

VAASAN YLIOPISTO

KAUPPATIETEELLINEN TIEDEKUNTA

TALOUSOIKEUDEN LAITOS

Lauri Kekäläinen

MANAGEMENT FEE –VELOITUSTEN VEROVÄHENNYSKELPOISUUS

Talusoikeuden
pro gradu -tutkielma

VAASA 2008

SISÄLLYSLUETTELO

	sivu
1. JOHDANTO	13
1.1. Tutkimuskohteen kuvaus	13
1.2 Tutkimusongelma ja sen rajaus	16
1.3 Tutkimuksen rakenne	19
2. MENON VÄHENNYSKELPOISUUS KANSAINVÄLISESSÄ ETUYHTEYS -TRANSAKTIOSSA	23
2.1 Menon vähennyskelpoisuus elinkeinotulon verotuksesta annetun lain mukaan	23
2.2. Management Fee –veloitusten vähennyskelpoisuuteen vaikuttavat tekijät	24
2.2.1 Taloudellinen ja muodollisjuridinen liittymä	25
2.2.2 Rajanveto palvelun ja aineettoman oikeuden välillä	26
2.2.3 Hyötytesti, omistajakulut ja hyöty konserniin kuulumisesta	27
2.2.4 Markkinaehtoisuudesta poikkeamiseen liittyvät riskit	29
2.3 Kaksinkertainen verotus kansainvälisissä etuyhteystransaktioissa	31
2.3.1 Juridinen ja taloudellinen kaksinkertainen verotus	32
2.3.2 Tytäryritys ja kiinteä toimipaikka	33
2.4 Toimintamuodon vaikutus kansainvälisen liiketoiminnan verotukseen	34
2.5 Kansainvälisen monenkertaisen verotuksen poistaminen	35
2.5.1 Siirtohintaoikaisujen vaikutus konserniyritysten verotettavan tulon määrään	36
2.5.2 Verosopimukset	37
2.5.3 Verosopimusten kaksinkertaisen verotuksen poistamismenetelmät	39
2.5.4 Verosopimusten vaikutus kiinteän toimipaikan verottamiseen	40
2.6 Yrityksen keinot kaksinkertaisesta verosta vapautumiseen	41
2.6.1 Keskinäinen sopimusmenettely	42
2.6.2 Arbitraatiosopimuksen mukainen menettely	43
3. MARKINAEHTOISTEN SIIRTOHINTOJEN MÄÄRITTELYPROSESSI	46
3.1 OECD:n siirtohinnoitteluohjeet	46
3.2 OECD:n siirtohintaohjeiden siirtohinnoittelumenetelmät	47

3.3 Perinteiset liiketoimimenetelmät	47
3.3.1 Markkinahintavertailumenetelmä	48
3.3.2 Jälleenmyyntihinnan menetelmä	49
3.3.3 Kustannusvoittolisämenetelmä	50
3.4 Liiketoimivoittomenetelmät	51
3.4.1 Voitonjakamismenetelmä	51
3.4.2 Liiketoiminettomarginaalimenetelmä	52
3.4.3 Globaalin jakokaavan menetelmä	52
3.5 Kustannustenjakojärjestelmät	53
3.6 Siirtohinnoittelumenetelmien valinta	54
3.7 Siirtohinnan asettaminen ja testaaminen	56
3.8 Siirtohinnoittelumenetelmien soveltuvuus palveluiden hinnoitteluun	57
4. VELOITUKSEN MARKKINAEHTOISUUDEN OSOITTAMINEN JA HYVÄKSYTTÄVYYDEN VARMISTAMINEN	60
4.1 Siirtohinnoittelun dokumentointi	60
4.1.1 Dokumentointivelvollisuus ja dokumentoinnin sisältö	62
4.1.2 Dokumentoinnin esittäminen	64
4.1.3 Dokumentointi ja veronkorotus	65
4.1.4 OECD:n ohjeistuksen ja EU:n käytäntösäännön vaikutus dokumentointiin	66
4.1.5 EU:n käytäntösäännön mukaisen dokumentoinnin rakenne	69
4.2 Siirtohinnoittelun hyväksyttävyyden varmistaminen	70
4.2.1 Safe Harbour –säädökset	71
4.2.2 APA (Advanced Pricing Agreement)	72
4.2.3 Suomen ennakkokannanotonjärjestelmä	73
4.2.4 Ennakkotieto	73
4.2.5 Ennakkoratkaisu	74
5. PALVELUIDEN SIIRTOHINNOITTELU YHDYSVALLOISSA	76
5.1 Palveluiden siirtohinnoittelunormien evoluutio 2000 –luvulla	76

5.1.2 Shareholder ja stewardship –käsitteet	78
5.1.3 Osakkeenomistajakustannukset voimassa olevissa tilapäisissä säännöksissä	78
5.1.4 Palveluiden ja aineettoman omaisuuden yhteys yrityksen arvonmuodostusprosessissa	79
5.1.5 IRS vs. GlaxoSmithKline	80
5.1.6 Vuoden 2003 lakiehdotuksen safe harbour –säännökset	82
5.2 Palveluiden siirtohinnoittelun voimassa oleva lainsäädäntö	82
5.2.1 Väliaikaisten säännösten taannehtiva soveltaminen	83
5.2.2 Tilapäisten normien keskeisten käsitteiden määrittely	84
5.2.3 Advanced Pricing Agreements	86
5.2.4 Safe harbour vuonna 2007 alkaville verovuosille	86
5.2.5 Vuoden jatkoajalla voimassa olevat safe harbour –normit	87
5.2.6 Tilapäisen lain safe harbour normit, Services Cost Method	88
5.2.7 Shared Services Arrangements SSA	90
5.3 Väliaikaisten säädösten palveluiden siirtohinnoittelumenetelmät	91
5.3.1 Comparable Uncontrolled Services Price Method CUSP	91
5.3.2 Gross Services Margin Method	92
5.3.3 Cost of Services Plus Method	93
5.3.4 Comparable Profits Method CPM	94
5.3.5 Profit Split Method	94
5.3.6 Muut menetelmät	95
5.4 Rangaistukset	95
5.4.1 Transactional penalty	96
5.4.2 Net adjustment penalty	96
6. PALVELUIDEN SIIRTOHINNOITTELU INTIASSA	97
6.1 Intian yritysverotus	98
6.1.1 Intian siirtohinnoittelua valvova viranomaisjärjestelmä	99
6.1.2 Siirtohinnoittelun normipohja Intiassa	101

6.2 Siirtohinnoittelumenetelmät	102
6.2.1 Vertailuhinnat	103
6.2.2 Markkinaehtoisen vaihteluvälin laskenta	104
6.3 Tuloverosopimus ja lähdevero	105
6.3.1 Lähdeverotus ja kaksinkertainen verotus	105
6.3.2 Lähdeveron maksamisen vaikutus veroituksen vähennyskelpoisuuteen	106
6.4 Verovelvollisen keinot varmistua Management Fee –veloitusten hyväksyttävyydestä	106
6.4.1 Dokumentaatio	107
6.4.2 Safe Harbour ja Advanced Pricing Agreement	109
6.5 Sanktiot	109
7. JOHTOPÄÄTÖKSET	110
LÄHDELUETTELO	114

LYHENTEET

EU	Euroopan unioni
EVL	Laki elinkeinotulon verotuksesta 24.6.1968/360
HE	Hallituksen esitys
IRC	Internal Revenue Code
IRS	Internal Revenue Service
KHO	Korkein Hallinto-oikeus
MenetelmäL	Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta 18.12.1995/1552
OECD	Organisation for Economic Co-operation and development
TVL	Tuloverolaki 30.12.1992/1535
VML	Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558

VAASAN YLIOPISTO**Kauppätieteellinen tiedekunta**

Tekijä:	Lauri Kekäläinen	
Tutkielman nimi:	Management fee –veloitusten verovähennyskelpoisuus	
Ohjaaja:	Professori Asko Lehtonen	
Tutkinto:	Kauppätieteiden maisteri	
Laitos:	Talousoikeuden laitos	
Oppiaine:	Talousoikeus	
Aloitusvuosi:	2001	
Valmistumisvuosi:	2008	Sivumäärä: 124

TIIVISTELMÄ

Rajat ylittävien etuyhteyspalveluiden siirtohinnoittelu on ajankohtainen kansainvälisen verotuksen ongelmakenttä. Konserniyritysten välillä voidaan siirtää aineellisen ja aineettoman omaisuuden ohella myös palveluita, joista perittäviä maksuja kutsutaan Management fee -veloituksiksi. Management fee –veloitusten markkinaehtoisen arvon määrittely, ja niiden siirtymisen todentaminen on erityisen haasteellista johtuen hyödykkeiden abstraktista luonteesta.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat muodostaneet kansainvälisen standardin, jota on käytännössä käytetty useimpien maailman valtioiden siirtohinnoittelua ohjaavien normien perustana. Kansalliset normit voivat myös poiketa OECD:n standardeista, mistä saattaa seurata epäsymmetrisyyttä kansainvälisen konsernin konserniyhtiöiden verotuksessa. Tutkielmassa tutkittiin kolmen valtion, Suomen, Yhdysvaltojen ja Intian, Management fee –veloitusten vähennyskelpoisuudelle asettamia edellytyksiä. Tutkielmassa yleisessä osassa tutkittiin menon vähennyskelpoisuudelle kansainvälisessä etuyhteystransaktiossa asetettuja edellytyksiä, ja kuvattiin markkinaehtoisten siirtohintojen määrittelyprosessi, sekä menetelmät veroitusten markkinaehtoisuuden osoittamiseen, ja niiden hyväksyttävyyden varmistamiseen. Tutkielman erityisessä osassa syvennyttiin Yhdysvalloissa ja Intiassa meneillään olevaan säädösympäristön muutokseen siirtohinnoittelun, ja erityisesti management fee –veloitusten osalta. Vähennyskelpoisuuteen liittyen tutkimuksessa on keskitytty erityisesti kansallisissa järjestelmissä ilmeneviin poikkeamiin OECD:n standardeista, koska poikkeamista seuraava epäsymmetrisyys saattaa aiheuttaa yrityksille kaksinkertaista verotusta.

Markkinaehtoisuus konsernin sisäisten palveluiden hinnoittelussa todettiin yhteiseksi vaatimukseksi kaikkien tutkittujen valtioiden lainsäädännössä. Markkinaehtoisuuden käytännön tulkinnassa havaittiin kuitenkin runsaasti paikallisia eroja. Kansallisten normien erot markkinaehtoisuuden tulkinnoissa saattavat aiheuttaa yrityksille vaikeasti ennustettavia veroriskejä. Verojärjestelmien välisistä eroista voi aiheutua kaksinkertaista verotusta. Uudet normit ovat lähentäneet Intian ja Yhdysvaltojen siirtohinnoittelunormeja OECD:n ohjeisiin.

AVAINSANAT: Management fee –veloitus, siirtohinnoittelu, etuyhteystransaktio, siirtohinnoittelun dokumentointi, markkinaehtoperiaate

1. JOHDANTO

1.1 Tutkimuskohteen kuvaus

Kansainvälisesti toimivien yritysten verotukseen liittyy useita erityisongelmia, joiden voidaan katsoa johtuvan ensisijaisesti siitä, että yksi taloudellinen kokonaisuus on asettunut useiden verotusvaltioiden alueelle. (Niskakangas 1983: 178) Siirtohinnoittelu on keskeinen ja ajankohtainen kansainvälisen verotuksen ongelmakenttä. Helmisen (2000: 11) mukaan konsernin sisäisten transaktioiden siirtohinnoitteluun liittyvät kysymykset muodostavat suurimman yksittäisen kansainvälisten konsernien verotukseen liittyvän ongelman. Tutkimusaiheen ajankohtaisuutta Suomessa toimiville kansainvälisille konserneille lisää muutoksessa oleva lainsäädännöllinen toimintaympäristö. Vuoden 2007 alusta tuli voimaan verotusmenettelystä annettu lain muutos. Lainmuutos sisältää säännökset siirtohinnoittelun oikaisusta ja siirtohinnoittelun dokumentoinnista Uudet säädökset korvaavat VML 31 §:n, joka oli kansainvälisiä peiteltyjä voitonsiirtoja koskeva erityisnormi. Uusien säännösten mukaiset siirtohinnoittelumenetelmät ja niiden soveltamisohjeet perustuvat OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin. (Horsma, Pokkinen & Roman 2006)

Kasvavat vaatimukset kustannustehokkuuteen kannustavat yrityksiä keskittämään toimintojaan. Kansainväliset konsernit allokoivat usein hallinnollisia toimintojaan tietyissä maissa sijaitseviin yhtiöihin, jotka toimivat toisten konserniyhtiöiden palvelukeskuksina. Samaan konserniin kuuluvien, mutta juridisesti erillisten yhtiöiden väliset transaktiot vaikuttavat yritysten tulokseen ja kannettavan veron määrään. Vaikka kansainvälisesti toimiva konserni muodostaa taloudellisen kokonaisuuden, perustuu konserniyhtiöiden verotus Suomessa lähtökohtaisesti erillisyydelle. Kullekin konserniin kuuluvalla yhtiöllä lasketaan verotusta varten oma erillinen tulos, ja kunkin konserniin kuuluvan yhtiön on erikseen määriteltävä, mitkä tulot ja mitkä menot otetaan huomioon laskettaessa yhtiön verotettavaa tulosta. Keskeinen ongelma määriteltäessä konsernin sisäisten transaktioiden arvoa on erien oikean suuruuden löytäminen. Useiden maiden lainsäädäntö sallii avoimen tuloksentasauksen kansallisesti toimivien konsernien verotettavan tuloksen laskennassa.

Koska kansainvälisten konsernien verotuksessa on aina kyse kahden tai useamman valtion veroviranomaisten vastakkaisista intresseistä, vaatimukset konserniyhtiöiden erillisverotukseen korostuvat. Erillisverotuksesta johtuen kansainväliseen konserniin kuuluvan yhtiön tulosta voivat rasittaa vain sille kuuluvat kustannukset, eikä yhtiö voi luopua tulosta jonkin toisen samaan konserniin kuuluvan yhtiön hyväksi. (Helminen 2000: 5-6.) Liiketaloudellisen tarkoituksenmukaisuuden ohella kansainvälisesti toimivan konsernin toimintojen organisointiin vaikuttavat myös verotukseen liittyvät näkökohdat.

Yrityksen sisäiset siirtosuoritteet lisääntyvät yrityksen koon kasvaessa ja organisaation hajaantuessa. OECD:n arvion mukaan yli puolet maailmankaupasta on konsernien sisäistä kauppaa. (Ahonen & Etholen 2006: 66) Siirtohinnoittelu voi koskea konkreettisten tavaraja omaisuuserien arvostusta. Konsernin yritysten välillä voidaan siirtää myös palveluita, joista perittäviä maksuja kutsutaan management fee -veloituksiksi. Verotuksen näkökulmasta management fee tarkoittaa veroitettavia palveluita, joita yritys tarjoaa keskitetysti konserniyhtiöille. Tämänkaltaisia palveluita voivat olla esimerkiksi kirjanpito, markkinointi, veropalvelut ja lakiasiainpalvelut. (Leväjärvi 2000) OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan konsernin sisäiset palvelut voidaan jaotella kuuluviksi kolmeen ryhmään: johtamiseen, koordinointiin ja valvontaan. (OECD 1995). Kansainväliseen konserniin kuuluvien, eri valtioissa verotettavien yhtiöiden välisten transaktioiden hinnoittelu on säädeltyä. Samaan konserniin kuuluvien yhtiöiden väliset suorite- ja rahavirrat on arvostettava lainsäädännössä, ja valtioiden välisissä verosopimuksissa määriteltyjen periaatteiden mukaan.

Palveluiden tarjoaminen konserniyhtiöille poikkeaa luonteeltaan konsernin sisäisestä tavarakaupasta. Palvelusuorituksen lopputulosta on vaikea erottaa konkreettisesti eri komponentteihin. OECD:n raportin mukaan kaksi keskeistä kysymystä tekevät sisäisten palveluiden hinnoittelusta erityisen haasteellisen siirtohinnoittelun osa-alueen: Yrityksen on kyettävä osoittamaan, onko palveluita tosiasiallisesti suoritettu ilmoitetussa laajuudessa ja mikä on palveluiden oikea hinta. Koska palveluiden arvon muodostumisessa korostuu henkilökohtaisen työn suuri merkitys, ja tavarakauppaa suurempi yksilöllisyys, objektiivisen markkinaehtoisin hinnan määrittäminen palveluille on hankalaa.

Markkinahinnan määrittämiseen ei riitä pelkkä palvelun tuottamisesta aiheutuneiden kustannusten selvittäminen. Markkinahinnan muodostavista tekijöistä tulisi selvittää kustannusten lisäksi oikean suuruinen voittoelementti. Realistinen palvelun arvo vastaanottavalle yhtiölle on se, mitä kyseinen yhtiö olisi valmis maksamaan kyseisestä palvelusta konsernin ulkopuoliselle yhtiölle. (Mehtonen 2005: 226). Katteen määrittäminen on vaikeaa, koska konserniyhtiöiden välillä suoritettavat palvelut ovat usein sellaisia, ettei vertailuhintoja vastaavista palveluista ole saatavilla (KPMG 2000: 11.) Niskakankaan mukaan (1983: 182) suuri palveluiden sisäiseen hinnoitteluun liittyvä ongelma koskee palvelun tosiasiallisen siirtymisen todentamista. Palveluita ei voi varastoida, eikä niiden vuotuista kertymää inventoida.

Kansainvälisen konsernin kustannusten ja tulojen kohdistamisella voidaan pyrkiä vaikuttamaan siihen, missä valtiossa verotettava tulo tilinpäätöksessä näytetään. Verorasituksen minimoimiseksi kustannuksia voidaan pyrkiä ohjaamaan korkean verokannan maihin, ja vastaavasti siirtää tuloja matalan verokannan maihin. Verorasituksen minimointiin voidaan pyrkiä myös ohjaamalla tuloja tappiollisiin yhtiöihin ja kustannuksia voitollisiin yhtiöihin (Helminen 2000: 6.) Sainion mukaan peiteltyjen tulonsiirtojen tavallisimmat ilmenemismuodot ovat liian suuren tai liian pienen vastikkeen periminen tavaran luovutuksen, koron, rojaltin, tai vuokraa koskevan sopimuksen yhteydessä. On myös mahdollista että pääyhtiö suorittaa tytäryhtiöille kuuluvia velvoitteita. (Sainio 1976: 199) Verotuksessa kuitenkin edellytetään, että kansainväliseen konserniin kuuluvat yhtiöt noudattavat sisäisissä transaktioissaan sellaisia ehtoja ja hintoja, joita toisistaan riippumattomat yhtiöt noudattaisivat kaupankäynnissään. (Helminen 2005: 156) Palveluveloitusten markkinaehtoisuus ja toisaalta veloitettujen kustannusten vähennyskelpoisuuden edellytysten täyttyminen osoitetaan dokumentoimalla transaktiot verottajaa varten (Mehtonen 2005: 227).

Siirtohinnoittelussa onnistuminen on yritykselle tärkeää. Potentiaalisia yritystason siirtohinnoitteluriskejä ovat kasvava paikallinen verotaakka, mahdollinen kaksinkertainen verotus, sakot ja jälkiveroihin liittyvät viivästysmaksut, epävarmuus yrityksen kokonaisverotaakasta sekä pitkäaikaiset vaikeudet yrityksen ja paikallisten

veroviranomaisten välillä. (PWC 2004: 1) Siirtohinnoittelusäännösten kansantaloudelliset heijastusvaikutukset perustuvat suomalaisten yritysten kilpailukykyyn. Verotuksella on muiden yrityksen toimintaan vaikuttavien tekijöiden ohella yrityksen toimintaa ja organisoitumista ohjaava vaikutus.

