto.

VML 28 §:ää⁵³ sovellettaessa oikeustoimelle annettua muotoa verrataan sen sisältöön ja tarkoitukseen, jotka ovat määriteltävissä ulkoisten seikkojen perusteella. Oikeustoimea tulkittaessa verovelvollisen liiketoimelle annettu muoto voidaan ohittaa vain, jos kyseessä on veronkiertotilanne. Ohittaminen edellyttää oikeuttavaa säännöstä tai subjektiivisen veronkiertotarkoituksen olemassaoloa. Pelkkä objektiivinen oikeudellisen muodon ja sisällön vastaamattomuus ei siihen riitä.

Soveltamisjärjestyksessä veron kiertämistä koskeva säännös tulee noudatettavaksi siirtohinnoitteluaikaisuuksien koskevan säännöksen jälkeen, sillä VML 31 § 1 momentti on *lex specialis*.

EVL 52 h §:ssä on säädetty, että yritysjärjestelyjä koskevia säännöksiä ei sovelleta tilanteissa, joissa on ilmeistä, että järjestelyjen yksinomaisena tai pääasiallisista tavoitteena on veron kiertäminen tai välttäminen. Säännös saattaa tulla sovellettavaksi tuotantotyyppin tai hankintatoimen yritysjärjestelytilanteisiin verrattavissa muutostilanteissa.

⁵³ Veronkiertoa estävä yleislauseke

3. MARKKINAEHTOPERIAATE

3.1. Markkinaehtoisuus

Markkinaehtoperiaate muotoutuu sen taloudellisen käsitteen, verosopimusten markkinaehtoperiaatteen ja EU – oikeudellisten rajoitusten ja kansallisten oikeuslähteiden soveltamisen kautta.

Markkinaehtoisuuden tarkastelu on sekä taloudellista että oikeudellista arviointia. Markkinaehtoisuuden tarkastelussa ei riitä vain oikeusjärjestelmän sisäinen tarkastelu, vaan arviointiin on otettava myös oikeusjärjestelmän ulkopuolista lähdeaineistoa. Tämän on katsottu tarkoittavan tarkastelun etäännyttämistä lain sanamuodosta ja heikentävän ennustettavuutta.⁵⁴

Markkinaehtoisuuden taloudellinen tarkastelu, tosiseikkojen määrittely ja markkinaehtoisuuden arviointi, edellyttävät tietoja konsernin sisäisistä veloituksista. Markkinaehtoisen hinnoittelun todentaminen, usein vuosienkin kuluttua, perustuu todennettaviin tosiseikkoihin, jolloin kattava ja asiallinen dokumentointi ja annettavat selvitykset ovat keskeisessä asemassa.

Dokumentoinnin tarkoitus on etuyhteydessä tehdyn liiketoimen markkinaehtoisen hinnoittelun todentaminen, mikä edellyttää vertailuarviointia ja liiketoimen ehtojen vertailua riippumattomien osapuolten välisten liiketoimien ehtoihin.⁵⁵

Vertailuarviointi edellyttää vertailutietoja. Taloudellisia vertailutietoja on saatavilla julkisista tietokannoista, kuten rekisteröidyt tilinpäätökset, ja toiminnallisia suorittamalla toimintoanalyysi, jolloin kartoitetaan etuyhteysosapuolten keskinäiset sopimusehdot, osapuolten käyttämät varat ja ottamat riskit sekä rooli ja asema konsernirakenteessa ja –toiminnoissa.

⁵⁴ Mannio 1997, s. 74

⁵⁵ Verohallinto 2018, kappaleet 5.6.1 ja 5.6.2

Tilinpäätökset, niiltä osin kuin niitä on saatavilla, ja laskettavat tunnusluvut ilman vaikeita eri valtioiden kirjanpitonormeista aiheutuvia oikaisuja, eivät anna vertailukelpoisia tietoja. Verotus perustuu kuitenkin kansallisen kirjanpitolainsäädännön perusteella laadittuihin tilinpäätöksiin⁵⁶. Suomen KPL poikkeaa IFRS⁵⁷ – standardeista arvostus – ja jaksotusperiaatteiltaan ja eri maiden verotettavan tulon määrittämisestä kirjanpitoaineistosta.

Vertailuarvioinnin tietoja ei niiltä osapuolilta, jotka eivät testauksen osapuolina ole, ole saatavilla. Tällöin toimintoanalyysi, ja sen merkitys, jää verotarkastusta suorittavien henkilöiden oman kokemusperäisen tiedon ja henkilökohtaisen harkinnan varaan, mikä heikentää verotarkastuksen kohteena olevan konsernin verotuksen ennakoitavuutta ja oikeusvarmuutta.

Käytännön tasolla Verohallinto tekee markkinaehtoperiaatteen soveltamisen ja etuyhteysosapuolten asettaman hinnan testaamiseen OECD:n siirtohinnoitteluohjeen mukaisilla siirtohinnoittelumenetelmillä, silloin kun etuyhteysliiketoimi on tunnistettu. Verotuksessa sovellettava siirtohinnoittelumenetelmä todennäköisimmin kuitenkin poikkeaa konsernin käyttämästä sisäisten veloitusten periaatteesta ja johtaa eriäviin arvostuksiin.

Yhtenä markkinaehtoperiaatteen erityispiirteenä on tilanne, jossa samalla alueella on voimassa kaksi tai useampia oikeusjärjestyksiä. Suomen kansallisen oikeusjärjestyksen lisäksi Suomessa on voimassa ylikansallinen Euroopan unionin oikeusjärjestys, jonka rinnalla hyödynnetään OECD:n tuottamaa verosopimus oikeudellista markkinaehtoperiaatteen tulkinta – aineistoa.

3.2. Markkinaehtoisuus kansallisessa lainsäädännössä

Kansallisen oikeuden sisältämän markkinaehtoperiaatteen tulkintaan vaikuttavat, OECD:n ja EUT:n markkinaehtoperiaatteen tulkinnan lisäksi, kansalliset oikeuslähteet,

⁵⁶ Helminen 2018a, kappale 19. Verosuunnittelu, kohta 1

⁵⁷ International Financial Reporting Standards

ylimpien tuomioistuinten tulkinnat markkinaehtoperiaatteen sisältävien säännösten soveltamisalasta, lainvalmisteluaineisto ja pehmeämpänä aineistona oikeuskirjallisuuden kannanotot.

Suomessa markkinaehtoperiaatteen tulkinta nojautuu OECD:n ohjeisiin myös sisäistä lainsäädäntöä sovellettaessa, minkä OECD:n malliverosopimuksen tulonoikaisuartiklaa vastaava tulonoikaisusääntö mahdollistaa.⁵⁸

Tuloverotuksessa markkinaehtoperiaate on sisällytetty veromenettelylain 28 §, 29 §⁵⁹ ja 31 § säännöksiin, jotka rakentuvat markkinaehtoisen hinnoittelun perusteelle.

EU:n yritysjärjestelydirektiivin⁶⁰ toimeenpano ja EVL 52 h §:n säädöksen lisääminen Suomen oikeusjärjestelmään lisäsivät lainsäädännön päällekkäisyyttä. Kaksi veron kiertämistä estävää säännöstä aiheuttaa epävarmuutta sovellettavasta säännöstä, erityisesti mikäli soveltamisen seuraamukset poikkeavat toisistaan.⁶¹

Markkinaehtoisuus liittyy myös välilliseen verotukseen, sillä tullit ja arvonlisäverot perustuvat markkinaehtoiseihin hintoihin, ja ne voivat poiketa OECD:n siirtohinnoitteluohjeista arvonlisä – ja tulliverotuksen poikkeavista siirtohinnoittelusäännöksistä aiheutuen.

Arvonlisäverotuksessa tulonoikaisusäännös sisältyy AVL 73 c §:ään, jonka perusteella suoritettavan veron perusteena pidetään käypää markkina – arvoa. Ero tuloverotukseen verrattuna on arvonlisäveron vähennyskelpoisuus, eikä etuyhteysliiketoimissa maksetun veron määrällä ole veron saajalle vastaavaa merkitystä kuin tuloverotuksessa voitosta kannetulla verolla. AVL 73 e § määrittää mihin arvoon oikaistava liiketoimi on hinnoiteltava.

⁵⁸ Helminen 2018b, kappale 8, sekä OECD:n ohjeet ja OECD 2017a, 9 artikla, kappale 2, kohta 1

⁵⁹ Peitelty osinko

⁶⁰ 2009/133/EY

⁶¹ Äimä 2017, s. 165 – 166

3.3. Oikeusvarmuus ja ennakoitavuus – viranomaisprosessivarmistus

Toimiva oikaisu – ja muutoksenhakujärjestelmä on olennainen oikeusvarmuuden toteutumisessa. Oikeusvarmuutta voidaan hakea Verohallinnon kanssa käytävillä ennakkoliikuttavilla keskusteluilla tai hakemalla Verohallintoa sitovaa ennakkoratkaisua⁶², käynnistämällä kansallinen valitus – ja oikeusprosessi jo tehdyn oikaisun perumiseksi tai ryhtymällä verosopimukseen perustuvaan kansainväliseen monenkertaisen verotuksen poistamiseen tähtäävään sopimusmenettelyyn.

Suomessa muutosta haetaan ensisijaisesti oikaisuvaatimuksella verotuksen oikaisulautakunnalta⁶³, jonka päätökseen voi hakea muutosta hallinto – oikeudelta⁶⁴, jonka ratkaisuun voi hakea muutosta⁶⁵, mikäli valituslupa myönnetään, korkeimmalta hallinto – oikeudelta.

Hallinto – oikeuden asemasta oikaisulautakunnan päätökseen voi ennakkopäätösperusteella hakea muutosta suoraan korkeimmalta hallinto – oikeudelta, jos se ennakkopäätösvalitusta koskevan valitusluvan myöntää.

Kansalliset oikeussuojakeinot ovat tehokkaita tilanteissa, joissa kansallinen viranomainen on soveltanut lakia väärin. Ne eivät tuo ratkaisua, mikäli monenkertainen verotus on aiheutunut osapuolina olevien valtioiden tulkintaeroavaisuuksista tai eriävistä lainsäädännöistä.

Käytännön tasolla siirtohinnoitteluun liittyvää epätietoisuutta, ja verovelvollisen oikeusvarmuutta edistettäisiin tehokkaammin, jos ennakkokeskustelu ja – sopimismahdollisuus sisällytettäisiin verotusmenettelylakiin.

⁶² VML 85 §

⁶³ VML 61 §

⁶⁴ VML 66 §

⁶⁵ VML 70 §

3.4. Kansallinen ennakkollinen keskustelu ja siirtohinnoittelusopiminen

Verohallinto tarjoaa kansallisella tasolla siirtohinnoittelukysymysten ennakkollista käsittelyä Verohallinnon kannan selvittämiseksi, onko ehdotettu siirtohinnoittelumenetelmä hyväksyttävä ja siirtohinnoittelu markkinaehtoista. Käsittely voi tapahtua muodollisesti, kirjallisesti, tai epämuodollisesti keskustellen. Käytävillä keskusteluilla voidaan päätyä ”Agree – to – Disagree” – asetelmaan, eli yhteisesti todettuun tilanteeseen eriävistä mielipiteistä, mutta silloinkin käyty keskustelu on avuksi asian jatkokäsittelyssä.⁶⁶

Käytävällä kirjeenvaihdolla tai keskusteluilla ei ole juridista sitovuutta, mutta verovelvollisen on luottamuksen suojan nojalla voitava luottaa saamiinsa arvioihin ja tietoihin.

Kansallista verohallintoa sitovaa siirtohinnoittelun ennakkoratkaisua konserni voi hakea Keskusverolautakunnalta tai Verohallinnolta⁶⁷.

3.5. Ennakkohinnoittelusopimus

Kansallisen tason lisäksi konsernilla on mahdollisuus tehdä hakemus siirtohinnoittelun ennakkohinnoittelusopimuksen⁶⁸ tekemisestä. Ennakkohinnoittelusopimuksessa sovitaan etuyhteisyriyten liiketoimille ennakoita markkinaehtoperiaatteen mukainen hyväksyttävä siirtohinnoittelu määrätyle ajan jaksolle. Määriteltävinä voivat olla siirtohinnoittelumenetelmä, mahdollisesti konsernin oma OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisista suosituksista poikkeava, vertailutiedot ja niiden oikaisut tai muut liiketoimiin olennaisesti vaikuttavat tekijät. Verotettavan tulon määrää ei ennakkohinnoittelusopimuksissa sovita. Sopimusneuvottelut käydään kahden tai useamman valtion toimivaltaisten edustajien kanssa. EU:n ennakkohinnoittelusopimusohjeiden mukaiset ennakkohinnoittelusopimukset ovat EU:n jäsenvaltioiden verohallintoja sitovia sopimuksia.⁶⁹

⁶⁶ Keskuskauppakamarin suuri veropäivä 2018. Johtaja Sami Laaksonen, Verohallinto

⁶⁷ VML 84 – 85 §

⁶⁸ Advance Pricing Agreement

⁶⁹ Kooste Verohallinto 2019a sekä OECD 2017b, luku IV, kappale F, s. 214 – 226

Toimivaltaisten edustajien antamilla ennakkohinnoittelusopimuksilla ja – tiedoilla konsernin etuyhteysliiketoimien hinnoittelun hyväksyttävyyden ja markkinaehtoisuus voidaan varmistaa ja saada varmuutta ja ennakoitavuutta verotusperiaatteisiin.

Suomen nykyinen verolainsäädäntö ei ennakkohinnoittelusopimuskäytäntöä tunne. Siksi hakemusvaiheessa on nojaututtava osapuolina olevien valtioiden välisiin verosopimuksiin. EU:n ennakkohinnoittelusopimusohjeet on tarkoitettu saadaan hyväksytyksi Euroopan neuvostossa ja sisällytetyksi jäsenvaltioiden lainsäädäntöihin tai hallinnollisiin menettelysääntöihin.

Verohallinto on kansallisen ennakkohinnoittelukysymysten käsittelyn lisäksi kehittänyt rajat ylittävän ennakkohinnoittelun mallin⁷⁰, joka perustuu Suomen yhdelle tai useammalle OECD – valtiolle esittämään aloitteeseen.

Ennakkohinnoittelun mallissa jäljitellään siirtohinnoittelutarkastusta. Käytävä keskustelu keskittyy yleensä menneisiin vuosiin, vaikka mikään ei estä käyttämästä tulevaisuuden ennusteita. Verohallinnon lähestymistapa on ymmärrettävä, sillä menneisyyden lukuja on rajoitettu määrä, tulevaisuuden lukuisia.

Ennakkohinnoittelulla, vaikka ne eivät eri valtioita sitovia olekaan, voidaan selvittää, onko kyseessä kiinteä toimipaikka, miten rajat ylittävät tappiot jaetaan, lähdeverovelvollisuus ja etuyhteysliiketoimissa käytettävät siirtohinnot, ja ne antavat verovelvolliselle kannanottoina tietoa, miten eri maiden veroviranomaiset kansallista lainsäädäntöä soveltavat.

