

Siirtohinnoittelu suomalaisessa käytännössä

Yritysjuridiikka

Maisterin tutkinnon tutkielma

Lauri Finér

2012



Aalto-yliopisto
Kauppakorkeakoulu

SIIRTOHINNOITTELU SUOMALAISESSA KÄYTÄNNÖSSÄ

Pro gradu -tutkielma
Lauri Finér
Syksy 2012
Yritysjuridiikka

Hyväksytty laskentatoimen laitoksella ___ / ___ 20__ arvosanalla _____

Tekijä Lauri Finér

Työn nimi Siirtohinnoittelu suomalaisessa käytännössä

Tutkinto Kauppatieteiden maisteri

Koulutusohjelma Yritysjuridiikka

Työn ohjaaja Professori Heikki Niskakangas

Hyväksymisvuosi 2012**Sivumäärä** 134**Kieli** Suomi

Tiivistelmä

Tutkimukseni tavoite oli selvittää millä tavoin siirtohinnoittelu on järjestetty suomalaisissa yrityksissä ja Suomen Verohallinnossa. Lisäksi tutkin siirtohinnoittelun roolia verosuunnittelussa ja maiden välisessä verokilpailussa. Siirtohinnoittelussa käytetyt menetöt ja vertailutiedot eivät käytännössä mahdollista sitä, että siirtohinnot olisivat täysin samat kuin hinnat riippumattomien osapuolten välillä. Lisäksi siirtohinnoittelu tarjoaa yrityksille vaihtoehtoja verosuunnitteluun. Pyrin siis selvittämään millaisia valintoja yritykset käyttävät käytännössä tekevät ja miksi.

Tutkimukseni keskeisimmät lähteet olivat 15 teemahaastattelua, joissa haastattelin kokeneita siirtohinnoittelun asiantuntijoita. Tein haastatteluja suomalaisissa pörssiyrityksissä ja verokonsultointiyrityksissä sekä yhden haastattelun Verohallinnossa. Lisäksi lähetin 29 Euroopan maan verohallinnolle kyselyn, jossa pyysin tilastotietoja siirtohinnoitteluun käytetyistä voimavaroista ja siirtohinnoittelumenettelyistä.

Suomalaiset yritykset ovat panostaneet laajamittaisemmin siirtohinnoitteluun vasta aivan viime vuosina. Tällä hetkellä siirtohinnoitteluosaaminen suurimmissa yrityksissä on korkealla tasolla. Ne käyttävät siirtohinnoitteluun myös verosuunnittelun välineenä. Pienemmät yritykset pyrkivät lähinnä välttämään veroriskit. Suomessa verokonsulttien rooli siirtohinnoittelussa on suuri, koska vain muutamilla suurimmilla yrityksillä on omia siirtohinnoitteluasiantuntijoita. Suomessa toimii runsaat 50 siirtohinnoitteluun erikoistunutta verokonsulttia lähinnä big four – yrityksissä. Vielä vuosituhannen alussa heitä oli vain muutamia.

Siirtohinnoittelun järjestämisessä riskien ja verotekokkuuden hallinta ovat yritysten keskeisimmät tavoitteet. Tämän vuoksi viime vuosina ovat yleistyneet keskitetyt mallit, joissa monikansalliset konsernit keskittävät toimintoja yhteen tai muutamaaan yhtiöön. Keskitetty liiketoimintamalli mahdollistaa siirtohinnoittelun koordinoinnin vähäisemmin voimavaroin. Verosuunnittelun näkökulmasta keskeistä on mihin maahan päämiesyhtiö sijoitetaan.

Suomen Verohallinto heräsi siirtohinnoitteluun vuosituhannen vaihteessa. Kymmenen vuoden opetteluun jälkeen verottajan osaaminen ja resurssit alkavat olla kohtuullisella tasolla. Tällä hetkellä siirtohinnoittelu on keskitetty Konserniverokeskukseen, jossa työskentelee 37 siirtohinnoitteluspecialistia. Oikeusasteissa siirtohinnoitteluosaamisessa on yhä edelleen puutetta. Siirtohinnoittelun valvominen vaatii muuhun verotukseen verrattuna huomattavasti enemmän voimavaroja, joten resurssikysymystä joudutaan tarkastelemaan edelleen.

Siirtohinnoitteluun käytetyt voimavarat ovat Suomen Verohallinnossa hyvää eurooppalaista keskitasoa. Ainoastaan Tanskassa ja Norjassa verottaja on selvästi Suomea aktiivisempi. Erityisesti pienemmissä Itä-Euroopan maissa siirtohinnoitteluun on havahduttu vasta aivan viime vuosina.

Suomalaisten yritysten kokemusten mukaan siirtohinnoittelun ongelmat kiteytyvät oikeusvarmuuden puutteeseen. Verottajan linjauksista ei aina ole tietoa. Lisäksi verottajan toimintatavat koetaan aggressiivisiksi maailmanlaajuisesti nimenomaan siirtohinnoitteluun koskien. Yrityksille paras tapa välttää siirtohintariskejä on suunnitella ja dokumentoida siirtohinnoittelu mahdollisimman huolella. Tämä aiheuttaa kustannuksia, joita katetaan verosuunnittelun keinoin.

Avainsanat siirtohinnoittelu, verosuunnittelu, verovalvonta, teemahaastattelu, verotuskäytäntö

Author Lauri Finér		
Title of thesis Transfer Pricing in Finnish Practice		
Degree Master of Science in Economics and Business Administration		
Degree programme Business Law		
Thesis advisor Professor Heikki Niskakangas		
Year of approval 2012	Number of pages 134	Language Finnish

Abstract

The objective of my thesis was to find out how transfer pricing is coordinated in Finnish enterprises and in the Finnish Tax Administration. I also studied the role of transfer pricing in tax planning and tax competition between countries. The methods and benchmarks used in transfer pricing do not allow exact arm's length pricing in practice – the transfer prices differ from prices between independent enterprises. Transfer pricing also offers enterprises a wide selection for tax planning. Therefore I strove to figure out which decisions enterprises make and why.

The main sources of my study were 15 semi-structural interviews of experienced transfer pricing specialists. I made the interviews in Finnish publicly listed enterprises, tax consulting firms and the Finnish Tax Administration. I also sent a survey to the tax authorities of 29 European countries. In the survey I asked for statistics on transfer pricing resources and practices.

Finnish enterprises have not invested in transfer pricing on a larger scale until recent years. At the moment the transfer pricing abilities in the largest enterprises are on a high level. Those enterprises also use transfer pricing as a tool for tax planning. Smaller firms usually just try to avoid the transfer pricing risks. The role of transfer pricing consultants is important in Finland, because only a few of the biggest enterprises have their own transfer pricing specialists. There are just over 50 transfer pricing consultants in Finland mostly working for the big four networks. A dozen years ago there were just a few transfer pricing consultants.

Controlling risks and the effective tax rate are the main objectives in transfer pricing for enterprises. As a consequence centralized business models have become more common in Finnish multinational enterprises during recent years. For example the principal structure allows coordination of transfer pricing with significantly lower resources. From the tax planning perspective the most essential question is the location of the principal company.

The Finnish Tax Administration begun controlling transfer pricing systematically in the beginning of the millennium. The transfer pricing know-how and resources seem to be finally on reasonable level after ten years of development. Since January 2012 transfer pricing has been centralized to the Large Taxpayers' Office in Helsinki that employs 37 fulltime transfer pricing specialists. The transfer pricing know-how in the Finnish appeal courts still needs improvement. The tax control of transfer pricing requires significantly more resources compared to other tax control. Therefore it is likely that more transfer pricing specialists will be hired in the future.

The transfer pricing resources in the Finnish Tax Administration are well above European median. The tax authorities are significantly more active only in Denmark and Norway. Especially Eastern European countries have realized the significance of transfer pricing only recently.

The lack of legal security is the biggest problem in transfer pricing according to Finnish enterprises. The legal interpretations of the tax authorities are often unclear. The tax authorities also adjust transfer prices aggressively on a global scale. Careful planning and documentation of transfer prices are the best ways for enterprises to avoid transfer pricing risks. This naturally incurs costs that are being covered by tax planning.

Keywords transfer pricing, tax planning, tax auditing, semi-structured interview, tax practice

Sisällysluettelo

1. Johdanto	1
1.1 Johdatus aiheeseen	1
1.1.1 Siirtohinnoittelun taloudellinen merkitys	1
1.1.2 Siirtohinnoittelun historia	4
1.1.3 Syyt tutkimusaiheen valinnalle	5
1.2 Tutkielman metodi ja aineisto	7
1.2.1 Teemahaastattelut.....	7
1.2.2 Kyselyt verohallinnoille	11
1.2.3 Kirjalliset lähteet.....	11
1.3 Tutkimuskysymys ja rajaukset	11
1.4 Tutkielman rakenne	13
2. Siirtohinnoittelun toimintaympäristö	13
2.1 Monikansallisen konsernin verotuksen lähtökohdat	13
2.1.1 Monikansallisten yritysten verokanta ja veropohja	13
2.1.2 Asuinvaltio-, lähdevaltio- ja markkinaehtoperiaate	15
2.1.3 Veropaon estäminen	16
2.2 Siirtohinnoittelua ja dokumentointia koskevat säännökset	17
2.3 Ennakkohinnoittelusopimukset ja keskinäinen sopimusmenettely	19
2.4 Kansainvälinen verosuunnittelu	20
3. Siirtohinnoittelu suomalaisissa yrityksissä	21
3.1 Yritysten tavoitteet siirtohinnoittelulta	21
3.2 Yritysten siirtohinnoitteluun käyttämät resurssit	23
3.3 Siirtohinnoittelutehtävät ja vastuunjako yrityksissä	27
3.4 Verokonsultointiyritysten rooli siirtohinnoittelussa	28
3.4.1 Siirtohinnoittelupalveluita tarjoavat yritykset.....	28
3.4.2 Konsulttiyhtiöiden siirtohinnoitteluresurssit.....	29
3.4.3 Verokonsultointiyritysten asiakkaat.....	30
3.4.4 Siirtohinnoittelutoimeksiannot.....	31
3.5 Siirtohinnoittelun suunnittelu	34
3.5.1 Tavoitteena riskien ja verotehokkuuden hallinta	34
3.5.2 Liiketoimintamallin rooli siirtohinnoittelun suunnittelussa.....	36
3.5.3 Johdon laskennan ja ulkoisen laskennan suhde keskitetyssä liiketoimintamallissa	39
3.5.4 Muu siirtohinnoitteluun liittyvä verotehokkuuden hallinta.....	41

3.6 Siirtohintojen määrittäminen.....	42
3.6.1 Toimintoanalyysi	42
3.6.2 Siirtohinnoittelumenetelmän valinta.....	44
3.6.3 Verrokkien hakeminen tavara- ja palvelukaupassa	49
3.7 Siirtohinnoittelun raportointi	52
3.8 Siirtohinnoittelutarkastukset.....	56
3.8.1 Yritysten kokemuksia verotarkastuksista	56
3.8.2 Siirtohinnoitteluoikaisun ja veronkierron rajanvedosta.....	58
3.8.3 Veronkorotukset ja muut sanktiot	60
3.9 Vastaoikaisuprosessit (MAP-menettelyt).....	61
3.10 Oikaisun hakeminen Suomen oikeusasteissa.....	62
4. Siirtohinnoittelun verovalvonta Suomessa	65
4.1 Siirtohinnoittelun verovalvonnan resurssit ja organisaatio	65
4.2 Siirtohinnoittelun verovalvonnan tavoitteet ja painopisteet.....	68
4.3 Siirtohinnoittelun verovalvontamenetelmät	69
4.3.1 Riskianalyysi	69
4.3.2 Siirtohinnoittelun tutkiminen verotarkastuksella	71
4.4 Ennakkotiedot ja ennakkohinnoittelusopimukset (APA-sopimukset)	73
4.5 Vastaoikaisumenettelyt (MAP-menettelyt)	74
4.6 Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö ja siirtohinnoittelu	75
4.7 Siirtohinnoitteluoikaisut ja välillinen verotus	75
5. Siirtohinnoittelukäytännön maavertailu	76
5.1 Tarkastelunäkökulma	76
5.2 Verovalvontavilvontaresurssit vertailumaissa	76
5.3 Siirtohinnoitteluoikaisut vertailumaissa	78
5.4 Vastaoikaisut ja ennakkohinnoittelusopimukset vertailumaissa	80
6. Siirtohinnoittelun toimivuus käytännössä	82
6.1 Tarkastelunäkökulma	82
6.2 Verojärjestelmän tehokkuus	83
6.3 Verotuksen kilpailuneutraalisuus ja verokilpailu	84
6.4 Verotuksen oikeudenmukaisuus.....	86
6.5 Oikeusvarmuus ja ennustettavuus.....	89
6.6 Yrityksen kokonaistaloudellinen näkökulma.....	91
6.7 Siirtohinnoitteluverosuunnittelun vaikutukset kilpailulle	92
6.8 Siirtohinnoittelu Suomen veropohjan näkökulmasta.....	95

7. Siirtohinnoittelun kehittäminen	97
7.1 Tarkastelunäkökulma	97
7.2 Kehittäminen yritysten toimintatavoissa.....	97
7.3 Suomen siirtohinnoittelulainsäädännön kehittäminen	98
7.4 Kehittämistarpeet verottajan toimintatavoissa.....	99
7.5 Markkinaehtoperiaatteen kehittäminen kansainvälisesti.....	100
7.6 Kansainvälisen yritysverojärjestelmän rakenteellinen kehittäminen	101
8. Yhteenveto	103
8.1 Johtopäätökset.....	103
8.2 Siirtohinnoittelun kehittämistarpeet	105
8.3 Jatkotutkimuksen kohteita.....	108
Lyhenteet.....	110
Oikeustapaukset.....	111
Lähteet	112
Liite 1. Haastattelupyynnö	123
Liite 2. Esimerkkikysymykset veropalveluyritykselle	124
Liite 3. Esimerkkikysymykset suuryritykselle.....	125
Liite 4. Esimerkkikysymykset Verohallinnolle	126
Liite 5. Verohallinnoille 15.11.2012 lähetetyt kyselyt	128
Liite 6. Liitteen 5. kyselyn maat ja vastauspäivät.....	130
Liite 7. Verohallintojen vastaukset liitteen 5. kyselyyn	131

1. Johdanto

1.1 Johdatus aiheeseen

1.1.1 Siirtohinnoittelun taloudellinen merkitys

OECD:n arvioiden mukaan rajat ylittävästä kaupasta jopa 70 prosenttia käydään monikansallisten yritysten sisällä¹. Monikansallisten yritysten verottaminen ei käytännössä onnistuisi, jos yritykset voisivat vapaasti hinnoitella nämä liiketoimet. Siinä tapauksessa yritysten voitot voitaisiin siirtää valtioon, jossa niitä ei veroteta.

Verotuksen ohella siirtohinnoittelu on keskeinen osatekijä kansantaloudessa, koska ulkomaankauppa on osa bruttokansantuotetta². Suomen vienti ja tuonti vuonna 2011 olivat yhteensä 117 miljardia euroa³. Siirtohinnoittelun osuus ulkomaankaupasta olisi siis 82 miljardia euroa, jos OECD:n maailmanlaajuista arviota voitaisiin soveltaa suoraan Suomeen. Luvun mittaluokka on uskottava, koska ulkomaisten yritysten suomalaisten tytäryhtiöiden liikevaihto oli vuonna 2010 71 miljardia euroa⁴ ja suomalaisten yritysten ulkomaisten tytäryhtiöiden liikevaihto oli 179 miljardia euroa⁵. Ulkomaankauppa ei käsitä kaikkea siirtohinnoittelua, koska kaupan ohella siirtohinnoittelua sisältyy myös konsernin sisäisiin korkoihin, yritysjärjestelyihin ja aineettoman omaisuuden siirtoihin. Siirtohinnoittelu jopa yksittäisen suuryrityksen sisällä voi olla useita miljardeja vuodessa⁶. Siirtohinnoittelun määrä lienee siis suurempi kuin Suomen valtion 50 miljardin budjetti⁷. Se, miten siirtohinnot määritetään, ja miten hintoja valvotaan, on siten yhteiskunnan rahoituksen näkökulmasta olennainen kysymys.

¹ Ks. Neighbour, 3.7.2008 ja Waal 2012, s. 89.

² Ks. Tilastokeskus 12.7.2012.

³ Ks. Tilastokeskus 23.3.2012.

⁴ Ks. Tilastokeskus 25.11.2011.

⁵ Ks. Tilastokeskus 29.3.2012.

⁶ Ks. haastattelukooste, s. 84.

⁷ Ks. Tilastokeskus 9.1.2012.

Siirtohinnoittelun työmäärä on suuri yrityksille ja Verohallinnolla riittää valvottavaa. Valvottajien yhtiöiden määrä Suomessa on useita tuhansia, koska lähes kaikilla konserniin kuuluvilla yhtiöillä siirtohinnoittelu vaikuttaa merkittävästi verotettavaan tuloon. Suomessa oli 2939 ulkomaisen yhtiön tytäryhtiötä vuonna 2010⁸. Näiden lisäksi verottajan on valvottava ulkomaisten yritysten kiinteitä toimipaikkoja sekä emoyhtiöitä, joilla on tytäryrityksiä ulkomailla. Suomalaislähtöiset konsernit koordinoivat siirtohinnoittelua maailmanlaajuisesti Suomesta käsin⁹. Tässä riittää työnsarkaa, koska suomalaisilla konserneilla oli ulkomailla 4733 tytäryhtiötä vuonna 2010¹⁰. Tämän lisäksi ulkomailla on myös kiinteitä toimipaikkoja.

Verohallinto on arvioinut, että Suomi menettää vuodessa noin 320 miljoonaa euroa verotuloja sen vuoksi, että monikansalliset yritykset eivät – tahallisesti tai tahattomasti – käytä siirtohinnoittelussa markkinaehtoista hintaa¹¹. Suhteutettuna vuoden 2011 yhteisöveron tuottoon nämä menetykset ovat noin 6 prosenttia¹². Siirtohinnoittelua ja sen aiheuttamia veromenetyksiä ei ole kuitenkaan mielekästä tarkastella yksistään tästä näkökulmasta. Siirtohinnoittelu on monikansallisesti toimivien yritysten verosuunnittelun kulmakivi ja kansainvälinen verojärjestelmä mahdollistaa tuottojen siirtämisen maasta toiseen myös markkinaehtoista hintaa käyttämällä¹³.

Liiketoimissa käytetty omaisuus ja kannetut riskit vaikuttavat markkinaehtoiseen hintaan¹⁴. Konsernijohdolla on mahdollisuus vaikuttaa näihin osatekijöihin, sekä siihen, mitkä juridiset yhtiöt ovat liiketoimien osapuolina. Tällaisen verosuunnittelun aiheuttamista kokonaisverotappiosta tai -voitoista Suomelle ei ole olemassa kattavaa arviota. Arvion tekeminen on hankalaa, koska verosuunnittelun vaikutusten tutkiminen edellyttäisi

⁸ Ks. tilastokeskus 25.11.2011.

⁹ Ks. luku 3.3.

¹⁰ Ks. Tilastokeskus 29.3.2012.

¹¹ Ks. Hänninen 9.8.2012, s. A6.

¹² Yhteisöveron tuotto vuonna 2011 oli n. 5,3 miljardia. Yhteisöveron tuotto on vaihdellut 2000-luvulla 4,2 ja 7,5 miljardin välillä. Ks. VM 2011, s. 5.

¹³ Ks. luvut 3.5, 3.6 ja 6.7.

¹⁴ Ks. Verohallinto 19.10.2007, s. 7.

tapauskohtaista analysointia, jota varten edes yrityksillä itsellään ei ole välttämättä riittäviä tietoja. Tilastollisten tutkimusten puutteen vuoksi käytän tutkielmassa yksittäisiä esimerkkejä asian hahmottamiseksi. Liiketulokseen sisältyvän siirtohinnoittelun tutkiminen tilinpäätösten avulla on vaikeaa, koska siirtohinnoittelu ei ole aina erotettavissa muista eristä. Sen sijaan rahoitukseen liittyvän verosuunnittelun tutkiminen on helpompaa, koska rahoituseriä on vähemmän ja konsernin sisäiset korot on yleensä eroteltu tuloslaskelmilla¹⁵.

Esimerkiksi alikapitalisoinnin¹⁶ merkitystä voidaan haarukoida myös maksutasetilastojen avulla. Suomen Pankin mukaan suomalaisten yritysten samaan konserniin kuuluvilta ulkomaisilta yrityksiltä saamat lainat olivat 45,2 miljardia euroa kesäkuussa 2012¹⁷. Konsernin sisäisessä lainoituksessa ei ole aina kyse alikapitalisoinnista. Silti Suomen pankin lukujen perusteella voi arvioida alikapitalisoinnin aiheuttamien veromenetysten liikkuvan sadoissa miljoonissa. Valtiovarainministeriön huhtikuussa tekemän korkovähennysten rajoituksia koskevan esityksen mukaan korkovähennysrajoitus olisi kyseisessä muodossaan kasvattanut täyttä verovaikutuspotentiaalia vuosien 2007-2010 tietoihin perustuen 152–246 miljoonaa euroa vuosittain¹⁸. Korkovähennysrajoituksella ei kuitenkaan ole tarkoitus poistaa alikapitalisoinnin koko verohyötyä, joten sillä saavutetut verohyödyt lienevät vähintään 300 miljoonaa vuodessa¹⁹.

Monikansalliset suuryritykset ottavat liiketoimintaansa järjestäessään huomioon mahdollisimman laajasti niiden toimintaan vaikuttavat asiat – tässä kansainvälisellä verosuunnittelulla ja siirtohintojen määrittämisellä on roolinsa²⁰. Strategiset liiketoimintaratkaisut vaikuttavat lähes aina myös siirtohinnoitteluun ja siirtohinnoittelu sitä

¹⁵ Osakeyhtiölain 8. luvun 6 §:ssä on säädetty tästä velvollisuudesta Suomessa.

¹⁶ Alikapitalisoinnilla tarkoitetaan ylimitoitettua vieraan pääoman käyttöä yhtiön rahoituksessa. Tällöin konsernin sisällä maksetun koron on oltava markkinaehtoinen. Ks. esim. Äimä 2009 s. 376-382.

¹⁷ Ks. Suomen Pankki 2012, s. 10.

¹⁸ Ks. VM 13.4.2012, s. 21. ”Täydellä verovaikutuspotentiaalilla tarkoitetaan korkovähennysrajoituksen käyttöönoton synnyttämää verovuoden yhteisöveron kokonaisuutosta.”

¹⁹ Ks. Sutinen 8.11.2012.

²⁰ Ks. luku 3.5.

kautta myös liiketoimintaratkaisuihin, koska tuloverot tulkitaan yhä useammin yritysten johdossa kustannuksiksi²¹.

1.1.2 Siirtohinnoittelun historia

Monikansallinen yritystoiminta ja siihen liittyvä verosuunnittelu ei ole uusi asia. Ensimmäisinä monikansallisina yhteisömuotoisena yrityksenä voidaan pitää Hollannin Itä-Intian kauppakomppaniaa, joka perustettiin vuonna 1602²². Siitä lähtien yritykset ovat joutuneet pohtimaan minne ja miten veronsa maksavat.

Valtioiden kiinnostukseen puuttua yritysten kansainväliseen verosuunnitteluun vaikuttavat ennen muuta kaksi asiaa: tarve rahoittaa julkista taloutta ja monikansallisesti toimivien yritysten merkityksen kasvu. Ensimmäisen maailmansodankäymisen rahoitus oli merkittävä syy siihen, että ensimmäiset siirtohinnoittelusäädökset otettiin käyttöön Isossa-Britanniassa 1915. Yhdysvallat seurasi perässä vuonna 1917. Kansainvälinen kauppa on kasvanut eksponentiaalisesti 1960-lopulta alkaen²³. Suomen lainsäädännössä siirtohinnoittelua on rajoitettu erityisellä säännöksellä vuodesta 1965²⁴.

Siirtohinnoittelun merkitys valtioille on heijastunut myös yrityksiin. Siirtohinnoittelu on tällä hetkellä suuryrityksille keskeisin ja kriittisin verokysymys²⁵. On kuitenkin hämmästyttävää, miten kauan siirtohinnoittelun nouseminen agendalle lopulta kesti. Esim. Suomessa verottaja kiinnostui siirtohinnoittelusta systemaattisemmin vasta vuonna 1999, eivätkä yrityksetkään tuolloin vielä osanneet suunnitella siirtohinnoittelua laajamittaisesti²⁶. Harvat

²¹ Tämä tulkinta perustuu siihen, että yritystoimintaa tarkastellaan yleensä taloudellisin mittarein osakkaiden näkökulmasta, ks. esim. Leppiniemi – Lounasmeri 2012, 3. Rahoituksen alue / Yrityksen toiminta. Vero-oikeudessa yhteisöverot tulkitaan usein yhteiskunnan osuudeksi yhteisön voitosta, ks. esim. Tikka et. al. 2012, 8. Menon vähennyskelpoisuus / Verot / Välittömät verot.

²² Ks. Gumport 2007, s. 4.

²³ Ks. Karjalainen – Raunio 2007 s. 14-15.

²⁴ Ks. Laaksonen 2012, s. 93. Tällöin lainkohta tunnettiin nimellä kansainvälinen peitelty voitonsiirto.

²⁵ Ks. Ernst & Young 2010, s. 7.

²⁶ Ks. haastattelukooste s. 10, 35, 39 ja 86-87.

verosuunnittelun edelläkävijät ovat todennäköisesti säästäneet huomattavia summia veroissa hyvinkin yksinkertaisella siirtohintojen säätämällä vielä viime vuosituhanen loppupuolella²⁷.

Monikansallisten yritysten verotettavat tulot on luonnollisesti jaettava maiden kesken jollakin menetelmällä. Markkinaehtoperiaatteeseen ja juridisiin yhtiöihin perustuva siirtohinnoittelu on maailmanlaajuisesti vakiintunein menetelmä, vaikka muitakin menetelmiä on käytössä²⁸. Markkinaehtoperiaatetta tulkitaan myös eri tavoin. OECD²⁹ on ollut keskeisessä roolissa markkinaehtoperiaatteen kehittämisessä. Se julkaisi ensimmäiset siirtohinnoitteluohjeensa vuonna 1979. Siirtohinnoitteluohjeista julkaistiin vuonna 1995 täysin uusittu versio ja viimeksi ohjeita uusittiin vuonna 2010³⁰. Siirtohinnoitteluohjeista on tullut keskeinen osa kansainvälistä siirtohinnoittelusäännöstöä ja niiden kehittäminen jatkuu edelleen.³¹

1.1.3 Syyt tutkimusaiheen valinnalle

Kansainvälinen verosuunnitteluun ja erityisesti siirtohinnoitteluun liittyvät verotuskysymykset ovat usein hyvin tapauskohtaisia ja edellyttävät liiketoiminnan syvällistä analysointia. Tämän vuoksi siirtohinnoittelusta ei synny helposti prejudikaatteja, joita voitaisiin soveltaa laajasti. Esimerkiksi 2000-luvulla KHO on julkaissut vain kaksi siirtohinnoittelua koskevaa päätöstä³². Yritysten on kuitenkin pakko määrittää siirtohinnat liiketoimilleen ja verottajan on valvottava siirtohintojen markkinaehtoisuutta. Siksi siirtohinnoittelun parhaat asiantuntijat ovat yliopistojen sijaan nimenomaan yrityksissä ja verotoimistoissa.

²⁷ Ks. haastattelukooste, s. 85.

²⁸ Ks. Myllysilta 2012, s. 56-62.

²⁹ Vuonna 1961 perustetulla OECD:lla (Organisation for Economic Cooperation and Development) eli Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestöllä on 34 jäsenvaltiota. Jäsenvaltiot ovat lähinnä kehittyneitä länsimaita (www.oecd.org).

³⁰ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.. Ks. OECD 2010b.

³¹ Ks. Karjalainen – Raunio 2007, s. 15

³² KHO:2009:70 ja KHO:2010:73.

Siirtohinnoittelu on yhteiskunnallisesti merkittävä ja monitahoinen ilmiö, jossa lain käytännön soveltaminen on ollut ratkaisevaa. Sen vuoksi on tunnettava, miten siirtohinnoittelua suunnitellaan sekä, miten siirtohintoja määritetään ja valvotaan käytännössä.

Henkilökohtaisesti kiinnostuin aiheesta työn ja opintojen kautta. Olen tehnyt joulukuusta 2007 tammikuuhun 2012 ulkomaisten yhteisöjen tuloverotuksen valvontaa Uudenmaan yritysveroimistossa, johon on keskitetty ulkomaisten yhteisöjen verovalvonta Suomessa. Tutkielmaa tehdessäni en kuitenkaan työskennellyt Verohallinnossa. Siirtohinnoittelu on kiinteille toimipaikoille keskeistä, koska tulo kohdistetaan niille markkinaehtoperiaatteen mukaisesti. Tulon kohdistamisen valvonta Uudenmaan yritysveroimistossa oli vielä tuolloin mielestäni lapsenkengissä. Tähän keskeinen syy oli se, että verotarkastus on siirtohinnoittelun verovalvonnassa toimivin menetelmä³³. Yritysveroimistossa ei työskentele verotarkastajia.

Kesällä 2011 osallistuin yritysveroimistossa Sami Koskisen vetämään hankkeeseen, jossa kehitettiin työmenetelmiä pienten ja keskisuurten yritysten siirtohinnoittelun valvontaan tutkimalla tapauksia käytännössä. Tiedoistani verovalvonnan menettelyistä ja käytännöstä oli tätä tutkielmaa tehdessä suunnatonta apua. Tästä kiitos kuuluu yritysveroimiston Kansainvälisen verotuksen ryhmälle.

Tutkielmani toteuttaminen edellytti, että haastattelemanı veroasiantuntijat varasivat aikaansa haastatteluja varten. Sain heiltä myös hyviä kehitysehdotuksia työn viimeistelyyn. Olen kaikesta avusta heille hyvin kiitollinen. Samoin kiitos kuuluu ohjaajalleni professori Heikki Niskakankaalle.

³³ Ks. valvontamenetelmistä luku 4.3.

1.2 Tutkielman metodi ja aineisto

1.2.1 Teemahaastattelut

Siirtohinnoittelun käytännön soveltamista ja trendejä ei ole tutkittu kovin laajasti varsinkaan Suomessa. Esimerkiksi Ernst & Young on tehnyt siirtohinnoittelutrendejä luotaavan maailmanlaajuisen tutkimuksen säännöllisesti vuodesta 1995³⁴. Tutkimusta varten on tehty haastatteluja suomalaisissa yrityksissä, mutta tulokset on julkaistu globaalista näkökulmasta. Siirtohinnoittelua on tutkittu Suomessa myös yrityksille lähetetyllä kyselylomakkeella³⁵. Ernst & Young on tutkinut lisäksi veroviranomaisten suhtautumista siirtohinnoitteluun eri maissa³⁶.

Kyselylomakkeen sijaan päätin haastatella henkilökohtaisesti siirtohinnoittelun osaajia yrityksissä ja Verohallinnossa. Valitsin menetelmäksi teemahaastattelun. Idean menetelmän käyttöön sain Antti Tokolan välyhteisöjä koskevasta tutkielmasta, jonka hän teki Itä-Suomen yliopistossa³⁷.

Teemahaastattelu mahdollistaa jatkokysymysten tekemisen ja vapaamman keskustelun, jolloin voi saada tietoa myös asioista, joita ei etukäteen osaa kysyä. Siirtohinnoittelukäytännöt ovat vähän kartoitettu ja myös hyvin laajaa tietämystä edellyttävä aihealue, joten lähestymistapa sopi siihen mielestäni mainiosti. Haastattelu mahdollistaa vastaajien motivoimisen ja epäselvien käsitteiden selventämisen. Siitä oli etua vaikeaa aihetta käsiteltäessä. Tämän lisäksi siirtohinnoittelupalveluita tarjoavia yrityksiä ei ole Suomessa kuin muutamia. Aineiston laajuus ei siten edellyttänyt kyselylomakkeen tekemistä. Verohallinnossakin siirtohinnoittelu on keskitetty yhteen yksikköön. Teemahaastattelu mahdollistaa sekä kvalitatiivisten että kvantitatiivisten tutkimustulosten hankkimisen.³⁸

³⁴ Ks. Ernst & Young 2010. Ks. myös esim. KPMG 2012a.

³⁵ Ks. Puisto 2008.

³⁶ Ks. Ernst & Young 2012c.

³⁷ Ks. Tokola 2010.

³⁸ Ks. Hirsjärvi – Hurme 2000, s. 34-37.

Teemahaastattelu, eli puolistrukturoitu haastattelu, poikkeaa strukturoidusta haastattelusta siten, että se etenee tarkkojen kysymysten sijaan keskeisten teemojen varassa ja tuo siten tutkittavien äänen kuuluviin. Käsiteltävät aihepiirit ja teemat ovat kaikissa haastatteluissa samat, mutta esimerkiksi käsittelyjärjestys voi vaihdella. Vuorovaikutus on olennainen osa teemahaastattelua ja haastateltavan vastaukset vaikuttavat siihen, millä tavoin teemoja käsitellään.³⁹

Kohdejoukon valinta on keskeistä teemahaastattelussa⁴⁰. Halusin tehdä haastatteluja riittävän monta ja haastatella ihmisiä, jotka ovat kokeneita siirtohinnoittelun ammattilaisia – he tietävät mistä puhuvat. Tein lopulta haastatteluja yhteensä 15: yhdeksässä suomalaisessa pörssiyrityksessä, viidessä verokonsultointipalveluja tarjoavassa yrityksessä sekä Verohallinnossa. Yksittäinen haastattelu kesti 1-3 tuntia ja sen litterointiin meni arviolta 3-8 tuntia, joten paljon suurempi haastattelumäärä olisi tuskin ollut kohtuullinen. Haastattelemiani henkilöt olivat työskennelleet monipuolisesti siirtohinnoittelun parissa muutamia vuosia, useimmat yli kymmenen vuotta. Koulutustaustaltaan he olivat joko oikeustieteiden kandidaatteja (oikeustieteiden maisteri) tai kauppatieteiden maistereita, osa molempia. Useimmissa kohteissa haastattelin yhtä henkilöä. Muutamissa yrityksissä haastatteluun osallistui kuitenkin useampia henkilöitä. Lista haastattelemistani henkilöistä on lähdeluettelossa. Kolme haastattelemistani henkilöistä ei halunnut esiintyä nimellään, joten heidän nimensä ja työnantajansa puuttuvat lähdeluettelosta.

Otin yhteyttä 11 pörssiyritykseen, joista kahdesta kieltäydyttiin haastattelusta. Käytin yritysten valintaan kahta perustetta: valitsin yhtiöitä, joiden emoyhtiö on Suomessa ja jotka ovat toimineet pidemmän aikaa monikansallisesti. Otin ensin yhteyttä markkina-arvoltaan suuriin yrityksiin. Pyrin ottamaan puhelimitse tai sähköpostilla yhteyden suoraan konsernin verotoimintoon. Tässä suurena apuna oli LinkedIn-verkkopalvelu⁴¹, koska pörssiyritysten

³⁹ Ks. Hirsjärvi – Hurme 2000, s. 47-49.

⁴⁰ Ks. Hirsjärvi – Hurme 2000, s. 58-63. Aineiston kuvaamisesta s. 145-149.

⁴¹ LinkedIn on verkostoitumispalvelu, jossa palvelun käyttäjät voivat esittää ammatillisen historiansa. Palveluun on rekisteröitynyt n. 175 miljoonaa eri alojen ammattilaista ympäri maailmaa (www.linkedin.com).

verkkosivuilta ei yleensä löydy henkilökunnan nimiä tai tehtäviä. Erityisesti henkilöt, joihin sain yhteyden puhelimitse suhtautuivat tutkimukseeni suopeasti.

Otin lisäksi yhteyttä viiteen verokonsultointipalveluja tarjoavaan yritykseen. Alalla on Suomessa ja maailmanlaajuisesti neljä johtavaa yritysverkostoa, joista käytetään nimitystä ”big four”⁴². Suomessa siirtohinnoittelupalveluita tarjoavat lisäksi pienemmässä mittakaavassa muutamat muut yritykset⁴³. Big fourin ohella sain tehdä haastattelun Asianajotoimisto Boreniuksessa.

Teemahaastattelu edellyttää sitä, että haastattelijä osallistuu vuorovaikutukseen esittäen muun muassa jatkokysymyksiä. Tämän vuoksi haastattelut nauhoitetaan ja litteroidaan. Nauhoitin ja litteroin haastattelut yhtä lukuun ottamatta. Tein kyseisestä haastattelusta nauhoituksen sijaan muistiinpanot yrityksen esittämän toiveen mukaisesti.

Verosuunnittelu ja siirtohinnoittelu ovat yrityksille arkoja aiheita. Lisäksi pörssiyrityksiä koskevat tiukat säännöt siitä, mitä tietoja voidaan julkistaa ja millä tavoin. Tämän vuoksi sovin yritysten kanssa etukäteen, että käsittelen haastatteluaineiston luottamuksellisesti siten, että yritys tai haastateltava henkilö ei ole tunnistettavissa. Haastattelunauhoitukset ja litteroinnit ovat siksi vain minun ja tutkielman tarkastajien käytettävissä. Verohallinnosta sain haastatella vain yhtä henkilöä, joten siltä osin jouduin joustamaan tunnistettavuuden periaatteesta.

En litteroinut haastatteluja sanatarkasti, vaan kirjoitin sanat yleiskielisiksi, koska tutkimukseni kohde oli ensisijaisesti sisältö, ei puheen tyyli. Puhekielen sanaston käyttö vaikeuttaisi myös yksittäisten kommenttien etsimistä tutkielmasta sanahauulla. Osa haastateltavista käytti hyvinkin värikästä kieltä. Osittain säilytin haastateltujen omat sanavalinnat litteroinneissa, joten tältä osin tekstiin jäi puhekielen ilmauksia.

Kokosin litteroinneista haastattelukoosteen, jota käytin haastattelumateriaalin analysoinnissa. Jaottelin vastaukset haastattelukoosteessa teemoittain sekä vastaajaryhmän mukaan: verokonsultit, suuryritysten edustajat ja Verohallinnon edustajat.

⁴² Deloitte, Ernst & Young, KPMG ja PWC.

⁴³ Haastattelemini lisäksi verkkosivujensa mukaan mm. Veropaja (www.veropaja.fi).

Poistin haastattelukoosteesta yritysten nimet ym. tiedot, joiden perusteella voisi liittää arkaluonteista tietoa liiketoiminnasta yksittäiseen vastaajaan. Vastaajat ovat saaneet tarkistaa tekstin tältä osin ennen tutkimuksen julkaisua ja tehdä haluamansa korjaukset. Haastattelukoostetta voidaan käyttää tutkimustarkoituksia varten⁴⁴.

Aineiston laadun ja luotettavuuden analysointi on osa teemahaastattelututkimusta⁴⁵. Lähetin haastattelemilleni henkilöille etukäteen listan esimerkkikysymyksiä, josta kävivät ilmi haastattelun teemat⁴⁶. Kävin kaikkien haastateltujen kanssa teemat läpi haastattelurungon mukaan, joten siltä osin aineisto on tasalaatuista. Haastattelemani henkilöt olivat aiheeni asiantuntijoita. Tämä parantaa vastausten validiutta. Käsittelemäni aihe oli tunteita herättävä ja keskustelu siirtohinnoittelusta saattoi edellyttää liikesalaisuuden piirissä olevien tietojen käsittelyä haastattelutilanteessa. Tämän vuoksi oli ilmeistä, että haastatellut eivät voineet vastata kysymyksiini täysin avoimesti. Mahdollisuus vastata anonyymisti paransi kuitenkin aineiston reliiabeliutta. Haastateltavissa oli luonnollisesti eroja; toiset kertoivat yrityksen toiminnasta avoimemmin ja toiset harkitsivat sanojaan hyvin tarkkaan. Yksittäisten vastausten merkitys ei silti päässyt korostumaan, koska pystyin ottamaan myös muut haastattelut huomioon yksittäistä haastattelua analysoidessani.

Kaikesta huolimatta yritysten edustajien haastattelemiseen liittyy systemaattisen virheen mahdollisuus, jota ei voi täysin hallita, koska he tarkastelevat ilmiötä samasta näkökulmasta. Konsernin vero toiminnon näkemys siirtohinnoittelun merkityksestä voi myös poiketa yrityksen ylemmän johdon näkemyksestä. Riskien hallinnan merkitys siirtohinnoittelussa voi esim. korostua, koska riskin ottaminen on yrityksissä viime kädessä ylimmän johdon tehtävä.

⁴⁴ Tarvittaessa voi olla yhteydessä tämän teoksen kirjoittajaan.

⁴⁵ Ks. Hirsjärvi – Hurme 2000, s. 184-187.

⁴⁶ Ks. Liitteet 1-4.

1.2.2 Kyselyt verohallinnoille

Lähetin 29 Euroopan maan verohallinnolle sähköpostitse kyselyn, jossa pyysin tilastotietoa siirtohinnoittelun valvonnasta, siirtohinnoitteluoikaisuista ja siirtohinnoittelumenettelyistä. Vastaukset on käsitelty luvussa 5. Lähettämäni kysely on liitteessä 5. Lista maista, johon kyselyn lähetin on liitteessä 6. ja täydelliset vastaukset kysymyksiin liitteessä 7. Sain yhteystiedot kyselyn lähettämistä varten IOTA:n ja OECD:n verkkosivuilta⁴⁷. Annoin kyselyyn vastaamiseen aikaa kaksi viikkoa. Ennen tutkielman julkaisua siihen vastasi 13 maata 29 maasta. Vastausprosentti oli siis 45. Vastanneista kolme ei pystynyt toimittamaan pyytämiäni tietoja määräajassa.

Vastausmäärän kasvattaminen olisi mahdollista esimerkiksi käyttämällä apuna henkilösuhteita tai ottamalla yhteyttä verottajaan suoraan puhelimitse. Aikataulusyistä en halunnut siihen ryhtyä. Suosittelen silti, että vastaavaa tutkimusta tehdessä eri vaihtoehtoja punnittaisiin etukäteen.

Pystyin täydentämään saamiani vastauksia EU Joint Transfer Pricing Forumin keräämien tilastojen sekä verkossa julkaistujen tilastojen avulla. Lisäksi sain tietoja Ernst & Youngin elokuussa 2012 julkaisemasta raportista, jota varten oli tutkittu verottajan siirtohinnoitteluvoimavaroja eri maissa⁴⁸.

1.2.3 Kirjalliset lähteet

Haastattelujen ohella pyrin käyttämään keskeisimpiä aihetta koskevia kotimaisia lähteitä. Käytin tutkimuksessa myös ulkomaisia lähteitä tarpeen mukaan.