OECD-valtiot ovat viime vuosina tiivistäneet yhteistyötään verokilpailun rajoittamiseksi. EU ja OECD ovat pyrkineet yhtenäistämään jäsenvaltioidensa toimintatapoja poliittisin suosituksin, jotka tähtäävät toisille valtioille haitallisten verosäännösten poistamiseen. (Helminen 2005: 68). Euroopan unionin jäsenvaltiot ovat sitoutuneet noudattamaan yhteistä toimintatapaa toisia jäsenvaltioita vahingoittavien verovyöhykkeiden poistamiseksi. Myös OECD on julkaissut haitallista verokilpailua käsittelevän raportin, jolla pyritään tunnistamaan luonnollista taloudellisen toiminnan sijoittumista vääristävät fiskaaliset elementit, ja esitetään toimintasuunnitelma niiden poistamiseksi (Malherbe 2002:112)

1.2 Tutkimusongelma ja sen rajaus

Tutkimuksessa on tarkoitus selvittää management fee –veloitusten vähennyskelpoisuuden edellytykset kansainvälisen konsernin verotuksessa. Tutkielma tehdään suomalaiselta pörssinoteeratulta yritykseltä saadun toimeksiannon perusteella. Tutkimuksessa syvennyttään management fee -veloitusten vähennyskelpoisuuteen Suomen, sekä kahden kohdevaltion, USA:n ja Intian välisissä transaktioissa.

Tutkimusmetodi on lainopillinen eli oikeusdogmaattinen. Tutkimuksen case –osassa on käytetty menetelmänä myös oikeusvertailua. Tutkimuksessa selvitetään, mitä ovat management fee -veloitusten vähennyskelpoisuuden yleiset periaatteet Suomen lainsäädännön mukaan, ja miten palveluveloitusten vähennyskelpoisuus määräytyy Suomen sekä Intian ja Yhdysvaltojen välisissä konsernin sisäisissä transaktioissa. Lisäksi selvitetään, mitä vaihtoehtoisia siirtohinnoittelumenetelmiä palveluiden veloittamisessa voidaan käyttää, sekä OECD:n siirtohintaohjeiden hahmottamat periaatteet, jotka koskevat mm. dokumentaatiota osoitettaessa, mitä sisäisiä palveluita on faktisesti suoritettu.

Syvennyttäessä kahden kohdevaltion verotuskäytäntöjen tutkimiseen, management feen verokohtelun tulkinnassa käytetään ensisijaisena lähteenä kunkin maan kansallista lainsäädäntöä.

Management fee- veloitusten katteen markkinaehtoinen taso, sen perimisvelvollisuus, ja katteen veloittamisen hyväksyttävyyden vaihtelee eri valtioissa. Joissain maissa management fee –veloituksista voidaan periä lähdeveroa. (Leväjärvi 2000) Kansallisissa lainsäädännöissä on eroja myös management feen ja muun siirtohinnoittelun dokumentaatiolle asetettujen vaatimusten suhteen, sekä todistustaakan jakautumisessa verovelvollisen ja veronsaajan välillä. (Helminen 2000: 170-171). Konsulttiyhtiö PriceWaterhouseCoopers jakaa maailman valtiot kahteen ryhmään perustuen niiden suhtautumiseen koskien management fee –veloitusten verokohtelua: ”Kehittyneillä mailla” on olemassa lakeja ja asetuksia, jotka koskevat sisäisten palveluiden vähennyskelpoisuutta. Maailman muiden, vähemmän kehittyneiden, maiden lainsäädännöt eivät tyypillisesti tunne konsernin sisäisiä palveluveloituksia, eikä niitä hyväksytä veroa vähentäviksi eriksi. On myös olemassa vähemmän kehittyneitä maita, jotka hyväksyvät management fee -veloitusten rajoitetun vähennyskelpoisuuden. Rajoitettua vähennyskelpoisuutta noudattavat valtiot saattavat omata kansainvälisistä standardeista poikkeavia toimintatapoja, jotka koskevat mm. veronpidätystä ja veronpalautusta. (PWC 2004: 57). Tutkimuksen kohteena olevat valtiot poikkeavat toisistaan kehitysasteensa perusteella. Lisäksi USA poikkeaa muista maailman maista siirtohinnoittelua koskevan säännöstönsä yksityiskohtaisuudella (Helminen 2000)

Wiman (1987: 16) on jakanut siirtohinnoitteluun vaikuttavat tekijät neljään osaan:

- 1) Julkisoikeudellinen sääntely: verot, tullit sekä hinta- ja valuuttasääntely.
- 2) Yksityisoikeudellinen sääntely: mm. velkojia ja vähemmistöosakkaita suojelevat lait.
- 3) Yritystaloudelliset motiivit: pyrkimys voiton maksimointiin yritysjohdon kontrolli ja ohjaustavoitteet, sekä kilpailijoiden toimenpiteiden vaikutus.
- 4) Kansainväliset normit: mm. kansainvälisten järjestöjen yritysten toimintaa ohjaavat ohjeistukset ja normit.

Tässä tutkimuksessa keskitytään siirtohinnoittelun julkisoikeudellisen sääntelyn ja kansainvälisten normien vaikutuksen selvittämiseen siirtohinnoittelun yhden osa-alueen, Management fee –veloitusten osalta. Käsittely tapahtuu toimeksiantaja -yrityksen näkökulmasta.

Siirtohinnoittelun määrittelyyn liittyvät periaatteet ovat pääasiassa samoja suoriteryhmistä riippumatta. Tutkimuksen siirtohinnoittelun yleisiä periaatteita kuvaavat osat ovat sovellettavissa management fee –veloitusten ohella pääsääntöisesti myös muihin sisäisten transaktioiden alalajeihin. Siirtohinnoittelun yksityiskohtien käsittely rajataan kuitenkin muiden suoriteryhmiä osalta käsittelyn ulkopuolelle. Siirtohinnoittelua sääntelevissä normeissa on runsaasti kansallisia eroja. Yksityiskohtaisella tasolla management feen vähennyskelpoisuutta tutkitaan Suomen lisäksi USA:n ja Intian lainsäädännön osalta. Koska Management Feen verokohtelua lähestytään liiketalouden ja yritys juridiikan näkökulmasta, matemaattinen ja kansantaloustieteellinen näkökulma siirtohinnoittelumenetelmiin rajataan tutkimuksen ulkopuolelle.

Siirtohinnoittelun aihealueelta löytyy Suomessa niukasti julkaistuja oikeustapauksia. Tutkimuksen keskeisinä lähteinä käytetään oikeustieteellistä kirjallisuutta. Säädösten nopean uudistumisen seurauksena keskeiseksi lähdeaineistoksi nousevat etenkin tiedoiltaan ajantasaisten tieteellisten- ja vero-alan ammattijulkaisujen artikkelit. Suomen verolakien lisäksi lähteitä ovat Suomen solmimat verosopimukset, OECD:n siirtohinnoitteluohjeet, sekä vuoden 2007 alusta voimaan astuneen verotusmenettelystä annetun lain lainvalmisteluaineisto. Julkaistujen lähteiden lisäksi haastatellaan toimeksiantavan yrityksen edustajia, sekä kansainväliseen siirtohinnoitteluun erikoistuneiden konsulttitoimistojen asiantuntijoita.

Tutkimuksen ensimmäisellä puoliskolla selvitetävät siirtohinnoittelun ja kansainvälisen verotuksen käsiterakenteet ovat pääasiassa vanhentumatonta tietoa, ja osa lähteinä käytettävästä aineistosta on suhteellisen iäkäästä. Siirryttäessä tutkielman kohdeyritystä käsittelevään osaan lähdeaineistoa tarvitaan spesifin ja ajantasaisen tiedon selvittämiseen. Tällöin vaatimuksen lainsäädännöllisen ym. lähdeaineiston ajantasaisuudelle kasvavat.

Asiantuntijahaastattelut tukevat säädösten oikeaa tulkittamista ja auttavat hahmottamaan asioiden välisiä suhteita.

1.3 Tutkimuksen rakenne

Tutkimus jakaantuu seitsemään pääluokkaan. Tutkimus etenee alun tutkimusaiheen esittelystä, sekä aihepiirin peruskäsitteiden ja menetelmien kuvailusta, valittavien menetelmien oikeellisuuden tulkintaan vaikuttavien seikkojen tutkimiseen. Aiheen käsittelyssä edetään yleisestä erityiseen tarkastelemalla ensin kansainvälisen verotuksen ja siirtohinnoittelun yleistä dynamiikkaa, ja siirtyen lopussa Intian ja Yhdysvaltojen palvelun siirtohinnoittelua ohjaavien normien tulkittamiseen.

Tutkimuksen johdannossa esitellään palveluiden siirtohinnoittelun käsite, ja liitetään se konsernin verotuksen ja yrityksen liiketoiminnan kontekstiin. Johdannossa perustellaan, miksi tutkimuskohde on ajankohtainen ja tärkeä yrityksen verotuksen ja liiketoiminnan suunnittelun kannalta. Lisäksi johdannossa sivutaan lyhyesti siirtohinnoittelun kansantaloudellista merkitystä yhtenä yritysten toimintaa ohjaavana voimana ja lainsäädännön kannalta yhtenä tekijänä valtioiden väliseen verokilpailuun vaikuttavien fiskaalisten keinojen joukossa. Johdannossa esitellään palveluveloitusten verokohteluun liittyviä, yritykselle aiheutuvia riskejä. Johdantoluvussa esitellään myös tutkimuksen lähdeaineisto, ja arvioidaan sen soveltuvuutta ja ominaisuuksia.

Tutkimuksen toisen pääluvun aluksi kuvataan konserniyhtiöiden verotuksen erillisyyden periaate, ja sen vaikutus siirtohinnoittelun tarpeellisuuteen. Tämän jälkeen käydään läpi EVL:ssä menon vähennyskelpoisuudelle asetettuja yleisiä edellytyksiä. Yleisten vähennyskelpoisuuden edellytysten käsittelyä seuraa sisäisten palvelutransaktioiden vähennyskelpoisuuden määrittelyyn liittyvien esikysymyksien ja johdannaisilmiöiden esittely. Näiden selvittäminen on usein vähennyskelpoisuuden ratkaisemisen edellytys. Menon vähennyskelpoisuuden määrittelyn välineenä esitellään hyötytesti, ja luetellaan kuluja, joiden ohjaaminen konsernin toisten yritysten kuluiksi ole sallittua. Menon

kohdistamiseen liittyen käydään läpi menon ja tulon juridinen ja taloudellinen liittymä, sekä tilanteet jolloin nämä poikkeavat toisistaan. Toisella pääluvussa esitellään myös määrittelyongelmia aiheuttavat tilanteet, joissa konsernin sisäinen palvelu on kehittynyt niin laajaksi, että on perusteltua katsoa sen muodostavan aineettoman oikeuden. Vähennyskelpoisuuden vaatimusten esittelyn jälkeen kuvataan kansainvälisen etuyhteystransaktion dynamiikkaa. Tätä seuraa kaksinkertaisen verotuksen erilaisten ilmenemismuotojen esittely. Toisessa pääluvussa esitetään lainsäädännölliset keinot kaksinkertaisen veron poistamiseen, sekä keinot, joilla yritys voi vapautua kaksinkertaisesta verosta.

Tutkimuksen kolmannessa luvussa esitellään yleisimmät siirtohinnoittelun toteuttamistavat. Kun toisessa pääluvussa on osoitettu, miksi yritykset siirtohinnoittelevat sisäiset transaktionsa, ja miksi markkinaehtoisin hinnan määrittely on tärkeää, kolmannessa luvussa kerrotaan, kuinka siirtohinnoitteluprosessi käytännössä etenee. Kolmannen pääluvun alkupuolella esitellään OECD:n siirtohinnoitteluohjeet, ja niihin olennaisesti liittyvä markkinaehtoperiaate. Tässä yhteydessä käydään läpi myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kansallista normistoa ohjaava merkitys. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden sisältämät siirtohinnoittelumenetelmät esitellään yksitellen. Menetelmien esittelyn jälkeen selvitetään siirtohinnan asettamiseen ja testaamiseen liittyviä kysymyksiä. Luvun lopuksi keskitytään kuvaamaan esiteltyjen siirtohinnoittelumenetelmien soveltuvuutta erityisesti palveluiden hinnoitteluun.

Kolmannen luvun sisältämä kuvaus erilaisista vaihtoehtoisista siirtohinnoittelutavoista saa jatkoa neljännessä pääluvun markkinaehtoisuuden toteutumista ja todistamista, sekä tulkintojen hyväksyttävyyden varmistamista käsittelevästä sisällöstä. Neljännessä luvussa esitetään, miten siirtohinnoittelun arvo ja muut transaktion ehdot tulee perustella verotuksessa hyväksyttävällä tavalla. Tehtyjen ratkaisujen markkinaehtoisuus, ja niiden pohjana olevien palvelusuoritusten olemassaolo, sekä oikea suuruus todennetaan dokumentaatiolla, jonka sisältövaatimukset esitellään Suomen ja EU:n käytäntönsäätöön, sekä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden näkökulmasta. Koska verovelvollisella on mahdollisuus laskea markkinaehtoinen siirtohintaa useilla vaihtoehtoisilla tavoilla,

palveluiden siirtohinnoitteluun liittyy paljon tulkinnanvaraisia elementtejä. Verovelvollisen ja verottajan tulkintojen erilaisuus voi esimerkiksi verotarkastuksen yhteydessä paljastuessaan johtaa veronkorotuksiin ja maksuihin. Konsernin veroriskin hallitsemiseksi on tärkeää kyetä varmistumaan siirtohinnoittelun hyväksyttävyydestä ennakoivasti. Siirtohinnoittelun hyväksyttävyyden varmistamisen menetelminä kuvataan Safe Harbour ja APA –järjestelyjä, sekä Suomen ennakkokannanottojärjestelmän toimintaa. Safe Harbour ja APA –järjestelyjen käsittely on tärkeää, koska niitä tarvitaan tutkimuksen Case –osion Yhdysvaltojen ja Intian Management feen vähennyskelpoisuuden tutkimisessa.

Viidennessä ja kuudennessa luvussa siirrytään kahden kohdemaan erityispiirteiden tutkimiseen. Koska Intian ja Yhdysvaltojen palveluiden siirtohinnoittelua sääntelevä normiympäristö on varsin erilainen, myös lukujen rakenteet ovat erilaisia.

Yhdysvalloissa etuyhteyspalveluiden hinnoittelua ohjataan väliaikaisilla normeilla. Maassa on koko 2000 -luvun ollut vireillä palveluiden siirtohinnoittelua ohjaavan lainsäädännön kehitystyö. Viidennen luvun aluksi taustoitetaan tilapäisten sääntöjen ohjaamaa nykytilannetta kuvaamalla palveluiden siirtohinnoittelunormien evoluution kehityskaari, joka johti väistyneestä vuoden 1968 laista hyväksymättä jääneen lakiehdotuksen kautta uusien väliaikaisten normien käyttöön ottoon. 2000–luvun kuluessa huomio on Yhdysvalloissa kiinnittynyt aineettoman omaisuuden ja palveluiden väliseen yhteyteen kansainvälisen konsernin arvonmuodostusprosessissa. Keskeinen ongelma on ollut, miten kansainvälisen konsernin arvoketjussa syntyvä lisäarvo jaetaan palveluiden, ja niihin liittyvien, toisen verotusvaltion alueella omistettujen, aineettomien oikeuksien välillä. Tämä vuorovaikutus on osaltaan heijastunut myös väliaikaisiin säännöksiin, joiden avulla on pyritty selkeyttämään palveluiden ja aineettoman omaisuuden välistä rajapintaa, ja yksilöimään menetelmiä, joilla markkinaehtoisen hinnan voi hyväksyttävästi laskea. Aihepiirin merkittävyyden vuoksi asiaa havainnoidaan Yhdysvaltojen suurimman siirtohinnoittelujutun GlaxoSmithKlinen esittelyllä. Pääosa Yhdysvaltoja käsittelevästä luvusta käsittelee voimassa olevia väliaikaisia normeja. Normien keskeinen sisältö käydään läpi, ja tärkeisiin uudistuksiin, kuten uuteen safe harbouriin keskitytään tarkemmin. Myös erityisesti palveluiden siirtohinnoitteluun tarkoitetut menetelmät esitellään. Viidennen

luvun loppuun kerrotaan Yhdysvaltojen siirtohinnoitteluun liittyvistä rangaistuksista.

Kuudes luku käsittelee Management Fee –veloitusten vähennyskelpoisuutta Intiassa. Toisin kuin Yhdysvalloissa, Intiassa ei ole erityisiä normeja palveluiden siirtohinnoitteluun. Tämän vuoksi aiheen tarkastelu tapahtuu Yhdysvaltoja yleisemmällä tasolla. Luvun aluksi esitellään Intiaa toimintaympäristönä valtion verojärjestelmän rakenteen kannalta. Koska palveluiden siirtohinnoittelussa käytetään samoja menetelmiä kuin aineellisen omaisuuden siirtohinnoittelussa, kuvataan Intian siirtohinnoittelulle asettamia yleisiä vaatimuksia. Tutkimus keskittyy erityisesti Intian siirtohinnoittelunormien poikkeuksellisiin elementteihin: ”Salaisiin” vertailuhintoihin, poikkeukselliseen näkemykseen markkinaehtoisesta vaihteluvälistä ja sen laskemisesta, sekä kaksinkertaista verotusta aiheuttavan lähdeverojärjestelmään. Kuudennessa luvussa käsitellään Suomen ja Intian välillä solmittua verosopimusta, koska sopimuksessa on elementtejä jotka liittyvät olennaisesti Management fee- veloitusten verokohteluun. Intian ja Suomen välillä solmitun tuloverosopimuksen artikla 13, joka käsittelee rojalta ja korvausta teknisestä palvelusta, on poikkeuksellisen laaja. Artiklan sovellettavuus Management fee –veloituksiin, ja tästä seuraava 15% lähdeverotus saattaa aiheuttaa kaksinkertaista verotusta, mikäli Suomen verohallinto tulkitsee verosopimusta eritavalla kuin Intia, eikä Intiaan maksettua lähdeveroa hyvitetä tulon saajan verotuksessa Suomessa.

Tutkielman seitsemännessä luvussa esitellään yhteenveto tutkimustuloksista. Yhteenvedossa esitellään keskeiset tutkimuksessa esiin nousseet havainnot. Yhteenvedossa tuodaan esiin löydökset, kuten Yhdysvaltojen ja Intian verojärjestelmissä ilmenevät palveluiden siirtohinnoitteluriskit, sekä mahdolliset poikkeamat kansainvälisistä käytännöistä Management Fee –veloitusten vähennyskelpoisuuden osalta.

