



jamk.fi

Siirtohinnoittelun dokumentointi rakennusalan konsernissa

Mervi Liukkonen-Niemi
Sari Pienmäki

Opinnäytetyö
Maaliskuu 2017
Liiketalouden ala
Yhteiskuntatieteiden, liiketalouden ja hallinnon ala

Jyväskylän ammattikorkeakoulu
JAMK University of Applied Sciences

Tekijä(t) Liukkonen-Niemi, Mervi Pienmäki, Sari	Julkaisun laji Opinnäytetyö, AMK	Päivämäärä Maaliskuu 2017
	Sivumäärä 57	Julkaisun kieli Suomi
		Verkojulkaisulupa myönnetty: x
Työn nimi Siirtohinnoittelun dokumentointi rakennusalan konsernissa		
Tutkinto-ohjelma Liiketalouden koulutusohjelma		
Työn ohjaaja(t) Marja-Liisa Kananen		
Toimeksiantaja(t) Yritys Oy		
<p>Tiivistelmä</p> <p>Yritys Oy on keskisuomalaisen rakennusalan alakonsernin emoyhtiö. Konserniyritysten toiminta-alueina ovat Keski-, Länsi- ja Etelä-Suomi. Liiketoimintamuutosten myötä konsernin tulee osoittaa etuyhteisyrittäjänsä välinen markkinaehtoinen siirtohinnoittelu, vaikka se ei harjoitakaan kansainvälistä liiketoimintaa. Markkinaehtoisuuden todentamiseksi tulee selvittää siirtohinnoittelua koskevat lait ja säädökset sekä luoda tarvittava dokumentaatio. Opinnäytetyön tavoitteena oli tehdä siirtohinnoittelun dokumentointi toimeksiantajalle.</p> <p>Teoreettisessa viitekehyksessä selvitettiin siirtohinnoitteluun liittyviä käsitteitä, ohjeistuksia, lainsäädäntöä sekä dokumentointiin tarvittavaa sisältöä. Opinnäytetyö suoritettiin laadullisena toimintatutkimuksena. Tutkimuksessa hyödynnettiin valmiita kirjallisia aineistoja, minkä lisäksi tutkimusprosessin aikana hyödynnettiin yrityksen toiminnanohjausjärjestelmästä saatavaa materiaalia. Aineistoa hankittiin myös teemahaastatteluilla ja kyselyillä sekä havainnoimalla toimeksiantajayrityksen työntekijöitä.</p> <p>Tutkimustulokset esitettiin haastatteluiden, tehtyjen laskelmien ja niistä muodostettujen kaavioiden avulla sanallisilla selityksillä. Tutkimustulosten pohjalta laadittiin toimeksiantajalle siirtohinnoitteludokumentti sekä ohjeistus sen sisältöön ja päivittämiseen. Tutkimusten ansiosta toimeksiantaja sai myös ensiarvoisen tärkeää tietoa oman liiketoimintansa tehostamiseen.</p> <p>Opinnäytetyön tuloksena tehtyä siirtohinnoitteludokumentaatiota ja ohjeistusta tullaan hyödyntämään toimeksiantajayrityksessä. Tutkimuksessa hankittu teoriatieto lisäsi myös toimeksiantajan ymmärrystä siirtohinnoittelusta ja sen ajankohtaisista muutoksista.</p>		
Avainsanat (asiasanat) siirtohinnoittelu, konserni, markkinaehtoisuus, siirtohinnoittelumenetelmät, siirtohinnoitteludokumentti		
Muut tiedot Opinnäytetyönä tehty dokumentti on salainen.		

Author(s) Liukkonen-Niemi, Mervi Pienmäki, Sari	Type of publication Bachelor's thesis	Date March 2017 Language of publication: Finnish
	Number of pages 57	Permission for web publication: x
Title of publication Transfer pricing in a consolidated construction corporation		
Degree programme Business Administration		
Supervisor(s) Kananen, Marja-Liisa		
Assigned by Company Ltd.		
Abstract <p>Company Ltd. is the parent company of a consolidated company operating in Central Finland in the field of construction. The subsidiaries operate in Central, Western and Southern Finland. Because of the change of business transactions, the parent company needed to prove that it was using the arm's length principle in conducting business with its subsidiaries although it had no international business ventures. In order to prove the arm's length principle, the laws and regulations considering transfer pricing had to be looked into and the required documentation created. The aim of the thesis was to create the transfer pricing documentation for the assignor.</p> <p>The theoretical framework of the study focused on the concepts, regulations, laws related to transfer pricing and on the content required for the documentation. The thesis was implemented as action research. The study relied on available written materials as well as the data acquired from the enterprise resource planning (ERP) system used in the company. Data was also collected by conducting theme interviews and surveys and by observing the employees of the assignor company.</p> <p>The research results were verbally presented based on the interviews and charts derived from calculations. These findings served as the basis for the creation of the transfer pricing documentation and for the instructions to update it. The results also contributed to the fact that the company received first-rate information for improving its business.</p> <p>The company will use the transfer pricing documentation created as the result of the thesis. Furthermore, the theoretical information provided by the study also increased the assignor's understanding of transfer pricing and the current changes in the related regulations.</p>		
Keywords/tags (subjects http://vesa.lib.helsinki.fi/) http://vesa.lib.helsinki.fi/ action research, transfer pricing, consolidated corporation, transfer pricing methods, the arm's length principle		
Miscellaneous		

Sisältö

1	Johdanto	3
2	Tutkimusasetelma	5
2.1	Tutkimusongelma ja -kysymykset	5
2.2	Tutkimusmenetelmät	5
2.3	Tutkimuskohde	9
3	Siirtohinnoittelua koskevat käsitteet ja normit	10
3.1	OECD:n siirtohinnoitteluohje	12
3.2	EU:n käytännösäännöt	15
3.3	Suomen lainsäädäntöä	16
4	Siirtohinnoittelumenetelmät	20
4.1	Markkinahintavertailumenetelmä	21
4.2	Jälleenmyyntihintamenetelmä.....	21
4.3	Kustannusvoittolisämenetelmä.....	22
4.4	Liiketoiminettomarginaalimenetelmä.....	23
4.5	Voitonjakamismenetelmä	23
5	Siirtohinnoitteludokumentointi	24
5.1	Dokumentoinnin vaatimukset	25
5.2	Dokumentoinnin sisältö – Master file	26
5.3	Dokumentoinnin sisältö – Local file	27
5.4	Country-by-Country-raportointi.....	31
6	Tutkimustulokset.....	32
6.1	Tiedonhankinnan menetelmät.....	32
6.2	Konsernin transaktiot etuyhteisyriyksille.....	34
7	Johtopäätökset.....	44
8	Pohdinta.....	47
	Lähteet	50

Liitteet	54
Liite 1. Haastattelukysymykset Varikon ja Metalliosaston esimiehille	54
Liite 2. Haastattelukysymykset talousjohtajalle.....	55
Liite 3. Kysymykset verottajan siirtohinnoitteluasiantuntijalle	56
Liite 4. Siirtohinnoitteludokumentin sisällysluettelo	57

Kuviot

Kuvio 1. Toimintatutkimuksen suhde kvalitatiiviseen tutkimukseen (Kananen 2014, 26.).....	6
Kuvio 2. Konsernirakenne ja opinnäytetyön rajaus	9
Kuvio 3. Ala-Emon sisäiset palvelut tytäryhtiöille (Talousjohtaja 2016).....	34
Kuvio 4. Taloushallinnon työntekijöiden arvio käytetystä työajasta yhtiöittäin	35
Kuvio 5. Koko konsernin käsitellyt ostolaskut 1.1.–31.12.2016 yhtiöittäin.....	36
Kuvio 6. Koko konsernin käsitellyt myyntilaskut 1.1.–31.12.2016 yhtiöittäin.....	37
Kuvio 7. Alakonsernin toteutunut liikevaihto 1.1.–31.12.2016	37
Kuvio 8. Alakonsernin budjetoitu liikevaihto TK 2017–2018 yhtiöittäin	38
Kuvio 9. Alakonsernin henkilöstömäärä yhtiöittäin	39
Kuvio 10. Varikon liiketoiminnan jakautuminen eri toimintoihin.....	42
Kuvio 11. Siirtohinnoittelun dokumentoinnin kansiorakenne.....	45

1 Johdanto

Verotus on tunteita herättävä puheenaihe sekä henkilö- että yhteisöverotuksen osalta. Varsinkin yritysverotuksen osalta veronkierto erilaisine verokikkailuineen saa monen mielenkiinnon heräämään. Globaalissa kaupankäynnissä törmätään termiin siirtohinnoittelu, joka tarkoittaa tyypillisesti konserniin kuuluvien etuyhteisyriyten välisten liiketoimien hinnoittelua. Siirtohinnoittelun merkitys on tuloverotuksessa olennainen silloin, kun konsernin sisäiset liiketoimet ylittävät maanrajat. Siirtohinnoittelu vaikuttaa siihen, mihin valtioon tulot ja menot kertyvät. (Jaakkola, Laaksonen, Nikula, Palmu, Paronen, Sandelin & Vasselius 2012, 21.)

Konsernin sisäisillä liiketoimilla on suuri merkitys maailmanlaajuisesti. On arvioitu, että jopa 60 % kansainvälisestä kaupasta on siirtohinnoittelun alaista kauppaa. (Transfer pricing n.d.) Suuri osa Suomen ulkomaankaupasta tehdään samojen konserniyhtiöiden välillä, joten konsernien siirtohinnot vaikuttavat verotulojen lisäksi siihen, millaiset ovat Suomen vienti- ja tuontinäkömät. (Siirtohinnoittelu Opas kansainvälistyvälle yritykselle 2014, 9.)

Siirtohinnoittelun markkinaehtoisuus koskee kaikkia, jotka toimivat etuyhteisyriyksissä, vaikka heillä ei ole velvollisuutta dokumentoida siirtohinnoittelua. Etuyhteys perustuu määräysvaltaan toisissa yrityksissä. (Pietilä 2016.) Siirtohinnoitteludokumentoinnilla tarkoitetaan asiakirjoja, joiden pohjalta voidaan todeta, että etuyhteisyriykset noudattavat markkinaehtoperiaatetta. Dokumentointia ei ole kuitenkaan sidottu mihinkään määrämuotoon. (Jaakkola ym. 2012, 12.)

Tutkimusaineena siirtohinnoittelu on erittäin ajankohtainen. Verottaja on lisännyt resursseja siirtohinnoittelun tutkimiseen, sillä siirtohinnoittelussa liikkuvat suuret rahat (Pietilä 2016). Suomessa siirtohinnoittelutehtävät on vuodesta 2012 keskitetty verohallinnon konserniverokeskuksen siirtohinnoitteluhankkeelle. Siirtohinnoitteluhankkeen tarkoituksena on hoitaa siirtohinnoittelun verotuskysymykset keskittyneesti asiantuntijoiden toimesta ja panostaa ennakkoivaan ohjaukseen. Ennakoivassa ohjauksessa on pyritty kiinnittämään huomiota siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuteen. Vuonna 2012 ennakoivan oh-

jauksen projektissa tarjottiin asiantuntija-apua pitkään tappiota tehneille yrityksille, joiden toimintaan saattoi liittyä siirtohinnoitteluriski. Siirtohinnoittelun keskittämisellä on saatu hyviä tuloksia, sillä jo ensimmäisenä vuotena (v.2012) tehtiin melkein 300 miljoonan euron lisäysehdotukset yritysten verotettavaan tuloon tehtyjen verotarkastuksien perusteella. (Verohallinnon siirtohinnoitteluhanke tuottaa tulosta 2013.) Tarkastelussaan verottaja selvitti, maksetaanko verot siihen maahan, minne kuuluu vai siirretäänkö tuottoja alhaisemman verotuksen maihin. Lisäksi selvitettiin, onko hinnoittelu markkinaehtoista siten, ettei tuloja ja kuluja siirretä keinotekoisesti toiselle yhtiölle. (Pietilä 2016.) Verottajalle tehdyn kyselyn mukaan suurimmat veronlisäykset siirtohinnoittelussa ovat liittyneet aineettoman omaisuuden hinnoitteluun ja liiketoiminnan uudelleen järjestelytilanteeseen (Eräkaski 2017).

Siirtohinnoittelun ajankohtaisuutta kuvastaa myös viime vuosina tehdyt globaalit toimenpiteet. Lokakuussa 2015 OECD julkaisi kaksi vuotta kestäneen selvityksensä pohjalta BEPS-raportin (Base Erosion and Profit Shifting). Toukokuussa 2016 Euroopan Unioni (EU) julkisti direktiivin edellä mainitun BEPS-raportin pohjalta. (Raunio 2016a.) Joulukuussa 2016 Suomen hallituksen esitys HE142/2016 vp, jossa siirtohinnoitteludokumentointiin määrätään lisättäväksi maakohtainen raportti sekä ilmoitus selvitysvelvollisuudesta, sai lainvoiman (Suuryritysten velvollisuus maaraportointiin on astunut voimaan 2017).

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena on tehdä toimeksiantajalle siirtohinnoitteludokumentti. Tutkimusaihe on tullut toimeksiantajan tarpeesta. Opinnäytetyön tuloksena toteutetusta siirtohinnoitteludokumentoinnista on toimeksiantajalle hyötyä, sillä toimeksiantaja saa perusteet markkinaehtoiseen siirtohinnoitteluun sekä tarvittavan dokumentoinnin verottajaa varten. Aikaisempia tutkimuksia siirtohinnoittelusta on tehty melko vähän, noin 60, ja tämän opinnäytetyön toimeksiantajan toimialaan liittyviä tutkimuksia ei ole tehty juuri lainkaan. Juholta (2017) on käsitellyt opinnäytetyössään siirtohinnoittelua uuden ohjeistuksen pohjalta. Johtopäätöksissä esitellään ohjeistus siitä, kuinka yrityksen tulisi laatia dokumentti siirtohinnoittelusta.

2 Tutkimusasetelma

Tässä luvussa esitellään opinnäytetyön tavoite, jonka pohjalta on muodostettu tutkimuskysymykset sekä aiheen rajaus. Lisäksi selvitetään valittu tutkimusmenetelmä sekä tutkimus- ja aineistonkeruumenetelmät, joilla tutkimusongelma ratkaistaan. Lopuksi käydään läpi luotettavuuskriteereitä sekä esitellään toimeksiantajayritys.

2.1 Tutkimusongelma ja -kysymykset

Opinnäytetyön tavoitteena on tehdä konserniyrityksiä koskeva siirtohinnoitteludokumentti ja -ohjeistus toimeksiantajalle, jonka toimialana on rakennusala ja toimialueena on Suomi. Opinnäytetyön tarkoituksena on antaa toimeksiantajalle perusteet markkinaehtoiseen siirtohinnoitteluun, siirtohinnoitteluohjeistuksen ja tuottaa varsinainen siirtohinnoitteludokumentti.

Tutkimusongelmana on

- Miten siirtohinnoittelun dokumentointi toteutetaan rakennusalan konsernissa?

Työn tarkoituksena on vastata seuraaviin tutkimuskysymyksiin:

- Mitkä ovat kaupankäynnin kohteena olevat etuyhteisyriyten liiketoimet?
- Miten liiketoimet (tuotteet ja/tai palvelut) hinnoitellaan?
- Miten voidaan todentaa liiketoimien markkinaehtoisuus?

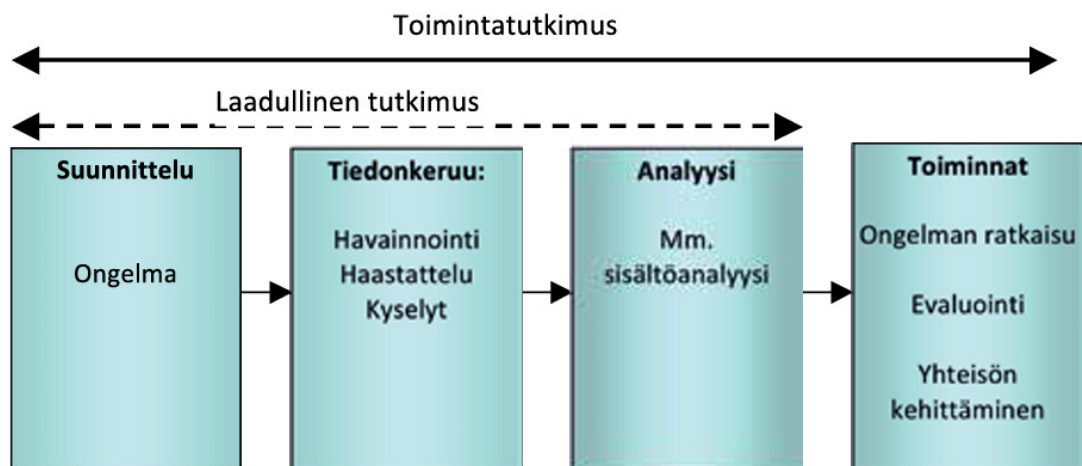
2.2 Tutkimusmenetelmät

Opinnäytetyö toteutetaan laadullisena toimintatutkimuksena. Toimintatutkimuksessa on kohteena yksi tapaus, kuten yhteisön tai organisaation ongelmat, ja sen tavoitteena on aina muutos (Kananen 2014, 27 - 28). Jotta muutos voidaan tehdä, täytyy tuntea muutettava asia ja mitkä tekijät siihen vaikuttavat (mts. 12). Toimintatutkimuksessa vuorottelevat tutkimusosuus sekä käytännön

osuus, ja se etenee sykleittäin. Tutkimusosan kautta tavoitteena on lisätä tietoa tutkittavasta asiasta. Toimintatutkimuksessa on tarkoitus ratkaista ongelma ja tavoitteena on siis saada aikaan kehitystä, muutos. (Heikkinen 2015, 204 - 205.)

Toimintatutkimuksessa tutkija ei ole ulkopuolinen henkilö, vaan hän on mukana muutoksen toteuttamisessa (Heikkinen 2015, 204). Toimintatutkimukselle tyypillisiä ominaisuuksia ovat työn reflektointi, analysointi, ongelman ratkaisu tavoitteiden saavuttamiseksi, tuoda uutta tietoa sekä tutkimustyön tuloksen hyödynnettävyys myös muille tahoille (mts. 217).

Toimintatutkimuksessa pitää olla tutkimuksellinen ote ja toimintatutkimus on dokumentoitava hyvin. Toimintatutkimus katsotaan kuuluvan kvalitatiiviseen eli laadulliseen tutkimukseen, mutta siinä voidaan käyttää lisäksi kvantitatiivista tiedonkeruu- ja analyysimenetelmää. Kvalitatiivisella eli laadullisella tutkimuksella ei pyritä yleistykseen vaan ilmiön kuvaamiseen ja syvälliseen ilmiön ymmärtämiseen. (Kananen 2014, 13 - 14, 21). Seuraavasta kuviosta voidaan todeta toimintatutkimuksen etenemisvaiheet.



Kuvio 1. Toimintatutkimuksen suhde kvalitatiiviseen tutkimukseen (Kananen 2014, 26.)

Kuten kuviosta 1 voidaan todeta, toimintatutkimus muodostuu suunnittelusta, tiedonkeruusta sekä sen analysoinnista. Toimintatutkimuksen osuus käytännössä alkaa, kun laadullisen tutkimuksen osuus on saatu tehtyä (Kananen 2014, 26.)

Tämän opinnäytetyön aineiston hankkimisessa käytetään laadullista menetelmää, koska tarkoituksena on saada syvälinen käsitys kohteesta. Toimintatutkimuksessa käytetään tiedonkeruumenetelminä havainnointia, haastatteluja, kirjallisia lähteitä sekä kyselyitä (Kananen 2014, 78). Toimintatutkimus sopii tähän opinnäytetyöhön, sillä tavoitteena on tehdä siirtohinnoitteludokumentointi toimeksiantajayritykselle, koska toimeksiantajalta puuttuu sellainen.