3.6. Keskinäinen sopimusmenettely

Keskinäinen sopimusmenettely perustuu OECD:n malliverosopimuksen 25 artiklaan. Artiklan tarkoituksena on, että eri valtioiden veroviranomaiset ryhtyvät neuvottelemaan keskenään monenkertaisen verotuksen poistamisesta silloin, kun se uhkaa jäädä poistamatta

⁷⁰ Keskuskauppakamarin suuri veropäivä 2018. Cross – Border Dialogue, CBD. Johtaja Sami Laaksonen, Verohallinto

verosopimustulkintojen vuoksi⁷¹. Kansallisista laeista tai niiden soveltamisvirheistä mahdollisesti aiheutuvaan monenkertaiseen verotukseen keskinäinen sopimusmenettely ei ole käytettävissä eikä uudelleenluonnehdinnan tai liiketoimen sivuuttamisen veronkiertoon perustuen ollessa kyseessä.⁷²

Menettely edellyttää valtioiden välillä voimassa olevaa verosopimusta, mikä sisältää OECD:n malliverosopimuksen 25 artiklaa vastaavan kohdan. Malliverosopimus antaa toimivaltaisella viranomaiselle mahdollisuuden kieltäytyä menettelyn aloittamisesta, jolloin verovelvollisen toiminta rajoittuu aloitteen tekoon⁷³. Keskinäisen sopimusmenettelyn heikkoutena on, että veroviranomaisilla ei ole ratkaisupakkoa ja kalleus, sillä usein valtiot perivät verot odottamatta keskinäisen sopimusmenettelyn tulosta.

Keskinäisen sopimusmenettelyn ratkaisu ei välttämättä anna verovelvolliselle varmuutta monenkertaisen verotuksen poistamisesta, sillä verovelvollinen ei aina voi luottaa siihen, että saavutettua ratkaisua kaikissa verosopimusvaltioissa noudatetaan⁷⁴.

Mikäli kansalliset veroviranomaiset eivät ratkaise siirtohinnoittelua koskevaa verotusasiaa kahdessa vuodessa, ja yritys on hakenut kansainvälisen monenkertaisen verotuksen poistamista EU:n arbitraatiosopimuksen perusteella, siirtyy asia neuvoa – antavan toimikunnan käsittelyyn, jonka lausunnon perusteella veroviranomaiset tekevät päätöksensä⁷⁵.

3.7. Arbitraatiosopimus

Tavanomaisten muutoksenhakukeinojen lisäksi EU – valtioiden yrityksillä on käytettävissään siirtohintaoikaisusta aiheutuvan monenkertaisen verotuksen poistamiseksi EU – valtioiden sopima arbitraatiomenettely⁷⁶. Viime kädessä arbitraatiomenettely välimiesmenettelyn avulla pakottaa poistamaan monenkertaisen verotuksen.

⁷¹ OECD 2017a, kappaleet 1 ja 2, s. 429, 431 – 432

⁷² OECD 2017a, kappale 5, s. 455

⁷³ OECD 2017a, kappaleet 1 ja 2, s. 434

⁷⁴ Suomessa noudatettaneen VML 89 § mahdollistamien sovittujen toimenpiteiden täytäntöönpanoa

⁷⁵ Verohallinto 2019b

⁷⁶ 61/1999 (90/436/ETY), II luku, 7 artikla

Arbitraatiosopimus soveltuu tilanteisiin, joissa kyse on markkinaehtoperiaatteen vastaisen siirtohintaoikaisun aiheuttama monenkertaisen verotuksen vaara, eli sopimusvaltiossa sijaitsevan yrityksen verotettava tulo todennäköisesti luetaan myös toisessa sopimusvaltiossa olevan yrityksen verotettavaksi tuloksi⁷⁷ siksi, että markkinaehtoperiaatetta ei ole noudatettu⁷⁸.

Arbitraatiosopimus soveltuu niihin tulon perusteella määrättäviin veroihin, mitkä valtioiden välisissä sopimuksissa on lueteltu. Suomen osalta mainitaan valtion ja yhteisöjen tulovero, kunnallis – ja kirkollisvero, korkotulo ja rajoitetusti verovelvollisen lähdevero. Arbitraatiosopimus on sovellettavissa silloinkin, kun jokin etuyhteisyriyksistä on tuottanut tappiota eikä voittoa⁷⁹, jolloin siirtohintaoikaisu ei aiheuttaisi välittömiä veroseurauksia, vaan ainoastaan tappion pienentymiseen.

Arbitraatiosopimus kattaa kaikki yritysmuodot. Yritystoiminta voi olla niin yrityksen kuin luonnollisenkin henkilön harjoittamaa. Sopimuksen soveltuvuuden edellytyksenä on, että yritys koti – tai kiinteän toimipaikan tai henkilö asumisen perusteella on verovelvollinen sopimuksen piiriin kuuluvassa EU – valtiossa.

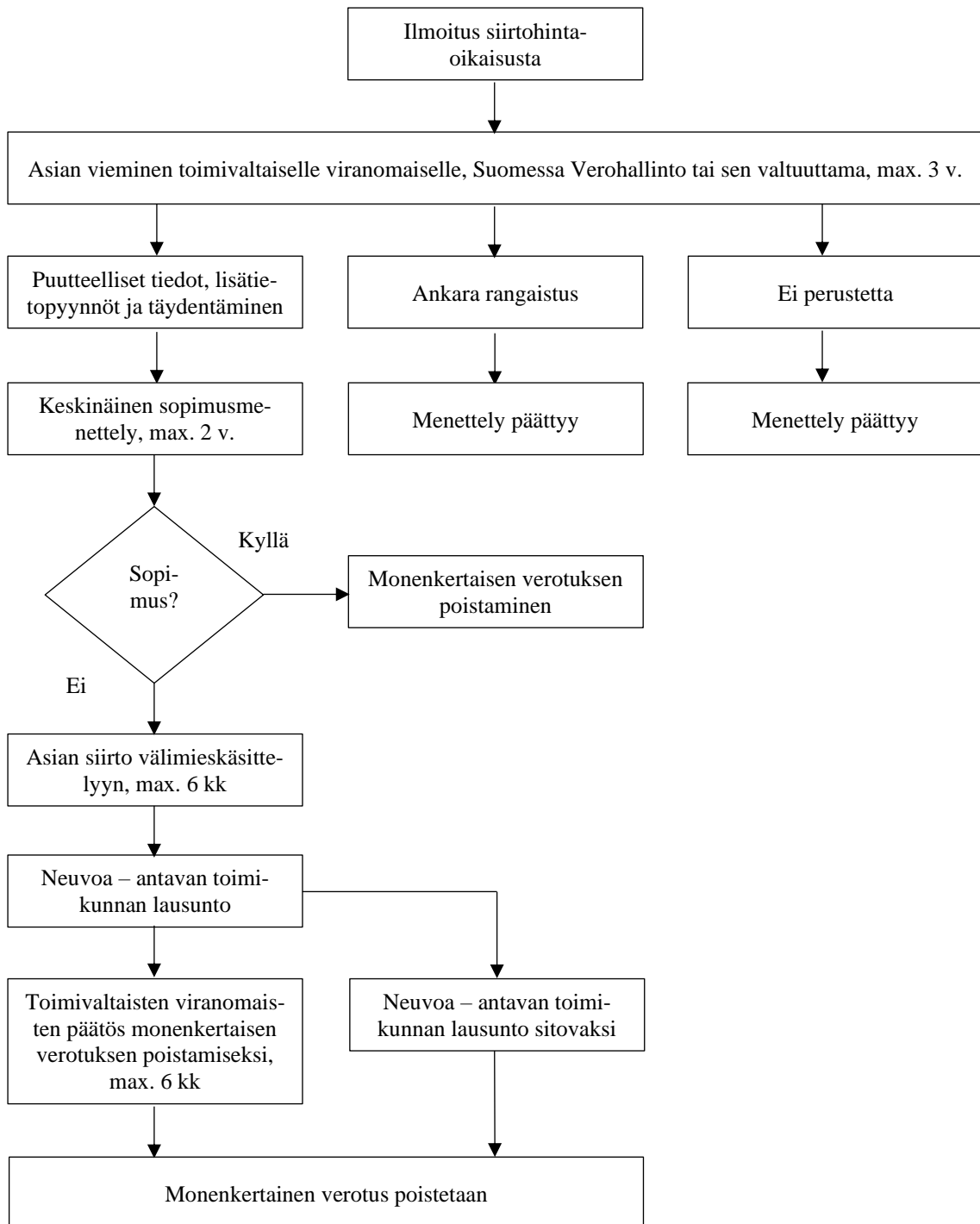
Arbitraatiosopimusmenettelyä⁸⁰, toimivaltaisia viranomaisia ja määräaikoja on kuvattu kaaviossa 1.

⁷⁷ 61/1999 (90/436/ETY), I luku, 1 artikla

⁷⁸ 61/1999 (90/436/ETY), II luku, 4 artikla

⁷⁹ 61/1999 (90/436/ETY), I luku, 1 artikla

⁸⁰ Helminen 2016, s. 272



Kaavio 1. Arbitraatiomenettely.

Verosopimukset tai EU – valtioiden kansalliset lainsäädännöt eivät edellytä siirtohintaoikaisun aiheuttaman monenkertaisen verotuksen poistamista tilanteessa, jossa toimivaltaiset viranomaiset eivät ole päässeet yksimielisyyteen verotuksesta, mikä korostaa arbitraatiosopimuksen merkitystä.

Monenkertainen verotus on arbitraatiosopimuksen mukaan poistettu, jos verotettavaa tuloa määritettäessä tulo huomioidaan vain yhdessä valtiossa tai tulosta yhdessä valtiossa maksettavasta verosta vähennetään yhtä suuri määrä kuin toisessa valtiossa veroa on suoritettu.⁸¹

3.8. Siirtohintaoikaisu ja vastaoikaisu

Siirtohinnoittelua koskevan verotuspäätöksen on perustuttava kansallisen säännöksen soveltamiseen, ei OECD:n ohjeisiin tai malliverosopimuksen kommentaariin, joille tosin on annettu merkittävä tulkintaa ohjaava asema.

Suomen solmimissa verosopimuksissa on etuyhteydessä olevia yrityksiä koskeva tulonoikaisuartikla. Artikla mahdollistaa siirtohintaoikaisun aiheuttaman monenkertaisen verotuksen poistamisen, mikäli tulonoikaisussa on noudatettu markkinaehtoperiaatetta. Verosopimusvaltion on periaatteessa tehtävä vastaoikaisu ja poistettava siirtohintaoikaisusta syntyvä kansainvälinen taloudellinen monenkertainen verotus, jos sopimusvaltiossa verotettavaa tuloa on oikaistu toisessa sopimusvaltiossa. Sopimusvaltiot eivät kuitenkaan ole sidottuja oikaisun tekemiseen, mikäli yksimielisyyttä oikeasta oikaisusta tai sen tasosta ei ole. Tavasta miten ja milloin monenkertainen verotus poistetaan, on erikseen sovittu sopimusvaltioiden kesken.

Vastaoikaisu voidaan Suomessa toteuttaa VML 75 § perusteella.

⁸¹ 61/1999 (90/436/ETY), II luku, 14 artikla

4. SIIRTOHINNOITTELUMENETELMÄT JA NIIDEN VERTAILU

Siirtohinnoittelumenetelmät ovat keinoja, joilla konsernin sisäisen veloituksen markkinaehtoinen hinta etuyhteysliiketoimissa määritellään.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan perinteiset siirtohinnoittelumenetelmät, markkinahintavertailu –, kustannusvoittolisä – ja jälleenmyyntihintamenetelmä, ovat ensisijaisia suhteessa liikevoittomenetelmiin; voitonjakamis – ja liiketoiminettomarginaalimenetelmiin. Liikevoittomenetelmien soveltamiseen liittyy merkittäviä haasteita, kuten niiden edellyttämät laajat tietotarpeet, tosiseikkojen todennettavuus ja laskennalliset tulkintakysymykset. Siksi useat maat eivät niitä virallisina siirtohinnoittelumenetelminä hyväksykään. Verohallinto ohjeistaa, että siirtohinnoittelumenetelmä valitaan OECD:n ohjeiden mukaisesti huomioiden valinnassa ohjeissa esitetyt näkökohdat menetelmien soveltuvuudesta ja soveltamisesta. Siirtohinnoittelumenetelmien etuja ja haittoja on kuvattu taulukossa 1.

Taulukko 1. Siirtohinnoittelumenetelmät, niiden soveltuvuusalueet ja ominaisuudet.⁸²

Markkinahintavertailumenetelmä ⁸³ (vertailukelpoisen riippumattoman hinnan menetelmä)	
Menetelmä: etuyhteysliiketoimien siirtohintojen ja ehtojen vertailu vertailukelpoisiin toisistaan riippumattomien tahojen liiketoimissa käyttämiin hintoihin ja ehtoihin.	
Etuja	Haittapuolia
Yleisesti hyväksytty. Suorin tapa markkinaehtoisen hinnoittelun todentamiseen, mikäli verrokkeja on.	Sopivia vertailukelpoisia sisäisiä verrokkeja ei yleensä ole, ja liikesalaisuuksien suojaamien ulkoisten kauppojen tietoja ei ole saatavilla. Ei – testattavalla osapuolella ei velvollisuutta tietojen antamiseen. Verrokkitietojen keruu julkisista tietokannoista työlästä, sillä tilinpäätöskäytännöt ovat poikkeavia ja tietojen julkisuus vaihtelevaa. Vertailtavien yritysten toimintojen ja olosuhteiden riittävän samankaltaisuuden määrittäminen on hankalaa.

⁸² OECD 2017b, kooste s. 101 – 146, omin lisäyksen, kohta Konsernin oma sisäisen veloituksen määrittäminen menetelmä

⁸³ Comparable uncontrolled price method, CUP

Taulukko 1. Siirtohinnoittelumenetelmät, niiden soveltuvuusalueet ja ominaisuudet (jatkuu).