1.3 Tutkimuskysymys ja rajaukset

Pyrin vastaamaan tutkielmassani seuraaviin kysymyksiin:

⁴⁷ IOTA (The Intra-European Organisation of Tax Administrations) on kansainvälinen verohallintojen yhteistoimintajärjestö (www.iota-tax.org).

⁴⁸ Ks. Ernst & Young 2012c.

1. Miten siirtohinnoittelu on järjestetty suomalaisissa suuryrityksissä?
2. Miten siirtohinnoittelun valvonta on järjestetty Suomen Verohallinnossa?
3. Miten Suomi suhtautuu siirtohinnoitteluun verrattuna muihin maihin?
4. Miten hyvin siirtohinnoittelu toimii hyvän verojärjestelmän näkökulmasta?
5. Miten hyvin siirtohinnoittelu toimii yritystoiminnan näkökulmasta?
6. Miten siirtohinnoittelun järjestämistä ja valvontaa voitaisiin kehittää?
7. Millä tavoin kansainvälinen verosuunnittelu vaikuttaa Suomen veropohjaan?
8. Onko siirtohinnoittelulainsäädännön kehittäminen tarpeen ja miten sitä voitaisiin tehdä?

Yritysten näkökulmasta siirtohinnoittelu linkittyy hyvin vahvasti muuhun verosuunnitteluun ja koko liiketoimintaan. Sen vuoksi käsittelen myös näitä aiheita tarpeen mukaan. Siirtohinnoittelua koskevaa lainsäädäntöä ja muuta ohjeistusta käsittelen vain suppeasti, koska aiheesta on Suomessa ilmestynyt kaksi kattavaa teosta⁴⁹. PWC on lisäksi koonnut eri maiden siirtohinnoittelulainsäädännöistä ja menettelyistä yli 800-sivuisen kirjan, joka on saatavilla myös PWC:n verkkosivuilta⁵⁰.

Tutkielmaani varten haastattelemiini henkilöt työskentelivät suurimmissa suomalaisissa pörssiyrityksissä, verokonsultointia tarjoavissa yrityksissä ja Konserniverokeskuksessa. Suuryrityksillä on yleensä parhaimmat resurssit verokonsultointipalveluiden hankkimiseen ja siirtohinnoittelun verovalvonnassa painotetaan suuria yrityksiä⁵¹. Tämän vuoksi tutkimuksessa korostuu suomalaislähtöisten suuryritysten näkökulma. Erityisesti verokonsulttien ja Konserniverokeskuksessa työskentelevän Sami Laaksosen haastatteluissa pyrin myös selvittämään, miten ulkomaalaislähtöisten ja pienempien suomalaisyritysten siirtohinnoittelukäytännöt poikkeavat suomalaislähtöisistä suuryrityksistä. Suomalaiset yritykset joutuvat hoitamaan siirtohinnoittelua myös muissa maissa, missä niillä on tytäryhtiöitä ja kiinteitä toimipaikkoja. Tämän vuoksi myös muiden maiden verotuskäytäntöjä sivutaan tutkielmassa.

⁴⁹ Ks. Karjalainen – Raunio 2007 ja Jaakkola et al. 2012.

⁵⁰ Ks. PWC 2012c.

⁵¹ Ks. haastattelukooste, s. 3-4 ja 88-89.

1.4 Tutkielman rakenne

Tutkimukseni toisessa luvussa käsittelen siirtohinnoittelun lainsäädännöllistä ja taloudellista toimintaympäristöä. En pyri kattavaan esitykseen vaan esittelen lyhyesti lainsäädännön piirteitä ja käytännön menettelyjä, joiden tunteminen on tarpeen myöhempien lukujen ymmärtämiseksi⁵².

Luvut 3, 4, 6 ja 7 perustuvat sisällöltään pääosin tekemiini haastatteluihin. Kolmannessa luvussa kuvaan siirtohinnoittelukäytäntöjä suomalaisissa yrityksissä ja neljännessä siirtohinnoittelun verovalvontaa Suomen Verohallinnossa. Viidennessä luvussa vertailen Suomen ja muiden maiden siirtohinnoitteluresursseja ja niiden käyttöä eri maiden verottajille lähettämieni kyselyjen perusteella. Kuudennessä luvussa tarkastelen, miten siirtohinnoittelu toimii käytännössä hyvän verojärjestelmän, yritystoiminnan ja julkishallinnon rahoituksen näkökulmasta. Seitsemännessä luvussa esitän, miten siirtohinnoittelulainsäädäntöä, siirtohinnoittelun valvontaa ja siirtohinnoittelun järjestämistä yrityksissä voitaisiin kehittää.

Lopuksi teen kahdeksannessa luvussa johtopäätökset. Esitän myös aihealueita, joiden jatkotutkimus on tarpeellista.

2. Siirtohinnoittelun toimintaympäristö

2.1 Monikansallisen konsernin verotuksen lähtökohdat

2.1.1 Monikansallisten yritysten verokanta ja veropohja

Taloudellisessa mielessä konserni on yksi yritys ja tämä piirre määrittää konsernin toimintaa käytännössä. Tämä tosiasia ilmenee muun muassa siitä, että arvopaperimarkkinoilla analyyttikkojen kiinnostuksen kohteena on nimenomaan

⁵² Kattavampia esityksiä aihealueesta esim. Karjalainen – Raunio 2007 ja Jaakkola et al. 2012.

konsolidoitu konsernitilinpäätös. Se laaditaan pörssiyhtiöille EU:ssa kansainväliseen IFRS-standardiin perustuen⁵³. Edes pörssiyhtiöiden ei tarvitse julkaista konsernitilinpäätöksen ohessa tytäryhtiöidensä tilinpäätöksiä. Pörssiyhtiöt toimivat usein monilla toimialoilla. Tällöinkään sijoittajia eivät kiinnosta tytäryhtiöiden tulokset, vaan liiketoimintayksiköiden tai liiketoimintasegmenttien tulokset, joilla ei ole välttämättä mitään tekemistä yksittäisten juridisten yhtiöiden kanssa.⁵⁴

Konserni siis toimii taloudellisesti yhtenä yksikkönä monikansallisesti. Verotuksessa valtioilla on kuitenkin suvereniteetti eli verotus tapahtuu kansallisesti kunkin maan kansallisen lainsäädännön mukaisesti. Edes EU:ssa yritysverotusta ei ole harmonisoitu, vaikka EU-oikeus vaikuttaakin jäsenmaiden verotukseen⁵⁵. Konserni kokonaisuutena ei ole missään valtiossa verovelvollinen tuloksestaan vaan verotus perustuu erillisyyhtiöperiaatteeseen, eli verovelvollisia ovat erillisesti konserniin kuuluvat juridiset yhtiöt.⁵⁶

Verotuksen harmonisoimattomuus tarkoittaa sitä, että yritysverokanta ja veropohja sekä verotusmenettelyt ovat erilaiset eri maissa. Verotus perustuu pääsääntöisesti tilinpäätöksiin, jotka laaditaan kansallisen kirjanpitolainsäädännön pohjalta. Esim. Suomen kirjanpitolaki poikkeaa IFRS-standardeista olennaisesti muun muassa arvostus- ja jaksotusperiaatteiltaan⁵⁷. Samoin verotettava tulo johdetaan kirjanpidosta kaikissa maissa eri tavalla.⁵⁸

⁵³ IFRS-normiston laatii kansainvälinen International Accounting Standards Board (IASB). IASB on pankkien ym. kansainvälisten yritysten rahoittama järjestö. EU:n ohella IFRS-standardi on käytössä lukuisissa muissa maissa. Ei kuitenkaan Yhdysvalloissa. Ks. Haaramo et. al. 5.11.2012, 1. Tilinpäätösten harmonisointi ja IASB:n rooli / Tilinpäätösharmonisoinnin toimijat.

⁵⁴ Ks. haastattelukooste, s. 33.

⁵⁵ Ks. esim. Helminen 2012, 3. Kansainvälisen vero-oikeuden perusteet / EU-vero-oikeus.

⁵⁶ Ks. Kukkonen – Walden 2010, s. 15-18 ja Helminen 5.11.2012, 19. Verosuunnittelu.

⁵⁷ Ks. Haaramo et. al. 5.11.2012, 2. Mikä on IFRS? / Keskeiset erot suomalaiseen tilinpäätöskäytäntöön.

⁵⁸ Ks. Helminen 2012, 19. Verosuunnittelu.

2.1.2 Asuinvaltio-, lähdevaltio- ja markkinaehtoperiaate

Erillisyyhtiöperiaatteen ohella keskeiset kansainvälistä yritysverotusta koskevat periaatteet ovat asuinvaltio- ja lähdevaltioperiaate. Juridisia yhtiöitä verotetaan lähtökohtaisesti joko niiden asuinvaltiossa tai niiden saaman tulon lähdevaltiossa – usein molemmissa⁵⁹. Toisaalta on mahdollista, että jotain tuloa ei veroteta lainkaan. Valtiot ovat sopineet verotusoikeuden jakamisesta asuinvaltion ja lähdevaltion välillä keskinäisillä verosopimuksilla. Niissä on sovittu myös kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta. Verosopimusverkosto ei ole kattava, esim. Suomella on verosopimus noin 60 valtion kanssa. Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen voi perustua myös yksipuoliseen kansalliseen lainsäädäntöön. Suomessa tästä on säädetty MenetelmäL:ssa sekä VML 89 §:ssä.⁶⁰

Kansainvälisen konsernin näkökulmasta keskeisimmät verokysymykset liittyvät monenkertaisen verotuksen välttämiseen. Tästä näkökulmasta keskeisimpiä kansainvälisen verotuksen kysymyksiä ovat liiketulon verottaminen⁶¹, varojenjaon verottaminen ja tappiontasausmahdollisuudet.⁶² Liiketulon verotusoikeus on yleensä asuinvaltiolla. Samaan konserniin kuuluvien yritysten on yleensä noudatettava keskinäisten liiketoimiensa siirtohinnoittelussa markkinaehtoperiaatetta⁶³. Myös lähdevaltiolla on oikeus verottaa liiketuloa, jos sinne muodostuu kiinteä toimipaikka. Tällöin kiinteän toimipaikan verotettava tulo määritetään tyypillisesti markkinaehtoperiaatteen mukaisesti⁶⁴.

Lisäksi lähdevaltiolla voi olla oikeus verottaa esim. sieltä kertyvää rojalti- tai korkotuloa perustuen valtion sisäiseen lainsäädäntöön, jos verosopimus ei sitä rajoita.

⁵⁹ Asuinvaltio on määritetty yleensä verosopimusten 4 artiklassa. Yrityksen asuinvaltio on lähes aina se valtio, jonka maan lainsäädännön mukaan se on perustettu. Esim. suomalaisen Oy:n asuinvaltio on yleensä Suomi.

⁶⁰ Ks. Helminen 2012, 4. Monenkertainen verotus ja vajaaverotus.

⁶¹ Tai elinkeinotoiminnan tulon verottaminen.

⁶² Ks. Helminen 2012, 19. Verosuunnittelu.

⁶³ Ks. siirtohinnoittelusta luku 2.2.

⁶⁴ Ks. tuottojen kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle Malmgrén 2011, s. 302-309.

Verosopimuksissa on usein pyritty siihen, että varojenjako ei veroteta konsernin sisällä tai sitä verotetaan kevyesti. Verosopimuksettomassa tilanteessa esim. Suomessa ulkomailta saatu osinko on kuitenkin kokonaan veronalaista tuloa EVL 6 a §:n perusteella. EU:ssa konsernin sisäisten osinkojen verotus on poistettu emotytäryhtiödirektiivillä⁶⁵. Konserniyhtiöiden välinen tappiontasaus ei pääsääntöisesti onnistu kuin saman maalaisten juridisten yhtiöiden tai kiinteiden toimipaikkojen välillä, aina ei sittenkään⁶⁶.

2.1.3 Veropaon estäminen

Kansainvälisen verotuksen harmonisoimattomuus mahdollistaa yritysten ja niiden tuottojen houkuttelun verokilpailun avulla. Tästä ääriesimerkkinä ovat veroparatiisit, joissa ei tyypillisesti veroteta yrityksiä lainkaan⁶⁷. Yrityksillä on lähtökohtaisesti oikeus valita missä maassa ne harjoittavat toimintaansa, mutta ne voivat hyödyntää veroetuja myös keinotekoisin järjestelyin. Tämä vaikeuttaa valtioiden mahdollisuuksia hankkia verotuloja ja asettaa verovelvolliset eriarvoiseen asemaan. Siksi monet maat ovat puuttuneet veropakoon erilaisilla veronkiertosäädöksillä. Kansainvälistä yritysverotusta koskien näistä tyypillisimpiä ovat yleiset tapauskohtaiseen harkintaan perustuvat veronkierto-, väliyhteisö- ja alikapitalisointisäädökset⁶⁸. Nämä säädökset asettavat yritysten verosuunnittelulle rajat.⁶⁹

⁶⁵ 90/435/ETY.

⁶⁶ Ks. tappiontasauksesta esim. Penttilä 2009, s. 461-473.

⁶⁷ Veroparatiisille ei ole yleisesti hyväksyttyä määritelmää. Esim. OECD käyttää veroparatiisin määrittelyssä neljää eri kriteeriä: olematon tai vähäinen verotus, läpinäkyvyyden puute, tietojenvaihdon toimimattomuus sekä mahdollisuus toimia maassa ilman tosiasiallista oleskelua. Ks. OECD 2012d.

⁶⁸ Suomessa VML 28 § ja laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta. Korkeiden vähennysoikeutta rajoitetaan vuoden 2013 alusta uudella EVL 18 a §:n säädöksellä.

⁶⁹ Ks. Helminen 2012, 4. Monenkertainen verotus ja vajaaverotus.

2.2 Siirtohinnoittelua ja dokumentointia koskevat säännökset

Rajat ylittäviä konsernin⁷⁰ sisäisiä liiketoimia koskeva markkinaehtoperiaate on sisältynyt Suomen lainsäädäntöön jo vuodesta 1965. Markkinaehtoperiaate on sisältynyt myös Suomen tekemiin tuloverosopimuksiin⁷¹. Markkinaehtoperiaatetta koskevaa lainkohtaa, eli VML 31 §:ä, muutettiin viimeksi vuoden 2007 alusta alkaen. Itse markkinaehtoperiaatteen käsitteeseen tai käytännön lain soveltamiseen tällä muutoksella ei ollut suurta merkitystä. Sen sijaan saman vuoden alusta voimaan tulleet VML 14 a-c §:iin sisältyvät siirtohinnoittelun dokumentointivaatimukset muuttivat siirtohinnoittelukäytäntöjä merkittävästi. Verohallitus antoi edellä mainittuja lainkohtia koskevat soveltamisohjeet 19.10.2007⁷², jotka täsmensivät erityisesti dokumentointivaatimusten sisältöä. Siirtohinnoitteluun liittyvistä veronkorotuksista on säädetty VML 32 §:ssä.⁷³

Suomi on OECD:n jäsen ja Suomen tekemät verosopimukset perustuvat OECD:n malliverosopimukseen⁷⁴. Käytännössä OECD:n siirtohinnoitteluohjeet toimivat merkittävimpänä markkinaehtoperiaatteen tulkintaohjeena sekä dokumentoinnin laatimisohjeena, vaikka niiden oikeuslähdeopillinen asema ei ole täysin selvä. OECD on julkaissut tulon kohdistamista kiinteille toimipaikoille koskevan raportin ensimmäisen kerran vuonna 2008. Raportista ilmestyi uudistettu versio vuonna 2010⁷⁵. Raportilla on tulon kohdistamisessa sama asema kuin siirtohinnoitteluohjeilla siirtohinnoittelussa. Raportin perusteella markkinaehtoperiaatetta sovelletaan myös tuottojen kohdistamiseen kiinteille toimipaikoille. Sama periaate sisältyy myös kaikkiin Suomen verosopimuksiin. OECD:n ohjeistuksia on päivitetty, mutta OECD:n näkemyksen mukaan muutokset ovat olleet täsmennyksiä ja olemassa olevan käytännön kirjaamista ohjeistukseen. Uusimpia

⁷⁰ VML 31 § koskee etuyhteydessä toisiinsa olevien osapuolten liiketoimien hinnoittelua. Etuyhteys tarkoittaa sitä, että toisella osapuolella on määräysvalta toisessa osapuolella tai kolmannella osapuolella molemmissa. Määräysvalta edellyttää esim. yli 50 prosentin osakeomistusta. Suomessa oikaisu voidaan tehdä ainoastaan verotettavaa tuloa lisäävästi.

⁷¹ Markkinaehtoperiaate ja tulonoikaisu sisältyvät yleensä verosopimuksen 9 artiklaan. Tulon kohdistamista kiinteälle toimipaikalle käsitellään yleensä 7 artiklassa.

⁷² Ks. Verohallinto 2007.

⁷³ Ks. tarkemmin esim. Karjalainen – Raunio 2007, s. 24-27 tai Jaakkola et al. 2012, s. 24-39.

⁷⁴ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital.

⁷⁵ Ks. OECD, 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 22.7.2010.

versioita voidaan siis soveltaa taannehtivasti. Tämä on myös Suomen Verohallinnon näkemys.⁷⁶

EU:n siirtohinnoittelufoorumi⁷⁷ on vuonna 2002 perustettu ryhmä, jonka tarkoitus on edistää siirtohinnoittelun yhtenäistämistä EU:ssa. Ryhmä on antanut muun muassa siirtohinnoittelun dokumentointia koskevat Dokumentointikäytännösäännöt⁷⁸. Ryhmän antamat ohjeet eivät suoranaisesti sido jäsenmaita, mutta esimerkiksi Dokumentointikäytännösääntöjen mukainen dokumentointi hyväksytään käytännössä useimmissa EU-maissa, myös Suomessa. Käytännösääntöjen mukainen dokumentointi on jaettu konsernitason kantatiedostoon (nk. masterfile) ja paikallisen tason maakohtaiseen dokumentaatioon (nk. local file).⁷⁹

Suomalaisille monikansallisille yrityksille ei kuitenkaan riitä Suomen siirtohinnoittelulainsäädännön ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeen soveltaminen. Vaikka OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden tulkinnat hyväksytään laajasti, ainakin OECD-maissa, monien valtioiden tulkinta markkinaehtoperiaatteesta ei noudata OECD:n linjaa. Kaikissa maissa markkinaehtoperiaatetta ei noudateta lainkaan tai sitä sovelletaan vain rajoitetusti. Esim. erilaiset safe harbour –säännöt ovat yleisiä siirtohinnoittelussa⁸⁰. Tämän vuoksi nollaverotus ja kaksinkertainen verotus ovat käytännössä hyvin yleistä⁸¹. Myös dokumentointivaatimukset voivat poiketa maakohtaisesti.⁸² Esimerkiksi PATA on julkaissut omat siirtohinnoittelun dokumentointisuosituksensa, joiden pohjalta

⁷⁶ Ks. Jaakkola et al. 2012, s. 24-26 ja 46.

⁷⁷ EU Joint Transfer Pricing Forum (EU JTPF).

⁷⁸ Code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union (EU TPD), 27.6.2006.

⁷⁹ Ks. Jaakkola et al. 2012, s. 27-62.

⁸⁰ Ks. eri maiden safe harbour -sovelluksista esim. OECD 2011. Safe harbour –säännöllä tarkoitetaan verosäädöstä, jossa markkinaehtoperiaatetta ei sovelleta transaktioon, jos hinnoittelu täyttää tietyt ehdot. Tyypillisesti valtio voi pitäytyä puuttumasta siirtohinnoitteluun, jos ko. yhtiölle jää riittävä kustannusvoittolisa (esim. 5 % kustannuksista).

⁸¹ Ks. esim. OECD 1997, s. 22-23.

⁸² Ks. esim. Myllysilta 2012 tai Jaakkola et al. 2012, s. 62-71.

dokumentointi voidaan tehdä yhteneväisesti Yhdysvalloissa, Kanadassa, Australiassa ja Japanissa⁸³.

2.3 Ennakkohinnoittelusopimukset ja keskinäinen sopimusmenettely

Suomessa ei ole erillistä ennakkohinnoittelusopimusta⁸⁴ koskevaa lainsäädäntöä, kuten monissa maissa, mutta siirtohinnoittelusta on mahdollista saada ennakkotieto Keskusverolautakunnalta tai Verohallinnolta VML 84-85 §:ien perusteella. Suomessa on mahdollista lisäksi tehdä verosopimuksen keskinäistä sopimusmenettelyä koskevaan artiklaan⁸⁵, OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin ja EU:n siirtohinnoittelufoorumien ohjeistukseen perustuen kaksipuolinen ennakkohinnoittelusopimus⁸⁶. Sopimuksessa valtiot, joissa liiketoimenosapuolet toimivat, sitoutuvat hyväksymään sovitun hinnoittelun, jos liiketoimen osapuolet pitäytyvät sopimuksen ehdoissa. Tällaisen sopimuksen sitovuus Suomen Verohallintoa kohtaan on jossain määrin epäselvä.⁸⁷

Verovelvollinen voi vedota verosopimuksen keskinäistä sopimusmenettelyä koskevaan artiklaan ja vaatia kaksinkertaisen verotuksen poistamista, jos toinen verosopimusvaltio oikaisee siirtohinnoittelua. Suomen tekemissä verosopimuksissa artikla ei kuitenkaan velvoita, että valtiot pääsisivät sopimukseen siirtohinnoittelusta ja poistaisivat kaksinkertaisen verotuksen. Suomi liittyi EU:n arbitraatiosopimukseen⁸⁸ vuonna 1999. Sopimus edellyttää, että osapuolina olevat valtiot poistavat siirtohinnoitteluvoikaisista johtuvan kaksinkertaisen verotuksen kahden vuoden kuluessa arbitraatiomenettelyn käynnistämisestä. EU:n sisällä siirtohinnoitteluvoikaisista johtuva kaksinkertainen verotus on siis periaatteessa poistettu.⁸⁹

⁸³ Pacific Association of Tax Administrations. Ks. Myllysilta 2012, s. 53.

⁸⁴ APA, Advance Pricing Agreement.

⁸⁵ Malliverosopimuksessa artikla 25, mutual agreement procedure, MAP.

⁸⁶ Nk. MAP-APA-sopimus.

⁸⁷ Ks. Jaakkola et al. 2012, s. 347-348.

⁸⁸ 90/426/ETY.

⁸⁹ Ks. Jaakkola et al. 2012, s. 421-428 ja haastattelukooste, s. 30.

2.4 Kansainvälinen verosuunnittelu

Suuryritysten toiminnan tarkoituksena on tuottaa voittoa osakkeenomistajille. Yrityksen maksamat tuloverot ovat tästä näkökulmasta katsottuna yritykselle kuluja muiden joukossa; niitä kannattaa välttää, jos niiden maksamisesta ei ole välttämistä suurempaa taloudellista hyötyä. Kansainvälinen verojärjestelmä on yrityksille harmonisoimattomuudesta johtuen hyvin monimutkainen. Ne joutuvat käyttämään huomattavia resursseja jo yksistään hoitaakseen verovelvoitteensa kaikissa toimintavaltioissaan. Kansainvälisessä verosuunnittelussa keskeistä on moninkertaisen verotuksen välttäminen, mutta kansainvälisesti toimivilla yrityksillä on myös huomattavia mahdollisuuksia minimoida veronmaksua. Keskeisimmät verosuunnittelumahdollisuudet liittyvät toimintavaltion valintaan: yritykset voivat hyödyntää eri maiden sisäisiä lainsäädäntöjä ja verosopimusten eroavaisuuksia. Toimintoja on esimerkiksi mahdollista sijoittaa matalan verotuksen maahan.⁹⁰

Myös siirtohinnoittelua on mahdollista käyttää verosuunnittelussa. Keskeisimmät verosuunnittelumahdollisuudet liittyvät tällöin aineettomien oikeuksien sekä toimintojen sijoittamiseen, sopimusehtoihin ja verokantojen eroavuuden sekä veropohjan epäyhtenäisyyden hyödyntämiseen. Aineettomat oikeudet vaikuttavat sovellettavaan siirtohintaan, koska tyypillisesti osapuoli, joka hallitsee aineetonta omaisuutta, saa markkinaehtoperiaatetta sovellettaessa liiketoimesta suuremman hyödyn. Se, kumpi osapuoli hallitsee aineetonta omaisuutta, vaikuttaa siten esim. tavaran siirtohintaan. Aineettomasta oikeudesta voidaan myös maksaa erillinen korvaus, tyypillisesti lisenssimaksu eli rojalti. Lisäksi sopimusehdoilla voidaan vaikuttaa siirtohintaan, koska esimerkiksi se, käytetäänkö lainassa vakuuksia, vaikuttaa olennaisesti käytettävään korkoon. Veropohjan epäyhtenäisyyden hyödyntäminen on mahdollista, koska kaikissa maissa ei sovelleta verosuunnittelussa markkinaehtoperiaatetta tai sitä tulkitaan eri tavalla.⁹¹

⁹⁰ Ks. Helminen 2012, 19. Verosuunnittelu.

⁹¹ Ks. lisää esim. Mehtonen 2005, s. 210-296.

3. Siirtohinnoittelu suomalaisissa yrityksissä

3.1 Yritysten tavoitteet siirtohinnoittelulta

Yritysten tavoitteet määrittävät sen, miten paljon voimavaroja niiden kannattaa sijoittaa siirtohinnoitteluun. Yritysten keskeisimmät tavoitteet siirtohinnoittelussa voidaan jakaa kahteen ryhmään: veroriskien hallinta ja verotehokkuuden hallinta. Molempien tavoitteiden saavuttaminen edellyttää verosuunnittelua. Suuryritysten strategiat ovat julkisia ja ne koskevat myös verotusta. Varsinaisia verostrategioita suuryritykset eivät yleensä julkaise. Verotustoiminto on yrityksille aputoiminto, jonka tarkoitus on palvella varsinaista liiketoimintaa. Verotustoiminnon perimmäinen tarkoitus on kasvattaa voittoa, joka jää osakkaille liiketoiminnasta. Useimmilla suomalaisilla pörssiyhtiöillä on eettiset ohjeet, joissa yritykset sitoutuvat noudattamaan paikallista lainsäädäntöä kaikkialla maailmassa⁹². Tämä velvoittaa myös siirtohinnoittelun järjestämistä. Käytännössä lakien noudattaminen tuottaa ongelmia nimenomaan siirtohinnoittelussa, koska siinä on vastakkain yrityksen ohella kahden eri valtion intressi.⁹³

Veroriskien hallinta tarkoittaa ennen muuta sitä, että yritykset pyrkivät verotuksen ennustettavuuteen. Yritykset siis pyrkivät välttämään odottamattomia sanktioita, jälkiveroja ja veronpalautuksia. Esim. verotarkastuksella yrityksen tavoitteena on useimmiten välttää sitä, että sen veroilmoituksista poikettaisiin. Ennustettavuus on keskeistä erityisesti pörssiyrityksille, koska ne joutuvat raportoimaan sijoittajille verotuspäätöksistä, joilla on merkittävä vaikutus niiden taloudelliseen asemaan⁹⁴. Suorien veroriskien ohella yritykset pyrkivät hallitsemaan myös muita verotukseen liittyviä riskejä, jotka häiritsevät operatiivisen liiketoiminnan harjoittamista. Esim. negatiivinen aggressiivista verosuunnittelua koskeva julkisuus voi karkottaa asiakkaita. Sen vuoksi yritykset pyrkivät ottamaan huomioon myös sen, miltä niiden tekemät ratkaisut näyttävät ulkopuolisin silmin.

⁹² Ks. esim. Stora Enso 2006.

⁹³ Ks. haastattelukooste s. 8-10, 59-61 ja 82.

⁹⁴ Ks. esim. Uponor 23.12.2011.

Se, missä määrin tällä näkökulmalla on merkitystä, vaihtelee yritysten ja kulttuurien välillä.⁹⁵

Verotehokkuuden hallinnassa on keskeisintä kaksinkertaisen verotuksen välttäminen, jota voidaan tarkkailla esim. koko konsernin efektiivisen verokannan avulla. Tämän lisäksi verosuunnittelulla voidaan pyrkiä verojen minimointiin tai verotuksen optimointiin, jolloin verojen ohella otetaan huomioon verotuksen liittyvät kulut ja tuotot laajemmin.⁹⁶

Keinot, joilla yritykset yrittävät päästä edellä kuvattuihin tavoitteisiin voidaan jaotella kahteen ryhmään. Ensimmäinen on verosuunnittelu, joka siirtohinnoittelussa tarkoittaa siirtohinnoittelumallin valintaa ja siirtohinnoittelutoiminnon hallinnointia. Siirtohinnoittelumallin valinta nivoutuu kiinteästi yrityksen liiketoimintamalliin, joten siirtohinnoittelulla voi olla tätä kautta vaikutusta myös yrityksen liiketoimintastrategiaan. Toinen siirtohinnoittelun tehtäväryhmä on teknisempi siirtohinnoittelun raportointi⁹⁷, joka tarkoittaa käytännössä siirtohintojen määrittämistä ja dokumentoimista verottajaa varten. Tämä työ tehdään siirtohinnoittelumallin asettamisessa puitteissa.⁹⁸

Kaikissa suomalaisissa yrityksissä ei ole suunniteltu siirtohinnoittelua kovinkaan päämäärätietoisesti. Verotus on yrityksille aputoiminto ja siirtohinnoittelun taloudellinen merkitys on ymmärretty joissain suomalaisissa suuryrityksissä vasta hiljattain. Pienemmissä yrityksissä siirtohinnoittelun hoitaminen painottuu jo rajallisista voimavaroista johtuen pakollisten verovelvoitteiden hoitamiseen, eikä siirtohinnoittelua voida suunnitella etukäteen⁹⁹. Jopa yhdessä suuryrityksessä siirtohinnoittelun hoitamista kutsuttiin kärjistään ”tulipalojen sammuttamiseksi”. Siirtohinnoittelun suunnittelu on kasvattanut merkitystään etenkin vuoden 2007 jälkeen, jolloin siirtohinnoittelun

⁹⁵ Haastattelukooste s. 8-10 ja 59-61.

⁹⁶ Haastattelukooste s. 8-10 ja 59-61. Ks. verotuksen optimoinnista ja minimooinnoista Tikka et. al. 2012, 25. Veron kiertäminen / Veron minimointi.

⁹⁷ Yritykset käyttivät yleensä englanninkielistä termiä *compliance*, jolle ei täysin vertailukelpoista ole suomenkielistä vastinetta.

⁹⁸ Ks. haastattelukooste 39-46.

⁹⁹ Ks. lisää pienten ja keskisuurten yritysten siirtohinnoittelusta EU Joint Transfer Pricing Forum 2011.

dokumentointivaatimukset tulivat lainsäädäntöön sekä Suomessa että Ruotsissa. Suurimmissa pörssiyrityksissä siirtohinnoitteluun liittyvät riskit ja mahdollisuudet on kartoitettu jo varsin kattavasti.¹⁰⁰

3.2 Yritysten siirtohinnoitteluun käyttämät resurssit

Suomalaisissa pörssiyrityksissä työskentelee 0-20 henkilöä verotustehtävissä. Suurimmissa pörssiyrityksissä on oma verotoiminto. Kaikissa yrityksissä, joissa tein haastattelun on erityinen verotoiminto, jossa työskenteli vähintään kaksi henkilöä.¹⁰¹

Suuryrityksissä on tyypillisesti toiminto-organisaatio tai matriisiorganisaatio. Tällaisessa organisaatioissa liiketoiminta on jaettu liiketoimintaosa-alueisiin, joilla kullakin on oma johtaja. Matriisiorganisaatiossa on lisäksi toimintoja, kuten myynti ja markkinointi, jotka palvelevat kaikkia liiketoiminta-alueita. Matriisiorganisaatiossa myös yhteisillä toiminnoilla on oma johtajansa. Matriisiorganisaatiossa työntekijät vastaavat usein kahdelle esimiehelle. Toimintojen ohella suuryrityksissä toimii toimitusjohtajan¹⁰² alaisuudessa konsernihallinto, joka palvelee koko konsernia. Tyypillisesti sekä liiketoimintojen että yhteisten toimintojen ylimmät johtajat kuuluvat toimitusjohtajan vetämään konsernin johtoryhmään.¹⁰³

Verotoiminto toimi kaikissa haastattelemissani yrityksissä konsernihallinnossa konsernin talousjohtajan¹⁰⁴ alaisuudessa. Muutamissa yrityksissä konsernin verojohtaja vastaa suoraan talousjohtajalle. Muissa yrityksissä verotoiminto toimi konsernin laskentatoiminnon¹⁰⁵ alaisuudessa, ja sen johtaja raportoi konsernin talousjohtajalle. Useimmissa suuryrityksissä oli veroasiantuntijoita myös Suomen ulkopuolella. He saattoivat toimia paikallisen liiketoimintaorganisaation alaisuudessa verojohtajan sijaan. Lisäksi siirtohinnoittelun käytännön hoitamiseen osallistuu yleensä myös paikallisten

¹⁰⁰ Ks. haastattelukooste s. 4-12 ja 48-54.

¹⁰¹ Ks. haastattelukooste s. 39-41.

¹⁰² Chief Executive Officer (CEO).

¹⁰³ Ks. haastattelukooste s. 39-41.

¹⁰⁴ Chief financial officer (CFO).

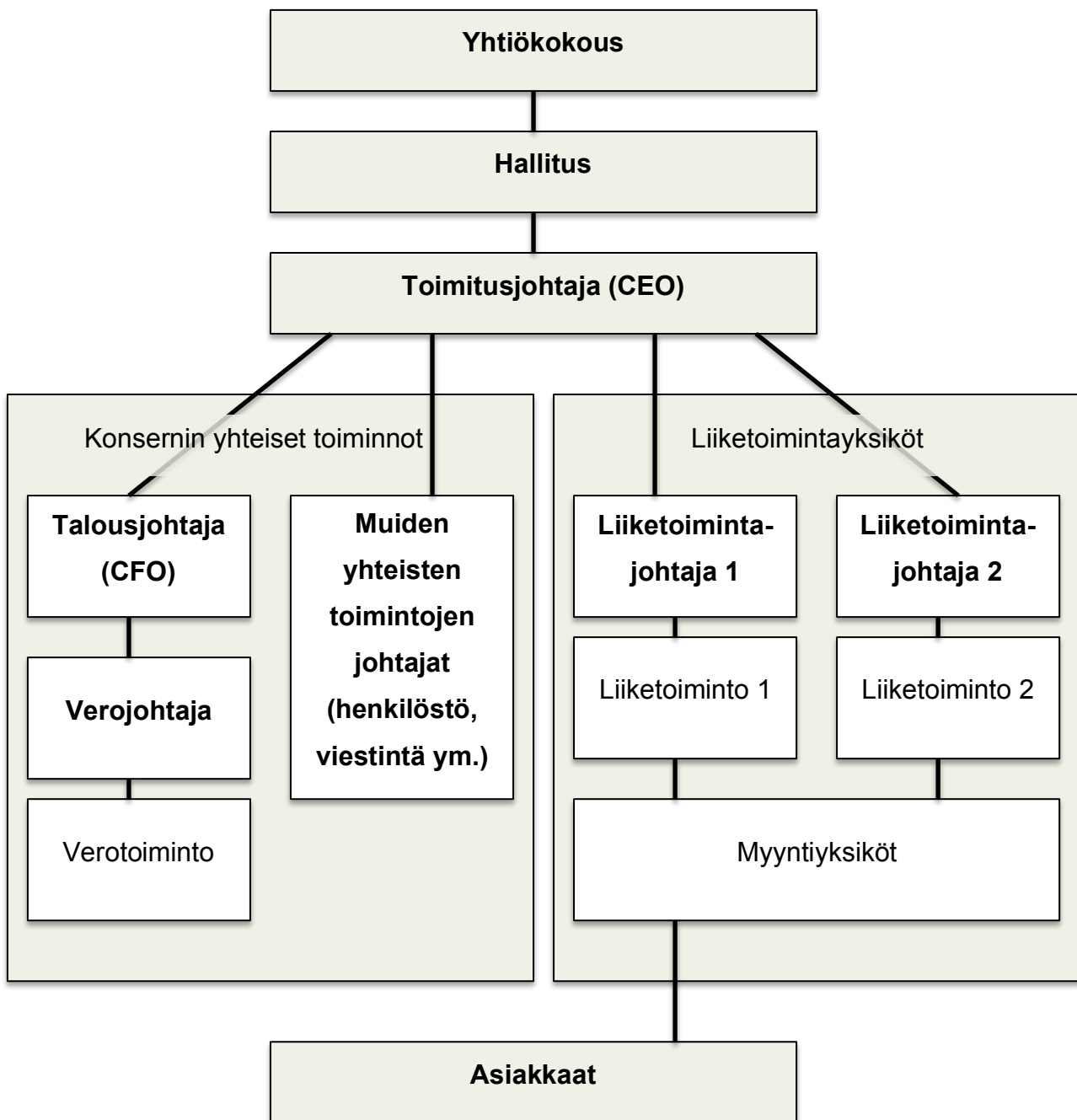
¹⁰⁵ Corporate Control –toiminto, jonka johtaja on usein titteliltään group controller.

tytäryhtiöiden taloushallinto. Esim. paikallinen controller voi tehdä veroilmoituksia, kerätä niitä varten tietoja ja hoitaa operatiivista siirtohinnoittelua. Seuraava haastattelulainaus kuvaa tyypillisen suomalaisen pörssiyhtiön verotoimintoa:¹⁰⁶

Konsernimme verotoiminto on suoraan konsernin talousjohtajan (CFO) alaisuudessa. Konsernissamme on yhteensä neljä henkilöä verotustehtävissä, joista kolme Suomessa. Yksi henkilö vastaa pääasiassa siirtohinnoitteluasioiden hoitamisesta, mutta muutkin osallistuvat siirtohinnoittelutehtäviin. Kukaan ei tee yksistään siirtohinnoitteluasioita. Operatiivisissa yhtiöissä esim. controllerit avustavat myös tietojen keruussa siirtohinnoitteludokumentointia varten. Tietoja saadaan myös konsernin sisäisestä raportointijärjestelmästä.

¹⁰⁶ Ks. haastattelukooste s. 39-41.

Kaavio 1. Verotoiminto esimerkkiyrityksen organisaatiossa



Suuryritysten siirtohinnoittelu hoidetaan käytännössä aina pääkonttorista käsin tai ainakin konsernin verotoiminnossa vastataan siirtohinnoittelun järjestämisestä. Yritysten veroasiantuntijat tekevät muutakin kuin siirtohinnoittelua. Vain muutamissa haastattelemistani yrityksistä siirtohinnoittelu oli nimetty erikseen jollekin tai useammalle

henkilölle. Siirtohinnoittelu kuluttaa kuitenkin huomattavan osan resursseista; yhden arvion mukaan siihen menee noin puolet verotoiminnon työajasta.¹⁰⁷

Pienemmissä pörssiyrityksissä, saati sitten pienissä tai keskisuurissa listaamattomissa yrityksissä, ei ole omia veroasiantuntijoita. Tällöin veroasioiden hoitamisesta vastaa tyypillisesti talousjohtaja, taloushallinto tai toimitusjohtaja. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että siirtohinnoittelussa joudutaan turvautumaan täysin tilitoimistojen ja verokonsulttien apuun.¹⁰⁸

Yritysten siirtohinnoitteluun käyttämät resurssit ovat kasvaneet huomattavasti viimeisen kymmenen vuoden aikana. Yrityksiin on palkattu sen vuoksi myös lisää veroasiantuntijoita. Vielä 1990-luvulla verotuksen siirtohinnoittelua tunnettiin ainoastaan muutamassa suurimmassa yrityksessä, jotka toimivat jo silloin maailmanlaajuisesti. Siirtohinnot päätettiin aiemmin yksinomaan operatiivisin perustein. Nykyään monet suuryritysten palkkaamat veroasiantuntijat ovat nimenomaan siirtohinnoittelun asiantuntijoita, mikä viittaa siihen, että siirtohinnoitteluosaamiselle on tarvetta.¹⁰⁹

Omien työntekijöiden lisäksi lähes kaikki yritykset, jotka siirtohinnoittelua hoitavat, käyttävät ulkopuolisia konsultteja. Heidän rooliaan käsittelen luvussa 3.4. En kysynyt haastatteluissa yritysten konsulteille maksamien palkkioiden mittaluokasta tai siitä kuinka paljon rahaa yritykset ylipäänsä käyttävät siirtohinnoittelun järjestämiseen. Siirtohinnoittelukustannuksista merkittävin osa kuluu nimenomaan henkilöstöresursseihin ja konsulttipalveluiden hankintaan, joten mittaluokkaa voi yrittää tarvittaessa arvioida tältä pohjalta. Luvun 3.4.2 taulukossa olen esittänyt tietoja verokonsultointiyritysten liikevaihdosta ja henkilöstömääristä.

¹⁰⁷ Ks. haastattelukooste s. 3-4 ja 39-41.

¹⁰⁸ Ks. haastattelukooste s. 3-4.

¹⁰⁹ Ks. haastattelukooste s. 1-2 ja 10-12.

3.3 Siirtohinnoittelutehtävät ja vastuunjako yrityksissä

Suuryhtiössä käytännön siirtohinnoittelutyö on siis konsernin verojohtajan vastuulla ja työhön osallistuvat yrityksen veroasiantuntijoiden lisäksi taloushallinto sekä verokonsultit. Ylintä valtaa yrityksissä käyttää kuitenkin hallitus ja päivittäisessä toiminnassa toimitusjohtaja. Siirtohinnoittelussa tämä ilmenee siten, että päätettäessä suuremmista muutoksista myös siirtohinnoittelunäkökulmat otetaan huomioon jo päätöstä tehtäessä. Esimerkiksi liiketoimintamallia tai –strategiaa muutettaessa siirtohinnoittelua koskivilla valinnoilla voi olla suuri taloudellinen merkitys. Tällöin konsernin verojohto tai verokonsultit esittelevät ratkaisujen vaikutuksia ja mahdollisia vaihtoehtoja siirtohinnoittelun näkökulmasta.¹¹⁰

Kaikissa haastattelemissani yrityksissä siirtohinnoittelua ei oltu etukäteen otettu huomioon tehtäessä päätöksiä liiketoimintamallin muutoksesta. Tällöin verotoiminnon tehtävänä on ollut sopeuttaa siirtohinnoittelu uuteen malliin. Lähestymistapa voi olla ongelmallinen sekä riskien hallinnan että verotuksen optimoinnin näkökulmasta, koska potentiaalisia verohyötyjä ei saada hyödynnettyä eikä mahdollisia aiheutuvia veroriskejä voida hallita.¹¹¹

Verotoiminto vastaa siirtohinnoittelun suunnittelusta suuryrityksissä. Tässä ne käyttävät apunaan ulkopuolisia konsultteja. Siirtohinnoittelu hoidetaan suuryrityksissä keskitetysti, joten verotoiminto vastaa yleensä myös siitä, että siirtohinnoitteluraportointi on kunnossa ja siitä että siirtohinnoittelutarkastukset menevät toivotusti. Siirtohinnoittelun koordinoinnissa oli haastattelemissani yrityksissä kuitenkin eroja. Näitä eroja selitti pääosin se, miten keskitetty liiketoimintamalli konsernissa oli. Keskitetyimmässä liiketoimintamallissa verotoiminto tuntee paremmin, mitä paikallisissa liiketoimintayhtiöissä tapahtuu, ja siirtohinnoitteludokumentointi saatetaan laatia niiden puolesta. Hajautetummassa liiketoimintamallissa paikalliset yhtiöt vastaavat veroilmoituksista ja siirtohinnoitteludokumentoinneista itsenäisemmin. Verotoiminnon rooli on tällöin pikemmin valvoa, että keskeisimmät asiat ovat kunnossa. Pahimmillaan hajautetumpi malli voi johtaa siihen, että paikallisessa yhtiössä on verotarkastus, josta verojohtaja ei tiedä ajoissa. Käytännössä vaadittaisiin jopa moninkertainen määrä voimavaroja, jos siirtohinnoittelua

¹¹⁰ Ks. haastattelukooste, s. 4-8 ja 41-46.