Tutkimusosuudessa selvitetään, mitä siirtohinnoitteludokumentointiin vaaditaan, miten siirtohintaa muodostetaan ja miten siirtohinnoittelun markkinaehtoisuus voidaan todentaa. Toinen opinnäytetyön tekijöistä työskentelee yrityksessä ja tulee viemään siirtohinnoitteludokumentoinnin lopulliseen päätökseen. Toinen opinnäytetyön tekijöistä on toimeksiantajan yhteistyöyrityksen palveluksessa ja hänelläkin on kokemusta taloushallinnan tehtävistä rakennusalan yrityksissä. Toimeksiantajan yhteistyöyrityksen palveluksessa oleva henkilö tuo ulkopuolisen näkökulman asioihin. Toimeksiantajayrityksessä työskentelevä pystyy havainnoimaan paljon asioita haastattelujen, kyselyiden ja kirjallisen aineiston lisäksi. Kahden opinnäytetyön tekijän keskustelut kerätystä aineistosta antavat syvälinen kuvan tutkittavasta aineistosta.

Siinä missä perinteinen tutkimus aloitetaan teoreettisesta lähtöasetelmästä, on toiminnallisessa tutkimuksessa tavoitteena selvittää ensin nykytilanne, minkä jälkeen määritellään tavoitetila sekä kuinka siihen päästään (Heikkinen 2015, 209). Tässä tutkimuksessa voidaan alkutilanteessa käyttää haastattelua kartoittamaan tutkimusongelmaa. Haastateltavina ovat toimeksiantajan talousjohtaja, henkilöstöpäällikkö, reskontranhoitajat, kalustevaraston esimies ja kalustovaraston projektimies sekä metalliosaston esimies. Haastattelujen kohteiksi valitaan henkilöitä, joilla on käsityksemme mukaan paras tieto tämän hetkisestä tilanteesta.

Osa haastatteluista toteutetaan yksilöhaastatteluina teemoittain. Nämä haastattelut tehdään kasvotusten ja ne tallennetaan. Osa haastatteluista tehdään sähköpostitse tai Skypellä. Sähköpostilla lähetettyjen haastattelukysymyksiä vastauksien pohjalta tehdään lisäkysymyksiä ja pyydetään tarkennuksia vastauksiin. Haastattelut kirjoitetaan puhtaaksi ja litteroidaan. Haastatteluiden tarkoituksena on selvittää siirtohinnoittelun alkutilannetta sekä yrityksen tuotta-

mia palveluja muille konserniyrityksille, minkä vuoksi teemahaastattelu on tähän tarkoitukseen sopiva. Teemahaastatteluissa ilmiön eri aiheista keskustellaan, jolloin niistä nousee esiin mahdollisesti uusia kysymyksiä ja asioita. Teemahaastattelun tavoitteena on saada tietoja ilmiöstä ja ymmärrystä tutkimusongelman ratkaisemiseksi. (Kananen 2015, 34 - 35.) Tiedonhankkimisesta pidetään tutkimuspäiväkirjaa, johon kirjataan eri tiedonkeruutavat, -paikat ja -ajat, jotka ovat olleet osallisena sekä kuvauksen kustakin tapahtumasta. Tutkimuspäiväkirjan pitäminen on Kananen (2014, 82) mukaan yksi tehokkaimista tapahtumien dokumentointikeinoista.

Tutkimuksessa käytetään haastatteluiden lisäksi erilaisia saatavilla olevia kirjallisia dokumentteja. Kirjallisina dokumentteina käytetään muun muassa konsernin esittelyä, metalli- ja kalustovarikon liiketoimintasuunnitelmia, tilikoh- taista tuloslaskelmaa sekä toiminnanohjausjärjestelmästä saatavia kustannuslaskelmia.

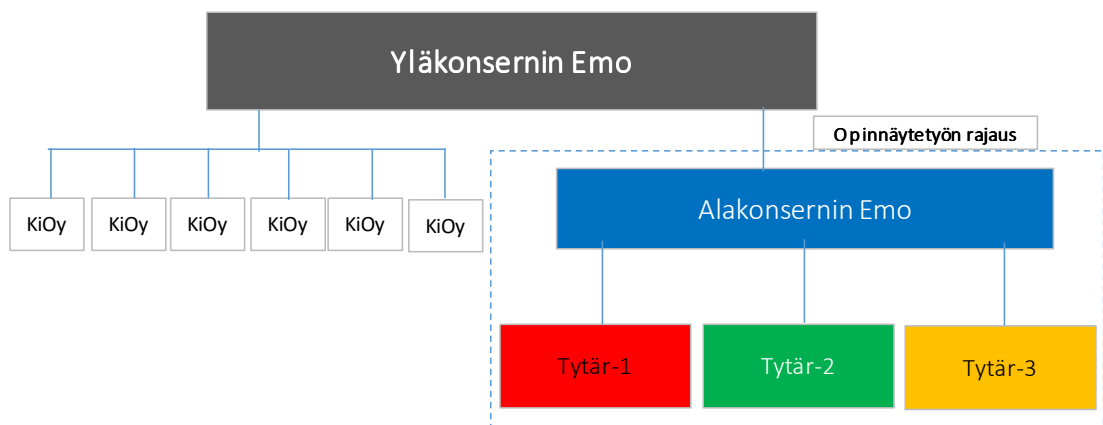
Tieteellistä tutkimusta tehdessään tutkijan tulee kiinnittää huomiota tutkimuksen luotettavuuteen, joka laadullisessa tutkimuksessa käsittää neljä pätevyyskriteeriä: luotettavuus, siirrettävyys, riippuvuus ja vahvistettavuus (Kananen 2014, 132; Koskinen, Alasuutari & Peltonen 2005, 257). Tutkimuksen luotettavuutta tarkastellaan myös käsitteillä validiteetti ja reliabiliteetti. Validiteetilla eli pätevyydellä on tarkoitus todentaa, että valittu tutkimusmenetelmä ja tutkimuskohde sopivat parhaiten kyseisen ilmiön tutkimiseen (Heikkinen & Syrjälä 2007, 147). Reliabiliteetin eli toistettavuuden tarkoituksena on varmistaa, että vastaava tutkimus on mahdollista toistaa ja siitä saadaan sama tulos (Toikko & Rantanen 2009, 122 - 123).

Edellä mainituista luotettavuuden käsitteistä varsinkin reliabiliteetti sopii kuitenkin huonosti laadulliseen toimintatutkimukseen, koska toimintatutkimuksen tavoitteena nimenomaan on saada aikaan muutos eikä pyrkiä toistettavuuteen (Heikkinen & Syrjälä 2007, 148). Tämän vuoksi laadullisessa tutkimuksessa kiinnitetäänkin enemmän huomioita vakuuttavuuteen eli tutkijan on osoitettava tutkimuksessaan uskottavuutta ja johdonmukaisuutta. Nämä toteutuvat, kun tutkimuksen aineistonkeruu- ja analysointivaiheet kuvataan huolellisesti ja läpinäkyvästi. (Toikko & Rantanen 2009, 123 - 124.) Lisäksi yhtenä luotetta-

vuotta lisäävänä tekijänä voidaan käyttää triangulaatiota, jolloin tiedonkeruumenetelmänä käytetään vähintään kolmea menetelmää (aineistotriangulaatio) tai ulkopuolista tutkijaa (tutkijatriangulaatio) (Kananen 2014, 135).

2.3 Tutkimuskohde

Opinnäytetyön toimeksiantaja Yritys Oy on vuonna 1985 perustetun konserniyhtiön (myöhemmin Ylä-Emo) tytäryhtiö (myöhemmin Ala-Emo). Konserni toimii rakennus- ja kiinteistöalalla. Konsernin liikevaihto oli viime tilikaudella noin 37,7 miljoonaa euroa ja konserni työllisti keskimäärin 133 henkilöä. Ala-Emo perustettiin vuonna 2008 ja vuonna 2015 sille edelleen perustettiin liiketoimintasiirron perusteella neljä tytäryhtiötä. Tytäryhtiöistä kolme toimii edelleen rakennusalalla mutta yhden tytäryhtiön varsinainen liiketoiminta on päätynyt ja se tullaan fuusioimaan emoyhtiöön. Toimeksiantajakonserniin kuuluvat Ylä-Emo, sen kiinteistöyhtiöt sekä Ala-Emo. Ylä-Emon omistavat yksityiset henkilöt. Ylä-Emo omistaa Ala-Emosta 66,66 % ja loput 33,34 % omistaa Ala-Emon toimitusjohtaja. (Ala-Emon tasekirja 2016, 1 - 10.) Alla kuvattuna konsernin organisaatorakenne jaoteltuna ylä- ja alakonserniin ja siitä ilmenee myös opinnäytetyön rajaus (kuvio 2).



Kuvio 2. Konsernirakenne ja opinnäytetyön rajaus

Ala-Emolla on kolme rakennustoimintaa harjoittavaa tytäryritystä, myöhemmin Tytär-1, Tytär-2 ja Tytär-3. Ala-Emo omistaa Tytär-1:n ja Tytär-3:n kokonaan sekä Tytär-2:sta 90 % ja loput 10 % omistaa Tytär-2:n toimitusjohtaja. Opinnäytetyö rajataan koskemaan Ala-Emoa ja sen tytäryrityksiä.

Talousjohtajan (2016) kanssa käydyn keskustelun mukaan liiketoimintasiirtojen myötä Ala-Emosta on tullut konsernin sisäisten hallintopalveluiden, kalustevuokrauksen ja metalliosaston toimittaja. Konsernilla ei varsinaisesti ole lakisääteistä velvollisuutta siirtohinnoittelun dokumentointiin, sillä konsernilla ei ole ulkomaisia tytäryhtiöitä. Yhtiön on kuitenkin käytettävä konsernin sisäisissä liiketapahtumissa markkinaehtoisia hintoja. Verottaja voi pyytää selvitystä konsernin välisistä liiketapahtumista, jolloin konserniyhtiöiden markkinaehtoisuus on selvitettävä. Tämän vuoksi konserni on päättänyt dokumentoida sisäisten liiketoimien markkinaehtoisuuden. Tässä opinnäytetyössä keskitytään Suomessa toimivan konsernin siirtohinnoittelua koskeviin määräyksiin.

3 Siirtohinnoittelua koskevat käsitteet ja normit

Tässä luvussa perehdytään siirtohinnoitteluun liittyviin käsitteisiin. Lisäksi tarkastellaan siirtohinnoittelua koskevia säädöksiä, käytänteitä sekä lainsäädäntöjä.

Siirtohinnoittelun määritelmä

Siirtohinnoittelusta (transfer pricing) on kyse, kun hinnoitellaan liiketoimia samassa konserniyhteisössä toimivien etuyhteisyriyten välillä. Siirtohinnoittelussa verotuksellisen arvioinnin kohteena ovat lähtökohtaisesti kaikki konserniyhtiöiden väliset liiketoimet, esimerkiksi tavaroiden ja palvelujen kauppa, korvaus aineettoman omaisuuden hyödyntämisestä sekä rahoitus. Edellä mainittujen liiketoimien hinnoittelussa noudatetaan markkinaehtoperiaatetta. (Siirtohinnoittelu 2016.) Siirtohinnoittelusäädökset koskevat lähinnä eri valtioiden rajoja ylittäviä liiketoimia. Säädöksillä on merkittävä vaikutus tuloverotukseen ja niiden tavoitteena on ohjata tulot siihen valtioon, jossa ne on ansaittu ja johon ne tulisi myös maksaa. (Jaakkola ym. 2012, 73 - 74.) Säädöksillä pyritään, paitsi vaikuttamaan siihen mihin maahan verot maksetaan, estämään peitelty osingonjako tai toisaalta kaksinkertainen verotus (Kukkonen & Walden 2010, 161). Tyypillisiä siirtohinnoittelukohteita ovat konsernin yhtiöiden rahoitus, hallintopalvelut, korvaus aineellisten oikeuksien käytöstä, aineet tai tavarat ja palvelut, joita tuotetaan saman konsernin eri yhtiöille (mt.).

Etuyhteisyritys

Puhuttaessa konserniyritysten välisestä kaupankäynnistä ja siirtohinnoittelusta, tulee tarkasteluun yhtenä keskeisenä käsitteenä etuyhteisyritys. Verotuksessa siirtohinnoittelulla tarkoitetaan toisiinsa etuyhteydessä olevien osapuolten toistensa kanssa tekemän liiketoimen hinnoittelua (Jaakkola ym. 2012, 30). OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklassa on määritelty, milloin yritykset ovat etuyhteydessä toisiinsa nähden. Etuyhteys perustuu johtamiseen ja määräysvaltaan toisessa yrityksessä. (Kukkonen & Walden 2010, 168 - 169.)

Verotusmenettelylain (1558/1995) 31 §:n mukaan määräysvalta täyttyy, kun:

- osapuoli välittömästi tai välillisesti omistaa yli puolet toisen osapuolen pääomasta,
- osapuolella on välittömästi tai välillisesti yli puolet toisen osapuolen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä,
- osapuolella on välittömästi tai välillisesti oikeus nimittää yli puolet jäsenistä toisen yhteisön hallitukseen tai siihen verrattavaan toimielimeen tai toimielimeen, jolla on tämä oikeus, tai
- yritystä johdetaan yhteisesti toisen osapuolen kanssa tai se muutoin voitotiasiallisesti käyttää määräysvaltaa toisessa osapuolella.

Markkinaehtoperiaate

Siirtohinnoittelun kansainvälisenä peruseriaatteena on markkinaehtoperiaate, arms' length principle, jonka mukaan etuyhteydessä toisiinsa olevien osapuolten välisissä liiketoimissa on noudatettava ehtoja, joita olisi käytetty toisistaan riippumattomien osapuolten välillä vastaavissa olosuhteissa (Jaakkola ym. 2012, 21). Normaalissa kaupankäynnissä hinnoittelu perustuu pitkälti markkinaehtoiseen kysynnän ja tarjonnan lakiin, mikä sen sijaan konserniyhtiöiden välisestä kaupankäynnistä puuttuu. Siirtohinnoittelussa lähtökohtana on kuitenkin, että myös konsernin sisäisessä hinnoittelussa tulee soveltaa markkinaehtoperiaatetta OECD:n malliverosopimuksen artiklan 9 mukaan. (Äimä & Kujanpää 2013, 302 - 303.)

Markkinaehtoisilla hinnoilla tarkoitetaan hintoja, joita käytetään vapailla markkinoilla myös riippumattomien osapuolten välisissä hinnoitteluissa. Markkinaehtoisuuden vertaaminen on kuitenkin usein haasteellista, koska konserniyhtiöt saattavat käydä kauppaa tuotteilla, joita ei ole aina vapailla markkinoilla. Toisaalta vapailla markkinoilla olevien tuotteiden vertailuun saattaa liittyä eroavaisuuksia toimintaan sitoutuneiden varojen ja riskien vuoksi. Konserniyhtiöt voivat toimia eri lailla kuin ulkopuolisesti toimivat konsernin yhteisen liikeintressin vuoksi. Markkinaehtoperiaatteessa verrataan konsernin yhtiöiden transaktioiden (liiketoimien) ehtoja, kuten käytettyjä hintoja ja tuottoja eli katteita riippumattomien osapuolten kuluihin ja tuottoihin. OECD:n siirtohinnoittelu hyväksyy myös epätarkat verrokkit (vertailuryhmän jäsenet), jolloin verrokkit eivät ole täysin identtiset tarkasteltavan transaktion kanssa. (Karjalainen & Raunio 2007, 46 - 47.)

Transaktioita tarkasteltaessa on huomioitava transaktiossa olevan tavaran ja palvelun luonne, millaiset transaktion toiminnot ovat osapuolten kanssa sekä mitkä ovat riskit ja sopimusehdot, jotka transaktioon liittyvät. (Karjalainen & Raunio 2007, 47). Markkinaehtoperiaatteessa konsernin yhtiöitä ajatellaan erillisyyhtiöperiaatteella. Erillisyyhtiöperiaatteen mukaan konserniyhtiöitä tarkastellaan verotuksessa kuin ne olisivat itsenäisiä yhtiöitä. (Konsernin sisäisen rahoituksen siirtohinnoittelu 2016.)

Markkinaehtoperiaatteessa käytetään tavallisesti määrätyn etuyhteystoimen hinnan, katteen tai voiton vertaamista riippumattoman osapuolen hintaan, katteeseen tai voittoon. Etuyhteysliiketoimen ja riippumattoman osapuolen väliset hinnat, katteet ja voitot ovat sisäisiä verrokkeja. Ulkoisia verrokkeja ovat etuyhteysliiketoimen ulkopuolisten eli riippumattomien yritysten kesken olevat hinnat, katteet ja voitot. OECD on ohjeistuksessaan määritellyt viisi sekä ulkoiseen että sisäiseen vertailtavuuteen vaikuttavaa asiaa. (Jaakkola ym. 2012, 73 - 74.)

3.1 OECD:n siirtohinnoitteluohje

Suomen valtioneuvoston kanslian julkaisun (2014) mukaan OECD:n (The Organisation for Economic Co-operation and Development eli Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö) julkaisemat siirtohinnoitteluohjeet ovat tärkein

ja keskeisin siirtohinnoittelua koskeva ohjeistus. Vuonna 1995 OECD julkaisi ensimmäisen siirtohinnoitteluohjeen monikansallisille yrityksille. Vuonna 2010 siitä julkaistiin päivitetty versio, jossa oli lähinnä kirjattu käytännöksi muodostuneet tavat ja jota Suomen viranomaiset ovat päättäneet soveltaa myös jo ennen vuotta 2010 tehtyihin konsernin sisäisiin liiketoimiin. (Jaakkola ym. 2012, 46.)

OECD:n siirtohinnoitteluohje käsittää yhdeksän lukua. Ensimmäisessä luvussa määritellään siirtohinnoittelun peruskysymykseen, markkinaehtoperiaatteeseen, liittyviä kohtia. Toisessa ja kolmannessa luvussa käydään läpi eri siirtohinnoittelumenetelmiä sekä vertailuanalyysia, neljännessä hallinnollisia menettelytapoja, viidennessä dokumentointia, kuudennessa aineetonta omaisuutta koskevia asioita, seitsemännessä konsernin sisäisiä palveluita ja kahdeksannessa kustannustenjakojärjestelmiä. Viimeinen luku keskittyy konsernin sisäisiin uudelleenjärjestelytransaktioihin. (Karjalainen & Raunio 2007, 39; Jaakkola ym. 2012, 47.)

Siirtohinnoittelu kansainvälisesti

OECD:n siirtohinnoittelusääntöjen periaatteita on sovellettu ennen kaikkea teollisuusmaissa. Euroopassa, Aasiassa ja Amerikassa on ollut pääsääntöisesti olemassa siirtohinnoitteludokumentoinnin vaatimukset. Afrikan mukaantulo siirtohinnoitteludokumentoinnin piiriin on edistynyt ulkomaisten investointien myötä ja niiden vaatimuksesta. Siirtohinnoitteludokumentointi antaa veroviranomaisille tarkempaa tietoa verovelvollisen konsernin sisäisistä liiketoimista. Venäjän vuonna 2012 allekirjoitetut siirtohinnoittelusäädökset ovat olleet lähellä OECD:n siirtohinnoitteluohjeistusta. Brasilian ja Yhdysvaltojen siirtohinnoittelusäädökset ovat poikenneet eniten OECD:n siirtohinnoitteluperiaatteista. Brasiliassa siirtohinnoittelumenetelmät ovat monimutkaisempia ja yksityiskohtaisempia kuin muualla. Lisäksi siirtohinnoittelumenetelmät on jaettu erikseen maahantuontiin ja maastavientiin, eikä voittoon perustuvia menetelmiä ole voitu käyttää. Brasilian käyttämät siirtohinnoittelumenetelmät ovat voineet aiheuttaa riskin kaksinkertaisesta verotuksesta. Yhdysvaltojen siirtohinnoittelu perustuu markkinaehtoisuuteen, mutta siellä on tarkempia säädöksiä esimerkiksi palveluista. (Jaakkola ym. 2012, 62 - 70).