2.MENON VÄHENNYSKELPOISUUS KANSAINVÄLISESSÄ ETUYHTEYS -TRANSAKTIOSSA

Kansainvälisen konsernin konserniyritysten ja niiden osien verotukseen osallistuu useita valtioita. Juridisesta itsenäisyydestään huolimatta kansainväliseen konserniin kuuluvilla yrityksillä on yhteinen taloudellinen intressi. Konsernin sisäisten transaktioiden laatu, ja niiden veloituksissa käytetyt hinnat eivät välttämättä ole sellaisia, joita toisistaan riippumattomat yritykset käyttäisivät. Konsernin toimiessa usean verotusvaltion toimipiirissä on mahdollista, että konserni pyrkii minimoimaan kokonaisverotustaan ryhtymällä järjestelyihin, joihin riippumattomat osapuolet eivät ryhtyisi. (Helminen 2000: 18) Suomen tuloverosäädökset sisältävät vaatimuksen markkinaehtoperiaatteen käytöstä konsernin verotuksessa. Etuyhteydessä keskenään olevien osapuolten on käytettävä transaktioissaan niitä ehtoja, joita toisistaan riippumattomat yritykset käyttäisivät. Etuyhteyden olomassaolo ilmenee esimerkiksi siten, että yrityksillä on muodollisesta itsenäisyydestään huolimatta sama tosiasiallinen johto. Emoyhtiön ja tytäryhtiön välillä oleva etuyhteystilanne on selkeä. Etuyhteyden olomassaoloon voi riittää myös pelkkä vaikutusvalta toisen yrityksen johtoon. (Myrsky & Linnakangas 2005: 245) Markkinaehtoperiaatteen perustana on ”entity” –periaate, jonka mukaan yrityksen erillisiä osia käsitellään itsenäisinä yksikköinä, eikä saman suuren kokonaisuuden epäitsenäisinä osina. (Mehtonen 2005: 84) Markkinaehtoperiaate on kuulunut olennaisena osana etuyhteystransaktioiden ehtojen hyväksyttävyyden tulkitsemiseen jo pitkään. Esimerkiksi Ruotsissa arm’s lenght –periaate on kuulunut oikeuskäytäntöön jo noin 80 vuotta. (Grive & Carendi 2007: 209)

2.1 Menon vähennyskelpoisuus elinkeinotulon verotuksesta annetun lain mukaan

Menoilla tarkoitetaan tuotannontekijöistä suoritettuja vastikkeita. (Tikka, Nykänen & Juusela 2007) Menon vähennyskelpoisuudesta on säädetty elinkeinotulon verotuksesta annetun lain 7 §:ssä. EVL 7 §:n mukaan vähennyskelpoisia ovat elinkeinotoiminnassa tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä aiheutuneet menot ja menetykset. Liiketaloustieteissä

vallitsevan käsityksen mukaan suoritteista suoritettut vastikket, menot, sekä suoritteista saadut vastikkeet, tulot, ovat ne perustekijät joiden perusteella määritellään yrityksen tulos. (Andersson ym. 2005: 161) Verotuksessa vähennyskelpoisiksi katsottavat menot ovat yleensä kirjanpidollista tulosta rasittavia. (Tikka ym. 2007) Elinkeinotoiminnan verotettavan tuloksen laskentaa sääntelevät EVL:n normit on laadittu tämän käsityksen mukaisesti. Yrityksen tulosta määriteltäessä pitäisi periaatteessa näin ollen ottaa huomioon vähennyksinä kaikki tuotannontekijöistä suoritettut vastikkeet. (Andersson & Ikkala 2005: 161) EVL:n laaja menokäsite on Tikan, Nykäsen ja Juuselan (2007) mukaan vastine saman lain laajalle tulokäsitteelle. Elinkeinotoiminnassa tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä aiheutuneita menoja ja menetyksiä kutsutaan nimellä luonnolliset vähennykset. (Andersson ym. 2005: 161) EVL 7 §:n perusteella elinkeinotoimintaa suorasti, sekä elinkeinotoimintaa epäsuorasti edistävät menot ovat vähennyskelpoisia. (Andersson ym. 2005: 164)

Anderssonin ja Ikkalan (2005: 162) mukaan erästä tuloverotuksen peruseriaatetta on kuvattu sanomalla, että verovelvollinen on oikeutettu tavoittelemaan tuloa parhaaksi katsomallaan tavalla ja valitsemillaan keinoilla, ja että verotajan on tyydyttävä siihen lopputulokseen jonka verovelvollinen menettelyllään saavuttaa. Tämän periaatteen seurauksena on näkemys, jonka mukaan verotettavaa tuloa laskettaessa vähennetään kaikki tulon hankkimiseksi suoritettut menot niiden tosiallisesta vaikutuksesta tai vaikutusmahdollisuudesta riippumatta. (Andersson ym. 2005: 163)

2.2. Management Fee –veloitusten vähennyskelpoisuuteen vaikuttavat tekijät

Kun arvioidaan konsernin sisäisten palveluiden vähennyskelpoisuutta verotuksessa on ratkaistava kaksi peruskysymystä. On selvitettävä, onko meno luonteeltaan ylipäättään vähennyskelpoinen. Jos meno havaitaan vähennyskelpoiseksi, ratkaistaan, minkä verovelvollisen verotuksessa vähennys voidaan tehdä. (Helminen 2000: 16) Laajuusongelman ja kohdistusongelman lisäksi elinkeinotulon verotuksessa on ratkaistava myös jaksotusongelma, menon ajallinen kohdistaminen. (Tikka ym. 2007)

Vähennyskelpoisuuden kohdistusongelman peruskysymys on, kenen verovelvollisen menosta on kysymys. Konsernit muodostavat taloudellisen kokonaisuuden, mutta konserniyritykset ovat juridisesti itsenäisiä verovelvollisia. Menon vähennyskelpoisuuden lähtökohta on verovelvollisen oma tulonhankkimistoiminta. Toisen konserniyhtiön menoja ei voida vähentää toisen samaan konserniin kuuluvan yhtiön tulosta. (Myrsky & Linnakangas 2005: 49) Vastaavasti liiketoiminnan voittomarginaalin on kohdennuttava sille konserniyhtiölle, joka kantaa kyseiseen liiketoimintaan liittyvän tappioriskin. (Juusela 2004: 268)

Tikan, Nykäsen ja Juuselan (2007) mukaan kohdistamisessa on periaatteena se, ettei verovelvollinen saa vähentää sellaisia menoja, jotka synnyttävät tuloa verovelvollisen asemesta toisessa talousyksikössä. Emoyhtiön saamia osinkoja ei pidetä sellaisena tulonhankkimistoimintana, jonka perusteella palvelumaksut voidaan jättää perimättä, vaan kulut on perittävä yhtiöltä, jonka tuloa ne välittömästi kerryttävät (Karjalainen ym. 2007: 129)

2.2.1 Taloudellinen ja muodollisjuridinen liittymä

Konsernin sisäisten transaktioiden yhteydessä tulojen ja menojen kohdistaminen oikealle verovelvolliselle on tärkeää menojen saamiseksi vähennyskelpoiseksi. Kohdistamisessa kiinnitetään huomiota liittyimiin joita menoilla ja tuloilla on eri verovelvollisille. Menon kohdistamista voidaan tarkastella taloudellisen tai muodollisjuridisen liittymän näkökulmasta. Taloudellinen liittymä kuvaa sitä, kenen tulon hankkimista meno edistää, tai kuka on tehnyt suoritteen josta tuloa kertyy. Muodollisjuridisen liittymän näkökulmasta tarkastellaan kysymystä etsimällä vastausta kysymyksiin: Kuka on tulon oikeudellinen vastaanottaja, ja menon oikeudellinen suorittaja? Kohdistamisongelmat ovat erityisen suuria silloin, jos taloudellinen ja muodollisjuridinen liittymä poikkeavat toisistaan. (Eerola ym. 2007: 266)

Omistusmuotoon liittyvät kysymykset ovat siirtohinnoittelussa tavanomaisia etenkin aineettoman omaisuuden yhteydessä. Karjalainen ja Raunio (2007: 163) jakavat

aineettoman oikeuden omistusmuodot kolmeen siirtohinnoittelukäytännössä vakiintuneeseen omistusmuotoon. Näitä ovat juridinen-, hyödyntämiseen perustuva-, ja taloudellinen omistus. Hyödyntämiseen perustuvan omistusoikeuden katsotaan olevan sillä taholla, joka on oikeutettu aineettoman oikeuden tuottoon. Siirtohinnoittelun kannalta keskeistä on taloudellinen omistusoikeus. (Karjalainen ym. 2007: 164) Taloudellinen omistajuus saattaa erota juridisesta omistajuudesta esimerkiksi silloin, kun voidaan osoittaa että useat konserniyhtiöt ovat osallistuneet aineettoman oikeuden synnyttämiseen, ja sen kustannusten kattamiseen. Tällöin taloudellinen omistusoikeus voi ulottua konserniyrityksiin, joilla ei ole oikeuden juridista omistusoikeutta. (Hintsanen 2007)

2.2.2 Rajanveto palvelun ja aineettoman oikeuden välillä

Aineeton omaisuus liittyy usein palveluiden tuottamiseen, ja rajanveto palvelun ja aineettoman omaisuuden välillä voikin olla hankalaa. Käytännössä tämän kaltaisiin määrittelyongelmiin voidaan joutua esimerkiksi erilaisissa useiden konserniyritysten yhteisissä tuotekehittelyhankkeissa, joissa patenttien ja tuotemerkin tuoma lisäarvo yhdistyy organisaation sisällä siirrettävään asiantuntija-apuun.

Hintsanen (2007) mukaan palvelu voi muuttua olemukseltaan aineettomaksi omaisuudeksi esimerkiksi silloin, kun muulla kuin it –toimialalla toimivan konsernin it –yksikkö on luonut alustan, jolla koko konsernin liiketoiminta pyörii, ja voidaan osoittaa, että konsernin tehokkuus suhteessa kilpailijoihin syntyy pääasiassa it –alustan tuoman lisäarvon vaikutuksesta. Tällöin it –alustan hyväksikäyttöä voidaan perustellusti alkaa veloittaa palveluperusteisen Management fee –veloituksen sijaan aineettoman oikeuden hyväksikäyttöön perustuvalla veloituksella.

Aineettoman omaisuuden siirtohinnoittelun yhteydessä joudutaan ratkaisemaan useita erilaisia kysymyksiä. Näitä ovat ainakin patenteista perittävän rojaltin markkinaehtoinen taso, aineettoman omaisuuden kehittämisestä aiheutuneiden kustannusten jakaminen, ja tavaramerkin arvostaminen. Markkinaehtoinen hinta on määriteltävä kansainvälisen konsernin maan rajat ylittävien transaktioiden lisäksi myös esimerkiksi kotimaisten

konserniyhtiöiden välisten liiketoimien yhteydessä. (Laaksonen 2004: 423) Aineeton omaisuus jakaantuu siirtokelpoiseen ja siirtokelvottomaan aineettomaan omaisuuteen. Aineettoman omaisuuden, kuten tavaramerkin arvostamiseen voidaan käyttää esimerkiksi tuottoarvomenetelmää, vertailukelpoisen markkinahinnan menetelmää tai kustannuksiin perustuvaa menetelmää (Laaksonen 2004: 245) Alan kirjallisuudesta on harvoin löydettävissä yksiselitteistä kuvausta siitä kuinka aineeton omaisuus olisi kussakin yksittäistapauksessa arvostettava. (Palmu 2005: 291) Aineettoman omaisuuden arvostamiseen liittyen on huomioitava muun muassa elinkaari, jonka arvioiminen yksiselitteisesti voi olla vaikeaa. Esimerkiksi tavaramerkin elinkaari voi olla mikä tahansa, ja sen arvioiminen perustuu täysin konkreettisen yksittäistapauksen faktoihin. (Palmu 2005: 292)

2.2.3 Hyötytesti, omistajakulut ja hyöty konserniin kuulumisesta

Verovähennysten laajuuskysymyksen ratkaisussa lähtökohtana on kaikkien tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä aiheutuneiden todellisten menojen vähennyskelpoisuus. (Helminen 2000: 16) Konserniyhtiö ei voi maksaa palvelusta, jota ei ole tosiasiallisesti suoritettu tai maksaa korkeampaa hintaa kuin mikä olisi palvelun todellinen arvo. Jos konserniyhtiölle on luovutettu palvelua, siitä on perittävä korvaus. Markkinaehtoinen veloitus ei ole harkinnanvarainen. Palvelumaksun pätevyyden arviointi vähennyskelpoisena menona perustuu arvioon siitä, onko palvelusta ollut ostajalle selkeää hyötyä. Anderssonin (1995) mukaan kotimaiselle yritykselle palveluista aiheutunut konkreettinen hyöty on edellytys sille, että yritys voi vähentää ulkomaiselle konserniyhtiölle maksamansa korvaukset verotuksessaan. Hallintopalvelun vähennyskelpoisuus ratkaistaan hyötytestillä (benefit test). Suoritusta pidetään palveluna, ja siitä maksettu korvaus on vähennyskelpoinen, jos suoritus edistää maksajan liiketoimintaa. Hyödyllisyys selviää vastattaessa kysymykseen: Onko kyseessä palvelu, jonka yhtiö ostaisi ulkopuoliselta, mikäli konserniyhtiö ei tarjoaisi sitä? (Karjalainen ym. 2007: 129) Arvioitaessa vähennyskelpoisuutta voidaan ottaa huomioon myös se, onko hankittu palvelu ollut sellainen, jota ostaja ei itse tuota. (Törmänen 2006: 307) Tuplapalveluilla tarkoitetaan palveluita, joiden kattamat toiminnot yhtiö suorittaa myös itse. Oman toiminnan kanssa

päällekkäisestä konsernipalvelusta maksettava korvaus on vähennyskelpoinen ainoastaan poikkeuksellisissa olosuhteissa, kuten integroitaessa ostetun yhtiön toimintaa tai siirryttäessä hajautetusta toiminta mallista keskitettyyn toimintamalliin. (Karjalainen ym. 2007: 129) Palvelun tarjoajan kotivaltion veroviranomaisten intressinä on valvoa, että muille konserniyhtiöille tarjotuista palveluista peritään korvaus. Palveluita vastaanottavien konserniyhtiöiden kotivaltioiden veroviranomaisten pyrkimys on huolehtia siitä, että vain yhtiötä hyödyttävistä palveluista maksetaan korvaus, ja ettei korvaus ylitä markkinaehtoista korvausta. (Karjalainen ym. 2007: 128) Useiden maiden veroviranomaiset suhtautuvat kielteisesti sellaisiin palvelumaksuista tehtäviin vähennyksiin, jotka eivät perustu suoritettuihin palveluihin, vaan palvelujen saatavilla oloon. (Karjalainen ym. 2007: 139)

Konsernin pääyriykselle aiheutuu kustannuksia siitä, että se omistaa konserniyhtiöiden osakkeita. Omistajakulut kuuluvat omistavan yrityksen vastuulle, eikä niiden ohjaamista konsernin toisten yrityksen kuluiksi ole sallittua. Jos kulu on syntynyt emoyhtiössä, sen tulisi myös säilyä emoyhtiön kuluna. Mikäli emon omistajakustannus syntyy konserniyhtiössä, se tulisi laskuttaa emoyhtiöltä lisättynä markkinaehtoisuuden vaatimalla lisällä. (PWC 2004: 57) Omistajuuteen liittyviä kuluja ovat useat konsernihallintoon liittyvät palvelut, joita riippumattomat yritykset eivät ostaisi. Emoyhtiökulut eivät tuo suoraa lisäarvoa osakkaille. Esimerkiksi emoyhtiön raportointivaatimuksiin ja sijoittajaviestintään liittyvät toimet kuuluvat yleensä emoyhtiön kannettavaksi. (Karjalainen ym. 2007: 132) Koska yrityksen strateginen päätöksenteko kuuluu emoyhtiölle, myös valtaosa yrityksen ylimmän johdon kuluista jää yleensä emoyhtiön kannettavaksi. (Karjalainen ym. 2007: 133)

Konserniin kuuluva yritys saa etua kuulumisestaan konserniin. Passiivisesta konserniin kuulumisesta ei kuitenkaan voida OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan veloittaa palvelumaksua toiselta konserniyhtiöltä. Jos konserniin kuulumisesta saatava etu perustuu emoyhtiön tai jonkin toisen konserniyhtiön tekemiin ja hyötyvän yrityksen kannattavuutta edistäviin toimiin, tulee niistä veloittaa korvaus. Myös esimerkiksi toisen konserniyhtiön omistaman aineettoman oikeuden tuoma hyöty voi olla peruste rojaltilin perimiseen. Konsernin brändin, nimen tai muun aineettoman oikeuden omistavalla konserniyhtiöllä on

peruste veloittaa muita konserniyhtiöitä heidän saamansa hyödyn perusteella. (Karjalainen ym. 2007: 136)

Palveluiden siirtohinnoittelun ohella myös konsernin sisäisistä lainoista maksettujen korkojen ja aineettoman omaisuuden siirtohinnoittelu on erityisen haasteellista. Konsernin sisäiset lainat eivät rahoitustieteen mukaan vaikuta lainkaan koko konsernin pääomarakenteeseen. Sisäiset lainat ja korot eliminoiduvat konsernitilinpäätöksessä. Verotuksessa korkoa ja osinkoa kohdellaan yleensä eri tavoilla. Osinko on voitonjakoeränä vähennyskelpoton. Korko on sen sijaan vähennyskelpoinen meno. Yleensä kaikki valtiot sallivat osakkeenomistajien rahoittaa tytäryhtiöitään osakepääoman lisäksi myös lainoilla. Alikapitaloisoinniksi kutsutaan ylimitoitettua vieraan pääoman käyttöä. Tällöin velkapääoman suhde omaan pääomaan katsotaan verotuksessa liialliseksi. (Knuutinen 2005: 188)

2.2.4 Markkinaehtoisuudesta poikkeamiseen liittyvät riskit

Siirtohinnoittelun oikeellisuuden tarkastaminen on noussut viime vuosina keskeiseksi verotarkastusten tarkastuskohteeksi. Verohallinnon julkaisemien tietojen perusteella vuosina 2001–2004 siirtohinnoitteluun liittyvät verotettavaan tuloon tehdyt lisäykset olivat arvoltaan yhteensä yli 300 miljoonaa euroa. Veroviranomaisten siirtohinnoitteluun kohdistaman valvonnan tiukentaminen on kansainvälinen suuntaus. Uusia siirtohinnoittelu- ja dokumentointisäännöksiä on tullut voimaan useissa valtioissa lyhyen ajan sisällä. (Raunio & Tättäläinen 2006: 8)

Jos keskenään etuyhteydessä olevat yritykset sopivat ehdoista, jotka poikkeavat markkinaehtoperiaatteesta, voidaan kotimaisen voitonsiirtäjäyrityksen tuloon tehdä peiteltyä voitonsiirtoa vastaava lisäys. Esimerkiksi markkinaehtoisen hinnan ja alihinnan välinen ero voidaan katsoa tuloksi ja verottaa sen mukaisesti. (Myrsky & Linnakangas 2005: 246) VML:n toimintatapojen kanssa samansisältöinen suhtautuminen markkinaehtoisuudesta poikkeamiseen toteutuu myös OECD:n malliverosopimuksessa, jossa riippumattomien yritysten välillä solmittavien ehtojen seurauksena syntyvä tulo

voidaan lukea sen yrityksen tuloon, jolle se oikein toimittaessa olisi kohdistunut. (Mehtonen 2005: 112) Vuoden 2007 alusta voimaan astuneeseen VML:ään on lisätty 32 §:n 4 momentti, jonka perusteella verovelvolliselle voidaan määrätä veronkorotus, jos siirtohinnoitteludokumenttia tai täydentävää lisäselvitystä ei ole esitetty määräajassa. Veronkorotus voidaan määrätä myös puutteellisen tai virheellisen dokumentaation tai lisäselvityksen seurauksena. (Anttila & Laaksonen 2007: 33)

Jos verovelvollisen kirjanpitoon on merkitty ”Management Fee” –nimikkeellä varustettuja tositteita, joita ei ole selostettu tai perusteltu, verottaja voi puuttua menettelyyn vedoten konsernitukea tai peiteltyä osingonjakoa koskeviin säädöksiin. (Törmänen 2006: 306) Konsernitukea ovat erät, jotka eivät ole pääomansijoitusta eivätkä välittömiä vastikkeita saaduista suorituksista. (Anderson & Ikkala 2005: 71) Rautajoen (1991: 464) mukaan konserniavustuksen ja markkinaehtoisuudesta poikkevan siirtohinnoittelun vaikutus on käytännössä samansuuntainen. Esimerkiksi tietyn suuruinen konserniavustuksen kanssa yhtäläinen taloudellinen vaikutus on saavutettavissa maksamalla etuyhteisyriykselle tuen suuruista ylihintaa, tai myymällä konserniyhtiölle omaisuutta tuen suuruisella alennuksella. Rautajoen (1991: 464) mukaan konserniavustuslakia ei voida soveltaa siirtohinnoitteluun. Tytäryhtiölle annetun tuen tulee olla avointa, eikä sitä näin ollen voida sisällyttää peiteltysti emo- tai tytäryhtiön yksittäisiin liiketoimiin yli- tai alihinnan muodossa.