¹¹¹ Ks. haastattelukooste, s. 4-8 ja 41-46.

haluttaisiin koordinoita hajautetussa liiketoimintamallissa samalla tasolla kuin keskitetyimmässä mallissa.¹¹²

3.4 Verokonsultointiyritysten rooli siirtohinnoittelussa

3.4.1 Siirtohinnoittelupalveluita tarjoavat yritykset

Suomessa keskeisimmät siirtohinnoittelupalveluista tarjoavat yritykset ovat Deloitte, Ernst & Young, KPMG ja PWC. Tilastotietoa big fourin markkinaosuudesta siirtohinnoittelupalveluissa ei ole olemassa. Oletettavasti luku on tällä hetkellä vähintään 90 prosenttia, koska alan kilpailu on vähäistä. Viime vuosina siirtohinnoittelupalveluita ovat alkaneet tarjoamaan pienemmässä mittakaavassa myös muut yritykset, kuten Alder & Sound¹¹³, Asianajotoimisto Borenus ja Veropaja. Big four –yritykset kuuluvat maailmanlaajuisiin verkostoihin, joiden puitteissa ne voivat tehdä yhteistyötä muiden maiden toimistojen kanssa. Joissain big four –yrityksissä rutiininomaisempi siirtohinnoittelun vertailuhakujen teko hoidetaan ulkomailta, esim. Intiasta käsin.¹¹⁴

Suurin osa haastattelemistani suuryrityksistä käyttää siirtohinnoittelussa suomalaisten konsulttiyritysten sijasta tai niiden ohella ulkomaisia konsultteja. Tähän suurin syy on paikallisosaamisen tarve, koska käytettävä kieli, menettelyt, lainsäädäntö ja tulkinnat voivat olla poiketa maittain. Esim. Brasiliassa ja Kiinassa siirtohinnoittelusäännöt poikkeavat Suomesta siinä määrin, että paikallisosaaminen on aina tarpeen. Lisäksi muutamat yritysten edustajat perustelivat ulkomaisten konsulttien käyttöä sillä, että suomalaisilla konsulteilla ei ole tarjottavana sen tasoista osaamista, jota yritykset tarvitsisivat. Suomi soveltaa siirtohinnoittelussa OECD:n markkinaehtoperiaatetta, joten siirtohinnoittelutoimeksiantojen hoitaminen ei välttämättä edellytä erityistuntemusta juuri Suomen lainsäädännöstä.

¹¹² Ks. haastattelukooste, s. 10-12 ja 48-59.

¹¹³ Ks. www.aldersound.fi.

¹¹⁴ Ks. haastattelukooste, s. 46-48.

3.4.2 Konsulttiyhtiöiden siirtohinnoitteluresurssit

Big four –yrityksillä on Suomessa oma siirtohinnoittelutiimensä, joissa työskenteli haastatteluhetkellä noin 10 kokopäiväistä siirtohinnoitteluasiantuntijaa. Henkilöstömäärät on esitetty jäljempänä olevassa taulukossa. Big fourin siirtohinnoittelutiimit ovat nuoria; vuosituhannen vaihteessa päätoimisia siirtohinnoitteluasiantuntijoita ei ollut lainkaan tai vain 1-2. Vielä vuonna 2007, kun dokumentointivaatimukset tulivat Suomen lainsäädäntöön, ei kaikilla big fouristakaan ollut siirtohintatiimejä. Sitten siirtohinnoitteluasiantuntijoiden määrä on moninkertaistunut ja kaikki haastattelemani verokonsultit arvelivat, että luku kasvaa edelleen. Muissa kuin big four –yrityksissä siirtohinnoitteluasiantuntijoita on vain muutamia.¹¹⁵

Big fouriin kaikkien veroasiantuntijoiden määrä vaihtelee Suomessa sadan molemmin puolin. Maailmanlaajuisesti yksittäisellä big four –yrityksellä on arviolta tuhat siirtohinnoitteluasiantuntijaa ja verosiantuntijoita on kymmeniä tuhansia.¹¹⁶

Pörssissä listatuille yhtiöille tilintarkastuksia tekevät yritykset julkaisevat Suomessa vuosittain tiedot liikevaihdostaan toimialoittain. Siirtohinnoittelupalveluista kertynyttä liikevaihtoa ei tarvitse julkaista erikseen. Alla olevan taulukon olevat tiedot perustuvat pääosin yritysten verkkosivuilla esitettyihin tietoihin, kuten vuosikertomuksiin. Tiedot siirtohinnoitteluhenkilöstöstä perustuvat tekemiini haastatteluihin.

¹¹⁵ Ks. haastattelukooste, s. 2-3.

¹¹⁶ Ks. haastattelukooste, s. 2-3.

Taulukko 1. Big four –yritysten veropalveluiden liikevaihto ja resurssit

Yritys	Veropalvelut liikevaihto Suomi (miljoonaa €)	Vero- henkilöstö Suomi	Siirtohinnoittelu- henkilöstö Suomi	Vero- henkilöstö maailma
Deloitte ¹¹⁷	8,5	70	10	ei tietoa
Ernst & Young ¹¹⁸	20,5	ei tietoa	ei tietoa	32000
KPMG ¹¹⁹	17,1	118	13	ei tietoa
PWC ¹²⁰	22,3	145	14	35000

3.4.3 Verokonsultointiyritysten asiakkaat

Käytännössä kaikki yritykset, joissa pyritään hoitamaan siirtohinnoittelu verosäädösten mukaisesti, käyttävät konsultteja siirtohinnoittelun hoitamisessa. Myös kaikki haastattelemani yritykset käyttävät konsultteja. Silti on yhä joitakin yrityksiä, jotka eivät ole ajatelleet siirtohinnoittelua lainkaan, jolloin ne saattavat esim. tilata dokumentoinnin jälkikäteen verotarkastusta varten.¹²¹ Tämä ilmiö koskee lähinnä pienimpiä yrityksiä, joissa edes tilitoimisto tai tilintarkastaja ei ole osannut kiinnittää huomiota siirtohinnoitteluriskeihin. Kiinteiden toimipaikkojen verovalvonnan kokemusten perusteella tiedän, että Suomessa toimii mm. rakennusalalla satoja virolaisia yrityksiä, joissa työskentelee tyypillisesti vain muutamia rakennusmiehiä. Näillä rakennusyrittäjillä on harvoin tietoa siirtohinnoittelusta, vaikka Suomen kiinteän toimipaikan tulos pitäisi määrittää markkinaehtoperiaatteen mukaisesti.

Siirtohinnoittelun konsulttipalveluita käyttävät yritykset ovat pääasiassa suuria ja keskisuuria yrityksiä, koska dokumentointivaatimukset eivät koske pieniä yrityksiä.

¹¹⁷ Tilikausi 1.6.2011–31.5.2012. Ks. Deloitte 2012. Myös verohenkilöstön määrä perustuu haastatteluun.

¹¹⁸ Tilikausi 1.7.2011–30.6.2012. Ks. Ernst & Young 2012a-b.

¹¹⁹ Tilikausi 1.10.2010–30.9.2011. Veroasiantuntijoiden määrä tilikauden lopussa. Ks. KPMG 2011.

¹²⁰ Tilikausi 1.7.2011–30.6.2012. Veroasiantuntijoiden määrä tilikauden lopussa. Ks. PWC 2012a-b.

¹²¹ Ks. haastattelukooste, s. 3-4, 12-17 ja 46-48.

Markkinaehtoperiaate koskee kaikkia yrityksiä, joilla on konsernin sisäisiä transaktioita tai kiinteitä toimipaikkoja, mutta käytännössä nimenomaan dokumentointivaatimus on yrityksille keskeinen syy ottaa yhteyttä verokonsulttiin. Tähän lienee syynä myös se, että pienten yritysten siirtohinnoittelun valvonta ei ole yhtä systemaattista kuin suurempien yritysten¹²². Suuremmilla yrityksillä on myös enemmän resursseja käytettävissä verosuunnitteluun.¹²³

Suomalaisten konsulttien palveluita käyttävät yritykset voidaan jakaa kotimaansa mukaan kahteen ryhmään. Ensimmäisen ryhmän muodostavat suomalaiset kansainväliset konsernit, jotka käyttävät suomalaisten konsulttien palveluita järjestäessään siirtohinnoittelua Suomessa ja muualla. Toinen ryhmä ovat ulkomaisten konsernit, jotka tarvitsevat paikallisosaamista suomalaisten tytäryhtiöiden tai kiinteiden toimipaikkojen siirtohinnoittelun järjestämisessä.¹²⁴

3.4.4 Siirtohinnoittelutoimeksiannot

Yrityksissä siirtohinnoittelutehtävät voi jakaa suunnitteluun ja raportointiin¹²⁵. Nämä ovat myös ne osa-alueet, joita varten verokonsultointiyritykset tarjoavat palveluitaan. Suunnittelun ja raportoinnin osuus siirtohinnoittelutyöstä vaihtelee verokonsultointiyritysten välillä. Pienemmät harjoittavat lähes yksinomaan suunnittelua, kun taas big four –yrityksen siirtohinnoittelutyöstä suunnittelua voi olla 60 prosenttia tai vähemmän.¹²⁶

Big four –yrityksillä on vuosittain kymmeniä siirtohinnoittelutoimeksiantoja. Yhtä dokumentointitoimeksiantoa hoitaa tyypillisesti 2-5 henkilöä. Suurempaa liiketoimintamallin optimointiprojektia voi hoitaa jopa 10 siirtohinnoitteluasiantuntijaa, jonka lisäksi projektiin voi osallistua myös muita kuin veroasiantuntijoita. Dokumentointiprojekti voi kestää viikoista kuukausiin. Suunnittelu- tai verotarkastusasioihin voi mennä yhdestä vuodesta yli kahteen vuoteen. Toimeksiantoja tehdään vaiheittain, koska välillä joudutaan odottamaan

¹²² Ks. haastattelukooste, s. 88-89.

¹²³ Ks. haastattelukooste, s. 3-4 ja 10-12.

¹²⁴ Ks. haastattelukooste, s. 3-4.

¹²⁵ Ks. luku 3.1.

¹²⁶ Ks. haastattelukooste, s. 12-17.

tietoja asiakkaalta, verottajalta jne. Yksittäistä toimeksiantoa ei voi tehdä useinkaan kerralla alusta loppuun. Esim. yhdessä veropalveluyrityksessä on ”8-15 projektia koko ajan päällä”.¹²⁷

Toimeksiannot tulevat tyypillisesti asiakkaan tarpeesta, esim. silloin kun niiden pitää päivittää siirtohintadokumentaatiota, niille on tulossa verotarkastus tai liiketoimintamallia muutetaan. Nykyään siirtohinnoitteludokumentointia joudutaan enää hyvin harvoin tekemään alusta alkaen. Toimeksiantoja voi tulla myös liittyen muihin verokonsultointiyrityksen tarjoamiin palveluihin, kuten tilintarkastukseen ja liiketoiminnan konsultointiin. Nykyinen lainsäädäntö rajoittaa tilintarkastusyhteisön mahdollisuutta tarjota verokonsultointia samalle yritykselle. Dokumentointitoimeksiannot voivat poikia laajempia hankkeita, koska niitä tehdessä voidaan havaita yrityksen siirtohinnoittelun uudelleenjärjestämiseen liittyviä mahdollisuuksia. Yksi haastateltavistani kuvasi suomalaisia yrityksiä näissä tilanteissa ”varovaisiksi ostajiksi”; ne eivät mielellään tartu tarjottuihin mahdollisuuksiin vaan käyttävät rajallisesti rahaa verokonsultointiin.¹²⁸

Asiakasyrityksen toimeksiannon tekee yleensä se, joka on vastuussa siirtohinnoittelusta. Suurimmista yrityksistä toimeksianto tulee verojohtajalta tai veroasiantuntijalta ja merkittävimmissä projekteissa talousjohtajalta. Esim. liiketoimintamallia muuttaessa verokonsultit käyvät esittelemässä siirtohinnoitteluvaihtoehtoja myös yritysten hallituksissa. Pienemmissä yrityksissä, joissa ei ole omia veroasiantuntijoita, toimeksiannon voi tehdä toimitusjohtaja.¹²⁹

Siirtohinnoittelun suunnittelussa konsultit tarjoavat palvelua laidasta laitaan. Yrityksiä varten, joilla ei ole omia resursseja käytettäväksi, ne voivat hoitaa koko siirtohinnoitteluprosessin alusta loppuun: aina siirtohinnoittelumallin suunnittelusta, dokumentointiin ja verotarkastusten prosessointiin. Jotkin suuryritykset, joissa kävin, käyttivät konsultteja suunnittelussa lähinnä sparraukseen, eli omien ideoidensa testaamiseen ja varmistamiseen. Konsulttien apu on tarpeen, koska heillä on laajempi

¹²⁷ Ks. haastattelukooste, s. 12-17.

¹²⁸ Ks. haastattelukooste, s. 12-17.

¹²⁹ Ks. haastattelukooste, s. 12-17.

käsitys siirtohinnoittelukäytännöistä ja siitä, miten paikallinen verottaja suhtautuu erilaisiin ratkaisuihin.¹³⁰

Siirtohinnoittelun raportointia koskevissa toimeksiannoissa verokonsultointiyritykset tekevät toimintoanalyseja, määrittävät siirtohintoja, päivittävät siirtohintahakuja ja/tai kirjoittavat dokumentoinnin asiakasyritykselle. Vain harva suurimmistakaan yrityksistä on hankkinut lisenssejä tietokantoihin, joita tarvitaan käytännössä kaikissa yrityksissä siirtohintojen määrittämiseen. Tietokantaohjelmien lisenssit ovat yksittäisen yrityksen näkökulmasta kalliita suhteessa vertailuhaun ostamiseen verokonsultilta. Tämän vuoksi konsultit tekevät Suomessa lähes kaikki vertailuhaut. Pienemmille yhtiöille konsultit tekevät tyypillisesti dokumentointiprosessin alusta loppuun, koska niillä ei ole omaa osaamista toimintoanalyysien tekemiseen tai dokumentoinnin kirjoittamiseen.¹³¹

Big four -yrityksillä on tarjolla valmiita siirtohinnoittelumallipaketteja, jotka voidaan sovittaa asiakasyrityksen tarpeisiin. Tällainen paketti voi laajimmillaan sisältää siirtohinnoittelumallin suunnittelun, toiminto- ja riskianalyysin, siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden testaamisen sekä dokumentoinnin laatimisen. Kyse on siis prosessin suunnittelusta, jossa dokumentointi on vain lopputuote. Pienimmät veropalvelua tarjoavat yritykset pyrkivät erottautumaan joustavuudella ja räätälöidymmillä palveluilla.¹³²

Moniin yrityksiin on myyty nk. master file –dokumentointipaketti, jossa on koko konsernitason tiedot sisältävä kantatiedosto (master file) ja paikallisen tason tiedoston (local file), joiden avulla siirtohinnoitteludokumentointi voidaan tehdä kaikille konsernin yhtiöille. Yritykset voivat itse käyttää master filea dokumentointiin tai verokonsultti voi tehdä tarvittavat päivitykset tiedostoihin. Verokonsultointiyrityksen liiketoiminnan näkökulmasta tällaiset palvelupaketit ovat toimivia, koska niillä saadaan yritys asiakkaaksi pidemmäksi aikaa. Muutamissa pörssiyrityksessä, joissa tein haastattelun, oli master file –dokumentointimallipohja tehty itse.¹³³

¹³⁰ Ks. haastattelukooste, s. 12-17 ja 46-48.

¹³¹ Ks. haastattelukooste, s. 12-17 ja 46-48.

¹³² Ks. haastattelukooste, s. 12-17.

¹³³ Ks. haastattelukooste, s. 48-58 ja 72-73.

3.5 Siirtohinnoittelun suunnittelu

3.5.1 Tavoitteena riskien ja verotehokkuuden hallinta

Yritykset ovat siis tulleet yhä tietoisemmiksi siirtohinnoittelusta ja sen mahdollisuuksista. Tämä on luonut pohjan myös siirtohinnoittelun käytölle verosuunnittelussa. Haastattelemani henkilöt olivat yhtä mieltä siitä, että suomalaiset yritykset eivät vääristele tahallisesti siirtohintoja verosuunnittelutarkoituksessa. Ne siis pyrkivät määrittämään siirtohinnat OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti siellä missä ohjeet ovat käytössä. Muualla sovelletaan paikallista lainsäädäntöä. Vielä 1990-luvulla siirtohintojen vääristely oli mahdollista, koska siirtohinnoittelun verovalvonta oli vähäistä.¹³⁴

Aiemmin suomalaiset yritykset eivät tunteneet markkinaehtoperiaatetta, ja hinnat määritettiin puhtaasti operatiivisin perustein: ”Hinnat ovat nykyään tietoisemmin markkinaehtoisia kuin ennen”, kuvasi yksi verokonsultti tapahtunutta muutosta. Operatiivisessa siirtohinnoittelussa tarkoituksena on esim. liiketoimintayksiköiden motivointi tehokkaaseen toimintaan¹³⁵. Monissa yrityksissä liiketoimintayksiköt saattoivat neuvotella tai jopa riidellä keskenään sovellettavista siirtohinnoista. Siirtohinnat saattoivat vaikuttaa liiketoimintayksikön tilikauden tulokseen, jota käytettiin suorituksen arviointiin ja kannustimien perusteena. Tällaisille yrityksille on ollut vaikea ymmärtää, että siirtohintojen määrittäminen konsernin sisäisissä neuvotteluissa ei aina johda verotuksen näkökulmasta markkinaehtoiseen tulokseen.¹³⁶ Muutos tietoisemmin markkinaehtoiseen siirtohinnoitteluun ei ole näissä tapauksissa välttämättä johtanut siihen, että veropohja olisi paennut Suomesta – yhtä hyvin on voinut käydä päinvastoin.

Suomalaisissa pörssiyrityksissä verotuksen siirtohinnoittelun suunnittelun keskeisimmät tavoitteet ovat riskien hallinta ja verotehokkuuden hallinta. Joillain yrityksillä on efektiivistä verokantaa koskevia tavoitteita, jolloin veroja yritetään hilata alemmas verosuunnittelun

¹³⁴ Ks. haastattelukooste, s. 10-12 ja 59-61.

¹³⁵ Ks. operatiivisesta siirtohinnoittelusta esim. Jaakkola et. al. 2012, s. 126-127.

¹³⁶ Ks. haastattelukooste, s. 10-12.

keinoin. Useat haastattelemistani asiantuntijoista olivat sitä mieltä, että siirtohinnoitteluun liittyvä verosuunnittelu ei ole Suomessa kovin aggressiivista verrattuna muihin maihin. Esim. veroparatiiseja ei käytetä Suomessa toisin kuin yhdysvaltalaislähtöisissä konserneissa¹³⁷. Toki tähän vaikuttaa myös Suomen väliyhteisölaki. Silti jotkin suomalaistenkin yritysten tekemät verosuunnitteluratkaisut saattavat ”nostaa kulmakarvat pystyyn”. Yksi verokonsultti esitti myös, että hänen kokemustensa mukaan julkinen keskustelu verosuunnittelusta on johtanut siihen, että yritykset suhtautuvat ”verokikkailuun” aiempaa penseämmin.¹³⁸

Siirtohinnoitteluriskien hallinnassa keskeisintä on konsernin siirtohinnoittelutransaktioiden määrittäminen, markkinaehtoisten hintojen todentaminen verokkien avulla ja siirtohinnoittelun dokumentointi. Siirtohinnoitteluriskien hallinta on parhaimmillaan, kun kaikki konsernin siirtohinnoittelutransaktiot ovat tiedossa, niiden hinnat ovat määritetty vertailukelpoisia verrokkeja käyttäen, tiedot ovat ajan tasalla ja dokumentointi on ”soljuva kokonaisuus”, jossa kaikki olennainen on esitetty. Suomalaisissa suuryrityksissä verotoiminnossa työskentelee vain muutamia henkilöitä, joten täydellinen siirtohinnoitteluriskien hallinta ei ole mahdollista – eikä se olisi edes tarkoituksenmukaista. Tämän vuoksi riskien hallinnassa keskitytään ensin taloudellisesti kriittisimpiin transaktioihin. Liiketoiminnan muutostilanteiden riskien hallinnassa tärkeää on tiedon kulun varmistaminen verotoimintoon. Tällöin siirtyvät liiketoiminnot sekä aineeton omaisuus voidaan hinnoitella oikein ja siirtohinnoittelun taloudelliset vaikutukset voidaan ottaa päätöksissä huomioon.¹³⁹

Riskien hallinnassa voidaan hyödyntää verottajan ennakkotietomenettelyä ja ennakkohinnoittelusopimusten (APA) tekemistä verottajan kanssa. Tällöin saadaan varmuus siihen, että verottaja ei puutu hinnoitteluun jälkikäteen, jos sopimuksen ehtoja noudatetaan. Monissa maissa ennakkohinnoittelusopimusten saaminen kestää kauan tai prosessi on niin kallis, ettei siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden varmistaminen

¹³⁷ Ks. veroparatiisien käytöstä Yhdysvaltalaisissa yrityksissä esim. Desai et. al. 2006. Harvardin yliopiston tutkijoiden tekemän tutkimuksen mukaan veroparatiiseja käytettiin erityisesti niissä yrityksissä, joissa on paljon siirtohinnoittelua ja tutkimusta sekä tuotekehitystä.

¹³⁸ Ks. haastattelukooste, s. 8-10, 36-38, 59-61 ja 83.

¹³⁹ Ks. haastattelukooste, s. 48-54 ja 59-61.

etukäteen ole tarkoituksenmukaista tai edes mahdollista. Esim. liiketoimintamallin muutosta koskeva kahden vuoden pituinen prosessi on liian hidas, koska muutoksen tekemistä ei voi useinkaan lykätä niin kauan yksin verosyistä. Lisäksi yksipuolisen APA:n saaminen ei välttämättä riitä, koska siirtohinnoitteluun voidaan puuttua vastapuolena olevan yhtiön kotimaassa. Yritykset eivät pitäneet Suomen ennakkotietomenettelyä toimivana siirtohinnoittelussa.¹⁴⁰

3.5.2 Liiketoimintamallin rooli siirtohinnoittelun suunnittelussa

Siirtohinnoitteluriskien hallinta on sitä työläämpää mitä hajautetumpi on yrityksen liiketoimintamalli. Hajautetussa liiketoimintamallissa konserniyhtiöt ovat itsenäisiä: ne tekevät itse toimintaansa koskevat päätökset, kantavat niistä vastuun ja omistavat toiminnassaan muodostuvan aineettoman omaisuuden. Tällöin konsernin sisäisiä transaktioita on paljon ja niille kaikille on määritettävä erikseen hinta, koska hintaan vaikuttavat olosuhteet ovat erilaiset. Myös vertailutietojen löytäminen siirtohintojen määrittämiseksi on vaikeaa, kun liiketoimen osapuolet ovat itsenäisiä ja omistavat aineetonta omaisuutta. Keskitetyssä liiketoimintamallissa siirtohinnoitteluriskien hallinta on huomattavasti helpompaa ja kaikkien transaktioiden määrittäminen voi onnistua hyvinkin pienin resurssein. Tämä johtuu siitä, että keskitetyssä liiketoimintamallissa transaktioita on tyypillisesti vähän ja ne ovat samanlaisia, jolloin toimintoanalyysijä ja vertailuhakuja ei tarvitse tehdä kaikille yhtiöille erikseen. Lisäksi verrokkien löytäminen helpompaa, kun liiketoimen toinen osapuoli omistaa tyypillisesti kaiken aineettoman omaisuuden.¹⁴¹

Liiketoiminnallisten syiden ohella siirtohinnoitteluriskien hallinta on ollut merkittävä syy siihen, että keskitetymmät liiketoimintamallit ovat yleistyneet suuryrityksissä¹⁴². Liiketoimintojen ohella myös esim. konsernin rahoitustoiminto voidaan keskittää yhteen yhtiöön. Useimmissa yrityksissä, joissa tein haastattelun, oli siirrytty keskitettyyn

¹⁴⁰ Ks. haastattelukooste, s. 31-32 ja 92-94.

¹⁴¹ Ks. haastattelukooste, s. 48-58.

¹⁴² Näin myös Ukkola et. al. 2009, s. 40.

liiketoimintamalliin tai muutos oli kesken¹⁴³. Suomen ulkopuolella liiketoimintamallien keskittyminen on yleistynyt jo aiemmin. Tyypillisesti peruste liiketoimintamallin muutokselle on liiketoimintalähtöinen, esim. organisaation tehostaminen tai yrityskauppa. Joissain tapauksissa liiketoimintamallin muutokset ovat kuitenkin hyvin verovetoisia tai veronäkökulmat vaikuttavat merkittävästi lopputulokseen. Keskitetty malli on verotehokas liiketoimintamalli, koska siinä voidaan valita mihin maahan pääosa liikevoitoista tai – tappioista kertyy. Lisäksi keskitetty liiketoimintamalli auttaa tappioiden tasaukseen, koska muissa maissa aiheutuvat tappiot voidaan vähentää päämiehenä toimivassa yhtiössä. Päämies kantaa taloudelliset riskit liiketoiminnasta ja on vastuussa esim. tappioista, joita syntyy käynnistettäessä toimintaa uudella markkina-alueella. Pidemmän aikaa tappiollisessa liiketoiminnassa keskitetty malli voi kuitenkin olla ongelmallinen, koska apuyhtiöt tekevät usein voittoa myös tappiollisina vuosina. Näitä voittoja ei voida yleensä tasata toisessa maassa toimivan päämiesyhtiön tappioiden kanssa¹⁴⁴. Siirtymisestä keskitettyyn malliin voi myös aiheutua ainakin tilapäisesti lisääntyvää verotusta, koska liiketoimintamallin muutoksessa siirtyvästä liikearvosta ja aineettomasta omaisuudesta on maksettava luopuvalle osapuolelle markkinaehtoinen korvaus.¹⁴⁵

Keskitetyn liiketoimintamallin puhtaimpana muotona voidaan pitää päämiesmallia¹⁴⁶, jossa kaikki konsernin aineeton omaisuus, riskit ja liiketoiminnan järjestämisvastuu on keskitetty yhteen nk. päämiesyhtiöön. Muut konserniyhtiöt ovat apuyhtiöitä, jotka tarjoavat päämiehelle palvelua: esim. sopimustuotekehitystä, tolling-sopimusvalmistusta ja myyntipalvelua¹⁴⁷. Apuyhtiöille maksetaan palveluista OECD:n markkinaehtoperiaatetta sovellettaessa yleensä kustannusvoittolisä, joka on tyypillisesti 1-5 prosenttia suhteessa niiden liiketoiminnan kustannuksiin. Joissain maissa ei hyväksytä kustannusvoittolisän

¹⁴³ Kaikki yritysten edustajat eivät halunneet kertoa yrityksen siirtohinnoitteluratkaisuista tai liiketoimintamalleista. En kysynyt haastatteluissa kovin yksityiskohtaisia tietoja yksittäisistä ratkaisuista, koska tavoitteeni oli saada yleiskuva.

¹⁴⁴ Ks. tappiollisen toiminnan siirtohinnoittelusta Gerdt – Raunio 2010, s. 75-81.

¹⁴⁵ Conversion payment. Ks. haastattelukooste, s. 4-8 ja 38-58. Ks. siirtohinnoittelusta päämiesmalliin siirryttäessä Raunio – Gerdt 2009, s. 269-272.

¹⁴⁶ Principal structure.

¹⁴⁷ Ks. Jaakkola et. al. 2012, sopimustuotekehityksestä s. 163-165, tolling-sopimusvalmistuksesta s. 150-151 ja komissionääreistä sekä myyntiagenteista s. 154-157.

käyttämistä, jolloin voitollisä määritetään esim. liikevaihdon perusteella transaktionettomarginaalimenetelmällä¹⁴⁸. Loput konsernin liikevoitosta – tai tappiosta – jää päämiehelle. Suomalaislähtöisillä yrityksillä, jotka toimivat keskitetyssä mallissa, päämies on tyypillisesti Suomen emoyhtiö¹⁴⁹. Joillain suomalaisilla yrityksillä päämies on kuitenkin matalan verotuksen maassa, esim. Sveitsissä.¹⁵⁰

Esimerkki 1.

Kirjoitimme joulukuussa 2012 Matti Ylösen kanssa Talouselämä-lehteen ruotsalaisen vaatteiden vähittäiskauppaa harjoittavan Hennes & Mauritzin (H&M) liiketoimintamallin muutoksesta¹⁵¹. H&M:n pääkonttori on Tukholmassa ja sillä on myymälöitä yli 40 maassa. Sen liiketoiminta perustuu suuriin volyymeihin ja tehokkaaseen tuotantoketjun hallintaan, jossa myytävät tuotteet hankitaan sadoilta tavarantoimittajilta ympäri maailman. H&M vastaa vaatteiden ja muiden tuotteiden suunnittelusta. H&M:n tuloskehitys on ollut vakuuttavaa. Sen liikevoittoprosentti on pysynyt edellisen vuosikymmenen tasaisesti noin 20 prosentin tasolla. Samaan aikaan H&M on onnistunut laajenemaan nopeasti ja sen liikevaihto nousi marraskuussa 2011 päättyneellä tilikaudella ennätyselliseen yli 12 miljardiin euroon.

H&M:n vähittäismyyntiä harjoittavat sen paikalliset tytäryhtiöt, jotka on organisoitu maittain. Vähittäismyyntiä harjoittaneet yhtiöt toimivat varsin itsenäisesti vuoteen 2007 asti ja siirtohinnoittelumallista johtuen niiden kannattavuus oli korkea. Esim. Suomen myyntiyhtiön liikevoittoprosentti vuosina 2004-2007 oli jokaisena vuonna yli 20.

H&M käynnisti kesäkuussa 2007 liiketoimintamallin muutoksen, jossa ruotsalaiseen tytäryhtiöön H & M Hennes & Mauritz GBC AB:en (H&M GBC)

¹⁴⁸ Transactional net margin method (TNMM).

¹⁴⁹ Näin myös Ukkola et. al. 2009, s. 40.

¹⁵⁰ Ks. haastattelukooste s. 36-39 ja 84.

¹⁵¹ Ks. Finér – Ylösen 14.12.2012, s. 44-48. Artikkelin tiedot perustuvat H&M:n ja sen tytäryhtiöiden tilinpäätöksiin sekä H&M:n antamaan haastatteluun.

keskitettiin tuotteiden välittäminen tavarantoimittajilta myymälöihin. Kyseisellä yhtiöllä ei ollut ennen muutosta lainkaan omaa toimintaa tai merkittäviä varoja. Yhtiöön keskitettiin myös riskejä, liikearvoa ("key value drivers") sekä vastuu mallistojen suunnittelusta. Kaikkea konsernin aineetonta omaisuutta ei kuitenkaan keskitetty kyseiseen yhtiöön, vaan sitä jäi esimerkiksi konsernin ruotsalaiseen emoyhtiöön.

Muutos vaikutti konsernin siirtohinnoittelumalliin. Muutoksen seurauksena paikallisten vähittäismyyntiyhtiöiden katteet ja samalla niiden maksamat verot romahtivat pysyvästi. Esimerkiksi Suomessa liikevoittoprosentti putosi vuosina 2009-2011 alle 5 prosentin tasolle – siis neljännekseen aiemmasta. Tytäryhtiöiden tilinpäätöksiltä ei ole havaittavissa, että ne olisivat saaneet huomattavaa korvausta esim. siirtyneestä aineettomasta omaisuudesta.

Konsernin voitoista yhä suurempi osa näytettiin uudessa liiketoimintamallissa Ruotsissa. H&M GBC:n liikevaihto vuonna 2011 päättyneellä tilikaudella oli 7,6 miljardia euroa, eli 63 prosenttia suhteutettuna koko konsernin liikevaihtoon. Yhtiö maksoi voitostaan veroa 275 miljoonaa euroa, joka oli 49 prosenttia koko konsernin veroista. Samaan aikaan H&M GBC:ssä työskenteli vain noin prosentti konsernin työntekijöistä. Ruotsista kertyi 6,5 prosenttia koko konsernin liikevaihdosta, joka perustuu vähittäismyyntiin, eikä siihen siis lasketa konsernin sisäistä kauppaa. Konsernin efektiivinen verokanta aleni muutoksen vuoksi vain noin prosentin, koska yhteisöverotus Ruotsissa on ollut kansainvälisesti tarkastellen keskitasoa. Vuonna 2013 tilanne kuitenkin muuttuu merkittävästi, kun Ruotsi laskee yhteisöverokantaa 22 prosenttiin aiemmasta 26,3:sta. H&M:n oman arvion mukaan se säästää tämän ansiosta vuosittain veroissa yli 50 miljoonaa euroa, jos kannattavuus säilyy samalla tasolla.

3.5.3 Johdon laskennan ja ulkoisen laskennan suhde keskitetyssä liiketoimintamallissa

Keskitetty liiketoimintamalli on johtamisen kannalta ongelmallinen, koska kustannuksiin perustuva liikevoittotaso ei kannusta myynnin kasvattamiseen tai kustannustehokkuuteen

tuotantotoiminnassa. Tämä on käytännössä johtanut siihen, että tätä mallia käyttävissä yrityksissä johdon laskenta ja verotusta varten tehtävä ulkoinen laskenta on erotettu toisistaan. Hajautettua mallia käyttävissä yrityksissä mitataan johdon onnistumista edelleen myös esim. tuloslaskelman liikevoittoon perustuvilla mittareilla. Näin siitähin huolimatta, että yrityksissä käytetään kustannusvoittolisää siirtohintojen määrittämisessä.¹⁵²

Ulkoiden ja sisäisen laskennan erottamista voidaan pitää riskinä, koska verottaja voi tulkita, että sisäisen laskennan mittareita tulisi käyttää myös verotuksen pohjana. Haastatteluissa ei kuitenkaan tullut ilmi, että yhdelläkään yrityksellä olisi ollut tällaisia ongelmia. Johdon laskennan ja ulkoiden laskennan erottaminen ei siten ole esteenä keskitettyyn malliin siirtymiselle. Joissain maissa verottaja vierastaa loppuvuodesta tehtäviä siirtohinnoitteluoikaisuja, joilla liiketulos korjataan markkinaehtoiseksi. Näissä maissa oikeaan liiketulokseen on päästäväh yksittäisten transaktioiden hinnoittelun kautta. Operatiivisen liiketoiminnan malli luo puitteet siirtohinnoittelumalliin liittyvälle verosuunnittelulle siitähin huolimatta, että operatiivinen tuloksenseuranta on mahdollista erottaa ulkoisesta laskennasta.¹⁵³

Operatiivisen liiketoimintamallin ja verotuksen ristiriita ilmenee myös siinä, että operatiivinen liiketoimintamalli ei yleensä seuraa lainkaan konsernin juridisten yhtiöiden tai maiden rajoja. Suuryrityksissä seurattavia yksiköitä saattavat olla liiketoimintayksiköt tai liiketoimintasegmentit, joilla ei ole mitään tekemistä juridisen konsernirakenteen kanssa. ”Liiketoiminnallisesti yrityksiä ei voisi vähempäh kiinnostaa, mitä yksi legaali yhtiö tekee”, kuten yksi verokonsultti haastattelussa totesi.¹⁵⁴ Verotuksen erillisyyhtiöperiaate on tällaisessa liiketoimintamallissa hankalasti sovellettavissa. Juridisen konsernirakenteen rooli pakollisena pahana tai verosuunnittelun välineenä voi silloin korostua.

¹⁵² Ks. haastattelukooste, 36-39, 58 ja 63-68.

¹⁵³ Ks. haastattelukooste, 36-39, 58 ja 63-68.

¹⁵⁴ Ks. haastattelukooste, s. 33.

3.5.4 Muu siirtohinnoitteluun liittyvä verotehokkuuden hallinta

Liiketoimintamallin keskittämisen ohella konsernin verorasitusta on mahdollista vähentää räätälöidyillä siirtohinnoitteluratkaisuilla esim. silloin, kun konsernissa tehostetaan tuotantoketjun¹⁵⁵ hallintaa. Tällöin voidaan ottaa huomioon valtioiden verokannat, verosopimukset ja veropohjat määritettäessä eri valtioissa sijaitsevien yhtiöiden liiketoiminnallista asemaa.

Keskitetty liiketoimintamalli vaikuttaa ainoastaan varsinaisen liiketoiminnan siirtohinnoitteluun, eli liikevoittotasoon. Se ei koske liikevoiton alapuolella tuloslaskelmassa olevia rahoituskuluja, joten niiden siirtohinnoittelun voi suunnitella erillisesti. Muutamassa haastattelemani yhtiöistä myös konsernirahoitus oli hoidettu keskitetysti erillisestä rahoitusyhtiöstä käsin¹⁵⁶. Konsernirahoituksen siirtohinnoitteluun liittyvää verosuunnittelua en kuitenkaan käsitellyt haastatteluissa sen tarkemmin. Konsernin sisäisiin korkoihin voi vaikuttaa huomattavasti lainaehdoilla: esim. vakuudet, lainan saajan pääomarakenne ja laina-ajan kesto vaikuttavat markkinaehtoisen koron määrään¹⁵⁷. Myös alikapitalisoinnin, rahoituksen kierrättämisen¹⁵⁸ ja hybridi-instrumenttien¹⁵⁹ käyttö rahoituksen verosuunnittelussa on mahdollista.

Esimerkki 2.

Reuters uutisoi lokakuussa, että Starbucks ei ollut maksanut edeltävän kolmen vuoden aikana Isossa-Britanniassa tuloveroja tappioiden vuoksi, vaikka sen liikevaihto maassa oli ollut 1,2 miljardia puntaa. Starbucksin talousjohtaja (CFO) oli kertonut samaan aikaan sijoittajille, että yrityksen

¹⁵⁵ Value chain.

¹⁵⁶ Treasury company. Ks. haastattelukooste, s. 54.

¹⁵⁷ Kukkonen – Walden 2010, s. 215.

¹⁵⁸ Ks. Esimerkki 9.

¹⁵⁹ Hybridi-instrumenteilla tarkoitetaan konsernirahoituksessa esim. tilannetta, jossa sama sijoitus katsotaan antajan maassa pääomaksi ja saajan maassa velaksi, jolloin korko on vähennyskelpoinen, mutta katsotaan saajalle verovapaaksi osingoksi. Ks. lisää esim. OECD 2012b, s. 8-9.

laajenemista uusille markkinoille rahoitetaan Britanniassa kertyneillä voitoilla. Britannian toiminnan kannattavuus kävi ilmi myös muusta Starbucksin sijoittajaraportoinnista. Tämän ristiriidan selittää todennäköisesti se, että Starbucksin ulkoinen laskenta ja johdon laskenta oli erotettu toisistaan: Britannian myynnistä saadut voitot kertyivät tuotantoketjussa muihin maihin. Toisaalta myös riski mahdollisista tappioista oli kannettu muualla.¹⁶⁰

Siirtohinnoitteluun liittyvän verosuunnittelun näkökulmasta tappiot Britanniassa johtuivat Reutersin mukaan kolmesta syystä. Ensiksikin Britannian Starbucks maksoi toiselle konserniyhtiölle aineettomien oikeuksien käytöstä 6 prosentin rojaltia suhteessa liikevaihtoonsa. Toiseksi raaka-aineet toimitettiin Britanniaan sveitsiläisen ja alankomaalaisen konserniyhtiön kautta. Kolmanneksi Britannian Starbucks oli rahoitettu vahvasti velkapainotteisesti, joten se maksoi huomattavia korkoja, joista muiden konserniyhtiöiden osuus oli noin 2 miljoonaa puntia vuosittain. Järjestelyjen ansiosta Starbucksin ulkomaan toimintojen efektiivinen verokanta oli ollut tarkasteluajanjaksolla 13 prosenttia.

3.6 Siirtohintojen määrittäminen

3.6.1 Toimintoanalyysi

Siirtohintojen määrittäminen perustuu Suomessa yleensä OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin. Näin siis silloin, kun transaktiossa osapuolina olevien yhtiöiden kotivaltiot noudattavat siirtohinnoitteluohjeita¹⁶¹. Niiden mukaan ensimmäinen vaihe siirtohintojen määrittämisessä on liiketoimien osapuolten ja konsernin sisäisten transaktioiden selvittäminen. Seuraavassa vaiheessa tehdään toimintoanalyysi, jossa selvitetään liiketoimen osapuolten liiketoiminnot, riskit ja liiketoimintaan sitoutuneet varat. Vaikka siirtohinnoittelu on dokumentoitava yhtiökohtaisesti, nämä vaiheet on

¹⁶⁰ Ks. Bergin 15.10.2012.