Siirtohinnoittelun ajankohtaisesta merkittävydestä kertoo OECD:n vuosina 2013–2015 toteutettu **BEPS-hanke** (Base Erosion and Profit Shifting), jonka tarkoituksena oli estää veropohjien rapautuminen sekä turvata verotulojen kohdentuminen siihen valtioon, jonne ne kuuluvat (Herrala 2016). Hankkeessa tehtyjen selvitysten mukaan konsernin sisäisten kauppojen vuoksi tuloverojen menetys oli vuoden 2014 tasolla 4 - 10 %, mikä tarkoittaa 100 - 240 miljoonaa dollaria (Taxing Multinational Enterprises 2015). BEPS-hankkeeseen, jonka etenemistä ohjasi 15-kohtainen toimenpidesuunnitelma (BEPS Action Plan), osallistui yli 30 OECD:n jäsenmaata sekä yli 80 kehittyvää G20/OECD:n ulkopuolista maata (Launch of 2015 BEPS Reports 2015). Hankkeen tuloksena OECD julkaisi lokakuussa 2015 BEPS-dokumentointiohjeistuksen siirtohinnoitteludokumentoinnista, maakohtaisen raportin tietosisällöstä sekä niiden toteutuksesta. Uusi ohje korvaa aiemman V-luvun. Muutoksen vaikutus näkyy käytännössä siten, että jatkossa ylin emoyritys on automaattisesti ilmoitus- ja raportointivelvollinen maakohtaisten tietojen osalta. (HE 142/2016 2016.) Tammikuun 2017 loppuun mennessä Suomi oli allekirjoittanut yhdessä 56 muun valtion kanssa tämän maakohtaista raportointia koskevan Country-by-Country-tietojenvaihtosopimuksen (Signatories of the multilateral competent authority agreement on the exchange of country-by-country reports (CbC MCAA) and signing dates 2017). OECD on asettanut uuden ohjeistuksen seuranta- ja arviointitavoitteekseen vuoden 2020, johon mennessä olisi jo saatu kokemuksia ohjeistuksen vaikutuksista (mt.).

BEPS-dokumentointiohjeistus

Uuden BEPS-dokumentointiohjeistuksen tarkoituksena on varmistaa, että liiketoimien markkinaehtoisuus toteutuu mahdollisimman reaaliaikaisesti. Sen tarkoituksena on myös helpottaa verohallinnon riskianalysointia sekä helpottaa verotarkastuksia. BEPS-toimenpideohjelmaan sisällytetyn toimenpidekohdan 13 mukaan yritysten tulee antaa tarvittavat tiedot tulojen maailmanlaajuisesta jakautumisesta, taloudellisesta toiminnasta sekä selvitys eri valtioihin maksetuista veroista. BEPS-dokumentointiohjeistus käsittää aiemman kahden kohdan sijaan nyt kolme osaa: master file, local file sekä country-by-country-report. (HE 142/2016 vp 2016.)

Master file sisältää kuvauksen koko konsernista, sen toiminnasta ja alueellisesta jakautumisesta. Dokumentin aihealueet ovat jaoteltu seuraaviin ryhmiin: kuvaukset konsernin organisaatorakenteesta, liiketoiminnasta, sisäisen rahoituksen järjestämisestä, taloudellisesta ja verotuksellisesta asemasta sekä listaus konsernin keskeisistä aineettomista omaisuuseristä. (Nehoray, Lemmens & Adachi 2015.)

Local file -osiossa tarkastellaan konsernin yhtiöitä ja niiden sisäisiä transaktioita tarkemmin. Sen tarkoituksena on täydentää master file-dokumentaatiota, minkä lisäksi pyritään varmistamaan markkinaehtoisuuden täyttymistä. Local file sisältää seuraavat asiakohdat: kuvaukset paikallisesta konserniyhtiöstä ja sen toiminnasta sekä etuyhteysliiketoimista, toiminto- ja vertailuarvioinnit, siirtohinnoittelumenetelmän valinta ja perustelu sekä paikallisen konserniyhtiön taloudelliset tiedot. (Uudistuneet vaatimukset siirtohinnoitteludokumentaatiolle ja sisäisille sopimuksille 2016, 13.)

BEPS-dokumentointiohjeistuksen kolmas ja uusin raportti on **Country-by-country (CbCR)** eli maakohtainen raportti. CbC-raportti on määrämuotoinen, sähköisesti annettava raportti, jonka antajana toimii konsernin ylin emoyritys. Maakohtainen raportti tulee antaa aikaisintaan 1.1.2016 alkaneelta tilikaudelta, ja se koskee vain niitä konserneja, joilla on vähintään yksi ulkomainen osapuoli ja konsernituloslaskelman liikevaihto on vähintään 750 miljoonaa euroa selvitetävältä tilikaudelta. (Nehoray, Lemmens & Adachi 2015.) Verokonsultointiin erikoistuneen Alder&Soundin (BEPS-hankkeen loppuraportit ja tulossa olevat muutokset 2015) mukaan maakohtainen raportointi koskee aluksi isoja, käytännössä 10 - 15 % globaalisti toimivia konserneja mutta kuitenkin heidän liikevaihtonsa kattaa 90 % koko globaalista liikevaihdosta. Lisäksi heidän arvionsa on, että Suomessa CbC-raportointi koskisi vain 40 - 50 konsernia (mt.).

3.2 EU:n käytäntöä

OECD:n lisäksi myös Euroopan unioni (EU) on laatinut vuonna 2006 käytäntöä, joiden tarkoituksena on ollut ohjeistaa ja lähinnä suositella siirtohinnoitteluun liittyviä käsittelytapoja. Ne eivät siis ole olleet oikeudellisia pakotteita, eivätkä varsinaisesti sido jäsenvaltioitaan, mutta niiden tarkoitus on ollut

yhtenäistää jäsenvaltioidensa käytäntöjä. Sen sijaan EU:n siirtohinnoittelufoorumi (EU JTPF) on solminut jäsenvaltioidensa kanssa niin kutsutun arbitraatiosopimuksen, joka sitoo laintasoisesti. Arbitraatiosopimuksen tarkoituksena on estää kahdenkertainen verotus. (Jaakkola ym. 2012, 57 - 60.) Vaikka käytäntösäännöt eivät ole olleet sitovia, on Suomessa kuitenkin sovellettu näitä suosituksia (Laaksonen, Kemell & Koskinen 2007, 9).

Vuoteen 2016 saakka Euroopan unionin siirtohinnoitteluasiakirjat, joista käytetään nimitystä EU TPD, koostuivat kahdesta pääosasta: kantatiedosto sekä maakohtaiset asiakirjat. OECD:n BEPS-hankkeen myötä Euroopan neuvosto antoi toukokuussa 2016 direktiiviin 2016/881 koskien monikansallisten yhtiöiden automaattista tietojen vaihtoa sekä niiden sisältöä ja muutti dokumentoinnin OECD:n dokumentointiohjeistuksen mukaisesti kolmiosaiseksi: master file, local file ja country-by-country-report (Raunio 2016a). Jäsenvaltioita koskeva direktiivi tunnetaan nimellä virka-apudirektiivi. Virka-apu koskee paitsi uuden maakohtaisen dokumentoinnin (CbC) myötä automaattista tiedonantoa, mutta myös muiden jäsenvaltioiden viranomaisten pyytämiä lisätietojen antamista (HE 142/2016 vp 2016).

3.3 Suomen lainsäädäntöä

Suomessa on noudatettu edellä mainittua markkinaehtoperiaatetta jo vuodesta 1965 alkaen, mutta kansainvälistymisen yleistyessä haluttiin yhtenäistää myös lainsäädäntö vastaamaan yhteisiä säännöksiä. Vuoden 2007 alusta astuivat voimaan siirtohinnoittelun säädökset, jotka koskivat saman vuoden alusta alkaneita tilikausia. Saman vuoden loppupuolella julkaistiin verohallinnon muistio, jossa käsitellään siirtohinnoittelun dokumentointia ja sen laatimisperiaatteita. Verotusmenettelylain 14 a-e ja 31-32 §:ssä on määritelty dokumentointivelvollisuudesta, siirtohinnoitteluokaisusta, etuyhteisyrittymääritelmästä sekä sanktioista, joita edellisten laiminlyönneistä aiheutuu. (L1558/1995.)

Vuoden 2016 loppupuolella Suomen hallitus teki lakiesityksen siirtyä noudattamaan OECD:n BEPS-dokumentointiohjeistuksen ja Euroopan neuvoston antaman direktiivin 2016/881 mukaisia käytäntöjä (HE 142/2016 vp 2016). Tämä

esitys hyväksyttiin ja se sai lainvoiman 29.12.2016 (L 1489/2016). Verotusmenettelylakiin lisättiin kohdat 14 d-e sekä 32 §. Ensin mainituissa keskitytään verotuksen maakohtaiseen raporttiin sekä sen sisältövaatimuksiin. Jälkimmäisessä, 32 pykälässä, määritellään veronkorotuksen suuruus, mikäli 14 d-e kohtien mukaisia raportteja ei ole toimitettu oikea-aikaisena tai -sisältöisenä. Lisätyt lainkohdat koskevat vain niitä suuria konserniyrityksiä, joissa on vähintään yksi ulkomainen osapuoli ja joissa konsernituloslaskelman liikevaihto ylittää 750 miljoonan euron rajan. (Maakohtainen raportti ja ilmoitus selvitysvollisuudesta 2017.)

Tavarakaupan siirtohinnoittelu

Tavarakaupan siirtohinnoittelusta on kyse, kun konserniyritys myy toiselle konsernin etuyhteyksyritykselle tuotteita, joka edelleen myy ne ulkopuoliselle taholle. Konserniyritysten välisen hinnoittelun tulee noudattaa markkinaehtoperiaatetta, eli sen tulisi myydä tuotteet samalla hinnoitteluperiaatteella kuin ne myytäisiin ulkopuoliselle. Hinnoitteluun vaikuttavat erilaiset tekijät, kuten kuljetus, varastointi sekä riskit. (Tavarakaupan siirtohinnoittelu 2016.) Toisaalta hinnoitteluun voivat vaikuttaa myös erilaiset markkinatilanteet sekä ollaankovasta aloittamassa liiketoiminnan harjoittamista toisessa valtiossa vai onko toiminta ollut jo pitkään vakiintunutta. (Siirtohinnoittelu 2014, 13 - 14.)

Palvelukaupan siirtohinnoittelu

Vastaava periaate kuin tavaroiden osalta, on palveluiden siirtohinnoittelussa. Tällaisia sisäisesti myytäviä palveluita ovat lähinnä liiketoimintaan liittyviä tai niitä tukevia palveluita, kuten taloushallinnon palvelut, laki-, valmistus-, myynti- ja markkinointipalvelut. (Palvelukaupan siirtohinnoittelu 2016.) Palveluiden osalta esimerkiksi markkinointipalvelut saattavat aiheuttaa vaikeuksia kohdistaa niistä aiheutuvia kuluja yhteen tiettyyn palvelun saajaan, jolloin mietittäväksi tulee esimerkiksi palvelun hyötynäkökulma. Jos palvelua ostava yhtiö ostaisi saman palvelun joka tapauksessa ulkopuoliselta taholta tai palkkaisi omaa henkilöstöä tekemään saman työn, voidaan katsoa, että konsernin sisäinen palvelu hyödyttää kyseessä olevaa yhtiötä. (Jaakkola ym. 2012,160.) Mikäli palveluita ei voida laskuttaa suoritteiden perusteella, kuten palkanlaskenta- palveluita työntekijöiden lukumäärän mukaan, voidaan vaihtoehtoisesti käyttää esimerkiksi liikevaihtoa laskutusperusteen jakajana (Siirtohinnoittelu 2014,

15). Voi myös olla tarpeen rakentaa oma management fee järjestelmä, jolla pyritään takaamaan läpinäkyvä ja markkinaehtoinen palveluiden hinnoittelu (mts. 170).

Konsernipalvelujen tärkeänä osa-alueena on määrittää kulupohjan rakenne. Pääsääntöisesti kulupohjaan luetaan kaikki palvelusta aiheutuneet välittömät ja välilliset kulut sekä se palveluihin liittyvä osuus yleiskustannuksista, jotka johtuvat konsernipalvelun tuottamisesta. Hallintopalveluissa kulupohjan päälle lasketaan yleensä kustannusvoittolisä, joka määräytyy riskien ja toimintojen perusteella. (Jaakkola ym. 2012, 159.)

Emoyhtiöllä on sellaisia kuluja, jotka eivät tuota lisäarvoa tytäryhtiöille. Tällaisia kustannuksia kutsutaan omistajuuteen liittyviksi kustannuksiksi tai toimiksi (Shareholder activities). Niitä kustannuksia, jotka kohdistuvat palveluja tarjoavan emoyhtiön omaan liiketoimintaan, ei voida laskuttaa muilta konserniyhtiöiltä. Tällaisia ovat esimerkiksi emoyhtiön tilinpäätös, tilintarkastus ja raportointi, konsernitilinpäätöksen konsolidointi eli konserniyritysten yhdistäminen ja keskinäisten liiketoimien eliminointi sekä kustannukset, jotka syntyvät yhtiökokouksiin, osakkeiden liikkeelle laskemiseen tai emoyhtiön yrityshankintojen rahoituksen hankintaan. (Karjalainen & Raunio 2007, 132 - 133.)

Kulupohjan ja voittolisän määrittelyn lisäksi on arvioitava, millä perusteella kulut jaetaan palvelua saavien konserniyhtiöiden välillä. Jakoperusteena eli allokointiavaimena voidaan käyttää esimerkiksi liikevaihtoa, työasemien lukumääriä, henkilöstömääriä tai toimintaan sitoutuneiden varojen määriä. Eri allokointiavaimia voidaan käyttää myös yhdistellen. (Karjalainen & Raunio 2007, 141 - 142).

Valmistustoiminnan siirtohinnoittelu

Valmistustoiminnan siirtohinnoittelun osalta voidaan joutua tarkastelemaan toimintaa useammasta näkökulmasta verrattua pelkän tuotteen tai palvelun siirtohinnoittelua. Valmistustoimintaa voi olla täyden riskin valmistamista, sopimusvalmistamista tai tolling-valmistamista. (Jaakkola ym. 2012, 141.) Täyden riskin valmistustoiminnassa yritys suunnittelee, suorittaa hankinnat, valmistaa, hoitaa jakelun ja vastaa kokonaisuudessaan valmistustoiminnasta aiheutuvat

riskit. Sopimusvalmistuksessa yrityksen hoidettavaksi jää pääsääntöisesti materiaalihankinta, valmistus, varastointi sekä jakelu, kun taas päämies hoitaa kaiken muun suunnittelusta riskeihin. (Karjalainen & Raunio 2007, 102 - 103.) Tolling-sopimusvalmistuksessa yrityksen tehtävänä on vain valmistaa päämiehen tilaamat tuotteet omilla laitteillaan ja henkilökunnan työpanostuksella, jolloin yritys kantaa lähinnä investointi- ja laaturiskin. Päämies omistaa ja vastaa kaikesta muusta. (Jaakkola ym. 2012, 150 - 151.)

Konsernin sisäisen rahoituksen siirtohinnoittelu

Rahoituspalvelut ovat tärkeässä osassa kansainvälisten yritysten siirtohinnoittelussa (Siirtohinnoittelu – Opas kansainvälisille yrityksille 2014, 20). Eniten verotarkastuksia konsernin siirtohinnoitteluun liittyen on suoritettu juuri konsernin sisäisiin rahoituksiin liittyen (Jaakkola ym. 2012, 183). OECD:n malliverosopimuksen 11 artiklassa määritellään konsernin sisäisen rahoituksen korosta ja sen suuruudesta. Koron suuruuteen vaikuttaa merkittävästi, kuka kantaa rahoitusriskin. Konsernin sisäisten rahoitusjärjestelyiden täytyy olla siis markkinaehtoisia. Rahoituspalveluiden siirtohinnoittelussa pitää varmistua siitä, että käytetyt rahoitusehdot vastaavat ehtoja, joita käyttäisivät toisistaan riippumattomat osapuolet sopimuksissaan. Erilaisia rahoitusjärjestelyitä voivat olla lainajärjestelyt, vakuus- ja takausjärjestelyt, konsernin kassatilijärjestelmät ja erilaiset suojausmekanismit ja -instrumentit. (Konsernin sisäisen rahoituksen siirtohinnoittelu 2016.)

Konserniyhtiöiden lainat ovat merkittävin rahoitukseen liittyvä siirtohinnoittelukysymys. Usein emoyhtiöllä on mahdollista järjestää sellaiset koko konsernia koskevat rahoitusehdot, jollaisia erillinen konserniyhtiö ei voisi yksin saada. (Kukkonen & Walden 2010, 214.) Emoyhtiön luotottaman lainan koron on oltava markkinaehtoista eli sen suuruinen, millä vastaavassa tilanteessa perittäisiin ulkopuoliselta lainan saajalta. Konsernilainan korkoon vaikuttavia tekijöitä ovat lainaa ottavan yhtiön toiminnot, varat ja riskit. Koron määräytymiseen vaikuttavat lisäksi luotonsaajan maksukyky, tase ja tulevaisuuden ennuste. Toisin sanoen, mitä suuremman riskin lainanantaja joutuu ottamaan, sitä suuremman koron yritys voi periä. Usein koron markkinaehtoisuuden arviointiin käytetään riippumattomien osapuolten käytettäviä lainaehtoja ja korkoja eli markkinahintavertailumenetelmää. (Konsernin sisäisen rahoituksen siirtohinnoittelu 2016.)

Siirtohinnoittelu liiketoiminnan muutostilanteissa

Muuttuvassa maailmassa yritysmuutokset ovat arkipäivää. Siirtohinnoittelussa muutokset tulee huomioida erityisesti silloin, kun yritystoiminta laajenee, omissuhteet ja varat sekä yrityksen riskitekijät muuttuvat. Muutostilanteessa on arvioitava, siirtyykö toiselle osapuolelle omaisuutta, josta riippumattomalle osapuolelle olisi maksettava korvaus. Liiketoiminnan laajentuessa täytyy tarkastella, kasvaako mahdolliset riskit. Jos muutokset ovat isoja, on syytä tarkastella aikaisemmin valittuja siirtohinnoittelumenetelmiä, päivittää tai muuttaa niitä, jotta siirtohinnoittelun markkinaehtoisuus säilyy. (Siirtohinnoittelu liiketoiminnan muutostilanteissa 2016.)

4 Siirtohinnoittelumenetelmät

Kuten aiemmin on jo käynyt ilmi, siirtohinnoittelusäännökset perustuvat OECD:n antamiin ohjeistuksiin, joita myös Suomessa sovelletaan. Ohjeistuksissa kerrotaan myös menetelmätavat ja niiden valintaan liittyviä kriteerejä, jotka tulee selvittää menetelmätapaa valittaessa. Menetelmän valintaa ja sen soveltamista voidaan kutsua taloudelliseksi analyysiksi. (Laaksonen, Kemell & Koskinen 2007, 36.)

Menetelmät voidaan jakaa perinteisiin liiketoimintamenetelmiin (traditional profit methods) ja liiketoimien voittotasoa testaaviin menetelmiin (transactional profit methods). Ensisijaisia, perinteisiä menetelmiä ovat markkinahintavertailu-, jälleenmyyntihinta- ja kustannusvoittolisämenetelmät. Toissijaisia, niin kutsuttuja liiketoimivoittomenetelmiä ovat voitonjakamis- ja liiketoiminettomarginaalimenetelmät. (Kukkonen & Walden 2010, 192.) Menetelmän valinnassa on tarkoitus valita kullekin yritykselle ja transaktiolle paras mahdollinen menetelmä, jonka valintaan vaikuttaa käytettävissä oleva tieto ja sen luotettavuus. Näiden lisäksi tulee ottaa huomioon, ovatko menetelmässä valitut tiedot vertailukelpoisia. (Jaakkola ym. 2012, 73.)