Konsernituki on useimmiten saajansa veronalaista tuloa. Konsernitukea tai muuta vastaavaa vastikkeetta suorittua menoa ei voida vähentää verotuksessa. (Andersson ym. 2005: 73) Myrskyn ja Linnakankaan (2005: 259) mukaan markkinaehtoisuutta edellyttävät säännökset merkitsevät periaatteessa sitä, ettei konsernitukea voida antaa tulosvaikutteisesti suomalaisen emoyhtiön ja ulkomaisen tytäryhtiön välillä. Pääsääntöisesti suomalaisen yrityksen tuki ulkomaiselle tytäryritykselle voisi olla joko lainaa tai oman pääoman sijoitusta. (Myrsky ym. 2005: 259)

Siirtohintojen korjaaminen jälkikäteen on hankalaa. Jos siirtohinnoittelun kohteena olevasta suoritteesta kuuluu maksaa arvonlisäveroa, myöhemmin tehtävät siirtohintaoikaisut täytyy käsitellä oikaisuerinä myös arvonlisäverotuksessa. Arvonlisäverovaikutukset lisäävät

siirtohintakorjausten haasteellisuutta merkittävästi. Jälkikäteen tehtävien oikaisujen haasteita ovat mm. oikaisun kohdistaminen eri verokannan alaisiin eriin ja arvonlisäveron ajallinen kohdistaminen. (Horsma, Roman & Pokkinen 2006: 7)

Tilanteissa, joissa konsernin sisäisissä voitonsiirtosuhteissa on esiintynyt normaalista poikkeavin sopimusehdoin etuja kumpaankin suuntaan, on esitetty mahdolliseksi ottaa harkittavaksi kuittauksen hyväksymistä. OECD:n vuoden 1979 siirtohinnoitteluraportissa kuittauksen hyväksymistä pidetään periaatteessa mahdollisena. (Vapaavuori 1992: 237) OECD:n vuoden 1979 siirtohinnoitteluraportin perusteella kuittauksen edellytyksenä on kuitenkin kaikissa tapauksissa hinnoittelun muodossa eri suuntaan siirtyneiden etujen tasapaino ajanjaksolla, josta kulloinkin on kyse. (Vapaavuori 1992: 242) Helmisen (2007) mukaan Suomessa ei ole sellaista oikeuskäytäntöä, jonka perusteella voitaisiin ottaa kantaa kuittauksen hyväksymiseen. Helmisen mukaan tulon oikaisemiseen perustuvien säännösten lähtökohtana on tarkastella transaktioiden markkinaehtoisuutta, eikä niinkään yhtiön tuloksen markkinaehtoisuutta verrattuna siihen, mitä se olisi riippumattomien osapuolten välillä tehtyjen transaktioiden seurauksena. Näin ollen on Helmisen mukaan ilmeistä, että kuittauksen salliminen ei ole itsestään selvää.

2.3 Kaksinkertainen verotus kansainvälisissä etuyhteystransaktioissa

Kansainvälisten konsernien verotuksessa ovat vastakkain kahden tai useamman valtion verottajan intressit. (Helminen 2000: 6) Asuinvaltioperiaatteen nojalla valtiot pyrkivät verottamaan alueellaan syntyvän tulon lisäksi myös asukkaidensa maailmanlaajuisen tulon. Lähdevaltioperiaatteeseen perustuen valtiot pyrkivät verottamaan kaiken alueellaan syntyvän silloinkin, kun saaja asuu muussa valtiossa. (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2006: 171) Verosopimusten otsikoiden mukainen tarkoitus on pyrkiä välttämään kaksinkertaista verotusta. Kaksinkertaisen verotuksen välttäminen tai poistaminen, samoin kuin koko kaksinkertaisen verotuksen käsitekin on Sainion (1976: 218) mukaan moniselitteinen.

Asuinvaltio- ja lähdevaltioperiaatteiden yhtäaikaisesta soveltamisesta saattaa seurata tilanne, jossa useampi valtio katsoo samanaikaisesti voivansa verottaa samaa tuloa. Asuinvaltio- ja lähdevaltioperiaatteiden samanaikaisen soveltamisen lisäksi kansainvälistä monenkertaista verotusta syntyy esimerkiksi kaksoisasumiskonflikteissa ja kvalifikaatiokonflikteissa. Kaksoisasumiskonfliktissa useampi valtio saattaa yhtä aikaa katsoa olevansa oikeutettu saamaan verotuloja tulonsaajan asuinvaltiona. Samoin useampi valtio voi samanaikaisesti tulkita olevansa saman tulon lähdevaltio. Kvalifikaatiokonflikteissa kaksi valtiota tulkitsee kyseessä olevan eri tulotyyppin. (Helminen 2005: 51) Valtiot ovat pyrkineet jakamaan verotusvaltaansa muun muassa verosopimuksilla. Myös siirtohinnoittelussa on viimekädessä kysymys verotulojen jakamisesta vähintään kahden valtion välillä. (Karjalainen ym. 2007: 17) Toisen valtion verottaja ei välttämättä ota huomioon muualla tehtyjä siirtohintaoikaisuja. Suomessa VML 75 §:n seurannaismuutosta koskeva säädös mahdollistaa verotuksen muuttamisen Suomessa silloinkin, kun verotusta on toisessa valtiossa muutettu Suomeen vaikuttavalla tavalla. Kaikki valtiot eivät tämänkaltaisia korrelatiivisia muutoksia kuitenkaan tee.

Valtioiden verotusintressien konfliktit voivat johtaa tilanteeseen, jossa molemmat kansainvälisen liiketoimintaan liittyvät valtiot verottavat konfliktin kohteena olevaa tuloa, eikä kumpikaan valtio poista verosopimuksista huolimatta tuloon kohdistuvaa monenkertaista verotusta. (Helminen 2005: 51) On mahdollista, että kahden valtion veroviranomaiset tulkitsevat verosopimuksia eri tavalla. Kaksinkertaista verotusta voi esiintyä myös silloin, kun veroviranomaisille annetut tiedot veron määräämisperusteisiin liittyvistä tosiseikoista ovat ristiriitaisia. (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2006: 192)

2.3.1 Juridinen ja taloudellinen kaksinkertainen verotus

Juridista kaksinkertaista verotusta syntyy silloin, kun samaa verovelvollista verotetaan samasta tulosta kahdessa eri valtiossa. (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2006: 172) Taloudellista kaksinkertaista verotusta aiheutuu silloin, kun kahta tai useampaa verovelvollista verotetaan eri valtiossa samasta tulosta tai varallisuudesta. Jos esimerkiksi Suomessa jätetään joku menoerä vähentämättä yrityksen verotuksessa, koska se katsotaan

kansainväliseksi peitellyksi voitonsiirroksi, mutta toinen valtio ei tee menoerää kattavaa vastaoikaisua, kyseinen erä tulee verotetuksi kahteen kertaan. (Myrsky & Linnakangas 2005: 243)

2.3.2 Tytäryritys ja kiinteä toimipaikka

Yrityksen ulkomainen tytäryhtiö on itsenäinen juridinen henkilö, joka perustetaan ja rekisteröidään kohdevaltion lainsäädännön mukaisesti. (Myrsky & Linnakangas 2005: 243) Tytäryhtiö on kiinteää toimipaikkaa yleisempi toiseen valtioon suuntautuvan liiketoiminnan harjoittamismuoto. Suomalaisen yrityksen ulkomainen tytäryhtiö jää yleensä Suomen verotusoikeuden ulkopuolelle ja on kotimaassaan verovelvollinen. Poikkeuksen edelliseen muodostavat eräät erityislainsäädännöllä, kuten esimerkiksi väliyhteisölailla, säädellyt tilanteet. Emoyhtiön ja ulkomaisen tytäryhtiön väliset verotusongelmat liittyvät tavallisesti yritysten väliseen siirtohinnoitteluun. (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2006: 251)

TVL 9.1 §:n 1 kohdan mukaan verovuonna Suomessa asunut yhteisö on velvollinen suorittamaan veroa kaikesta saamastaan tulosta. Verovelvollisuus käsittää myös ulkomailta saadun tulon. Suomen ja kohdevaltion verotusoikeuden kannalta ratkaiseva merkitys ulkomaisen tulon verotusoikeuden kannalta on kiinteän toimipaikan syntyminen. OECD:n mallisopimuksessa kiinteän toimipaikan määrittely sisältyy 5 artiklaan. Mallisopimuksen mukaan kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan kiinteää liikepaikkaa, josta käsin yrityksen toimintaa osaksi tai kokonaan harjoitetaan. Erityisesti kiinteänä toimipaikkana pidetään mm. yrityksen johtopaikkaa, sivuliikettä, toimistoa, tehdasta, tai työpajaa. Mallisopimuksen kiinteän toimipaikan olomuotojen esimerkkiluettelo ei ole tyhjentävä. Maalisopimuksen 5 artiklan 1 kappale sisältää kiinteän toimipaikan yleiset edellytykset, joiden perusteella ratkaistaan kiinteän toimipaikan syntyminen. Jotta yritykselle voisi syntyä kiinteä toimipaikka, siltä edellytetään erillisen liikepaikan olemassa oloa. Liikepaikan toiminnan tulee olla luonteeltaan riittävän pysyvää. Yrityksen liiketoimintaa on myös harjoitettava kiinteästä toimipaikasta käsin. (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2006: 224) Jos yrityksen kotivaltion, ja sen valtion välillä, jossa yritys harjoittaa liiketoimintaa, on olemassa verosopimus, kiinteän toimipaikan syntyminen ratkaistaan verosopimuksen

perusteella. (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2006: 223) Kiinteän toimipaikan määritelmä sisältyy tavallisesti verosopimusten 5 artiklaan.

2.4 Toimintamuodon vaikutus kansainvälisen liiketoiminnan verotukseen

Yrityksen ulkomailla harjoittaman liiketoiminnan toimintamuoto vaikuttaa verotuksen määräytymiseen. Toimintamuodon valintaan vaikuttaa toimintavaltion lisäksi laatu, laajuus, riskit ja kesto. Verotuksen kannalta edullisimman toimintamuodon valintaan vaikuttaa lisäksi kohdemaan ja Suomen lainsäädäntö, sekä verosopimuksen sisältö. (Helminen 2005: 378)

Tytäryrityksen perustaminen antaa mahdollisuuden hyödyntää tytäryrityksen sijaintivaltion ja kolmansien maiden välillä solmittuja verosopimuksia. Myös sijaintivaltion verohuojennukset ja tukijärjestelmät ovat tytäryrityksen ulottuvilla. (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2006: 217) Juridisesti itsenäisen yhtiön muodossa toimittaessa voidaan valita yhteisö- tai yhtymämuotoinen yhtiömuoto. Ulkomaisia yhtymiä ei Suomessa kohdella erillisinä verovelvollisina, kuten ulkomaisia yhteisöiksi katsottavia ulkomaisia yhtiöitä. Näin ollen ulkomaisen yhtymämuodon valinta johtaa verotuksellisesti pitkälti samankaltaiseen tilanteeseen kuin kiinteän toimipaikan muodostavan liikkeen käyttäminen.

Yhtiömuodon valintaan liittyy kvalifikaatiokonfliktin aiheuttaman suunnittelumahdollisuus. Samaa yhtiötä saatetaan kohdella eri valtioissa joko yhtymänä tai yhteisönä. Esimerkiksi Yhdysvalloissa on yhtiömuotoja, joiden osalta verovelvollinen voi valita Yhdysvaltojen verotuksen. Sopivan yhtiömuodon valinta mahdollistaa sen, ettei yritystä pidetä sen perustamisvaltiossa erillisenä verovelvollisena. Yrityksen omistajien asuinvaltiossa Suomessa Yhdysvaltoihin perustettua yritystä pidetään erillisenä verovelvollisena. Yrityksen perustamisvaltio ei verota yhtiötä, vaan verovelvollisia ovat ulkomaiset omistajat. Yrityksen verotus sijaintivaltiossa rajoittuu yhtiön sinne muodostaman kiinteän toimipaikan tuloihin. Suomessa yritystä eri veroteta yhteisöstatuksesta johtuen lainkaan, ellei yhtiö jaa osinkoja. Kun osinkoa jaetaan, sitä verotetaan ainoastaan Suomessa, johtuen

yhtiön sijaintivaltion yhtymäkohtelusta. (Helminen 2005: 380)

Kiinteän toimipaikan etuna on tytäryritykseen verrattuna se, että sen perustaminen ulkomaille ei vaadi tiettyä minimipääomaa. Suurille konserneille olennainen etu on hyvitysmenetelmää sovellettaessa mahdollisuus vähentää kiinteän toimipaikan mahdollisesti tuottamat tappiot suomalaisen pääliikkeen verotuksessa. (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2006: 217) Kiinteän toimipaikan verotus on aina vähintään Suomen verotuksen suuruinen (Helminen 2005: 379) Toisin kuin tytäryrityksessä, jossa riski rajoittuu yhtiöön sijoitettuun pääomaan, yritys vastaa ulkomaisen kiinteän toimipaikan riskeistä koko pääomallaan. (Helminen 2005: 380)

Joskus on mahdollista toimia ulkomailla ilman että kiinteän toimipaikan edellytykset täyttyvät. Toimiminen ilman kiinteää toimipaikkaa ei synnytä toimintavaltiolle verosopimustilanteessa verotusoikeutta. Ilman kiinteää toimipaikkaa verosopimusvaltiosta saatu liiketulo verotetaan Suomessa, mikä on Suomen nykyisestä kansainväliseen tasoon verrattuna melko edullisesta verokannasta johtuen verovelvolliselle usein edullisempi vaihtoehto. Ratkaisevassa asemassa on kiinteän toimipaikan määritelmä. Jos yksikin kiinteän toimipaikan edellytyksistä jää syntymättä, toimintavaltiolle ei synny verotusoikeutta. (Helminen 2005: 378) Jos yritys toimii valtiossa, jonka kanssa Suomella ei ole verosopimusta, kohdevaltiossa voidaan verottaa siellä harjoitetusta liiketoiminnasta maan sisäisen lainsäädännön mukaan. Verotus ei tällöin aina edellytä kiinteän toimipaikan muodostumista. Mahdollinen kaksinkertainen verotus poistetaan kotivaltion sisäisessä lainsäädännössä kuvatulla tavalla. (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2007: 221) Koska ulkomailta saatu tulo verotetaan myös Suomessa, tuloon kohdistuva kaksinkertainen verotus poistetaan MenetelmäL:n säännösten mukaisesti tavallisesti hyvitysmenetelmällä. (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2006: 233)

2.5 Kansainvälisen moninkertaisen verotuksen poistaminen

Kansainvälinen moninkertainen verotus aiheuttaa neutraalisuushäiriöitä ja vääristää

kilpailutilannetta pelkästään yhdessä valtiossa toimivien ja useammassa valtiossa toimivien verovelvollisten välillä. Kansainvälistä monenkertaista verotusta pyritään poistamaan useilla eri menetelmillä. Poistomenetelmien yleisenä pääperiaatteena on asuinvaltion tai lähdevaltion luopuminen verotusoikeudestaan. Verotusoikeus voidaan myös jakaa kahden valtion kesken. Monenkertaisen verotuksen poistamismenetelmät ovat: vapautus-, vähennys-, ja hyvitysmenetelmä. (Helminen 2005: 52) Kaksinkertainen verotus poistetaan konsernin sisäisen siirtohinnoittelun yhteydessä VML:ssä määritellyin vastaoikaisuin. Yrityksen kiinteän toimipaikan verotuksesta aiheutunut juridinen kaksinkertainen verotus poistetaan verosopimuksissa määritellyillä menetelmillä.

2.5.1 Siirtohintaoikaisujen vaikutus konserniyritysten verotettavan tulon määrään

Siirtohintoihin liittyvän kaksinkertaisen verotuksen riski kasvaa silloin, kun siirtohintojen oikaiseminen toisessa maassa ei johda oikaisuun transaktion toisen osapuolen verotuksessa. Siirtohintaoikaisun jälkeen toisessa yrityksessä tehtävää siirtohintojen oikaisemista kutsutaan vastaoikaisuksi. (Karjalainen ym. 2007: 235) Siirtohinnoittelu-oikaisun tekeminen Suomessa edellyttää VML 31 §:n mukaan sitä, että verotettava tulo on markkinaehtoperiaatteesta poikkeamisen seurauksena jäänyt pienemmäksi, tai tappio muodostunut suuremmaksi kuin markkinaehtoperiaatetta noudatettaessa. (Karjalainen ym. 2007: 236) Siirtohinnoittelun tasausmaksut ja siirtohintojen oikaisut verovuoden päätyttyä voidaan tehdä joko verovelvollisen omasta aloitteesta tai veroviranomaisten aloitteesta. Veroviranomaisten aloitteesta oikaisut tehdään tavallisesti verotarkastuksen yhteydessä. Yhtiön havaittua siirtohinnoittelussa tapahtuneen virheen, ja oikaistessa siirtohinnoittelua markkinaehtoisuuden periaatetta noudattavaksi, maksetun lisähinnan tai hyvitysten tulisi olla verotuksessa vähennyskelpoinen. Saatu lisähinta on yrityksen veronalaista tuloa, ja saadut hyvitykset pienentävät ostohintaa. (Karjalainen ym. 2007: 239)

Siirtohinnoittelussa veroviranomaisten aloitteesta havaitut poikkeamat markkinaehtoisuudesta voidaan oikaista VML 31 §:n nojalla. Säännös soveltuu oikaisuun kuitenkin ainoastaan silloin, kun oikaisu aiheuttaa verotettavan tulon lisääntymisen Suomessa. Silloin kun tulo on ollut Suomessa ennen oikaisua enemmän kuin mitä

markkinaehtoisuuden periaate edellyttää, siirtohintaoikaisua ei voida VML 31 § perusteella tehdä. Vaikka siirtohintojen oikaisemiselle verotettavaa tuloa pienentävästi ei ole Suomen verolainsäädännössä erillistä säännöstä, tämä ei kuitenkaan Karjalaisen ja Raunion (2007: 239) mukaan merkitse verotettavaa tuloa Suomessa pienentävän siirtohintaoikaisun vähennyskelvottomuutta, taikka sitä että se ei muutenkaan vaikuta verotettavan tulon määrään. Siirtohintojen vastaoikaisuna tehty VML 75 §:n mukainen muutos tulisi tehdä, jollei se erityisestä syystä oli kohtuutonta. Käytännössä muutos on merkinnyt lähes poikkeuksetta yrityksen verotettavaan tuloon tehtyä lisäystä. (Eerola ym. 2007: 269)