Kustannusvoittolisämenetelmä ⁸⁴	
Menetelmä: etuyhteysliiketoimissa siirtohintana on yhtä kuin tuotantokustannus lisättynä markkinaehtoisella voittolisällä, jonka markkinaehtoisuus todennetaan vertailemalla sisäiseen tai ulkoiseen verrokkiin.	
Etuja	Haittapuolia
<p>Yleisesti käytetty.</p> <p>Tuotantokustannustietojen saatavuus mahdollista, sillä konsernin sisäinen laskentatoimi tuottaa tuotetason kustannustietoa.</p> <p>Sisäisessä palvelukaupassa lähes ainut käyttökelpoinen menetelmä.</p> <p>Laskennallinen helppous.</p> <p>Mahdollisuus hyödyntää julkisia liikevoittotason tietoja.</p>	<p>Kustannuspohjan määrittämisen ongelmallisuus; laajuus, kattavuus, kohdistettavuus ja aikajänne.</p> <p>Tuotetason ulkoisten verrokkien kustannustietoja ei saatavilla.</p>
Jälleenmyyntihintamenetelmä ⁸⁵	
Menetelmä: etuyhteisyrittäjältä ostetun ja kolmannelle osapuolelle jälleenmyydyin tuotteen jälleenmyyntihintamarginaalin vertailu sisäiseen tai ulkoiseen verrokkiin.	
Etuja	Haittapuolia
<p>Soveltuu ilman jalostusarvon nostoa sisältävien tuotteiden myyntiin, kuten julkisen kaupan käynnin kohteena olevien raaka-aineiden myyntiin.</p> <p>Tuotteen ominaisuuksilla ei muihin menetelmiin verrattuna niin suurta merkitystä.</p> <p>Käyttökelpoinen tuotanto – ja myyntiyhtiön välisessä tavaroiden kaupassa.</p>	<p>Julkisista tietokannoista ei yleensä löydy myyntikatetason tietoja.</p> <p>Hankalasti sovellettavissa palveluliiketoimintaan.</p> <p>Aikatekijän vaikutus jälleenmyyntimarginaaliin.</p>
Voitonjakamisen menetelmä ⁸⁶	
Menetelmä: etuyhteisyrittäjien yhdessä harjoittamien liiketoimien, usein etukäteen määritelty, voitonjako.	
Etuja	Haittapuolia
<p>Sovellettavissa, kun etuyhteysliiketoimet liittyvät toisiinsa niin kiinteästi, ettei vertailukelpoisia liiketoimia voida tunnistaa ja osapuolten toiminnot, riskit ja omaisuuserät vastaavat toisiaan.</p> <p>Soveltuu tilanteisiin, joissa ulkopuolisia vertailutietoja ei ole saatavilla.</p> <p>Tappion jako toisessa valtiossa sijaitsevalle etuyhteisyrittäjälle yleensä mahdollista.</p>	<p>Toimiala ja liiketoiminta – alue, verrokkien taso, määrä ja mittakaavaedut vaikuttavat merkittävästi.</p> <p>Voitonjako markkinaehtoisella tavalla ongelmallista. Toimintojen suhteellinen arviointi, panosarviointi, ja perustuoton ja jäännösvoiton tai –tappion, jäännösarviointi, määrittäminen ei ole tarkkaa; jaettava voitto perustuu oletettuihin voittoihin.</p> <p>Ei ensisijainen siirtohinnoittelumenetelmä.</p>

⁸⁴ Cost plus method, CPM

⁸⁵ Resale price method, RPM

⁸⁶ Profit split method, PSM

Taulukko 1. Siirtohinnoittelumenetelmät, niiden soveltuvuusalueet ja ominaisuudet (jatkuu).

Liiketoiminettomarginaalimenetelmä (nettokatemenetelmä) ⁸⁷	
Menetelmä: tunnuslukuvertailu. Etuyhteysosapuolen nettovoiton suhde liikevaihtoon, liiketoiminnassa käytettyihin varoihin tai liikekustannuksiin, ja vertailu riippumattoman osapuolen vastaaviin tunnuslukuihin.	
Etuja	Haittapuolia
<p>Tavarakaupassa yleisimmin käytetty muiden siirtohinnoittelumenetelmien sovellettavuuden hankaludesta aiheutuen.</p> <p>Vertailutietojen saatavuus julkisista tietokannoista mahdollista.</p> <p>Toiminnallisuuden erot eivät vaikuta, toisin kuin niissä menetelmissä, joissa vertailussa käytetään hintaa.</p> <p>Analyysi tehdään vain toisen etuyhteysliiketoimen osapuolen osalta.</p>	<p>Ei ensisijainen siirtohinnoittelumenetelmä.</p> <p>Ei huomio korkoja ja veroja.</p> <p>Markkinaehtoisen liikevoittotason määrittämiseen vaikuttavat ulkoiset tekijät, kuten maakohtainen kustannustaso, joita hinnoittelulla ei kyetä kompensoimaan.</p>
Konsernin oma sisäisen veloituksen ja korvausten määritysmenetelmä	
Menetelmä: sisäisen laskentatoimen tuottaman kustannustiedon mukaisten kustannusten konsernistrategian ja sopimuspolitiikan mukainen kohdistaminen.	
Etuja	Haittapuolia
<p>On koko konsernin kattava tavanomainen toiminto, mikä on yleisesti tiedostettu, noudatettu ja tarkoin dokumentoitu.</p> <p>Ei aiheuta lisädokumentaatiovelvoitteita eikä lisäkustannuksia tai – raportointia.</p> <p>Tuottaa päivä –, tuote – ja kohdemaatason tietoa konsernitason ohjauksen ja hinnoittelun tueksi.</p> <p>Sopeutuu ympäristön tilanteeseen ja joustaa tarvittaessa</p>	<p>Ei välttämättä ole OECD:n ohjeistuksen mukainen ja Verohallinnon suosittama menetelmä, vaikka läheisesti kustannusvoittolisämenetelmää muistuttaa.</p> <p>Saattaa johtaa kahden kertaiseen laskentatoimeen.</p> <p>Saattaa johtaa Verohallinnon käsityksestä poikkeavaan siirtohinnan ja sisäisen veloituksen eron aiheuttamaan verokuluriskiä.</p>

Eri maissa noudatettavat erilaiset kirjanpito – ja julkisuuskäytännöt rajoittavat merkittävästi julkisten tietokantojen käytettävyyttä ja hankaloittavat niiden menetelmien käytettävyyttä, jotka edellyttävät laajoja ulkoisia tietoja.

⁸⁷ Transactional net margin method, TNMM

Keskeinen haaste on, että verovelvollinen voi siirtohintoja asettaessaan käytännössä noudattaa vain yhtä menetelmään, jonka pitää täyttää kaikkien kohdemaiden verolainsäädännöt, vaikka OECD:n siirtohinnoittelulohjeet useamman menetelmän samanaikaisen käytön mahdollistavat.

Verovelvollisen kannalta kohdemaakohtaiset erot ovat merkittäviä, ja on tärkeää tietää, noudatetaanko kohdemaassa tiettyä järjestystä siirtohinnoittelumenetelmän valinnassa, jos valittavana on useampia menetelmiä.

Joissain maissa, kuten Saksassa ja Isossa – Britanniassa, sovelletaan OECD:n ohjeita ensi – ja toissijaisen menetelmän valinnassa, mutta USA:ssa verovelvollinen voi valita itselleen parhaiten sopivan menetelmän. Kaikki maat eivät OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa kuvattuja menetelmiä hyväksy laisinkaan niiden vaatimien laajojen tietotarpeiden vuoksi.

Mikäli OECD:n siirtohinnoitteluohjeen ehdottamilla ja veroviranomaisten yleisesti hyväksymillä siirtohinnoittelumenetelmillä, ja konsernin omaan sisäiseen laskentatoimeen perustuvan sisäisen veloituksen määrittämisellä, päädytään eri kohdemaissa eri verotettavaan tulokseen, ei se toteuta konsernin oikeutta järjestää liiketoimintonsa parhaiten katsomallaan tavalla, parasta mahdollista taloudellista tulosta tavoitellen.

5. SISÄINEN LASKENTATOIMI JA ETUYHTEYSLIIKETOIMI

5.1. Sisäinen laskentatoimi

Sisäinen laskentatoimi on väline, jolla tuotetaan tietoa sekä konsernitason että konsernin yksittäisten yritysten taloudellisen tehokkuuden ja tuottavuuden seurantaan ja ohjaukseen. Tavoitteena on löytää malli, mikä parhaiten tukee konsernin tavoitteita, johtamismallia ja rakennetta.

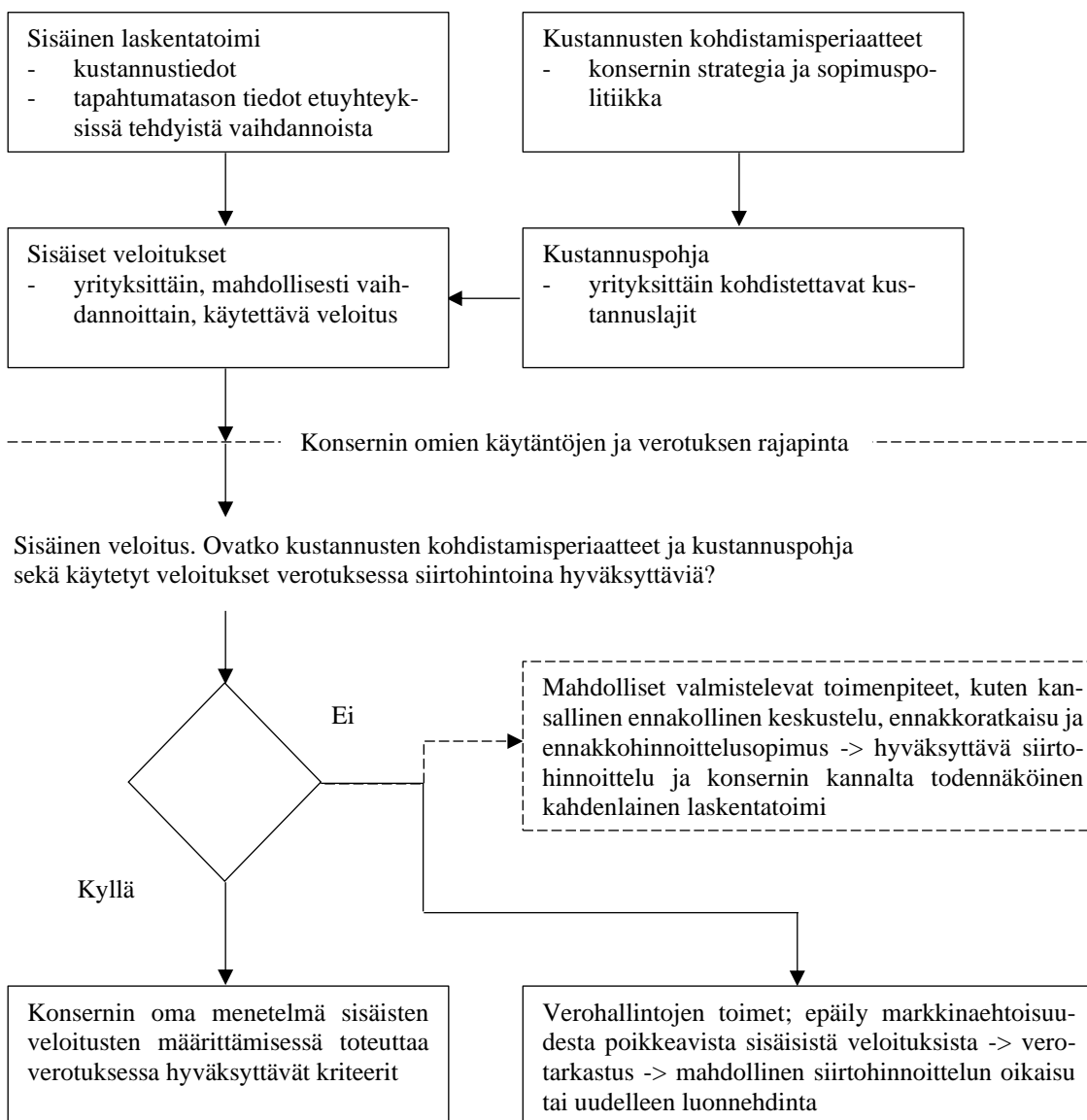
Sisäisen laskentatoimen tuottaman kustannustiedon avulla määritetty etuyhteysyritysten välinen sisäinen veloitus tuo hinnoitteluun vero – oikeudellisen näkökulman, sillä käytetty veloitus vaikuttaa merkittävästi yrityksen toimintavaltiossa muodostuvaan tulokseen ja verotukseen, ja monikansallisen, useassa eri valtiossa veroa suorittavan, konsernin kokonaisverorasitukseen. Sisäisen veloituksen määrittäminen, jo sinänsä hankalan markkinaehtoperiaatteen käsitteen ja markkinaehtoisen hinnan osalla siten, että molemmat ehdot täytyisivät ja tyydyttäisivät Verohallinnon vaatimukset, on vaikea tehtävä.

Sisäinen laskentatoimi ja siirtohinnoittelu eroavat tavoitteiltaan ja menetelmiltään toisistaan. Sisäinen laskentatoimi palvelee ensisijaisesti konsernin sisäisiä ja tuotannon johdon tarpeita ja pyrkii tuottamansa kustannustiedon avulla määrittämään tietyn tuotantosuosituksen aiheuttamat kustannukset sekä konsernin strategian ja sopimuspolitiikan mukaisesti sisäisissä veloituksissa noudatettavan korvauksen. Jälkimmäinen on OECD:n siirtohinnoittelumenetelmiin nojautuva, verotuksen tarpeisiin perustuva, etuyhteysyritysten välisissä liiketoimissa Verohallinnon käyttämä menetelmä suoritteiden siirrossa ja verotuksessa noudatettavan hinnan määrittämiseksi.

Konsernin sisäiseen laskentatoimeen perustuvat sisäiset veloitukset ja Verohallinnon omissa arvioinneissa määrittämät siirtohinnot eivät lähtökohtaisesti saa poiketa toisistaan. Mikäli konsernissa joudutaan suorittamaan kahdenlaista laskentatoimea, toisen palveluksessa Verohallintoa tyydyttävien siirtohintojen laskemista ja toisen konsernin omaa taloudellista ohjausta ja seurantaan, on tilanne konsernin kannalta moninainen ja hankalasti hal-

littava. Vaikka markkinaehtoisuudesta poikettaisiin, ei sillä välttämättä ole verosuunniteluun liittyviä tavoitteita, vaan konserni on järjestänyt toimintonsa parhaiten itseään palveleviksi.

Sisäisen laskentatoimen ja konsernin käyttämien sisäisten veloituksien ja siirtohinnan suhdetta on kuvattu kaaviossa 2.



Kaavio 2. Sisäisen laskentatoimen ja siirtohinnan suhde.

Konsernistrategian ja sopimuspolitiikan mukaisesti määrätyt tai sovitut kustannusten kohdistamisperiaatteet määrittävät mitkä kustannuslajit kullekin etuyhteisyriykselle

kohdistetaan, ja ne muodostavat etuyhteisyrietyksien kustannuspohjan. Sisäisen laskentatoimen tehtävänä on tuottaa halutun seurattavan kokonaisuuden, tarvittaessa tuotetason, kustannustiedot ja jyvittää kustannukset kohdistamisperiaatteiden mukaisesti sekä tietää mitä vaihdantoja etuyhteisyrietyksien välillä on tehty.

Sisäisen laskentatoimen tuottama kustannustieto ja tekemät jyvitykset antavat tiedon etuyhteisyrietyksen kokonaiskustannuskertymästä eli ulkopuolisten toimittajien ja muiden etuyhteisyrietyksien kyseiseltä etuyhteisyrietykseltä veloittamasta määrästä. On kuitenkin huomattava, että sisäiset veloitukset ja etuyhteisyrietyksen muilta etuyhteisyrietyksiltä saama korvaus eivät välttämättä ole saman suuruisia. Eron merkitys korostuu, mikäli etuyhteisyrietyksessä pääasiallisesti tekee palveluja tai tuotteita muille etuyhteisyrietyksille.