4.1 Markkinahintavertailumenetelmä

OECD suosittelee ensisijaisesti käyttämään markkinahintavertailumenetelmää (Jaakkola ym. 2012, 73). Markkinahintamenetelmätapa (Comparable uncontrolled price method, CUP) on luotettavin erityisesti silloin, kun yritys myy täsmälleen samaa tuotetta tai palvelua jollekin toiselle konserniin kuulumattomalle yritykselle. Tämän menetelmän edellytyksenä on riittävä tieto tarkastelun alla olevista liiketoimista. (Mts. 76.) Vaikka CUP-menetelmä on ainoa siirtohinnoittelumenetelmä, joka hyväksytään lähtökohtaisesti kaikissa valtioissa, on vertailukelpoisuuden osoittaminen melko haasteellista (Kukkonen & Walden 2010, 194). Harvoin yritysten väliset olosuhteet riskeineen ja myyntimääri- neen ovat täysin identtiset, jolloin vertailu olisi yksiselitteistä (Jaakkola ym. 2012, 76).

Tässä menetelmässä etuyhteysliiketoimissa käytettyjä siirtohintoja verrataan riippumattomien osapuolten kanssa käytettyihin vertailukelpoiisiin hintoihin. Aluksi on selvitettävä, onko yrityksellä samanlaisia liiketoimia riippumattomien kuin sisäisten osapuolien kanssa (sisäinen verrokki). Sisäinen verrokki on selvän keino näyttää konsernin markkinaehtoisuus toteen. Toisena vaihtoehtona on käyttää itsenäisiä ulkopuolisia liiketoimia (ulkoinen verrokki). Ulkoisten liiketoimien vertailukelpoisuuden vaikeutena on kuitenkin saada tarpeeksi vertailutietoa. Vertailtavan liiketoimen pitäisi olla mahdollisimman samankaltainen tuotteen, markkinoiden, myyntivolyymien sekä toimitusketjun osalta. Silloin, kun riippumattomat yhtiöt myyvät täysin samanlaista tuotetta, markkinahintamenetelmä on erittäin luotettava. Aina eivät samasta tuotteesta tai palvelusta käytettävät hinnat ole samat. Esimerkiksi lyhyille epävarmoille markkinoille hinnat saattavat olla erilaiset kuin pitkällä jatkuvilla sopimuksilla, jolloin tämä ero täytyy huomioida, kun arvioidaan sisäisten ja ulkoisten liiketapahtumien vertailukelpoisuutta. (Jaakkola ym. 2012, 75 - 78.)

4.2 Jälleenmyyntihintamenetelmä

Jälleenmyyntihintamenetelmässä (Resale price method, RPM) tarkastellaan hintaa, jolla konsernin sisäiseltä yritykseltä ostettu tuote tai palvelu myydään ulkopuoliselle yritykselle (Jaakkola ym. 2012, 78). Jälleenmyyntihintamenetelmässä ulkopuolisille ja riippumattomalle taholle edelleen myydyn suoritteiden

hinnasta vähennetään tuotteeseen tai palveluun kohdistettavissa olevat kulut ja hyväksyttävissä oleva voittomarginaali, jota kutsutaan brutto- eli jälleenmyyntihintamarginaaliksi (gross margin, resale margin) (Kukkonen & Walden 2010, 195). Kohtuullisella katteella myyjä saa kohtuullisen voiton, joka kattaa toiminnan riskit ja kustannukset. Jälleenmyyntikatetta tarkastellaan myyntikatteen tasolla prosenttiosuutena. Jälleenmyyntimenetelmän vertailukelpoisuus transaktion osalta ei ole niin tarkkaa kuin markkinahintavertailumenetelmässä. Jälleenmyyntimenetelmässä toimintaan sitoutuneiden varojen ja riskien yhdenmukaisuuden vaatimus on olennaista. (Karjalainen & Raunio 2007, 73 - 74.)

Tämä menetelmä soveltuu käytettäväksi lähinnä niissä tilanteissa, kun tuote tai palvelu myydään sellaisenaan eteenpäin eikä jälleenmyyjä lisää siihen omaa tuotantoa tai palvelua. Menetelmän hankaluutena on kuitenkin vertailukelpoisen tiedon, myyntikatteen, saaminen ulkopuolisista yrityksistä, koska yritykset eivät juurikaan julkaise myyntikatteitaan. (Mts. 79.)

4.3 Kustannusvoittolisämenetelmä

Kustannusvoittolisämenetelmä (Cost plus method, CPL) soveltuu käytettäväksi tuotantotoimintaa harjoittavan yrityksen menetelmänä. Menetelmässä selvitetään ensin välittömät kustannukset, joita ovat lähinnä raaka-aine ja tuotantohenkilöstön palkka- ja sivukulut. Tämän jälkeen selvitetään välilliset kustannukset, joita ovat muun muassa työnjohto ja tuotantolaitoksen ylläpitoon kohdistuvat kulut. Kolmantena tulee selvittää tuotantoon liittyvät kiinteät yleiskulut, kuten hallintokulut. Välittömien kustannusten selvittäminen on usein hyvin yksinkertaista ja selkeää, mutta välillisten sekä yleiskulujen jyvittäminen oikein ja perustellusti tuottaa usein suurta hankaluutta. Edellä mainittujen kustannuserien päälle yrityksen tulee määrittellä hyväksyttävä markkinaehtoinen voittolisä, joka on yleensä tietty prosentti kustannusten päälle. (Jaakkola ym. 2012, 80.)

Kustannusvoittolisämenetelmässä yrityksen on tarkoitus tehdä kohtuullinen voitto, huomioiden käytetyt varat ja riskit. Kustannusvoittolisämenetelmää käytetään tuotantotoiminnan lisäksi myös konsernin hallintopalveluissa. Kustan-

nusvoittolisä määritellään riippumattomien transaktioiden perusteella. Vertailukelpoisuudessa on tärkeää toimintaa sitoutuneiden varojen, riskien ja kustannusrakenteiden samankaltaisuus. Jos on mahdollista, niin kustannuslisämene- telmässä on otettava huomioon sopimusehdot, taloudelliset olosuhteet ja liike- toimintastrategia. (Karjalainen & Raunio 2007, 77 - 78.)

4.4 Liiketoiminettomarginaalimenetelmä

Liiketoiminettomarginaalimenetelmässä (Transactional net margin method, TNMM) vertailun kohteena on nettovoitto, jonka verovelvollinen on saanut etu- yhteysosapuolten välisestä liiketoimesta. Nettovoiton ja tapauksen olosuhteisiin nähden sopivan erän suhdetta verrataan riippumattoman osapuolen vastaavanlaisissa olosuhteissa saaman nettovoiton ja vastaavan erän suhteeseen. Tällainen erä voi olla esimerkiksi liikevaihto, kulut tai varallisuus. Muodostunutta tunnuslukua sanotaan voittoindikaattoriksi. Tässä menetelmässä vertailu on liikevoiton kohdalla (Karjalainen & Raunio 2007, 81 - 82.) Vertailta- essa huomioidaan toimintakokonaisuus eikä yksittäisiä liiketoimia (Kukkonen & Walden 2010, 201).

TNMM–menetelmä soveltuu parhaiten silloin, kun konserniyhtiön toinen osa- puoli tuottaa rutiinipalveluita tai -tuotteita toiselle konserniyritykselle, jolla on suurempi vastuu ja riski tai käyttää liiketapahtumassa arvokkaita aineettomia oikeuksia. Menetelmän vahvuuksista mainittakoon vertailutietojen helppo saa- tavuus. (Jaakkola ym. 2012, 83 - 84.)

4.5 Voitonjakamismenetelmä

Toissijaisiin menetelmiin kuuluvaa voitonjakamismenetelmää (Profit split met- hod) suositellaan käytettäväksi vain, mikäli mikään muu menetelmä ei sovellu käytettäväksi (Kukkonen & Walden 2010, 200 - 201). Tätä menetelmää voi- daan soveltaa tilanteissa, joissa valmistusyhtiö voi toiminnassaan hyödyntää muiden konserniyritysten omistamaa ja kehittämää aineetonta omaisuutta tai itse kehittämällä ainutlaatuista aineetonta omaisuutta (Siirtohinnoittelun doku- mentoinnin sisältö 2016). Voitonjakomenetelmässä määritellään ja jaetaan ko- konaisvoitto jokaiselle intressiyhteysosapuolelle hyväksyttävien voitonjakoteki- jöiden suhteessa. Voitonjakotekijöitä ovat esimerkiksi liikevaihto, henkilöstön

määrä tai sitoutuneet pääomat. Voitonjakosuhte pitäisi olla sama kuin riippumattomien osapuolten vastaavissa olosuhteissa. (Mts. 200 - 201.) Raunion (2016b) arvion mukaan voitonjakamismenetelmä tulisi yleistymään uuden ohjeistuksen myötä.

Tämän menetelmän keskeinen vahvuus on silloin, kun kyse on vaativista toiminnoista, merkittävien riskien kantamisesta sekä arvokkaiden omaisuuserin käyttämisestä. Menetelmän soveltaminen on kuitenkin vaikeaa ja työlästä. (Jaakkola ym. 2012, 90 - 91.)

Siirtohinnoittelumenetelmän valinta

Siirtohinnoittelumenetelmää valittaessa on selvitettävä konsernin sisäisten liiketapahtumien välisten yhtiöiden toiminnot ja riskit. Menetelmän vahvuudet ja heikkoudet tutkittavan liiketapahtuman kannalta on huomioitava sekä arvioitava, kuinka luotettavaa tietoa on, jotta voidaan valittua menetelmää käyttää. Lisäksi on huomioitava kuinka samanlaisia mahdolliset riippumattomien osapuolten väliset liiketapahtumat todella ovat. (Jaakkola ym. 2012, 73 - 74.)

5 Siirtohinnoitteludokumentointi

Siirtohinnoitteludokumentoinnilla tarkoitetaan verovelvollisen laatimia asiakirjoja, joiden perusteella voidaan todeta periaatteet, joita verovelvollinen noudattaa siirtohinnoittelussa ja arvioida, ovatko etuyhteydessä olevien osapuolten keskinäisissä liiketoimissa noudatettu markkinaehtoperiaatetta (Jaakkola ym. 2012, 21). Hyvän dokumentoinnin piirteitä kuvaa se, että yrityksen ulkopuolinen henkilö ymmärtää dokumentoinnin perusteella yrityksen liiketoiminnan sekä siihen vaikuttavat tekijät (Laaksonen, Kemell & Koskinen 2016, 3). Siirtohinnoitteludokumentoinnille laatimisesta ei ole säädetty määräaika. Dokumentti on kuitenkin esitettävä veroviranomaisille 60 päivän kuluessa, kun veroviranomainen on sitä pyytänyt. Verovuoden dokumentoinnista on annettava selvitys aikaisintaan kuuden kuukauden kuluttua siitä, kun verovuosi on päättynyt. (Siirtohinnoittelun dokumentointivelvollisuus 2016.)

5.1 Dokumentoinnin vaatimukset

OECD:n siirtohinnoitteluohjeessa on annettu suosituksia dokumentoinnissa esitettävästä sisällöstä. Käytännöt kuitenkin vaihtelevat eri valtioissa ja dokumentointiohjeistusta on mahdollista rajoittaa kunkin valtion verolainsäädännön mukaan, joten yrityksen on itse selvitettävä dokumentoinnin vaatimukset. (Kukkonen & Walden 2010, 216.) Tässä opinnäytetyössä keskitytään pääsääntöisesti Suomen lainsäädännön määräyksiin ja siirtohinnoittelua koskeviin verotusmenettelylain pykäliin 14 a-c ja 31, koska toimeksiantajana toimiva emoyhtiö tytäryhtiöineen harjoittaa liiketoimintaa vain Suomen rajojen sisäpuolella. Dokumentoinnin osalta uudet verotusmenettelylain pykälät 14 d-e ja 32 koskien maakohtaista raporttia jäävät tämän tarkastelun ulkopuolelle, sillä niitä velvoittavat ulkomaalaisosapuolen ja 750 miljoonan euron liikevaihdon raja eivät täyty toimeksiantajayrityksen osalta.

Eri valtioiden siirtohinnoittelusäädökset ovat vaikuttaneet dokumentin sisältöön, laajuuteen ja yksityiskohtiin. Eri valtioiden säädökset ovat perustuneet yleensä jossain määrin OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin ja EU:n jäsenvaltioissa lisäksi myös EU:n siirtohinnoittelufoorumin suosituksiin. EU:n ulkopuolella vaatimukset voivat poiketa OECD:n vaatimuksista huomattavasti, kuten Brasiliassa. (Jaakkola ym. 2012, 92.)

Dokumentointia koskevat edellytykset ja asiakohdat

Suomessa dokumentointivelvollisia ovat ne yritykset, joiden liiketoimien osapuolena on vähintään yksi ulkomainen osapuoli, työntekijämäärä on vähintään 250 henkilöä, konsernin liikevaihto on suurempi kuin 50 miljoonaa euroa ja taseen loppusumma suurempi kuin 43 miljoonaa euroa. Lisäksi dokumentointivelvollisuus koskee niitä yrityksiä, jotka eivät täytä Euroopan komission pienten yritysten tunnusmerkkejä koskien 2003/361/EY suositusta. (Kukkonen & Walden 2010, 219.)

Sisältöä koskevat vaatimukset ovat säädetty VML 14 b §:ssä mutta dokumentoinnin muodosta ei ole säädetty. Mikäli yksittäisten etuyhteysosapuolten väliset liiketoimien yhteismäärät eivät ylitä 500 000 euroa, voidaan soveltaa niin kutsuttua kevennettyä dokumentointia. (L 1558/1995.) Suomessa dokumen-

tointia ei vaadita tehtäväksi määrämuotoisena, mutta dokumentoinnin pitää sisältää VML 14 b §:n yleiset vaatimukset. Dokumentoinnin sisältöön vaikuttavat aina kunkin tapauksen olosuhteet ja tosiseikat, joiden perusteella markkinaehtoisuus todennetaan. Dokumentointi voidaan tehdä suomen, ruotsin tai englannin kielellä. Jos dokumentti tehdään englanniksi, voidaan keskeiset asiat kääntää kotimaiselle kielelle. (Siirtohinnoittelun dokumentointivelvollisuus 2016.) Sen sijaan uusi maakohtainen raportti on sähköisesti annettava määrämuotoinen raportti (Maakohtainen raportti ja ilmoitus selvitysvelvollisuudesta 2017).

5.2 Dokumentoinnin sisältö – Master file

Vuoden 2016 loppuun saakka OECD:n ohjeet ovat toimineet lähinnä suosituksina, koska dokumentoinnin sisältö on vaihdellut tapauskohtaisesti. Suomessa on kuitenkin noudatettu pitkälti OECD:n mukaista runkoa. (Jaakkola ym. 2012, 96.) Vuoden 2017 alusta astuneen lain VML 14 b §:n (L 1558/1995) mukaan siirtohinnoitteludokumentoinnin Master filen tulee sisältää seuraavat tiedot *konsernista*, mikäli osapuolten liiketoimien yhteismäärä verovuonna ylittää 500 000 euron rajan:

- organisaatorakenne
- kuvaus liiketoiminnasta
- kuvaus aineettomaan omaisuuteen liittyvästä toiminnasta
- kuvaus rahoitustoiminnasta
- tilinpäätös tai sen puuttuessa vastaavat olemassa olevat tiedot
- tiedot rajat ylittävää tulon allokointia koskevista verotuksen ennakoivista kannanotoista ja sopimuksista.

Organisaatorakenne tulisi esittää kaaviomuotoisena, josta ilmenee konserniyhtiöt, niiden omistussuhteet, toiminnallinen rakenne sekä maantieteellinen sijainti. Liiketoiminnankuvauksessa esitetään yleiskuvaus konsernin liiketoimista sekä selostus konsernin kannalta tärkeiden, liikevaihdoltaan mitattuna viiden suurimman liiketoimen sisältö ja maantieteelliset markkinat esimerkiksi taulukkomuodossa. Lisäksi tulee listata sisäisiä palveluja koskevat järjestelyt sekä

siirtohinnoitteluperiaatteet. Mahdolliset konsernia koskevat yrityskaupat tai liiketoimintojen uudelleenjärjestelyt tulee tuoda tässä esille. (HE 142/2016 vp 2016.)

Aineettoman omaisuuden kuvauksessa tulee selvittää sen kehittämistä, omistamista ja hyödyntämistä koskevat asiat. Lisäksi selvitetään tutkimus- ja tuotekehitystoiminnan sijainnit, tieto missä niitä johdetaan ja ohjataan sekä omistamista koskevat tiedot. Edellisten lisäksi tulee listata aineetonta omaisuutta koskevat sopimukset kustannustenjakoon. Rahoitustoimintojen osalta tulee selvittää, miten konsernin rahoitus on järjestetty ja onko konsernilla ulkopuolisia rahoittajatahoja. Selvitys tulee antaa myös rahoitusta tarjoavista konserniyrityksistä, niitä koskevista valtioista ja oikeusalueista sekä yleisluontoinen kuvaus yritysten välisistä rahoitusjärjestelyistä siirtohinnoittelumenetelmiin. Konsernin konsolidoitu tilinpäätös on sisällytettävä, mikäli se on muutoinkin jouduttu tekemään muuta tarkoitusta varten. Master filen viimeisessä kohdassa listataan yksipuoliset ennakolliset sopimukset. (HE 142/2016 vp 2016.)

5.3 Dokumentoinnin sisältö – Local file

Siirtohinnoitteludokumentin toisen osion, local filen, on tarkoitus täydentää edellä esiteltyä master filea. Siinä tarkastelun kohteena ovat etuyhteyshyönteiset ja niiden liiketoiminnot. (Uudistuneet vaatimukset siirtohinnoitteludokumenttiolle ja sisäisille sopimuksille 2016, 13.) Tämä osio on hyvin pitkälle sama kuin vuonna 2007 julkistettu siirtohinnoittelun dokumentoinnin sisältö. Tämä *verovelvollista* koskeva osio pitää sisällään VML 14 b §:n (L 1558/1995) toisessa momentissa luetellut seuraavat tiedot:

- organisaatio- ja hallintorakenteen kuvaus
- tiedot liiketoiminnasta
- kuvaus etuyhteyssuhteista
- tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista
- toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista
- vertailuarviointi ja käytettävissä oleva tieto vertailukohteista

- kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta
- tilinpäätös tai sen puuttuessa vastaavat olemassa olevat tiedot
- sellaiset verovelvollisen etuyhteyssuhteissa tekemiä liiketoimia koskevat verotuksen ennakkolliset kannanotot ja sopimukset, joita Suomi ei ole antanut tai joissa Suomi ei ole osapuolena.

Mikäli liiketoimien yhteismäärä eri osapuolten välillä ei ylitä 500 000 euron rajaa, voi verovelvollinen jättää antamatta tiedot toiminto- ja vertailuarvioinnista sekä siirtohinnoittelumenetelmän valinnasta.

Ensimmäisessä kohdassa kuvataan verovelvollisen organisaatio- ja hallintorakenne. Toisessa liiketoimintaa koskevassa kuvauksessa sisällytetään yksityiskohtaisemmat tiedot yrityksen liiketoiminnasta. Yrityksen ja koko konsernin markkina-alueen, kehityssuunnan ja kilpailutilanteen yleisluontoinen kuvaus antaa tietoa esimerkiksi yrityksen hinnoitteluun ja saattaa siten vaikuttaa myös siirtohinnoitteluun. Tärkeänä osana kuvauksessa on lyhyt selvitys viime aikojen taloudellisesta kehityksestä ja yrityksen liiketoimintastrategiasta sekä konsernirakenteen muutoksista. Yrityksen mahdolliset aineettomat oikeudet, kuten patentit, tavaramerkit, tietotaito ja asiakassuhteet sisältyvät kuvaukseen liiketoiminnasta. (Jaakkola ym. 2012, 99.)