¹⁶¹ OECD:ssa on 34 jäsenvaltiota, lähinnä keskeisimmät länsimaat. Esim. Brasilia ei noudata OECD:n ohjeistusta.

tarkoituksenmukaista tehdä keskitetysti koko konsernin tasolla, koska käytännössä kaikilla konserniyhtiöillä on siirtohinnoittelutransaktioita.¹⁶²

Toimintoanalyysien tekeminen kaikille konserniyhtiöille on ensimmäisellä kerralla työläs prosessi. Ensimmäisen kerran jälkeen riittää yleensä, että havaitaan liiketoimintamalleissa tapahtuneet muutokset ja niiden vaikutukset siirtohinnoitteluun. Toimintoanalyysin tekeminen on sen sijaan yksinkertaisempaan silloin, kun konsernin siirtohinnoittelumalli on suunniteltu etukäteen. Tällöin on lähinnä havaittava poikkeukset yleisestä mallista, kuten yhtiöt maissa, jotka eivät sovelle OECD:n ohjeita. Keskitetyssä liiketoimintamallissa toimintojen analysointi on hyvinkin yksinkertaista, koska kaikki apuyhtiöt ovat toiminnoiltaan samantyyppisiä.¹⁶³

Toimintoanalyysin tekeminen edellyttää tiedon keruuta konsernin sisällä silloin, kun käytössä ei ole siirtohinnoittelumalli, jossa osapuolten roolit on määritetty etukäteen. Käytännössä tiedot konserniyhtiöiden liiketoiminnoista, riskeistä ja varoista kerätään kokoamalla mahdolliset kirjalliset tiedot, kuten sopimukset, ja tekemällä haastatteluja konsernin sisällä. Numerotiedot saadaan esim. konsernin toiminnanohjausjärjestelmästä¹⁶⁴, jos sellainen on käytössä, tai pyytämällä paikallisten yhtiöiden taloushallinnosta. Kirjallisista materiaaleista ei saa yleensä kattavaa kuvaa toiminnoista, joten haastattelujen merkitys korostuu.¹⁶⁵

Verokonsulttien kertomusten mukaan haastatteluihin menevä aika riippuu asiakasyrityksen halusta sijoittaa aikaa ja rahaa siirtohinnoitteluun. Tyypillisesti haastatteluihin käytetään aikaa muutamasta tunnista yhteen työpäivään. Suuremmissa tapauksissa haastatteluja voidaan tehdä viikon verran asiakkaan tiloissa. Tietojen keruun jälkeen myös niiden analysointiin ja kirjoittamiseen menee aikaa. Toimintoanalyysijä on tehty suurimmissa yrityksissä myös itsenäisesti, jolloin verotoiminnon asiantuntija kerää tiedot ja tekee haastattelut. Yrityksissä ei olla yhtä rutinoituneita tekemään toimintoanalyysijä, joten niiden tekemiseen itse voi mennä kauemmin kuin konsulteilla. Yrityksissä

¹⁶² Jaakkola et. al. 2012, s. 106-109 ja Karjalainen – Raunio 2007, s. 50-61.

¹⁶³ Jaakkola et. al. 2012, s. 106-109 ja haastattelukooste s. 17-23 sekä 48-59.

¹⁶⁴ Yleisimmin käytettyjä järjestelmiä ovat SAP ja ERP.

¹⁶⁵ Ks. haastattelukooste, s. 17-22, 48-54 ja 72-73.

toimintoanalyysin tekemiselle voi olla käytettävissä enemmän aikaa, koska konsultin saama palkkio asettaa rajat projektiin käytettävälle ajalle. Jotkin yritykset ovat kokeneet toimintoanalyysin tekemisen itse hyväksi sen vuoksi, että he tuntevat yrityksen toiminnan paremmin kuin ulkopuolinen konsultti.¹⁶⁶

3.6.2 Siirtohinnoittelumenetelmän valinta

Siirtohinnoittelumenetelmä valitaan Suomessa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti. Käytännössä siirtohintojen määrittämisessä käytetään ohjeissa mainittuja menetelmiä, vaikka muidenkin menetelmien käyttäminen olisi teoriassa mahdollista. Muissa maissa tilanne ei ole välttämättä aivan sama. Esim. Yhdysvalloissa käytetään muitakin kuin OECD:n ohjeissa mainittuja menetelmiä. Brasiliassa taas ei noudateta OECD:n ohjeistusta lainkaan.¹⁶⁷ Ennakkohinnoitteluhinnoittelusopimuksia koskevissa tutkimuksissa on havaittu, että eri menetelmien käyttö vaihtelee huomattavasti jopa OECD-maiden välillä¹⁶⁸.

Toimintoanalyysin tekeminen on kriittisin vaihe siirtohintojen määrittämisessä, koska suurimmassa osassa tapauksista toimintoanalyysi määrittää suoraan käytettävän siirtohinnoittelumenetelmän. Verrokkien hakeminen viimeisessä vaiheessa on teknisempää, eikä sillä välttämättä ole enää suurta merkitystä verotettavaan tuloon. Yksi asiantuntija tosin kertoi haastattelussa kokemuksestaan, että tarvittaessa jälkikäteen on taitavasti perustelemalla mahdollista löytää sopivia verrokkeja alhaisillekin voittotasoille. OECD:n siirtohinnoitteluohjeita voi tulkita niin, että käytettyjen hintojen markkinaehtoisuus olisi testattava jälkikäteen. Käytännössä siirtohinnat tai tulos on kuitenkin oikaistava OECD:n menetelmiä käyttäen markkinaehtoiseksi viimeistään tilinpäätöksessä, koska muuten markkinaehtoinen hinnoittelu ei olisi mahdollista.¹⁶⁹

¹⁶⁶ Ks. haastattelukooste, s. 17-22, 48-54 ja 72-73.

¹⁶⁷ Ks. Brasilian siirtohinnoittelulainsäädännöstä esim. PWC 2012c, s. 264-277 tai Jaakkola et. al. 2012, s. 73-74.

¹⁶⁸ Ks. Ainsworth 2011, s. 28-29.

¹⁶⁹ Ks. Karjalainen – Raunio 2007, s. 94-96 sekä haastattelukooste, s. 17-22 ja 72.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa menetelmät jaetaan kahteen ryhmään: perinteisiin liiketoimimenetelmiin ja liiketoimien voittotasoa mittaaviin menetelmiin. Käytännön siirtohinnoittelua tarkasteltaessa menetelmät on mielestäni kuitenkin mielekkäämpää jakaa kolmeen ryhmään sen mukaan millä tasolla menetelmä tarkastelee markkinaehtoisuutta. Markkinahintavertailumenetelmä¹⁷⁰ on menetelmistä ainut joka pyrkii siihen, että tarkasteltava transaktio on hinnoiteltu reaaliajassa markkinaehtoisesti. Jälleenmyyntihintamenetelmää¹⁷¹, kustannusvoittolisämenetelmää¹⁷² ja liiketoiminnettomarginaalimenetelmää¹⁷³ käytettäessä valitaan liiketoimen osapuolista toinen, jonka voitto määritetään vuositason tarkastelemalla vertailuyhtiöiden katteita. Testattava osapuoli on tyypillisesti toiminnoiltaan, riskeiltään ja varallisuudeltaan yksinkertaisempi yhtiö, koska sille on helpompi löytää verrokkeja tietokannoista. Näiden menetelmien keskeisin ero perustuu siihen millä tuloslaskelman tasolla verrokkeja tarkastellaan. Voitonjakomenetelmää¹⁷⁴ käytettäessä kahden konserniyhtiön yhteenlaskettu vuositason voitto jaetaan niiden kesken esim. yhtiöiden käyttämien tuotantopanosten perusteella. Vertailupohjana voidaan käyttää esim. ulkopuolista yhteisyritystä, tai voitto voidaan jakaa laskennallista jakoperustetta käyttäen. Voitonjakomenetelmä eroaa muista menetelmistä siinä, että sitä käytettäessä tarkastellaan samanaikaisesti liiketoimen molempia osapuolia.¹⁷⁵

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden soveltaminen johtaa siihen, että toimintoanalyysin ohella saatavissa oleva vertailutieto vaikuttaa olennaisesti siirtohinnoittelumenetelmän valintaan. Markkinahintavertailumenetelmä on OECD:n uusimmissa ohjeissa edelleen ensisijainen menetelmä, mutta käytettävien vertailutietojen luotettavuuden merkitys menetelmän valinnassa on tiedostettu aiempaa selvemmin. Tämä muutos ohjeistukseen on tullut jäsenmaiden käytännön sanelemana. OECD myös myöntää, että siirtohinnoittelumenetelmiä käyttäen ei päästä täydelliseen tulokseen. Tämän vuoksi

¹⁷⁰ Comparable uncontrolled price method (CUP).

¹⁷¹ Resale price method.

¹⁷² Cost plus method.

¹⁷³ Transactional net margin method (TNMM).

¹⁷⁴ Profit split method.

¹⁷⁵ Ks. OECD:n menetelmistä tarkemmin esim. Karjalainen – Raunio 2007, s. 65-92, Jaakkola et. al. 2012, s. 73-92 ja OECD 2010b, s. 63-105.

veroviranomaisten tulisi välttää absoluuttisesti ja suhteellisesti pieniä siirtohinnoitteluoikaisuja.¹⁷⁶

Käytännössä markkinahintavertailumenetelmän käyttö on harvinaista tavara- ja palvelukaupassa, koska sopivia vertailukauppoja ei ole useinkaan löydettävissä. Liikesalaisuus suojaa tyypillisesti ulkopuolisten välisiä sopimuksia, joten niitä ei ole käytettävissä. Poikkeuksia voivat olla lähinnä raaka-aineet, joista käydään julkista kauppaa tai sopimukset, jotka on julkaistava esim. lainsäädännön vuoksi. Tällaisia voisivat olla esim. julkiset hankinnat ja oikeudenkäyntimateriaalit. Lisäksi Yhdysvalloissa finanssivalvontaviranomainen SEC¹⁷⁷ julkaisee yritysten välisiä rojaltisopimuksia.¹⁷⁸

Mahdollisia konserniyhtiöiden ja ulkopuolisten välisiä transaktioita, eli nk. sisäisiä verrokkeja, ei aina voida käyttää oikaistuinakaan vertailupohjana, koska liiketoimen olosuhteet ovat siinä määrin erilaiset. Näin esim. silloin, kun tarkasteltava yhtiö on rajoitetun riskin jakelija, koska riippumattomat yritykset toimivat hyvin harvoin rajoitetulla riskillä. Muutamissa yrityksissä sisäisten verrokkien sopivuus varmistettiin vielä tekemällä sen rinnalla vertailuhaku esim. liiketoiminettomarginaalimenetelmää käyttäen. Myös eri valtioiden tulkinnat on huomioitava, koska esim. Yhdysvalloissa verottaja ei usein hyväksy markkinahintavertailumenetelmää.¹⁷⁹

Yksi haastatteleman asiantuntija oli sitä mieltä, että keskeinen syy markkinahintavertailumenetelmän vähäiseen käyttöön on hyvinkin epätieteellinen: konsultit suosivat muita menetelmiä, koska markkinahintavertailumenetelmän käyttäminen olisi verokonsulttiyrityksen oman liiketoiminnan kannalta riskialtista. Tähän on syynä se, että projektin kustannustenhallinta olisi vaikeampaa. Markkinahintavertailumenetelmän käyttö vaatii hänen mielestään enemmän osaamista ja aikaa. Siten toimeksiantojen katteet voisivat romahtaa, jos menetelmän käyttöä lisättäisiin.¹⁸⁰

¹⁷⁶ Ks. OECD 2010b, s. 59-62.

¹⁷⁷ U.S. Securities and Exchange Commission.

¹⁷⁸ Ks. haastattelukooste, s. 17-22, 48-54 ja Karjalainen – Raunio 2007, s. 89-92.

¹⁷⁹ Ks. haastattelukooste, s. 17-22, 48-54 ja 75.

¹⁸⁰ Ks. haastattelukooste, s. 72.

Myös voitonjakomenetelmän käyttö on harvinaista, eikä yksikään haastattelemani yritys kertonut käyttävänsä sitä¹⁸¹. Tämä johtuu siitä, että menetelmän soveltaminen on työlästä ja riittävien tietojen saaminen hankalaa¹⁸².

Käytettävien tietojen rajallisuus on johtanut siihen, että tavarakaupassa yleisin käytettävä siirtohinnoittelumenetelmä on liiketoimintomarginaalimenetelmä, vaikka se ei ole OECD:n ohjeistuksessa ensisijainen. Toinen tavarakaupassa käytetty menetelmä on jälleenmyyntihintamenetelmä, jonka käyttöä kuitenkin rajoittaa se, että käytettävissä olevista tietokannoista ei yleensä löydy myyntikatetason tuloslaskelmatietoja. Muiden menetelmien käyttö on harvinaisempaa.¹⁸³

Sisäisessä palvelukaupassa kustannusvoittolisä on lähes ainut käytössä oleva menetelmä, koska sitä käyttäessä voidaan hyödyntää julkisia liikevoittotietoja. Rojaltien hinnoittelussa on kuitenkin mahdollista hyödyntää myös RoyaltyStat-tietokantaa¹⁸⁴, joskin sen käyttö on vähäistä. Palvelussa on lähinnä amerikkalaisten yhtiöiden välisiä rojaltisopimuksia.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeista on vain rajallisesti apua konsernin sisäisen rahoituksen markkinaehtoisuuden määrittämiseen. Konsernin sisäisiä lainoja varten on löydettävissä julkisia vertailutietoja, joten markkinahintavertailumenetelmän käyttö on yleisintä.¹⁸⁵ Lainasopimuksia on koottu esim. Thomson Reutersin LoanConnector-tietokantaan¹⁸⁶.

Siirtyminen keskitettyihin liiketoimintamalleihin on johtanut siihen, että aineettoman omaisuuden ja liiketoimintojen siirrot konsernin sisällä ovat yleistyneet myös Suomessa. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa ei ole tarkemmin esitetty menetelmiä aineettoman

¹⁸¹ Ks. haastattelukooste, s. 61.

¹⁸² Ks. Jaakkola et. al. 2012, s. 90-92.

¹⁸³ Ks. haastattelukooste, s. 17-22, 48-54.

¹⁸⁴ RoyaltyStat on amerikkalaisen RoyaltyStat LLC:n tarjoama tietokantapalvelu (www.royaltystat.com).

¹⁸⁵ Ks. lisää esim. Jaakkola et. al. 2012, s. 183-202.

¹⁸⁶ Ks. www.loanconnector.com.

omaisuuden arvostamiseen¹⁸⁷. Aineettoman omaisuuden ja liiketoimintojen arvostamisessa yleisin käytetty menetelmä on käytännössä kassavirtapohjainen menetelmä, eli nk. DCF-menetelmä¹⁸⁸. DCF-menetelmän käyttäminen edellyttää aineettoman omaisuuden tai liiketoiminnan tulevaisuuden kassavirtojen ennustamista sekä pääoman tuottovaatimuksen¹⁸⁹ määrittämistä tulevien tuottojen diskonttaamiseksi. Käytännössä sekä ennustaminen, että diskonttokertoimen osatekijöiden valinta sisältää lukuisia subjektiivisia valintoja, jotka voivat vaikuttaa radikaalisti laskelman lopputulokseen. Tämän vuoksi myös haastattelemani veroasiantuntijat pitivät menetelmää epätydyttävänä. Markkinaehtoperiaate kuitenkin edellyttää yksiselitteisesti markkinaehtoisen hinnan arvioimista, eikä parempaakaan menetelmää ole yleensä käytettävissä. DCF-menetelmän käyttöä puoltaa se, että se on yritysanalyttikkojen markkinoilla yleisesti käytämä arvonmääritystapa.¹⁹⁰

DCF-menetelmän käyttäminen verotusta varten on myös kyseenalaista, koska verotuksen perustaminen tulevien tuottojen ennusteisiin on maksukykyisyysperiaatteen vastaista. Muita vaihtoehtoja aineettoman omaisuuden ja liiketoimintojen arvonmäärittämiseen ovat esim. vertailuyhtiöiden tunnuslukuihin perustuvat multippelianalyysit ja oikaistut yrityskauppatiedot¹⁹¹. Näiden käyttäminen verotuksessa on kuitenkin poikkeuksellista. Verohallinnon perintö- ja lahjaverotusta koskevassa ohjeessa¹⁹² on myös esitelty nk. substanssi- ja tuottoarvoon perustuva tapa laskea yrityksen arvo.¹⁹³

¹⁸⁷ Ohjeiden luvuissa VI ja IX on kuitenkin käsitelty aineettoman omaisuuden siirtymisen tunnistamista. Ks. aiheesta tarkemmin esim. Jaakkola et. al. 2012, s. 202-256 ja Raunio – Gerdt 2011, s. 420-428. OECD:ssa päivitetään parhaillaan siirtohinnoitteluohjeiden aineettomia oikeuksia koskevaa osiota. OECD pyysi kesäkuussa 2012 lausuntoja keskusteluasiakirjan pohjalta. Merkittäviä muutoksia tällä hetkellä käytössä oleviin menetelmiin ei ole välttämättä luvassa, koska ohjeita kehitetään nykykäytännön pohjalta. Ks. lisää Sandelin 2012, s. 109-113.

¹⁸⁸ Discounted cash flow method.

¹⁸⁹ Weighted Average Cost of Capital (WACC).

¹⁹⁰ Ks. haastattelukooste, s. 17-22, 48-54.

¹⁹¹ Ks. yrityskaupoissa käytetyistä arvonmääritysmenetelmistä laajemmin esim. DePamphilis 2011, s. 235-323 (luvut 7. ja 8.).

¹⁹² Ks. Verohallinto 2011.

¹⁹³ Ks. lisää eri vaihtoehtoista Jaakkola et. al. 2012, s. 313-329.

3.6.3 Verrokkien hakeminen tavara- ja palvelukaupassa

Yleensä sopivia sisäisiä verrokkeja ei ole käytettävissä, joten verrokkeja on etsittävä julkisista tietolähteistä. Kuten totesin edellisessä luvussa tavara- ja palvelukaupassa on vain harvoin löydettävissä ulkopuolisten välisiä transaktiokohtaisia vertailutietoja. Markkinahintavertailumenetelmän käyttäminen ei siis yleensä onnistu. Tämän vuoksi siirtohinnot määritetään tavara- ja palvelukaupassa useimmiten menetelmillä, joita varten riittävät tilinpäätösten katetason vertailutiedot.

Siirtohinnoittelussa yleisimmin käytettävä vertailutieto on yksipuolista. Keskeisimmät vertailutietolähteet ovat alankomaalaisen Bureau van Dijk¹⁹⁴ -yrityksen Amadeus-, Orbis- ja Oriana-tietokannat, joihin on kerätty julkisia tilinpäätös- ja yritystietoja ympäri maailman. Yhtiöllä on myös Ruslana-tietokanta, jossa on venäläisten yritysten tietoja sekä TP-Catalyst -sovellus, joka tuottaa vertailuhausta valmiin tiedoston dokumentaatiota varten. Edellä mainituissa tietokannoissa on tilinpäätöstietoja sekä omistusta ja toimialaa koskevia tietoja, joten niiden avulla on mahdollista etsiä samalla toimialalla toimivien riippumattomien vertailuyhtiöiden tilinpäätöksiä. Useimmissa maissa vertailuyhtiöiksi hyväksytään ainoastaan riippumattomia konserniin kuulumattomia yhtiöitä. Yhdysvaltojen verottaja kuitenkin käyttää verrokkeina pörssiyrityksiä ja niiden konsolidoituja konsernitalinpäätöksiä.¹⁹⁵

Julkisen tiedon rajallisuus vaikuttaa tilinpäätöstitokantojen sisältöön. Eri maissa on erilaiset kirjanpito- ja julkisuuskäytännöt. Esim. Saksassa tilinpäätöstiedot ovat pääsääntöisesti salaisia. Niissä maissa, joissa tilinpäätökset ovat julkisia, ei välttämättä ole saatavilla riittävän tarkkoja tietoja siirtohinnoittelua varten. Mm. Suomessa osakeyhtiöiden ei tarvitse ilmoittaa myyntikatetason tietoja tuloslaskelmassaan. Useimmista maissa liikevoitto ja liikevaihto on ilmoitettava tuloslaskelmassa. Tämä on yksi syy liiketoimintomarginaalimenetelmän ja kustannusvoittolisämenetelmän käytön yleisyyteen siirtohinnoittelussa.¹⁹⁶

¹⁹⁴ Ks. www.bvdinfo.com.

¹⁹⁵ Ks. haastattelukooste, s. 17-22, 48-54 ja 78.

¹⁹⁶ Ks. haastattelukooste, s. 17-22 ja 48-54.

Kirjanpitolait poikkeavat maittain ja joissain maissa tiedot eivät välttämättä ole luotettavia. Esimerkiksi useampi haastatteleman henkilö mainitsi Kreikan, sillä kreikkalaisten yritysten tilinpäätökset ovat ”omituisia” verrattuna muihin maihin. Tietokantahakuja tehdessä ei voi olla täysin varma vertailuyhtiöiden vertailukelpoisuudesta, koska tiedot perustuvat toimialatietoihin ja tuloslaskelmatietoihin. Tämän vuoksi lopulliset vertailuyhtiöt on vielä tarkistettava yksitellen. Käytännössä tämä tehdään käyttämällä Internetin hakukoneita, kuten Googlea ja tutkimalla yritysten omia verkkosivuja. Jotkin yritykset käyttävät työhön OneSource-tietokantaa.¹⁹⁷

Verrokkien etsimisessä voidaan käyttää esim. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden yhdeksän vaihetta sisältävää lähestymistapaa¹⁹⁸. Tyypillisesti Suomessa markkinaehtoisena hintana pidetään lopullisen vertailujoukon mediaania¹⁹⁹. Voittotason menetelmiä käytettäessä löydettyjen verrokkien taso ja määrä vaihtelee muun muassa testattavan yhtiön toimialan ja liiketoiminta-alueen mukaan. Toimialoilla, joilla skaalaedut ovat merkittäviä, ei välttämättä löydy juuri lainkaan konserniin kuulumattomia vertailuyhtiöitä. Usein käytettävät verrokkit ovat erikokoisia yrityksiä tai ne toimivat eri markkina-alueella, koska parempia verrokkeja ei ole. Joskus kelpoisia verrokkeja ei löydy edes samasta maanosasta tai niitä on vain muutama. Käytännössä koskaan ei voida olla varmoja siitä, että valittujen verrokkien toiminnot ja riskit ovat täysin samat, koska tällaiset tiedot eivät ilmene julkisista materiaaleista. Tätä ongelmaa voi hallita esim. riittävän suurella otoksella tai käyttämällä otoksen sisällä alakvartiilia vertailuhintana, jos testattavan yhtiön riskitaso on oletettavasti alempi kuin vertailuryhmällä. Haastatteleman henkilöt eivät pitäneet vertailuhakuihin liittyviä huomattavia puutteita yritysten näkökulmasta ongelmallisina, koska ”tilanne on kaikille sama” – myös vertailuhakujen luotettavuutta valvovalla verottajalla.²⁰⁰

Siirtohinnoittelussa vertailuhakujen tekoavan on oltava edes jossain määrin standardisoitu, koska muuten verotuksen ennustettavuus kärsii ja siirtohinnoittelun

¹⁹⁷ Ks. haastattelukooste, s. 17-22, 48-54. OneSource on amerikkalainen yritystietopalveluita tarjoava yritys (www.onesource.com).

¹⁹⁸ Ks. Jaakkola et. al. 2012, s. 258-259.

¹⁹⁹ Ks. Verohallinto 2007, s. 43.

²⁰⁰ Ks. haastattelukooste, s. 22-23 ja 63-68.

hoitaminen on työlästä. Käytetyimmät siirtohinnoittelumenetelmät ovat kehittyneet siirtohinnoittelukäytännössä, käytössä olleiden vajavaisten tietolähteiden varassa. Eri valtioissa käytetyt menetelmät ja tietolähteet ovat levinneet maasta toiseen. Näistä syistä johtuen siirtohinnoittelussa käytetyt verrokkihaut eivät välttämättä kestä kriittistä taloustieteellistä tarkastelua. Myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa on tunnustettu siirtohinnoittelun luonne ”ei-eksaktina tieteenä”²⁰¹. Vertailuhakujen käytössä tämä ilmenee OECD:n lähestymistavassa siten, että siirtohinnoittelu on markkinaehtoista, jos käytetty hinta, tai tulos vuoden lopussa, sijoittuu vertailuhaun vaihteluvälille. Tyypillisimmin käytetty vaihteluväli on kvartiiliväli²⁰². Siirtohinnoitteluohjeiden mukaan myös oikaisujen tekeminen vertailuhaussa käytettyihin arvoihin on mahdollista siitäkin huolimatta, että ne tekevät siirtohinnoittelusta vielä vaikeammin ennustettavaa²⁰³. Käytännössä tällaisia oikaisuja tehdään monissa maissa²⁰⁴.

Edellä kuvattuja oikaisuja vertailuhakuihin lienee mahdollista tehdä myös Suomessa, jos edellytykset täyttyvät. On kuitenkin epäselvää millaisissa tilanteissa oikaisuja voidaan tehdä. Seuraavasta oikeustapauksesta saa kuvan siitä mistä oikaisuissa on kyse ja millaisissa tilanteissa niiden tekeminen saattaa olla perusteltua.

Esimerkki 3.

Helsingin hallinto-oikeus hylkäsi päätöksellään 23.6.2011 verovelvollisen valituksen koskien siirtohinnoittelu-oikaisua, jonka Konserniverokeskus oli tehnyt verotarkastuksen perusteella²⁰⁵. Oikaisu koski suomalaisen konsernin emoyhtiön siirtohinnoittelua. Oikaisu perustui verotarkastajien näkemykseen, jonka mukaan vertailuhaussa testattavana osapuolena olleen virolaisen sopimusvalmistusta harjoittaneen tytäryhtiön kustannuspohjaan lisätty nk. location savings –säästö oli perusteeton. Kyseisessä tapauksessa sovellettiin kustannusvoittolisämenetelmää. Yhtiö oli perustellut tekemänsä location

²⁰¹ Ks. OECD 2010b, s. 35-36.

²⁰² Ks. OECD 2010b, s. 123-125.

²⁰³ Ks. OECD 2010b, s. 122-123.

²⁰⁴ Ks. haastattelukooste, s. 76.

²⁰⁵ Helsingin HAO 23.6.2011 11/0898/4.

savings -oikaisun Viron alemmalla kustannustasolla. Lisäys kustannuspohjaan oli lähes todellisten Viron yhtiön kustannusten suuruinen.

Hallinto-oikeus katsoi päätöksessään, että Viron alemmasta kustannustasosta syntynyt etu kuului Suomen emoyhtiölle, jolla oli muun muassa konsernin keskeisin aineeton omaisuus ja riskit. Päätökseen vaikutti myös se, että hallinto-oikeuden näkemyksen mukaan verovelvollisen käyttämien verrokkiyhtiöiden kustannuspohja ei eronnut Viron tytäryhtiöstä siinä määrin, että lisäys kustannuspohjaan olisi ollut tarpeellinen. Mielestäni hallinto-oikeuden tulkinta siitä, että kustannushyödyt kuuluvat osapuolelle, joka kantaa riskit liiketoiminnan sijoittamispäätöksestä on perusteltu. Maksessaan kustannuksiin perustuvan korvauksen tytäryhtiölle emoyhtiö sitoutuu käytännössä kattamaan kaikki Virossa aiheutuvat kustannukset. Siten emoyhtiö kantaa myös riskin Viron kustannustason mahdollisesta noususta. Kustannustasot maiden välillä vaihtelevat jatkuvasti, joten location savings – tyyppisten lisäysten tekeminen ei olisi pidemmän päälle johdonmukaista.

3.7 Siirtohinnoittelun raportointi

Siirtohinnoittelun dokumentoinnin kirjoittaminen on siirtohintojen määrittämisen viimeinen vaihe. Haastattelemani verokonsultti kuvasi yksittäistä siirtohinnoittelun dokumentointiprojektia näin²⁰⁶:

Asiakkaan ottaessa yhteyttä tarvitessaan siirtohinnoitteludokumentointia selvitetään ensin asiakkaan taustat ja tarpeet esim. palaverissa: mitä he tarvitsevat; mitä varten he sitä tarvitsevat; minkä laajuisena he dokumentoinnin haluavat. Tämän jälkeen tarjotaan asiakkaalle järkevältä tuntuvaa palvelua. Tarjousta ei voi tehdä ilman keskustelua, koska on niin monia asioita, jotka vaikuttavat palvelun hintaan. Seuraavaksi asiakas päättää, millaisen palvelun se tilaa. Dokumentointia varten kerätään tietoja asiakkaalta. Ensiksi tehdään toimintoanalyysi mm. haastatteleamalla yhtiön

²⁰⁶ Ks. haastattelukooste, s. 20.

henkilöstöä, jolloin pyritään selvittämään liiketoimintamalli; mitä transaktioita yrityksellä on, päätösvaltasuhteet, riskit jne. Asiakkaan toimintamallista keskustellaan vielä sisäisesti esim. muiden siirtohinnoitteluihmisten kanssa [sen varmistamiseksi että malli ymmärretty oikein]. Kun toimintamalli on selvitetty etsitään vertailutietoja siirtohintojen määrittämistä varten. Ensin etsitään ja analysoidaan mahdollisia sisäisiä verrokkeja [CUP]. Tarvittaessa verrokkeja etsitään tekemällä vertailuhakuja. Viimeisessä vaiheessa dokumentointi kirjoitetaan ja tarkistetaan [review].

Vain harvoissa maissa, kuten Intiassa, dokumentointi on annettava veroilmoituksen yhteydessä²⁰⁷. Vaikka muodollista dokumentointia ei tarvitse laatia siirtohinnoittelun on oltava silti jo veroilmoituksessa siirtohinnoittelusäännösten mukaista. Useimmissa maissa dokumentointeja ei pyydetä säännöllisesti, vaan ainoastaan silloin, kun siirtohinnoittelua tutkitaan esim. verotarkastuksessa. Tämä on myös Suomen verottajan linjaus, vaikka Suomessakin on aiemmin pyydetty dokumentointeja ilman, että siirtohinnoittelua on varsinaisesti tutkittu²⁰⁸. Kiina, Intia ja Brasilia ovat maita, joissa siirtohinnoitteludokumentointeja pyydetään vuosittain²⁰⁹. Puolassa dokumentointi on laadittava vaadittaessa seitsemän päivän varoitusajalla, joten sen täytyy käytännössä olla valmiina²¹⁰. Suomessa siirtohinnoitteludokumentoinnin antamiseen on aikaa VML 14 c §:n mukaan vähintään 60 päivää verottajan kehotuksesta. Aikaisintaan se on annettava kuusi kuukautta tilikauden loppumiskuukauden viimeisestä päivästä lukien. Täydentävien selvitysten antamiseen on 90 päivää aikaa.

Useimmissa haastattelemissani yrityksissä kaikkien tytäryhtiöiden dokumentointeja ei tehdä vuosittain täysin valmiiksi lukuun ottamatta niitä maita, jotka vaativat dokumentoinnin joka vuosi. Tyypillisesti tiedot vähintäänkin keskeisimmistä yhtiöistä on kerätty niin, että dokumentoinnin tekeminen onnistuu tarvittaessa nopeasti. Tiedot yksittäisistä yrityksistä voidaan kerätä dokumentoinnin mallipohjaan²¹¹. Keskitetyimmässä

²⁰⁷ Ks. haastattelukooste, s. 53.

²⁰⁸ Ks. haastattelukooste, s. 69 ja 89.

²⁰⁹ Ks. haastattelukooste, s. 32.

²¹⁰ Ks. haastattelukooste, s. 76.

²¹¹ Template.

liiketoimintamallissa tietojen kerääminen voi onnistua pitkälti konsernin verotoiminnossa, ainakin silloin, kun konsernissa on käytössä toiminnanohjausjärjestelmä, josta löytyvät kaikkien konserniyhtiöiden kirjanpitoliedot.²¹²

Hajautetummissa liiketoimintamallissa taloustiedot mallipohjaan on pyydettävä paikallisten yhtiöiden taloushallinnosta. Hajautetumpi malli edellyttää myös sitä, että mahdolliset muutokset liiketoimintamalleissa on pyrittävä varmistamaan viimeistään dokumentointivaiheessa. Tällaiseen toimintamalliin liittyy myös riski siitä, että kaikkien yhtiöiden siirtohinnoitteludokumentointi ei ole kunnossa, koska osa vastuusta on paikallisella yksiköllä. Esim. yhdessä haastattelemani yrityksessä lähetetään vuosittain kysely kaikille tytäryhtiöille sen varmistamiseksi, että siirtohinnoittelu on kunnossa. Tähän kyselyyn oli vastannut kyseisenä vuotena 70 prosenttia tytäryhtiöistä, kun edellisenä vuonna luku oli ollut 50 prosenttia. Haastattelemani yhtiöt olivat suuria pörssiyrityksiä, joissa toiminnot ja transaktiot on pääosin kartoitettu ainakin kertaalleen, joten dokumentointia ei tarvitse tehdä alusta alkaen. Pienemmissä yhtiöissä on edelleen mahdollista, että siirtohintojen markkinaehtoisuutta ei ole edes testattu ennen kuin verottaja pyytää dokumentointia. Tällaiset tapaukset ovat Suomessa yhä harvinaisempia.²¹³

Useimmissa maissa dokumentointi voidaan tehdä englannin kielellä. Myös Suomen verottaja hyväksyy englannin prosessikielenä, vaikka päätökset kirjoitetaan suomeksi tai ruotsiksi²¹⁴. Englannin kielen käyttäminen on järkevää jo siitäkin syystä, että keskeiset asiakirjat jouduttaisiin muussa tapauksessa kääntämään viimeistään keskinäistä sopimusneuvottelua käytäessä, jos siirtohinnoitteluoikaisun perusteella käynnistetään vastaoikaisuprosessi. Silti on yhä monia maita, kuten Puola, Unkari, Kiina ja Saksa, jotka vaativat dokumentoinnin paikallisella kielellä. Tämä teettää ylimääräistä käännoistyötä²¹⁵.

²¹² Ks. haastattelukooste, s. 10-12 ja 48-54.

²¹³ Ks. haastattelukooste, s. 10-12 ja 48-54.

²¹⁴ Ks. Verohallinto 2007, s. 8.

²¹⁵ Ks. haastattelukooste, s. 75 ja Jaakkola et. al. 2012, s. 93.

Dokumentoinnin sisältövaatimukset poikkeavat maittain²¹⁶. Haastattelemani henkilöt eivät kuitenkaan kertoneet, että tämä olisi aiheuttanut suurempia ongelmia Brasiliaa lukuun ottamatta²¹⁷. Suomessa dokumentointi voidaan tehdä Verohallinnon antaman ohjeen mukaisesti, mutta myös EU:n käytännesäännön mukainen dokumentointi kelpuutetaan²¹⁸. Pieniltä konserneilta²¹⁹ ei edellytetä Suomessa eikä monissa muissa maissa dokumentoinnin laatimista, mutta siirtohinnoittelun markkinaehtoisuus on tarvittaessa näytettävä muulla tavoin. Joissain maissa dokumentoinnin muotovaatimukset ovat hyvinkin tiukat. Tällaisia maita ovat esim. entiset itäblokin maat²²⁰. Tyypillisesti yksittäisen yhtiön dokumentoinnissa on esitettävä ainakin seuraavat tiedot²²¹:

- liiketoiminta-analyysi
- markkinakuvaus
- toiminto- ja riskianalyysi
- listaus konsernin sisäisistä liiketoimista
- siirtohinnoittelumenetelmän valinta
- vertailuanalyysi

Dokumentoinnin tarkoitus on toimia näyttönä siirtohinnoittelun markkinaehtoisuudesta. Silloin kun verottaja Suomessa pyytää dokumentoinnin, se kuitenkin varmistaa aina esim. dokumentoinnissa esitetyn toimintoanalyysin luotettavuuden tekemällä yrityksessä omia

²¹⁶ Ks. Jaakkola et. al. 2012, s. 93.

²¹⁷ Ks. haastattelukooste, s. 32.

²¹⁸ Ks. Verohallinto 2007, s. 9.

²¹⁹ VML 14 a §:n mukaan Pienellä ja keskisuurella yrityksellä tarkoitetaan yritystä:

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

²²⁰ Ks. haastattelukooste, s. 33.

²²¹ Ks. Jaakkola et. al. 2012, s. 110.

haastattelujaan ²²² . Dokumentointi on vain lähtökohta siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden tutkimiselle. Ylipäänsä siirtohinnoittelun verovalvonnassa yrityksen näyttövelvollisuus korostuu, koska siirtohinnoittelun valvonta edellyttää yrityksen liiketoiminnan tuntemusta – tässä yritys itse on verottajaa parempi asiantuntija. Muutamissa yrityksissä on havaittu, että joissain maissa verokonsultin tekemä dokumentointi hyväksytään verotarkastuksessa helpommin näytöksi kuin yrityksen itse tekemä. Tämä on yksi syy miksi dokumentoinnit teetetään konsulteilla²²³.

3.8 Siirtohinnoittelutarkastukset

3.8.1 Yritysten kokemuksia verotarkastuksista

Siirtohinnoittelun valvonta perustuu pääosin verotarkastuksiin, koska siirtohinnoittelun valvonta edellyttää aina liiketoiminnan olosuhteiden selvittämistä tapauskohtaisesti²²⁴. Haastattelemieni siirtohinnoitteluasiantuntijoiden kokemusten mukaan siirtohinnoittelutarkastusten määrä on viime vuosina kasvanut eksponentiaalisesti niin Suomessa kuin muualla maailmassa. Vain joissain maissa, kuten Yhdysvalloissa siirtohinnoittelua on valvottu systemaattisesti jo kauan. Siirtohinnoittelussa tehtävät oikaisut ovat yleistyneet kappalemääräisesti ja ne ovat euromääräisesti kaikkein suurimpia. Yritysten kokemusten mukaan monissa maissa verottaja on aggressiivinen oikaisujen tekemisessä. Tämän vuoksi suuryritysten on ollut pakko herätä siirtohinnoitteluun. Syyksi linjan kiristymiseen monet haastattelemanasi asiantuntijat epäilivät hieman kyynisesti valtioiden rahapulaa. Yrityksen näkökulmasta tarkastuksen onnistuminen on ennen kaikkea kiinni siitä, miten hyvin siirtohinnot on etukäteen määritetty ja dokumentoitu. Näin oikaisuesitykset vältetään parhaiten.²²⁵

²²² Ks. haastattelukooste, s. 90-91.

²²³ Ks. haastattelukooste, s. 47.

²²⁴ Ks. luku 4.3 siirtohinnoittelun valvonnasta Suomessa. Ks. siirtohinnoittelutarkastuksen vaiheista Jaakkola et. al. 2012, s. 404-407.

²²⁵ Ks. haastattelukooste, s. 23-28 ja 73-79.

Myös Suomen verottajan linja on ollut aggressiivinen, tosin jotkut haastattelemiini henkilöt olivat havainneet muutoksia linjassa aivan viime aikoina. Tyytyväisiä oltiin muun muassa siihen, että Suomessa verottajan kanssa on mahdollista keskustella tulkinnoista. Suomen verottajan siirtohinnoitteluosaamista pidettiin puutteellisena: tarkastuksissa ei ole osattu tutkia oikeita asioita tai perustella päätöksiä oikeustieteellisesti. Vuoden 2012 alusta käynnistyneeseen Konzerniverokeskuksen (Kove) siirtohinnoitteluhankkeeseen suhtauduttiin tämän vuoksi varauksettoman toiveikkaasti. Siirtohinnoitteluasioiden hoitamisen odotetaan helpottuvan, kun verottajan osaaminen lisääntyy. Haastattelemiini asiantuntijat korostivat myös siirtohinnoittelun koordinoinnin keskittämisen merkitystä, koska mielikuvituksellisimmat siirtohinnoitteluoikaisut ovat tulleet ”Koven ulkopuolisesta maailmasta”.²²⁶

Suomessa verottajalla on velvollisuus selvittää verotarkastuksella tosiasiat, joten siirtohinnoitteluoikaisu ei voi lähtökohtaisesti olla mielivaltainen. Monissa maissa verotarkastuskäytännöt kuitenkin lähentelevät mielivaltaa. Osin tähän on syynä se, että verottajan tietotaso vaihtelee maiden välillä huomattavasti. Esim. Saksassa ja Ranskassa on havaittu verotarkastuksissa Suomesta poikkeava neuvottelumenetelmä²²⁷, jossa verottaja tekee jopa tosiasioita selvittämättä siirtohinnoittelun oikaisuesityksen, josta voidaan sitten neuvotella. Neuvotteluissa verottaja saattaa luvata olla tutkimatta verotusta muutoin, jos yritys hyväksyy oikaisuesityksen. Tällöin saatetaan vaatia yritystä allekirjoittamaan sopimus, jossa se sitoutuu olemaan viemättä oikaisua arbitraatiomenettelyyn. Myös Suomen verottaja on havainnut tällaisen sopimismenettelyn käytön vastaoikaisuvaatimuksia käsitellessään. Yritysten näkökulmasta jo arbitraatiomenettelyn tai vastaoikaisumenettelyn käynnistämisen uhka voi ehkäistä mielivaltaisimpia siirtohinnoitteluoikaisuja.²²⁸

Eräs yrityksen edustaja kuvasi yrityksen suhtautumista neuvottelukulttuuriin verotarkastuksessa näin²²⁹:

²²⁶ Ks. haastattelukooste, s. 23-28 ja 73-75.

²²⁷ Settlement.

²²⁸ Ks. haastattelukooste, s. 23-28, 73-79 ja 100-101.

²²⁹ Ks. haastattelukooste, s. 65-66.

Suomessa veroviranomaisilla on tosiasioiden selvittämisvelvollisuus ja se on ihan ylpeydenaihe. On maita, joissa on neuvottelukulttuuri, joissa verottaja haluaa vaan sen rahan – miljoonan tai kaksi. Sillä ei ole väliä millä perusteella rahaa vaaditaan. Silloin pitää tehdä kustannushyötyanalyysi, jossa otetaan huomioon mm. onko helpompi vain maksaa; johtaako suostuminen tai kieltäytyminen pahempiin verotarkastuksiin jatkossa; mitä tapahtuu vanhoille vuosille; mihin ratkaisu johtaa muissa maissa; kuinka paljon rahaa tai resursseja riitelyyn on käytettävissä; heijastuuko päätös myös välillisen verotuksen puolelle, esim. tullimaksuihin. Silloin, kun asialla ei ole konsernin tuloslaskelman verorivin kannalta mitään merkitystä, on asian hyvä antaa mennä. Jos verot taas nousevat merkittävästi, on asiaan pakko puuttua. Jos asia on periaatteellisesti tärkeä asia, esim. meidän konsernissa patenttien omistus, asiassa ei voi antaa periksi, vaan mennään vaikka oikeuteen.

Verottajan lähestymistapa tarkastuksissa vaihtelee maittain myös muulla tavoin. Esim. Suomessa verottaja puuttuu pienempiinkin asioihin, jos ne ovat selvästi väärin. Joissain maissa verottaja on keskittynyt puhtaasti rahamääräisesti suurimpien tapausten valvontaan²³⁰. Siirtohinnoitteluhankkeessa Suomen verottaja on lähentynyt tätä tarkastelutapaa²³¹.