Erilliskysymys on, ovatko sisäiset veloitukset markkinaehtoisia, tai sisäisen laskentatoimen kustannusten kohdistamisperiaatteiden perusteella kohdistamat, mahdollisesti kustannusvoittolisättynä, kustannukset verotuksessa riittävät ja hyväksyttävät. Mikäli näin on, on asia ratkaistu. Epävarmoissa tilanteissa verotuksessa noudatettava siirtohintaa on mahdollista määrittää verohallintojen kanssa käytävien ennakkokeskusteluiden avulla⁸⁸, vaikka tapa ei yleisesti hyväksyty siirtohinnoittelumenetelmä olekaan eikä sillä ole vastinetta OECD:n siirtohinnoitteluohjeessa, hakemalla kansallista ennakkoratkaisua tai sovimalla ennakkohinnoittelusopimus. Konsernin kannalta epätoivotuimmassa tapauksessa joudutaan tilanteeseen, jossa veroriidat on ratkaistava aloittamalla kansallinen valitus – ja oikeusprosessi tai verosopimusten tulkintaerimielisyyksien, tuloalokaatioepäselvyyksien ja markkinaehtoperiaatteen noudattamatta jättämisen osalla käynnistämällä monikeskinen neuvottelumenettely tai turvautumalla arbitraatiomenettelyyn.

⁸⁸ Muun muassa liikevoittomenetelmien soveltaminen

5.1.1. Etuyhteisyriytysten tuloverokantojen erojen huomioiminen

Eri maissa sijaitsevien etuyhteisyriytysten tuloverokantojen erojen vaikutusta, ja miten konserni sisäisessä laskennassa huomio ja arvioi niiden mahdollista vaikutusta tilanteessa, jossa sisäisesti käytettyä veloitusta ei verotuksessa hyväksyttäisi, on kuvattu alla olevalla laskentaesimerkillä.

Laskentaesimerkissä konsernin tuotannollinen etuyhteisyritys A valmistaa tuotteen, jolla ei ole ulkoista markkinaa eikä ulkoista vertailuhintaa, ja luovuttaa tuotantosuuritteen sen asiakkaalle myyvälle ja toimittavalle etuyhteisyritys B:lle. Sisäiset veloitukset perustuvat hinnan määrittämiseen kustannusvoittolisämenetelmällä.

Esimerkkilaskelma.

Olkoon yritysten A ja B välillä käytettävä sisäinen veloitus SV ja arvio Verohallinnon näkemyksestä verotuksessa käytettävästä siirto hinnasta SH. Tuotteen valmistuskustannus on K ja yritysten tuloverokannat yritys A, t ja yritys B, p.

Oletuksina, että

$$SH > SV \text{ ja } t < p = t + h$$

Tilanteessa, jossa konsernin käyttämää sisäistä veloitusta ei hyväksytä verotuksessa, vähenee alentuneen veron muodossa yrityksen B kustannus arvioidun hyväksytyn siirtohinnan SH ja sisäisen veloituksen SV erotuksen verovaikutuksen verran eli

$$(1) \quad (SV - (SV - SH)) * p = SH * p$$

Tällöin yrityksen B kokema kokonaiskustannus on

$$(2) \quad SV - SH * p$$

Yrityksen A kokeman tulon lisäyksen verotuksen aiheuttama lisäkustannus on

$$(3) \quad (SV - (SH - SV) - K) * t = (SH - K) * t$$

ja kokonaiskustannus

$$(4) \quad K + (SH - K) \cdot t = (1 - t) \cdot K + SH \cdot t$$

Yrityksen A tulon nousun ja nousseen veron aiheuttama kululisä on $SH \cdot t$, yrityksen B saaman veron vähenemisen aiheuttama kulun väheneminen $SH \cdot p = SH \cdot (t + h)$. Konsernin tasolla todellinen vaikutus on edellä mainittujen erotus eli

$$(5) \quad SH(t) - SH^*(t + h) = -SH \cdot h$$

Mainitun huomioiden yrityksen A kokema kokonaiskulun nousu on

$$(6) \quad (1 - K) \cdot t - SH \cdot h$$

Konsernitasolla yritysten A ja B välinen sisäinen veloitus on järkevintä mitoitaa siten, että mahdollisen siirtohintaoikaisun vaikutus minimoituu eli $(6) - (2) = 0$, jolloin

$$(7) \quad (1 - K) \cdot t - SH \cdot h - (SV - SH \cdot p) = 0$$

$$(8) \quad (1 - K) \cdot t - SH \cdot h - (SV - SH \cdot t - SH \cdot h) = 0$$

$$(9) \quad SV = (1 - K) \cdot t + SH \cdot t$$

Laskelmassa on huomioitava, että verotuksessa käytettävä siirtohintaa SH on konsernin ennakkolaskelmissa käyttämä arvio mahdollisen uudelleen luonnehdinnan tai siirtohintaoikaisun aiheuttamasta sisäisen veloituksen muutoksesta, ei jälkikäteisen, todellisen muutoksen aiheuttamasta veroseuraamuksesta eikä mahdollisista markkinaehtoperiaatteen noudattamatta jättämisen aiheuttamista sanktioista. Konsernit huomioivat tämän mahdollisena kustannuslisänä ja varautuvat siihen sekä laativat useampia vaihtoehtolaskelmia ja arvioivat niiden vaikutuksia.

Tilanteessa, jossa noudatettavaksi on tullut konsernin sisäisesti käyttämää veloitusta korkeampi siirtohintaa, on vähintään yhden etuyhteisyriksen todellinen kulumassa kohonnut, ja konsernin sisäinen laskentatoimi etäännytynyt todellisuudesta, vaikka kyse on vain korkeamman siirtohinnan aiheuttamasta veron lisäyksestä, mikäli toisessa valtiossa maksettua veroa ei toisessa valtiossa täysimääräisesti hyvitetä.

5.2. Verotusmenettelylain ja sisäisen laskentatoimen suhde

Siirtohinnoitteludokumentointivelvollisista ja dokumentoinnin tasosta ja sisällöstä on määrätty VML 14 a – e §:issä. Velvoitteet, jotka läheisesti liittyvät, ja joita sisäinen laskentatoimi tukee, ovat kohdissa

- a) konsernitason VML 14 b § 1 momentti kohdat 1) organisaatorakenne ja 2) kuvaus liiketoiminnasta lisättynä konsernin keskitettyjen toimintojen kuvauksilla
- b) verovelvollistasolla VML 14 b § 2 momentti kohdat 2) tiedot liiketoiminnasta, 3) kuvaus etuyhteyssuhteista, 4) tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista, 5) toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista, 6) vertailuarviointi ja käytettävissä oleva tieto vertailukohteista ja 7) kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta

Vaikka konsernin tasolla organisaatorakenteen ja liiketoiminnan kuvaukset ovat yleisemmällä, mahdollisesti vain liiketoiminta – alue, tasolla kuin sisäisen laskentatoimen tasolla tehdyt määritykset, kuten seurannan tasot ja laajuus ja maarajariippumattomuus, ottavat konsernitason kuvaukset siirtohinnoittelumielessä välillisesti kantaa tuotannon ja hankintatoimen luokitteluun eli asemaan ja rooliin konsernin arvoketjussa. VML 14 b § 1 momentin 2) – kohta edellyttää lisäksi, että konsernin keskitetyt toiminnot ja liiketoimet on kuvattava. Konsernien yleisesti keskittämiä toimia ovat pääomien hallinta ja varojen kohdistaminen, rahoitus mukaan lukien valuutta –, korko – ja luotonantoriskit ja aineetomiin oikeuksiin liittyvät oikeudet. Tuotantoa erityisesti koskettava on hankintatoimi, jonka konserni mittakaavaedut säilyttääkseen ehdottomasti haluaa pitää keskitettynä.

Sisäisellä laskentatoimella on kattavat tiedot etuyhteyssuhteista ja niiden suorittamista liiketoiminnoista sekä tuote tason tiedot etuyhteyssuhteista, ja mahdollisissa ulkoisissa liikesuhteissa, tehdyistä vaihdannoista.

Toimintoarviointi, jonka avulla pyritään määrittämään toimialaa, konsernia ja tuotantoa koskevia olennaisia tietoja, ei suoraan lukeudu sisäisen laskentatoimen tehtäviin. Sisäinen

laskentatoimi kuitenkin välillisesti tukee toimintoarviointia siten, että konsernin strategian ja sopimuspolitiikan mukaisesti tuotannolle kohdistettavat vastuut, varat ja riskit tulevat kuvatuiksi ja kustannukset huomioiduksi sisäistä veloitusta laskettaessa.

Vertailuarviointia, eli etuyhteysliiketoimien markkinaehtoisuuden arviointia, sisäinen laskentatoimi ei yleensä tee. Sisäisen laskentatoimen suorittama vertailu eroaa käsitteenä verotuksessa ja siirtohinnoittelussa käytetystä, sillä se tuottaa lähinnä tietoa siitä, onko oma tuotanto kustannustehokasta, eikä ota kantaa siihen, onko sisäinen veloitus markkinaehtoista.

VML 14 b § 2 momentin 7) – kohdan edellyttämä siirtohinnoittelumenetelmän ja sen soveltamisen kuvaus, konsernin kannalta sovellettava sisäinen veloitus ja sisäisen laskentatoimen malli, on vakioituine toimintatapa ja – menettelyohjeineen tarkasti määritelty ja kuvattu, sillä se on tarkoitettu koko konsernin laajuudessa noudatettavaksi ja toimii konsernin rakennetta, taloudellista ohjausta ja viestintää tukevana välineenä.

Konsernien noudattamat sisäisten veloitusten perusteet ja kustannuksien kohdistamisperiaatteet eivät useinkaan ole OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa kuvattujen siirtohinnoittelumenetelmien ja Verohallinnon ohjeistuksen mukaisesti laadittuja, mikä saattaa johtaa verotuksessa määritellyn siirtohinnan ja konsernin sisäisten veloitusten kohtaamisongelmaan.

5.3. Konserniyritysten välinen ja verotuksellinen liiketoimi

Verotuksessa etuyhteysliiketoimen määrittely alkaa todentamalla liiketoimen tosiasiallinen olemassaolo ja kansallisin perustein sen muoto sekä sisältö⁸⁹, joiden mukaisesti verotuksen lähtökohdaksi tarkasteltava liiketoimi sekä siihen liittyvät sopimusehdot ja –periaatteet valitaan. Sopimusehtojen katsotaan yleisesti kattavan kaikki kaupalliset ja taloudelliset hinnanmuodostukseen vaikuttavat suhteet.

⁸⁹ Isomaa – Myllymäki 2016, s. 95

Suomessa noudatetaan As – Structured – periaatetta, jonka mukaisesti verotuksen lähtökohdaksi otetaan verovelvollisen liiketoimelle antama oikeudellinen muoto eikä huomiota kiinnitetä tarkoituksenmukaisuusnäkökohtiin liiketoimien markkinaehtoisuutta määritettäessä. As – Structure – periaatteen tarkastelussa on kuitenkin huomioitava sen oikeudellinen vahvuus ja laajuus sekä mitä osia se liiketoimien rakenteesta kansallisen lainsäädännön perusteella kattaa.

Liiketoimen sivuuttaminen on poikkeuksellinen toimenpide. Verohallinto voi poiketa ja sivuuttaa liiketoimen vain tilanteessa, jossa kyseinen liiketoimi kokonaisuus huomioiden eroaa järjestelyistä, joihin riippumattomat osapuolet olisivat ryhtyneet.⁹⁰ Myöskään OECD:n uudelleen luonnehdinnan kuvaus ei tällaista oikeutta anna⁹¹, kuten ei kansallinen lainsäädäntökään.

Konsernin valitsema sisäisen laskentatoimen malli ei useinkaan noudata juridisten yhtiöiden tai maiden rajoja, jolloin verotuksellisen etuyhteysliiketoimen ja konsernin todellisuuden välinen juopa syvenee edelleen. Konsernin tasolla johtaminen, taloudellinen ohjaus ja seuranta tapahtuvat liiketoiminta – alue tai – yksikkö tasolla, ja yksittäiseen liiketoimeen osallistuu useita eri maissa sijaitsevia etuyhteysyrityksiä. Liiketoiminnallisesti konsernin keskittyy kokonaisuuksiin eikä pääpaino ole verotuksellisten etuyhteysliiketoimien tunnistamisessa.

Verotuksessa tuotantoon liittyvien konsernin sisäisten liiketoimien tunnistaminen tapahtuu selvittämällä, mikä on konsernin strategian mukainen tuotannolle annettu asema ja rooli sekä sisäisissä veloituksissa noudatettava sopimuspolitiikka ja niihin liittyvät sopimusehdot.

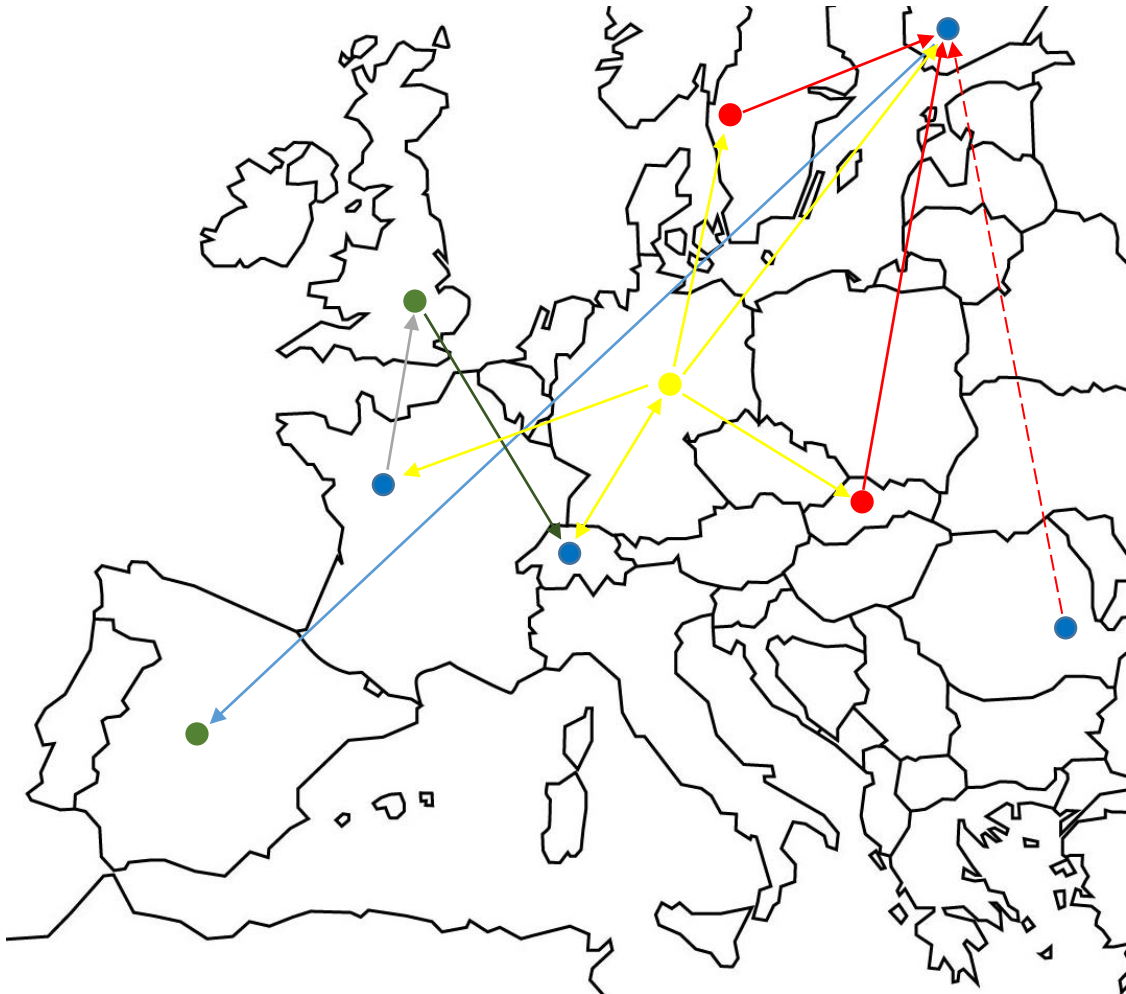
Verotuksellisen etuyhteysliiketoimen määrittämisen hankaluutta on kuvattu kuvassa 1.