Etuyhteissuhteiden kuvauksessa on esitettävä tiedot etuyhteisyryyksistä, joiden kanssa verovelvollisella on ollut rajat ylittäviä etuyhteystoimia tai joiden liiketoimet vaikuttavat joko suoraan tai välillisesti rajat ylittävien etuyhteystoimien hinnoitteluun. Dokumentissa on esitettävä etuyhteisyrytyksen nimi, tunnistetiedot, toimipaikka ja etuyhteyden peruste. Liiketoimien ja etuyhteyssuhteissa tapahtuneet mahdolliset muutokset, joilla on vaikutusta markkinaehtoisuuden arviointiin, on syytä kuvata tarkasti. Konsernista ja sen omistussuhteista ja rakenteesta on hyvä liittää kaavio. (Siirtohinnoittelun dokumentoinnin sisältö 2016.)

Etuyhteyssuhteessa olevien osapuolten tai yrityksen sekä sen kiinteän toimipaikan kanssa tehdyillä liiketoimilla tarkoitetaan kaikenlaisia taloudellisia toimenpiteitä. Liiketoimien dokumentoinnissa on kuvattava liiketoimen tyyppi, osapuolet, laskutus, euromääräinen arvo ja suhde muihin liiketoimiin, jotka on

tehty etuyhteydessä. Etuyhteysliiketoimet voidaan esittää taulukkomuodossa käyttäen pääluokkia, kuten tavarantoiminnan, palvelun, aineettoman omaisuuden käyttöoikeuden, aineettoman oikeuden, käyttöomaisuuden hankinta ja luovutus, lainananto, lainanotto, vuokraus, leasing, kustannusten jakamista ja muita liiketoimia. Sopimusehdot, joita on sovellettu, esitetään tässä kohdassa. Dokumenttiin on liitettävä etuyhteysliiketoimien keskeisimmät sopimukset sekä veroviranomaisten antamat ennakkoratkaisut. (Siirtohinnoittelun dokumentoinnin sisältö 2016.)

Siirtohinnoitteludokumentoinnin keskeisin osa on toimintoarviointi. Toimintoarvioinniksi sanotaan OECD:n ohjeiden toimintoanalyysiä eli functional analysis, joka koskee yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisiä toimia (HE 142/2016 vp 2016). Toimintoarvioinnissa selvitetään etuyhteysliiketoimien toiminnot, niihin käytetyt varat ja riskit. Toimintoarvioinnin tarkoituksena on verrata etuyhteystoimia yrityksen riippumattomiin liiketoimiin. (Laaksonen ym. 2007, 22.)

Toimintoarvioinnilla hankitaan tietoa liiketoimeen vaikuttavista olosuhteista ja seikoista. Näiden tietojen pohjalta tehdään vertailuarviointeja ja toimintoarvioinnista saatu tietoa auttaa valitsemaan siirtohinnoittelumenetelmää. (Laaksonen ym. 2007, 22.) Toimintoarvioinnin kuvauksessa otetaan huomioon suoritettujen toimintojen lisäksi toimintoihin käytetty omaisuus ja otetut riskit. Taloudellisesti olennaiset toiminnot kuvataan tarkasti, kun taas taloudellisesti vähemmän merkityksellisistä toiminnoista riittää yleiskuvaus. (Mts. 23.)

Toimintoarviointi suositellaan tehtäväksi kirjallisena selostuksena, jotta toiminnon taloudellisen merkityksen voidaan kuvata yksityiskohtaisemmin. Toimintoarviointi voidaan tehdä myös taulukkomuotoisena, jolloin keskeisistä tiedoista täytyy olla lisäksi kirjallinen selostus, jotta omaisuus, toiminnot ja riskit ovat selkeästi osoitettavissa. Esimerkkejä erilaisista toiminnoista, joita yrityksellä ja konsernilla saattaa olla ovat valmistus, ostotoiminta, markkinointi, myynti, kuljetus, varastointi, tuotekehitys, kuljetus, kirjanpito, talous, rahoitus, koulutus ja henkilöstöhallinto. (Laaksonen ym. 2007, 23.)

Dokumentoinnissa on kerrottava selkeästi etuyhteystoimissa käytetty omaisuus ja miten omaisuutta on käytetty sekä mikä sen merkitys on etuyhteyslii-

ketoimen tulokseen. Kaikkia omaisuuseriä ei tarvitse eritellä, ainoastaan merkittävä omaisuus, jota on käytetty ja sen vaikutus. Siirtohinnoittelussa merkittävin omaisuuserä on yleensä aineeton omaisuus, kuten patentit, tietotaito, mallit, tavaramerkit, teknologia, asiakasluettelot, jakelukanavat ja tuotantoverkostot. Etuyhteysliiketoimissa käytetyn omaisuuden tyyppi, ikä, markkina-arvo ja sijainti on dokumentoitava. (Siirtohinnoittelun dokumentoinnin sisältö 2016.)

Toimintoarvioinnissa on kuvattava huolellisesti, mitkä ovat etuyhteysosapuolten kantamat olennaiset riskit. Sopimuksissa voidaan sopia riskeistä. Yleensä yritys, joka kantaa riskeistä suurimman osan, saa siitä myös paremman korvauksen. Jos toinen osapuoli kantaa olennaiset riskit, on riskien kuvauksessa esitettävä sille perusteet. Yleisimmät toiminnoissa otetut riskit koskevat markkinoita, tuotekehitystä, valuuttaa, korkoa, hintaa, takausta ja varastoja. (Jaakkola ym. 2012, 102.)

Myös muutostilanteet on huomioitava, kun tehdään toimintoarviointia. Kuvauksessa on tultava ilmi, mitä oikein on tapahtunut, onko muutoksella vaikutusta toimintoihin, riskeihin ja varoihin sekä onko omaisuutta tai riskejä siirtynyt toiselle etuyhteisyriykselle. Lisäksi on selvitettävä, onko muutoksella vaikutusta etuyhteisyriyksen liiketulokseen. Muutostilanteesta on tehtävä kaksi toimintoarviointia; toinen toimintoarviointi tilanteesta ennen muutosta ja toinen muutoksen jälkeen. Vertailemalla näitä kahta toimintoarviointia voidaan selvittää muutoksen vaikutus etuyhteisliiketoimen vaikutus keskeisiin toimintoihin, varoihin ja riskeihin. (Siirtohinnoittelun dokumentoinnin sisältö 2016.)

Vertailuarviointia pidetään tärkeänä osana siirtohinnoitteludokumentointia. Tarkoituksena on vertailla konsernin sisäisiä liiketoimia vertailukelpoisiin toisistaan riippumattomiin liiketoimiin. Vertailukohteita voi olla sekä sisäisiä että ulkoisia vertailukohteita. Sisäisillä vertailukohteilla tarkoitetaan sitä, että verovelvollisella tai tämän etuyhteisyhtiöllä on samanlaisia, vertailukelpoisia liiketoimia riippumattomien osapuolien kanssa kuin sillä on etuyhteisyriyksen kanssa. Verottajan mukaan sisäiset vertailukohteet ovat parhaita. Ulkoisia vertailukohteita käytettäessä huomioidaan vain samankaltaisia liiketoimia markkina-alueen, toimialan ja kulurakenteen mukaan. Vertailuarvioinnissa on esitettävä tieto, miten vertailukohteita on haettu, mitkä ovat valikointikriteerit ja

perusteet sekä valikoiduista että hylätyistä vertailukohteista. (Jaakkola ym. 2012, 103 - 104.)

Jos verovelvollinen on tehnyt jotain oikaisuja joko riippumatonta tai testattavaan osapuoleen, on ne ilmoitettava. Vertailukohteita ei edellytetä siirtohinnoitteludokumenttiin, jos niiden etsiminen vaatisi kohtuuttomia kustannuksia tai niitä ei ole löydettävissä OECD:n ohjeen mukaan. Siirtohinnoitteludokumentoinnissa on kuitenkin perusteltava, miksi vertailukohteita ei ole. Kuitenkin verovelvollisella on velvollisuus esittää perusteet, mihin markkinaehtoisuus perustuu. (HE 142/2016 vp 2016.)

Siirtohinnoitteludokumenttiin kuvataan valitut siirtohinnoittelumenetelmät ja niiden valinta OECD:n ohjeistuksen mukaisesti. Dokumentissa on lisäksi oltava laskelma menetelmän markkinaehtoisuuden todentamisesta. (Jaakkola ym. 2012, 105.) Kohdan kahdeksan mukaan verovelvollinen esittää verovuonna päättyneiden tilikausien tilinpäätökset. Viimeisenä kohtana dokumentointiin liitetään mahdolliset siirtohinnoittelua koskevat viranomaisten tekemät APA-ennakkosopimukset. (HE 142/2016 vp 2016.)

5.4 Country-by-Country-raportointi

Vuoden 2017 alussa astuneen veromenettelylain muutoksen myötä lisättiin kyseiseen lakiin pykälät 14 d-e sekä pykälä 32. Ne pohjautuvat BEPS-dokumentointiohjeistukseen sekä EU-direktiiviin 2016/881 ja sisältävät maakohtaisen eli country-by-country-raportoinnin. Tämä dokumentoinnin osio ei koske toimeksiantajayritystä, joten tässä esitellään vain lyhyesti raportointia koskevat pääkohdat. Maakohtainen raportointi koskee suuria monikansallisia konserniyrityksiä, joiden konserniliikevaihto ylittää 750 miljoonaa euron rajan ja joilla on vähintään yksi ulkomainen osapuoli. Kyseisen raportin selvitysvollisuus koskee koko konsernin ylintä emoyritystä mutta sen voi antaa myös nimetty tai toissijainen selvitysvollinen. Maakohtainen raportti sisältää kaksi ilmoitusta ja se on annettava määrämuotoisena, sähköisenä verkkolomakkeena. Ensinnäkin selvitysvollisen tulee antaa tieto selvitysvollisuudesta ja toiseksi varsinainen maakohtainen raportti. (Verotuksen maakohtainen raportti 2016, 4 - 6.)

Verotusmenettelylain 14 b §:n (L 1558/1995) mukaan maakohtainen raportti sisältää seuraavat tiedot konserniin kuuluvista osapuolista:

- tulot
- voitto tai tappio ennen veroja
- maksetut ja kertyneet tuloverot sekä lähdeverot
- oman pääoman kirjanpidollinen arvo
- kertyneet voittovarot
- työntekijöiden lukumäärä
- muu aineellinen omaisuus kuin käteinen tai muut rahavarat.

Herralan (2016) mukaan tämä merkitsee sitä, että Suomen muiden mukana joutuu uusimaan lukuisat verosopimuksensa. Lisäksi muutos tulee vaikuttamaan siihen, että yritysten on muokattava toimintamallejaan välttääkseen kaksinkertaisen verotuksen. Lisäksi on panostettava järjestelmiin ja hankittava työkaluja, jotta tarvittavat dokumentoinnit saadaan tuotettua ketterästi. (Mt.)

6 Tutkimustulokset

Tässä osiossa kuvataan opinnäytetyön empiirinen osa. Ensin kuvataan tiedonhankintamenetelmiä, jonka jälkeen perehdytään toimeksiantajayrityksen konsernin sisäisiin transaktioihin.

6.1 Tiedonhankinnan menetelmät

Opinnäytetyö aloitettiin syksyllä 2016. Aluksi kartoitettiin Ala-Emon siirtohinnoittelun lähtökohtia haastattelemalla siirtohinnoitteluun liittyviä yrityksen avainhenkilöitä. Haastateltavina olivat toimeksiantajan talousjohtaja, henkilöstöpäällikkö, reskontranhoitajat, kalustevaraston esimies ja kalustovaraston projektimies sekä metalliosaston esimies. Konsernin talousjohtaja ja henkilöstöpäällikkö kuuluvat yhtiön johtoryhmään, joten heillä on näkemys koko konsernista ja sen liiketoimista. Lisäksi talousjohtaja vastaa koko konsernin taloushallinnosta, rahoituksesta ja IT-toiminnoista. Kalustevaraston esimies ja kalustovaraston projektimies, joka kehittää kalustovaraston toimintaa, osaavat parhaiten kartoittaa kalustovaraston toimintaa ja sen nykytilaa. Metalliosaston

esimiehellä on tuntemus metalliosaston toiminnasta ja sen nykytilasta. Konsernin talousjohtajaa haastateltiin myös koskien kalustovarastoa ja metallivarastoa, jotta saatiin selville, mikä näiden toimintojen osuus on koko konsernissa.

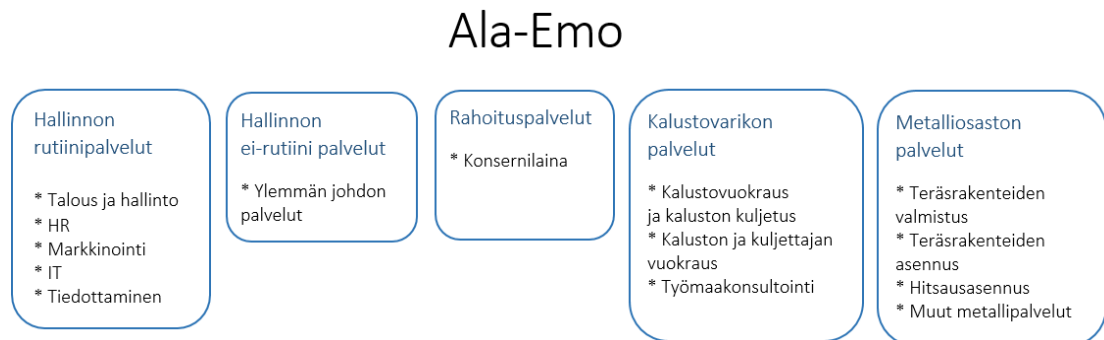
Tutustuminen siirtohinnoittelun aiheeseen aloitettiin syyskuussa KPMG:n ”Verotus muutoksessa” -kurssilla, jossa yhtenä aiheena oli siirtohinnoittelu verotuksen näkökulmasta. Kohdeyrityksen siirtohinnoittelun lähtötietojen kerääminen aloitettiin lokakuun alkupuolella. Ensimmäisenä tutustuttiin kalustevarikon ja metalliosaston prosesseihin haastatteleamalla talouspäällikköä ja kalustovaraston projektimiestä. Sen jälkeen tehtiin teemahaastattelut kalustevarikon- ja metalliosaston esimiehille (liite 1). Lokakuun lopulla Ala-Emon Tytär-2:lla vieraili kaksi KPMG Oy Ab:n siirtohinnoitteluasiantuntijaa kertoen, mitä kannattaa huomioida siirtohinnoittelua laadittaessa.

Joulukuun alkupäivänä lähetettiin talousjohtajalle haastattelukysymyksiä ennakoon (liite 2). Talousjohtaja vastasi lähetettyihin kysymyksiin alustavasti sähköpostilla, minkä jälkeen pidettiin Skype-palaveri, jossa tarkennettiin vastauksia ja tehtiin lisäkysymyksiä. Haastatteluiden rinnalla selvitettiin konsernin transaktiot sekä tutustuttiin eri siirtohinnoittelumateriaaleihin ja konsernin kirjallisiin dokumentteihin. Erilaisten haastatteluiden ja toiminnanohjausjärjestelmästä selvitettyjen tietojen perusteella suoritettiin vertailevia laskelmia kustannusten allokointivaihtoehtojen pohjaksi. Tammikuun puolen välin jälkeen haastateltiin puhelimitse osto- ja myyntireskontranhoitajia heidän käyttämästään työajasta yhtiöittäin. Lisäksi kartoitettiin talousjohtajan, HR-päällikön ja kirjanpitäjän käyttämää työaikaa yhtiöittäin. Näiden lisäksi myös verottajalle lähetettiin kysymyksiä yleensä siirtohinnoitteluun ja verotarkastuksiin liittyen sekä muutama tarkempi kysymys siirtohinnoittelun soveltamisen suhteen (liite 3).

Kun dokumentointi saatiin ensimmäiseen vaiheeseen, esiteltiin se konsernin talousjohtajalle. Hän esitti joitakin lisäkysymyksiä, minkä pohjalta tehtiin tarkennuksia.

6.2 Konsernin transaktiot etuyhteisyriyksille

Ala-Emo on rakennusliikekonsernin emoyhtiö, joka tuottaa koko konsernin yhtiöille kuvio 3:n mukaisia palveluita. Näiden palveluiden sisältöä käsitellään myöhemmin palveluittain.



Kuvio 3. Ala-Emon sisäiset palvelut tytäryhtiöille (Talousjohtaja 2016).

Niin kutsuttuina tukifunktioina tuotettavia palveluja ovat talous-, henkilöstöhallinto-, liikkeenjohto- sekä rahoituspalvelut. Ala-Emolla on lisäksi kalustokeskus eli kalustovarikko, jonka päätehtävänä on tuottaa yrityksen toiminnassa tarvittavia työmaan kalustopalveluja. Lisäksi kalustovarikolla on jonkin verran konsernin sisäisiä kuljetuspalveluja. Ala-Emon kolmas yksikkö on metalliosasto, joka valmistaa ja asentaa teräsrakenteita, kuten parvekkeen kaiteita Ala-Emon tytäryhtiöiden rakennustyömaille. Ala-Emon metalliosasto tuottaa palveluja pääsääntöisesti ainoastaan konserniyhtiöiden työmaille, mutta sillä on myös aivan pienimuotoista liiketoimintaa konsernin ulkopuolella. (Talousjohtaja 2016.) Ala-Emon siirtohinnoittelussa käytettävät prosentit ovat yhtiön liikesalaisuuksia, joten niitä ei tuoda julki tässä opinnäytetyössä, vaan ainoastaan yhtiölle toteutettavassa siirtohinnoitteludokumentointi osiossa.

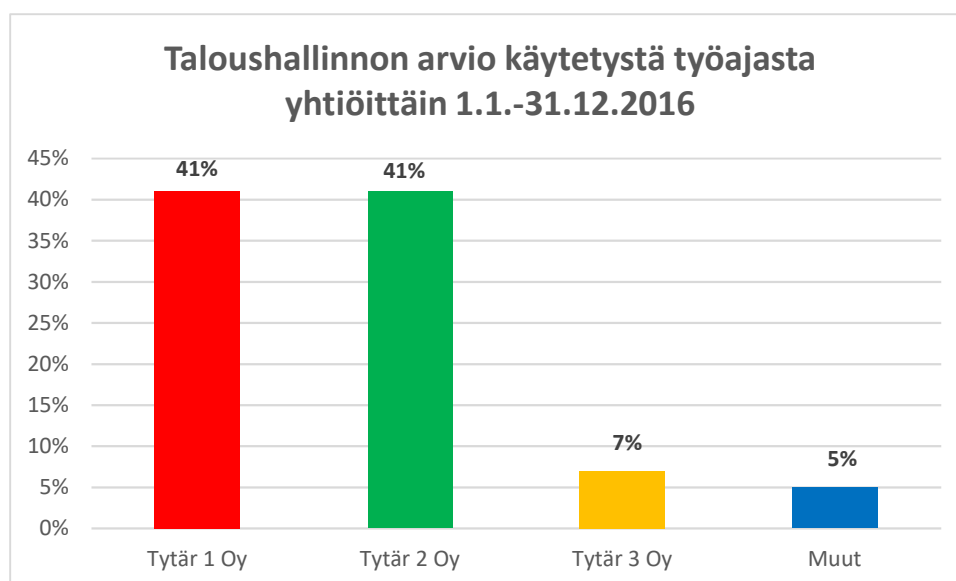
Hallinnon rutiinipalvelut

Konsernin sisäiset palvelut voidaan jakaa kahteen palvelulaatuun: rutiinipalveluihin ja lisäarvoa tuottaviin strategisiin palveluihin. Rutiinipalvelut ovat lähtökohdiltaan vähäriskisempiä. Rutiinipalvelut ja lisäarvoa tuottavat palvelut on hinnoiteltava erikseen. Rutiinipalveluiden voittolisä ei ole kovin suuri, koska hallintopalvelut eivät yleensä ole konsernin varsinaista toimintaa. EU JTPF on laatinut raportin EU:n jäsenvaltioille, jonka mukaan hallintopalveluille suositellaan yleensä 3–10 prosentin voittolisää. (Jaakkola ym. 2012, 179 - 180.)