Siirtohinnoittelutarkastukset ovat kestoaltaan tavallisesti muita tarkastuksia pidempiä. Kesto vaihtelee maiden välillä muutamista kuukausista jopa vuosiin. Myös Suomessa yli vuoden kestävätkin tarkastukset ovat yleisiä.²³²

3.8.2 Siirtohinnoittelunoikaisun ja veronkierron rajanvedosta

Silloin kun siirtohinnoittelulla tavoitellaan verotehokkuutta voidaan joutua pohtimaan siirtohinnoittelunoikaisun ja veronkierron rajanvetoa. Näyttökynnys veronkiertämisen osoittamiseksi on varsin korkea. Tällöin on osoitettava, että verovelvollisella on ollut

²³⁰ Ks. haastattelukooste, s. 77.

²³¹ Ks. haastattelukooste, s. 89.

²³² Ks. Jaakkola et. al. 2012, s. 401-402 sekä haastattelukooste, s. 23-28 ja 73-79.

ilmeinen tarkoitus kiertää veroa keinotekoisien järjestelyjen avulla.²³³ Subjekttiivinen tarkoitus kiertää veroa voi siis aiheuttaa VML 28 §:n soveltamisen. Tällaisen tarkoituksen osoittaminen on miltei mahdotonta, jos sitä ei ole dokumentoitu tai sitä ei suoraan kerrota vaikkapa verotarkastajalle. Huomioimalla tämä verosuunnittelussa on mahdollista pienentää veronkiertopykälän soveltumisriskiä.

Suomessa verottaja pyrkii tutkimaan huolella kaikki siirtohinnoittelutapaukset, joihin se puuttuu²³⁴. Tällöin on myös mahdollista löytää näyttöä subjektiivisesta veronkiertotarkoituksesta. Veronkierron soveltuminen on näissä tilanteissa pakostakin satunnaista ja voi johtaa siihen, että ulkoisesti samanlaiselta vaikuttavia tapauksia kohdellaan eri tavoin. Seuraava esimerkki, jonka Sami Laaksonen esitteli veropäivillä, kuvaa hyvin siirtohinnoittelu-oikaisun ja veronkierron rajanvedon problematiikkaa²³⁵. Vastaavissa olosuhteissa voisi olla mahdollista, että veronkiertopykälää sovellettaisiin myös perinteisempään alikapitalisointitapaukseen, jossa osakkeet omistaa suomalainen holdingyhtiö. Tällöin siirtohinnoittelun oikaiseminen VML 31 §:n perusteella ei välttämättä olisi vaihtoehto.

Esimerkki 4.

X-konserni toteutti vuonna 2006 sisäisen uudelleenjärjestelyn, jossa konsernin sisällä siirrettiin suomalaisen X-osakeyhtiön osakkeet ulkomaiselta tytäryhtiöltä toiselle ulkomaiselle tytäryhtiölle. Ostajana ollut tytäryhtiö otti 500 miljoonan euron lainan osakkeiden ostamista varten. Veroilmoituksella osakkeet ja laina kohdistettiin yhtiön Suomen kiinteälle toimipaikalle, jolle kohdistui siten kymmenien miljoonien eurojen korkokulut. X-osakeyhtiö antoi kiinteälle toimipaikalle konserniavustuksen, joka käytettiin korkokuluja vastaan. Siten X-osakeyhtiön ja kiinteän toimipaikan verotettava tulo Suomessa jäi vähäiseksi vuodesta 2006 alkaen.

²³³ Ks. Tikka et. al. 2012, 25. Veron kiertäminen.

²³⁴ Ks. luku 4.3.2.

²³⁵ Ks. Laaksonen 2012, s. 95-99.

Kove teki konserniin verotarkastuksen. Verotarkastushavaintojen mukaan X-osakeyhtiön toiminnassa ei ollut tapahtunut merkittäviä muutoksia uudelleenjärjestelyn aikana. Uudelleenjärjestelylle ei myöskään ollut verotarkastajien näkemyksen mukaan liiketaloudellista intressiä kiinteän toimipaikan näkökulmasta. Verotarkastajat saivat käsiinsä myös konsernirahoituksen ja X-osakeyhtiön välisiä sähköpostiviestejä, joissa korostettiin kiinteän toimipaikan muodollista roolia järjestelyssä. Nimenomaan nämä viestit olivat keskeinen peruste sille, että Kove lisäsi maksetut korot kiinteän toimipaikan tuloon VML 28 §:n perusteella. Laaksosen mukaan toinen vaihtoehto olisi ollut lisätä tulot kiinteän toimipaikan tuloon siirtohinnoitteluokaisuna VML 31 §:n perusteella, jolloin verovaikutus olisi ollut sama. Viesteissä osoitettu näyttö keinotekoisesta järjestelystä siis riitti Koven näkemyksen mukaan veronkiertopykälän soveltamiseen. Konserniverokeskuksen verotuksen oikaisulautakunta hylkäsi verovelvollisen valituksen Koven päätöksestä. Oletettavasti päätöksestä valitetaan edelleen hallinto-oikeuteen.

3.8.3 Veronkorotukset ja muut sanktiot

Suomessa verottaja määrää siirtohinnoitteluokaisujen yhteydessä säännönmukaisesti VML 32 §:n 3 momentin mukaisen veronkorotuksen, eli veronkorotuksen määrä on suhteessa oikaisun määrään. Tyypillisesti oikaisu on 5 prosenttia oikaisusta. Verottaja perustelee veronkorotuskäytäntöä sillä, että veroilmoitus on annettu tahallisesti tai törkeän huolimattomasti vääränä, jos siirtohinnoittelun oikaiseminen on tarpeen. Tämä tulkintalinja perustuu vakiintuneeseen verotuskäytäntöön elinkeinoverotuksessa. Lisäksi veronkorotukset koetaan yritysten ohjaamisen näkökulmasta tarpeelliseksi. Verottajan määräämät veronkorotukset oikaisuihin liittyen ovat Suomessa pitäneet toistaiseksi myös oikeusasteissa. Veronkorotuksia on määrätty ”muutaman kerran” VML 32 §:n 4 momentin perusteella siitä, että siirtohinnoitteludokumentointia ei ole annettu tai se on annettu puutteellisena. Tällaisten veronkorotusten määrä on ollut 5000–10000 euroa.²³⁶

²³⁶ Ks. haastattelukooste, s. 94-95 ja 97.

Lähes kaikki yritysten edustajat pitivät verottajan veronkorotuslinjausta vääränä. Osa esitti siitä syvän närkästyksensä. Verokonsulttien mielestä veronkorotuksen määrääminen säännönmukaisesti VML 32 §:n 3 momentin perusteella on perusteetonta, jos yritys on yrittänyt toimia oikein. Heidän näkemyksensä mukaan yritykset ovat siirtohinnoittelu-oikaisutilanteissa pääsääntöisesti pyrkineet markkinaehtoiseen hinnoitteluun ja oikaisu on johtunut verottajan ja yrityksen erilaisista tulkinnoista. Nämä tulkinnat ovat koskeneet esim. toimintoanalyysia, siirtohinnoittelumenetelmää tai vertailuhaun kelpoisuutta. Kun kyse on tulkinnanvaraisesta asiasta, ei veronkorotuksen määrääminen ole yritysten edustajien mielestä perusteltavissa tahallisuudella tai törkeällä huolimattomuudella.²³⁷

Suomessa ei ole tiettävästi koskaan syytetty veropetoksesta siirtohinnoittelu-oikaisuun liittyen²³⁸. Italia poikkeaa muista maista siinä, että siellä yhtiön johto joutuu rutiininomaisesti rikossyytteeseen, jos siirtohinnoittelua oikaistaan²³⁹.

3.9 Vastaoikaisuprosessit (MAP-menettelyt)

Verottajan oikaistessa siirtohinnoittelua on yrityksellä mahdollisuus käynnistää vastaoikaisuprosessi kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi silloin, kun osapuolina olevien yhtiöiden kotivaltioiden välillä on verosopimus. Verosopimuksessa tulee myös olla markkinaehtoperiaatetta ja keskinäistä sopimusmenettelyä koskevat määräykset. Menettely voidaan käynnistää kummassa tahansa sopimusvaltiossa. Suomen verosopimuksissa, kuten verosopimuksissa yleismaailmallisesti, keskinäistä sopimusmenettelyä koskeva artikla edellyttää ainoastaan neuvottelun käynnistämistä maiden välillä – ei sopuun pääsemistä.²⁴⁰ Yritykset ovat kokeneet tämän ongelmalliseksi, etenkin niissä maissa, jotka eivät noudata markkinaehtoperiaatetta²⁴¹. Brasilia nostettiin esiin useissa haastatteluissa ongelmavaltiona. Myös Kiinan tulkinnat

²³⁷ Ks. haastattelukooste, s. 28-30.

²³⁸ Ks. haastattelukooste, s. 29.

²³⁹ Ks. haastattelukooste, s. 32 ja 76.

²⁴⁰ Ks. haastattelukooste, s. 69-71 ja 30-31.

²⁴¹ Ks. haastattelukooste, s. 70 ja 78.

markkinaehtoperiaatteesta ovat voineet johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, koska verosopimus ei edellytä kaksinkertaisen verotuksen poistamista²⁴².

EU:ssa arbitraatiosopimus edellyttää jäsenmaita poistamaan siirtohinnoittelua koskevan kaksinkertaisen verotuksen kahden vuoden kuluessa arbitraation käynnistämisestä. Yrityksissä uskottiin, että lähtökohtaisesti arbitraatio toimii. Ongelmana on kuitenkin arbitraation kesto, koska useissa tapauksissa prosessi oli kestänyt yli kaksi vuotta. Myös prosessin käynnistämisen kalleus rajoittaa yrityksiä käyttämästä arbitraatiota, lähtökohtaisesti viranomaisten olisi löydettävä sopu keskenään. Verottajalla on mahdollisuus käynnistää arbitraatio myös oma-aloitteisesti. Yhden yrityksen kohdalla Tanskan verottaja oli näin tehnyt. Hitaus ja kalleus koettiin ongelmiksi myös verosopimusten vastaoikaisuprosessia koskien. Ongelmista huolimatta kaikki haastattelemani verokonsultit arvioivat, että vastaoikaisumenettelyjen määrä tulee kasvamaan räjähdysmäisesti. Heillä oli lukuisia tapauksia odottamassa prosessin käynnistämistä. Teoriassa Suomessa on mahdollista hakea kaksinkertaisen verotuksen huojentamista myös VML 89 §:n perusteella. Tällaisista hakemuksista ei kukaan haastatteluissa maininnut.²⁴³ Suomen verottajan käymiä vastaoikaisumenettelyjä käsittelemme tarkemmin luvussa 4.5.

3.10 Oikaisun hakeminen Suomen oikeusasteissa

Siirtohinnoittelusta on Suomessa toistaiseksi vain vähän julkaistua oikeuskäytäntöä, joten siirtohinnoitteluun liittyviin lukuisiin tulkinnanvaraisiin kysymyksiin ei löydy vastauksia prejudikaateista²⁴⁴. KHO on tehnyt tätä kirjoitettaessa vain yhden markkinaehtoperiaatteen tulkintaa koskevan päätöksen tällä vuosituhanella²⁴⁵. Tähän keskeisin syy on se, että Verohallinto on vasta viime vuosina puuttunut aktiivisemmin siirtohinnoitteluun: verovelvollisilla ei ole aiemmin ollut tarvetta hakea oikaisua. Siirtohinnoittelun tutkiminen ja oikeuskäsittely on hidasta, joten viime vuosina siirtohinnoittelu-oikaisuista tehdyt valitukset eivät ole vielä ehtineet KHO:een asti. Hallinto-oikeuden viimeaikaiset päätökset koskevat

²⁴² Ks. haastattelukooste, s. 64.

²⁴³ Ks. haastattelukooste, s. 69-71 ja 30-31.

²⁴⁴ Ks. haastattelukooste, s. 69.

²⁴⁵ Kyseinen päätös KHO:2010:73 koski konsernin sisällä maksettua korkoa.

Verohallinnon 5-7 vuotta sitten tekemiä siirtohinnoitteluoikaisuja. Sami Laaksosen mukaan nämä päätökset eivät kuvaa kovin hyvin tämän hetkisiä Koven siirtohinnoittelutapauksia. Tulkinnanvaraisuuteen liittyviin ongelmiin ei siten välttämättä saada apua, vaikka niistä syntyisikin julkaistavaa oikeuskäytäntöä²⁴⁶.

Esimerkki 5.

Sain tutkielmaani varten Helsingin hallinto-oikeuden verovuosien 2004 ja 2005 siirtohinnoittelua koskevan päätöksen, joka oli tehty 23.6.2011²⁴⁷. Päätöksestä oli jätetty valitus KHO:een syyskuussa 2011 eikä tapauksesta ollut tehty päätöstä tätä kirjoitettaessa. Kyseisessä tapauksessa Kove oli tehnyt yhtiön verotarkastuksen keväällä 2006. Tarkastuskertomuksella yhtiölle oli esitetty siirtohinnoitteluoikaisua, jota koskeva maksuunpano oli tehty 30.10.2006²⁴⁸. Maksuunpanolla yhtiölle oli määrätty lisäksi VML 32 §:n 3 momentin perusteella 5 prosentin veronkorotus suhteessa lisättyyn tuloon. Oikaisulautakunta oli hylännyt verovelvollisen valituksen sekä oikaisua että veronkorotusta koskien 12.6.2007. Myös Helsingin hallinto-oikeus hylkäsi valitukset 23.6.2011. Teoriassa Kove olisi voinut tehdä vuonna 2006 oikaisun vielä verovuotta 2000 koskien, jos se olisi ollut tarpeellista²⁴⁹.

Edellä esitetyn esimerkin pohjalta voidaan sanoa, että lopullisen päätöksen saaminen siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta koskien voi kestää jopa 12 vuotta. Näin siis, kun otetaan huomioon, että KHO:n päätöstä kyseisessä asiassa ei ole vielä kukaan tehnyt ja se, että verovelvollisen on viimeistään tilinpäätöksessään määritettävä markkinaehtoinen tulos. Yli kymmenen vuotta kestävät prosessit ovat verovelvollisten oikeusturvan kannalta ehdottomasti liian pitkiä. Keskeinen syy pituuteen on nimenomaan markkinaehtoperiaatteessa ja sen käytännön soveltamisen työläydessä. Tällä perusteella

²⁴⁶ Ks. haastattelukooste, s. 95.

²⁴⁷ Helsingin HAO 23.6.2011 11/0898/4. Käsittelen päätöksen aineellista sisältöä luvun 3.6.3 lopussa.

²⁴⁸ Siirtohinnoitteluoikaisu vuodelta 2004 oli 1 353 475,00 euroa ja 2 814 572,00 euroa vuodelta 2005.

²⁴⁹ Verotuksen oikaisun aikarajoista ja perusteista on säädetty VML 55 ja 56 §:ssä.

voi kritisoida sitä, soveltuuko markkinaehtoperiaate ylipäänsä verotuksen toimittamisen työkaluksi. Toki viranomaisten siirtohinnoitteluvoimavarojen parantuminen voi lyhentää prosesseja tulevaisuudessa.

Siirtohinnoittelussa yksittäiset riidat johtuvat hyvinkin tapauskohtaisista olosuhteista, joten oikeuskäytäntö ei välttämättä tule auttamaan merkittävästi tulkinnanvaraisuuteen. KHO ei tyypillisesti ole halukas käsittelemään tapauksia, joilla ei ole prejudikaattiarvoa²⁵⁰. Tämän vuoksi KHO ei ole juuri myöntänyt valituslupia siirtohinnoittelua koskeviin tapauksiin. Tosin viime vuosina valituksiakin on tullut vain 2-3 vuodessa²⁵¹.

Muutamit haastattelemani asiantuntijat esittivät huolensa oikaisulautakuntien, hallinto-oikeuksien ja KHO:n siirtohinnoitteluosaamisesta. Oikeusasteiden on ollut helpointa tukeutua veroviranomaisten siirtohinnoittelupäätöksiin, koska niiden oma osaaminen ei ole riittävää verottajan tulkinnasta poikkeamiseksi. Verottajan ratkaisusta poikkeaminen edellyttäisi osaamista erityisesti silloin, kun olennaisia uusia tosiasioita ei ole tuotu esille. Tämän vuoksi veroasiantuntijat näkivät erityisen tärkeäksi, että tarkastuskertomuksen siirtohinnoittelu-oikaisu-esitys vältetään. Tämä edellyttää prosessiin panostamista jo tarkastuksen alkuvaiheessa. Oikaisulautakuntien heikkoa osaamista pidettiin luonnollisena, koska niissä ei ole ollut kuin muutamia siirtohinnoittelutapauksia. Siirtohinnoittelun opettelu kestää useita vuosia ja edellyttää aktiivista perehtymistä tapauksiin.²⁵²

²⁵⁰ Muita syitä ovat esim. tapauksen taloudellinen arvo tai ilmeinen virhe, joka on korjattava. Ks. Jaakkola et. al. 2012, s. 417-418.

²⁵¹ Ks. haastattelukooste, s. 95.

²⁵² Ks. haastattelukooste, s. 26-28 ja 98.

4. Siirtohinnoittelun verovalvonta Suomessa

4.1 Siirtohinnoittelun verovalvonnan resurssit ja organisaatio

Siirtohinnoittelun verovalvonta keskitettiin Suomessa vuoden 2012 alusta Koven²⁵³ siirtohinnoitteluhankkeeseen, joka kestää kolme vuotta. Samalla lisättiin siirtohinnoittelun valvontaresursseja siirtämällä resursseja muualta Verohallinnosta Koveen. Koven henkilöstö kasvoi 144:stä 164:ään. Hankkeessa työskentelee kokopäiväisesti 36 henkilöä hankejohtaja Jouni Marjon alaisuudessa. Johtavana veroasiantuntijana toimii Sami Laaksonen, jota haastattelin tutkielmaani varten. Laaksonen on ollut kehittämässä siirtohinnoittelun valvontaa Kovessa vuodesta 1999 alkaen. Hankkeessa työskentelee kolme henkilöä MAP-ryhmässä, 22 henkilöä kahdessa verotarkastusryhmässä ja kymmenen henkilöä verotusryhmässä. Hankkeen puitteissa voidaan tarvittaessa käyttää myös Verohallinnon muita resursseja.²⁵⁴

Siirtohinnoittelun keskittäminen yhteen toimipisteeseen mahdollistaa osaamisen kehittymisen ja tehtyjen päätösten laadun varmistamisen. Lisäksi pystytään koordinoimaan millaisiin tapauksiin puututaan, jolloin tarkastuksen kohdevalinta on suunnitelmallista. Hankkeessa on käytössä sisäinen asiantuntijapaneeli, jossa muun muassa keskustellaan päätöksistä ja näin varmistetaan päätösten yhdenmukaisuutta²⁵⁵. Hankkeessa kokeneemmat tarkastajat kouluttavat muita²⁵⁶.

Hankkeen puitteissa on tarkoitus selvittää, miten siirtohinnoittelun valvonta tulisi järjestää jatkossa²⁵⁷. Muiden maiden kokemusten perusteella voitaneen pitää todennäköisenä, että valvonnan keskittäminen on pysyvä ratkaisu. Koven siirtohinnoitteluhankkeen työntekijät keskittyvät siirtohinnoitteluun kokopäiväisesti. Aiempien vuosien kokemuksen perusteella tämä on havaittu tärkeäksi nimenomaan siirtohinnoittelun oppimisen kannalta. Uusimpana

²⁵³ Vuonna 1998 perustettuun Konserniverokeskukseen on keskitetty suurimpien yritysten verovalvonta Suomessa. Konserniverokeskus sijaitsee Helsingin Sörnäisissä.

²⁵⁴ Ks. Waal 2012, s. 88.

²⁵⁵ Ks. haastattelukooste, s.91.

²⁵⁶ Ks. Waal 2012, s. 91.

²⁵⁷ Ks. Waal 2012, s. 89.

suuntauksena on ollut erikoistuminen siirtohinnoittelun sisällä, esim. Kovessa on liiketoimintojen ja aineettoman omaisuuden arvostamiseen erikoistuneita henkilöitä²⁵⁸.

Siirtohinnoittelun valvontaan ennen vuotta 2012 käytetyt resurssit eivät ole tarkkaan tiedossa, koska siirtohinnoittelun valvontaa tehtiin Koven ohella myös muualla Verohallinnossa. Valvottavat yhtiöt oli tuolloin jaettu eri yksiköille maantieteellisin perustein. Koven ohella siirtohinnoittelun valvontaa tehtiin verotarkastusyksiköissä ympäri Suomen sekä Uudenmaan yritysverotoimistossa, johon oli keskitetty kiinteiden toimipaikkojen verovalvonta Suomessa. Kove oli silti ainut yksikkö, jossa oli yksinomaan siirtohinnoitteluun erikoistuneita asiantuntijoita. Muualla siirtohinnoittelua tehtiin muun työn ohella. Ensimmäinen kokopäiväinen siirtohinnoittelutarkastaja nimitettiin Koveen syksyllä 2007 ja seuraavana vuonna palkattiin muutama lisää. Vuoden 2009 lopulla Kovessa käynnistettiin siirtohinnoitteluprojekti, jossa työskenteli vuoden 2011 lopulla 13 henkilöä kokopäiväisesti ja osa-aikaisesti kymmenkunta muuta. Uudenmaan yritysverotoimistossa oli siirtohinnoitteluprojekti kesällä 2011, johon osallistui n. 7 henkilöä osa-aikaisesti.²⁵⁹

Siirtohinnoittelun systemaattista valvontaa alettiin kehittää Kovessa syksystä 1999 alkaen. Aiemmin siirtohinnoittelua valvottiin satunnaisesti muun verovalvonnan yhteydessä eikä Verohallinnossa ollut yhtään siirtohinnoitteluun keskittyntä asiantuntijaa. Siirtohinnoittelua saatettiin tutkia, jos tarkastuksissa tuli vastaan tapauksia, joiden tutkimiseen verotarkastajilla oli riittävästi osaamista. Ensimmäisiä siirtohinnoitteluokaisuja oli tehty jo 1980-luvulla, mutta käytännössä vielä vuonna 1999 siirtohinnoittelua ei valvottu juuri lainkaan.²⁶⁰

Siirtohinnoittelun valvontaa on opeteltu Kovessa vuodesta 1999 ”yrityksen ja erehdyksen kautta”. Alussa oli vaikeutena jo se, miten tutkittavia tapauksia löydetään. Lähestymistavaksi muodostui muutaman vuoden jälkeen siirtohinnoittelun opetteleminen tutkimalla siirtohinnoittelutapauksia käytännössä, koska siirtohinnoittelun osaaminen kasvaa vain kokemuksen ja erikoistumisen kautta. Kehittäminen on osittain tapahtunut myös yritysten kustannuksella: ”Siirtohinnoittelua opetellessa toiset päätökset ovat olleet

²⁵⁸ Ks. haastattelukooste, s. 98-99.

²⁵⁹ Ks. haastattelukooste, s. 86-87.

²⁶⁰ Ks. haastattelukooste, s. 86.

vähän paremmin ja toiset vähän huonommin tehtyjä.” Sami Laaksosen mukaan huonommin tehdyt päätökset eivät ole pääsääntöisesti johtaneet jälkiverotuksiin, vaan haitat ovat liittyneet lähinnä siihen, että aikaa on tuhlatu väärin asioiden tutkimiseen.²⁶¹

Suomessa siirtohinnoittelun mallimaana on käytetty erityisesti Tanskaa, joka on suunnilleen Suomen kokoinen talous. Tanskassa siirtohinnoittelun valvonta on ollut keskitettyä vuodesta 1998 ja siellä siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta valvoo noin sata siirtohinnoitteluasiantuntijaa²⁶². Tanskassa tehdyt siirtohinnoitteluoikaisut²⁶³ ovat olleet vuosina 2008-2011 vuositasolla 1-2 miljardin euron luokkaa ja oikaisujen vuotuiset kappalemäärät ovat olleet välillä 27-47. Oikaisujen euromäärissä ei ole ollut kasvua viime vuosina, sen sijaan niiden kappalemäärät ovat kasvaneet hieman.²⁶⁴ Laajemman siirtohintojen valvonnan taloudellista vaikutusta ei voi tarkastella yksin siirtohinnoitteluoikaisujen perusteella, koska valvonnan epäsuorat ohjaavat vaikutukset voivat olla merkittäviä. Epäsuoria vaikutuksia ei ole tietääkseni tutkittu missään.

Tanskan aktiivinen puuttuminen siirtohinnoitteluun on havaittu myös verokonsultointiyrityksissä. Yrityksissä Tanska koettiin pikemminkin poikkeuksena muista maista. Siirtohinnoittelun valvonnan laajuus on Suomessa lähempänä keskitasoa. Lukua 5. varten kokoamani tilastot antavat tukea näille havainnoille. Yksi veroasiantuntija myös epäili, mitä lisäarvoa Tanskan lähestymistapa siirtohinnoitteluun voi tuoda, koska se lisää merkittävästi sekä yritysten että verottajan hallinnollisia kustannuksia. Yritykset saattavat jopa huomioida kasvavat veroriskit ja hallinnolliset kustannukset sijoittautumispäätöksissään.²⁶⁵

²⁶¹ Ks. haastattelukooste, s. 86-87.

²⁶² Olen vertailut siirtohinnoittelua eri maissa luvussa 5. Ks. liite 7., Waal 2012, s. 89 ja haastattelukooste, s. 97.

²⁶³ Lisäykset verotettavaan tuloon.

²⁶⁴ Ks. Skatteministeriet Danmark 28.3.2012.

²⁶⁵ Ks. haastattelukooste, s. 32-33.

4.2 Siirtohinnoittelun verovalvonnan tavoitteet ja painopisteet

Kovessa tehdään vuosittain yhteensä n. 100 verotarkastusta. Siirtohinnoittelu on ollut viime vuodet Koven verotarkastuksissa erityisenä painopistealueena. Koven verkkosivuilla kuvataan Koven tavoitteita näin²⁶⁶:

Konserniverokeskuksen verotarkastustoiminnan tavoitteena on oikea-aikaisen ja oikeamääräisen verokertymän varmistaminen, Suomelle kuuluvien verojen turvaaminen sekä verojärjestelmän uskottavuuden ja toimivuuden ylläpitäminen.

Panostamme avoimeen ja luottamukselliseen toimintaan, ohjaukseen ja neuvontaan sekä verotarkastusmenettelyn yhdenmukaisuuteen. Toimintaamme ohjaa suunnitelmallisuus, tehokas verotarkastusprojektien läpivienti ja tarkastustoimenpiteiden laajuuden ja määrän oikea mitoitus.

Siirtohinnoittelun verovalvonnassa tavoitteet ilmenevät tällä hetkellä niin, että tutkittavat tapaukset pyritään valitsemaan koordinoitusti erityiseen riskien hallinnan analyysiin perustuen. Aiemmin tapauksia on tutkittu myös esim. silloin, kun siirtohinnoittelun tutkimisen tarpeellisuus on havaittu tuloverotusta koskevassa verotarkastuksessa tai verotuksen toimittamisen yhteydessä tehtävässä nk. perusvalvonnassa. Laadullisesti Kovessa pyritään tekemään siirtohinnoittelupäätökset niin, että ne ovat puolustettavissa MAP-menettelyssä. Tämä edellyttää, että päätöstä tehdessä tosiasiat tutkitaan ja päätösten perustelut dokumentoidaan huolellisesti.²⁶⁷

Siirtohinnoitteluhankkeessa on verovalvonnan ohella tarkoitus ohjeistaa asiakasyrityksiä siirtohinnoittelussa. Tarve on havaittu, koska virheet yritysten siirtohinnoittelukäytännöissä ovat usein olleet tahattomia.²⁶⁸ Ohjaaminen on tarpeen myös siksi, että olisi mahdotonta tehdä verotarkastusta säännöllisesti kaikkiin tuhansiin yrityksiin, joilla on

²⁶⁶ Ks. Verohallinto 2012a.

²⁶⁷ Ks. haastattelukooste, s. 87-88.

²⁶⁸ Ks. Waal 2012, s. 90.

siirtohinnoittelutransaktioita²⁶⁹. Kove järjestää vuosittain siirtohinnoittelua koskevan asiakastilaisuuden. Lisäksi Kovessa on pyritty siihen, että asiakasyritysten kanssa keskustellaan siirtohinnoittelutulkinnoista. Kovessa nähdään myös siirtohinnoitteluoikaisut väärinkäytöksiä ehkäisevänä ohjauksena, koska tieto niistä leviää yrityksiin. Sama asema on veronkorotuksilla. Jatkossa Kove pyrkii tilastoimaan tekemänsä siirtohinnoitteluoikaisut, jotta se voi tiedottaa niistä julkisesti. Esim. siirtohinnoittelutapauksien käsittely mediassa lisää yritysten tietoisuutta ja oma-aloitteisuutta tiedon hankinnassa.²⁷⁰ Siirtohinnoittelun dokumentointivaatimusten lisääminen lainsäädäntöön voidaan nähdä ennakoivan ohjauksen näkökulmasta hyväksi ratkaisuksi, koska se lisäsi siirtohinnoittelun tuntemusta yrityksissä dramaattisesti.

4.3 Siirtohinnoittelun verovalvontamenetelmät

4.3.1 Riskianalyysi

Verotarkastus on ensisijainen työmenetelmä siirtohinnoittelun tutkimiseen siirtohinnoitteluhankkeessa. Tämä johtuu siitä, että säännönmukaisen verotuksen toimittamiseen varattu aika on havaittu riittämättömäksi siirtohinnoittelun tutkimiseen²⁷¹. Siirtohinnoitteludokumentaatio voidaan saada aikaisintaan kuusi kuukautta tilikauden päättymiskuukauden jälkeen ja dokumentaation tutkiminen edellyttää perehtymistä yrityksen toimintaan haastattelujen avulla. Haastattelujen tekeminen yrityksissä ei ole yleistä säännönmukaisen verotuksen toimittamisen yhteydessä.²⁷²

Siirtohinnoittelutarkastuskohteet valitaan siis etukäteen ja keskitetysti riskianalyysin perusteella. Käytännössä tämä voi johtaa siihen, että yleisesti tuloverotusta koskevassa

²⁶⁹ Ks. luku 1.1.1.

²⁷⁰ Ks. haastattelukooste, s. 97.

²⁷¹ Veroilmoitus on annettava 4 kuukautta tilikauden päättymiskuukauden lopusta ja Verohallinnon on tehtävä verotuspäätös 10 kuukauden kuluessa tilikauden päättymiskuukauden lopusta. Käytännössä Verohallinto voi oikaista verotusta myös jälkikäteen VML 55 ja 56 §:n perusteella, jos asian tutkimista ei ehditä saattamaan loppuun määräajassa.

²⁷² Ks. Waal 2012, s. 90 ja haastattelukooste, s. 90.

tarkastuksessa ei aina tarkastella siirtohinnoittelua. Kuitenkin silloin, kun tällaisessa tarkastuksessa havaittu siirtohinnoitteluriski koskee vanhentumassa olevia verovuosia, asia pyritään asia tutkimaan saman tarkastuksen yhteydessä. Yritykset ovat havainneet siirtohinnoitteluhankkeen lähestymistavan ongelmalliseksi, koska samaa verovuotta koskien saatetaan tehdä kaksi erillistä tarkastusta, joissa samat asiat joudutaan selittämään verotarkastajille.²⁷³

Riskianalyysissä pyritään tunnistamaan yrityksiin liittyviä siirtohinnoitteluriskejä, kuten ”liiketoiminnan uudelleenjärjestelyt, aineettomaan omaisuuteen liittyvät ongelmat, kiinteän toimipaikan kysymykset ja korkojen markkinaehtoisuuden arvioiminen”. Riskianalyysissä valikoituneista kohteista valikoidaan suunnitelmallisesti ne kohteet, joihin Koven ”vähäisiä voimavaroja” kannattaa suunnata. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että Kove keskittyy taloudellisesti merkittävimpiin siirtohinnoitteluriskeihin sekä erikseen valittaviin painopistealueisiin. Tällä hetkellä yhtenä painopistealueena ovat keskisuuret yritykset²⁷⁴. Sami Laaksonen kuvasi kohdevalintaa näin:²⁷⁵

Mielestäni suurin asia mitä voimme tehdä suomalaisia veronmaksajia ajatellen on se, että emme jatkossa avaa hankkeen puitteissa ihan mitättömiä tapauksia, joissa mahdollisen oikaisun määräkin on onneton. Joku kymppitonni tai sata tonnia verotuloja, vaikka samalla meidän ja yrityksen työn määrä on tolkuttoman suuri. Tällaisten asioiden käsittelystä meidän pitäisi päästä pois, eli päästä keskittymään vain olennaisiin kysymyksiin. Tietenkin jollain tavalla pitää varmistaa se, että myös pienet asiat pysyvät ojennuksessa, kuitenkin uhraamatta niihin liikaa voimavaroja. Lähestymistapamme sulkee pois sen, että mitättömiä, esim. rutiininluonteisesta palvelusta maksettuja, management fee –korvauksia alettaisiin tutkia järjestelmällisesti esim. sadalta yhtiöltä.

Riskianalyysi ei takaa sitä, että kaikki siirtohinnoitteluriskit havaittaisiin, koska Kovella ei ole käytettävissään riskianalyysia varten tietoja, joilla riskit voisi kattavasti havaita.

²⁷³ Ks. haastattelukooste, s. 88-89.

²⁷⁴ Ks. Waal 2012, s. 90.

²⁷⁵ Ks. haastattelukooste, s. 88-89.

Siirtohinnoitteludokumentointeja, joista siirtohinnoitteluriskit selviävät kattavammin pyydetään vasta, kun yritys on valittu tarkastuskohteeksi. Esim. patenttisalkun siirtämistä ei voi aina havaita veroilmoituksen tai tilinpäätöksen tietojen perusteella. Sami Laaksonen kuvasi riskianalyysissä käytettäviä tietoja näin:

Riskianalyysi tapahtuu käymällä läpi koko Verohallinnon asiakaskuntaa, joilla on rajat ylittäviä liiketoimia etuyhteisyriyten kanssa. Tähän käytetään eri tietolähteitä, joiden tietoja voidaan yhdistellä. Riskianalyysin tietolähteitä ovat mm. veroilmoituslomake 78, veroilmoitus liitteineen, tilinpäätökset, mediatiedot ja muut julkiset tiedot.

Veroilmoituslomakkeiden oikea täyttäminen on keskeistä riskianalyysin kannalta. Esim. kuulumista konserniin ei välttämättä voi havaita lainkaan, jos veroilmoitus on täytetty puutteellisesti. Erityisesti siirtohinnoittelun riskien hallintaa varten tehdyn veroilmoituslomakkeen 78 täyttämisessä on havaittu puutteita. Välttämättä sitä ei ole toimitettu lainkaan tai tiedot ovat olleet puutteelliset. Tämän vuoksi Kovessa on koettu väärästä veroilmoituksen täyttämisestä annettavat veronkorotukset ohjauksen kannalta aivan liian pieniksi²⁷⁶. Muutama sata euroa ei hetkauta vähänkään suurempaa yritystä.

4.3.2 Siirtohinnoittelun tutkiminen verotarkastuksella

Siirtohinnoittelutarkastus alkaa tyypillisesti siirtohinnoitteludokumentoinnin pyytämällä. Koven nykyisessä lähestymistavassa dokumentointi itsessään ei vielä riitä näytöksi siirtohinnoittelun markkinaehtoisuudesta. Tähän keskeisin syy on se, että yhtiöiden toimittamat siirtohinnoitteludokumentoinnit eivät Koven kokemusten mukaan useinkaan anna oikeaa kuvaa yhtiön toiminnasta. Esim. dokumentoinnin toimintoanalyysi ja valitun menetelmän sopivuus pyritään varmistamaan aina tekemällä yhtiössä haastatteluja. Tähän ratkaisuun on päädytty, koska MAP-hakemuksia käsitellessä on havaittu useamman kerran, että yhtiön tekemä toimintoanalyysi, johon siirtohinnoitteluoikaisu on

²⁷⁶ Ks. haastattelukooste, s. 94.

perustunut, on ollut väärä. Tämä on johtanut siihen, että asia on pitänyt avata uudelleen.²⁷⁷

Siirtohinnoittelutarkastuksiin osallistuu tyypillisesti vähintään kaksi tarkastajaa. Kovessa on kuitenkin ollut tilanteita, joissa siirtohinnoittelun on tarkastuksessa käsitellyt yksi tarkastaja alusta loppuun. Tarkastuskertomuksen perusteella maksuunpanon tekee toinen henkilö, joten vähintään kaksi henkilöä osallistuu päätöksen tekemiseen.²⁷⁸

Verotarkastus perustuu käytännössä yhtiöltä itseltään kerättäviin tietoihin, koska ulkopuolisia vertailutietoja konsernin sisäisistä toimista ja liiketoiminnasta ei ole olemassa. Teoriassa tietoja on mahdollista pyytää verosopimusten tietojenvaihtoportaalien perusteella muista maista. Mahdollisuutta ei kuitenkaan juuri käytetä, koska tietojen saanti on hidasta tai tietoja ei saada lainkaan. Verotarkastuksella tutkitaan vain Suomessa verotettavia yhtiöitä, joten verottajan käsitys koko konsernin rakenteesta ja toiminnoista on hyvin rajallinen siitäkin huolimatta, että dokumentoinnin pitäisi sisältää yleinen kuvaus koko konsernin liiketoimintamallista. Verottaja ei välttämättä tiedä dokumentoinnin perusteella edes millaisia toimintoja vastapuolena olevalla ulkomaisella yhtiöllä on.²⁷⁹ Verottajan sokeus koko konsernin näkökulmalle muodostaa räikeän ristiriidan yritysten ja verottajan välille, koska yritykset suunnittelevat siirtohinnoittelun nimenomaan koko konsernin näkökulmasta²⁸⁰.

Verottajalla saattaa olla käytettävissään muiden yritysten verotustietoja, joita voitaisiin käyttää vertailutietona siirtohintojen määrittämisessä. OECD:n lähestymistapa kuitenkin estää tällaisten salaisten tietojen käytön siirtohinnoitteluohjelmien perusteena, koska verovelvolliset eivät voi käyttää niitä siirtohintojen määrittämisen apuna. Yhtiön esittämiin verrokkihakuihin verottajalla on kolme eri suhtautumistapaa riippuen verrokkihausta.²⁸¹

²⁷⁷ Ks. haastattelukooste, s. 90-91.

²⁷⁸ Ks. haastattelukooste, s. 91.

²⁷⁹ Ks. haastattelukooste, s. 90-91.

²⁸⁰ Ks. luvut 3.3 ja 3.5.

²⁸¹ Ks. haastattelukooste, s. 90-91.

Lähtökohtaisesti yhtiön tekemä haku hyväksytään silloin kun yhtiön tekemä vertailuhaku näyttää hyvältä ja vertailukohteet vaikuttavat jotakuinkin vertailukelpoista toimintaa harjoittavilta yhtiöiltä sekä vaihteluväli näyttää jotakuinkin markkinaehtoiselta. Kokemukseni perusteella kapeampi vaihteluväli on luotettavampi. Toinen vaihtoehto on se, että vertailujoukkoon kuuluu erilaista toimintaa harjoittavia yhtiöitä, konserniyhtiöitä tai muuten sopimattomia yhtiöitä. Tällöin sopimattomat verrokkit pudotetaan vertailujoukosta pois ja lasketaan uusi vaihteluväli ilman näitä verrokkeja. Kolmas lähestymistapa on se, että tehdään oma vertailuhaku alusta lähtien, jos yhtiön itse tekemä haku on puuta heinää, eikä sitä voi käyttää lähtökohtana.

Verohallinnossa on tehty muutamia siirtohinnoittelua koskevia nk. simultaaniverotarkastuksia, joissa verotarkastukseen osallistuvat siirtohinnoittelutransaktion eri puolilla olevien maiden verotarkastajat. Simultaanitarkastukset sopivat siirtohinnoitteluun hyvin, koska tutkittavasta transaktiosta saadaan kattavammin tietoja ja voidaan oppia muiden maiden verotarkastajien käyttämistä työtapoista. Toistaiseksi simultaanitarkastuksia ei ole tehty Suomen aloitteesta, koska aiemmin siirtohinnoitteluasiat ovat nousseet esille vasta tarkastuksen aikana, ja tällöin toisen maan mukaan ottaminen on ollut liian myöhäistä. Riskien hallintaan perustuva lähestymistapa antaa paremman mahdollisuuden simultaanitarkastusten ehdottamiseen. Yhdysvallat on kannattanut simultaanitarkastuksia laajempaa yhteisverotarkastusmenetelmää²⁸², johon osallistuisi vielä useampia maita.²⁸³

4.4 Ennakkotiedot ja ennakkohinnoittelusopimukset (APA-sopimukset)

Suomessa siirtohinnoittelun ennakkotietojen saaminen on toistaiseksi perustunut normaaliin tuloverotuksen ennakkotietoprosessiin. Tällaiset ennakkotiedot eivät kuitenkaan sido siirtohinnoittelussa vastapuolena olevaa maata, joten ne eivät välttämättä tuo sitä ennustettavuutta verovelvolliselle, mitä varten ne on tarkoitettu. Yrityksillä on myös

²⁸² Joint audit.

²⁸³ Ks. haastattelukooste, s. 91.

kokemuksia siitä, että markkinaehtoinen kate täysin identtissä tilanteessa on ollut erisuuruinen, kun ennakkotietoa on haettu useammassa maassa samaan aikaan.²⁸⁴

Suomessa on mahdollista tehdä myös verosopimuksen keskinäiseen sopimusneuvotteluun perustuen ennakkohinnoittelusopimus (MAP-APA), jossa määritelty hinnoittelu sitoo transaktion molempien osapuolien verottajaa, jos sopimuksessa määritetyt ehdot täyttyvät. Suomessa ei ollut tehty haastatteluhetkellä yhtään MAP-APA:a, mutta yksi prosessi oli käynnissä.²⁸⁵

4.5 Vastaoikaisumenettelyt (MAP-menettelyt)

Siirtohinnoittelua koskevia vastaoikaisumenettelyjä (MAP) on Suomessa käsitelty toistaiseksi vain vähän, esim. vuonna 2011 saatiin valmiiksi kolme tapausta²⁸⁶. Keskeisin syy tähän on se, että siirtohinnoittelu-oikaisujen määrä on ollut pieni. Tapausten määrä on kuitenkin kasvussa ja haastatteluhetkellä työn alla oli n. 15 tapausta. MAP-tapauksia on ollut sekä Suomessa että ulkomailla tehtyjen ensioikaisujen perusteella. Neuvotteluja on käyty lähinnä muiden EU-maiden kanssa. MAP-tapausten käsittely on hidasta, koska valtioiden välinen kommunikointi mm. oikaisun perusteista on vaivalloista. Neuvottelu kasvotusten toisen maan verottajan kanssa olisi tehokkain tapa käsitellä MAP-asiaa, mutta kaikkien maiden viranomaisten kanssa tällaiset neuvottelut eivät onnistu.²⁸⁷

Sami Laaksosen mukaan toinen syy vastaoikaisuprosessien kestoon on sekä Suomen että vastapuolen viranomaisten puutteelliset voimavarat. Kovessa siirtohinnoitteluhanke kasvatti MAP-käsittelijöiden määrän neljään. Toinen ongelma on se, että tosiasioita ei ole aina selvitetty riittävän tarkalla tasolla ennen oikaisun tekemistä. Valtion, jossa ensioikaisu tehdään, olisi laadittava nk. positiopaperi, jossa se selvittää vastaoikaisun perusteet. Tällaista paperia ei ole voitu Suomessa tehdä, jos tarkastuksessaa ei ole selvitetty kaikkia olennaisia tosiasioita. Positiopaperia ei ole joissain tapauksissa saatu toisesta maasta kahdessa vuodessa prosessin käynnistämisestä. Usein vastapuolen tekemä oikaisu on

²⁸⁴ Ks. haastattelukooste, s. 26 ja 92-94.