Kuvassa 1 konserni A ja konserni B ovat toisistaan riippumattomia. Konserni A muodostuu Sveitsin emoyrityksestä ja Ranskassa ja Suomessa sijaitsevista etuyhteysyrityksistä

⁹⁰ Isomaa – Myllymäki 2016, s. 96

⁹¹ OECD 2015d, kohta 1.123

ja konserni B Isossa – Britanniassa olevasta emoyrityksestä ja Espanjassa sijaitsevassa etuyhteisyrytyksestä.



Kuva 1. Yksinkertaistettu malli monikansallisen konsernin tuotannosta ja hankintatoimista sekä materiaali – ja rahavirroista ja myyntitapahtumista.

Konsernien ja etuyhteisyryitysten liiketoimet muodostuvat seuraavasti

- → Konserni A:n ranskalainen myyntiyriitys solmii kaupan konserni B:n brittiläisen emoyrityksen kanssa
- → Ruotsissa ja Slovakiassa sijaitsevat materiaalityöntekijät toimittavat konserni A:n keskitetyn oston solmimien sopimusten ehtojen mukaisesti ma-

terialit Suomen tuotannolle, sen kotiin kutsujen mukaisesti. Materiaali-
puutetilanteissa Suomen tuotannon tarvitsemat materiaalit toimitetaan
konserni A:n Romanian tuotannosta

- → Konserni A:n Suomen tuotanto valmistaa ja toimittaa tuotteet loppuasiak-
kaalle, konserni B:n Espanjan etuyhteisyriykselle
- → Konserni B maksaa konserni A:n emoyritykselle tai maksuliikenteeseen
erikoistuneelle erillisyriykselle ostamansa ja Espanjaan toimitetut tuotteet
- ↔ Konserni A:n emoyritys tai maksuliikenteeseen erikoistunut erillisyriytys
huolehtii konsernin sisäisestä maksuliikenteestä käyttämänsä Saksassa si-
jaitsevan Euroopan pankin kanssa
- → Konserni A:n keskitetyn hankintatoimen käyttämä Euroopan pankki hoi-
taa maksuliikenteen Ruotsissa ja Slovakiassa sijaitseville materiaalitoimit-
tajille ja konsernistrategian ja sopimuspolitiikan mukaisesti sisäiseen ve-
loitukseen perustuvan hyvityksen Suomen tuotannolle ja Ranskan myyn-
tiyriykselle

Verotuksessa tulot ja menot on jaettava tahoille, jotka ovat niihin juridisesti tai taloudel-
lisesti oikeutettuja. Juridisesti oikeutettuja ovat ne, jotka ovat menoon kohdistuvan tulon
oikeudellisia vastaanottajia, ja joiden nimissä hanke on toteutettu. Taloudellisesti ne, joi-
den aikaan saama suorite on, ja joiden kirjanpitoa suorite rasittaa.⁹²

Kuvan 1 esimerkissä juridinen liittymä liiketoimeen on konsernin A:n Sveitsin emoyri-
tyksellä, jonka nimissä myynti on toteutettu, ja joka on tulon oikeudellinen saaja ja jota
menot, joko suoraan tai välillisesti, erillisyriytysten kautta rasittavat. Taloudellinen liit-
tymä on myynnin toteuttaneella Ranskan myyntiyrityksellä, jonka aikaan saama myynti
on, ja Suomessa sijaitsevalla tuotannolla, joka aikaansaama suorite, toimitettu tuote, on.

Verotuksellisesti Verohallinto voi puuttua vain Suomessa sijaitsevan tuotannon tuloon ja
tuloa määrittäviin eri kustannuslajien kohdistuksiin Suomessa sijaitsevalle tuotannolle.
Siirtohinnoittelun näkökohdasta kyse on siitä, mitä tuloja ja menoja Suomen tuotannolle
Verohallinnon mielestä on kohdistettava, konsernin lähestyessä asiaa kysymyksellä, mitä
tuloja ja menoja on taloudellisesti, mahdollisesti verorasitukset huomioiden, järkevää

⁹² Pankakoski 2012, s. 33

kohdistaa. Eriävät näkemyksen kohdistettavista tuloista ja menoista johtanevat ennakkolisiin keskusteluihin siirtohinnoittelun markkinaehtoisuudesta tai suoraan suoritettaviin verotarkastuksiin ja sitä seuraaviin jatkotoimenpiteisiin niin Verohallinnon kuin verovelvollisenkin osalta.

6. KONSERNI

6.1. Konsernin käsite

Konsernin muodostavat emoyritys, ja sen määräysvallassa olevat yritykset. Syitä konsernirakenteeseen ovat riskien tai omaisuusmassojen jakaminen tai toimintojen keskittäminen niihin erikoistuneisiin yrityksiin.

Toiminnallisesti konserni tavoittelee kasvavaa vaikutus – ja mittakaavaetua. Pääsyä uusille markkinoille, nykyisten markkinoiden ja läsnäolon vahvistamista, tuotantotekijöiden saatavuutta ja taloudellisen tuloksen maksimointia mukaan lukien verokustannuksen minimointi.

Tyypillisenä konsernirakenteena on keskittää omiin yrityksiin

- a) aineeton omaisuus
- b) rahoitus –, luotonanto –, maksuliikennetoiminnot, yhteiskuntavastuu jne.
- c) tuotanto
- d) maantieteellisesti hajautettu hankintatoimi
- e) myynti ja markkinointi

Verotuksessa noudatetaan erillisyyhtiöperiaatetta, mikä konsernin kannalta on taloudellista todellisuutta vastaamaton tilanne. Verohallinto lähestyy asiaa kansallisesta näkökulmasta ja pyrkii hyväksymiensä siirtohinnoittelumenetelmien avulla määrittämään yksittäisten yritysten verotettavan tulon. Konserni keskittyy kokonaisuuteen, ei yritysokohtaiseen tulonmuodostukseen tai liiketoimien erillishinnoitteluun. Verohallinto kuitenkin edellyttää, että konsernirakenne ja yritysten väliset rajapinnat ovat selkeästi määritellyt ja suoritteiden luovuttavat ja vastaanottavat tahot voidaan yksilöidä. Konsernin kannalta tämä merkitsee rakenteella tavoiteltujen kilpailuetujen ja yhteistoimintahyötyjen menettämistä.

Konsernin yritysten käsittely verotuksessa kuvitteellisina erillisinä yrityksinä ei tue käsittelyä vapaasti kauppahintoja ja – ehtoja asettavasta, mikäli se milloinkaan on mahdollista, yrityksestä. Konsernin myynti – ja tuotantoyritykset vain harvoin itse voivat vaikuttaa

hintoihin tai muihin ehtoihin, sillä useimmiten ne ovat konsernistrategian ja sopimuspolitiikan mukaisesti jo ennalta määrättyjä.

Erityinen syy konsernin omalle tuotannolle on, että kyseessä on konsernille ehdottoman tärkeä tuote, jonka hinta –, teknologia – tai tuotantovalvonta halutaan pitää omassa käsissä, tai oma valmistus on selkeästi alihankintaa edullisempaa tai lukeutuu konsernin päätoimintoihin.

6.2. Konserni ja sisäisen laskentatoimen tasot ja tavoitteet

Konsernin sisäinen laskentatoimi jakautuu tiedon tuottajien ja hyödyntäjien osalla useaan tasoon.

Konsernijohto tarvitsee päättämiensä seurattavien kokonaisuuksien osalta riittävät tiedot päätöksien, mitä, missä ja milloin on taloudellisesti kannattavaa tuottaa ja miten tuotteet tuloksen teon maksimoimiseksi on hinnoiteltava. Vastaavasti konsernijohto vakiinnuttaa sisäisen laskentatoimen raportoinnin tasot ja tavat yhteisiksi pelisäännöiksi ja saattaa ne yrityksiä vastuuhenkilöiden tietoisuuteen yhteneväisyyden ja yhteisen päämäärän, yleensä voiton maksimoinnin, saavuttamiseksi ja samanaikaisesti määrittää kunkin kokonaisuuden ja yrityksen roolin ja aseman konsernin arvoketjussa.

Yleinen oletus on, että konsernijohtolla on aina kaikki konsernia koskeva taloudellinen tieto saatavilla. Käytännössä tieto ei ole symmetristä, vaan toimivalla johdolla on aina parempi käsitys ja tieto yrityksensä tilanteesta kuin konsernijohtolla, raportointijärjestelmän siihen vaikuttamatta.

Taloushallinnon lähestymistapa sisäiseen laskentatoimeen ja veloitukseen on, että ennalta määriteltyjen kustannusten kohdistamisperiaatteiden mukaisesti kunkin seurattavan kokonaisuuden taloudellinen tuloksellisuus on laskettavissa. Samanaikaisesti huomioiden, että sisäinen veloitus on verotuksessa hyväksyttävää, veroriski minimoituu ja verosuunnittelu on mahdollisimman tehokasta. Jälkimmäisiin ehtoihin sisältyy jo sinänsä sisäinen ristiriitaisuus.

Toimivan johdon näkökulma sisäiseen laskentatoimeen ja veloitukseen rajoittuu omaan johdettavaan kokonaisuuteen. Taloudellinen seuranta ja raportointi eivät kuitenkaan rajoitu konsernijohdon ja taloushallinnon, mikä yleensä tuottaa taloudelliset tiedot konsernin johdolle, vaatimukseen, vaan päivittäinen tuloksellinen johtaminen edellyttää aina ajantasaista tietoa tapahtumista, tuotantomääristä, materiaali -, kapasiteetti - ja henkilöresurssien käytöstä, joiden perusteella oma toiminta suunnitellaan ja päätökset tehdään. Sisäinen laskentatoimi luonnollisesti huomio taloudellista tehokkuutta seurattaessa tuotannon tuotantokapasiteetin käyttöasteen vaihtelut tuotekohtaisten tuotantokustannusten laskennassa.

6.3. Konsernistrategia ja yritysten rooli ja asema arvoketjussa

Konserni voi päätäntävaltansa puitteissa päättää, miten se sisäisesti eri yrityksiään käsittelee ja taloudellisen seurannan tason järjestää. Konsernin yritysten roolia ja asemaa arvoketjussa voidaan kuvata siten, että ne ovat joko a) kustannuspaikkoina käsiteltäviä yrityksiä, b) myyntiyrityksiä tai c) itsenäisiä konserniyrityksiä.

Kustannuspaikkoina käsiteltäville yrityksille ominaisia piirteitä ovat, että niiden ei ole tarkoitus tuottaa voittoa, vaan keskittyä annetun toiminnon suorittamiseen, ja kustannuspohja on konsernistrategian ja sopimuspolitiikan mukaisesti ennalta määritelty. Konsernin muilta yrityksiltä hankittujen tuotteiden sisäinen veloitus on määrätty eikä yrityksen johto voi vaikuttaa niiden hankintahintaan. Toimiva johto vastaa pääasiallisesti vain kustannuskertymästä ja pyrkii vakioimaan kustannukset, johtamisen ja ohjauksen keskittyessä ratkomaan ja oikaisemaan kustannusvaihteluita. Konsernin muita yrityksiä ei useinkaan suoraan veloiteta kustannuspaikkoina käsiteltävien yritysten suoritteista eikä yritys hinnoittele niitä itsenäisesti. Tyypillisiä kustannuspaikkoina käsiteltäviä yrityksiä tai toimintoja ovat muiden muassa henkilöstöhallinto, sisäiset tietojärjestelmäpalvelut ja hankintatoimi. Tuotannon, eli valmistavan yrityksen, rooli ja asema on poikkeava, sillä sen konsernistrategian ja sopimuspolitiikan mukaisesti määrätty kustannuspohja muodostuu edellä mainittuihin verrattuna useammista kustannuslajeista sen mukaisesti, minkä tuotantotyyppin konserni sille on antanut.

Myyntiyritykset keskittyvät vain ja ainoastaan myynnin maksimoimiseen ja tulovirran synnyttämiseen. Toimiva johto ei osallistu hinnoitteluun tai kustannuspohjan määrittämiseen, vaan ainoastaan henkilöstön johtamiseen myynnin maksimoimiseksi ja tulostavoitteiden saavuttamiseksi.

Itsenäiset konserniyritykset, kuten täyden vastuun tuotanto, kantavat omaan toimintaansa liittyvät riskit kokonaisuudessaan. Toimiva johto vastaa yrityksen kokonaistuloksesta ja toiminnan järjestelyistä sekä päättää hinnoittelusta, kustannusrakenteesta ja investoinneista ja, mikäli ne ovat tuottamattomia, niiden lakkauttamisesta. Tulosmittarina usein toiminnan sitoman pääoman tuotto. Tiukasti sidotun ja keskitetyn konsernin malliin itsenäiset konserniyritykset eivät lukeudu.

Verotuksellisesti kustannuspaikkoina käsiteltäviä yrityksiä ja myyntiyrityksiä sekä itsenäisiä konserniyrityksiä erottavat niiden hinnoitteluun ja kustannusrakenteeseen liittyvä päätäntävalta sekä toimintaan sidotut varat ja kannettavat riskit.

6.4. Konsernin tuotannollisten yritysten tyypit sekä hankintatoimi

Verotuksellisesti tuotanto kattaa sekä konsernin itse valmistamien että sopimusvalmistajilla valmistuttamien tuotteiden hankinnan.

Konsernin tuotantoon erikoistunut erillisyritys tarjoaa yleensä vain konsernin omaan käyttöön omaamaansa tuotantokapasiteettia eikä myy sitä ulkopuolisille, ja on konsernin arvoketjussa kustannuspaikkana käsitelty toiminto, jonka tarkoituksena on vastata tuotteiden oikea aikaisesta valmistuksesta ja tuotannon kustannuksista. Konsernin kannalta tuotanto on joko vähäriskinen toiminto, johon ei merkittävästi omia pääomia sidota, tai asteittain kasvavan riskin kantaja sen mukaisesti, mikä rooli ja asema konsernin strategian ja sopimuspolitiikan mukaisesti sille on annettu.

Verotuksessa etuyhteysliiketoimien osalla kyse ei niinkään ole siirrettävän tuotteen hinnoittelusta, vaan erillisyritykselle tuotantokapasiteetin käytöstä maksettavan palvelun, ja muiden tuotannolle mahdollisesti kohdistettujen kustannusten, korvauksesta. Muiden

konsernin tuotantoon etuyhteysuhteessa olevien yritysten suorittamat korvaukset ovat tuotannon kannalta sisäisiä veloituksia, siitä riippumatta mitä nimitystä niistä käytetään.