Emo tuottaa tytäryhtiöille taloushallinnon ja Human Resources (HR) rutiinipalveluita. Tällaisia palveluita ovat kirjanpito, reskontrat, sisäinen laskenta, vaihto-omaisuusyritysten hallinnot, maksuliikenteenhoito, välillinen ja välitön verotus sekä muut hallinnonpalvelut. Emon tytäryhtiöillä ei ole omaa taloushallintoa eikä HR osastoa, vaan koko konsernin talous ja HR ovat keskitetty emoyhtiöön päällekkäisten toimien estämiseksi. Keskittäminen emolle pienentää konsernin hallinnon kuluja. Koko konsernin palkanlaskenta on ulkoistettu, mutta palkkahallinnon lasku tulee keskitetysti Ala-Emolle.

Ala-Emo laskuttaa konsernin sisäiset hallintopalvelut käyttäen kustannuslisämenetelmää, jossa huomioidaan välittömät ja välilliset kulut ja niiden päälle lisätään pieni voittolisä. Hallintopalveluita ei ole mitenkään eriytetty vaan kaikissa hallintopalvelutoiminnoissa on käytetty rutiinipalveluiden voittolisää ja allokointiavaimena budjetoitua liikevaihtoa. Emolle syntyneet hallinnon kustannukset kirjataan yhdelle työmaalle eli kustannuspaikalle.

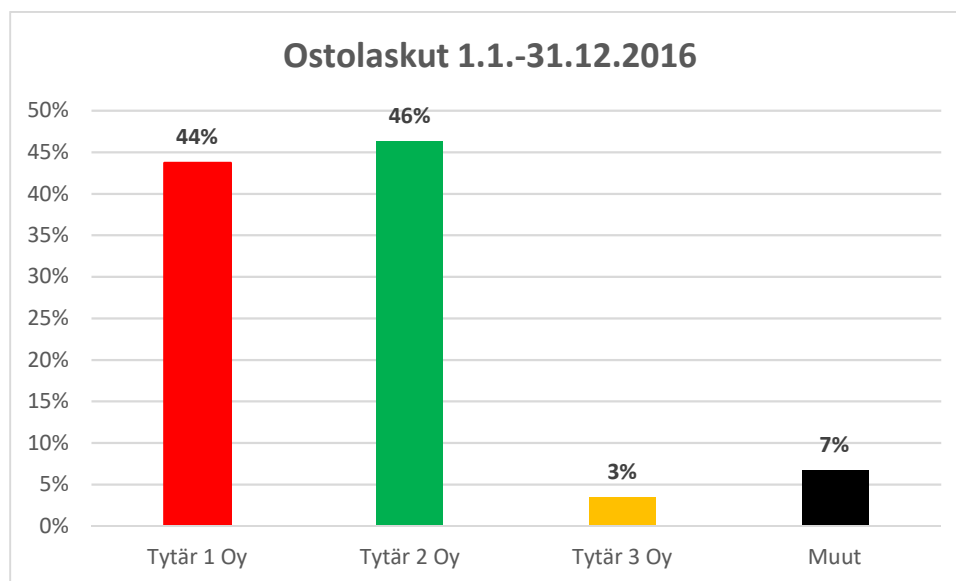
Opinnäytetyössä käytiin lävitse eri vaihtoehtoja allokointiperusteiden pohjaksi. Päätettiin vertailla taloushallinnon henkilöiden arvioimaa työaika yrityksittäin suhteessa käsiteltyihin laskumääriin, toteutuneeseen liikevaihtoon ja budjetoituun liikevaihtoon. Ensimmäiseksi pyydettiin taloushallinnon henkilöitä itsearvioimaan käyttämänsä työajan yrityksittäin (kuvio 4).



Kuvio 4. Taloushallinnon työntekijöiden arvio käytetystä työajasta yhtiöittäin

Arviossa on käytetty neljän taloushallinnon henkilöltä saatuja arvioita käyttämästään työajasta yhtiöittäin. Arvioista on laskettu keskiarvot yhtiöittäin. Arviot jakautuvat tasan Tytär-1:n ja Tytär-2:n kanssa. Tytär-3:n vähäinen työ määrä johtuu siitä, että yritys on vasta käynnistymässä. Kohta muut sisältävät Ala- ja Ylä-Emon.

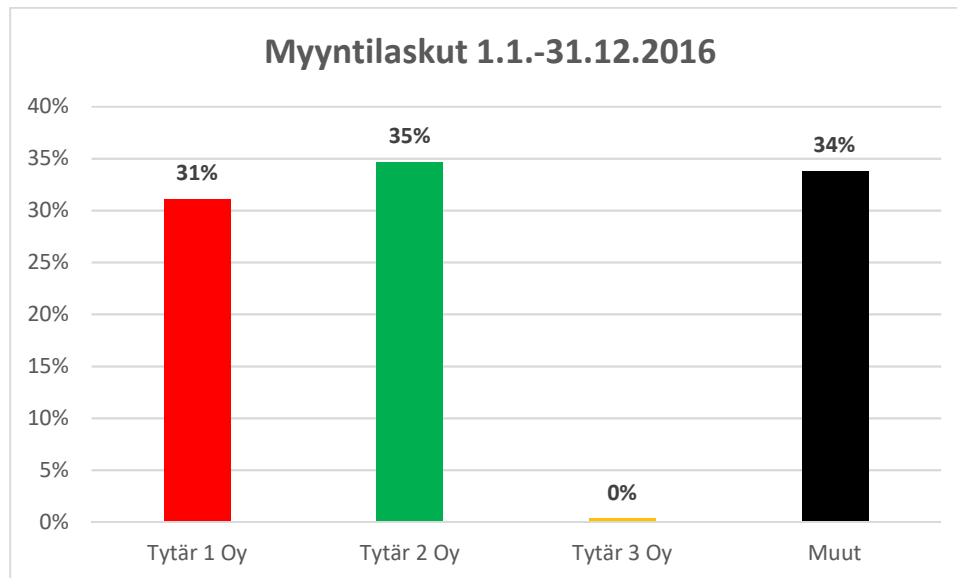
Seuraavaksi opinnäytetyössä selvitettiin todellisten ostolaskujen käsittelymäärät 1.1.–31.12.2016 yhtiöittäin (kuviokuva 5). Laskujen kappalemäärät muutettiin prosenttiluvuiksi, koska se antaa enemmän tietoja asiasta.



Kuvio 5. Koko konsernin käsitellyt ostolaskut 1.1.–31.12.2016 yhtiöittäin

Käsitellyistä ostolaskuista ajalla 1.1.–31.12.2016 jätettiin huomioimatta Ala-Emolle tulleet laskumäärät, koska pääsääntöisesti ne ovat edelleen laskutettavia kululaskuja. Kohdassa muut ovat mukana Ylä-Emon laskut. Todelliset laskumäärät ja arviot käytetystä työajasta ovat melko samanlaisia.

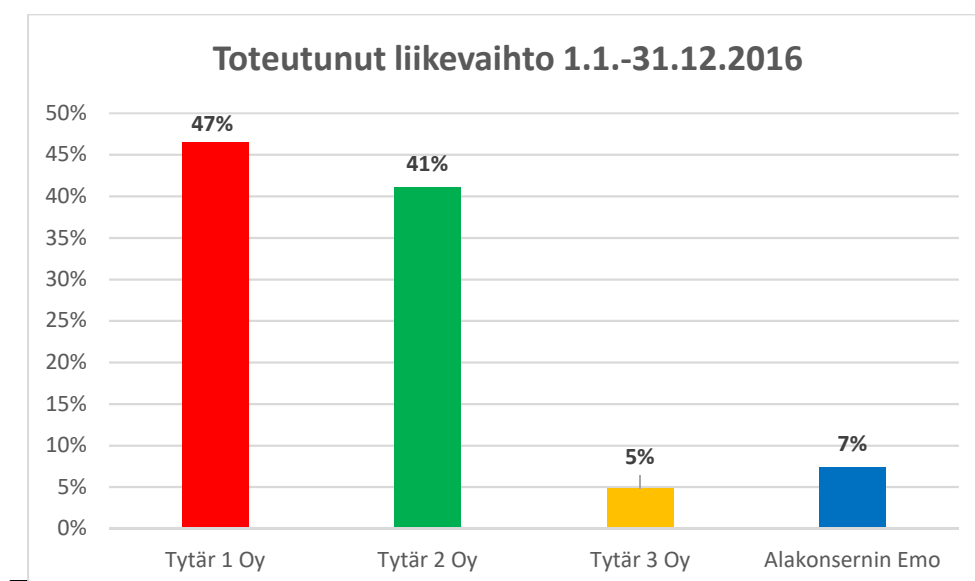
Vastaavasti selvitettiin samalta ajalta käsiteltyjen myyntilaskujen määrä yhtiöittäin (kuviokuva 6). Yrityksen myyntilaskut jakautuvat urakka-, perustajaurakointi-, vuokra- ja erilaisiin lisätyölaskutuksiin sekä konsernin sisäisiin laskutuksiin.



Kuvio 6. Koko konsernin käsitellyt myyntilaskut 1.1.–31.12.2016 yhtiöittäin

Myyntilaskujen kappalemäärät muutettiin prosenteiksi, jotta vertailukelpoisuus säilyi. Myyntilaskujen jakaumassa ero työaika-arvioon näkyy selvemmin, sillä Ylä-Emolla on melko paljon laskutusta. Ylä-Emon myyntilaskut ovat kuitenkin työmäärältään vähäisiä, koska ne ovat kuukausittaisia rutiinilaskuja, jotka tulevat suoraan valmiista maksuerätaulukoista.

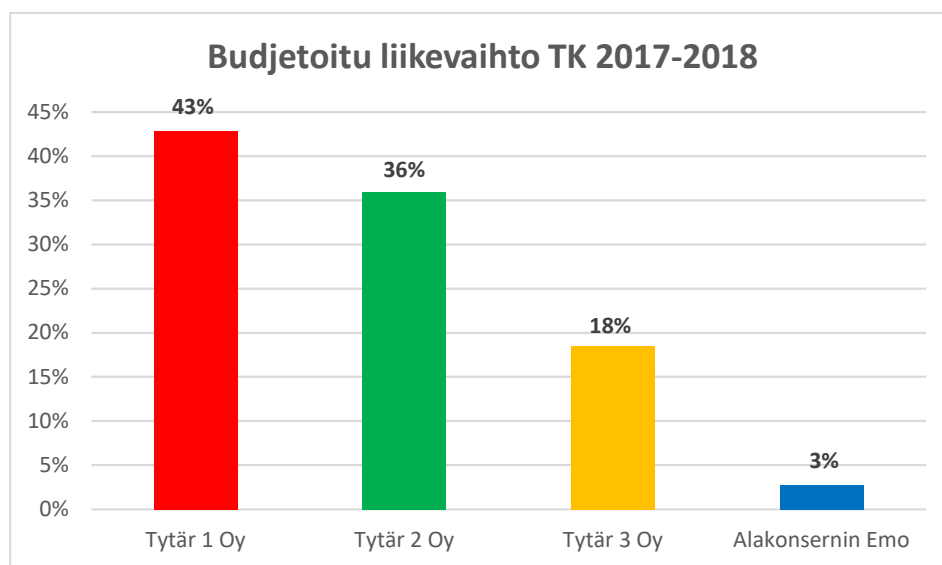
Tämän jälkeen selvitettiin liikevaihtojen jakautuminen yhtiöittäin, jotta jakaumia voitaisiin verrata käsiteltyjen laskujen määrään (kuvio 7).



Kuvio 7. Alakonsernin toteutunut liikevaihto 1.1.–31.12.2016

Alakonsernin toteutunut liikevaihto on samansuuntainen työmääräarvioiden ja laskujen käsittelymäärien mukaan. Tytär 2:n työmäärä näyttäisi olevan hieman suurempi suhteessa toteutuneeseen liikevaihtoon. Ala-Emolla on ollut vielä jonkin verran rakennusliiketoimintaa ajalla 1.1.–31.12.2016, joka näkyy toteutuneessa liikevaihdossa. Rakennusalalla erilaisten hankkeiden aloitus- ja kes-toajat vaihtelevat. Hankkeet työllistävät taloushallintoa eri tavalla eri vaiheissa. Tytäryhtiöiden liiketoiminta-alueita ovat uudis-, gryndaus- ja korjausrakentaminen sekä erilaiset korjaustoiminnot. Eri liiketoiminta-alueet myös työllistävät eri tavalla. Taloushallinnon palveluiden suurimmat käyttäjät ovat olleet Tytär-1 ja Tytär-2. Henkilöiden työajan arvioinnit antoivat samansuuntaisen vastauksen kuin osto- ja myyntilaskumäärät yhtiöittäin ajalla 1.1.–1.12.2016.

Toteutuneiden lukujen valossa selvitettiin seuraavalle tilikaudelle tehdyt budjetit yhtiöittäin (kuvio 8), jotta voitaisiin määritellä uudet kustannustenjakoperusteet.



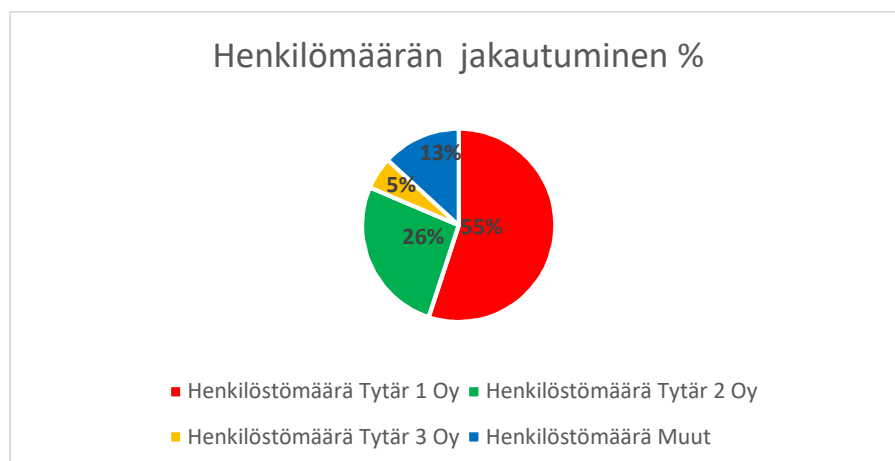
Kuvio 8. Alakonsernin budjetoitu liikevaihto TK 2017–2018 yhtiöittäin

Seuraavalle tilikaudelle 2017–2018 (tilikausi on 1.4.–31.3.) Tytär-1:lle on budjetoitu hieman enemmän liikevaihtoa kuin Tytär-2:lle. Tytär-3:n toiminta käynnistyi vasta loppuvuodesta 2016, mutta tulevalle tilikaudelle kyseisen yhtiön osalta odotetaan suurta liikevaihdon kasvua, mikä tulee lisäämään myös konsernin taloushallinnon työmäärää. Yrityksen liikevaihdon kehitys on todennä-

köistä, koska Tytär-3 sijaitsee alueella, jossa rakennetaan paljon. Taloushallinnon työaika-arviot, osto- ja myyntilaskujen käsittelymäärät ja liikevaihdon toteutumat tilikaudelta 2016–2017 ovat samansuuntaisia kuin uusi budjetti, joten allokointipohjana on mahdollista käyttää budjetoitua liikevaihtoa.

Emon hallintopalveluihin ei liity olennaisia aineettomia oikeuksia eikä olennaisia riskejä. Toimintoihin liittyy kuitenkin ihmisten osaamista eli tietotaitoa. Tietotaidosta huolimatta toimintoja voidaan pitää vähäriskisinä toimintoina. Voittolisänä suositellaan EU JTPF-raportin mukaan yleensä 3 - 10 prosenttia. Alae- Emon voittolisänä käytetään raportin mukaista prosenttia. Kustannuspohjana ovat välittömät ja välilliset kustannukset. Hallintopalveluina ei kuitenkaan voida veloittaa kustannuksia tai toimia jotka liittyvät omistajuuteen (Shareholder activities). Esimerkiksi emoyhtiön tai konsernin tilinpäätöskustannukset, kuten tilintarkastus, eivät kuulu jaettaviin kustannuksiin. Jotta jaettavien kustannusten kokoaminen on läpinäkyvää ja nopeaa, avataan oma työmaa eli kustannuspaikka tai littera tällaisille ei-laskutettaville kuluille, jolloin ne on helppo poistaa kulupohjasta.

Konsernin henkilöstöhallinnon kustannukset ovat kuuluneet hallintopalveluiden veloitukseen. Henkilöstöhallinnon pääasiallisiin tehtäviin kuuluvat rekrytoinnit, työsuhteasioiden, palkanmaksun ja osaamisen kehittämisen vastuut sekä muita henkilöstöhallintoon liittyviä tehtäviä tilanteen mukaan. Kyseessä ovat rutiinipalvelut, joihin ei sisälly olennaisia riskejä eikä omaisuutta. Henkilöstökulujen jakamiseksi selvitettiin kunkin yhtiön työntekijämäärät (kuvio 9).



Kuvio 9. Alakonsernin henkilöstömäärä yhtiöittäin

Konsernin henkilöstömäärät ovat jaettu yhtiöittäin ja muutettu prosentteiksi. Siirtohinnoittelumenetelmänä käytetään kustannuslisämenetelmää ja voittolisää. Kustannuspohjana ovat HR:n välittömät ja välilliset kustannukset. Voittolisänä käytetään samaa prosenttia kuin muissa hallintopalveluissa. Allokointivaimena käytetään kuitenkin jatkossa budjetoidun liikevaihdon sijaista yrityksen henkilöstömäärä prosentteina, koska henkilöstöhallinto kohdistuu nimenomaan henkilöstöön liikevaihdosta riippumatta.

Konsernin IT-kustannukset kuuluvat taloushallinnon rutiinipalveluiden mukavana laskutettaviin kustannuksiin. IT-kustannuksiin ei sisälly olennaisia riskejä. IT-koneista 50 % on leasing koneita ja 50 % omia koneita. Omat koneet ovat emoyhtiön omaisuutta. IT-kustannusten jakamiseen on perusteltua käyttää edelleen kustannuslisämenetelmää ja rutiinipalveluiden voittolisää. Kulujen allokointiperusteena ohjeistetaan budjetoiduin liikevaihdon tilalla käyttämään toimihenkilöiden työpisteiden lukumäärää. Kustannukset jaetaan tällöin todellisten tietokoneiden käyttäjien perusteella, joka antaa oikeudenmukaisemman ja koperusteen kuin budjetoitu liikevaihto.

Hallinnon strategiset palvelut

Konsernin ylempi johto tuottaa konsernille lisäarvoa tuottavia hallinnon palveluja eli strategisia palveluja. Tällaisia ovat muun muassa konsernitasoisten asiakas- ja yhteistyökumppaneiden yhteydenpidot ja neuvottelut, alueyhtiöiden toimitusjohtajien hankekehitystuki, rahoitusneuvottelut sekä sopimus- ja toimintatapojen luonti. Emon tuottamissa ylemmän johdon palveluissa on käytetty samaa siirtohinnoittelumenetelmää, voittolisää ja allokointia kuin rutiinipalveluissa.

Konsernin johdon palvelut ovat kuitenkin yhtiölle lisäarvoa tuottavia strategisia palveluita, joista jatkossa veloitetaan suurempaa katetta kuin rutiinipalveluista. Kulupohjana ovat yhtiön johdon toteutuneet kustannukset. Konsernijohdon palveluihin katsotaan kuuluvan suurempia varoja, kuten johdon tietotaito, johdon markkinatuntemus sekä markkinoiden avainhenkilöiden tuntemus. Ne katsotaan konsernin varallisuudeksi, mutta toisaalta niihin liittyy myös riski johdon vaihtaessa työpaikkaa. Strategisten palveluiden siirtohinnoittelumenetelmänä käytetään jatkossakin kustannuslisämenetelmää ja voittolisää, mutta voittolisä

määritellään omaisuuden ja riskien mukaan. Voittolisäprosentin vertailupohjana käytetään konsernin myyntikatetta.