²⁸⁵ Ks. haastattelukooste, s. 92-94.

²⁸⁶ Ks. myös muiden maiden tilastoja liitteestä 7.

²⁸⁷ Ks. haastattelukooste, s. 92-94.

myös ollut sellainen, että vastaoikaisua ei ole voitu tehdä Suomessa suoraan sen perusteella. Tällöin asiasta on neuvoteltava. Neuvottelujen käyminen on hidasta.²⁸⁸

4.6 Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö ja siirtohinnoittelu

Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (VOVA) valvoo veronsaajien oikeuksia verotusasioissa. En haastatellut VOVA:n edustajaa tutkielmaa varten. VOVA on antanut lausuntoja siirtohinnoitteluasioita koskien silloin, kun yritykset ovat valittaneet Verohallinnon maksuunpanemasta siirtohinnoitteluoikaisuista²⁸⁹. VOVA:lla ei kuitenkaan liene mahdollisuuksia vaatia siirtohinnoittelun oikaisua oma-aloitteisesti, jos Verohallinto ei ole puuttanut asiaan. Tämä johtuu siitä, että siirtohinnoitteluoikaisun vaatiminen edellyttäisi, että VOVA:lla olisi riittävät tiedot olosuhteista, jolloin se voisi perustella oikaisuvaatimuksen. Riittävien tietojen kerääminen edellyttää siirtohinnoitteluasiassa verotarkastusta. Lienee periaatteessa mahdollista, että tulkinnanvaraisissa tapauksissa verottaja esittää tarkastusmateriaalit VOVA:lle, vaikka se ei itse katso aiheelliseksi poiketa yrityksen siirtohinnoittelusta.

4.7 Siirtohinnoitteluoikaisut ja välillinen verotus

Siirtohinnoittelu liittyy myös välilliseen verotukseen, koska tullit ja arvonlisäverot perustuvat markkinaehtoiseen hintoihin. Arvonlisäverotuksen ja tulliverotuksen siirtohinnoittelusäännökset poikkeavat OECD:n siirtohinnoitteluohjeista, joten markkinaehtoinen hinta ei ole välttämättä sama kuin tuloverotuksessa. Siirtohinnoitteluoikaisu voi edellyttää joko tullimaksun korottamista tai laskemista riippuen siitä, onko kyse ostosta vai myynnistä ja tuonnista vai viennistä. Suomessa tullin ja verottajan yhteistyö ei toimi vielä välttämättä sillä tavoin, että siirtohinnoitteluoikaisua seuraisi automaattisesti tulliasia, vaikka sille olisi edellytykset.²⁹⁰

²⁸⁸ Ks. haastattelukooste, s. 87 ja 93-94.

²⁸⁹ Esim. Helsingin HAO 23.6.2011 11/0898/4.

²⁹⁰ Ks. Jaakkola et. al. 2012, s. 137-140 ja haastattelukooste, s. 28.

5. Siirtohinnoittelukäytännön maavertailu

5.1 Tarkastelunäkökulma

Tässä luvussa pyrin vertailemaan Suomen siirtohinnoittelukäytäntöjä muihin maihin. Käytännön syistä en nähnyt mahdolliseksi tehdä vastaavia haastatteluja vertailumaissa. Saatavilla ei ollut kirjallisia materiaaleja, joiden perusteella olisin voinut tehdä kattavan vertailun. Sen vuoksi lähetin 29 maan verohallinnolle sähköpostitse kyselyn, jossa pyysin toimittamaan tilastotietoa siirtohinnoittelun valvonnasta ja siirtohinnoitteluvoikaisuista. Lähettämäni kysely on liitteessä 5. tutkielman lopussa.

Sain kattavan vastauksen Suomen ohella yhdeksästä maasta. Pystyin lisäksi täydentämään saamiani vastauksia löytämieni julkisten lähteiden avulla. Olen esittänyt keräämäni tilastot tässä luvussa olevissa taulukoissa. Täydelliset vastaukset kysymyksiini ovat liitteen 7. taulukoissa tutkielman lopussa.

5.2 Verovalvontavalvontaresurssit vertailumaissa

Alla olevassa taulukossa olen vertaillut Euroopan maiden verovalvontaresursseja. Lisäksi kokosin taulukkoon tilastotietoja yhteisöverokertymistä. Lihavoidut tiedot kokopäiväisistä siirtohinnoitteluasiantuntijoista perustuvat saamiini vastauksiin. Muut tiedot siirtohinnoitteluasiantuntijoista on poimittu Ernst & Youngin elokuussa 2012 julkaisemasta kyselytutkimuksesta. Kaikissa maissa ei ole tarkkaa tietoa siirtohinnoitteluun käytetyistä resursseista tai siirtohinnoittelua tehdään muun työn ohessa, joten lukuihin kannattaa suhtautua suuntaa-antavina. Otin taulukkoon mukaan vertailun vuoksi myös suurimmat EU-maat, joiden kaikkia tietoja ei ollut käytettävissä.

Tietojen perusteella voidaan todeta, että siirtohinnoittelun valvontaresurssit ovat Suomessa hyvällä tasolla verrattuna muihin maihin suhteutettuna talouden kokoon²⁹¹. Ainoastaan Tanskassa ja Norjassa käytetään siirtohinnoittelun valvontaan huomattavasti

²⁹¹ Ks. BKT-tilastot taulukosta 4. luvussa 5.4.

enemmän voimavaroja. Verohallinnon kaikki henkilöstöresurssit ovat Suomessa selvästi keskitason alapuolella, jos luvut suhteutetaan talouden kokoon.

Taulukko 2. Verovalvonnan resursseja vertailumaissa

Valtio	Siirtohinnoitteluasiantuntijat 2012 ²⁹²	Yhteisöveron tuotto 2010 miljoonaa €	Yhteisövero % BKT:sta 2010 ²⁹³	Verohallinnon henkilöstö 2010 ²⁹⁴	Henkilöstökulut 2010 miljoonaa €
Alankomaat	18*	13629	2,3	32286	1403
Belgia	11	9598	2,7	28870	977
Espanja	25	19425	1,8	27755	1027
Irlanti	ei tietoa	3978	2,6	6063	292
Iso-Britannia	ei tietoa	52604	3,1	77758	3645
Italia	30	36349	2,3	33238	1700
Itävalta	30	5803	2,0	7501	367
Kreikka	ei tietoa	5446	2,4	11555	ei tietoa
Latvia	0	174	1,0	4176	48
Liettua	4	276	1,0	3585	38
Norja	64	31762	10,1	6530	383
Portugali	10	4910	2,8	10170	423
Puola	100	7073	2,0	48735	690
Ranska	50	36352	1,9	68548	3619
Ruotsi	40	11880	3,4	9900	497
Saksa	ei tietoa	54770	2,2	110894	5831
Slovakia	9	1652	2,5	5544	58
Slovenia	9	668	1,9	2526	69
Suomi	37	4559	2,5	5336	249
Tanska	95	6467	2,7	7871	493
Tšekki	ei tietoa	5031	3,4	14768	246
Unkari	6**	1 135	1,2	15 607	255
Viro	6	194	1,4	1812	16

* Luku ei sisällä Alankomaiden APA-ryhmää.

** Unkarissa lisäksi 20-25 siirtohinnoitteluasiantuntijaa, jotka eivät työskentele kokopäiväisesti.

²⁹² Ks. Ernst & Young 2012c. Lihavoidut luvut perustuvat tekemiini kyselyihin. Luvussa huomioitu vain kokopäiväiset resurssit. Monissa maissa siirtohinnoittelua tehdään myös osa-aikaisesti muun työn ohessa.

²⁹³ Ks. Eurostat 2012a, s. 197. Luvut yhteisöveron tuotosta perustuvat samaan tilastoon. Ks. BKT taulukko 4. luvussa 5.4.

²⁹⁴ Ks. IOTA 2012. Henkilöstökulut perustuvat samaan tilastoon.

Suomessa ei ole kerätty tilastotietoja siirtohintatarkastusten määrästä. Sain kuitenkin tiedot tarkastusten määrästä kuudesta muusta maasta. Tilastojen perusteella riski joutua satunnaisen siirtohintatarkastuksen kohteeksi yhdessä maassa ei ole järin suuri. Toki monikansallisesti toimivalla suuryrityksellä riski kertautuu. Siirtohintatarkastusten määrät vertailumaissa olivat vain joitain kymmeniä vuodessa, kun samalla siirtohintatransaktioita oli tuhansilla tai jopa kymmenillä tuhansilla yrityksillä. Poikkeuksen muodosti Tšekki, jonka tilastojen mukaan siellä tehdään yli 200 siirtohintatarkastusta vuosittain. Toisaalta Tšekissä tehtiin siirtohintaoikaisuja huomattavasti vähemmän kuin muissa maissa suhteutettuna siirtotarkastusten määrään, joten ero saattaa johtua erilaisesta tilastointitavasta.

Taulukko 3. Siirtohintatarkastukset ja siirtohinnoittelevat yhtiöt

Valtio	Siirtohintatarkastukset (kpl)			Yhtiöitä, joilla siirtohinnoittelua
	2009	2010	2011	
Belgia	81	68	73	noin 20 000
Latvia	11	22	37	ei tietoa
Liettua	111	71	56	ei tietoa
Ruotsi	63	64	41	noin 22000
Slovenia	37	101	105	2309
Suomi	ei tietoa	ei tietoa	ei tietoa	noin 2 000
Tšekki	241	237	295	noin 900

5.3 Siirtohinnoitteluoikaisut vertailumaissa

Alla olevassa taulukossa olen vertaillut veroviranomaisten tekemiä siirtohinnoitteluoikaisuja. Lihavoidulla merkityt tiedot perustuvat veroviranomaisilta saamiini tietoihin. Muut tiedot olen koonnut julkisista tietolähteistä, jotka olen merkinnyt erikseen. Suomen tiedot vuosilta 2009-2010 perustuvat yksinomaan Kovessa tehtyihin oikaisuihin. Siirtohinnoitteluoikaisuja on tehty myös muissa Verohallinnon yksiköissä. Näistä oikaisuista ei ole kattavia tilastoja. Viiva tarkoittaa, että tieto ei ole ollut käytettävissä.

Siirtohinnoitteluoikaisujen yhteenlasketut euomäärät ovat olleet Suomessa huomattavasti pienemmät kuin samaa koko luokkaa olevissa Tanskassa ja Norjassa. Näissä maissa siirtohinnoittelun valvontaan on sijoitettu voimavaroja huomattavasti enemmän, joten ero

voi selittyä sillä. Sen sijaan Ruotsissa ollaan samalla tasolla kuin Suomessa. Muihin maihin verrattuna Suomessa tehtyjen siirtohinnoitteluoikaisujen euromäärät ovat korkealla tasolla, kun otetaan huomioon kansantalouden koko. Huomattava on myös se, että Tanskassa tehdyt yksittäiset siirtohinnoitteluoikaisut ovat olleet euromääräisesti huomattavasti isompia. Esim. vuonna 2009 Tanskassa tehtiin suunnilleen saman verran oikaisuja kuin Koverossa. Euromäärältään Tanskan oikaisut olivat kuitenkin yli 40 kertaa suuremmat. Tilastoissa ei ole otettu huomioon valitusasteiden päätöksiä.

Suomessa ei ole tilastoitu siirtohinnoittelutarkastusten määriä valtakunnallisesti. Ruotsissa, Belgiassa ja Liettuassa selvästi yli puolet siirtohinnoittelutarkastuksista on johtanut siirtohinnoittelun oikaisemiseen. Latviassa lähes kaikki siirtohinnoittelutarkastukset ovat johtaneet oikaisuun. Tästä voinee tehdä johtopäätöksen, että tällä hetkellä tarkastusten kohdevalinnalle voidaan valita tapauksia, joissa oikaisun tarve on ilmeinen. Toisaalta tilastot voivat viitata myös verottajan aggressiivisuuteen siirtohinnoitteluoikaisuisissa.²⁹⁵ Tšekki poikkeaa muista tilastot toimittaneista maista siinä, että siellä vain noin neljännes siirtohinnoittelutarkastuksista on johtanut oikaisuun.

Taulukko 4. Siirtohinnoitteluoikaisut vertailumaissa

Valtio	Siirtohintaoikaisut (kpl)			Siirtohintaoikaisut (miljoonaa €)**		
	2009	2010	2011	2009	2010	2011
Belgia	60	47	54	24	38	67
Iso-Britannia ²⁹⁶	-	-	-	1909	1244	522
Latvia	10	19	34	-	-	-
Liettua	58	40	40	0,3	0,4	0,6
Norja	-	-	-	1158	1102	2151
Portugali ²⁹⁷	-	-	-	-	-	270
Ruotsi	24	27	-	50	52	23
Slovenia	-	-	-	2	10	7
Suomi	30*	16*	-	48*	49*	240
Tanska	32	40	47	2054	846	833
Tšekki	n. 70	n. 65	n. 70	n. 39	n. 19	n. 47

* Suomen luvut vuosilta 2009-2010 perustuvat yksinomaan Koven lukuihin.

²⁹⁵ Ks. liite 7.

²⁹⁶ Ks. HMRC 2012.

²⁹⁷ Ks. KPMG 2012b.

Siirtohinnoitteluoikeyksia on tehty kyseisinä vuosina myös yritysverotoimistoissa ja verotarkastusyksiköissä.

** Siirtohintaoikeudet lisäyksenä verotettavaan tuloon. Luvut muista valuutoista muutettu euroiksi 30.12.2011 keskipäivän mukaan.

5.4 Vastaoikeudet ja ennakkohinnoittelusopimukset vertailumaissa

Alla olevassa taulukossa olen vertailut veroviranomaisten tekemien ennakkohinnoittelusopimusten määrää ja käsiteltävänä olevien vastaoikeushakemusten määrää. En saanut riittävästi vertailukelpoisia tietoja kyselyihin, joten alla olevat tiedot perustuvat EU Joint Transfer Pricing Forumin keräämiin tilastoihin. Lisäksi kokosin taulukkoon bruttokansantuotteen vertailumaista talouden koon hahmottamista varten. Viiva tarkoittaa, että tieto ei ole ollut käytettävissä.

Taulukon ennakkohinnoittelusopimukset sisältävät sekä yksipuoliset että kahden tai useamman maan väliset APA:t. Tanska on harvoja maita, joka on ollut aktiivinen kahden välisten MAP-APA-sopimusten tekemisessä. Niitä oli tehty 14 vuosina 2009-2011. Myös Belgiassa oli tehty tuona ajanjaksona 7 MAP-APA-sopimusta.²⁹⁸ Alankomaissa taas annetaan suuria määriä nimenomaan yksipuolisia APA-sopimuksia. Edelleen on useita maita, jotka eivät ole antaneet ainuttakaan ennakkohinnoittelusopimusta tai saaneet päätökseen vastaoikeusprosessia. Monissa maissa ennakkohinnoittelusopimuksen tekeminen ei edes onnistu voimassa olevan lainsäädännön puitteissa²⁹⁹.

Suomessa saatiin valmiiksi vuosina 2009-2011 yhteensä neljä vastaoikeusprosessia, joista kolme vuonna 2011. Esimerkiksi Ruotsissa saatiin neuvotteluja päätökseen vuosina 2009-2010 yhteensä 157 kappaletta.³⁰⁰ Suomen MAP-varasto vuoden 2011 lopussa oli kansainvälistä keskitasoa talouden kokoon suhteutettuna. Siirtohinnoitteluennakkotietoja annettiin Suomessa vain yksi vuonna 2011, jos EU Joint Transfer Pricing Forumin tilasto pitää paikkansa.

²⁹⁸ Ks. liite 7.

²⁹⁹ Ks. EU Joint Transfer Pricing Forum 2012c.

³⁰⁰ Ks. liite 7.

Taulukko 5. Ennakkohinnoittelusopimukset ja vastaokaisut vertailumaissa

Valtio	Annetut APA:t 2011³⁰¹	MAP-varasto vuoden lopussa 2011³⁰²	BKT miljardia € 2010³⁰³
Alankomaat	248	32	591
Belgia	2	24	353
Espanja	12	53	1063
Irlanti	4	13	156
Iso-Britannia	31	63	1697
Italia	11	74	1549
Itävalta	0	20	284
Kreikka	0	2	230
Kypros	-	0	17
Latvia	0	0	18
Liettua	0	0	27
Luxembourg	-	3	42
Malta	0	0	6
Norja	-	-	312
Portugali	1	2	173
Puola	4	14	354
Ranska	19	171	1933
Ruotsi	0	28	347
Saksa	17	168	2499
Slovakia	4	2	66
Slovenia	0	0	36
Suomi	1	16	180
Tanska	4	31	234
Tšekki	14	6	145
Unkari	10	5	98
Viro	0	0	15

³⁰¹ Ks. EU Joint Transfer Pricing Forum 2012c.

³⁰² Ks. EU Joint Transfer Pricing Forum 2012b. Lukuun sisältyvät myös muut kuin siirtohinnoittelua koskevat vastaokaisuprosessit.

³⁰³ Ks. Eurostat 2012b.

6. Siirtohinnoittelun toimivuus käytännössä

6.1 Tarkastelunäkökulma

Siirtohinnoittelu on kansainvälisen yritysverojärjestelmän sydän. Tämän vuoksi käytän hyvän verojärjestelmän periaatteita näkökulmana tarkastellessani sitä, miten hyvin siirtohinnoittelu toimii käytännössä. Tarkastelussa on syytä muistaa se, että hyvän verojärjestelmän eri näkökohdat ovat usein ristiriidassa keskenään, eikä täydellistä verojärjestelmää ole siten olemassa edes teorian tasolla.

Valitsin tarkastelemani hyvän verojärjestelmän piirteet sen perusteella, mitkä ovat nimenomaan siirtohinnoittelun näkökulmasta keskeisiä. Tässä analyysissä tekemissäni haastatteluissa ilmenneet käytännön ilmiöt olivat keskeisessä roolissa. Käytännön ohella tarkastelen asiaa myös siirtohinnoittelulainsäädännön näkökulmasta. Tarkastelen siirtohinnoittelua kunkin hyvän verojärjestelmän piirteen näkökulmasta omassa alaluvussaan. Valitsemani piirteet ovat:

- verojärjestelmän tehokkuus (luku 6.2)
- verotuksen kilpailuneutraalisuus (luku 6.3)
- verotuksen oikeudenmukaisuus (luku 6.4)
- oikeusvarmuus ja ennustettavuus (luku 6.5)

Verosuunnittelu on yritysten työkalu, kun ne toimivat kansainvälisessä verojärjestelmässä. Yritysten tavoite siirtohinnoittelussa on verotuksen optimointi liiketoiminnan kokonaistaloudellisesta näkökulmasta³⁰⁴. Tämän vuoksi teen luvussa 6.6 yhteenvedon edellä luvussa esitetystä tästä näkökulmasta. Luvussa 6.7 jatkan verotuksen kilpailuneutraalisuutta koskevaa tarkastelua arvioimalla siirtohinnoitteluun liittyvän verosuunnittelun vaikutuksia yritysten väliselle kilpailulle. Julkishallinnon näkökulmasta verotuksella on fiskaalinen tavoite: sillä on kerättävä tuloja julkisyhteisöille³⁰⁵. Tarkastelen

³⁰⁴ Ks. luku 3.1.

³⁰⁵ Ks. Tikka et. al. 6.11.2012, 3. Tausta ja yleiset periaatteet / Fiskaalinen tavoite.

luvussa 6.8 siirtohinnoittelun vaikutuksia Suomen ja muiden maiden kyvyille kerätä tuloja julkisyhteisöille.

6.2 Verojärjestelmän tehokkuus

Hyvä verojärjestelmä toimii tehokkaasti. Tehokkuus tarkoittaa seuraavia asioita³⁰⁶:

- *verot tulee kerätä mahdollisimman pienin hallinnollisin kustannuksin*
- *lain edellyttämä verotus kohdistuu kaikkiin kansalaisiin*
- *verotuksessa pyritään minimoimaan haitat, joita se välttämättä aiheuttaa taloudelliselle toiminnalle.*

Siirtohinnoittelun järjestäminen vaatii yrityksiltä poikkeuksellisen paljon resursseja, koska siirtohintojen määrittäminen ja dokumentointi on vaivalloista. Käytännössä siirtohinnoittelun hoitaminen edellyttää veroasiantuntijapalveluiden ostamista verokonsulteilta. Siirtohinnoitteluun on myös pakko sijoittaa resursseja, koska verottaja puuttuu aktiivisesti siirtohinnoitteluun ja siirtohinnoittelun tulkinnanvarainen luonne antaa tilaa verottajan aggressiivisille tulkinnoille. Muissa yritysverotuskysymyksissä voidaan usein pelata varman päälle, koska verotusratkaisujen johtaminen kirjanpidosta on suoraviivaisempaa. Tällöin tilitoimistojen kirjanpitäjien ammattitaito riittää paremmin veroilmoituksen täyttämiseen, eikä erillisiä veroasiantuntijoita tarvita. Siirtohinnoittelussa kirjanpidon ja verotuksen suhde toimii kaksisuuntaisesti – siirtohinnoitteluratkaisut vaikuttavat myös kirjanpitoon.³⁰⁷

Siirtohinnoittelun verovalvonta edellyttää veroviranomaisilta tapauskohtaista tutkimista. Esim. Suomen yhteisöverotuksessa verovalvonta perustuu tyypillisesti automaattiseen riskianalyysiin, jossa vertaillaan tilinpäätöksen ja veroilmoituksen lukuja sekä muita sähköisiä vertailutietoja toisiinsa³⁰⁸. Siirtohinnoittelussa koneellisella riskianalyysillä ei ole

³⁰⁶ Ks. Niskakangas 2012, 3. Tuloverotuksen perusteet / Verotusperiaatteet / Tehokkuusperiaate.

³⁰⁷ Ks. yritysten käyttämistä resursseista luvut 3.2 ja 3.4.2.

³⁰⁸ Ks. Verohallitus 19.4.2007, s. 18-19.

mahdollista havaita kaikkia riskejä³⁰⁹. Siirtohinnoittelu on lisäksi fiskaaliselta merkitykseltään suurimpia yksittäisiä verovalvonnallisia kysymyksiä, joten sitä on vaivalloisuudesta huolimatta valvottava.³¹⁰

Yrityksille ja verottajalle aiheutuvien hallinnollisten taakkojen vuoksi käytännön siirtohinnoittelu ei täytä hallinnolliselle tehokkuudelle asetettuja vaatimuksia parhaalla mahdollisella tavalla. Kansainvälinen siirtohinnoittelujärjestelmä on hyvä esimerkki siitä, miten verojärjestelmä vaikuttaa jopa yritysten liiketoimintaratkaisuihin³¹¹. Se siis haittaa myös yritysten taloudellista toimintaa.

Lähtökohtaisesti siirtohinnoittelulainsäädäntö koskee kaikkia yrityksiä, joilla on siirtohinnoittelutransaktioita. Käytännössä tilanne ei kuitenkaan vastaa tätä tavoitetta, koska pienemmillä yrityksillä ei ole tarvittavia resursseja siirtohintojen määrittämiseen. Siirtohinnoittelun dokumentointi vähäisin voimavaroin voi johtaa siihen, että sovellettavat menetelmät ja siirtohinnat poikkeavat yrityksistä, joilla on enemmän resursseja käytettävissään. Myöskään Verohallinnon valvonta- ja ohjausresurssit eivät ole riittäviä, jotta pienempien yritysten siirtohinnoittelua voitaisiin valvoa ja ohjata tehokkaasti³¹². Mahdollisuus vaikuttaa siirtohintoihin verosuunnittelun keinoin asettaa myös eri verovelvollisryhmät epätasa-arvoiseen asemaan, vaikka tämä johtuukin markkinaehtoperiaatteen sisällöstä – ei sen soveltamisesta. Tätä ilmiötä tarkastelen tarkemmin luvussa 6.7.

6.3 Verotuksen kilpailuneutraalisuus ja verokilpailu

Kansainvälisen verotuksen sääntelyn taustalla on usein yleisesti hyväksytty kilpailuneutraalisuuden periaate. Kilpailuneutraalisuus toteutuisi kansainvälisessä yritysverotuksessa, jos kansainvälisesti ja kansallisesti toimivia yrityksiä kohdeltaisiin verotuksessa samalla tavalla. Tästä näkökulmasta markkinaehtoperiaate on teoriassa erinomainen keksintö, koska sen soveltaminen johtaa siihen, että konserniin

³⁰⁹ Ks. luku 4.3.1.

³¹⁰ Ks. siirtohinnoittelun verovalvonnan resursseista luku 4.1.

³¹¹ Ks. luku 3.5.

³¹² Ks. luku 3.4.1.

kuulumattomia yhtiöitä ja konserniyhtiöitä kohdellaan verotuksessa samalla tavalla. Myös riippumattomien yritysten välisissä suhteissa sovittu kauppahinta ratkaisee sen, mihin maahan voitot ja tuloverot kertyvät.³¹³

Kilpailuneutraalisuuden vastapainona on valtioiden pyrkimys ohjata yrityksiä kansallisilla verosäädöksillä. Valtioilla on mahdollisuus suosia kansallisesti toimivia yrityksiä tai houkutella ulkomaisia yrityksiä veroeduin. EU-oikeus ja verosopimukset rajoittavat merkittävästi mahdollisuuksia syrjiä ulkomaisia yrityksiä, joten nimenomaan verokilpailun rooli on korostunut viime vuosina. Yleisten yhteisöverokantojen laskemisen³¹⁴ ohella tämä on johtanut erilaisten kohdennettujen vähennysten yleistymiseen EU:ssa.³¹⁵

Suomen hallitus on ottamassa käyttöön tutkimuksen ja tuotekehityksen verokannustimen ja se selvittää myös nk. innovaatioboksin käyttöönottoa, jolla kevennettäisiin aineettoman omaisuuden tuottojen verotusta³¹⁶. Tämän tyyppisiä veroetuja on jo useissa EU-maissa. Esim. innovaatioboksia voidaan pitää aggressiivisen verokilpailun keinona³¹⁷, koska sen tarkoitus on ensisijaisesti turvata tai houkutella verotuloja. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet mahdollistavat aineettoman omaisuuden siirrot maasta toiseen varsin vähäisin investoinnein – tai jopa paperilla.³¹⁸ Innovaatiobokseilla ei siten välttämättä ole juurikaan suoria vaikutuksia reaalityönteeseen, kuten työllisyyteen. Aineettomasta omaisuudesta on maksettava siirrettäessä markkinaehtoinen korvaus. Verottajan mahdollisuudet valvoa siirtohintaa ovat kuitenkin rajalliset, koska ainutkertaiselle aineettomalle omaisuudelle ei luonteensa vuoksi voi olla vertailuhintoja. Käytännössä hinnat määritetään yleensä tuottoennusteisiin perustuen. Verottajan on hyvin hankala kyseenalaistaa yrityksen esittämiä ennusteita, koska paras asiantuntemus toimintaympäristöstä on yrityksen sisällä.³¹⁹

³¹³ Helminen 2012, 3. Kansainvälisen vero-oikeuden perusteet / Verotuksen neutraalisuus.

³¹⁴ Ks. Eurostat 2012a, s. 36.

³¹⁵ Ks. Helminen 2012, 3. Kansainvälisen vero-oikeuden perusteet / Verotuksen neutraalisuus.

³¹⁶ Ks. Valtioneuvoston rakennepoliittinen kannanotto 22.3.2012, s. 6.

³¹⁷ Ks. Ukkola, et. al. 2009, s. 36.

³¹⁸ Ks. haastattelukooste, s. 37 sekä Ukkola et. al. 2009, s. 28, 36-42 ja 58.

³¹⁹ Ks. luku 3.6.2.

Käytännössä monikansalliset yritykset voivat vaikuttaa verosuunnittelulla siirtohintoihin niin, että voitot eivät konsernin sisällä kerry samalla tavoin kuin riippumattomien yritysten välisissä suhteissa. Tähän on kaksi syytä, joiden taustalla on verosuunnittelun ohella verokilpailu. Ensiksikin yritysverotuksen harmonisoimattomuuden ja epäyhtenäisen verosopimusverkoston vuoksi kaksinkertainen verotus ja nollaverotus ovat yleisiä³²⁰. Verotuksen perusteena käytettävä siirtohintaa voi olla saman transaktion eri puolilla oleville yhtiöille erisuuruinen. Verosopimukset eivät myöskään yleensä edellytä tästä johtuvan kaksinkertaisen verotuksen poistamista. Toiseksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden soveltaminen mahdollistaa sen, että monikansallisesti toimivat konsernit voivat verosuunnittelulla vaikuttaa siihen minne maihin voitot kertyvät tavoilla, joita toisistaan riippumattomilla yrityksillä ei ole. Suurempien riippumattomien yhtiöiden välisissä suhteissa ei todellisuudessa juuri koskaan tunneta tilanteita, joissa toinen osapuoli ei kantaisi mitään riskiä kustannuksistaan. Konsernien välisissä suhteissa riskittömät apuyhtiöt ovat enemmän sääntö kuin poikkeus.³²¹

Luotettavien vertailutietojen puuttuminen vaikuttaa myös siihen, että OECD:n menetelmiä soveltamalla määritetyt siirtohinnot eivät vastaa riippumattomien yhtiöiden välisiä markkinahintoja³²². Kansainvälinen verojärjestelmä ja verosuunnittelu ovat siis syynä siihen, että verotuksen kilpailuneutraalisuus ei siirtohinnoittelussa toteudu. Erilaiset veronkiertosäännökset kuitenkin rajoittavat verosuunnittelun käyttöä³²³. Tarkastelen vielä erikseen luvussa 6.7 siirtohinnoitteluun liittyvän verosuunnittelun vaikutuksia yritysten väliselle kilpailulle erityisesti pienten ja suurten yritysten välillä.

6.4 Verotuksen oikeudenmukaisuus

Verojärjestelmän oikeudenmukaisuutta voidaan kansainvälisissä tilanteissa tarkastella esim. näistä kolmesta näkökulmasta³²⁴:

³²⁰ Ks. OECD 1997, s. 22-23.

³²¹ Ks. luku 3.5.

³²² Ks. luku 3.6.

³²³ Ks. luku 2.1.3.

³²⁴ Ks. Helminen 2012, 3. Kansainvälisen vero-oikeuden perusteet / Verotuksen oikeudenmukaisuus.

- veronmaksukyky
- verovelvollisten välinen oikeudenmukaisuus
- verotulojen jakautuminen oikeudenmukaisesti maiden välillä

Yritysten tuloverotuksessa maksukykyisyysperiaatteen varmistaminen perustuu yleensä siihen, että tuloveroja maksetaan vain, kun yritys tekee voittoa. Kirjanpidon jaksotussäännöt kuitenkin johtavat siihen, että verotus aiheuttaa yrityksille rahoituskustannuksia; investoinnit on usein maksettava ennen kuin ne voidaan vähentää verotuksessa. Siirtohinnoittelu aiheuttaa yritysten veronmaksukyvyllä erityisiä haasteita kansainvälisissä tilanteissa. Ensinnäkin verotettava tuotto realisoituu konsernin sisällä tyypillisesti jo transaktiohetkellä, eikä silloin kun rahat saadaan konsernin ulkopuolelta. Tämä voi olla ongelmallista erityisesti suurempien transaktioiden, kuten aineettoman omaisuuden ja liiketoimintojen siirtojen kohdalla. Nk. exit-tax voi realisoitua jo siirtohetkellä, mutta vastaavat tuotot kertyvät vasta vuosien tai vuosikymmenien päästä. Tämä johtuu siitä, että aineettoman omaisuuden arvostus perustuu laskelmaan, jossa arvioidaan tulevat tuotot³²⁵.

Siirtohinnoittelun vaikutusta verovelvollisten väliseen oikeudenmukaisuuteen käsittelemme edellisessä luvussa 6.3 kilpailuneutraalisuuteen liittyen. Siirtohinnoittelusäännökset ja käytännöt johtavat usein siihen, että kansainvälisesti toimivat yritykset joutuvat kevyemmän tai raskaamman verotuksen kohteeksi kuin vastaavaa liiketoimintaa kansallisesti harjoittavat yritykset. Myös pienten yritysten asema poikkeaa suuremmista, koska niillä ei ole samanlaisia voimavaroja käytettävissä verosuunnittelua varten.

Monikansallisen yritysten verotettavan tulon oikeudenmukainen jakautuminen maiden välillä on sen sijaan monimutkaisempi kysymys. Tällöin on tarkasteltava sitä, miten yritystoiminnan tulojen tulisi jakautua niiden maiden välillä, joissa konserni harjoittaa liiketoimintaa. Tähän kysymykseen ei ole olemassa yhtä oikeaa vastausta.³²⁶ Asiaa on mahdollista tarkastella suppeasti puhtaasti laillisuuden näkökulmasta; konsernin verotulot

³²⁵ Ks. luku 3.6.2.

³²⁶ Ks. Helminen 2012, 3. Kansainvälisen vero-oikeuden perusteet / Verotuksen oikeudenmukaisuus.

jakautuvat oikeudenmukaisesti, jos siirtohinnoittelussa noudatetaan paikallisia säännöksiä. Yritysten veroasiantuntijat painottivat haastatteluissa nimenomaan tätä näkökulmaa³²⁷. Tämä on ymmärrettävää, koska yritystoiminnan suunnittelun näkökulmasta muun strategian noudattaminen olisi hyvin hankalaa.

Oikeudenmukaisuuden tarkastelu yksinomaan laillisuuden näkökulmasta ei silti ole mielestäni tyydyttävää, koska verolainsäädännön luonteeseen kuuluu, että siinä ei voida huomioida kaikkia tosielämän ilmiöitä. Lainsäädännön sisältö on myös luonteeltaan vakiintumatonta; yhteiskuntajärjestelmästä riippumatta sitä uusitaan jatkuvasti. Edes harkinnanvaraiset veronkiertosäädökset eivät aina rajoita aggressiivista verosuunnittelua, koska verosuunnittelussa voidaan huomioida viranomaisten kyky hankkia näyttöä veronkierrosta³²⁸. Jotkin yritykset pyrkivät ottamaan verotusratkaisujen eettiset näkökohdat huomioon, vaikka perimmäinen syy tähän lienee usein riski maineen kärsimisestä. Tämä ilmenee käytännössä muun muassa niin, että suomalaislähtöisten yritysten päämiesyhtiö sijoitetaan yleensä Suomeen³²⁹.

Siirtohinnoittelulainsäädäntö on kansainvälisestä näkökulmasta katsoen rakennettu pieninä palasina yksittäisten valtioiden toimesta. Näin ollen verojärjestelmän kokonaisuuden oikeudenmukaisuutta ei ole huomioitu. Tosin esim. verosopimuksia on kehitetty yhteistyössä OECD:ssa ja YK:ssa. Oikeudenmukainen konsernin verotulojen jakautuminen olisi määritettävä neuvottelemalla, koska yksiselitteistä ja pysyvää vastausta kysymykseen ei ole³³⁰. Huomioon otettavia näkökohtia voi hakea esim. Euroopan Komission ehdottaman CCCTB-mallin jakokaavasta³³¹. Mallissa konsernin verotulot jaettaisiin valtioille jakoavaimen perusteella. Jakoavaimessa yhtä suuren painon (1/3) saisivat³³².

³²⁷ Ks. haastattelukooste, s. 59-61.

³²⁸ Ks. luku 3.8.2.

³²⁹ Ks. haastattelukooste, s. 6, 38 ja 84.

³³⁰ Ks. haastattelukooste, s. 79.

³³¹ Ks. CCCTB:stä luku 7.5.

³³² Ks. Komissio 16.3.2011.

- liikevaihdon kertymisvaltio³³³
- työntekijöiden työskentelyvaltio (50 %) sekä palkkojen ansaintavaltio (50 %)
- kiinteän varallisuuden sijaintivaltio sekä mainos-, markkinointi-, tutkimus- ja kehittämiskustannusten kertymisvaltio³³⁴.

6.5 Oikeusvarmuus ja ennustettavuus

Oikeusvarmuus verotuksessa tarkoittaa sitä, että verovelvollinen voi ennustaa tekemiensä ratkaisujen veroseuraukset³³⁵:

Oikeusvarmuus tarkoittaa mm. sitä, että verolakeja tulkitaan hallintolainkäytössä oikein. Verovelvollisen tulisi myös voida ennustaa, millaisiin veroseuraamuksiin hänen taloudellinen käyttäytymisensä johtaa.

Siirtohinnoittelussa verovelvollisen tulee voida luottaa siihen, että verottaja ei puutu siirtohintoihin, jos ne on määritetty huolellisesti lakien ja ohjeiden mukaisesti. Oikeusvarmuuden puute siirtohinnoittelussa nousi esiin kaikissa tekemissäni haastatteluissa³³⁶.

Siirtohinnoittelussa oikeusvarmuuden puute johtuu siitä, että markkinaehtoperiaate edellyttää tapauskohtaista arviointia, johon sisältyy subjektiivisia valintoja. Veroviranomainen voi kyseenalaistaa nämä valinnat aggressiivisilla linjauksillaan, mutta toisaalta verovelvollinen voi hyödyntää markkinaehtoperiaatteen liikkumavaraa verosuunnittelussa. Tapauskohtaisuudesta johtuen prejudikaatit eivät välttämättä paranna oikeusvarmuutta siirtohinnoittelussa. Lisäksi verottaja on puuttunut siirtohinnoitteluun

³³³ Tavarakaupassa valtio, johon tuote viedään. Palvelukaupassa palvelun suorittamisvaltio.

³³⁴ Mainos-, markkinointi-, tutkimus- ja tuotekehityskustannukset laskettaisiin mukaan 6 edeltävältä vuodelta verotuloa jaettaessa.

³³⁵ Ks. Niskakangas 2012, 3. Tuloverotuksen perusteet / Verotusperiaatteet / Oikeusvarmuus ja ennustettavuus.

³³⁶ Ks. haastattelukooste, s. 24-27 ja 68-69.

Suomessa aktiivisemmin vasta viime vuosina, joten tapaukset eivät vielä ole ehtineet KHO:een. KHO on tosin antanut vain vähän siirtohinnoittelua koskevia valituslupia³³⁷.

Verottajan aktiivisuus ja oikeusvarmuuden puute siirtohinnoittelussa ovat maailmanlaajuisia ilmiöitä³³⁸. Siirtohinnoittelussa yritysten mahdollisuuksia tehdä veroratkaisut varman päälle rajoittaa se, että osallisena on yrityksen ohella aina vähintään kaksi valtiota, joiden intressit ovat vastakkain. Yrityksillä on jopa kokemuksia siitä, että samasta transaktiosta on tehty osallisina olleissa maissa siirtohinnoitteluoikaisu vastakkaisiin suuntiin³³⁹. Verosopimustilanteissa voi olla mahdollisuus vastaoikaisuun, mutta sen saaminen voi kestää vuosia.

Esimerkki 6.

OECD:n markkinaehtoperiaatteen noudattaminenkaan ei aina takaa samaa tulosta eri maissa. Suomessa KHO:n tekemän konsernin sisäisten korkojen markkinaehtoisuutta koskevan päätöksen KHO 2010:73 seurauksena on epäselvyyttä siitä, tulisiko konserniin kuulumisen ottaa huomioon markkinaehtoista korkoa määritettäessä. Päätökseen vaikutti keskeisesti se, että velallinen konserniyhtiö otti vanhan lainan tilalle lähes samansuuruisen korkeakorkoisemman lainan, johon KHO ei nähnyt perusteita riippumattomien välisissä suhteissa. Muutamat haastattamani yritysten veroasiantuntijat olivat huolissaan Suomen verottajan mahdollisuudesta tulkita päätöksen perusteella, että konserniin kuulumista ei tule ottaa huomioon markkinaehtoista korkoa määritettäessä³⁴⁰. Tämä tulkinta aiheuttaisi ristiriitoja siirtohinnoittelussa. Esim. Kanadan valitustuomioistuimien otti GE Capitalia koskevassa päätöksessä³⁴¹ vuonna 2009 kannan, jonka mukaan konserniin kuulumisen tulee ottaa huomioon markkinaehtoista korkoa määritettäessä, koska se tosiasiallisesti vaikuttaa koron määrään otettaessa laina

³³⁷ Ks. luku 5.3.

³³⁸ Ks. luku 3.8.

³³⁹ Ks. haastattelukooste, s. 74.

³⁴⁰ Ks. haastattelukooste, s. 34 ja 76.

³⁴¹ Tax Court of Canada 2009 TCC 563.

ulkupooliselta. Ruotsin korkein hallinto-oikeus teki samansuuntaisen päätöksen³⁴² Diligentiaa koskien vuonna 2010.³⁴³

Oikeusvarmuutta heikentää entisestään se, että siirtohinnoitteluprosessit ovat kauttaaltaan pidemmät kuin verotuksessa yleensä. Ennakkotietojen ja ennakkohinnoittelusopimuksen saaminen voi kestää yli vuoden, jolloin niistä ei ole enää apua kyseisen tilikauden verotuksessa. Oikeudenkäyntiprosessit siirtohinnoittelussa esim. Suomessa ovat toistaiseksi kestäneet vähintään viisi vuotta³⁴⁴.