Sisäiseen veloitukseen liittyviä, tuotannon tuotantokapasiteetin käytön lisäksi, konserni-strategian ja sopimuspolitiikan mukaisesti kohdistettavia kustannuksia voivat olla muiden muassa raaka – aineiden kotiinkutsut keskitetyn hankintatoimen tekemien sopimusten mukaisesti, tuotannon suunnittelu ja ajoitus konsernin myyntien mukaisesti, varastointi ja siihen liittyvät riskit sekä laaduntarkastus.

Sisäinen veloitus määritellään usein siten, että vain suorat välittömät kulut korvataan tai OECD:n kustannusvoittolisämenetelmällä muiden siirtohinnoitteluoheiden mukaisten siirtohinnoittelumallien hankalan sovellettavuuden vuoksi. Verotuksessa merkitsevää on, mitä varoja ja kustannuksia tuotannolle kohdistetaan, ja mitkä riskit sen kannettavaksi annetaan.

Konsernin itsenäinen tuotannollinen erillisyrittäjä on verotuksessa täyden vastuun eli kaiken riskin kantava yritys. Yritys vastaa tuotteiden suunnittelusta, tuotannosta, materiaali-hankinnoista, varastoinnista ja menekistä ja kantaa niihin liittyvät riskit.

Konsernin itsenäisen erillisyrittäjän tuotteet myydään pääasiassa konsernin ulkopuolisille asiakkaille, ja hinnoittelu on tältä osin markkinaehtoista eikä liity etuyhteysliiketoimiin. Osa tuotannosta voidaan kuitenkin myydä konsernin omille yrityksille, jolloin itsenäisen erillisyrittäjän mahdollisesti omistamien ja hyödyntämien, tai muiden etuyhteysyritysten omistamien ja lisensioimien, aineettomien oikeuksien hinnoittelu tulee kyseeseen sisäistä veloitusta määritettäessä.

Kuuluminen konserniin usein tukee tuotteiden tunnettavuutta ja menekkiä ja auttaa rahoituksen saatavuudessa ja rahoituksen ehdoissa, mutta lopullisen riskin kantaja on itsenäinen erillisyrittäjä, sillä emo – tai muut konserniyritykset harvoin antavat vakuuksia tai tuotannon ostolupauksia. Konsernin itsenäisen erillisyrittäjän tekemien liiketoimien voitto tai tappio jää sille itselleen.

Merkitsevissä tuotantotyyppien muutostilanteissa, joissa erillisyrittäjän rooli ja asema konsernin arvoketjussa vaihtuu, EVL 52 § h saattaa tulla sovellettavaksi.

Sopimusvalmistaja sekoitetaan käsitteellisesti usein konsernin omaan tuotantoon keskityneeseen erillisyritykseen. Sopimusvalmistaja on konsernin ulkopuolinen yritys, joka tekee päätökset itsenäisesti ja vastaa täysimääräisesti omasta toiminnastaan. Menekkiriskiä sopimusvalmistaja ei useinkaan kannan, sillä veloitukset perustuu varattuun tuotantokapasiteettiin. Tuotannon, eli kapasiteetin varaustilanteen, tai tuotteen muutostilanteen aiheuttamat lisäkustannukset veloitetaan pääasiallisesti päämieheltä.

Merkittävä ero sopimusvalmistustoiminnan ja konsernin oman erillisyrityksen kautta harjoittaman tuotannon välillä on, että erillisyritys pääasiallisesti saa paremman pidemmän aikavälin näkemyksen myyntivolyymien kehityksestä sekä uusien tuotteiden markkinoille tulosta ja kykenee siten paremmin ja riskittömimmin suunnittelemaan omaa toimintaansa.

Hankintatoimen keskittäminen perustuu volyyमितujen hyödyntämiseen sekä teknologian kehityksen tuntemukseen ja markkina – ja toimittajatietoon perustuvaan osaamiseen. Keskitetty hankinta toimii konsernin kaikkia yrityksiä palvelevana, mutta ei tee itsenäisiä ostoja eikä tule niiden omistajaksi.

Tuotantotyyppistä riippumatta verotuksessa merkitystä on sillä, ovatko tuotanto ja hankintatoimi aktiivisia lisäarvoa ja merkittävää hyötyä konsernille tuottavia toimijoita, joiden palveluista konsernin yritysten on erikseen maksettava, vai onko kyse vain konsernin toimintoihin liittyvistä aputoiminnoista. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti konserniin kuuluvuudesta ei ole perusteltua erikseen veloittaa.⁹³ Siirtohinnoitteluohjeet tosin antavat mahdollisuuden, silloin kun yhteenkuuluvuudesta on merkittävää hyötyä, jakaa hyöty konserniyhtiöille hyödyn suhteessa.⁹⁴

Verotuksen edellytyksenä on, että yrityksellä on toimintavaltiossa kotipaikka tai sille on muodostunut kiinteä toimipaikka. Tuotannon osalla, joka yleensä tarvitsee toimitilan, asia on selkeämpi. Hankintatoimen, mikä ei välttämättä tarvitse omaa toimitilaa ja voi toimintonsa hoitaa vaikkapa toimittajien tiloissa, osalta vaikeampi.

⁹³ OECD 2017b, kappaleet 1.158 ja 7.13

⁹⁴ OECD 2017b, kappale 1.162

Suomi teki varauman BEPS – sopimuksen kiinteää toimipaikkaa liittyviin määräyksiin eikä sopimus ei ainakaan välittömästi muuta Suomen verosopimusten nykyisiä määräyksiä kiinteästä toimipaikasta.

Verohallinto alkanee kuitenkin näkemystään tuotannon ja hankintatoimen roolista, asemasta ja merkityksestä päivittämään ja vaatimaan lisätietoja, sillä useimmissa verosopimuksissa hankintatoimi ei muodosta kiinteää toimipaikkaa eikä siten lukeudu Suomen verotuksen piiriin. Milloin kiinteä toimipaikka BEPS – sopimuksen mukaisesti muodostuu, kiteytyy kysymykseen, ovatko tuotanto ja hankintatoimi konsernin tasolla avustavia tai valmistelevia vai merkittäviä arvonlisätoimia.

6.5. Konserniyrietykset ja niiden kantamat riskit ja kustannustekijät

Konsernin yritykset suorittavat riskeiltään eri laatuista, taseisia ja laajuisia toimintoja, ja niiden kokonaiskustannukset muodostuvat useista kustannustekijöistä. Riskit ovat laadullisesti ryhmiteltävissä taloudellisiin, laillisiin, poliittisiin ja sosiaalisiin, ja niiden kantaja voi olla emo – tai erillisyritys tai useampi konsernin yrityksistä yhdessä.

Erilaatuisia riskejä ja niihin liittyviä kustannustekijöitä sekä riskin ja kustannuksen kantajia on kuvattu taulukossa 2.

Taulukko 2. Riskit, kustannustekijät ja niiden kantajat.

Riskin laatu ja kustannustekijä					Riskin ja kustannuksen kantaja	
Ulkoinen taloudellinen	Sisäinen taloudellinen	Laillinen	Poliittinen	Sosiaalinen	Emo – tai erillisyritys	Tuotantoyksikkö
kysyntä					Ω	(Ω)
myyntihinta					Ω	(Ω)
markkinointi		markkinointi		markkinointi	Ω	
				asiakasluottamus	Ω	
hyväntekeväisyys			hyväntekeväisyys	hyväntekeväisyys	Ω	
suhdetoiminta			suhdetoiminta	suhdetoiminta	Ω	
			yhteiskuntavastuu	yhteiskuntavastuu	Ω	
			maine	maine	Ω	

Taulukko 2. Riskit, kustannustekijät ja niiden kantajat (jatkuu).

Riskin laatu ja kustannustekijä					Riskin ja kustannuksen-kantaja	
Ulkoinen taloudellinen	Sisäinen taloudellinen	Laillinen	Poliittinen	Sosiaalinen	Emo – tai erillisyritys	Tuotanto-yksikkö
pääomien hallinta		pääomien hallinta			Ω	
valuuttavaihtelut					Ω	
koron vaihtelut					Ω	
luotonanto					Ω	
maksuaika					Ω	
vienti – ja tuontioikeudet		vienti – ja tuontioikeudet			Ω	
aineeton omaisuus	aineeton omaisuus	aineeton omaisuus			Ω	
sääntely		sääntely			Ω	
	tuotekehitys				Ω	
liikesalaisuudet		liikesalaisuudet			α	
ympäristö		ympäristö	ympäristö		α	(α)
sopimukset		sopimukset			α	(α)
	tuotantoteknologia				α	
osaaminen					α	
	työvoima	työvoima	työvoima	työvoima	α	
tuotevastuu		tuotevastuu	tuotevastuu	tuotevastuu	α	(α)
tuotelaatu ja takuu	tuotelaatu ja takuu	tuotelaatu ja takuu		tuotelaatu ja takuu	β	β
	materiaalihan-kinnat				β	β
	materiaali – ja tuotevarasto				β	β
	tuotantolaitteet	tuotantolaitteet			β	β
	tuotantotilat	tuotantotilat			β	β
	valmistus					β

Taulukossa 2 riskit ja kustannustekijät, jotka kuuluvat muiden konserniyritysten kuin tuotannon kannettaviksi, on merkitty Ω – merkillä.

Tuotanto tosin kykenee välillisesti, konsernin tahtotilan vastaisesti, vaikuttamaan kysyntään ja tuotteen myyntihintaan, mikäli toimitusvarmuus on toistuvasti alhainen tai kulkuri ei ole riittävä, ja tuotantokustannus kohoaa niin korkeaksi, että katteellinen myynti ei enää ole mahdollista, ja kysyntä loppuu.

Ne riskit ja kustannustekijät, jotka pääasiallisesti kuuluvat muille konsernin yrityksille, mutta voivat osittain lukeutua tai välillisesti aiheuttaa tuotannolle vastuita ja kustannuksia, on merkitty α – merkillä.

Tuotannon vastuulle kuuluvat tai konsernin strategian ja sopimuspolitiikan mukaisesti jättävät riskit ja kustannustekijät on merkitty β – merkillä.

- 1) Pääasiallisesti konsernin muiden yritysten kuin tuotannon kantamat riskit ja kustannustekijät

Liikesalaisuudet. Tuotannon vastuu syntyy liikesalaisuuksien rikkomisesta ja niistä seuraamuksina tulevista sanktioista, kokonaisvastuun säilyessä konsernilla.

Ympäristö. Konsernin ympäristöasioihin keskittynyt erillisyritys pääsääntöisesti vastaa ympäristöä koskevien ohjeiden ja määräysten laatimisesta. Tuotannon vastuulla on ohjeiden ja määräysten noudattaminen. Taloudelliset vastuut tuotannolle syntyvät, mikäli ympäristönormeja rikotaan.

Sopimukset. Tuotannon vastuu rajoittuu sopimusehtojen noudattamiseen. Konsernitason vastuu syntyy sopimusrikkomuksista, ja niistä aiheutuviin sanktioihin, joita osittain voidaan kohdistaa myös tuotannolle.

Tuotantoteknologia. Tuotanto ei yleensä itse kehitä käyttämäänsä teknologiaa, vaan sen tekee siihen erikoistunut konsernin erillisyritys, joka seuraan tarjontaa, testaa sekä kehittää uusimpia teknologioita, useimmiten laitetoimittajien kanssa, ja soveltaa niitä tuotteiden valmistukseen. Poikkeuksena täyden vastuun tuotanto, jonka merkitys konsernille on elintärkeä tai tuotteita ei valmisteta konsernin sisällä missään muussa yksikössä tai tuoteteeseen ja tuotantoon liittyvä sellaista tietoa – taitoa, mitä ei levitetä.

Osaaminen. Pidempiaikainen vastuu tarvittavan osaamisen synnyttämisestä on konsernilla. Tuotannon vastuu rajoittuu päivittäisten tarpeiden tyydyttämiseen oikeanlaisen osaavan työvoiman hankinnassa ja osaamisen ylläpitoon.

Työvoima. Paikallisesti tiettyyn maahan tai alueelle sijoittunut tuotanto kykenee vaikuttamaan työvoiman laatuun ja saatavuuteen luomalla kiinnostavat työolosuhteet ja – edut, konsernin vastatessa työnantajamaaineesta kokonaisuudessaan.

Tuotevastuu. Tuotevastuu ulottuu tuotteen valmistajaan asti, jolloin tuotannolle voidaan kohdistaa vaatimuksia, vaikka pääasiallinen taloudellinen vastuu on konsernilla.

- 2) Tuotannolle kuuluvat tai konsernin strategian ja sopimuspolitiikan mukaisesti jaettavat riskit ja kustannustekijät

Tuotelaatu ja takuu. Tuotanto vastaa valmistamiensa tuotteiden laadusta, ja yhdessä tuotekehityksen kanssa asiakaskokemuksista, ja palausten, korjausten ja niiden aiheuttamien lisätuotantojen kustannuksista, mikäli niitä ei ole sovittu konsernin alueellisten myyntiyriyten kannettaviksi. Konsernivastuu syntyy laaduttomuuden aiheuttamista asiakas – ja markkinamenetyksistä.

Materiaalihankinnat sekä materiaali – ja tuotevarastot. Konserni keskittää poikkeuksetta kaikki taloudellisesti merkittävät ostot erillisyritykseen tai – toimintoon. Tuotanto kotiin kutsuu vain keskitetyn hankintatoimen sopimusten ja tuotantotarpeiden mukaisia hankintoja. Näin toimiessaan konserni säilyttää mittakaavaetunsa ja ostovoimansa. Vähäriskisessä tuotannossa tuotanto ei omista materiaaleja tai valmistamiaan tuotteita eikä kannan niihin liittyviä riskejä. Tuotannolle kohdistettavaksi kustannukseksi on siten mahdollista kohdistaa vain suora materiaalin käyttö tai jättää veloittamatta tuotannon käyttämistä materiaaleista. Toisena ääripäänä on konsernin tuotantoon erikoistunut täyden vastuun erillisyritys, joka kantaa kaikki riskit ja kustannukset, mukaan lukien materiaalikustannukset sekä epäkurantti – ja hävikkiriskit.

Tuotantolaitteet ja – tilat. Nykykäytäntöjen mukaisesti tuotantolaitteet pääasiallisesti hankitaan leasing – sopimuksin, jolloin sekä vastuu niiden toimivuudesta että omistajuus ovat

leasingin antajalla. Tuotannollisten konsernien ydintoimintoihin ei lukeudu tuotantotilojen omistaminen, vaan tarvittavat tilat vuokrataan. Mikäli tuotannolle kohdistettavaa erillistä sisäistä veloitusta käytetään, voidaan se rajoittaa leasingmaksujen ja tilavuokrien veloittamiseen tuotannolta. Poikkeuksena täyden vastuun tuotanto, joka yleensä omistaa tuotantolaitteet, ja usein myös tuotantotilat, ja vastaa niiden ylläpidosta ja kehittämisestä. Tuotannon siirtotilanteissa leasing – tuotantolaitteiden etu on, että ne ovat siirrettävissä veroseuraamuksitta⁹⁵, sillä omistus ei kuulu konsernille eikä tuotannolle, vaan leasingin antaneelle konsernin ulkopuoliselle yritykselle.