Konsernin johdon kustannusten tarkastelua ja edelleen laskutuksen helpottamiseksi on näille kustannuksille avattava omakustannuspaikka eli työmaa tai oma littera. Eri litteralla tai työmaalla kustannukset on helppo erottaa hallinnon rutiinikustannuksista.

Rahoituspalvelut

Rahoituspalvelut kuuluvat emoyhtiön siirtohinnoittelun piiriin. Ala-Emo antaa tytäryhtiöille sekä pitkäaikaista että lyhytaikaista lainaa, minkä lisäksi myös lainaa itse tytäryhtiöiltään rahaa, koska yrityksellä ei ole vielä käytössä konsernitiliä. Lisäksi Ylä-Emo antaa vastavakuuksia Ala-Emon tytäryhtiöille. Ala-Emo veloittaa tyttäriltään kiinteää korkoa lainasta, joka kattaa lainan koron, maksuliikenteen ja erilaiset rahoitusjärjestelyiden neuvottelut. Tytäryhtiöt veloittavat samalla korkoprosentilla emolle lainaamansa rahan.

Ala-Emo hoitaa kaikkien yhtiöiden maksuliikenteen sekä erilaiset rahoitusjärjestelyt, joiden lisäksi yhtiöllä on vastuullaan myös lainojen korkoriski. Konsernin tytäryhtiöistä Tytär-3 on vasta aloittelemassa toimintaansa, joten sillä on vielä heikko tase. Heikon taseen vuoksi Tytär-3:een liittyy suurin rahoitusriski, minkä perusteella korkoprosentti voisi olla suurempi kuin muilla tytäryhtiöillä, joiden tase on puolestaan vahvempi. Korkoprosenttia määriteltäessä voidaan kuitenkin ottaa huomioon alentavina tekijöinä yrityksen toiminta-alue ja sen myötä nopea kasvuodotus.

Ala-Emo huolehtii konsernin kaikki rahoitusjärjestelyt, joten yhtiön tulee veloittaa suurempaa korkoprosenttia tyttäriltään kuin tyttärien veloittama korkoprosentti emolta on. Nykyistä korkoprosenttia ei ole sidottu Euribor-korkoon, eikä sitä ole välttämätöntä sitoa, koska Euribor on toistaiseksi niin matala.

Kalustovarikon palvelut

Kalustovarikko (myöhemmin varikko) liiketoiminta jakautuu useaan eri alueeseen. Pääasiallinen liiketoiminta on kaluston, kuten sähkökaluston, rakentamiseen liittyvää kaluston ja kalustojen apulaitteiden, vuokraus Tytär-1:n ja Tytär-2:n työmaille, Ylä-Emolle ja sen omistamille kiinteistöyhtiöille. Muita varikon

toimintoja ovat kuljetuspalvelut ja työnvuokraus. Liiketoimintojen osalta selvitettiin yrityksen toiminnanohjausjärjestelmän avulla, miten eri toimintojen tuotot jakautuvat (kuvio 10).



Kuvio 10. Varikon liiketoiminnan jakautuminen eri toimintoihin

Kuten kuviosta voidaan selvästi todeta, suurin osa varikon liiketoimista on vuokraustoimintaa. Toisena tulevat kuljetuspalvelut ja pienin liiketoiminta-alue on työmiesten vuokraus työmaille.

Varikon kalusteiden vuokrauksen siirtohinnoittelussa on parhaillaan käynnissä muutos. Kaluston vuokraushinnoissa käytetään pohjana yhtiön ulkopuolisen konevuokraajan vuosisopimushintoja, joita lisäksi peilataan toiseen konevuokraamon hintoihin. Varikko käyttää vuokraukseen markkinahintavertailumenetelmää, joka on OECD:n suosittama siirtohinnoittelumenetelmä. Siirtohintoja määriteltäessä yhtiö käyttää kahta ulkoista verrokkia, joiden liiketoiminta on kalustonvuokraus. Varikolla on käytettävissä vertailutietona yhden konevuokraamon hinnasto ja toisen konevuokraamon kanssa tehty vuosisopimus. Ulkopuolisten kalustovuokraajien ja yhtiön oman kalustevarikon hintoja vertailtaessa on huomioitava ulkopuolisten toimijoiden markkinoiden laajuus. Yhtiön oma varikko omistaa tuotteet ja kantaa riskin kalustosta. Työmaille on vakuutus, mutta vakuutuksen omavastuun vuoksi pienien koneiden vakuutusta siinä ei huomioida. Tällä hetkellä vuokrattavien koneiden lisäosia, kuten esimerkiksi

teriä, ei veloiteta erikseen, tosin työmaat ostavat niitä myös suoraan työmaalle.

Varikko vuokraa edelleen Hiltin leasingtuotteita. Hiltin leasinghintoihin sisältyvät riskit ja vakuutus, joten riskit ovat jo huomioitu varikolta eteenpäin vuokrattavissa hinnoissa. Vuokrattavien tuotteiden hintoja verrataan ulkopuolisen toimijan hintoihin ja hinnat ovat 10 % alle kilpailijan hinnan. Kyseessä olevassa liiketoimessa varikko veloittaa pienen prosenttikatteen kustannusten päälle, joten hinnoittelussa käytettävä menetelmä on kustannusvoittolisämenetelmä. Lisäksi varikko käyttää tässä ulkoista verrokkia hyväkseen.

Varikolla on lisäksi kuljetuspalvelua, jolloin kuljetetaan tavaroita sekä kaupasta että yhtiön tiloista työmaalle. Varikko vuokraa myös työmiehiään, jolloin he käyvät tekemässä korjaustoimenpiteitä ja asentamassa ovia tai ikkunoita. Lisäksi he hoitavat valaistukset ja sähköistykset varikon työmaille. Varikolla on pakettiautoja, peräkärryjä sekä pari kurottajaa, joiden avulla varikon työmiehet auttavat rakennustyömailla myös tavaroiden siirrossa.

Kuljetuspalvelut ja miesten töiden hinnoittelun perustana on tuntihintaveloitus, joka kattaa palkat ja auton kulut sekä voittolisän. Siirtohinnoittelumenetelmänä on siis kustannusvoittolisämenetelmä ja voittolisä. Varikon liiketoiminta on yhtiöille lisäarvoa tuottavaa liiketoimintaa, joten sen voittolisä on suurempi kuin tukitoimien voittolisä. Tuntihintaveloituksen on tarkoitus kattaa välittömät ja välilliset kulut sekä tuottaa voittolisää. Kuljetuspalveluissa ja tuntitöissä ei tarvita allokointiavainta, koska laskutus tapahtuu tehtyjen töiden ja palveluiden mukaisesti oikealle yritykselle. Hintoja on peilattu vastaavan ulkopuolisen toimijan hintoihin.

Varikon tuotteiden vuokrausaste on 1.4.–31.12.2016 ollut 47,18 %. Melko alhaisen vuokrausasteen johdosta vuokraustoiminta ei ole tällä hetkellä riittävän kannattavaa. Siirtohinnoittelun näkökulmasta hinnat ovat kuitenkin markkinaehtoisia, koska niihin on käytetty ulkoisia verrokkeja. Edellä mainittujen tietojen perusteella varikon täytyy nostaa vuokrauksen käyttöastetta. Lisäksi varikon pitää lisätä kuljetuspalveluiden ja työmiesten vuokrauksen astetta, jotta

saa toimintansa tuottavaksi. Vuokraustoiminnan tuotteiden seurannalla voidaan selvittää mitkä tuotteet ovat halutuimpia ja toisaalta poistaa tuotteet, joiden osalta ei ole vuokraustarvetta.

Metalliosaston palvelut































Metalliosaston liiketoiminta keskittyy lähes yksinomaan konserniin kuuluville yrityksille pääpainon ollessa Keski-Suomessa. Toimialana on tuotantotoiminta ja markkinatuotteina ovat rakennusten teräsrakenteet sekä niiden asennustoittoiminta. Yksikkö ostaa materiaalin, josta se valmistaa tilausten mukaan terästuotteita. Suurin osa metalliosaston tuotteista ja palveluista myydään tytäryhtiöiden työmaille urakkahinnalla. Urakkahinnat kilpailevat usein konsernin ulkopuolisten tarjoajien urakkahintojen kanssa, minkä vuoksi urakoiden katteet vaihtelevat. Usein urakoihin myydään myös lisätöitä tuntihinnalla.

Siirtohinnoittelumenetelmänä on lähtökohtaisesti kustannusvoittolisämene- telmä. Tässä on kyse tuotantotoiminnasta, jossa yritys ostaa raaka-aineet, joita se käyttää valmistaessaan lopullisen myyntituotteen sekä käyttää valmis- tukseen työvoimaa. Kustannuspohjana ovat välittömät ja välilliset kustannuk- set sekä voittolisä. Metalliosaston tuotteet ovat ostaville yhtiöille lisäarvoa tuot- tavaa liiketoimintaa, joten sen voittolisä on suurempi kuin tukitoimien voittolisä. Kustannuslisävoittomenetelmä toteutuu lisätöiden myynnissä, mutta urakka- hinnoissa kateprosentti jää pienemmäksi. Metalliosasto joutuu kilpailemaan jatkuvasti muiden, myös ulkopuolisten, yritysten kanssa, joten voidaan todeta, että siirtohinnoittelun markkinaehtoisuus toteutuu.

7 Johtopäätökset

Opinnäytetyön tavoitteena oli tuottaa ohjeistus siirtohinnoittelun dokumentoin- tia varten sekä siirtohinnoitteludokumentti. Seuraavana käydään läpi yrityk- selle tehty ohjeistus. Varsinainen dokumentti on liikesalaisuus, joten se esitel- lään opinnäytetyön liitteissä vain nimeltä (liite 4).

Siirtohinnoittelun dokumentoinnin toteuttamista varten luodaan kansiorakenne (kuvio 11), joka on luotu uusien siirtohinnoitteluvaatimusten mukaisesti.

- ▼  SIIRTOHINNOITTELUN DOKUMENTOINTI
- ▼  1. MASTER FILE
 -  1.1 Konsernin organisaatorakenne
 -  1.2 Kuvaus konsernin liiketoiminnasta
 -  1.3 Kuvaus konsernin aineettomasta omaisuudesta
 -  1.4 Kuvaus konsernin rahoitustoiminnasta
 -  1.5 Konsernitilinpäätös
- ▼  2. LOCAL FILE
 -  2.1 Alakonsernin organisaatiokuvaus
 -  2.2 Alakonsernin liiketoimintakuvaus
 - ▼  2.3 Etuyhteyshyönteiset
 -  2.3.1 Ylä-Emo
 -  2.3.2 Tytär-1
 -  2.3.3 Tytär-2
 -  2.3.4 Tytär-3
 - ▼  2.4 Etuyhteysliiketoimet
 -  2.4.1 Hallinnon rutiinipalvelut
 -  2.4.2 Hallinnon strategiset palvelut
 -  2.4.3 Rahoituspalvelut
 -  2.4.4 Kalustovarikon palvelut
 -  2.4.5 Metalliosaston palvelut
 - ▼  2.5 Toimintoarviointi
 -  2.5.1 Toimintojen sitoutunut omaisuus ja riskit
 - ▼  2.6 Vertailuarviointi
 -  2.6.1 Sisäiset verrokkit
 -  2.6.2 Ulkoiset verrokkit
 - ▼  2.7 Siirtohinnoittelumenetelmät
 -  2.7.1 Siirtohinnoittelumenetelmät toiminnoittain
 -  2.8 Tilinpäätökset
 -  2.9 Ennakkosopimukset

Kuvio 11. Siirtohinnoittelun dokumentoinnin kansiorakenne

Master file -kansiossa kuvataan koko konserni ja Local file -kansiossa kuvataan alakonserni. Kansioissa on huomioitu toimeksiantajayrityksen etuyhteyshyönteiset sekä etuyhteysliiketoimet. Kansioihin lisätään tiedot Word tai Excel muodossa, jolloin ne ovat helposti muokattavissa mahdollisten muutoksien vuoksi.

Organisaatorakenne-kansioon tehdään organisaatiokaavio, josta selviävät konserniyritykset ja niiden omistussuhteet. Liiketoimintakuvauksessa kuvataan koko konsernin liiketoiminta, sen tuotteet ja palvelut, liiketoimintastrategia sekä konsernin markkina-asema. Lisäksi tässä esitellään toimialan erityspiirteitä sekä asiakaskunta. Konsernissa tapahtuvat muutokset esitetään liiketoimintakuvauksessa. Jos konsernissa on merkittävää aineetonta omaisuutta, on kuvauksessa selvennettävä aineettoman omaisuuden kehittämistä, omistamista ja hyödyntämistä koskevat seikat. Konsernin rahoitustoimikuvauksessa kerrotaan, miten rahoitus on järjestetty ja selvitys siitä, onko konsernilla ulkopuolisia rahoittajia. Master file -osioon on liitettävä myös konsolidoitu tilinpäätös, jos sellainen konsernilla on.

Local filessa esitetään alakonsernin organisaatio- ja liiketoimintakuvaus. Etuyhteisyrietyksien tiedot tallennetaan kansioittain siten, että etuyhteisyrietyksen nimen lisäksi tietoihin tallennetaan yrityksen tunnistetiedot eli kuten Y-tunnus tai TIN eli verotunnistenumero, kotipaikka ja etuyhteyden peruste. Etuyhteys-suhteiden perusteet kuvataan erikseen.

Toimeksiantajayrityksen etuyhteysliiketoimet tallennetaan omiin kansioihin liiketoimintatyyppin mukaan. Kuhunkin kansioon kirjataan etuyhteysliiketoimet, osapuolet, euromääräinen arvo sekä liiketoimen suhde muihin etuyhteysliiketoimiin. Kansioon luetteloidaan etuyhteysliiketoimien sopimukset sekä kustannusten jakosopimukset. Keskeiset sopimukset (jäljennökset) liitetään tähän dokumentointiin sekä mahdolliset veroviranomaisten antamat ennakkoratkaisut.

Toimintoarviointi-kansioon kirjataan etuyhteysliiketoimet, varat/omaisuudet sekä riskit. Tämä osio tehdään Excel-taulukkomuotoon. Toimintoarvioinnissa on tarkoitus selvittää, mitä resursseja sitoutuu etuyhteysliiketoimiin sekä toisaalta, mitä riskejä resurssien sitoutumisesta koituu. Sillä osoitetaan ketkä tai mikä elin vastaa keskeisistä riskeistä liiketoimiketjussa. Varoista ja omaisuudesta eritellään taloudellisesti merkittävä omaisuus, jota käytetään etuyhteysliiketoimissa. Toimintoarvioinnissa ilmoitetaan käytetyn omaisuuden sijainti, tyyppi, ikä ja markkina-arvo. Aineeton omaisuus on usein merkittävin omaisuus, jota arvioidaan. Aineetonta omaisuutta ovat patentit, tavaramerkit,

tietotaito, mallit, asiakasluettelo ja jakelukanavat. Etuyhteystoiminnoissa huomioitavat riskit koskevat korkoja, takuita, takauksia, markkinoita ja luottoa. Riskien jakaminen osoitetaan sopimusehdoilla, viestinnällä tai jopa käyttäytymisellä.

Vertailuarvioinnissa tuodaan esiin siirtohinnoittelun markkinaehtoisuus. Vertailuarviointi-kansioon tehdään omat kansiot sekä sisäiselle että ulkoisille verrokeille. Taloudellisesti merkittävillä liiketoimilla on olennaista vertailu. Vertailukohteita ei kuitenkaan ole pakko esittää, jos se vaatii kohtuuttomia kustannuksia. Lähtökohtaisesti etsitään ensin sisäistä vertailukohdetta ja vasta sen jälkeen ulkoista. Ulkoisia vertailukohteita etsitään omalta toimi- ja markkina-alueelta. Vertailukelpoisuutta arvioitaessa on verrattava yrityksen ikää, toiminnan laajuutta, toimintoarviointia, liiketoimintastrategiaa ja taloudellisia olosuhteita.

Siirtohinnoittelumenetelmä-kansio sisältää kuhunkin toimintoon käytettävän siirtohinnoittelumenetelmän ja sen sovelluksen kuvauksen. Valitut siirtohinnoittelumenetelmät perustellaan esimerkiksi taulukoilla tai laskelmilla. Jokaisessa kansiossa täytyy ottaa kantaa mahdollisiin muutoksiin verovuoden aikana. Local file -osio sisältää lisäksi tilinpäätökset ja ennakkosopimukset.

8 Pohdinta

Siirtohinnoittelu oli aiheena molemmille opinnäytetyön tekijöille täysin tuntematon. Kun aiheeseen perehdyttiin lähemmin, opittiin ymmärtämään siirtohinnoittelun taloudellinen merkitys etenkin kansainvälisille suurille konserneille sekä siirtohinnoittelun vaikutukset siihen, mihin maahan verot maksetaan. Alussa hankalalta tuntunut aihe osoittautui todella mielenkiintoiseksi.

Haasteita opinnäytetyön tekemisessä oli etenkin ajankäyttö, koska opinnäytettä jouduttiin tekemään haastavan päivätyön ohella. Lisähaasteen antoi opinnäytetyön loppuvaiheessa tullut siirtohinnoittelua koskeva lakimuutos, jonka vuoksi opinnäytetyötä jouduttiin päivittämään uusilla tiedoilla. Lakimuutos astui voimaan 1.1.2017, eikä verottajalta ollut saatavissa vielä uutta lakimuutosohjeistusta, mikä aiheutti melko paljon selvitettävää. Kotimaista kirjalli-

suutta siirtohinnoittelusta ei myöskään ollut paljoakaan tarjolla, joten lähdekirjallisuus painottuu vain muutamiin teoksiin. Karjalaiselta ja Rauniolta on tulossa siirtohinnoittelusta uusi päivitetty teos, joka julkaistaan syksyllä 2017.

Opinnäytetyössä oli tutkimuksellinen ote. Opinnäytetyö tehtiin laadullisena toimintatutkimuksena, koska tarkoituksena oli aikaansaada muutos toimeksiantajayrityksen nykyiseen toimintaan. Aluksi kartoitettiin toimeksiantajan alkutilanne, etuyhteisyriyten liiketoimet ja teoriaan peilaamalla selvitettiin muutos-tarve. Opinnäytetyössä tutkittiin eri vaihtoehtoja ennen kuin päädyttiin lopullisiin kustannusten jakovaihtoehtoihin. Lisäksi tutkittiin ja testattiin, kuinka eri työmaat eli kustannuspaikat tai litterat toimivat käytännössä kustannusten keräämiseen siten, että toimeksiantajalle aiheutuisi mahdollisimman vähän ylimääräistä työtä. Voidaan todeta, että opinnäytetyö eteni toimintatutkimukselle tyypillisenä syklisenä prosessina.

Opinnäytetyön toimeksiantajalle siirtohinnoitteludokumentointi ei ole välttämättöntä, mutta konsernin on käytettävä siirtohinnoittelussa markkinaehtoisia hintoja. Toimeksiantajan tilintarkastajat olivat suosittelleet siirtohinnoitteludokumentin tekemistä käytettävistä siirtohinnoista. Opinnäytetyössä perehdyttiin yrityksen nykyiseen siirtohinnoitteluun. Teoriaan pohjautuen luotiin uudet siirtohinnoittelun allokointiperusteet eri transaktioihin, jotta ne vastaisivat paremmin oikeudenmukaisia jakoperusteita. Tähän asti konsernissa oli allokoitu kaikki hallintopalveluiden toiminnot liikevaihdon suhteessa. Hallintopalvelujen jakaminen rutiinipalveluihin ja strategisiin palveluihin on muutosta konsernin nykyiseen toimintatapaan. Toimeksiantajalle tehtiin erilaisia vaihtoehtoja kustannusta koskevien tietojen nopeampaan keräämiseksi ja läpinäkyvyyden parantamiseksi. Niiden vaikutusta testattiin ennen lopullista käyttöönottoa. Eri transaktioihin valittiin sopivat siirtohinnoittelumenetelmät selvitysten ja teorian perusteella. Tutkimuksen voidaan sanoa onnistuneen hyvin, sillä opinnäytetyön tutkimusongelma ratkaistiin, liiketoimien markkinaehtoisuus todettiin ja tuloksena toimeksiantaja sai siirtohinnoitteluohjeistuksen ja -dokumentin.