Verovelvollisten mahdollisuus parantaa oikeusvarmuuttaan siirtohinnoittelussa perustuu huolellisuuteen siirtohintojen määrittämisessä ja dokumentoinnissa³⁴⁵. Tämä on kallista. Keskitetympi siirtohinnoittelumalli mahdollistaa oikeusvarmuuteen liittyvien riskien hallinnan varmemmin ja vähäisemmin resurssein. Verorasituksen keventämisen ohella nimenomaan oikeusvarmuus on ollut keskeinen syy keskitetympien liiketoimintamallien yleistymiseen. Edes huolellisuus ei aina auta, koska verottajan menettelyt eivät aina perustu tosiasioiden selvittämiselvällisyyteen tai veroviranomaisten siirtohinnoitteluosaaminen ei ole riittävää. Silloin verottaja ei osaa soveltaa säädöksiä oikein.³⁴⁶

6.6 Yrityksen kokonaistaloudellinen näkökulma

Luvuissa 6.2-6.5 esitetyistä ongelmista huolimatta konsernin kokonaistaloudellisesta näkökulmasta siirtohinnoittelussa olennaisin kiteytyy efektiivisen verokannan ja verotuksen aiheuttamien hallinnollisten kulujen hallintaan. Suuryrityksessä verosuunnittelulla on mahdollista hallita verokantaa ja kattaa näin myös hallinnollisia kustannuksia. Suurin osa haastatteleistani veroasiantuntijoista piti nykyistä siirtohinnoitteluun perustuvaa verojärjestelmää parhaana mahdollisena vaihtoehtona konserniverotuksessa, joten ilmeisesti verokannan ja verokulujen hallinta onnistuu suuryrityksissä riittävän hyvin.

³⁴² Högsta förvaltningsdomstol RÅ 2010 dir 67.

³⁴³ Raunio – Svennas 2011, s. 190-200.

³⁴⁴ Ks. luku 3.10.

³⁴⁵ Ks. myös Sandelin 2012, s. 107-108.

³⁴⁶ Ks. luku 3.8.

Siirtymistä muuhun järjestelmään pidettiin ennemminkin riskinä, koska yritysten näkökulmasta verotuksen ennustettavuus on keskeistä. Muutamit asiantuntijat kuitenkin toivoivat, että monikansallisten yritysten verotus perustuisi markkinaehtoperiaatteen sijaan esim. kaavamaisempaan malliin, jos tämä malli toteutettaisiin riittävän monessa maassa samanaikaisesti.³⁴⁷

6.7 Siirtohinnoitteluverosuunnittelun vaikutukset kilpailulle

Laajennan tässä luvussa luvun 6.2 kilpailuneutraalisuuden tarkastelua yritysten kokonaistaloudelliseen näkökulmaan. Pyrin arvioimaan, mikä vaikutus siirtohinnoitteluun liittyvällä verosuunnittelulla on erityisesti suurempien ja pienempien yritysten välisessä kilpailussa.

Kansallisesti toimivat yritykset joutuvat huonompaan asemaan siirtohinnoittelun vuoksi, jos kansainvälisesti toimivat yritykset joutuvat maksamaan niitä vähemmän veroa. Sitä, onko tämä ongelma todellinen ja merkittävä, voitaisiin arvioida esim. vertailemalla kansallisesti ja kansainvälisesti toimivien yritysten efektiivisiä verokantoja. Tällainen lähestymistapa on ollut Oxfordin yliopistossa tehdyssä tutkimuksessa, jossa havaittiin, että monikansalliset yritykset maksavat vähemmän veroa kuin kansallisesti toimivat³⁴⁸.

Efektiiviseen verokantaan ei vaikuta yksinomaan siirtohinnoitteluun liittyvä verosuunnittelu. Esimerkiksi alikapitalisointi ei suoranaisesti liity siirtohinnoitteluun, jos markkinaehtoiseen korkoon ei pyritä vaikuttamaan. Samoin konsernin sisäiseen varojen jakoon liittyvät kysymykset eivät liity suoranaisesti siirtohinnoitteluun. Alikapitalisoinnin ja varojenjaon taustalla oleva erillisyhtiöperiaate voidaan kuitenkin tulkita myös laajasti osaksi markkinaehtoperiaatetta – myös riippumattomien yritysten verotus perustuu erillisyhtiöperiaatteeseen.

Kansainvälisestä verosuunnittelusta mm. mediassa esitettyjen yksittäisten esimerkkien perusteella on syytä olettaa, että ainakin aggressiivisella verosuunnittelulla on mahdollista

³⁴⁷ Ks. haastattelukooste, s. 79-81.

³⁴⁸ Ks. Fuest – Riedel 2010.

saavuttaa huomattavaa kilpailuetua. Esitän tässä muutamia esimerkkejä verosuunnittelun keinoista ja vaikutuksista yritysten efektiiviselle verokannalle.

Esimerkki 7.

Bloomberg uutisoi vuonna 2010, että hakukonejätti Google oli onnistunut laskemaan ulkomaan toimintojensa efektiivisen verokannan 2,4 prosenttiin verosuunnittelun avulla³⁴⁹. Google käytti verosuunnittelussa monimutkaista järjestelyä, jossa Euroopan, Afrikan ja Lähi-Idän liiketoiminnan tuotot oli ohjattu irlantilaiseen Google Ireland Ltd –yhtiöön, joka maksoi lisenssimaksua aineettomien oikeuksien käytöstä alankomaiselle Google Netherlands BV –yhtiölle. Google Netherlands BV:n voitto jäi olemattomaksi, koska se maksoi edelleen lisenssimaksun irlantilaiselle Google Ireland Holdings –yhtiölle, jonka johtopaikka oli Bermudalla. Irlannin verolainsäädännön perusteella näitä voittoja ei verotettu Irlannissa.

Google Ireland Holdings omistaa sekä Google Netherlands BV:n että Google Ireland Ltd:n. Google Ireland Holdingsin omistaa edelleen amerikkalainen emoyhtiö Google USA Inc, joka oli lisensoinut aineettoman omaisuuden omistuksen Google Ireland Holdingsille. Google USA Inc oli tehnyt Yhdysvalloissa ennakkohinnoittelusopimuksen lisenssimaksun siirtohinnoista paikallisen verottajan kanssa, jolla se pystyi varmistamaan Yhdysvaltoihin jäävän osuuden voitosta etukäteen.

Suomalaislähtöiselle yritykselle vastaava järjestely ei todennäköisesti onnistuisi, koska Bermudalle ohjatut tulot verotettaisiin suomalaisella emoyhtiöllä väliyhteisölain perusteella. Näin ainakin silloin, jos järjestely ilmoitettaisiin Suomen verottajalle.

³⁴⁹ Ks, Drucker 22.10.2010.

Esimerkki 8.

Kirjoitimme Matti Ylösen ja Matias Laineen kanssa kesäkuussa Talouselämä-lehdessä Stora Enson toimitusketjun optimointiin liittyvästä verosuunnittelusta³⁵⁰. Stora Enson brasilialaisen osakkuusyhtiön Veracelin valmistama sellu myydään tehtaille mm. Suomessa alankomaalaisen Stora Enso Amsterdam BV:n kautta. Brasiliassa ei noudateta siirtohinnoittelussa markkinaehtoperiaatetta, joten sellu voidaan myydä alle markkinaehtoisen hinnan Alankomaihin. Sellu myydään edelleen tehtaille markkinaehtoiseen hintaan, joten Stora Enso Amsterdam tekee sellukaupassa kirjanpidossaan huomattavat voitot. Voitot vuosina 2005-2010 olivat yhteensä n. 300 miljoonaa euroa.

Stora Enso Amsterdam on tehnyt Alankomaiden verottajan kanssa yksipuolisen ennakkohinnoittelusopimuksen (APA), jonka perusteella yhtiöllä verotetaan ainoastaan sovittu markkinaehtoinen voitto todellisen kirjanpidon voiton sijaan. Tämän vuoksi Stora Enso Amsterdamin liiketoiminnan efektiivinen verokanta vuosina 2005-2010 oli noin 1,5 prosenttia Alankomaiden yleisen verokannan sijaan³⁵¹. Suomessa vastaavassa tilanteessa verotettaisiin todennäköisesti kirjanpidossa näytetty voitto, koska siirtohinnoitteluoikaisua ei voida VML 31 §:n perusteella tehdä verotettavaa tuloa alentavasti.

Esimerkki 9.

Alikapitalisoinnin ohella erillisyhtiöperiaate voi mahdollistaa myös muunlaisen konsernin sisäiseen rahoitukseen liittyvän verosuunnittelun. Tämä perustuu siihen, että useimmissa maissa on mahdollisuus valita järjestetäänkö

³⁵⁰ Ks. Finér et. al. 8.6.2012, s. 38-43. Artikkelin perustuu Stora Enson ja sen tytäryhtiöiden julkisiin tilinpäätöstietoihin, professori Marjaana Helmisen haastatteluun sekä Stora Enson toimittamaan vastineeseen.

³⁵¹ Alankomaiden yleinen verokanta oli kyseisinä vuosina 24,5-31,5 prosenttia. Verokantaa on laskettu useaan otteeseen.

konsernin sisäinen rahoitus vieraan vai oman pääoman ehtoisesti. Oman pääoman ehtoinen sijoitus voidaan tehdä esim. sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon. Vieraalle pääomalle on maksettava markkinaehtoperiaatteen mukaisesti korkoa, mutta omalle pääomalle maksetaan korvaus tyypillisesti verovapaasti osinkona. On esim. mahdollista saada verohyötyä lainaamalla rahat konserniyhtiöön, joka sijoittaa ne edelleen toiseen konserniyhtiöön oman pääoman ehtoisesti. Tällainen järjestely voitaneen tulkita joissain olosuhteissa veronkierroksi. Verottaja tarkastelee verovalvonnassa tyypillisesti vain omassa maassaan toimivia juridisia yhtiöitä, joten näytön hankkiminen veronkierrosta lienee hankalaa.

6.8 Siirtohinnoittelu Suomen veropohjan näkökulmasta

Haastattelemani veroasiantuntijat olivat lähes yksimielisiä siitä, että siirtohinnoittelu ei ole uhka Suomen veropohjalle, kunhan mm. riittävällä verovalvonnalla turvataan, että siirtohinnoittelussa noudatetaan markkinaehtoista hintaa. Lisäksi keskeiseksi nähtiin, että Suomen yhteisöverokanta pidetään jatkossakin kilpailukykyisellä tasolla. Useat haastattelemani henkilöt kritisoivat mediaa ja Verohallintoa siitä, että ne liioittelevat siirtohinnoitteluun liittyviä ongelmia.³⁵²

Pikemminkin nähtiin, että markkinaehtoperiaate on hyvä Suomen näkökulmasta, koska se ottaa huomioon aineettoman omaisuuden, jota suomalaisilla yhtiöillä on runsaasti³⁵³. Tätä näkemystä tukee Ernst & Youngin tekemä arvio siitä, että siirtyminen CCCTB-malliin koko EU:n tasolla vähentäisi lyhyellä aikavälillä Suomen yhteisöverotuottoja yli 5 prosenttia³⁵⁴. CCCTB:ssä aineetonta omaisuutta ei suoraan oteta huomioon. Tietoisuus verotuksen siirtohinnoittelusta on kasvanut yrityksissä, mutta sen ei uskottu vaikuttaneen yksiselitteisesti siten, että voittoja olisi siirtynyt Suomesta pois: ”Hinnat on nykyään tietoisemmin markkinaehtoisia kuin ennen”.³⁵⁵

³⁵² Ks. haastattelukooste, s. 36-39 ja 83-85.

³⁵³ Ks. haastattelukooste, s. 34 ja 99.

³⁵⁴ Ks. Ernst & Young 2011.

³⁵⁵ Ks. haastattelukooste, s. 11.

Keskittäessään liiketoimintamalleja suomalaislähtöiset konsernit ovat keskittäneet liikearvoa ja aineetonta omaisuutta yleensä Suomeen. Liikearvoa on yhden haastattelemani verokonsultin arvion mukaan silti siirtynyt Suomesta pois, jopa enemmän kuin tänne on siirretty³⁵⁶. Tällöin siirtäjinä ovat olleet yleensä ulkomaalaislähtöiset konsernit. Muutamat haastattelemani asiantuntijat olivat sitä mieltä, että Suomen pitää olla verokilpailussa varpaillaan nimenomaan aineettomaan omaisuuteen liittyvän verokilpailun vuoksi³⁵⁷.

Liiketoimintamallien keskittäminen on yleismaailmallinen ilmiö. Yhdysvaltain edustajainhuoneen verokomitealle³⁵⁸ tehdyssä raportissa esitettiin huoli siitä, että päämiesmallien yleistymisen kaventaa Yhdysvaltain veropohjaa³⁵⁹. Raportissa on esitetty todellisia esimerkkejä yhdysvaltalaislähtöisten konsernien verosuunnittelusta. Kuuden raporttia varten tutkitun konsernin efektiivinen verokanta oli pysytellyt alle 25 prosentin kymmenen edeltävän vuoden ajan³⁶⁰. Yhdysvalloissa yleinen yritysverokanta on ollut yli 30 prosenttia.

Siirtohinnoittelu muodostaa suurimman ongelman maille, joilla ei ole resursseja siirtohinnoittelun valvontaan. Kehityksistä siirretään edelleen voittoja veroparatiiseihin. Veroparatiiseja on, koska niitä käyttämällä voi välttää veroja³⁶¹. Tämä koskee ainakin yrityksiä maissa, joissa ei ole toimivaa väliyhteisölainsäädäntöä. Orbis-tietokannan avulla vuonna 2010 tehdyssä tutkimuksessa havaittiin, että yritykset, joilla on tytäryhtiöitä veroparatiiseissa maksavat kolme prosenttia vähemmän veroja kuin muut yritykset³⁶².

³⁵⁶ Ks. haastattelukooste, s. 37.

³⁵⁷ Ks. haastattelukooste, s. 83.

³⁵⁸ House Committee on Ways and Means.

³⁵⁹ Ks. Joint Committee on Taxation 2010, s. 105-107.

³⁶⁰ Ks. Joint Committee on Taxation 2010, s. 1.

³⁶¹ Ks. haastattelukooste, s. 36 ja 83.

³⁶² Ks. Fuest – Riedel 2010, s. 22-23.

7. Siirtohinnoittelun kehittäminen

7.1 Tarkastelunäkökulma

Kysyin haastattelemiltani henkilöiltä heidän näkemyksiään siitä, miten siirtohinnoittelulainsäädäntöä ja siirtohinnoittelukäytäntöjä voitaisiin kehittää. Kysyin heiltä myös mielipidettä erilaisista ehdotuksista, joilla kansainvälisten konsernien verotusta voitaisiin kehittää tai muuttaa. Tämän luvun sisältö perustuu näihin näkemyksiin.

Haastattelemieni asiantuntijoiden näkökulma siirtohinnoittelun kehittämiseen oli varsin yrityskeskeinen ja käytännönläheinen. He eivät vaikuttaneet erityisen kiinnostuneelta kansainvälisen yritysverojärjestelmän rakenteellisesta muuttamisesta, koska pitivät muutosten toteutumista epätodennäköisenä.

7.2 Kehittäminen yritysten toimintatavoissa

Yhden haastatteleman verokonsultin mielestä suomalaiset yritykset eivät ole vielä tehostaneet toimitusketjujaan ja optimoineet siirtohinnoitteluaan siinä määrin kuin olisi mahdollista. Hänen mielestään yrityksillä olisi mahdollista saavuttaa taloudellisia etuja rohkeammilla ratkaisuilla. Siirtohinnoittelua tekevillä verokonsulteilla on usein hyvä näkemys yritysten liiketoiminnan kokonaisuudesta, koska dokumentoinnin tekeminen on näköalaikkuna konsernin liiketoimintaan.³⁶³

Jäin käsitykseen, että siirtohinnoitteluriskien hallinta ja koordinointi on paremmin järjestetty yrityksissä, jossa on keskitetty siirtohinnoittelumalli. Ainakaan malliin siirtyneet yritykset eivät esittäneet, että heillä olisi ollut siitä huonoja kokemuksia. Muissakin yrityksissä uskottiin pääsääntöisesti oman siirtohinnoittelumallin toimivuuteen. Keskitettyyn malliin siirtyminen lienee silti siirtohinnoittelun näkökulmasta toimiva ratkaisu sellaisissa tilanteissa, joissa se on liiketoiminnan näkökulmasta mahdollinen.³⁶⁴

³⁶³ Ks. haastattelukooste, s. 4-8.

³⁶⁴ Ks. haastattelukooste, s. 48-54.

Siirtohinnoittelu on monille yrityksille keskeisin verosuunnittelun keino ³⁶⁵. Verotehokkuuden maksimointi onnistuu parhaiten räätälöidyillä, esim. tuotantoketjun hallintaa koskevilla, ratkaisuilla. Räätälöinti edellyttää kuitenkin enemmän resursseja niin siirtohinnoittelun suunnittelussa kuin dokumentoinnissakin. Siirtyminen keskitettyihin malleihin kertoo osaltaan siitä, että suomalaisten yritysten siirtohinnoittelussa riskien hallinnan merkitys on korostunut suhteessa verotehokkuuden maksimointiin.

7.3 Suomen siirtohinnoittelulainsäädännön kehittäminen

Haastattelemani henkilöt olivat tyytyväisiä Suomen siirtohinnoittelulainsäädäntöön ³⁶⁶. Lähinnä esitettiin, että Suomeen tarvittaisiin erityinen ennakkohinnoittelusopimuslainsäädäntö (APA-lainsäädäntö), jonka pohjalta APA-sopimuksia voitaisiin tehdä tehokkaammin. Kove on tehnyt selvityksen VM:lle tällaista lainsäädäntöä koskien ³⁶⁷. Sen ohella toivottiin, että MAP-menettelyjen maksimikestosta säädettäisiin kansallisessa lainsäädännössä ³⁶⁸.

Muutamit yritysten edustajat toivoivat, että kaikkiin verosopimukseen saataisiin OECD:n uuden malliverosopimuksen mukainen MAP-artikla. Se edellyttäisi sopimusvaltioita pääsemään sopuun kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta. Lisäksi verosopimuksia pitäisi tehdä lisää, koska monikansalliset yritykset toimivat esim. Afrikan maissa, joiden kanssa Suomella ei ole verosopimusta. Myös omaisuuden suoja koskevista sopimuksista voisi olla hyötyä kaikkein vaikeimpien maiden kanssa. ³⁶⁹

Yksi verokonsultti esitti, että Alankomaiden horizontal monitoring –toimintamalli pitäisi saada verotuksen toimittamiseen myös Suomessa ³⁷⁰. Kyseisessä toimintamallissa verottaja joutuu ottamaan kantaa verotusratkaisuihin jopa reaaliaikaisesti.

³⁶⁵ Ks. haastattelukooste, s. 59.

³⁶⁶ Ks. haastattelukooste, s. 33-34 ja 99.

³⁶⁷ Ks. Waal 2012, s. 91.

³⁶⁸ Ks. haastattelukooste, s. 80.

³⁶⁹ Ks. haastattelukooste, s. 79 ja 81.

³⁷⁰ Ks. haastattelukooste, s. 35.

Siirtohinnoittelussa tämä tarkoittaisi sitä, että verottaja osallistuisi hintojen määrittämiseen sen sijaan, että se vain valvoo siirtohintoja jälkikäteen.

Monissa maissa on käytössä siirtohinnoittelussa safe harbour –sääntöjä, joiden käyttämistä myös OECD on suositellut joissain tilanteissa³⁷¹. Kehitysmaat ovat korvanneet puutteellisia valvontavoimavarojaan safe harbour –säännöillä – jotta niille jäisi edes jotain verotettavaa. Esimerkiksi Brasilian siirtohinnoittelulainsäädäntö perustuu pitkälti safe harbour –säännöille. Safe harbour –säännöillä voidaan pyrkiä myös siirtohinnoittelun hallinnollisen menettelyn yksinkertaistamiseen fiskaalisesti vähemmän merkityksellisissä tilanteissa. Esim. palvelujen siirtohinnoitteluun voidaan joissain maissa soveltaa kiinteää viiden prosentin kustannusvoittolisää. Haastattelemani henkilöt suhtautuivat epäillen safe harbour –sääntöjen lisäämiseen Suomen lainsäädäntöön, koska silloin luovuttaisiin markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta.³⁷² Useissa maissa toimivan konsernin näkökulmasta tällainen sääntely voisi olla ongelmallista, koska eri maissa toimivat tytäryhtiöt joutuisivat erilaiseen asemaan.

7.4 Kehittämistarpeet verottajan toimintatavoissa

Koven siirtohinnoitteluhankkeessa uskotaan, että tehokas siirtohinnoittelun valvonta, tiedottaminen ja ohjaus ovat verottajan parhaita keinoja kehittää siirtohinnoittelua Suomessa. Myös yritykset toivovat verottajalta lisää ennakoivaa ohjausta siirtohinnoittelun tulkinnanvaraisista kysymyksistä. Koven lähestymistapa alkaa ilmeisesti jo näkyä, koska monet asiantuntijat olivat sitä mieltä, että verottajan toimintatavat ovat kehittyneet parempaan suuntaan.³⁷³

Yritykset toivoivat verottajalle lisää resursseja ja osaamista siirtohinnoittelun hoitamiseen. Erityisesti MAP-menettelyt kaipaisivat lisäresursseja, joita siirtohinnoitteluhankkeen myötä on saatukin. Selvissä tapauksissa toivottiin, että MAP-menettely voitaisiin hoitaa

³⁷¹ Ks. OECD 2012c, s. 53-54.

³⁷² Ks. haastattelukooste, s. 80-81 ja 100.

³⁷³ Ks. haastattelukooste, s. 34-35, 81-82 ja 97.

nopeutetusti. Siirtohinnoittelun prosessointiin toivottiin suullisen käsittelyn mahdollisuutta. Nykyään prosessi perustuu vielä pitkälti kirjeenvaihtoon.³⁷⁴

7.5 Markkinaehtoperiaatteen kehittäminen kansainvälisesti

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kehittämistä pidettiin tärkeänä, jotta oikeusvarmuus kansainvälisessä verojärjestelmässä paranisi. OECD:ssa kehitetään parhaillaan ohjeistusta aineettoman omaisuuden siirtohinnoitteluun. Toisaalta toivottiin myös, että OECD:n ohjeistuksia noudatettaisiin nykyistä laajemmin, jotta veropohja olisi yhtenäisempi.³⁷⁵

Yritystoiminnan läpinäkyvyyden lisääminen helpottaisi myös markkinaehtoperiaatteen käyttöä, koska vertailutiedon puute vaikeuttaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden soveltamista. Käytännössä tämä edellyttäisi, että tilinpäätösten ja yritysten välisten sopimusten julkisuutta olisi lisättävä. Esim. tilinpäätösstandardi, jossa myyntikatetason tiedot olisi julkaistava, mahdollistaisi jälleenmyyntihintamenetelmän laajamittaisemman käyttämisen. Suomessa tämä edellyttäisi kirjanpitoasetuksen muuttamista, koska siinä säädetään tuloslaskelman ja taseen sisällöstä³⁷⁶. Haastattelemani henkilöt suhtautuivat silti epäilevästi siihen, voisiko siirtohinnoittelun järjestäminen olla riittävä peruste yrityssalaisuuden raottamiseen.³⁷⁷ Toisaalta myös sijoittajat ja velkojat hyötyisivät läpinäkyvyyden lisääntymisestä. Yhdysvalloissa vuonna 2002 säädetty Sarbanes-Oxley – laki lisäsi huomattavasti amerikkalaisten pörssiyritysten läpinäkyvyyttä, joten yhdysvaltalaisista yrityksistä on saatavissa tarkempaa tilinpäätöstietoa kuin eurooppalaisista.

³⁷⁴ Ks. haastattelukooste, s. 34-35, 81-82 ja 97.

³⁷⁵ Ks. haastattelukooste, s. 79-80 ja 99-100.

³⁷⁶ Tuloslaskelma- ja tasekaavat ovat kirjanpitoasetuksen 1. luvussa.

³⁷⁷ Ks. haastattelukooste, s. 34-35 ja 99.

7.6 Kansainvälisen yritysverojärjestelmän rakenteellinen kehittäminen

Haastattelimieni henkilöiden mielipiteet jakoutuivat sen suhteen, onko markkinaehtoperiaatteeseen perustuva siirtohinnoittelu oikea tapa jakaa monikansallisten yritysten verotettava tulo maiden kesken. Osan mielestä siirtohinnoittelu oli puutteistaan huolimatta paras mahdollinen menetelmä kansainvälisten konsernien verotukseen. Muutos johonkin muuhun olisi yritysten näkökulmasta riski siksikin, että yritykset kaipaavat verotukselta ennakoitavuutta, koska verotus vaikuttaa myös niiden liiketoimintaratkaisuihin.³⁷⁸

Toiset olivat sitä mieltä, että yksinkertaisempi ja kaavamaisempi verotusmalli³⁷⁹, kuten CCCTB, olisi teoriassa paras ratkaisu konserniverotukseen³⁸⁰. Todellisuudessa konsernit toimivat kuin yksi yhtiö, joten erillisyhtiöperiaatteeseen perustuva siirtohinnoittelu on väkisinkin keinotekoinen ratkaisu³⁸¹. Viime kädessä konsernin emoyhtiö kantaa usein taloudellisen riskin myös tytäryhtiöistään, vaikka markkinaehtoperiaate ei tätä tunnusta³⁸². Pääkonttorissa tehdään yleensä myös siirtohinnoitteluratkaisut koko konsernia koskien³⁸³.

Kaavamaisia veropohjan jakotapoja on käytössä joissain maissa, kuten Yhdysvaltojen osavaltioiden tuloverotusjärjestelmissä³⁸⁴. Myös Suomessa konsernien yhteisöverotulot jaetaan kuntien välillä kaavamaisesti perustuen siihen, missä kunnassa niiden henkilökunta työskentelee³⁸⁵. OECD on päätenyt vastustamaan kaavamaisen mallin käyttöönottoa mm. sen vuoksi, että sen soveltaminen markkinaehtoperiaatteen rinnalla olisi ongelmallista³⁸⁶.

³⁷⁸ Ks. haastattelukooste, s. 33-34, 79-82 ja 99.

³⁷⁹ Formulary Apportionment.

³⁸⁰ Ks. kaavamaisista konsernin tulonjakomalleista esim. Avi-Yonah – Benshalom 2010. Artikkelin sivulla 27 on taulukko, jossa on vertailtu markkinaehtoperiaatteen ja kaavamaisen mallin hyviä ja huonoja puolia.

³⁸¹ Ks. haastattelukooste, s. 33-34 ja 67-68.

³⁸² Ks. haastattelukooste, s.72

³⁸³ Ks. haastattelukooste, s. 15.

³⁸⁴ Ks. California Franchise Tax Board 2010.

³⁸⁵ Ks. verontilityslaki 3 luku 13 §.

³⁸⁶ Ks. OECD 2010b, s. 37-41.

EU:n Komissio ehdotti maaliskuussa 2011 yhteisen yritysveropohjan, eli CCCTB:n, käyttöönottoa EU:ssa³⁸⁷. CCCTB:ssä myös konserneille laskettaisiin yksi veropohja, joka jaettaisiin maiden välille erityisen kaavamaisen jakoavaimen mukaan³⁸⁸. Valtiot verottaisivat osuuttaan veropohjasta oman verokantansa mukaan. Malli sisältäisi siten myös rajat ylittävän tappiontasauksen. CCCTB perustuu vapaaehtoisuudelle sekä yritysten että valtioiden näkökulmasta. Komission mielestä CCCTB on nykyistä järjestelmää parempi, koska se yhtenäistäisi veropohjan ja pienentäisi markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta sekä useiden verojärjestelmien hallitsemisesta johtuvia kuluja.³⁸⁹

CCCTB:n käyttöönotto on poliittisesti vaikea kysymys. Mikään maa ei ilmeisesti ole vakavasti harkinnut ottavansa CCCTB:tä käyttöön. Myös Suomen eduskunta suhtautui CCCTB:een varauksellisesti³⁹⁰. Poliittisesti vaikeaksi CCCTB:n tekee se, että sen käyttöönotto vähentäisi lyhyellä aikavälillä monien maiden verotuloja, jos verokantoja ei samanaikaisesti nostettaisi³⁹¹.

Kaikki haastattelemani asiantuntijat suhtautuivat CCCTB:n toteutumismahdollisuuksiin nimenomaan poliittisten ongelmien vuoksi skeptisesti: ”Se on kuolleena syntynyt ajatus.” Suuryritysten näkökulmasta CCCTB:ssä ongelmaksi muodostuisi se, että edes EU:n laajuisena toteutuessaan se ei poistaisi siirtohinnoittelua, koska suuryritykset toimivat maailmanlaajuisesti. CCCTB:en uskotaan myös jäävän porsaanreikiä, jotka mahdollistavat verokantoihin perustuvat verosuunnittelun. Yhdessä yrityksessä kuitenkin uskottiin, että CCCTB:en siirtyminen olisi ongelma lähinnä niille yrityksille, jotka harjoittavat jo aktiivista verosuunnittelua markkinaehtoperiaatteen puitteissa. Poliittisena ongelmana pidettiin myös sitä, miten voitaisiin luottaa Kreikan ja Italian kaltaisten maiden viranomaisten kykyyn toimittaa verotus lakien mukaan.³⁹²

³⁸⁷ Ks. Komissio 2011b.

³⁸⁸ Ks. jakokaava luvussa 6.4.

³⁸⁹ Ks. CCCTB-hankkeen sisällöstä ja etenemisestä Linnanvirta et. al. 2011.

³⁹⁰ Ks. Valtiovarainvaliokunta 5/2011.

³⁹¹ Ks. Ernst & Young 14.3.2011.

³⁹² Ks. haastattelukooste, s. 33-34, 79-82 ja 99.

8. Yhteenveto

8.1 Johtopäätökset

Suomessa eletään siirtohinnoittelun nuoruusvuosia. Oppirahoja on maksettu ja kriisejä käyty läpi, mutta tilanne ei ole vielä lähimainkaan stabilisoitunut. Kehityksen suunta alkaa kuitenkin jo kirkastua. Opittavaa riittää edelleen eivätkä siirtohinnoitteluun käytetyt voimavarat ole vielä saavuttaneet lakipistettään. Siirtohinnoittelusta käytävä keskustelu on ammattimaistunut niin yrityksissä kuin Verohallinnossa. Tämä antaa hyvän lähtökohdan kehitykselle.

Suomalaiset yritykset saivat totuttautua vuosikymmeniä siihen, että niiden ei juuri tarvinnut sijoittaa resursseja siirtohinnoitteluun. Vain muutamat kansainvälisesti toimivat yritykset määrittivät siirtohinnot markkinaehtoperiaatteeseen nojautuen jo 1990-luvulla. Verottajan aktivoituminen ja siirtohinnoitteludokumentointivaatimusten tuleminen osaksi lainsäädäntöä vuonna 2007 ovat kääntäneet tilanteen pääläelleen. Yritysten siirtohinnoitteluun käyttämät resurssit ovat monin kymmenkertaistuneet lyhyessä ajassa³⁹³. Samalla yhä useammat yritykset ovat tulleet tietoisiksi siirtohinnoitteluun liittyvistä verosuunnittelumahdollisuuksista³⁹⁴. Tämän vuoksi siirtohinnoittelun merkitys tulee kasvamaan edelleen lähivuosina.

Suomen Verohallinto heräsi siirtohinnoitteluun yhdessä monien muiden maiden kanssa vuosituhannen vaihteessa. Kymmenen vuoden opetteluun jälkeen osaaminen ja resurssit verovalvonnassa alkavat vihdoin olla kohtuullisella tasolla³⁹⁵. Oikeusasteissa osaamisessa on yhä edelleen puutetta³⁹⁶. Valvonnan ja neuvonnan seurauksena yhä useammat yritykset osaavat määrittää siirtohinnot markkinaehtoisesti. Tämän vuoksi

³⁹³ Ks. luvut 3.2 ja 3.4.

³⁹⁴ Ks. luku 3.5.

³⁹⁵ Ks. luku 4.1.

³⁹⁶ Ks. luku 3.10.

verovalvonnassa joudutaan keskittymään enemmän monimutkaisempiin verosuunnittelutapauksiin. Tämä lisää osaamis- ja resurssivaatimuksia entisestään. Siirtohinnoittelun valvominen vaatii muuhun verotukseen verrattuna huomattavasti enemmän voimavaroja, joten resurssikysymystä joudutaan tarkastelemaan edelleen.

Suomi ei ole siirtohinnoittelun valvonnassa kulkenut aivan eturintamassa. Tanskassa ja Norjassa siirtohinnoitteluresurssit sekä valvonnan tulokset ovat huomattavasti Suomea korkeammat. Tanskassa tehdään myös poikkeuksellisen paljon ennakkohinnoittelusopimuksia verosopimusten keskinäiseen sopimusneuvotteluun perustuen. Verokilpailussa kunnostautunut Alankomaat taas antaa poikkeuksellisen paljon yksipuolisia ennakkohinnoittelusopimuksia, joita on mahdollista hyödyntää myös verosuunnittelussa³⁹⁷. Suomi voidaan lukea siirtohinnoittelun valvonnan voimavaroiltaan keskijoukon kärkipäähän, koska monissa maissa siirtohinnoittelun järjestäminen on alkutekijöissään. Ruotsiin verrattuna Suomen resurssit ovat kilpailukykyisellä tasolla.³⁹⁸

Suomalaisten yritysten kokemusten mukaan siirtohinnoittelun ongelmat kiteytyvät oikeusvarmuuden puutteeseen³⁹⁹. Verottajan linjauksista ei aina ole tietoa eikä siirtohinnoittelusta ole riittävästi prejudikaatteja. Verottajan toimintatavat koetaan aggressiivisiksi maailmanlaajuisesti nimenomaan siirtohinnoitteluoikaisuja koskien. Vastaoikaisumenettelyt eivät aina ole yrityksille käyttökelpoinen tapa päästä ratkaisuun. Esim. Suomessa verottajalla ei ole rutiinia niiden nopeaan hoitamiseen, eikä Suomen verottajan yksipuolinen aktiivisuus edes riitä. Yrityksille paras tapa välttää siirtohintariskejä on suunnitella ja dokumentoida siirtohinnoittelu mahdollisimman huolella. Se ei ole ilmaista. On luonnollista, että näitä kustannuksia katetaan verosuunnittelun keinoin. Epävarmuutta on silti siedettävä.

³⁹⁷ Ks. luku 6.7. Esimerkki 8.

³⁹⁸ Ks. luku 5.

³⁹⁹ Ks. luku 6.5.

8.2 Siirtohinnoittelun kehittämistarpeet

Verojärjestelmä määrittää osaltaan sitä, miten hyvin markkinatalous ja demokratia toimii. Kansainvälisestä näkökulmasta toimivalta yritysverojärjestelmältä edellytetään kilpailuneutraalisuutta, oikeudenmukaisuutta, hallinnollista tehokkuutta ja oikeusvarmuutta. Mielestäni luvussa 6. esittämäni tarkastelu osoittaa, että siirtohinnoitteluun ja erillisyhtiöperiaatteeseen perustuva kansainvälinen yritysverojärjestelmä ei ole nykyisellään kestävä. Verokilpailun kiihtyminen yritysverotuksessa on tästä merkki.

Ajoittain on esitetty näkemyksiä, että Suomi voisi poistaa yritysten tuloverotuksen kokonaan ja kerätä verotulot muualta⁴⁰⁰. Tällaisten mielipiteiden esittäjät ovat yleensä olleet poliitikkoja tai liikemaailman edustajia⁴⁰¹. Verotuksen asiantuntijat ovat sen sijaan pitäneet yritysten tuloverotusta tarpeellisena. Tälle kannalle päätyi myös VM:n Martti Hetemäen vetämä verotuksen asiantuntijatyöryhmä, joka antoi loppuraporttinsa joulukuussa 2010⁴⁰². Työryhmä esitti kuitenkin yhteisöverokannan maltillista alentamista⁴⁰³. Kansainvälisestä näkökulmasta tarkastellen yksittäisen valtion luopumista yritysverotuksesta voidaan pitää haitallisena verokilpailuna⁴⁰⁴. Nollaverotus yhdessä maassa luo porsaanreiän koko kansainväliseen verojärjestelmään ja vaikuttaa siten muiden maiden kykyyn verottaa tarkoituksenmukaisella tavalla. Verosopimukset ja EU:n emo-tytäryhtiödirektiivi⁴⁰⁵ rajoittavat merkittävästi osinkojen verottamista. Sen vuoksi voitonjaon verotuksella ei ole mahdollista täysin korvata yritysverotusta.

Monikansallisten yritysten verojärjestelmää on kehitettävä. Tähän johtopäätökseen tuli myös ulkoministeri Erkki Tuomioja viime kesäkuussa Ulkoministeriön organisoimassa kansainvälisessä siirtohinnoitteluseminaarissa⁴⁰⁶. Siirtohinnoittelun

⁴⁰⁰ Ks. Tikka 17.6.2012.

⁴⁰¹ Ks. Talouselämä 28.9.2012.

⁴⁰² Ks. Niskakangas 2012b, s. 12-16.

⁴⁰³ Ks. VM 2010, s. 23-27.

⁴⁰⁴ Ks. OECD 1996, s. 26-27. OECD käsitteli raportissaan vuonna 1996 laajasti haitallisen verokilpailun kysymyksiä.

⁴⁰⁵ 90/435/ETY.

⁴⁰⁶ Ks. Tuomioja 13.6.2012.

kehittämismahdollisuuksia käsittelin luvussa 7. On selvää, että kehittäminen ei voi perustua yksin verokilpailulle ja yksipuoliselle verojärjestelmän kehittämiselle. Kestäviin rakenteellisiin ratkaisuihin on pyrittävä kansainvälisessä yhteistyössä. Tässä keskeisimpiä foorumeita Suomen näkökulmasta ovat OECD, EU ja YK. Kehittämisen tavoitteena tulisi olla kansainvälisen yritysveropohjan yhtenäistäminen, eli kansainvälisen nollaverotuksen ja moninkertaisen verotuksen poistaminen⁴⁰⁷. Kehittämisessä on otettava huomioon lainsäädännön teoreettisen toimivuuden ohella myös käytännön näkökulmat.

Veropohjan yhtenäistäminen voi onnistua markkinaehtoperiaatteen puitteissa ratkaisemalla tulkintaerimielisyyksiä ja laajentamalla markkinaehtoperiaatteen soveltamista uusiin maihin. Monista tulkinnoista on jo syntynyt verotuskäytännössä laaja yhteisymmärrys, joten kehittäminen ei ole mahdotonta⁴⁰⁸. Kehittyvien maiden näkökulmasta markkinaehtoperiaate on silti ongelmallinen, koska se suosii rikkaampia maita, joissa on aineettomia oikeuksia. Lisäksi markkinaehtoperiaatteen valvonta ja soveltaminen on raskasta. Kehittyvillä mailla ei toistaiseksi ole ollut tähän riittäviä resursseja⁴⁰⁹.

Markkinaehtoperiaatteen keskeinen ongelma on erillisyhtiöperiaatteeseen liittyvä keinotekoisuus. Suuryritys on taloudellisesti yksi kokonaisuus, joten erillisyhtiöperiaate kannustaa verosuunnitteluun. Kaavamainen koko konsernin tulokseen perustuva tulonjakomalli ei kuitenkaan toisi helpotusta muuhun kuin veropohjaan liittyvään verosuunnitteluun. Silti malli on saanut kannatusta, koska se voisi parantaa kansallisesti ja kansainvälisesti toimivien yritysten välistä tasa-arvoa kilpailussa. Lisäksi malli vähentäisi hallinnollisia kustannuksia.⁴¹⁰

Toistaiseksi yhteisiin ratkaisuihin pääseminen on ollut lukossa jopa EU:ssa, eivätkä haastattelemani asiantuntijat suhtautuneet optimisesti siihen, että poliitikot onnistuisivat

⁴⁰⁷ Näin myös esim. professori Marjaana Helminen 20.9.2012, s. 2.

⁴⁰⁸ Ks. Raunio 2008, s. 49.

⁴⁰⁹ Tämän totesi myös OECD:ssa siirtohinnoittelusta vastaava Marlies de Ruiten kesäkuussa Helsingissä järjestetyn siirtohinnoitteluseminaarin yhteydessä. Ks. Shaheen 16.6.2012.

⁴¹⁰ Ks. Avi-Yonah – Benschalom 2010.

avaamaan umpisolmua tulevaisuudessakaan⁴¹¹. On selvää, että muutoksen hallitseminen on helpompaa, kun päätöksiä tehdään – tai vähintäänkin selvitetään vaihtoehtoja – ennen kuin on pakko. Silloin vaihtoehtoja on todennäköisesti enemmän käytettävissä.

Nykyisellään siirtohinnoittelu ei ole Suomen veropohjan kannalta akuutti ongelma, kunhan uskottava siirtohinnoittelun verovalvonta pystytään turvaamaan. Päinvastoin, Suomi kuuluu nykyjärjestelmässä hyötyjiin, koska suomalaisilla yrityksillä on runsaasti aineetonta omaisuutta⁴¹². Tilanne ei silti välttämättä ole kestävä, vaikka suurin osa haastatteleistani asiantuntijoista piti Suomen 24,5 prosentin yhteisöverokantaa kansainvälisesti kilpailukykyisenä.

Suomen veropohjan kannalta keskeisimmät kysymykset siirtohinnoittelussa liittyvät aineettoman omaisuuteen ja rahoitukseen. Aineeton omaisuus liikkuu yhä kiihtyvällä vauhdilla rajojen yli, kun yritykset ottavat verotuksen huomioon kehittäessään liiketoimintamallejaan⁴¹³. Yksittäisten kansantalouksien näkökulmasta on keskeistä, mihin aineeton omaisuus siirtyy, koska markkinaehtoperiaatteen mukaan aineettoman omaisuuden sijainti ratkaisee, minne pääosa liiketoiminnan voitoista tai tappioista kertyy. Suomi voi vaikuttaa parhaiten liikkeen suuntaan verokilpailulla, sillä verotus on merkittävä osatekijä aineettoman omaisuuden sijoittamispäätöksissä. Verokilpailun ongelma on kuitenkin sen suhde kestäviin ratkaisuihin, jotka on tehtävä kansainvälisessä yhteistyössä. Tässä keskustelussa aggressiivinen osallistuminen verokilpailuun tuskin lisää uskottavuutta.

Suurempi ongelma siirtohinnoittelu on kehittyville maille⁴¹⁴. Siirtohinnoittelua käyttäen siirretään yhä varoja kehitysmaista veroparatiiseihin⁴¹⁵. Tutkimuksissa on arvioitu kehitysmaiden vuotuisten nettoveromenetysten olevan 120 miljardista dollarista jopa

⁴¹¹ Ks. luku 7.5.

⁴¹² Ks. luku 6.8.

⁴¹³ Ks. luku 3.5. Näin myös esim. Helsingin yliopiston kansainvälisen vero-oikeuden professori Marjaana Helminen, ks. Finér – Ylönen 14.12.2012, s. 45-46.

⁴¹⁴ Koski 10.10.2012.