Valmistus. Tuotannon tehtävänä on vastata tuotteiden oikea – aikaisesta ja määrällisestä valmistuksesta, ei hallita valmistustoimintaan välillisesti liittyviä omaisuuseriä, kuten tuotantolaitteita tai – tiloja. Vähimmäiskorvausperiaatteen mukaisesti tuotannolle kohdistettavan kustannuspohjan voivat siten muodostaa vain suorat työvoimakustannukset.

Materiaali –, leasing – tai vuokratilakustannusten kohdistamatta jättäminen edellyttää, että mainitut kustannukset eivät rasita tuotannon kirjanpitoa. Tyypillisenä toimintatapana on, että konsernin erillisyritykset, keskitetty hankintatoimi, leasing – ja vuokraustoimintavastuuyritykset, huolehtivat maksuista ja saavat oman toimintansa tarvitseman rahoituksen konsernilta.

Tuotannolle on siten mahdollista konsernistrategian ja sopimuspolitiikan mukaisesti tuotantotyypeittäin kohdistaa vain joko suorat työvoimakustannukset tai työvoimakustannuksien lisäksi kaikki tai osa leasing –, vuokra – ja materiaalikustannuksista.

6.6. Tuotannolle kohdistettavat kustannukset

Sisäisen laskentatoimen tuottaman aineiston sekä konsernistrategian ja sopimuspolitiikan mukaisesti tuotannolle kohdistettavia kustannuslajeja voivat ovat

- a) materiaalikustannukset
- b) varastoinnin kustannukset, mukaan lukien hävikki – ja epäkuranttiriskit

⁹⁵ EVL 51 e §. Tuotannon siirrot pois Suomesta – tuotantolaitteet. Luovutetun käyttöomaisuuden todennäköinen luovutushinta (käypä arvo) luetaan kiinteän toimipaikan veronalaiseksi tuloksi

- c) hankintatoimeen liittyvät sisäiset veloitukset
- d) tuotantolaitteiden leasingkustannukset tai hankinta – ja ylläpitokustannukset
- e) tuotantotilojen vuokratkustannukset tai hankinta – ja ylläpitokustannukset
- f) valmistuksen työvoimakustannukset
- g) rahoitukseen liittyvät kustannukset
- h) aineettomien oikeuksien käyttö – ja ylläpitokustannukset

Nykymallisissa konsernirakenteissa, joille tuotanto on kiinteä osa konsernia, ei tuotannolle juurikaan kohdisteta muita kustannuksia, varoja ja riskejä tai anneta muita toimintoja kuin suoraan valmistustoimintaan liittyvät. Usein käytetty korvauseriaate tuotannon suoritteesta, eli kapasiteetin käytöstä, on korvata vain suorat syntyneet kustannukset, ja täsmäyttää ne määräkausittain taannehtivasti, jolloin todelliset kustannukset ovat tiedossa.

Taulukossa 3 on kuvattuna käytäntöjä, joita konsernit, konsernistrategiassa määritellyn tuotannon aseman ja roolin sekä tuotantotyypin ja sopimuspolitiikan mukaisesti käyttävät kohdistessaan eri kustannuslajeja tuotannolle. Verotuksessa merkityksellistä on, mitkä kustannuslajit ja missä määrin niitä tuotannolle on kohdistettava, jotta kustannuspohja on verotuksessa hyväksyttävä.

Taulukko 3. Tuotantotyyppi ja kustannuspohja.

Kohdistettava kustannuslaji	Kustannuspohja eli kohdistetut kustannukset tuotantotyypeittäin			
	Tuotantotyyppi			
	A	B1	B2	C
materiaalit		X	X	X
varastointi		X	X	X
hankintatoimi				X
tuotantolaitteet			X	X
tuotantotilat			X	X
työvoima	X	X	X	X
rahoitus ⁹⁶				X
aineettomat oikeudet ⁹⁶				X

⁹⁶ Rahoitus ja immateriaalioikeudet ja niihin liittyvät kustannukset eivät lukeudu tämän tutkimuksen piiriin

Tuotantotyyppi A edustaa konsernin vähäriskistä tuotannollista yritystä, jolle eri kustannuslajeista vähimmäiskorvausperiaatteen mukaisesti kohdistetaan vain välittömät työvoimakustannukset.

Konsernin asteittain kasvan riskin ja vastuun yrityksiä ovat tuotantotyypit B1 ja B2, joiden kustannuspohjan muodostavat konsernistrategian ja sopimuspolitiikan mukaisesti kohdistettavat kustannuslajit.

Konsernin itsenäinen, tuotantotyyppin C mukainen, erillisyritys vastaa kaikkien toimintonsa järjestämisestä, ja on itse vastuussa kaikesta tekemisestään ja kantaa riskit ja kustannukset kokonaisuudessaan.

Tuotantotyypeittäin kohdistettujen kustannusten ja niiden muodostaman kustannuspohjan merkitystä sekä kustannusvoittolisän aiheuttamaa verotettavan tulon ja veron lisäystä on esimerkkilaskelmalla kuvattu taulukossa 4.

Taulukko 4. Tuotannolle kohdistetut kustannukset ja veron lisäys.⁹⁷

Kohdistettava kustannuslaji	Kustannuspohja sekä kustannusten suhteellinen osuus ja kokonaiskustannus			
	Tuotantotyyppi			
	A	B1	B2	C
materiaalit		1000	1000	1000
varastointi		1	5	2
hankintatoimi				3
tuotantolaitteet			200	800
tuotantotilat			100	200
työvoima	100	100	100	100
kokonaiskustannus	100	1101	1405	2105
tulon lisäys	5	55	70	(105)
veron lisäys	1	11	14	(21)

Konsernin tuotannolle kohdistamat kustannukset, ja niiden perusteella kustannusvoittolisämenetelmällä määräytyvä tulon ja veron lisäys, muodostuvat konsernille merkittäväksi

⁹⁷ Esimerkkeinä kustannusrakenteeltaan materiaaleihin painottuva elektroniikkatuotanto ja erittäin voimakkaasti tuotantolaitteisiin ja – tiloihin painottuva puolijohdetuotanto, olettamana 5 prosentin kustannusvoittolisä ja 20 % tulovero

kustannukseksi jo silloin, kun vähäriskisestä tuotannosta siirrytään enemmän vastuuta otta-
vaan tuotantotyyppiin, vaikka vain materiaalihankintojen osalla. Kustannusvoittolisän
merkitys korostuu tilanteissa, joissa toimitusketju koostuu useista etuyhteisyryksistä,
joille jokaiselle kustannuspohjan mukaisesti määräytyy oma voittolisä, jolloin kumulatii-
vinen vaikutus lopputuotteen hintaan muodostuu merkittäväksi. Konsernin itsenäisen täy-
den vastuun erillisyrytyksen osalla, jonka valmistamat tuotteet myydään pääasiallisesti
konsernin ulkopuolisille asiakkaille eikä etuyhteysuhteissa oleville yrityksille, kysymys
kustannusvoittolisän aiheuttamasta veron lisäyksestä on relevantti vain etuyhteys Hankin-
tojen osalla, ja silloinkin vain, mikäli ne muodostavat suuren osan hankinnoista.

Kustannusvoittolisämenetelmällä määritetty sisäisen veloituksen määrä on lähtökohtai-
sesti selkeä malli. Konsernistategian ja konsernin sopimuspolitiikan mukaisesti kohdis-
tettujen kustannusten lisäksi määrätään prosentuaalinen esimerkiksi 3 – 7 prosentin voit-
tolisä. Selkeyttä kuitenkin hämärtävät laskentatoimeen liittyvät epämääräisyydet, kuten
miltä ajalta kustannuksia tuotannolle kohdistetaan.

Täysin ilman kustannusvoittolisän maksamista Suomen tuotannolle ei liene mahdollista
toimia. KHO:n päätöksen⁹⁸ mukaisesti voittolisää on maksettava. Voittolisän suuruuden
arviointi ei kuitenkaan ole suoraviivaista, vaan edellyttää tuotannon ja hankintatoimen
roolin ja aseman määrittämistä konsernissa, ja konsernin päätävävaltansa puitteissa päät-
tämän kustannusten kohdistamisperiaatteen ja laskennallisen tuotantokustannuksen hy-
väksymistä verotuksessa.

⁹⁸ KHO 2017:146. Hallintopalveluille, konsernin hyötynäkökohdat huomioiden, oli maksettava 3 % voit-
tolisä. Hinnoittelun ei tarvinnut liittyä ulkopuolisten vertailuyritysten voiton tasoon

7. TULOKSET

Tutkimuskysymys a) voidaanko sisäisen laskentatoimen avulla määritettyä sisäistä veloitusta käyttää verotuksessa hyväksyttynä siirtohintana, ja siten konsernin valitseman siirtohinnoittelumenetelmän soveltaminen?

Etuyhteysliiketoimissa noudatettavan sisäisen veloituksen määrittämiselle sisäiseen laskentatoimeen perustuen ja hyödyntämiseen verotuksessa ei ole estettä, ja konserni voi, konsernistrategiansa ja sopimuspolitiikkansa mukaisesti, määrittää tuotannolle kohdistettavan kustannuspohjan verorasituksen huomioiden.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden⁹⁹ maininta tukee mahdollisuutta, että konserni voi, vaurautuen luotettavan siirtohinnoitteludokumentaation esittämiseen, jolla markkinaehtoisuus tai riittävän voittolisän käyttäminen todennetaan, noudattaa sisäiseen laskentatoimeen perustuvaa etuyhteysliiketoimien hinnoittelua¹⁰⁰.

Siirtohinnoitteluohjeille on annettu voimakas oikeuden ratkaisuja ohjaava tulkinnallinen asema eikä siirtohinnoitteluohjeissa mainittua oman siirtohinnoittelumenetelmän käyttämistä siten myöskään voida asettaa muita ohjeissa mainittuja menetelmiä heikompaan asemaan. Verohallinto ohjeistaa, että etuyhteysliiketoimissa tulee noudattaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa määriteltyjä siirtohinnoittelumalleja, viitaten ohjeissa erikseen mainittuihin ja kuvattuihin viiteen siirtohinnoittelumalliin. Ohjeet eivät ole lain taseisia, eivätkä estä konsernia valitsemasta omaa menetelmäänsä etuyhteysliiketoimien sisäisen veloituksen määrittämisessä. VML 31 § 1 momentti antaa Verohallinnolle mahdollisuuden oikaista etuyhteysliiketoimissa käytettyjä sisäisiä veloituksia, mikäli ne kokonaisuutena arvioiden poikkeavat ehdoista, joita riippumattomat osapuolet vastaavassa tilanteessa noudattaisivat.

KHO:n 2018:173 päätöksen mukaisesti Verohallinnon on kunnioitettava sitä rakennetta ja toimintamallia, jonka konserni siviilioikeudellisten oikeuksiensa nojalla on luonut ja

⁹⁹ OECD 2017b, kohta 2.9, s. 99

¹⁰⁰ KHO 2018:173, konserni voi dokumentoinnissaan käyttää mitä tahansa OECD:n siirtohinnoitteluohjeen mukaista siirtohinnoittelumenetelmää

toimintonsa parhaiten itseään palvelevaksi järjestänyt. Täyttä valinnanvapautta päätös ei anna. Konsernin valitseman siirtohinnoittelumenetelmän on oltava perusteltu ja dokumentoitu, ja sitä on noudatettava ilman merkittäviä poikkeuksia¹⁰¹. Konsernin on sisäisiä veloituksia määrittäessään huomioitava menetelmän valinnassa liiketoimien erityispiirteet ja menetelmän soveltuvuusnäkökohdat, joiden avulla markkinaehtoinen hinnoittelu perustellusti osoitetaan ja todennetaan.

Viranomaisella on lähtökohtaisesti Hallintolain 434/2003 31 § mukaisesti todistustaakka, jota verotuksen osalta on jaettu VML 26 § 4 – kohdan mukaisesti. Konsernin valitseman sisäisten veloitusten määrittelytavan dokumentointi on keskeisessä asemassa arvioitaessa, onko konsernin antama veroilmoitus virheellinen. Verohallinnon on verotusta toimittaessaan ja konsernin sisäisten veloitusten määrittämistavasta ja etuyhteisyriyten välillä noudattamasta hinnoittelusta poiketessaan perusteltava menettelynsä ja osoitettava, että sen valitsema siirtohinnoittelumenetelmä tuottaa markkinaehtoisen hinnan konsernin noudattamaan menetelmää varmemmin.

Verohallinto tekee verotuspäätöksensä sille annetun veroilmoituksen, ja mahdollisen verotarkastuksen yhteydessä saamiensa tietojen, perusteella ja valitsee toimintoanalyysiinsä ne etuyhteisyrietykset ja liiketoimet, jotka se tarpeellisiksi katsoo. Etuyhteisliiketoimien ja niihin osallistuvien yritysten määrittäminen toimintoanalyysiä varten on vaativa tehtävä. Konsernin kansainvälisiin liiketoimiin osallistuvia etuyhteisyrietyksiä on usein lukuisia, ja niiden keskinäisten liiketoimien muodostaman kokonaisuuden hahmottaminen, ja miten tulon oikeudellinen tai taloudellinen saaja kyetään selvittämään, on haastavaa. Verotuksen toimittamisen kannalta sekä liiketoimien että niihin osallistuvien etuyhteisyrietysten määrittäminen on avain asemassa.

KHO:n 2017:146 päätöksellä tuotantokustannuksiin perustuvan etuyhteisliiketoimien hinnoittelun, sisäisen kustannusvoittolisällä lisätyn veloituksen, ei tarvitse perustua ulkoiseen verrokkiin, vaan voittolisän suuruus määräytyy konsernin tuotannolle ja hankintatoimelle antaman roolin, aseman ja tuotantotyyppin tuottaman hyödyn perusteella.

¹⁰¹ Milloin uudelleenkarakterisointi voidaan tehdä sovitun toimintamallin ja käytännön toiminnan eroavaisuuksien vuoksi? Katso esimerkiksi KHO 2014:119

Tutkimuskysymys b) mitkä ovat ne edut, jotka sisäiseen laskentatoimeen perustuvalla siirtohinnoittelumenetelmällä saavutetaan?

Konsernin vakinaisiin toimintoihin lukeutuu vähintään konsernin kattava konserniyritystasoinen taloudellinen ohjaus ja seuranta, sisäinen laskentatoimi, ja ulkoinen, tilinpäätös- muodossa esiintyvä Verohallintoa ja sijoittajia palveleva laskentatoimi.

Sisäiseen laskentatoimeen perustuva sisäisten veloituksien määrittelymalli on konsernille itselleen rakennettu ja huomioi konsernin liiketoimien erityispiirteet, on hyvin dokumentoitu ja noudatettu, eikä sen hyödyntäminen etuyhteysliiketoimien sisäisessä veloituksessa ja verotuksessa käytettävänä korvauksina aiheuta konsernille ylimääräisiä tavanomaisesta poikkeavia toimenpiteitä tai lisäkustannuksia. Sisäisen laskentatoimen keinoin määritelty sisäinen veloitus on konsernissa yleisesti tiedostettu ja hyväksytty luovuttavan yrityksen toiselta yritykseltä sille suoritetusta palvelusta tai tuotteesta saama korvaus.