2.5.2 Verosopimukset

Verosopimukset ovat valtioiden keino jakaa verotusoikeuttaan. Verosopimuksissa ratkaistaan eri tulo- ja varallisuuslajien osalta, onko lähdevaltiolla oikeus verottaa lähdevaltioperiaatteen nojalla, vai jääkö verovelvollisen tulo tai varallisuus verotettavaksi vain asuinvaltiossa. Jos lähdevaltiolle on verosopimuksessa annettu verotusoikeus, kaksinkertainen verotus poistetaan pääsääntöisesti asuinvaltiossa. (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2006: 171) Valtaosa Suomen solmimista verosopimuksista noudattaa OECD:n malliverosopimusta. (Karjalainen ym. 2007: 18)

Sisäisen lainsäädännön ja verosopimusten periaatteellinen ero on se, että sisäisessä lainsäädännössä määritellään verovelvollisuuden laajuus, ja verosopimuksessa määritellään, missä määrin kysymyksessä olevassa erityistapauksessa luovutaan sisäisen lainsäädännön määrittelemästä verovelvollisuudesta. Suomen lainsäädäntöön transformoidut verosopimukset asettuvat näin sisäiseen lainsäädäntöön nähden erityislain asemaan (Niskakangas 1983: 68). Verosopimus ohittaa sisäisen lainsäädännön aina, jos se kaventaa sisäisen lainsäädännön perusteella määräytyvää verotusta. Verotusoikeus ei voi kuitenkaan koskaan laajentua verosopimuksen perusteella. (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2006: 173) Suomen solmimiin verosopimuksiin sisältyy peiteltyjä voitonsiirtoja käsittelevä artikla. Myöskään tämä niin kutsuttu tulonoikaisuartikla ei laajenna oikaisumahdollisuutta siitä, mihin valtion sisäinen lainsäädäntö oikeuttaa. (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2006: 252)

Verosopimusten kollisionormeilla, erityisesti liike-tulon kollisionormeilla, ratkaistaan kummalla valtiolla on tuloon nähden verotusoikeus. (Sainio 1976: 216) Verosopimukset eivät kaikissa tapauksissa estä kokonaan kaksinkertaista verotusta, koska jotkut veromuodot jäävät osassa sopimuksia verosopimuksen ulkopuolelle. Verosopimukset eivät koske sv-maksua, arpajaisveroa, työnantajan soutu-maksua eivätkä Suomen kiinteistövero. (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2006: 175)

Ongelmana verotulojen jakamisessa on useiden, mahdollisesti epäsymmetristen, verojärjestelmien yhteensovittaminen. Poikkeuksellisesti joku tulolaji saattaa jäädä kokonaan sopimuksen ulkopuolelle. Toisessa sopimusvaltiossa olevaa verotusoikeutta ei välttämättä vastaa suhteellisesti samansuuruinen hyvitys toisessa valtiossa. Esimerkiksi lähdevaltio saattaa verottaa osingoista 15 prosenttiin määrään asti, mutta kotivaltion ei tarvitse lieventää omaa verotustaan kuin 10 prosentin mukaan. (Sainio 1976: 218) Eri valtioiden viranomaisilla on erilaisia suhtautumistapoja siihen, mikä on verotettavaa tuloa ja mikä vähennyskelpoista menoa. Myös näkemys etuyhteystransaktioiden markkinaehtoisesta tasosta voi vaihdella. Vogel (1999: 58) mukaan verosopimusten kirjoittamisessa on olennaista määritellä sopimuksen käsitteet tavalla, joka helpottaa molempien sopimusosapuolten yhteneväistä tulkintaa käytetyn terminologian merkityksestä.

Management fee –veloituksiin liittyen verosopimusten tulkinta saattaa sopimusvaltioiden välillä poiketa esimerkiksi mahdollisen rojaltia käsittelevän artiklan kattavuudesta. Tulotyyppin määrittelyssä tapahtuneet erot aiheuttavat epäsymmetriaa, joka voi johtaa saman tulon verottamiseen kahteen kertaan. Vaara kaksinkertaisen verotuksen ilmenemiseen aiheutuu esimerkiksi silloin, kun toinen valtio katsoo tietyn ulkomaille maksetun erän kuuluvan rojaltitulo –artiklan piiriin, ja tulon saajan kotivaltio tulkitsee kyseessä olevan liike-tulon. Tällöin valtio, jossa management fee –veloituksen maksava yritys asuu, saattaa pitää veloituksista rojaltitulo –artiklan perusteella lähdeveron, jota ei automaattisesti oteta huomioon tulon saajan kotivaltiossa. Jos suomen verohallinnossa tulkitaan että hyvitettyväksi vaaditun veron määrä ei vastaa lähdevaltion verotusoikeutta, Suomi ei hyvitä

verotusoikeuden ylittävää osaa. (Vigren 2008)

Verosopimuksia sovelletaan yleensä sekä toiselle sopimusvaltiolle, että sen osavaltiolle, maakunnille tai muille paikallisviranomaisille suoritettuihin veroihin. USA:n kanssa tehty verosopimus sisältää poikkeuksellisesti kuitenkin vain liittovaltion veroja. (Myrsky ym. 2005: 78) Tavalliset verosopimukset eivät myöskään koske perintö- tai lahjaveroa. Vaikka verosopimukseen kirjattu verojen luettelo on tyhjentävä, sopimuksissa on otettu kantaa myös uusiin veroihin. Sopimukseen on kirjattu verojen luettelon jälkeen maininta siitä, että sopimusta sovelletaan myös kaikkiin samanlaisiin tai pääasiallisesti saman luonteisiin veroihin, joita on suoritettava sopimuksen allekirjoittamisen jälkeen allekirjoitushetkellä suoritettavien verojen ohella tai asemasta. (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2006: 175)

2.5.3 Verosopimusten kaksinkertaisen verotuksen poistamismenetelmät

Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen on määritelty verosopimusten 23 artiklassa. Jos lähdevaltiolla on verosopimuksen perusteella oikeus verottaa tuloa tai varallisuutta, kaksinkertainen verotus poistetaan verovelvollisen asuinvaltiossa hyvitys tai vapautusmenetelmällä. Sopimuksen osapuolet voivat valita eri menetelmät kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi. (Myrsky & Linnakangas 2005: 76)

Hyvitysmenetelmässä asuinvaltio verottaa ulkomaisen tulon tai ulkomailta olevan varallisuuden normaalisti ja hyvittää omasta verostaan toisessa valtiossa maksetun verosopimuksen mukaisen veron. Asuinvaltiossa ei kuitenkaan hyvitetä toisessa valtiossa tulosta tai varallisuudesta maksettua veroa niiltä osin tämä vero ylittää vastaavasta tulosta tai varallisuudesta Suomessa maksettavan veron. Hyvitysmenetelmää sovellettaessa verovelvollisen tulee esittää selvitys toisessa valtiossa maksetusta lopullisesta verosta. (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2006: 190) Vapautusmenetelmässä verovelvollisen asuinvaltio vapauttaa verovelvollisen ulkomailta saamat tulot verosta, tai tulon lähdevaltio vapauttaa ulkomailta asuvan verovelvollisen tulot verosta. Vapautus voi olla myös osittainen, jolloin toinen valtio vapauttaa osan tuloista tai varallisuudesta veroista. (Helminen 2005: 52)

Lähes kaikissa Suomen tekemissä verosopimuksissa kaksinkertaisen verotuksen poistamisen päämenetelmänä on hyvitysmenetelmä. Sopimukseen sisältyvä poistamismenetelmä ilmenee sopimuksen sanamuodosta. Jos verosopimuksessa käytetään sanontaa ”verotetaan vain tässä valtiossa”, asuinvaltio poistaa kaksinkertaisen verotuksen vapautusmenetelmällä. Sanonta: ”voidaan verottaa tässä valtiossa” voi merkitä asuinvaltion suorittamaa kaksinkertaisen verotuksen poistamista joko hyvitys- tai vapautusmenetelmällä, riippuen siitä kumpi on verosopimuksen päämenetelmä. (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2006: 190)

2.5.4 Verosopimusten vaikutus kiinteän toimipaikan verottamiseen

Vaikka kiinteä toimipaikka on yrityksen epäitsenäinen osa, eikä erillinen verovelvollinen, on kiinteälle toimipaikalle kuuluvat veronalaiset tulot ja vähennyskelpoiset menot määriteltävä erikseen. (Helminen 2005: 130) Verosopimusten mukaan yritystä voidaan verottaa liiketulosta toisessa sopimusvaltiossa vain silloin kun toimintaa on harjoitettu kiinteästä toimipaikasta. Kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa voidaan verottaa yritystä vain siitä osasta liiketuloa, jonka kiinteä toimipaikka on tuottanut. (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2006: 221) Verosopimusten mukaan kiinteään toimipaikkaan katsotaan kuuluvaksi se tulo, jonka voitaisiin katsoa kuuluvan vastaavasti toimivaan itsenäiseen yritykseen. (Myrsky & Linnakangas 2005: 239) Verosopimuksissa ei markkinaehtoperiaatteen lisäksi ole määritelmää sille, mitkä tulot katsotaan veronlaiseksi tuloksi ja mitkä menot vähennyskelpoisiksi, kun kiinteän toimipaikan tulosta määritellään. (Helminen 2005: 131) Yrityksen kotivaltiossa kiinteän toimipaikan tulo verotetaan osana yrityksen kokonaistuloa. Kaksinkertainen verotus vältetään kotivaltiossa käyttämällä hyvitys- tai vapautusmenetelmää. (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2006: 221) Valtaosassa Suomen solmimista verosopimuksista liiketulon kaksinkertaisen verotuksen poistaminen toteutetaan hyvitysmenetelmällä. Ulkomaisen kiinteän toimipaikan tulo verotetaan Suomessa, mutta tuloon kohdistuva toisessa valtiossa maksettu vero vähennetään Suomen verosta. (Myrsky & Linnakangas 2005: 238) Veroa ei kuitenkaan hyvitetä siltä osin kuin se ylittää Suomessa samasta tulosta maksettavan veron. Vieraan

valtion vero jää Suomen verokannan ylittävältä osalta kyseisenä verovuonna vähentämättä. (Myrsky & Linnakangas 2005: 239)

Kiinteän toimipaikan tuloa määrättäessä hyväksytään vähennykseksi kiinteästä toimipaikasta johtuneet menot. Kiinteän toimipaikan menoihin saadaan sisällyttää yrityksen johtamisesta ja hallinnosta aiheutuneita menoja (head office expenses) riippumatta siitä, missä valtiossa ne ovat syntyneet. (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2006: 232) Verosopimusten mukaan kiinteän toimipaikan tulona otetaan huomioon sen todellinen nettotulos. Myös varauksista ja muista tilinpäätöseristä kohdistetaan kiinteään toimipaikkaan kuuluva osa ulkomaiseen tuloon. Kiinteän toimipaikan kuluiksi katsotaan myös toimipaikan käyttöomaisuudesta tehtäviä poistoja. (Myrsky & Linnakangas 2005: 239) Helmisen (2005: 137) mukaan Suomessa ei aiheudu välittömiä tuloveroseuraamuksia suomalaisen yhteisön ja sen ulkomaisen kiinteän toimipaikan välisistä sisäisistä liiketoimista. Helmisen mukaan esimerkiksi se, että suomalainen yhteisö tarjoaa kiinteälle toimipaikalleen palvelumaksua vastaan palveluita, ei synnytä verotettavaa tuloa, koska toimet ovat yhteisön sisäisiä. Se onko sisäisistä palveluista maksettu palvelumaksu vähennyskelpoinen kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa, ratkaistaan kyseisen valtion sisäisen lainsäädännön perusteella (Helminen 2005: 137)

2.6 Yrityksen keinot kaksinkertaisesta verosta vapautumiseen

Yrityksen joutuessa kaksinkertaisen verotuksen kohteeksi mahdollisuutena on hakea valtiovarainministeriöltä vapautusta verosta VML 89 §:n 3 momentin nojalla. Vapautusta voidaan hakea, jos verotusta koskeva toimenpide johtaa kaksinkertaiseen verotukseen tai verotukseen, jota voidaan pitää verosopimuksen tarkoituksen vastaisena. Verovelvollisen kannalta vapauttamishakemuksen heikkoutena on Valtiovarainministeriön mahdollisuus käyttää tarkoituksenmukaisuusharkintaa. Valtiovarainministeriön antamaan päätökseen ei voi myöskään hakea muutosta normaaleilla muutoksenhakekeinoilla. (Karjalainen ym. 2007: 247) Yritys voi myös riitauttaa esimerkiksi tuloon tehdyn lisäyksen. Siirtohinnoittelun kansainvälinen luonne saattaa edellyttää veroprosessia molemmissa

siirtohinnoitteluun liittyvissä valtioissa. Tämä on verovelvolliselle kallista ja ratkaisuun kuluva aika on pitkä. (Karjalainen ym. 2007: 246) Verosopimuksissa on sovittu keskinäisestä sopimusmenettelystä. Tämä antaa verovelvolliselle oikeuden vaatia sopimusvaltioita aloittamaan neuvottelut kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta. (Karjalainen ym. 2007: 247) Käytännössä yleisin keino vapautua kaksinkertaisesta verotuksesta on ollut valittaa verotuksesta kyseisessä maassa. Hintsanen (2007)

2.6.1 Keskinäinen sopimusmenettely

Yrityksen siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuteen liittyvien näkemuserojen ratkaisuun voidaan käyttää verosopimuksissa kuvattua valtioiden välistä sopimusmenettelyä. (Karjalainen ym. 2007: 246) Sopimusmenettely tapahtuu asianosaisten valtioiden veroviranomaisten välillä, mutta monissa maissa verovelvolliselle annetaan mahdollisuus esittää tosiseikkoja ja käyttää puhevaltaa. Keskinäinen sopimusmenettely on muodoltaan vapaa, eikä sen kulkua ole Suomessa ohjeistettu Suomen sisäisessä lainsäädännössä menettelytapaohjeilla tai prosessisäännöksillä. Yrityksen kannalta vapaus voi muodostaa uhkan, jos se johtaa kahden valtion viranomaiset poliittisiin perustein motivoituihin kompromissiratkaisuihin. (Karjalainen ym. 2007: 249) Keskinäisestä sopimusmenettelystä on säädetty verosopimusten 25 artiklassa. Verosopimusvaltioiden keskinäisen sopimusmenettelyn lopputuloksena valtio voi luopua osittain tai kokonaan verotusoikeudestaan. Verotusoikeudesta luopumisen toteuttamisesta on säädetty VML 89 §:ssä. Sopimusmenettelyn vaatiminen ei yleensä ole tarpeellista verotukseen liittyvien selvien virheiden yhteydessä. Tällöin normaalit muutoksenhakekeinot ovat nopeampi keino saattaa verotus asianmukaiseksi. (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2006: 192)

Vaikka OECD:n verosopimuskommentaarin mukaan verovelvollisen vaatimukseen neuvottelujen aloittamisesta tulisi yleensä suostua, veroviranomaisilla ei ole pakkoa päästä ratkaisuun asiassa. Veroviranomaisten ei ole myöskään pakko käyttää päätöksentekonsa tukena asiantuntijoiden lausuntoja, tai noudattaa pyydettyjä asiantuntijalausuntoja, vaikka OECD:n malliverosopimuksessa asiantuntijoihin tukeutumista suositellaankin. VML 89 §:ssä tarkoitetun hakemuksen tekemiselle ei ole asetettu määräaikaa. OECD:n

malliverosopimuksen 25 artiklassa on määritelty keskinäisen sopimusmenettelyn käynnistäminen alkavaksi kolmen vuoden kuluessa ensimmäisestä sitä toimenpidettä koskevasta ilmoituksesta, jonka perusteella on aiheutunut sopimuksen määräysten vastaista verotusta. (Karjalainen ym. 2007: 247) Sopimusneuvottelujen toisena osapuolena toimivan valtion lainsäädännössä saattaa olla aikamääräyksiä jotka vaikuttavat toisen valtion mahdollisuuksiin ja halukkuuteen osallistua sopimusmenettelyyn. (Karjalainen ym. 2007: 248) Sopimusmenettelystä ei ole vielä Suomessa muodostunut rutiinitoimenpidettä, jota tavallisesti vaadittaisiin siirtohintaoikaisun seurauksena. (Karjalainen ym. 2007: 249) Käytännössä Valtiovarainministeriön kantana on ollut, että sopimusmenettelyyn ei ryhdytä, ennen kuin kotimaiset oikeusasteet on käyty läpi. (Karjalainen 2007) Useissa valtioissa sopimusmenettelyn vaatiminen on veroprosessin aito vaihtoehto. Karjalaisen ja Raunion (2007: 250) mukaan on oletettavaa, että muualta sadut myönteiset kokemukset lisäävät konsernien esittämiä vaatimuksia keskinäisen sopimusmenettelyn käynnistämiseksi.

Konsulttiyhtiö Ernst&Youngin vuonna 2006 70:lle maailman suurimmalle finanssi -alan yritykselle tekemän kyselyn mukaan 25% yrityksistä oli osallistunut APA –sopimukseen, ja 18% oli käyttänyt keskinäistä sopimismenettelyä tai sopinut muuten toimivaltaisen viranomaisen kanssa. Vain 33% keskinäisen sopimismenettelyn valinneista yrityksistä oli saavuttanut menettelyn avulla täydellisen kaksinkertaisen verotuksen välttämisen. 11% yrityksistä oli onnistunut välttämään kaksinkertaisen verotuksen vain osittain. 11% yrityksistä ei ollut saavuttanut keskinäisellä sopimismenettelyllä kaksinkertaisen verotuksen välttämistä. 44% tapauksista oli jäänyt ratkaisemattomiksi. Iso-Britannia ja Yhdysvallat olivat ainoat valtiot, joiden viranomaisten tutkittujen yritysten enemmistö katsoi olevan käytännössä valmiita ja halukkaista toteuttamaan keskinäistä sopimusmenettelyä onnistuneen lopputuloksen aikaansaamiseksi. (Ernst&Young 2006c: 6)

2.6.2 Arbitraatiosopimuksen mukainen menettely

EU –valtioiden kesken solmittu monenkeskinen arbitraatiosopimus on suunniteltu poistamaan kaksinkertainen verotus etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä. Sopimus mahdollistaa välimiesmenettelyn siirtohintaoikaisusta

johtuvan monenkertaisen verotuksen poistamiseksi. (Helminen 2005: 29) Arbitraatiosopimuksen täytäntöönpanoa käsittelevät menettelysäännöt on laatinut EU Joint Transfer Pricing Forum. Euroopan unioni on hyväksynyt menettelysäännöt vuonna 2006. Suomi on liittynyt yleissopimukseen 1999. Vuonna 2004 sopimus saatettiin taannehtivasti voimaan 1.1.2000 lukien. Tähän sopimukseen kuuluivat kaikki ns. vanhat EU –jäsenvaltiot. Vuonna 2005 on sovittu myös kaikkien vanhojen jäsenmaiden liittymisestä sopimukseen. Liittymissopimuksen voimaantulo edellyttää sen hyväksymistä kaikissa EU:n jäsenvaltioissa, mikä saattaa viedä vuosia. Suomen osalta sopimus tuli voimaan 1.9.2006, ja sitä voidaan soveltaa niiden maiden välillä, jotka ovat liittymissopimuksen ratifioineet. (Karjalainen ym. 2007: 250)

Arbitraatiosopimusta sovelletaan silloin, kun sopimusvaltiossa olevaan yrityksen verotettava tulo luetaan tai todennäköisesti tullaan lukemaan toisessa sopimusvaltiossa olevan yrityksen tuloksi sillä perusteella, että yritysten välillä on sovittu ehdoista, jotka poikkeavat siitä, mitä riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu. Arbitraatiosopimuksessa sovitaan myös välimiesmenettelystä silloin, kun valtioiden toimivaltaiset viranomaiset eivät pääse kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta yhteisymmärrykseen. Suomessa toimivaltainen viranomainen on arbitraatiosopimusten yhteydessä valtiovarainministeriö. Arbitraatiosopimus poikkeaa verosopimusten sopimusmenettelyä koskevista määräyksistä myös siinä, että sopimukseen pääsemiselle on asetettu aikaraja. (Karjalainen ym. 2007: 251)