⁴¹⁵ Ks. haastattelukooste, s. 83.

useisiin satoihin miljardeihin⁴¹⁶. Myös vientitullit määräytyvät usein viennin arvon perusteella, joten niitäkin voidaan välttää alhaisilla siirtohinnoilla. Kehitysmaahan ulkomaisesta sijoituksesta jäävät hyödyt voivat olla hyvin vähäiset, koska matalan palkka- ja kustannustason seurauksena myös muut hyödyt liiketoiminnasta valuvat muualle. Ympäristönäkökohtien vuoksi kehitysmailla voi pahimmillaan aiheutua ulkomaisista sijoituksista nettotappioita. Kehitysmaiden näkökulmasta keskeisimmät siirtohinnoitteluongelmat johtuvat lainsäädännön sekä verosopimusten puuttumisesta ja verovalvonnan resurssien sekä osaamisen puutteesta⁴¹⁷.

Siirtohinnoittelu ei ole merkittävä ongelma suuryrityksille, koska ne voivat hallita verotaakkaansa verosuunnittelun keinoin⁴¹⁸. Pienemmät yritykset, joilla ei ole resursseja harjoittaa kansainvälistä verosuunnittelua, joutuvat kilpailussa heikompaan asemaan⁴¹⁹. Kansainvälinen verojärjestelmä vaikuttaa osaltaan liiketoiminnan maailmanlaajuiseen oligopolisoitumiseen. Tämä voi olla ongelma jo kansantalouden tehokkaan toiminnan näkökulmasta.

8.3 Jatkotutkimuksen kohteita

Tarkoitukseni oli alun perin tutkia siirtohinnoitteluun liittyvää verosuunnittelua tilastollisen tiedon varassa. Suunnittelin vertailevani tutkielman yhteydessä riippumattomien ja konserniin kuuluvien yhtiöiden voittotasoa Suomessa jollain toimialalla Orbis-tietokantaa tai Tilastokeskuksen konsernitietokantoja hyväksi käyttäen. Lisäksi pohdin kiinteiden toimipaikkojen veroilmoitustietojen pyytämistä Verohallinnosta vertaillakseni niiden voittotasoa vastaaviin riippumattomiin yhtiöihin. Tutkielmastani muodostui kuitenkin sen verran laaja jo pelkkien haastattelujen perusteella, että päätin jättää analyysin tekemättä. Yksi tapa arvioida siirtohinnoitteluun liittyvää verosuunnittelua olisi myös vertailla kansallisesti ja kansainvälisesti toimivien yritysten efektiivisiä verokantoja. Tässä

⁴¹⁶ Ks. Fuest – Riedel 2010, s. 6-11. Kirjoituksen mukaan arviot ovat hyvin karkeita, koska veromenetysten tutkimiseksi ei ole olemassa oikeanlaista dataa. Tutkimuksissa ei esimerkiksi ole aina otettu huomioon paikallista siirtohinnoittelulainsäädäntöä.

⁴¹⁷ Ks. PWC 2011, s. 1-4.

⁴¹⁸ Ks. luku 6.8.

⁴¹⁹ Ks. EU Joint Transfer Pricing Forum 2011, s. 2-3.

tarkastelussa tulisi myös pyrkiä huomioimaan missä maissa yritykset harjoittavat toimintaansa.

Aineettoman omaisuuden ja liiketoimintojen siirtoihin liittyvät kysymykset olisivat myös kiinnostavia tutkimusaiheita. Esim. mahdollisuus saada yrityksistä muutoksiin liittyviä materiaaleja voisi olla kiinnostava lähtökohta. Aineettoman omaisuuden siirtoja olisi mahdollista tutkia myös julkisten tilinpäätöstietojen varassa. Tätä tosin vaikeuttaa se, että konsernien ei tarvitse raportoida tytäryhtiöiden tuloksesta ja veronmaksusta kovin yksityiskohtaisesti.

Yrityskulttuurien vertailun näkökulmasta tutkimukseni laajentaminen muihin maihin voisi olla kiinnostava tutkimuksen aihe. Tämä voisi aiheuttaa kustannuksia, mutta toisaalta nykytekniikalla videopuhelujen tekeminen maailmanlaajuisesti voi olla jopa ilmaista.

Lyhenteet

BKT	Bruttokansantuote
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
EU	Euroopan unioni
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta 360/1968
IOTA	The Intra-European Organisation of Tax Administrations
Kove	Konserniverokeskus
KHO	Korkein hallinto-oikeus
MenetelmäL	Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta 1552/1995
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
SEC	U.S. Securities and Exchange Commission
VM	Valtiovarainministeriö
VML	Laki verotusmenettelystä 1558/1995
VOVA	Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö
Väliyhteisölaki	Laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta 1217/1994
YK	Yhdistyneet kansakunnat

Oikeustapaukset

Helsingin HAO 23.6.2011 11/0898/4

Högsta förvaltningsdomstol RÅ 2010 dir 67

KHO:2009:70

KHO:2010:73

Tax Court of Canada 2009 TCC 563

Lähteet

Kirjalliset lähteet

Ainsworth, Richard T. (2011): Transfer Pricing: Data Dumps and Comparability – US, UK, Canadian, and Australian Case Studies. Boston University School of Law Working Paper No. 11-44, 13.9.2011.

Avi-Yonah, Reuven S. – Benshalom, Ilan (2010): Formulary Apportionment: Myths and Prospects – Promoting Better International Tax Policy and Utilizing the Misunderstood and Under-Theorized Formulary Alternative (October 16, 2010). University of Michigan Law School, lokakuu 2010.

Bergin, Tom (2012): Special Report: How Starbucks avoids UK taxes. Saatavilla www.reuters.com/article/2012/10/15/us-britain-starbucks-tax-idUSBRE89E0EX20121015. Reuters 16.10.2012. Luettu 14.11.2012.

California Franchise Tax Board (2010). California's Corporation Taxes. California Franchise Tax Board 7.8.2010.

Deloitte (2012). Avoimuusraportti tilikaudelta 1.6.2011–31.5.2012. Saatavilla www.deloitte.com/view/fi_FI/fi/tietoameista/avoimuusraportti/cc16e903781ca210VgnVCM3000001c56f00aRCRD.htm. Luettu 8.11.2012.

DePamphilis, Donald (2011): Mergers, Acquisitions, and Other Restructuring Activities. Elsevier 2011.

Desai, Mihir A. – Foley, Fritz C. – Hines, James R. Jr. (2006): The Demand for Tax Haven Operations. Journal of Public Economics, 2006/3, s. 513-531.

Directorate of Taxes (2012). Transfer Pricing Annual report 2011. Norway Directorate of Taxes 2012.

Drucker, Jesse (2010): Google 2.4% Rate Shows How \$60 Billion Lost to Tax Loopholes. Saatavilla www.bloomberg.com/news/2010-10-21/google-2-4-rate-shows-how-60-billion-u-s-revenue-lost-to-tax-loopholes.html. Bloomberg 21.10.2010.

Ernst & Young (2010). 2010 Global Transfer Pricing Survey. Saatavilla www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/2010-Global-Transfer-Pricing-Survey. Ernst & Young 2010. Luettu 11.10.2012.

Ernst & Young (2011). European Commission and the CCCTB. Saatavilla tmagazine.ey.com/insights/european-commission-and-the-ccctb/. Ernst & Young 14.3.2011. Luettu 12.11.2012.

Ernst & Young (2012a). Läpinäkyvyyskertomus 2012. Ernst & Young 2012.

Ernst & Young (2012b). Ernst & Young reports 2012 global revenues of US\$24.4 billion. Ernst & Young lehdistötiedote 2.10.2012.

Ernst & Young (2012c). 2012 global transfer pricing tax authority survey. Ernst & Young 2012.

EU Joint Transfer Pricing Forum (2011). Report on Small and Medium Enterprises and Transfer Pricing. Euroopan komissio 10.2.2011.

EU Joint Transfer Pricing Forum (2012a). Code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union (EU TPD). Saatavilla eur-lex.europa.eu/JOHtml.do?uri=OJ:C:2006:176:SOM:en:HTML. Official Journal of the European Union, 27.6.2006. Luettu 11.10.2012.

EU Joint Transfer Pricing Forum (2012b). EU Joint Transfer Pricing Forum 2011 Statistics on the number of MAP pending cases under the AC. EU Joint Transfer Pricing Forum 7.6.2012.

EU Joint Transfer Pricing Forum (2012c). EU Joint Transfer Pricing Forum 2011 Statistics on the availability and number of APA in the EU. EU Joint Transfer Pricing Forum 7.6.2012.

Eurostat (2012a). Taxation trends in the European Union. Eurostat 2012.

Eurostat (2012b). GDP at current market prices, 2000, 2009 and 2010. Saatavilla epp.eurostat.ec.europa.eu/statistics_explained/index.php?title=File:GDP_at_current_market_prices,_2000,_2009_and_2010.png&filetimestamp=20120110102308. Eurostat 2012.

Finér, Lauri – Laine, Matias – Ylönen, Matti (2012): Verosuunnittelu vauhdittaa Stora Enson sellusampoa. Talouselämä 8.6.2012, s. 38-43.

Finér, Lauri – Ylönen, Matti (2012): H&M veti verot kotiin. Talouselämä 14.12.2012, s. 44-48.

Fuest, Clemens – Riedel, Nadine (2010). Tax Evasion and Tax Avoidance in Developing Countries: The Role of International Profit Shifting. Oxford University Centre for Business Taxation, kesäkuu 2010.

Gerdt, Elina – Raunio, Merja (2010): Siirtohinnoittelu laskusuhdanteessa. Verotus 1/2010, s. 75-81.

Gumport, Michael A. (2007): Accounting for Equity Transactions - Marking Equity to Market: 400 Years Overdue? Or, GAAP's Gap: Pacioli After the Dutch East India Company. Saatavilla <http://ssrn.com/abstract=1062201>. Luettu 13.11.2012.

Haaramo, Virpi – Palmuaro, Sirkku – Peill, Elina (2012): IFRS-raportointi (jatkuvatäydenteinen). Saatavilla www.sanomapro.fi / Yritysonline.

Helminen, Marjaana (2012a): Kansainvälinen verotus (jatkuvatäydenteinen). Saatavilla www.sanomapro.fi / Yritysonline.

Helminen, Marjaana (2012b): Yritysverotus tarvitsee yhteisen pohjan. Helsingin Sanomat Vieraskynä, s.2.

HMRC (2012). Transfer Pricing Statistics. Her Majesty's Revenue and Customs 2012.

Hirsjärvi, Sirkka – Hurme, Helena 2000: Tutkimushaastattelu. Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki University Press 2000.

Hänninen Jyri (2012): Veromenetyksistä uusi tulkinta. Helsingin Sanomat 9.8.2012, s. A6.

IOTA 2012. IOTA Membership. Saatavilla www.iota-tax.org/iota-members/. The Intra-European Organisation of Tax Administrations 2012. Luettu 20.11.2012.

Jaakkola, Riikka – Laaksonen, Sanna – Nikola, Timo – Palmu, Mikko – Paronen, Vesa – Sandelin, Eric – Vasenius, Suvi (2012): Siirtohinnoittelu käytännössä. Edita 2012.

Joint Committee on Taxation (2010). Present law and background related to possible income shifting and transfer pricing. House Committee on Ways and Means 22.7.2010.

Karjalainen, Jukka – Raunio Merja (2007): Siirtohinnoittelu. WSOYpro 2007.

Komissio (2011a). Questions and Answers on the CCCTB. Saatavilla europa.eu/rapid/press-release_MEMO-11-171_en.htm?locale=en. Komissio 16.3.2011. Luettu 12.11.2012.

Komissio (2011b). Proposal for a council directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). Komissio 2011.

Koski, Kuutti (2012): Veroparatiisien vaikutus kehitysmaihin. Saatavilla formin.finland.fi/public/default.aspx?contentid=259673. Ulkoministeriön kehitysviestintä 10.10.2012.

KPMG (2010). KPMG's Corporate and Indirect Tax Survey 2010. KPMG 2010.

KPMG (2011). Vuosikertomus 2010–2011. KPMG 2011.

KPMG (2012a). 2012 Global Transfer Pricing Review. Saatavilla: www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/pages/2012-global-transfer-pricing-review.aspx. KPMG 2012. Luettu 11.10.2012.

KPMG (2012b). Portugal - Statistics on 2011 transfer pricing exams; audit prospects for 2012. Saatavilla www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/taxnewsflash/pages/portugal-statistics-2011-transfer-pricing-exams-audit-prospects-2012.aspx. KPMG 17.2.2012. Luettu 30.11.2012.

Kukkonen, Matti – Walden, Risto (2010): Konzernin verosuunnittelu. WSOYpro 2010.

Laaksonen, Sami (2012): Verohallinnon kokemuksia siirtohinnoittelusta. Vero-opintopäivät 2012, s. 93-100.

Leppiniemi, Jarmo – Lounasmeri Sari (2012): Yritysrahoitus (jatkuvatäydenteinen). Saatavilla www.sanomapro.fi / Yritysonline.

Linnanvirta, Reima – Vanhala, Anne – Viitala, Tomi (2011): Euroopan yhteinen yritysveropohja (CCCTB) – direktiiviehdotus vastatulessa. Verotus 5/2011, s. 520-527.

Malmgrén, Marianne (2011): Siirtohinnoittelu kiinteän toimipaikan tulon määrittelyssä. Verotus 3/2011, s. 302-309.

Mehtonen, Pekka (2005): Siirtohinnoittelu, tuloverotus ja konsernistrategiat. Edita 2005.

Myllysilta, Juha (2012): OECD:n siirtohinnoitteluohjeen soveltaminen kansallisissa lainsäädännöissä. Aalto-yliopiston kauppakorkeakoulu 2012.

Neighbour, John (2008): Transfer pricing: Keeping it at arm's length. Saatavilla www.oecdobserver.org/news/archivestory.php/aid/670/Transfer_pricing:_Keeping_it_at_arms_length.html, 3.7.2008. Luettu 10.10.2012.

Niskakangas, Heikki (2012a): Henkilöverotus (jatkuvatäydenteinen). Saatavilla www.sanomapro.fi / Yritysonline.

Niskakangas, Heikki (2012b): Kasvupoliittinen tavoite hallituksen veropolitiikassa. Veropintopäivät 2012, s. 7-18.

OECD (1996). Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue. OECD 1996.

OECD (1997). The Taxation of Global Trading of Financial Instruments: a Discussion Draft. OECD 1997.

OECD (2010a). 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. OECD 22.7.2010.

OECD (2010b). OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD 2010.

OECD (2010c). Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. OECD 2010.

OECD (2011). Multi-country Analysis of Existing Transfer Pricing Simplification Measures. OECD 10.6.2011.

OECD (2012a). About the OECD. Saatavilla <http://www.oecd.org/about/>. Luettu 10.10.2012.

OECD (2012b). Hybrid Mismatch Arrangements. OECD maaliskuu 2012.

OECD (2012c). OECD's Current Tax Agenda. OECD 2012.

OECD (2012d). Tax haven criteria. Saatavilla www.oecd.org/ctp/harmfultaxpractices/taxhavencriteria.htm. OECD 2012. Luettu 7.12.2012.

Penttilä, Seppo (2009): Lopulliset tappiot – loputon ongelma? Verotus 5/2009, s. 461–473.

Puisto, Maria (2008): Siirtohinnoittelun markkinaehtoisuus – kehitys ja taustatekijät. Tampereen yliopisto, Taloustieteiden laitos 2008.

PWC (2011). Transfer Pricing and Developing Countries. EuropeAid, kesäkuu 2011.

PWC (2012a). PWC – Verokonsultointi. Saatavilla www.pwc.fi/fi/verokonsultointi/index.jhtml. PWC 2012. Luettu 8.11.2012.

PWC (2012b). Toimintakertomus ja tilinpäätös 2012. PWC 2012.

PWC (2012c). International transfer pricing 2012. PWC 2012.

Raunio, Merja (2008): Konsernitukea vai markkinaehtoista hinnoittelua. Verotus 1/2008, s. 47-59.

Raunio, Merja – Gerdt, Elina (2009): Liiketoimintamallin uudelleenjärjestely siirtohinnoittelun näkökulmasta. Verotus 3/2009, s. 260-272.

Raunio, Merja – Gerdt, Elina (2011): Liiketoimintamallin uudelleenjärjestely siirtohinnoittelun näkökulmasta. Verotus 4/2011, s. 420-428.

Raunio, Merja – Svennas, Karin (2011): Rahoitustransaktioiden siirtohinnoittelu – onko konserniin kuulumisella vaikutusta? Verotus 2/2011, s. 190-200.

Sandelin, Eric (2012): Yritysten kokemuksia siirtohinnoittelusta. Vero-opintopäivät 2012, s. 101-116.

Shaheen, Salman (2012). OECD's Marlies de Ruyter admits need to improve transfer pricing guidelines, but stands by ALP. Saatavilla www.tpweek.com/Article/3048241/OECDs-Marlies-de-Ruyter-admits-need-to-improve-transfer-pricing-guidelines-but-stands-by-ALP.html. International Tax Review 18.6.2012. Luettu 13.11.2012.

Skatteministeriet Danmark (2012). Transfer pricing-afrapportering 2011. Saatavilla www.ft.dk/samling/20111/almdel/sau/bilag/191/1097930/index.htm. Skatteministeriet 28.3.2012. Luettu 12.11.2012.

Stora Enso (2006). Stora Enso's Sustainability Policy. Stora Enso Oyj, joulukuu 2006.

Suomen Pankki (2012). Suomen maksutase. Suomen Pankin Rahoitusmarkkina- ja tilasto-osaston Tilastoyksikkö, 28.9.2012.

Sutinen, Teija (2012): Keskusta: Ovi verokikkailulle jäi auki. Saatavilla www.hs.fi/digilehti/kotimaa/Keskusta+Ovi+verokikkailulle+j%C3%A4i+auki/a1352267098676. Helsingin Sanomat 8.11.2012. Luettu 13.11.2012.

Talouselämä (2012): Wahlroos kokoomusnuorten lehdessä: Yhteisövero pois. Saatavilla www.talouselama.fi/uutiset/wahlroos+kokoomusnuorten+lehdessa+yhteisovero+pois/a2147800. Talouselämä 28.9.2012. Luettu 26.11.2012.

Tikka, Juha-Pekka (2012): Puoluekokous poistaisi yritysten yhteisöveron. Saatavilla: www.verkkouutiset.fi/index.php/politiikka/984-politiikka/103635-kokoomuskokous-poistaisi-yritysten-yhteisoveron. Verkkouutiset 17.6.2012. Luettu 26.11.2012.

Tikka, Kari S. – Nykänen, Olli – Juusela, Janne – Viitala, Tomi (2012): Yritysverotus I-II (jatkuvatäydenteinen). Saatavilla www.sanomapro.fi / Yritysonline.

Tilastokeskus (2011). Ulkomaisten tytäryhtiöiden liikevaihto kasvoi vuonna 2010. Saatavilla tilastokeskus.fi/til/ulkoy/2010/ulkoy_2010_2011-11-25_tie_001_fi.html. Tilastokeskus, 25.11.2011. Luettu 11.11.2012.

Tilastokeskus (2012a). Ulkomaankauppa. Saatavilla tilastokeskus.fi/tup/suoluk/suoluk_kotimaankauppa.html#ulkomaankauppa. Tilastokeskus, 23.2.2012. Luettu 11.11.2012.

Tilastokeskus (2012b). Julkinen talous. Saatavilla tilastokeskus.fi/tup/suoluk/suoluk_valtiontalous.html. Tilastokeskus, 9.1.2012. Luettu 11.11.2012.

Tilastokeskus (2012c). Suomalaiset yritykset ulkomailla, lähes 5 000 tytäryhtiötä 118 maassa vuonna 2010. Saatavilla tilastokeskus.fi/til/stu/2010/stu_2010_2012-03-29_tie_001_fi.html. Tilastokeskus, 29.3.2012. Luettu 11.11.2012.

Tilastokeskus (2012d). Bruttokansantuote kasvoi 2,7 prosenttia viime vuonna, kotitalouksien tulojen kasvu pysähtyi. Saatavilla tilastokeskus.fi/til/vtp/2011/vtp_2011_2012-07-12_tie_001_fi.html. Tilastokeskus, 29.3.2012. Luettu 11.11.2012.

Tokola, Antti (2010): Uudistettu väliylhteisölaki veronkiertoa estävänä säädöksenä. Itä-Suomen yliopisto, Oikeustieteiden laitos 2010.

Tuomioja, Erkki (2012): Transfer Pricing: Alternative Methods of Taxation of Multinationals. Saatavilla: www.tuomioja.org/index.php?mainAction=showPage&id=1820&category=4. Puhe Ulkoministeriön Helsingissä järjestetäessä siirtohinnoitteluseminaarissa 13.6.2012. Luettu 11.11.2012.

Ukkola, Outi – Hintsanen, Lari – Kuivisto, Eija – Viitanen, Päivi (2009): Kasvuyrittäjyydenkannustaminen verotuksen keinoin. Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisu 29/2009.

Uponor (2011). Uponorille 3,2 miljoonan euron veronmaksu; yhtiö aikoo hakea muutosta päätökseen. Uponor Oyj pörssitiedote 23.12.2011.

Valtioneuvosto (2012). Valtioneuvoston rakennepoliittinen kannanotto. Valtioneuvosto 22.3.2012.

Valtiovarainvaliokunta (2011). Valtioneuvoston kirjelmä ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi yhteisestä yhdistetystä yhtiöveropohjasta (CCCTB) Suurelle valiokunnalle. Valtiovarainvaliokunnan lausunto 5/2011.

Verohallinto (2007). Siirtohinnoittelun dokumentointi. Verohallinnon muistio, 19.10.2007.

Verohallinto (2011). Varojen arvostamista perintö- ja lahjaverotuksessa koskevan Verohallinnon ohjeen päivittäminen. Verohallinnon ohje 22.11.2011.

Verohallinto (2012a). Verotarkastus Konserniverokeskuksessa. Saatavilla www.vero.fi/fi-FI/Konserniverokeskuksen_asiakkuus/Verotarkastus_Konserniverokeskuksessa.

Verohallinto 2012. Luettu 11.11.2012.

Verohallinto (2012b). Satsaus siirtohinnoitteluun. Verohallinnon tiedote 18.1.2012.

Verohallitus (2007). Verotusmenettelyn muutoksista. Verohallituksen ohje 236/38/2007, 19.4.2007.

VM (2010). Verotuksen kehittämistyöryhmän loppuraportti. Valtiovarainministeriön julkaisu 51/2010.

VM (2011). Verokatsaus 1/2011. Valtiovarainministeriön vero-osasto, toukokuu 2011.

VM (2012). Esitysluonnos (korkovähennysoikeuden rajoittaminen). Valtiovarainministeriön tiedote 86/2012, 13.4.2012.

Waal, Johanna (2012): Verohallinnon siirtohinnoitteluhanke – uusi askel kohti tehokkaampaa asiakasohjausta ja verovalvontaa siirtohinnoitteluasioissa. Verotus 1/2012, s. 88-91.

Äimä (2009), Kristiina: Sisäiset korot lähiyhtiöiden kansainvälisessä verotuksessa. WSOYpro 2009.

Haastattelut

Ahonen, Jari, Director, Taxes – Soinila, Hanna, Tax Advisor, Cargotec Oyj. Haastattelu 20.3.2012.

Arpalahti, Jouni, Director – Corporate Taxes – Olli, Mika, Tax Adviser – Salo, Cilla, Tax Adviser, Wärtsilä Oyj. Haastattelu 27.3.2012.

Hiltunen, Kirsi, Director – Corporate Tax Management – Antti-Olli Manner, Transfer Pricing Specialist, Outotec Oyj. Haastattelu 19.3.2012.

Honka-aho, Jouni, Senior Associate – Tax, Asianajotoimisto Borenius. Haastattelu 29.3.2012.

Karjalainen, Jukka, Partner, Deloitte. Haastattelu 15.3.2012.

Laaksonen, Sami, johtava veroasiantuntija, siirtohinnoittelu, Konserniverokeskus, Verohallinto. Haastattelu 3.4.2012.

Leväjärvi, Nina, Senior Vice President – Roman, Satu, Tax Manager, Kone Oyj. Haastattelu 22.3.2012.

Nordlund, Marika, Vice President – Group Taxes, Kemira Oyj. Haastattelu 4.4.2012.

Sandelin, Eric, Tax Partner – Global Transfer Pricing Services, KPMG. Haastattelu 29.2.2012.

Takalo, Sari, Tax Partner, PWC. Haastattelu 23.3.2012.

Talvia, Tommi, Tax Manager – Corporate Structure, UPM-Kymmene Oyj. Haastattelu 27.3.2012.

Viilo, Hanna, Vice President – Tax Management, Outokumpu Oyj. Haastattelu 23.3.2012.

Lisäksi haastattelut 16.3.2012, 22.3.2012 ja 3.4.2012. Kyseisissä haastatteluissa haastattelemani henkilöt toivoivat, ettei heidän nimiään mainita lähdeluettelossa.

Liite 1. Haastattelupyyntö

Hei,

Olen yritys juridiikan maisteriopiskelija Aalto-yliopiston kauppakorkeakoulusta. Teen tutkielmaa aiheesta Siirtohinnoittelu suomalaisessa käytännössä. Tutkielmani ohjaajana toimii professori Heikki Niskakangas. Toivoisin, että voisin haastatella sinua tai muuta sopivaa henkilöä yrityksessänne tutkielmaani varten.

Kerään tutkielmaani aineistoa muun muassa haastattelemalla verokonsultointiyriytysten, pörssiyritysten ja Verohallinnon edustajia siitä millä tavoin siirtohinnoittelua tehdään ja valvotaan käytännössä. Haastattelujen ohella pyrin hahmottamaan siirtohinnoittelun fiskaalista merkitystä keräämäni aineiston perusteella.

Metodini on teemahaastattelu, mutta valmistelen lisäksi kysymyksiä etukäteen. Ohessa lista kysymyksistä, joista saanee kuvan mitä teemoja haastattelussa käsittelen. Teemahaastatteluun kuuluu haastattelun nauhoittaminen, jotta on helpompi keskittyä itse haastatteluun.

Tutkielmassani en käsittele yksittäisiä vastauksia henkilöiden tai yritysten nimillä vaan jaottelen ne ryhmittäin (esim. yrityksen edustaja) ellei erikseen muuta sovita. Tutkimuksen lähteisiin laitan kuitenkin listan haastattelemistani henkilöistä. Nauhoitukset säilytän luottamuksellisesti vain omaan ja ohjaajani käyttöön.

Toteuttaisin haastattelun mieluiten yrityksenne tiloissa, mutta tarvittaessa voin järjestää haastattelun muuallakin. Arvioisin, että haastattelulle olisi hyvä varata aikaa noin 1,5 tuntia. Olettehan yhteydessä minuun pian niin voimme sopia haastatteluajan. Annan mielelläni lisätietoja.

Ystävällisin terveisin,

Lauri Finér

Kauppätieteiden kandidaatti, Aalto-yliopiston kauppakorkeakoulu

Liite 2. Esimerkkikysymykset veropalveluyritykselle

1. *Kuinka monta henkilöä yrityksessänne työskentelee siirtohinnoittelutehtävissä? Entä maailmanlaajuisessa verkostossanne?*
2. *Kuinka monta henkilöä yrityksessänne työskentelee verotustehtävissä?*
3. *Minkä tyyppisiä konserneja siirtohinnoitteluasiakkaanne ovat (esim. koko, emoyhtiön kotipaikka)?*
4. *Millaisissa liike-elämän tilanteissa asiakasyritykset ovat teihin yhteydessä siirtohinnoitteluun liittyen?*
5. *Millä tasolla siirtohinnoittelupäätökset konserneissa tehdään (kuka osallistuu päättämiseen)?*
6. *Mitä tavoitteita asiakasyrityksillänne on siirtohinnoittelulta?*
7. *Mitä ongelmia asiakasyrityksillänne on ollut siirtohinnoitteluun liittyen?*
8. *Millaisia muutoksia yritysten suhtautumisessa siirtohinnoitteluun on tapahtunut?*
9. *Miten yksittäinen siirtohinnoitteluun liittyvä toimeksianto etenee ja ketä prosessiin osallistuu?*
10. *Miten hankitte tietoa asiakasyritykseltä siirtohintojen määrittämistä varten (toiminnot, riskit, sopimusehdot jne.)?*
11. *Mitkä asiat ovat ratkaisevia siirtohinnoittelumetodin valinnassa?*
12. *Miten hankitte vertailutietoja siirtohinnan määrittämistä varten erilaisissa tilanteissa (tavara kauppa, rojalit, korot jne.)? Millaisia tietolähteitä käytätte?*
13. *Siirtohinnan määrittämiseen sisältyy subjektiivisia valintoja ja markkinaehtoinen hinta on usein arvioitava. Millä tavoin oikeusvarmuutta voitaisiin parantaa? Onko parantaminen tarpeellista?*
14. *Mitä kokemuksia teillä on näyttötaakasta siirtohinnoittelussa?*
15. *Mitä kokemuksia teillä on Suomen veroviranomaisten toiminnasta?*
16. *Mitä kokemuksia teillä on muiden maiden siirtohinnoittelukäytännöistä verrattuna Suomeen?*
17. *Mitä kokemuksia teillä on vastaoikaisumenettelyistä (MAP)?*
18. *Mitä kokemuksia teillä on APA-sopimuksista (advance pricing agreement)?*
19. *Mitä kehittämistarpeita siirtohinnoittelulainsäädännössä näette?*
20. *Näettekö siirtohinnoittelun käyttämisen verosuunnitteluun uhkana Suomen veropohjalle? Entä maailmanlaajuisella tasolla?*

Liite 3. Esimerkkikysymykset suuryritykselle

- 1. Kuinka monta henkilöä konsernissanne työskentelee siirtohinnoittelutehtävissä? Entä verotustehtävissä yleensä?*
- 2. Käytättekö veropalveluyrityksiä apuna siirtohinnoittelussa? Jos käytätte, mikä on heidän roolinsa?*
- 3. Millaisia siirtohinnoittelutransaktioita konsernissanne on? Minkä maiden välillä?*
- 4. Kuinka suuri osa Suomen emoyhtiönne tuotoista/kuluista on konsernin sisäisiä transaktioita?*
- 5. Millaisissa tilanteissa siirtohinnoittelu nousee esille?*
- 6. Mitä tavoitteita yrityksellänne on siirtohinnoittelulta?*
- 7. Onko siirtohinnoittelustrategiassanne tapahtunut muutoksia? Millaisia?*
- 8. Ketkä osallistuvat siirtohinnoittelusta päättämiseen?*
- 9. Mitä ongelmia siirtohinnoitteluun liittyen teillä on ollut (siirtohintojen määrittämisprosessi, viranomaiset jne.)?*
- 10. Mikä on siirtohinnoittelun rooli operatiivisessa päätöksenteossa?*
- 11. Miten prosessi etenee yksittäisessä siirtohinnoitteluasiassa?*
- 12. Miten tietoa kerätään siirtohintojen määrittämistä varten konsernin sisältä (toiminnot, riskit, sopimusehdot jne.)?*
- 13. Mitkä asiat ovat ratkaisevia siirtohinnoittelumetodin valinnassa?*
- 14. Miten hankitte vertailutietoja siirtohinnan määrittämistä varten erilaisissa tilanteissa (tavarakauppa, rojalit, korot jne.)? Millaisia tietolähteitä käytätte?*
- 15. Siirtohinnan määrittämiseen sisältyy subjektiivisia valintoja ja markkinaehtoinen hinta on usein arvioitava. Millä tavoin oikeusvarmuutta voitaisiin parantaa? Onko parantaminen tarpeellista?*
- 16. Mitä kokemuksia teillä on näyttötaakasta siirtohinnoittelussa?*
- 17. Mitä kokemuksia teillä on veroviranomaisten toiminnasta siirtohinnoittelussa?*
- 18. Mitä kokemuksia teillä on vastaoikaisumenettelyistä (MAP)?*
- 19. Mitä kokemuksia teillä on APA-sopimuksista (advance pricing agreement)?*
- 20. Mitä kehittämistarpeita siirtohinnoittelulainsäädännössä näette?*
- 21. Näettekö siirtohinnoittelun käyttämisen verosuunnitteluun uhkana Suomen veropohjalle? Entä muissa maissa?*

Liite 4. Esimerkkikysymykset Verohallinnolle

1. *Kuinka monta henkilöä Verohallinnossa toimii siirtohinnoittelutehtävissä? Millaisia tehtäviä heillä on?*
2. *Miten siirtohinnoittelun valvonta on organisoitu Verohallinnossa? Mitä muutoksia on tapahtunut?*
3. *Kuinka paljon siirtohinnoittelutapauksia tutkitaan vuosittain (määrän kehitys esim. viideltä vuodelta)?*
4. *Kuinka paljon maksuunpanoesityksiä on ollut (kpl / €, esim. 5 vuotta)? Mikä siirtohinnoittelun merkitys suhteessa muihin maksuunpanoihin?*
5. *Miten maksuunpanoesitykset menestyneet oikeusasteissa?*
6. *Kuinka paljon siirtohinnoittelutransaktioita suomalaisilla yrityksillä on (€, mahdollinen otos pörssiyrityksistä tms.)?*
7. *Miten siirtohinnoittelutapaukset nousevat valvonnassa esille?*
8. *Kuinka laajasti siirtohinnoittelua valvotaan esim. tarkastuksilla? Onko siirtohinnoittelun valvonta riittävän kattavaa?*
9. *Miten yksittäisen siirtohinnoittelutapauksen käsittelyprosessi etenee? Kuinka paljon resursseja se vaatii?*
10. *Millaisia muutoksia siirtohinnoittelun valvonnassa on tapahtunut?*
11. *Millaisia muutoksia suomalaisten yritysten siirtohinnoittelussa olette havainneet?*
12. *Mitä eroja suomalaisten ja ulkomaisten konsernien siirtohinnoittelukäyttäytymisessä on?*
13. *Miten hankitte tietoa yritykseltä siirtohintojen määrittämistä varten (toiminnot, riskit, sopimusehdot jne.)?*
14. *Mitkä asiat ovat ratkaisevia siirtohinnoittelumethodin valinnassa?*
15. *Miten hankitte vertailutietoja siirtohinnan määrittämistä varten erilaisissa tilanteissa (tavara kauppa, rojalit, korot jne.)? Millaisia tietolähteitä käytätte?*
16. *Siirtohinnan määrittämiseen sisältyy subjektiivisia valintoja ja markkinaehtoinen hinta on usein arvioitava. Millä tavoin oikeusvarmuutta voitaisiin parantaa? Onko parantaminen tarpeellista?*
17. *Mitkä ovat suurimmat vaikeudet markkinaehtoisen hinnan määrittämisessä verovalvonnassa?*
18. *Mikä on siirtohinnoitteludokumentaation merkitys verovalvonnassa?*
19. *Mitä kokemuksia teillä on näyttötaakasta siirtohinnoittelussa?*

20. *Mitä kokemuksia teillä on vastaoikaisumenettelyistä (MAP)?*
21. *Mitä kokemuksia teillä on APA-sopimuksista (advance pricing agreement)?*
22. *Mitä kokemuksia teillä on yhteistyöstä yritysten kanssa siirtohinnoitteluasioissa?*
23. *Mitä kehittämistarpeita siirtohinnoittelulainsäädännössä näette?*
24. *Näettekö siirtohinnoittelun käyttämisen verosuunnitteluun uhkana Suomen veropohjalle? Entä maailmanlaajuisella tasolla?*

Liite 5. Verohallinnoille 15.11.2012 lähetetyt kyselyt

Dear representative of tax authority,

I am doing a study on transfer pricing audit practices in Finland at Aalto University in Helsinki. As a comparison I need statistical material from other countries. I hope You could answer the survey below using email by the end of November 2012.

Please provide answers in numbers. If You don't have exact numbers please use an estimate and state in Your answer that the number is "estimate". If You don't have the number available in your statistics or it is confidential, please state "not available".

If you wish I can submit my findings from other countries to You. I have sent this survey to major European countries. Don't hesitate to ask if you have any questions.

Best regards,

Lauri Finér

Bachelor of Economics, Aalto University School of Business

- 1. How many full-time transfer pricing specialists there are working in your tax administration at the moment?*
- 2. How many companies there are operating in your country that have transfer pricing transactions?*
- 3. How many transfer pricing audits were performed each year during 2009-2011 in your country (give the amount separately for each year)?*
- 4. How many transfer pricing adjustments were performed each year during 2009-2011 in your country (give the amount separately for each year)?*
- 5. What was the total amount of transfer pricing adjustments each year during 2009-2011 in your country (give the amount separately for each year in local currency)?*

6. *How many mutual agreement procedures concerning transfer pricing (MAP) were completed each year during 2009-2011 in your country (give the amount separately for each year)?*

7. *How many mutual advance pricing agreements (MAP APA) were completed each year during 2009-2011 in your country (give the amount separately for each year)?*

8. *How many unilateral advance pricing agreements (APA) were done each year during 2009-2011 in your country (give the amount separately for each year)?*

Liite 6. Liitteen 5. kyselyn maat ja vastauspäivät

Valtio	Vastauspäivä	Vastaus
Alankomaat	19.11.2012	Toimitti ainoastaan MAP-tilastot
Belgia	30.11.2012	Toimitti tiedot pääosin
Espanja	Ei vastausta	
Irlanti	Ei vastausta	
Islanti	23.11.2012	Ei resursseja vastaamiseen
Iso-Britannia	Ei vastausta	
Italia	Ei vastausta	
Itävalta	23.11.2012	Ei resursseja vastaamiseen
Kreikka	Ei vastausta	
Kroatia	Ei vastausta	
Kypros	Ei vastausta	
Latvia	27.11.2012	Toimitti tiedot pääosin
Liettua	3.12.2012	Toimitti tiedot pääosin
Luxembourg	Ei vastausta	
Malta	Ei vastausta	
Norja	21.11.2012	Toimitti tiedot pääosin
Puola	Ei vastausta	
Ranska	Ei vastausta	
Ruotsi	3.12.2012	Toimitti tiedot pääosin
Saksa	Ei vastausta	
Serbia	Ei vastausta	
Slovakia	Ei vastausta	
Slovenia	29.11.2012	Toimitti tiedot pääosin
Suomi	29.11.2012	Toimitti tiedot pääosin
Sveitsi	Ei vastausta	
Tanska	30.11.2012	Toimitti tiedot pääosin
Tšekki	10.12.2012	Toimitti tiedot pääosin
Unkari	30.11.2012	Pyysi lisäaikaa
Viro	Ei vastausta	

Liite 7. Verohallintojen vastaukset liitteen 5. kyselyyn

Question 1.

How many full-time transfer pricing specialists there are working in your tax administration at the moment?

Country	Date of Answer	Number of fulltime TP specialists
Belgium	30.11.2012	11
Czech Republic	10.12.2012	N/A
Denmark	30.11.2012	95
Finland	29.11.2012	37
Hungary	13.12.2012	6*
Latvia	27.11.2012	0
Lithuania	3.12.2012	4
Norway	21.11.2012	64
Slovenia	29.11.2012	9
Sweden	3.12.2012	40

*Also 20-25 transfer pricing specialists not working fulltime.

Question 2.

How many companies there are operating in your country that have transfer pricing transactions?

Country	Number of companies with TP transactions
Belgium	about 20 000
Czech Republic	about 900
Denmark	N/A
Finland	about 2 000
Hungary	N/A
Latvia	N/A
Lithuania	N/A
Norway	about 3000
Slovenia	2309
Sweden	about 22000

Question 3.

How many transfer pricing audits were performed each year during 2009-2011 in your country?

Country	Transfer pricing audits (pcs)		
	2009	2010	2011
Belgium	81	68	73
Czech Republic	241	237	295
Denmark	N/A	N/A	N/A
Finland	N/A	N/A	N/A
Hungary	(2114)*	(2660)*	(1490)*
Latvia	11	22	37
Lithuania	111	71	56
Norway	N/A	N/A	N/A
Slovenia	37	101	105
Sweden	63	64	41

*The estimate includes also other than transfer pricing audits.

Question 4.

How many transfer pricing adjustments were performed each year during 2009-2011 in your country?

Country	Transfer pricing adjustments (pcs)		
	2009	2010	2011
Belgium	60	47	54
Czech Republic	about 70	about 65	about 70
Denmark	32	40	47
Finland	30*	16*	N/A
Hungary	(614)**	(826)**	(591)**
Latvia	10	19	34
Lithuania	58	40	40
Norway	N/A	N/A	N/A
Slovenia	N/A	N/A	N/A
Sweden	24	27	N/A

*Only adjustments made at the Large Tax Payers' Office included in the data. Adjustments made also in other offices.

**The estimate includes also other than transfer pricing adjustments.

Question 5.

What was the total amount of transfer pricing adjustments each year during 2009-2011 in your country?

Transfer pricing adjustments (in millions €)**

Country	2009	2010	2011
Belgium	24	38	67
Czech Republic	about 39	about 19	about 47
Denmark	2054	846	833
Finland	48*	49*	240
Hungary	(67)***	(69)***	(46)***
Latvia	N/A	N/A	N/A
Lithuania	0,3	0,4	0,6
Norway	1158	1102	2151
Slovenia	2	10	7
Sweden	50	52	23

*Only adjustments made at the Large Tax Payers' Office included in the data. Adjustments made also in other tax offices.

**Other currencies converted to euros using the exchange rate of 30.11.2011.

***The estimate includes also other than transfer pricing adjustments.

Question 6.

How many mutual agreement procedures concerning transfer pricing (MAP) were completed each year during 2009-2011 in your country?

Completed MAP procedures

Country	2009	2010	2011
Belgium	6	4	5
Czech Republic	0	2	3
Denmark	7	27	18
Finland	0	1	3
Hungary	0	0	1
Latvia	0	0	0
Lithuania	0	0	0
Norway	N/A	N/A	8
Slovenia	0	0	1
Sweden	85	72	N/A

Question 7.

How many mutual advance pricing agreements (MAP APA) were completed each year during 2009-2011 in your country?

Country	Completed MAP APAs		
	2009	2010	2011
Belgium	1	4	2
Czech Republic	0	0	0
Denmark	3	7	4
Finland	0	0	0
Hungary	0	0	0
Latvia	0	0	0
Lithuania	0	0	0
Norway	0	0	0
Slovenia*	0	0	0
Sweden	0	1	0

*Not possible to make MAP APA in Slovenia

Question 8.

How many unilateral advance pricing agreements (APA) were done each year during 2009-2011 in your country?

Country	Given unilateral APAs		
	2009	2010	2011
Belgium	N/A	N/A	N/A
Czech Republic	5	9	2
Denmark	N/A	N/A	N/A
Finland	N/A	N/A	N/A
Hungary	3	11	12
Latvia	0	0	0
Lithuania*	0	0	0
Norway	N/A	N/A	N/A
Slovenia*	0	0	0
Sweden*	0	0	0

*Not possible to make unilateral APAs in Lithuania, Slovenia and Sweden