Sisäinen laskentatoimi tuottaa tarkan tiedon tuotannon kuluista ja mahdollistaa tosiaikaisen kustannusten kohdistamisen tarvittaessa tuote tasolla. Verohallinto lähtee tilinpäätöksen tasoisista tiedoista, jotka monin osin perustuvat sisäisen laskentatoimen tuottamiin tietoihin, ja keskiarvoistamisesta. Keskiarvoistaminen ei huomioi maakohtaisia kustannustaso – tai myyntikate – eroja, ja mikäli se johtaa verotettavan tulon nousuun, asettaa se lisäkatetarpeita niillekin tuote – tai maakohtaisille myynneille, joiden katetaso jo ennestään on alhainen tai jotka ovat tappiollisia.

Esittämäni kokemusperäinen malli muistuttaa läheisesti OECD:n kustannusvoittolisämenetelmää, mutta eroaa kustannuspohjan kohdistamisen tason ja tarkkuuden osalla, sekä sen konsernille antaman joustavuuden suhteen.

Malli huomioi konsernin liiketoimien erityispiirteet ja antaa konsernille mahdollisuuden tarvittaessa muuttaa tuotannolle kohdistettavia kustannuslajeja ja sisäisiä veloituksia paremmin konsernin tarpeita vastaaviksi. Sisäisissä veloituksissa tapahtuvat tilapäismuu-

tokset tai laskutuksen muuttaminen tilinpäätösjärjestelyyn viittaavissa olosuhteissa saattavat kuitenkin herättää Verohallinnon mielenkiinnon ja käynnistää VML 31 § 1 – kohdan soveltamisedellytysten selvittämisen.¹⁰²

Merkittäviksi tuotannolle konsernistrategian ja sopimuspolitiikan mukaisesti kohdistettavat kustannukset, eli kustannuspohja, muodostuvat jo silloin, kun vähäriskisestä tuotantotyyppistä siirrytään enemmän vastuuta kantavaan tuotantotyyppiin, vaikka vain materiaalikustannusten osalta.

¹⁰² Kari S. Tikka et al. 2019, kappale 27, tilapäismuutos, tilinpäätösjärjestely

8. YHTEENVETO JA PÄÄTELMÄT

Monikansallisten konsernien pyrkimys siirtää verotettavaa tulosta sisäisen veloituksen keinoin alhaisen tai nollaverotuksen maihin ei ole uusi ilmiö. 1917 USA:n veronviranomaisille annettiin oikeus uudelleen kohdistaa etuyhteisyriyten tulot ja vähennykset. 1928 verolakiin lisättiin kohta, mikä mahdollisti veroviranomaisten tekemät oikaisut veron välttämiseksi tehtyjen toimien ehkäisemiseksi ja etuyhteisyriyten oikean tulon osoittamiseksi.¹⁰³

Liiketoimien kansainvälistyminen, monikansallisten konsernien ja etuyhteisliiketoimien lukumäärän kasvu, lisääntyneet mahdollisuudet verotettavan tuloksen siirtämiseen ja mahdollinen veropohjan kapeneminen, ovat herättäneet eri maiden verohallintojen mielenkiinnon etuyhteisliiketoimissa noudatettavaan hinnoitteluun.

Konsernien etuyhteisliiketoimissa noudattamalla sisäisellä veloituksella ei välttämättä ole lainkaan yhteyttä verotukseen, vaan konsernin on järjestänyt liiketoimintansa parhaiten omia tarkoituksiaan palvelevaksi. Konsernin johdon vastuulla on hallita konsernin omaisuutta ja järjestää toiminnot parhaaksi katsomallaan tavalla ja tavoitella tuloa siten, että taloudellinen tulos maksimoituu, jolloin on hyväksyttävä, että konserni pyrkii minimoimaan verokustannuksen.¹⁰⁴

OECD:n siirtohinnoittelumallit on laadittu verotuksen näkökulmasta ja verohallintoja palveleviksi, ja ne ovat hankalasti sovellettavissa konsernien sisäisissä veloituksissa. Lisäksi ne edellyttävät kilpailijoiden laajoja tilinpäätöstietoja ja niiden tulkintoja ulkoisten markkinaehtoisten hintojen selvittämiseksi tai suoraa ulkoisia verrokkeja.

¹⁰³ CliftonLarsonAllen 2013, s. 1

¹⁰⁴ Verovelvollisille ei voida asettaa vaatimusta verotuksellisesti epäedullisen vaihtoehdon käyttämisestä ja liiketoimen toteuttamismuotoa koskevassa harkinnassa voidaan ottaa huomioon myös ennakoitua verovaiikutukset. KHO 2013:44. Verovelvollisen ei tarvitse esittää oikeustoimelle liiketaloudellisia syitä. KHO 2016:115

Ulkoisten verrokkien saatavuus konsernin, mahdollisesti kertaluonteisesti, myydessä tuotteitaan i) eri tuotantojen yhdessä, ii) eri kustannustasolla, iii) eri asiakkaille, iv) eri kohdemarkkinoille, v) eri maihin, vi) eri hinnoilla, vii) ja eri ehdoilla, on heikko.

Tilinpäätöskäytännöt ja tietojen julkisuus vaihtelevat merkittävästi maittain, eivätkä kaikki maat hyväksy kaikkia OECD:n siirtohinnoittelumalleja, tai ovat asettaneet ne tiettyyn soveltamisjärjestykseen.

Mikäli konsernissa joudutaan sisäisen laskentatoimen määrittämien sisäisten veloitusten lisäksi käyttämään verotuksen tarpeet tyydyttävää erilaista siirtohinnoittelumallia, eli käytännössä kahdenlaista kirjanpitoa, on tilanne muodostunut tarpeettoman moninaiseksi.

Verohallinnon tekemät uudelleen luonnehdinnat ja siirtohintaoikaisut vaikuttavat hajanaisilta. Verohallinnon ja konsernien siirtohintariidat, ja niiden saama julkisuus, eivät nosta konsernien luottamusta Verohallinnon toimiin. Konsernit ovat usein arvioineet, että yli kymmenen vuotta kestävät riitojen ratkaisuaajat, sekä niihin liittyvät korkeat kustannukset, ovat syitä miksi ne eivät riitautta Verohallinnon verotuspäätöstä ja maksavat jälkiverot. Suomen yhteisöverokanta on kilpailukykyinen, pois lukien veroparatiisit, mutta ei tuo konserneille kilpailuetua. Lisäksi Verohallinnon toimet ovat lisänneet konsernien epävarmuutta¹⁰⁵.

Hallinto – oikeuden ja korkeimman hallinto – oikeuden viimeaikaiset päätökset Fortumin, Nokia Renkaiden ja Parocin osalta osoittavat kuitenkin, että ainakin verotuksen osalla nämä konsernit ovat tekemisensä ja toimintonsa laillisesti järjestäneet.

Selvitin tässä tutkimuksessa rajat ylittäviin etuyhteysliiketoimiin verotuksessa liittyvää sääntelyä ja ohjeistusta laajasti sekä sisäisen laskentatoimen hyödyntämistä sisäisten veloitusten määrittämisessä ja verotuksessa käytettävänä siirtohintoina. Sisäiseen laskentatoimeen perustuva malli huomioi konsernin liiketoimien erityispiirteet ja – tarpeet, eikä

¹⁰⁵ Haapaniemi 2013, s. 24. ”vaikuttaa valitettavasti siltä, ettei Suomessa ole ainakaan tekojen tasolla mielletty, että myös verojärjestelmään liittyvä oikeusvarmuus ja ennustettavuus ovat merkittäviä tekijöitä kansainvälisessä verokilpailussa. Jo nyt useat ulkomaiset tahot ovat sanoneet, ettei Suomeen ole oikeudellisten epävarmuuksien takia järkevää investoida.”

verotuksessakin hyödynnettynä aiheuta tavanomaisuudesta poikkeavia toimenpiteitä tai lisäkustannuksia.

Esittämäni sisäiseen laskentatoimeen perustuva sisäisen veloituksen malli ei todennäköisesti maksimoi saatavia yritysten tuloveroja. On kuitenkin huomattava, että siirtohinnoitteluriitojen kautta kerätyt jälkiverot ovat valtion keräämässä verokokonaisuudessa verraten vähäinen osuus. Huomattavasti tärkeämpää on, että Suomessa säilyy tuotannollista toimintaa, työpaikkoja ja siedettävä työllisyysaste, ja tätä kautta riittävä ostovoima ja välillisten – ja henkilötuloverojen kertymä.

LÄHTEET

- Aarnio, Aulis (1982). Oikeussäännösten tulkinnasta. Tutkimus lainopillisen perustelun rationaalisuudesta ja hyväksyttävyydestä. Helsinki: Juridica. Helsingin yliopiston monistuspalvelu, painatusjaos.
- Aarnio, Aulis (1989). Laintulkinnan teoria. Yleisen oikeustieteen oppikirja. Juva: Werner Söderström Osakeyhtiö.
- At a glance. Plenary – March 2018. [http://www.europarl.europa.eu/redata/etudes/ATAG/2018/614731/EPRS_ATA\(2018\)614731_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/redata/etudes/ATAG/2018/614731/EPRS_ATA(2018)614731_EN.pdf).
- Corporate tax reform (2016). Pro-Business | Anti-Avoidance. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/ctr_factsheet2016.pdf.
- CliftonLarsonAllen (2013). Transfer pricing: History and Application of Regulations. <https://www.claconnect.com/-/media/files/white-papers/whitepapertransferpricinghistoryandapplicationofregulationscliftonlarsonall.pdf>.
- Euroopan unionin virallinen lehti (2016), neuvoston direktiivi (EU) 2016/1164.
- Haapaniemi, Ossi (2013). Oikeusvarmuus ja ennustettavuus sekä lailla säätämisen vaatimus – esimerkkinä oman ja vieraan pääoman määrittely siirtohinnoittelusäännösten perusteella. <http://www.edilex.fi/lakikirjasto/10472.pdf>.
- HE 142/2016 vp. 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.
- Helminen, Marjaana (2016). EU – vero – oikeus. Välitön verotus. Helsinki: Alma Talent Oy.

- Helminen, Marjaana (2018a). EU – vero – oikeus. Välitön verotus. Helsinki: Alma Talent Oy.
- Helminen, Marjaana (2018b). Kansainvälinen verotus. Alma Talent Oy. fokus.almatalent.fi. Ottopäivä 19.2.2019.
- Isomaa – Myllymäki, Anita (2016). Konsernin sisäisen rahoituksen markkinaehtoisuus. Markkinaehtoperiaatteen soveltamisen oikeudelliset rajoitukset etuyhteysluotonannossa. Verkkokirja. Alma Talent Oy.
- Jaakkola Riikka, Laaksonen Sanna, Nikula Timo, Palmu Mikko, Paronen Vesa, Sandelin Eric ja Vasenius Suvi (2012). Siirtohinnoittelu käytännössä. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Letto – Vanamo, Pia (2008). Oikeuden käsitteet ja käsitteiden historia. Lakimies 7 – 8/2008. <https://www-edilex-fi.proxy.uwasa.fi/lakimies/5570.pdf>.
- Lukka, Kari (2014). Konstruktiivinen tutkimusote. <https://metodix.fi/2014/05/19/lukka-konstruktiivinen-tutkimusote/>.
- Malmgrén, Marianne (2014). OECD:n ja EU:n hankkeet aggressiivisen verosuunnittelun rajoittamiseksi ja veropohjan rapautumisen estämiseksi. Teoksessa Yritys, omistaja ja verotus – Juhlajulkaisu Seppo Penttilälle. Edita Publishing Oy.
- Malmgrén, Marianne (2018). Veronkiertodirektiivin vaikutus kansalliseen sääntelyyn ja verojärjestelmään. Keskuskauppakamarin suuri veropäivä 2018.
- Mannio, Lauri (1997). Korko vero – oikeudessa. Helsinki: Kauppakaari Oy, Lakimiesliiton kustannus.
- Määttä, Tapio (2015). Metodinen pluralismi oikeustieteessä – ympäristöoikeudellisen tutkimuksen suuntauksat ja menetelmät. Referee – artikkeli. Edilex 2015/45. www.edilex.fi/artikkelit/15891.
- OECD (2014). Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full version).

- OECD (2015a). OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report.
- OECD (2015b). OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report.
- OECD (2015c). BEPS/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report.
- OECD (2015d). BEPS/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8 – 10 2015 Final Reports.
- OECD (2017a). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version.
- OECD (2017b). Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, July 2017.
- Pankakoski, Katriina (2012). Tavaramerkin siirtohinnoittelu. Lisensiaattitutkimus. Vaasan yliopisto.
- Stanley-Smith, Joseph (2016). EY Tax Insights. Speaking up: critics voice concerns on BEPS plan. <https://taxinsights.ey.com/archive/archive-articles/speaking-up-critics-voice-concerns-on-beps-plan.aspx>.
- Tikka Kari S., Nykänen Olli, Juusela Janne ja Viitala Tomi (2019). Yritysverotus I–II. Alma Talent Oy. fokus.almatalent.fi. Ottopäivä 22.5.2019.
- Verohallinto (2015). OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden päivitykset tulkintalähteinä. Dnro A177/200/2015. https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48760/oecd_n_siirtohinnoitteluohjeiden_paivity/.
- Verohallinto (2018). Siirtohinnoittelun dokumentointi. Diaarinumero A68/200/2018. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47978/siirtohinnoittelun-dokumentointi2/>.

Verohallinto (2019a). Siirtohinnoittelun ennakkosopimus (APA). https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/siirtohinnoittelu/menettelytavat_siirtohinnoitteluasioissa/siirtohinnoittelun_ennakkosopimus_ap/.

Verohallinto (2019b). Keskinäinen sopimusmenettely (MAP) siirtohinnoitteluasioissa. https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/siirtohinnoittelu/menettelytavat_siirtohinnoitteluasioissa/keskinainen_sopimusmenettely_map_siirto/.

Viitala, Tomi (2018). Paneelikeskustelu yritysverotuksen tulevaisuudesta. Keskuskaupakamarin suuri veropäivä 2018.

Yleissopimus kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä 61/1999 (90/436/ETY).

Äimä, Kristiina (2017). Verotustiedot. Tietojen hankkiminen ja käyttö Suomen oikeudessa sekä kansainvälinen verotustietojenvaihto. Verkkokirja. Alma Talent Oy.

OIKEUSTAPPAUSLUETTELO

Korkein hallinto – oikeus	sivu
KHO 2013:36, 4.3.2013, taltio 755, diaarinumero 2690/2/11	23
KHO 2013:44, 14.3.2013, taltio 941, diaarinumero 895/2/11	72
KHO 2014:119, 3.7.2014, taltio 2117, diaarinumero 2284/2/13	23, 26, 69
KHO 2016:115, 15.8.2016, taltio 3351, diaarinumero 2663/2/14	72
KHO 2017:146, 13.9.2017, taltio 4381, diaarinumero: 243/2/16	67, 70
KHO 2018:173, 18.12.2018, taltio 5979, diaarinumero: 1710/2/17	68