Veropäätöksestä valittaminen ei ole arbitraatiosopimuksen mukaisen menettelyn käynnistämisen este, eikä sen edellytys. (Karjalainen 2007: 251) Toimivaltaisilla viranomaisilla on kaksi vuotta aikaa sopia käsiteltävänä olevasta siirtohinnoitteluasiasta. Määräaika alkaa, kun asia on jätetty toimivaltaisen viranomaisen käsiteltäväksi. Kun verotukseen on haettu muutosta, määräaika lasketaan lainvoimaisesta verotuspäätöksestä. (Karjalainen 2007: 252) Mikäli toimivaltaiset viranomaiset eivät pääse sopimukseen kahdenkertaisen verotuksen poistamisesta määräajan kuluessa, on niiden asetettava neuvoa antava toimikunta ja saatettava asia sen käsiteltäväksi. (Karjalainen 2007: 253) Neuvoa antavan toimikunnan on annettava lausuntonsa kuuden kuukauden kuluessa siitä, kun asia

on saatettu toimikunnan ratkaistavaksi. Toimikunnan perustamisesta ja kokousten käytännön järjestelyistä huolehtii se sopimusvaltio joka on antanut kaksinkertaiseen verotukseen johtaneen päätöksen. (Karjalainen ym. 2007: 254) Toistaiseksi arbitraatiosopimuksen mukainen menettely on ollut harvinaista. (Hintsanen 2007)

3. MARKKINAEHTOISTEN SIIRTOHINTOJEN MÄÄRITTELYPROSESSI

3.1 OECD:n siirtohinnoitteluohjeet

Vaatimus markkinaehtoperiaatteen noudattamisesta esiintyy maailmanlaajuisesti. Konsernin sisäisten liiketoimien hinnoittelulla on suora vaikutus siihen, mihin konserniyhtiöön tuloa kertyy. (Anttila & Laaksonen 2007: 31) Kunkin valtion intressi on turvata verotusoikeutensa, ja pyrkiä estämään liiketaloudellisesti perustelemattomien rakenteiden syntyminen. OECD on julkaissut ohjeen etuyhteisyriyten siirtohintojen määrittelemisestä. OECD:n siirtohintoja koskevien suositusten perustana on markkinaehtoperiaate. (Myrsky & Linnakangas 2005: 247) Markkinaehtoperiaatteen soveltaminen konsernin sisäisiin palveluihin on usein ongelmallista. Konsernin sisäiset palvelut on OECD:n ohjeissa jaettu erilaisiin tyyppiryhmiin. Keskeinen jako tehdään palveluihin, jotka ovat ostettavissa konsernin ulkopuolelta, ja palveluihin jotka ovat ominaisia ainoastaan konsernin sisäisissä palvelusuoritteissa. Toinen OECD:n käyttämä ryhmittely jakaa konsernin sisäiset palvelut funktion mukaan johtamispalveluihin, koordinoitipalveluihin ja kontrollipalveluihin. (Helminen 2000: 55)

Suomen tuloverotuksen uudet siirtohinnoittelusäännökset on kirjattu VML:ään. Siirtohinnoittelusäännökset sisältävät kuvauksen hyväksytyistä siirtohinnoittelumenetelmistä. Siirtohinnoittelua koskevat uudet lainkohdat hyväksyttiin lakiin hallituksen esittämässä muodossa. (Anttila ym. 2007: 31) Hallituksen esityksen HE 107/2006 mukaan uusitussa VML:ssä esiintyvät siirtohinnoittelumenetelmät, ja niiden soveltamisohjeet, perustuvat OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin. (Horsma, Pokkinen, Roman 2006: 7)

OECD on ollut keskeinen auktoriteetti siirtohinnoittelua koskevien toimintatapojen vakiinnuttamisessa. Siirtohinnoittelua koskevan lainsäädännön ollessa muutostilassa merkittävässä osassa maailman valtioita, voidaan esittää kysymys OECD:n roolin säilymisestä kansallisia normeja yhtenäistävänä voimana tulevaisuudessa. Karjalaisen

(2007) mukaan OECD:n tulevasta roolista on vallalla kaksi mielipidettä. Toisen koulukunnan mukaan OECD:n merkitys tulee säilymään ja lisääntymään. Toinen koulukunta kokee OECD:n ”jääneen jalkoihin” muiden instituutioiden omaksuessa standardeja luovan organisaation roolin, OECD:n ollessa hidas reagoimaan muuttuviin olosuhteisiin. Hintsasen (2007) mukaan OECD:n rooli tulee jatkossa todennäköisesti kasvamaan. Esimerkkinä tästä Hintsanen mainitsee useat Etelä –Amerikan valtiot, joiden siirtohinnoittelua käsittelevä lainsäädäntö on viime aikoina lähentynyt OECD:n käytäntöjä.

3.2 OECD:n siirtohintaohjeiden siirtohinnoittelumenetelmät

Markkinaehtoperiaatteen toteutuminen voidaan osoittaa käyttämällä OECD:n siirtohintaohjeissa määriteltyjä siirtohinnoittelumenetelmiä. (Karjalainen ym. 2007: 65) OECD:n siirtohintaohjeiden menetelmät monikansallisten yritysten välisten suoritteiden siirtohinnan määrittämiseen jakaantuvat perinteisiin liiketoimimenetelmiin, ja muihin menetelmiin. Perinteiset liiketoimimenetelmät pitävät sisällään kolme päämenetelmää, joiden käyttö perustuu olettamukselle, että konsernin sisäisille transaktioille on löydettävissä ulkoinen vertailukohta. OECD:n mukaan liiketoimimenetelmien käyttöä on pidettävä ensisijaisena. Tilanteissa, joissa liiketoimimenetelmien käyttö ei perustellusta syystä johtuen ole soveliaista, voidaan käyttää muita menetelmiä. Keskeistä on markkinaehtoisen hinnan määrittäminen systemaattisella ja johdonmukaisella tavalla, ei hinnan määrittämisessä käytettävä menetelmä. Mikään vaihtoehtoisista menetelmistä ei sovellu kaikkiin siirtohinnoittelutilanteisiin, eikä minkään yksittäisen menetelmän käyttöä ole tarkoituksenmukaista kategorisesti torjua. (Mehtonen 2005: 94)

3.3 Perinteiset liiketoimimenetelmät

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kolme siirtohinnoittelun päämenetelmää ovat: markkinahintavertailumenetelmä, eli CUP (Comparable Uncontrolled Price) -menetelmä, jälleenmyyntihinnan menetelmä ja voittolisämenetelmä. Kaikki kolme menetelmää, ja muut

menetelmät ovat sallittuja, kunhan niiden käyttö johtaa markkinaehtoperiaatteen toteutumiseen. Menetelmien soveltuvuus palveluiden hinnoitteluun riippuu konsernin sisäisten suoritteiden laadusta, sekä tavara- ja palveluvirtojen rakenteesta ja muista olosuhteista. (Helminen 2005: 153)

3.3.1 Markkinahintavertailumenetelmä

Markkinahintavertailumenetelmää pidetään yleisesti ensisijaisena siirtohinnoittelumenetelmänä. Markkinahintavertailumenetelmässä siirtohinnoittelussa käytettävä hinta määritellään riippumattomien osapuolten välisissä transaktioissa käytettyjen referenssihintojen perusteella. Tällöin on tärkeää ottaa huomioon hintavertailussa käytettäviin hintoihin liittyvien transaktioiden olosuhteet. Ainoastaan samankaltaisessa tilanteessa tehdyt riippumattomien osapuolten transaktiot muodostavat aidosti vertailukelpoisen kuvan markkinaehtoisesta hintatasosta. (Helminen 2005: 153)

Vähäinkin ero tuotteessa tai palvelussa voi vaikuttaa hintaan sillä tavalla, että siirtohinnoittelun kohteena olevat, ja vertailutransaktiot, eivät enää ole vertailukelpoisia. Vertailukelpoisuuteen vaikuttavia tekijöitä ovat Karjalaisen ja Raunion (2007: 69) mukaan ominaisuudet, laatu, luotettavuus, saatavuus ja toiminnan volyyymi. Suora hintavertailu jakaantuu Mehtosen (2005: 112) mukaan ulkoiseen hintavertailuun ja sisäiseen hintavertailuun. Sisäinen hintavertailu on mahdollista silloin, kun hinnoittelun kohteena olevaa suoritetta myydään myös konsernin ulkopuolisille tahoille. Ulkoinen hintavertailu tarkoittaa siirtohinnoittelun hintatason vertaamista suoritteiden maailmanmarkkinahintoihin. Markkinahintavertailumenetelmän käyttö voi olla vaikeaa yritysten salassapitokäytäntöjen vuoksi. Liikesalaisuuksien suojelemiseksi joidenkin hyödyketyyppien kaupassa käytetyistä ehdoista voi olla vaikea saada vertailutietoja. Hintavertailumenetelmän käyttö vaikeutuu myös esimerkiksi sähköisessä kaupassa, jossa saatetaan myydä tavaroita ja palveluita, joita ei yleisemmin myydä markkinoilla. Tarvittaessa hintavertailumenetelmää voidaan käyttää niin, että olosuhteiltaan identtisten liiketoimien puuttuessa verrataan hintatasoa mahdollisimman lähellä olevaan riippumattomien osapuolten liiketoimeen, ja tehdään siihen tarvittavia oikaisuja. Hintavertailumenetelmää voidaan myös käyttää rinnakkain jonkin toisen hinnoittelumenetelmän kanssa. (Mehtonen 2005: 115)

OECD:n ohjeiden mukaan myös palveluiden siirtohinnoittelussa voidaan käyttää markkinahintavertailumenetelmää. Menetelmän käytön edellytyksenä on kuitenkin riittävän samankaltaisten palveluiden olemassaolo riippumattomien osapuolten välillä ja vertailukelpoisilla markkinoilla. Palvelusuoritteet ovat kuitenkin usein sellaisia, ettei samanlaisia palveluita ole tarjolla riippumattomien osapuolten välillä. Kun vastaavia, palvelun hintaan vaikuttavilta tekijöiltään verrannollisia palveluita ei ole saatavilla, hinnanmäärittäystä ei voida perustaa markkinahintavertailumenetelmän käyttöön. Jos sisäisesti palveluita tarjoava konserniyritys tarjoaa palveluita myös konsernin ulkopuolelle, vertailukelpoisen hinnan löytäminen markkinahintavertailumenetelmällä helpottuu. (Helminen 2000: 112) Karjalaisen ja Raunion (2007: 140) mukaan markkinahintavertailumenetelmää tulisi käyttää palvelujen siirtohinnoittelussa ainoastaan niissä tapauksissa, joissa palvelua tarjotaan sekä riippumattomille tahoille että konserniyhtiöille. (Karjalainen ym. 2007: 140)

3.3.2 Jälleenmyyntihinnan menetelmä

Jälleenmyyntihinnan menetelmässä siirtohinnoittelussa käytettävä markkinaehtoinen hintataso haetaan hinnasta, jolla etupiiriyritykseltä ostettu tuote jälleenmyydään riippumattomalle yritykselle. Hintaa alennetaan sopivaksi katsotulla jälleenmyyntihintamarginaalilla, jolla jälleenmyyjä kattaa myynti- ja muut liikekustannuksensa, sekä tuottaa kustannukset ylittävän voiton. Marginaalin pitää kattaa alalle ominaisen voittoprosentin lisäksi oletetun riskin kattamiseksi riittävä voiton määrä. Bruttomarginaalin vähentämisen jälkeen hintaa oikaistaan muiden tuotteen ostamiseen liittyneiden kustannusten, kuten tullien, määrällä. Oikaisujen jälkeen saatavaa hintaa voidaan pitää etupiiriyritysten välillä tapahtuneen omaisuuden alkuperäisen siirron markkinaehtoisena hintana. (Mehtonen 2005: 116) Helmisen (2005: 154) mukaan jälleenmyyntihinnan menetelmä soveltuu parhaiten markkinointitoimintojen sisäiseen hinnoitteluun. Kun siirtohinnoittelun kohteena on tilauksesta tehty tekninen tieto- tai taitopalvelu, markkinaehtoisen luovutushinnan määrittäminen ei välttämättä ole mahdollista vertailemalla yksittäisten luovutusten markkinaehtoisuutta. Tällöin

jälleenmyyntihintamenetelmän käyttö edellyttää suoritettujen toimien ja kannettujen riskien arvioimista kokonaisuutena. (Mehtonen 2005: 119) Jälleenmyyntihintamenetelmää käytettäessä tuotteiden samankaltaisuudelle ei aseteta niin suuria vaatimuksia kuin markkinahintavertailumenetelmässä. Sen sijaan jälleenmyyjän toimintojen samankaltaisuuden vaatimus on olennainen. Vertailuyritysten toimintaan sitoutuneiden varojen ja riskien tulee olla samankaltaiset kuin siirtohintoja jälleenmyyntihintamenetelmällä määrittävällä yrityksellä. (Karjalainen ym. 2007: 74)

3.3.3 Kustannusvoittolisämenetelmä

Kustannusvoittolisämenetelmässä lähdetään liikkeelle suoritteen tuottajalle aiheutuneista kustannuksista. Kustannuksiin perustuvaan hintaan lisätään voittolisä, joka lasketaan valittujen vertailukohteiden tietojen perusteella. (Anttila ym. 2007: 39) Helmisen (2005: 154) mukaan kustannusvoittolisämenetelmä soveltuu erityisen hyvin puolivalmiiden tuotteiden, sekä palveluiden siirtohinnoitteluun. Kustannusvoittolisän ongelmallisuus liittyy oikean suuruisen voittomarginaalin määrittelyyn. Ongelmallinen on myös rajanveto välittömien ja välillisten kustannusten kesken. Laskentajärjestelmien väliset erilaiset käytännöt, ja niistä aiheutuvat epäjatkuvuudet, voivat myös osaltaan vaikeuttaa kustannusvoittolisän käyttöä. (Mehtonen 2005: 121) Helminen (2005: 154) esittää hyväksyttävän voittolisän tason olevan vähintään 5-10%. Voittolisän määrittelemiseksi on tehtävä toimintoarviointia ja hyöty –testi. Toimintoarvioinnissa otetaan huomioon palvelun tuottamisessa käytetty omaisuus ja otetut riskit. Anttilan ja Laaksosen (2007: 39) mukaan kustannusvoittolisämenetelmää voidaan soveltaa parhaiten sellaiseen liiketoimen osapuoleen, jonka toiminnot ovat rutiiniluonteisia. Suurimmassa osassa tapauksia hallintopalvelumaksut määritelläänkin kustannusvoittolisämenetelmällä. (Karjalainen ym. 2007: 140) Kustannusvoittolisämenetelmään voidaan palveluiden hinnoittelussa turvautua myös niissä tapauksissa, joissa hinnanmäärityksen perustana ei voida käyttää verrannollisia palveluita, tai kaikki verrannollisten palveluiden hintoihin vaikuttavat tekijät eivät ole siirtohinnoiteltavan suoritteen kanssa vertailukelpoisia. (Helminen 2000: 112)

3.4 Liiketoimivoittomenetelmät

OECD:n siirtohintaohjeissa 3. luvun sisältämät ”muut menetelmät” jakaantuvat hyväksyttäviin liiketoimivoittomenetelmiin, joita ovat voitonjakamismenetelmä ja liiketoiminettomarginaalimenetelmä, sekä torjuttavaan menetelmään, joka on globaalisen jakokaavan menetelmä. (Mehtonen 2005: 95) OECD:n kanta liiketoimivoittomenetelmiin on hyväksyvä lähinnä silloin, kun perinteiset liiketoimimenetelmät eivät sovellu siirtohinnan laskemiseen. Voitonjakamismenetelmiä kutsutaan myös epäsuoriksi siirtohinnoittelumenetelmiksi, erotuksena liiketoimimenetelmien edustamiin suoriin siirtohinnoittelumenetelmiin. (Mehtonen 2005: 127) Siirtohinnoittelun poikkeaminen liiketoimiperusteisista menetelmistä aiheuttaa kansainvälisissä tilanteissa paljon ongelmia, koska valtiot tulkitsevat OECD:n ohjeita eri tavalla. (Anttila ym. 2007: 39)

3.4.1 Voitonjakamismenetelmä

Voitonjakamismenetelmässä määritellään etupiiriyritysten yhdessä harjoittamasta liiketoiminnasta syntynyt voitto, ja jaetaan se konserniin kuuluvien yritysten kesken noudattaen niitä periaatteita, joita toisistaan riippumattomat osapuolet käyttäisivät jakaessaan vastaavasta toiminnasta syntynyttä voittoa. Voiton jakaminen edellyttää toimintoarviointia, jossa otetaan huomioon jokaisen voiton syntymiseen osallistuneen yrityksen toimintaan sitoutuneen omaisuuden määrä, ja riskien sekä toimintojen jakaantuminen yritysten välillä. (Mehtonen 2005: 128) Voitonjakamismenetelmässä voidaan osapuolten välillä jakaa joko yhdistetty voitto tai jäännösvoitto. Yhdistetty voitto jaetaan osapuolten toimintojen arvon keskinäisen suhteen perusteella. Jäännösvoittoa jaettaessa erotellaan voitosta ensin molempien osapuolien rutiiniluonteisille liiketoimille tuleva ns. perustuotto, jonka jälkeen osapuolten kesken jaetaan jäännösvoitto. (Karjalainen ym. 2007: 87) Voitonjakamismenetelmä soveltuu erityisesti tilanteisiin, joissa etupiiritransaktion osapuolet harjoittavat yhteistoimintaa niin, ettei transaktiota ole mahdollista tarkastella kummankin osapuolen osalta erikseen. Voitonjakamismenetelmä onkin käyttökelpoinen esimerkiksi Joint Venturen, tai yhtymän muodostaman etupiirin välisten transaktioiden siirtohinnoittelussa (Karjalainen ym. 2007: 86)

Voitonjakamismenetelmä on palvelujen siirtohinnoittelussa kansainvälisesti hyvin harvinainen, mutta esimerkiksi Yhdysvalloissa myös sitä voidaan soveltaa tiettyjen palvelutyypin osalta. (Karjalainen ym. 2007: 141)

3.4.2 Liiketoiminettomarginaalimenetelmä

Laskettaessa siirtohintaa liiketoiminettomarginaalimenetelmän avulla, tutkitaan sopivaan perustaan liittyvää etupiirin sisällä tapahtuneesta liiketoimesta saatua nettomarginaalia. Perustana laskennalle voivat olla esimerkiksi kustannukset tai myynti. Määrityksen tuloksena saatua yrityksen toiminnoittain laskettua nettotuottoa verrataan samankaltaisiin riippumattomien yritysten välillä syntyneistä liiketoimista syntyneisiin nettotuottoihin. Konsernin sisäisten nettomarginaalien tulisi olla markkinaehtoisuuden toteutumiseksi vastaavalla tasolla kuin riippumattomien yritysten saaman voiton. (Mehtonen 2005: 128)

Käytännössä liiketoiminettomarginaalimenetelmä toimii kuten jälleenmyyntihintamenetelmä tai kustannusvoittolisämenetelmä, mutta vertailukohde on tuloslaskelmassa alempana kuin perinteisillä menetelmillä hinnoiteltaessa. Liiketoiminettomarginaalimenetelmässä vertailu tapahtuu liikevoiton tasolla. (Karjalainen ym. 2007: 81)