Toimeksiantajan talousjohtaja kommentoi opinnäytetyötä seuraavasti:

Tutkimus on erittäin hyödyllinen ja sen avulla on yhtiön toimintaa kehitetty ja kehitetään edelleen. Työ on tehty huolellisesti yhtiöiden toimintaan perehtyen, olemassa olevia toimintatapoja tutkien

ja kyseenalaistaen sekä uusia ideoita luoden. Myös laaja-alainen lainsäädännön, ohjeistusten sekä muiden normien ja käytäntöjen esiin tuominen toi varmuutta siihen, että siirtohinnoitteluun liittyvät prosessit tullaan tämän tutkimuksen avulla hoitamaan vaatimusten mukaisesti sekä mahdollisimman tehokkaasti.

Opinnäytetyön luotettavuutta tarkasteltiin koko tutkimuksen ajan. Opinnäytetyön dokumentoinnista pidettiin tutkimuspäiväkirjaa, johon kuvattiin tehdyt toimenpiteet. Toisen opinnäytetyön tekijän työskennellessä toimeksiantajan palveluksessa ja toisen muualla, käytiin mielenkiintoisia keskusteluja aiheista. Kun toinen opinnäytetyön tekijä piti jotain asiaa selvänä, toinen toi siihen uuden näkemyksen tai kyseenalaisti sen, joiden perusteella aiheen tutkimiseen perehdyttiin uudestaan. Kahden tekijän keskustelut ja tutkimukset lisäsivät opinnäytetyön luotettavuutta. Opinnäytetyössä tehdyt haastattelut tallennettiin ja litteroitiin. Litteroidut haastattelutekstit lähetettiin haastateltaville hyväksyttäväksi ja kommentoitavaksi, jotta voitiin varmistaa asiasisällön luotettavuus. Erilaisista tutkimustuloksista muodostettiin kaavioita, jotta niistä muodostui lukijalle selkeä näkemys. Talousjohtaja perehtyi tehtyyn tutkimusaineistoon ja tarkentavien lisäysten jälkeen hän hyväksyi konsernin siirtohinnoitteludokumentin.

Ajankohtaisia muutoksia ja niiden vaikutuksia yritysten siirtohinnoitteludokumentointiin selvitettiin. Tämä opinnäytetyö toteutettiin yhdelle toimeksiantajayritykselle, eikä se siten suoraan ole yleistettävissä muille yrityksille. Opinnäytetyön tuloksesta on kuitenkin hyötyä myös muille konserniyrityksille, koska siinä tuodaan esille BEPS-hankkeen johdosta voimaan saatetut uudet ohjeistukset. Uudesta BEPS-hankkeen tuomista muutoksista ei ole vielä saatavilla suomalaista kirjallisuutta eikä Suomen verohallinto ole myöskään päivittänyt ohjeistusta uuden lain mukaisiksi. Siirtohinnoittelun jatkotutkimusaineena olisi hyvä selvittää siirtohinnoittelun BEPS-hankkeen tuomien uusien lakimuutoksien vaikutuksia kansainväliseen liiketoimintaan, kunhan niistä saadaan tuloksia ja kokemuksia. On mielenkiintoista seurata, saadaanko muutoksilla toivottua vaikutusta konserniyritysten siirtohinnoitteluun ja verojen maksuun.

Lähteet

BEPS-hankkeen loppuraportit ja tulossa olevat muutokset. 2015. Breakfast at Alder & Sound´s 17.11.2015. <https://www.youtube.com/watch?v=rIDd6t30j7w>.

Eräkaski, H. 2017. Kysymyksiä siirtohinnoittelusta opinnäytetyötä varten. Sähköpostiviesti 21.2.2017. Vastaanottajat S. Pienmäki ja M. Liukkonen-Niemi.

HE 142/2016 vp. Eduskunta 15.9.2016. Viitattu 14.1.2017. https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/HallituksenEsitys/Sivut/HE_142+2016.aspx.

Heikkinen, H.L.T. 2015. Toimintatutkimus: Kun käytäntö ja tutkimus kohtaavat. Ikkunoita tutkimusmetodeihin 1. Jyväskylä: PS-Kustannus.

Herrala, O. 2016. Suomen uusittava kaikki verosopimukset. Kauppalehti 3.2.2016. Viitattu 12.2.2017. <http://www.kauppalehti.fi/uutiset/suomen-uusittava-kaikki-verosopimukset/J2PSmzT>.

Jaakola, R., Laaksonen, S., Nikula, T., Palmu, M., Paronen, V., Sandelin, E. & Vasenius, S. 2012. Siirtohinnoittelu käytännössä. Porvoo: Edita Publishing.

Juhola, T. 2017. Siirtohinnoittelun muutosvaatimusten vaikutus Yritys X:n master fie -dokumenttiin. Opinnäytetyö, AMK. Laurea-ammattikorkeakoulu, liiketalous. Viitattu 5.3.2017. <http://urn.fi/URN:NBN:fi:amk-201703012797>.

Kananen, J. 2014. Toimintatutkimus kehittämistutkimuksen muotona. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu. Jyväskylän ammattikorkeakoulun julkaisuja.

Kananen, J. 2015. Kehittämistutkimuksen kirjoittamisen käytännön opas. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu. Jyväskylän ammattikorkeakoulun julkaisuja.

Karjalainen, J. & Raunio, M. 2007. Siirtohinnoittelu. Helsinki: WSOY.

Konsernin sisäisen rahoituksen siirtohinnoittelu. 2016. Verohallinto. Viitattu 10.1.2017. [https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ ja_yhteisoasiakkaat/Siirtohinnoittelu/Konsernin_sisaisen_rahoituksen_siirtohin\(39229\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ ja_yhteisoasiakkaat/Siirtohinnoittelu/Konsernin_sisaisen_rahoituksen_siirtohin(39229)).

L 1489/2016. 2016. Laki verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta. Säädös säädöstietopankki Finlexin sivuilla. Viitattu 17.2.2017. <http://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2016/20161489>.

L 1558/1995. 1995. Laki verotusmenettelystä. Säädös säädöstietopankki Finlexin sivuilla. Viitattu 10.1.2017. <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1995/19951558#L4P31>.

Laaksonen, S., Kemell, A.-M. & Koskinen, S. 2007. Siirtohinnoittelun dokumentointi - muistio. Verohallinto. Viitattu 11.2.2017. [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Siirtohinnoittelun_dokumentointi\(10053\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Siirtohinnoittelun_dokumentointi(10053)).

Launch of 2015 BEPS Reports. 2015. OECD BEPS 2015 Final Reports. Senior members from the OECD's Centre for Tax Policy and Administration (CTPA). Viitattu 15.2.2017. [Http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm](http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm).

Maakohtainen raportti ja ilmoitus selvitysvelvollisuudesta. 2017. Verohallinto. Viitattu 11.2.2017. [https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ ja_ yhteisoasiakkaat/Siirtohinnoittelu/Maakohtainen_ raportti_ ja_ ilmoitus_ selvit\(42019\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ ja_ yhteisoasiakkaat/Siirtohinnoittelu/Maakohtainen_ raportti_ ja_ ilmoitus_ selvit(42019)).

Menettelysäännöt etuyhteydessä keskenään olevien EU:n yritysten siirtohinnoitteluasiakirjoista. 2005. Euroopan yhteisöjen komissio. EUR-Lex. Viitattu 21.12.2016. <http://eur-lex.europa.eu/search.html?qid=1482350904350&text=siirtohinnoittelu%20eu%20tpd&scope=EURLEX&type=quick&lang=fi>.

Nehoray, M., Lemmens, J. & Adachi, Y. 2015. Transfer pricing documentation and country-by-country reporting. Deloitte. Viitattu 16.2.2017. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/Tax/us-tax-beps-changes-transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting.pdf>.

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010. OECD. Viitattu 27.11.2016. http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en.

Palvelukaupan siirtohinnoittelu. 2016. Verohallinto. Viitattu 19.11.2016. [https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ ja_ yhteisoasiakkaat/Siirtohinnoittelu/Palvelukaupan_ siirtohinnoittelu\(39228\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ ja_ yhteisoasiakkaat/Siirtohinnoittelu/Palvelukaupan_ siirtohinnoittelu(39228)).

Pietilä, A. 2016. Verotarkastus jatkuvassa muutoksessa. KPMG koulutus 22.9.2016 Jyväskylä Paviljonki.

Raunio, M. 2016a. Siirtohinnoittelun dokumentointi ja verotuksen maakohtainen selvitys. PwC 4.1.2016. Viitattu 12.2.2017. <https://uutishuone.pwc.fi/siirtohinnoittelun-dokumentointi-ja-verotuksen-maakohtainen-selvitys/>.

Raunio, M. 2016b. Uutta profit split -ohjeistusta odotellessa. PwC 10.6.2016. Viitattu 17.3.2017. <https://uutishuone.pwc.fi/uutta-profit-split-ohjeistusta-odotellessa/>.

Signatories of the multilateral competent authority agreement on the exchange of country-by-country reports (CbC MCAA) and signing dates. 2017. Country-by-country reporting. OECD. Viitattu 17.2.2017. <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/CbC-MCAA-Signatories.pdf>.

Siirtohinnoittelu. 2016. Verohallinto. Viitattu 19.11.2016. https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ ja_ yhteisoasiakkaat/Siirtohinnoittelu.

Siirtohinnoittelu liiketoiminnan muutostilanteissa. 2016. Verohallinto. Viitattu 3.3.2017. <https://www.vero.fi/fi>

[FI/Yritys ja yhteisoasiakkaat/Siirtohinnoittelu/Siirtohinnoittelu liiketoiminnan muutost\(39227\).](#)

Siirtohinnoittelu. Opas kansainvälisille yrityksille. 2014. Valtioneuvoston kanslian julkaisuja 17/2014. Viitattu 10.1.2017. http://team.finland.fi/documents/10616/1098657/J1714_Team+Finland+Siirtohinnoitteluopas_net.pdf/377884d6-50bd-4806-84ea-6ad4006a814e?version=1.0.

Siirtohinnoittelun dokumentoinnin sisältö. 2016. Verohallinto. Viitattu 29.12.2016. [https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Siirtohinnoittelu/Siirtohinnoittelun_dokumentointi/Siirtohinnoittelun_dokumentoinnin_sisalt\(39240\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Siirtohinnoittelu/Siirtohinnoittelun_dokumentointi/Siirtohinnoittelun_dokumentoinnin_sisalt(39240)).

Siirtohinnoittelun dokumentointi. 2016. Verohallinto. Viitattu 17.2.2017. https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Siirtohinnoittelu/Siirtohinnoittelun_dokumentointi

Siirtohinnoittelun dokumentointivelvollisuus. 2016. Verohallinto. Viitattu 11.2.2017. [https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Siirtohinnoittelu/Siirtohinnoittelun_dokumentointi/Siirtohinnoittelun_dokumentointivelvolli\(39239\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Siirtohinnoittelu/Siirtohinnoittelun_dokumentointi/Siirtohinnoittelun_dokumentointivelvolli(39239)).

Suuryritysten velvollisuus maaraportointiin on astunut voimaan. 2017. Verohallinto. Viitattu 12.2.2017. [https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Uutiset/Suuryritysten_velvollisuus_maaraportoint\(42018\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Uutiset/Suuryritysten_velvollisuus_maaraportoint(42018)).

Talusojohtaja. 2016. Konsernin talusojohtaja. Vaajakoski. Haastattelu 18.10.2016.

Tavarakaupan siirtohinnoittelu. 2016 Verohallinto. Viitattu 19.11.2016. [https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Siirtohinnoittelu/Tavarakaupan_siirtohinnoittelu\(39231\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Siirtohinnoittelu/Tavarakaupan_siirtohinnoittelu(39231)).

Taxing Multinational Enterprises. 2015. Policy Brief. OECD. Viitattu 15.2.2017. <http://www.oecd.org/ctp/policy-brief-beps-2015.pdf>.

Transfer pricing. N.d. Tax justice network. Viitattu 14.2.2017. <http://www.taxjustice.net/topics/corporate-tax/transfer-pricing/>.

Uudistuneet vaatimukset siirtohinnoitteludokumentaatiolle ja sisäisille sopimuksille. 2016. Breakfast at Alder & Sound 9.3.2016. Viitattu 16.2.2017. http://www.aldersound.fi/BAAS_20160309_Slides.pdf.

Valmistustoiminnan siirtohinnoittelu. 2016. Verohallinto. Viitattu 19.1.2016. [https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Siirtohinnoittelu/Valmistustoiminnan_siirtohinnoittelu\(39230\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Siirtohinnoittelu/Valmistustoiminnan_siirtohinnoittelu(39230)).

Verohallinnon siirtohinnoitteluhanke tuottaa tulosta. 2013. Verohallinto. Viitattu 10.1.2017. <http://news.cision.com/fi/verohallinto/r/verohallinnon-siirtohinnoitteluhanke-tuottaa-tulosta,c9365289>.

Liitteet

Liite 1. Haastattelukysymykset Varikon ja Metalliosaston esimiehille

Haastattelukysymykset Varikon esimiehelle

- Mikä on sinun toimenkuvasi?
- Mikä on teidän liiketoiminta?
- Ketkä ovat teidän asiakkaita?
- Mikä on teidän tuote/palvelu?
- Miten tuote hinnoitellaan/mistä hinta muodostuu?
 - a. hinnoitellaanko kaikki tuotteet/palvelut samalla tavalla
 - b. Onko leasing-sopimuksista, miten niiden hinnoittelu
- Miten riski tuotteesta jakautuu/miten ne huomioidaan hinnassa?
- Onko kaikille asiakkaille sama hinta?
- seurataanko vuokraustoiminnan tuottoja/kuluja tuotekohtaisesti? (lisäkysymys)
- Seurataanko kunkin tuotteen vuokrausta tuotekohtaisesti? (lisäkysymys)
- Montako henkilöä varikolla työskentelee?
- Onko jotain mitä olisi hyvä tietää Varikon toiminnasta?

Haastattelukysymykset Metalliosaston esimiehelle

- Mikä on sinun toimenkuvasi?
- Mikä on teidän liiketoiminta?
- Ketkä ovat teidän asiakkaita?
- Mikä on teidän tuote/palvelu?
- Miten tuote hinnoitellaan/mistä hinta muodostuu?
- Miten riski tuotteesta jakautuu/miten ne huomioidaan hinnassa?
- Onko tietoa paljonko ulkopuolisilla yrityksillä vastaava työ maksaa / käytetäänkö ulkopuolisten hintoja hyväksi?
- Laskutetaanko kaikki työt samalla lailla?
- Montako henkilöä metallilla työskentelee?
- Onko jotain tärkeää mitä olisi hyvä tietää metallin toiminnasta/tuotteista?

Liite 2. Haastattelukysymykset talousjohtajalle

Yleistä

- Millä tavalla siirtohinnoitteludokumentointi yrityksessä on tällä hetkellä toteutettu?
- Mikä tavalla siirtohinnoitteludokumentointi on tarkoitus toteuttaa jatkossa?
- Kuka/Ketkä dokumenttia ylläpitää jatkossa?

Hallintopalvelut

- Mikä on sinun toimenkuvasi/roolisi yrityksessä?
- Mikä on teidän liiketoimintanne?
- Ketkä ovat asiakkaitanne?
- Ketkä ovat etuyhteisyritsiänne?
- Mitä palveluita ja/tai tuotteita tuotate?
- Kuinka monta henkilöä näitä palveluita ja/tai tuotteita tuottaa?
- Miten laskutettava hinta muodostuu / laskutusperuste?
- Mikä on mahdollinen laskutushinnan jakoperuste?
- Ovatko kaikki palvelut samalla laskutusperiaatteella vai vaihtelevatko eri töiden/palveluiden hinnat?
- Onko hallinnointipalveluiden osalta käytössä työajan seuranta?
- Mitä riskejä palvelujen tuottamiseen sisältyy?
- Onko yrityksellä käytettävissä vertailuhintaa, mitä vastaavat palvelut maksavat ulkopuolisella yrityksellä?
- Mitä muuta haluaisit kertoa hallintopalveluihin liittyen?

Rahoituspalvelut

- Tuottaako yritys rahoituspalveluita?
- Mitä rahoituspalveluita yritys tuottaa?
- Kenelle näitä rahoituspalveluita tuotetaan?
- Millä tavalla rahoituspalveluiden hinnoittelu on toteutettu?
- Ovatko rahoitusehdot kaikille yrityksille samat?
- Rahoitetaanko ulkopuolisia yrityksiä?
- Onko tiedossa ovatko rahoituspalvelusta perityt korko- ja muut luottokulut markkinaehtoisia?
- Onko etuyhteisyrietykset pyytäneet luottolaitoksilta itsenäisiä luottotarjouksia?
- Jos on, ovatko itsenäisesti saadut luottotarjousten ehdot samat kuin koko konsernin saamat luottotarjousten ehdot?
- Mitä riskejä yrityksellä on rahoituspalveluihin liittyen?
- Vaaditaanko etuyhteisyritsiltä takauksia?

Liite 3. Kysymykset verottajan siirtohinnoitteluasiantuntijalle

1. Mikä siirtohinnoittelumenetelmä on Suomessa yleisin käytetty?
2. Kuinka monta verotarkastusta on tehty koskien siirtohinnoittelua eri vuosina aikavälillä 2010-2016?
3. Minkä alan yrityksiin siirtohinnoittelua koskevia verotarkastuksia on tehty em. aikavälillä?
4. Kuinka monta verotarkastusta koskien siirtohinnoittelua on tehty rakennusalan yrityksiin em. aikavälillä?
5. Millä tarkkuudella / miten verottaja tutkii ulkoisia verrokkeja markkinahintavertailumenetelmää käyttävissä yrityksissä?
6. Mihin liiketoimiin (palveluihin tai tuotteisiin) verottaja kiinnittää eniten huomioita koskien siirtohinnoittelua?
7. Mitkä liiketoimet tai asiat aiheuttavat eniten huomautettavaa yrityksille koskien siirtohinnoittelua?
8. Katsotaanko yrityksen toimitusjohtajan kuuluvan rutiinipalvelun vai konsernin ylemmän johdon ns. strategisen palvelun piiriin?
9. Onko olemassa ohjeistusta siitä, millä prosentilla strategisia palveluja tulisi laskuttaa noudattaakseen markkinaehtoperiaatetta? Jos on, millainen se on?
10. Voidaanko konsernin sisäisen rahoituksen osalta käyttää Euribor-korkoa markkinaehtoista korkoa määriteltäessä?
11. Milloin päivitetty siirtohinnoittelun dokumentointiohje on saatavilla?

Liite 4. Siirtohinnoitteludokumentin sisällysluettelo

Yritys Oy

SIIRTOHINNOITTELUDOKUMENTTI

Sisällysluettelo

MASTER FILE	2
Konsernin organisaatorakenne.....	2
Konsernin liiketoimintakuvaus	3
Kuvaus konsernin aineettomasta omaisuudesta.....	6
Kuvaus konsernin rahoitustoiminnasta	7
Konsernitilinpäätös.....	8
LOCAL FILE	9
Organisaatiokuvaus	9
Liiketoimintakuvaus.....	10
Etuyhteisyrietykset	13
Etuyhteysliiketoimet.....	15
Etuyhteysliiketoimi – Hallinnon rutiinipalvelut	16
Etuyhteysliiketoimi – Hallinnon strategiset palvelut	17
Etuyhteysliiketoimi – Kalustovarikon palvelut.....	18
Etuyhteysliiketoimi – Metalliosaston palvelut.....	19
Etuyhteysliiketoimi – Rahoituspalvelut	20
Toimintoarviointi	21
Vertailuarviointi.....	22
Siirtohinnoittelumenetelmät.....	23
Tilinpäätökset	28
Viranomaisten tekemät ennakkosopimukset.....	34