Menetelmän heikkoutena on se, että yhtiön poikkeuksellisen alhainen tai korkea kannattavuus voi johtua muista seikoista kuin markkinaehtoisesta tasosta poikkeavasta hinnasta tai myyntikatteesta. Esimerkiksi toiminnan tehokkuus vaikuttaa liikevoiton tasoon, eikä yritystä ehkä palkita oikein poikkeuksellisen kustannustehokkaasta toiminnasta. Toinen heikkous liittyy liiketoiminettomarginaali-menetelmän työläyteen. Kun hinnoittelun markkinaehtoisuuden tarkastelu tapahtuu liikevoiton tasolla, myös liikekustannukset on jaettava transaktioittain, tai transaktiotyypeittäin, hinnoiteltavan transaktion tai -tyypin liikevoiton selville saamiseksi. (Karjalainen ym. 2007: 84)

3.4.3 Globaalin jakokaavan menetelmä

Globaalin jakokaavan menetelmässä konsernin sisäisten liiketoimien seurauksena syntynyt tuotto jaetaan tuoton hankkimiseen osallistuneiden yritysten kesken ennalta määrätyn kiinteän jakokaavan perusteella. Kiinteän jakokaavan ei katsota toteuttavan

markkinaehtoperiaatetta. Globaalin jakokaavan käyttämistä ei ole hyväksytty siirtohinnoittelumenetelmäksi OECD:n alueella. (PWC 2004: 29)

3.5 Kustannustenjakojärjestelmät

Konserni voi käyttää sisäisten palveluiden veloittamisessa epäsuoria kustannustenjakojärjestelmiä, joissa arvioidaan kullekin yritykselle tulevan hyödyn määrä tietyn tyyppisten palveluiden kokonaisuudesta. Epäsuorien kustannustenjakojärjestelmien uskotaan olevan suoria siirtohinnoittelumenetelmiä alttiimpia väyliä voitonsiirrolle valtiosta toiseen. Useat valtiot eivät hyväksy kustannustenjakojärjestelmien käyttöä, ja niiden soveltaminen sisäisten palveluiden veloitusjärjestelmäksi on ongelmallista. Toisaalta konsernin sisäiset palvelut saattavat joskus olla luonteeltaan sellaisia, että suoran siirtohinnoittelumenetelmän käyttäminen on erittäin hankalaa. (Helminen 2000: 106) Suomessa on perinteisesti suhtauduttu lähtökohtaisesti hyväksyvästi kustannustenjakojärjestelmään perustuvien, ulkomaisille konserniyhtiöille maksettavien korvausten vähennyskelpoisuuteen. Myös OECD:n vuoden 1979 siirtohinnoitteluraportissa on tuotu esiin kustannustenjakojärjestelmän etuja. (Viherkenttä 1987: 58)

Summaaristen tai epäsuorien kustannustenkohdistamismenetelmien käyttäminen on Helmisen (2000: 141) mukaan tyypillisintä koko konserniin liittyvien emoyhtiön kustannusten, kuten yleishallintokustannusten, tai tutkimus- ja kehityskustannusten jakamisessa. Kustannustenjakojärjestelmiä käytetään erityisesti myös silloin, kun kyseessä olevien konsernin sisäisten palvelujen markkinaehtoisuusvertailu on hankalaa. (Helminen 2000: 142) Kustannuspanossopimukset jakaantuvat kustannustenjacosopimuksiin ja kustannustenkattamissopimuksiin. Kustannustenkattamissopimuksissa sopijaosapuolet sitoutuvat maksamaan esimerkiksi tuotekehitystoiminnan kustannukset ilman, että kyseessä olisi jonkin yksilöitävissä olevan tuotekehitystoiminnan kustannukset. (Torkkel 2003: 281) Kustannustenjakojärjestelmässä osapuolet jakavat sekä aineettomasta, että aineellisesta omaisuudesta, taikka palveluista aiheutuneet kustannukset ja riskit. Kunkin järjestelyyn osallistuvan yrityksen osuuden kustannuksista tulee vastata yrityksen odotettavissa olevaa

hyötyä omaisuuden tai palvelun käyttämisestä. (Karjalainen ym. 2007: 174)

Kustannuspanossopimuksiin liittyvät keskeisimmät vero-ongelmat koskevat osapuolten hyödyn tunnistamista. Kunkin osapuolen hyödyn tunnistaminen on edellytys kustannuspanoskorvauksen suuruuden määrittelyyn, ja kustannusten oikeaan jakamiseen. (Torkkel 2003: 281) Viherkentän (1987: 58) mukaan yrityksen maksaman suorituksen, ja sitä vastaavan edun välinen suhde on kustannustenjakojärjestelmässä tavallista etäisempi. Parhaimmillaan kustannustenjakojärjestelmät ovat selkeä keino jakaa muutoin hankalasti allokoitavissa olevat maksut eri yhtiöille. Kustannustenjakojärjestelyyn osallisten panosten mittaaminen on tehtävä tapauskohtaisesti. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet eivät ota kantaa esimerkiksi siihen miten jonkun osapuolen saamat verokannustimet tai valtiolliset tulot tulisi ottaa huomioon. Olennaista on yhteismitallisuus. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa panosten mittaamisen ohjeeksi annetaan arvioida miten toisistaan riippumattomat osapuolet olisivat ottaneet panoksiin vaikuttavat erilaiset tekijät huomioon. (Karjalainen ym. 2007: 176) Kustannustenjakojärjestelyille on ominaista, että järjestelyn kohteena oleva omaisuus tai palvelu on järjestelmän osapuolten yhteisessä määräysvallassa, ja sitä kehitetään heidän yhteiseksi edukseen. (Karjalainen ym. 2007: 174) Kustannustenjakojärjestelmän luomiseen ja sen markkinaehtoisuuden testaamiseen kuuluu seuraavia vaiheita: Määritellään osapuolet jotka hyötyvät kustannustenjakojärjestelystä. Kunkin osallisen panokset määritellään. Kunkin osallisen hyöty mitataan. Peritään tasausmaksuja tai maksetaan niitä osapuolten hyötyjen saattamiseksi tasapainoon (Karjalainen ym. 2007: 176)

3.6 Siirtohinnoittelumenetelmien valinta

Siirtohinnoittelumenetelmien valinnasta on kirjattu OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin selkeä soveltamisjärjestys. Ensisijaisesti on sovellettava perinteisiä liiketoimimenetelmiä. Muiden menetelmien käyttö rajoittuu poikkeuksellisiin tilanteisiin. Muiden kuin liiketoimimenetelmien viimesijaisuus on perustunut siihen, etteivät ne perustu liiketoimen hinnoitteluun vaan voittoon. (Anttila ym. 2007: 39-40)

OECD:n siirtohintaohjeiden varauksellinen suhtautuminen voittopohjaisiin menetelmiin selittyy sillä, että on erittäin epätavallista, että toisistaan riippumattomat yritykset ryhtyisivät liiketoimiin, joissa liiketoimen toisen osapuolen voitto olisi ennalta määrätty tai sovittu (Karjalainen ym. 2007: 66) Monet OECD:n jäsenvaltiot ovat kuitenkin ottaneet verotuskäytännössään muut menetelmät liiketoimimenetelmien kanssa tasavertaiseen asemaan. Soveltamiskäytännön laajentumiseen on johtanut havainto liikevoiton vertailutietojen helpommasta saatavuudesta verrattuna bruttovoitosta saataviin vertailutietoihin. Osa valtioista noudattaa edelleen OECD:n ohjeita muiden kuin liiketoimimenetelmien viimesijaisuudesta. Suomessa noudatetaan lähtökohtaisesti edelleen voimassaolevaa ohjeistusta soveltamisjärjestyksestä. Pahimmillaan ohjeiden erilainen toimeenpano OECD:n jäsenvaltioissa voi johtaa kaksinkertaiseen verotukseen. Näkemuserojen tulkinnasta on mahdollista sopia valtioiden välisissä verosopimuksissa. Tilanteen selkeyttämiseksi OECD on tarkentamassa ohjeistustaan. Uusia ohjeita koskevien lausuntoversioiden on tarkoitus valmistua vuoden 2007 aikana. (Anttila ym. 2007: 40) OECD:n veroasioiden komitea keräsi vuoden 2006 kuluessa kommentteja voittoon pohjautuvien siirtohinnoittelumenetelmien soveltuvuudesta avoimella kyselyllä. OECD:n avoimen kyselyn kysymyssarja piti sisällään mm. kysymyksiä joilla arvioitiin voiton kohdistamista ja laskemista, sekä voittopohjaisten menetelmien soveltuvuutta erilaisissa tilanteissa. (IBFD 2006: 133)

Joissain maissa, kuten Yhdysvalloissa, siirtohinnoittelumenetelmän valintaa ohjaa ns. Best Method Rule, jonka mukaan siirtohinnoittelumenetelmäksi on valittava tapauskohtaisesti luotettavimmin kyseessä olevan liiketoimen markkinaehtoisuuden osoittamiseen soveltuva siirtohinnoittelumenetelmä. (Karjalainen ym. 2007: 94) Riittävän vertailukelpoisten kelpoisten riippumattomien transaktioiden saatavuus vaikuttaa osaltaan siirtohintamenetelmän valintaan. Markkinaehtoisen hinnan määrittäminen menetelmillä, jotka perustuvat vertailukelpoisen hinnan määrittämiseen, edellyttää riittävää yhtäläisyyttä vertailupohjana käytetyn riippumattoman yrityksen ja etupiiriyrityksen välillä. Vaadittava yhtäläisyys vaihtelee käytettävän siirtohintamenetelmän mukaan. Esimerkiksi markkinahintavertailumenetelmän käyttäminen edellyttää vertailuyrityksiltä suurempaa yhtäläisyyttä kuin jälleenmyyntihintamenetelmä. (Mehtonen 2005: 87) Siirretyn

omaisuuden tai palvelujen samankaltaisuudella on yleensä enemmän merkitystä vertailtaessa etupiiritoimien ja riippumattomien liiketoimien hintoja, ja vähemmän merkitystä vertailtaessa voittomarginaaleja. (Mehtonen 2005: 86) Vaikeissa tapauksissa, joissa yhdenkään siirtohinnoittelumenetelmän valinta ei takaa luotettavan markkinaehtoisen hinnan löytymistä, voidaan OECD:n siirtohintaohjeen mukaan käyttää myös useita menetelmiä yhdessä. (Karjalainen ym. 2007: 93) Hallituksen esityksessä HE 107/2006 siirtohintamenetelmien valintaa ei aseteta etusijajärjestykseen, mutta siirtohinnoittelumenetelmää koskevat valinnat tulee perustella.

3.7 Siirtohinnan asettaminen ja testaaminen

Suomen siirtohinnoittelusäännöksissä ei edellytetä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden noudattamista siirtohintoja asetettaessa. (Karjalainen ym. 2007: 95) OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden siirtohinnoittelumenetelmien avulla voidaan osoittaa jälkikäteen käytettyjen siirtohintojen markkinaehtoisuus, eli testata siirtohintojen markkinaehtoisuutta. Toteutuneita siirtohintoja voidaan arvioida jälkikäteen siirtohinnoittelumenetelmien avulla, mutta on suositeltavaa, että siirtohinnoittelumenetelmää käytettäisiin jo siirtohintojen asettamisessa. Hinnan asettaminen on jälkikäteistä markkinaehtoisuuden testaamista haasteellisempaa, koska kaikki mahdollinen eri siirtohinnoittelumenetelmissä tarvittava tieto ei ole vielä tällöin saatavilla. Jos tyydytään pelkästään jälkikäteiseen hintojen arviointiin siirtohinnoittelumenetelmien avulla, voidaan vuoden lopussa joutua tekemään suuria siirtohinnan oikaisuja. (Karjalainen ym. 2007: 94) Siirtohinnoittelumenetelmissä on suuria eroja sen suhteen, kuinka hyvin ne soveltuvat siirtohinnan asettamiseen. Esimerkiksi jälleenmyyntihintamenetelmää käytettäessä voidaan hintoja asetettaessa vähentää jälleenmyyntihinnasta markkinaehtoinen kate. Jos jälleenmyyjä maksaa tuotteet ennen niiden myymistä, jälleenmyyjän kate lasketaan tavoitehinnoista, eikä toteutuneista hinnoista. Jälleenmyyntihintamenetelmän toimivuuteen hinnan markkinaehtoisessa asettamisessa voivat vaikuttaa esimerkiksi vaihtelevat alennuskäytännöt. Liiketoiminettomarginaalimenetelmä soveltuu hinnan asettamiseen jälleenmyyntihintamenetelmää huonommin. Tulostaso on tarkasti tiedossa vasta hyvin

lähellä tilikauden päättymistä. (Karjalainen ym. 2007: 95)

3.8 Siirtohinnoittelumenetelmien soveltuvuus palveluiden hinnoitteluun

Palveluiden siirtohintoja määriteltäessä menetelmän valinnassa on kiinnitettävä huomiota palveluiden laatuun, luonteeseen ja laajuuteen. Myös markkina-alueella on vaikutusta hinnoitteluun. Kilpailutilanne, kilpailuasema, markkinoiden koko ja toimipiirin lainsäädännöllinen ympäristö voivat perustella määrältään erisuuruisen, mutta markkinaehtoisuuden vaatimukset täyttävän hinnan käyttämisen saman konsernin eri maantieteellisillä toimialueilla. (Helminen 2000: 108)

OECD:n ohjeistuksen perusteella markkinaehtoperiaatteen soveltaminen edellyttää ensisijaisesti vertailukelpoisen markkinahinnan käyttämistä. Jos markkinahinnan käyttäminen ei ole mahdollista, voidaan palveluiden hinnoitteluun käyttää myös kustannuksiin perustuvaa menetelmää. Kustannusten lisäksi markkinaehtoinen palveluiden hinnoittelu edellyttää myös voittolisän huomioimista. Sisäisten palveluiden veloitus voidaan toteuttaa markkinaehtoisesti myös kustannuspanossopimuksilla. (Torkkel 2003: 281) Jotkut yritykset eivät peri palveluista erillistä korvausta, vaan sisällyttävät palvelumaksut muihin perittäviin suorituksiin, kuten rojalteihin ja tuotteiden hintoihin. Karjalaisen ja Raunion (2007: 150) mukaan tätä menetelmää tulisi kuitenkin käyttää harkiten, koska yhdistettyjen suoritusten markkinaehtoisuutta on vaikea osoittaa. Järjestelyä voidaan kuitenkin harkita käytettäväksi esimerkiksi silloin, kun ulkopuolisille myytyihin tuotteisiin sisältyy määritelty määrä palvelua. Tällöin samojen ehtojen käyttäminen myynnissä myös konserniyhtiöille parantaa hintojen vertailukelpoisuutta. (Karjalainen ym. 2007: 150) Siirtohinnoittelun yleisten periaatteiden soveltaminen johtaa usein markkinahintavertailumenetelmän tai kustannusvoittolisämenetelmän valintaan konsernin sisäisten palveluiden hinnoittelussa. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa suositellaan kustannusvoittolisämenetelmän käyttöä esimerkiksi sopimusperäisen tutkimustoiminnan siirtohinnoittelun yhteydessä. Kustannusvoittolisämenetelmän soveltaminen sopii parhaiten tilanteisiin, joissa vastaavia palveluita myydään myös konsernin ulkopuolisille tahoille.

(Törmänen 2006: 303) Kustannusvoittolisämenetelmä soveltuu esimerkiksi kirjanpito-, tilintarkastus-, sisäisten hallinnollisten- ja oikeudellisten palveluiden siirtohinnoitteluun. OECD:n ohjeista ei voida suoraan päätellä mitä eri kustannuspohjiin tulisi sisällyttää. Olennaisena voidaan kustannuspohjan määrittelyssä pitää sen vastaavuutta verrokkiyritysten kustannuspohjaan, joiden avulla määritellään markkinaehtoinen voittolisä. Kustannusten määrittelyssä otetaan usein huomioon kaikki palvelun tuottamisesta aiheutuneet suorat ja välilliset kustannukset. (Karjalainen ym. 2007: 140) Helmisen (2005: 158) mukaan liiketoimivoittomenetelmien käyttämistä palveluiden siirtohinnoitteluun on harkittava ainoastaan viimeisenä vaihtoehtona. Yhdysvaltojen veroviranomaisten julkaisemissa väliaikaisissa ohjeissa palveluveloitusten siirtohinnoittelusta käsitellään mahdollisuutta käyttää palvelujen siirtohinnoittelussa voitonjakamismenetelmää. Ohjeiden mukaan voitonjakamismenetelmää tulisi käyttää lähinnä niissä tapauksissa, joissa tarjottavat palvelut ovat muita kuin rutiiniluontoisia hallinto- tai neuvontapalveluja. Uusien ohjeistusten käytännön sovelluksia ei vielä tunneta. (Karjalainen ym. 2007: 141)

Torkkelin (2003: 290) mukaan jossain määrin yleistäen ja yksinkertaistaen voidaan sanoa Suomalaisten konsernien palveluveloitusten perustuvan useimmiten suoran ja epäsuoran veloitusmenetelmän yhdistelmään. Palveluista veloittavat maksut voidaan myös sisällyttää muiden hyödykkeiden siirrosta veloitettuun hintaan. Käytännössä suoran ja epäsuoran menetelmän yhdistäminen toteutetaan usein niin, että yksilöitävissä olevat palvelut veloitetaan suoraa veloitusmenettelyä käyttäen, ja palvelut, joita ei voida kohtuudella yksilöidä, veloitetaan epäsuorilla veloitusmenettelyillä. Suoraan veloitusmenetelmään perustuva siirtohinnoittelu tehdään käytännössä usein markkinahintavertailumenetelmän tai kustannusvoittolisämenetelmän avulla. Kustannuspanossopimukset ovat harvinaisia suomalaisissa kansainvälisissä konserneissa. (Torkkel 2003: 290)

OECD:n mukaan palveluiden veloituksen on oltava palvelukohtaista. (Torkkel 2003: 282) Palveluiden sisäiset transaktiot ovat kuitenkin yleensä jatkuvia. Tällöin raja yksittäisten liiketoimien välillä saattaa hämärtyä. Pitkäaikaisia palveluiden hankintasopimuksia tulisi

arvioida yhdistettyinä liiketoimina. Markkinaehtoperiaatetta tulisi voida soveltaa kuhunkin liiketoimeen erikseen. Etupiiriyritysten välillä solmitut ”paketoitua” sopimukset tulisi voida purkaa osiin, ja määrittellä kullekin paketin osalle erillinen markkinaehtoinen siirtohinta (Mehtonen 2005: 89) Verohallituksen ohjeissa siirtohinnoittelun dokumentoinnista mainitaan esimerkkeinä eräitä, myös OECD:n ohjeissa mainittuja liiketoimia, joiden katsotaan olevan luonteeltaan niin jatkuvia tai toisiinsa läheisesti liittyviä, ettei niitä voida arvioida riittävän hyvin erillisinä. Esimerkkeinä tällaisista liiketoimista mainitaan mm. eräät tavaroiden ja palveluiden hankintasopimukset, sekä aineettomaan omaisuuteen liittyvät käyttöoikeudet. Liiketoimet voidaan edellä mainitun kaltaisissa tilanteissa yhdistää, mikäli liiketoimet on tehty samojen osapuolten välillä samanlaisin ehdoin. (Laaksonen ym. 2007: 21)

4. VELOITUKSEN MARKKINAEHTOISUUDEN OSOITTAMINEN JA HYVÄKSYTTÄVYYDEN VARMISTAMINEN

4.1 Siirtohinnoittelun dokumentointi

Dokumentointisäädökset on kirjattu lakiin vuoden 2007 alusta voimaan astuneissa verosäädöksissä. Aikaisemmin Suomessa ei ole ollut varsinaista siirtohinnoittelun dokumentointia käsittelevää lainsäädäntöä. Dokumentointi on ollut lakisäätteistä suurimmassa osassa Eurooppaa jo ennen Suomen lakiuudistusta. Ruotsissa uusien dokumentaatiota ohjaavien normien valmistelu on edennyt lähes samalla aikataululla kuin Suomessa (Anderson 2007: 142). Konserniyrityksiä koskeva dokumentointivelvoite on voimassa käytännössä koko läntisessä maailmassa. (Berisa 2006: 14) Useat suomalaisyritykset ovatkin joutuneet laatimaan siirtohinnoitteludokumentaatiota jo ennen Suomen dokumentointivaatimukset sisältäneiden normien julkaisua Suomalaisten konsenien toimiessa maissa, joissa on vaadittu siirtohinnoitteludokumentaation laadintaa ja ylläpitoa. (Laaksonen & Karjalainen 2002: 323)

Dokumentaation on esitetty olevan siirtohinnoittelun tärkeimmän periaatteen, konsernin sisäisen hinnoittelun "liikemiesmäisyyden", toteutumisen ta. (Leijonhufvud 2007: 140) Käytännössä kansainväliset konsernit ovat toteuttaneet siirtohinnoitteludokumentaation noudattaen kahta vaihtoehtoista lähestymistapaa. Yhtiöt voivat laatia dokumentaation jokaisessa maassa paikallisten muotovaatimusten perusteella. Toinen malli on soveltaa tiettyä mallia keskitetysti kaikissa tytäryhtiöissä. Tällöin dokumentaatioon tehdään tarvittaessa maakohtaisia muutoksia perusrakenteen säilyessä samana. Dokumentaation lähestymistavan valintaan vaikuttaa konsernin noudattama politiikka, ja käytettävissä olevat resurssit. Keskitetyn lähestymistavan etuja ovat muun muassa dokumentaation hallinnan helpottuminen konsernin sisällä, sekä tuen ja ohjauksen antamisen helpottuminen konsernin verofunktion välityksellä. Keskitetyn lähestymistavan toteuttaminen edellyttää keskitetyn verofunktion olemassaoloa, sekä riittävää siirtohinnoitteluasiantuntemusta. (Laaksonen & Karjalainen 2002: 319) Törmäsen (2006: 51) mukaan muissa maissa dokumentoinnin

puutteellisuutta tai siirtohinnoittelua koskevat säännöt ovat usein ankarampia ja yksiselitteisempiä kuin Suomessa. Yritystasolla lakiin tarkasti määritelty dokumentointivelvoite lisää hallinnollista työtä, mutta toisaalta selkeyttää ja yhtenäistää suomalaisyritysten siirtohinnoittelukäytäntöjä. (Berisa 2006: 14) Käytännössä dokumentointivelvoitteen eniten työtä aiheuttava vaikutus kohdistuu ensimmäiseen vuoteen. Kerran laadittua dokumentointia voidaan käyttää useissa tapauksissa päivitettyinä myös seuraavina verovuosina. (Myrsky & Linnakangas 2007: 133)

Konsernin sisäisten palveluveloitusten dokumentointi, ja palveluveloitusten perusteet sisältävät sopimukset, näyttävät toteen, että palveluja on tosiasiallisesti luovutettu, ja niistä maksetut korvaukset ovat olleet markkinaehtoisia. (Törmänen 2006: 307) Siirtohinnoitteludokumentoinnilla pyritään osoittamaan etuyhteydessä tehtyjen liiketoimien hintojen lisäksi myös muiden transaktion ehtojen markkinaehtoisuus. Veroviranomaisten näkökulmasta dokumentoinnin tarkoitus on ennen kaikkea tarkastaa siirtohinnoittelun markkinaehtoisuus ja tunnistaa potentiaalisia veroriskejä. (Anttila ym 2007: 32) Hallituksen esityksessä tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi HE 107/2006 lakiehdotuksen yksityiskohtaisissa perusteluissa esitetään siirtohinnoitteludokumentoinnin tarkoitukseksi myös verovelvollisen suojaaminen veroviranomaisten jälkikäteen tekemiä siirtohinnoitteluoikaisuja vastaan. Toinen verovelvollisten etua turvaava dokumentaatiovelvoitteen pyrkimys on hallituksen esityksen mukaan vähentää siirtohinnoittelua koskevan sääntelyn alaisten liiketoimien kaksinkertaisen verotuksen riskiä. (HE 107/2006) Suomen veroviranomaiset ovat uhranneet viime vuosina yhä enemmän voimavaroja yritysten siirtohinnoittelun tutkimiseen. Siirtohinnoittelu on noussut keskeiseksi verotarkastusten tarkastuskohteeksi. Tiukentunut siirtohinnoittelun valvonta on kansainvälinen suuntaus, ja uusia erityisesti siirtohinnoittelun dokumentointia koskevia säännöksiä on tullut voimaan yhä useammassa maassa. (Raunio & Tättäläinen 2006: 8) Pohjoismaista säännöksiä valmistelu parhaillaan meneillään Norjassa. Tanskassa siirtohinnoittelusäännökset ovat uudistuneet 2005, ja Ruotsissa uudet säädökset astuivat voimaan vuoden 2007 alusta. (Anttila ym. 2007: 31) Suomen verolainsäädännön siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältövaatimukset, dokumentoinnin esittämisvelvollisuus ja sanktiot edustavat kansainvälistä keskitasoa, eikä säädöksissä ole kansainvälisistä

käytännöistä poikkeavia erikoisuuksia. (Horsma ym. 2006: 7)

Konkreettisimman tulkintaohjeen voimassa olevien dokumentointivaatimusten käytännön soveltamiseen tarjoaa Verohallituksen 19.10.2007 julkaisema muistio: Siirtohinnoittelun dokumentointi. Muistio on voimassa toistaiseksi, ja sitä sovelletaan verohallituksen ohjeena. Muistion tarkoituksena on antaa verovelvollisille ohjausta dokumentointivelvollisten määritelmästä ja dokumentoinnin sisältövaatimuksista. (Laaksonen, Kemell & Koskinen 2007: 3)

4.1.1 Dokumentointivelvollisuus ja dokumentoinnin sisältö

VML 14 a § edellyttää kirjallisen selvityksen laatimista etuyhteysliiketoimista jos liiketoimen toinen osapuoli on ulkomaalainen. Siirtohinnoitteludokumentoinnin vaatimus koskee myös ulkomaisen yrityksen Suomessa olevan kiinteän toimipaikan ja yrityksen pääkonttorin välillä tehtyjä liiketoimia. Hallituksen esityksessä HE 107/2006 liiketoimen käsite on tarkoitettu erittäin laajaksi. Kaupallisten liiketoimien lisäksi dokumentointivelvollisuus ulottuu esimerkiksi rahoitustoimiin, aineettoman omaisuuden luovutuksiin, sekä kaikkiin muihinkin vastikkeellisiin tai ilman vastiketta tehtyihin järjestelyihin. Etuyhteydeksi katsotaan VML 31 §: 2 momentin mukaan toisen liiketoimen osapuolen välitön tai välillinen määräysvalta toiseen osapuoleen. Myös määräysvallan tulkinta on laaja. Tavallisen omistusoikeuteen perustuvan määräysvallan lisäksi kolmannen osapuolen määräysvalta molemmissa liiketoimien osapuolissa synnyttää etuyhteyden. Määräysvalta voi perustua myös oikeuteen nimittää toisen osapuolen hallitus tai siihen verrattava toimielin. Etuyhteys syntyy myös silloin kun toinen osapuoli voi nimittää toimielimen, joka voi nimittää hallituksen tai siihen verrattavan. Tosiasiallinen määräysvalta voi syntyä esimerkiksi osakassopimuksen tai muun siihen verrattavissa olevan järjestelyn perusteella. (Anttila ym. 2007:32) Dokumentointi hyväksytään esitettäväksi lähtökohtaisesti englanninkielisenä. Suomen- tai ruotsinkielistä käännöstä voitaisiin vaatia vain silloin, kun se on kyseessä olevan yrityksen verotuksen toimittamiseksi välttämätöntä. (Horsma ym. 2006: 7) Pieniltä ja keskisuurilta yrityksiltä ei edellytetä siirtohinnoittelun dokumentointia. Pienten ja keskisuurten yritysten kriteereinä

on käytetty henkilöstömäärää, liikevaihtoa ja taseen kokoa, sekä EU:n komission suosituksessa (2003/361/EY) tarkoitettuja, mm. yrityksen riippumattomuutta kuvaavia, tunnusmerkkejä. Edellytys komission suosituksessa tarkoitettujen riippumattomuutta kuvaavien tunnusmerkkien käytöstä tarkoittaa käytännössä raja-arvojen ylittymisen arvioinnin ulottamista yrityksen omien tietojen tarkastelun lisäksi myös sidos- ja omistusyhteyksyritysten tietojen arviointiin. Sidosityrityksillä tarkoitetaan samaan konserniin kuuluvia yrityksiä, ja omistusyhteyksyrityksillä muita yrityksiä joiden osalta yrityksellä on muiden samaan konserniin kuuluvien yritysten kanssa vähintään 25% omistusosuus. Raja-arvojen ylittymisen arvioinnin yhteydessä sidosityritysten tiedot lisätään arvioinnin kohteena olevan yrityksen tietoihin täysimääräisesti. Omistusyhteyksyritysten tiedot lisätään tutkittavan yrityksen tietoihin omistusosuutta vastaavan suhteellisen osan laajuisina. (Anttila ym. 2007: 34) Pienen ja keskisuuren yrityksen palveluksessa voi olla korkeintaan 250 henkilöä. Yritysten liikevaihto voi olla enintään 50 miljoonaa euroa, tai taseen loppusumma korkeintaan 43 miljoonaa euroa. (Karjalainen ym. 2007: 28) Niissä tilanteissa, joissa dokumentointivelvollisuutta ei vielä ole, mutta joissa se liiketoiminnan kansainvälistymisen tai voimakkaan kasvun seurauksena on lähitulevaisuudessa odotettavissa, saattaa dokumentoinnin laatiminen olla hyödyllistä esimerkiksi liiketoimintaprosessien tai kansainvälistymisstrategian rationalisoimiseksi. (Ahonen & Etholen 2006: 74)

VML 14 b §:n mukaan dokumentoinnin tulee sisältää kuvaus yrityksen liiketoiminnasta ja etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista, kuvaus siirtohinnoittelussa käytetyistä menetelmistä ja niiden soveltamisesta, sekä etuyhteyssuhteessa tehtyjen liiketoimien toimintoarviointi ja vertailuarviointi. Etuyhteystransaktioista annettavaan selvitykseen tulee sisällyttää luettelo etuyhteyksliiketoimia koskevista sopimuksista, sekä jäljennökset olennaisimmista sopimuksista. Tässä yhteydessä dokumentointiin tulisi liittää myös luettelo yhtiön tekemistä etuyhteyksliiketoimien kustannustenjakosopimuksista ja mahdollisista ennakkotiedoista, sekä toisen valtion viranomaisten toiselle osapuolelle antamista ennakkotiedoista. (Karjalainen ym. 2007: 200) Palveluiden dokumentoinnissa on osoitettava hinnan ja muiden sopimusehtojen markkinaehtoisuuden lisäksi myös palvelun tosiasiallinen siirtyminen. Konserniyhtiön antama palvelu voidaan näyttää toteen

palvelusuoritteen, kuten esimerkiksi tutkimusraportin muodossa. Paikan päällä suoritettun henkilökohtaisen konsernipalvelun siirtymisen todentamiseen voidaan käyttää esimerkiksi tositteita matkakuluista. (Törmänen 2006: 307) Hallituksen esityksessä ei ole määritelty tarkemmin sitä, milloin liiketoimea koskevaa sopimusta on pidettävä niin olennaisena, että se on lisättävä dokumentaatioon. Verohallituksen ohjeen mukaan dokumentoitavat tiedot ja asiakirjat esitetään valmisteltaviksi sillä tarkkuudella, mitä markkinaehtoisuuden toteaminen kunkin liiketoimen yhteydessä edellyttää. Dokumentoinnin sisällön olennaisuuden arvioinnissa on keskeistä dokumentoitavan transaktion tosiseikkojen, ja olosuhteiden kannalta olennaisten asioiden esille tuominen. Tämän takia dokumentointia ei vaadita määrämuotoisena. (Laaksonen ym. 2007: 7)

Jos verovelvollisen ja liiketoimen toisen osapuolen välillä tehtyjen liiketoimien yhteismäärä on verovuonna enintään 500 000 euroa, dokumentoinnin täytyy kattaa ainoastaan kuvaus liiketoimista ja etuyhteyssuhteista, sekä tiedot etuyhteyssuhteen liiketoimista ja yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista. (Karjalainen ym. 2007: 29) Valtiovarainvaliokunnan mietinnössä 22/2006 kevennetylle dokumentointivelvoitteelle esitettyä 500 000 euron rajaa perustellaan sillä, että sitä pienempiin etuyhteystilanteisiin ei liity merkittävää verotuksellista intressiä. Valtiovarainvaliokunta pitää mietinnössään toimintoarviointia, vertailuarviointia ja siirtohinnoittelumenetelmän kuvausta dokumentoinnin vaativimpana osana (VaVM 22/2006: 5) Pienten ja keskisuurten yritysten vapauttaminen laajasta dokumentointivelvoitteesta ei kuitenkaan poista näiltä siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden vaatimusta. Dokumentointivelvollisuuden poistaminen ei estä viranomaisia tutkimasta pienten ja keskisuurten yritysten siirtohinnoittelukäytäntöjä, ja pyytämästä tarvittaessa lisäselvitystä siirtohinnoittelun markkinaehtoisuudesta. (Karjalainen ym. 2007: 31)

4.1.2 Dokumentoinnin esittäminen

Dokumentoinnin laatimiselle ei ole säädetty varsinaista määräaikaakaan. (Laaksonen ym. 2007: 8) VML 14 c §:n mukaan siirtohinnoitteludokumentaatio on esitettävä 60 päivän kuluessa veroviranomaisen kehotuksesta. Verovuoden siirtohinnoitteludokumentointia voidaan

kuitenkin vaatia esitettäväksi aikaisintaan 6 kuukauden kuluttua tilikauden päättymisestä. Siirtohinnoitteludokumentaatiota ei edellytetä laadittavaksi ajantasaisesti. Siirtohinnoittelua on kuitenkin tarkoituksenmukaista seurata verovuoden kuluessa, sillä Suomessa ei ole mahdollista tehdä verotettavaa tuloa alentavaa oikaisua veroilmoituksella. (Karjalainen ym. 2007: 213) Siirtohinnoitteludokumentointia täydentävät lisäselvitykset tulee esittää 90 päivän kuluessa niiden esittämiskehotuksesta. Tässä yhteydessä veroviranomaiset voivat pyytää myös lisäselvitystä sellaisista liiketoimista, joita ei ollut liitetty varsinaisen dokumentoinnin yhteyteen. Veroviranomainen voi pyynnöstä pidentää dokumentoinnin tai sitä täydentävän lisäselvityksen esittämislle annettua määräaikaa, jos verovelvollisen pyynnölle on perusteltu syy. Veroviranomaisen määräajan pidennystä koskevasta päätöksestä ei voi valittaa. (Anttila ym. 2007: 33) Siirtohinnoitteludokumentointi on laaja asiakirjakokonaisuus, ja sen laatiminen veroviranomaisten asettamassa 60 päivän määräajassa ei välttämättä ole käytännössä mahdollista. Toinen olennainen siirtohinnoittelun ajantasaisen dokumentoinnin tärkeyttä korostava seikka on siirtohinnoittelun vaikutus myös erillisyhtiöiden virallisiin tilinpäätöksiin, joiden laatimisaikataulu voi monissa yrityksissä olla tiukka. Suositeltavaa olisikin tehdä siirtohinnoittelun vaikutus koskevat ratkaisut viimeistään tilinpäätöksen laatimisen yhteydessä, mieluiten tilikauden kuluessa. (Horsma ym 2006: 7)

4.1.3 Dokumentointi ja veronkorotus

Siirtohinnoitteludokumentaation, tai sitä täydentävän lisäselvityksen esittämättä jättäminen määräajan kuluessa voi johtaa veronkorotukseen. VML 32 § 4 momentin mukaan verovelvolliselle voidaan määrätä enintään 25000 euron veronkorotus, jos siirtohinnoitteludokumentointia tai lisäselvitystä ei ole esitetty määräajassa, tai ne ovat vaillinaisia taikka virheellisiä. Veronkorotus voidaan dokumentoinnin laiminlyönnin perusteella määrätä myös sellaisessa tilanteessa, jossa tuloon ei syystä tai toisesta päädytä esittämään lisäyksiä, eikä VML 32 §:n 3 momentin veronkorotus tule sovellettavaksi. Korotus voidaan määrätä erikseen kullekin sellaiselle verovelvolliselle, jolta on pyydetty dokumentaation tai lisäselvityksen esittämistä. (Anttila ym. 2007: 33) Veronkorotus ei siis välttämättä ole sidottu pelkästään markkinaehtoisuuden noudattamiseen, vaan ratkaisevana

tekijänä voi toimia dokumentoinnin riittävyys. Nykytilanteessa ongelmallista onkin, milloin siirtohinnoitteludokumentaatio on tulkittava niin vaillinaiseksi tai virheelliseksi, että puutteet on katsottava olennaisiksi. Hallituksen esityksessä HE 107/2006 ei anneta merkittävää ohjausta virheellisyyden tai vaillinaisuuden olennaisuuden, ja siitä seuraavan veronkorotuksen, ylittymiskynnyksen tulkitsemiseen. (Karjalainen ym. 2007: 215) Veronkorotus voidaan tarvittaessa määrätä useampaan kertaan. Esimerkiksi tilanteessa jossa verovelvollinen toimittaa ensin dokumentoinnin myöhässä, ja tämän jälkeen jättää pyydetyn lisäselvityksen kokonaan toimittamatta syntyy peruste yksittäistä laiminlyöntiä suurempaan veronkorotukseen. (Anttila ym 2007: 33) Valtionvarainvaliokunta on siirtohinnoittelua koskevaa lainsäädäntöä koskevassa mietinnössään pitänyt suotavana, että korotuskäytännöissä noudatetaan kohtuullisuutta uusien säännösten voimaantulon jälkeen. (VaVM 22/2006 s. 6) Myös verohallituksen ohjeena sovellettavassa, siirtohinnoittelun dokumentaatiosta laaditussa, muistiossa korostetaan erityistä varovaisuutta määrättäessä veronkorotuksia uusien säädösten ensimmäisinä soveltamisvuosina. Olennaisena vaillinaisuutena tai virheellisyytenä pidetään tällöin olennaisesti siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuteen vaikuttaneen tiedon puuttumista, esimerkiksi verovelvollisen hallussa olevan aineettoman omaisuuden sivuuttamista dokumentoinnissa. (Laaksonen ym. 2007: 42)

4.1.4 OECD:n ohjeistuksen ja EU:n käytännesäännön vaikutus dokumentointiin

Siirtohinnoittelua koskevien uusien normien valmistelutyö on pohjautunut OECD:n ohjeisiin ja EU:n dokumentointia koskevaan käytännesääntöön. (Anttila ym. 2007: 34) OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa mainitaan, ettei niissä listattuja dokumentoinnille asetettuja vaatimuksia tulisi käsitellä dokumentaation minimistandardeina. Useat OECD:n jäsenvaltiot ovat käyttäneet siirtohintaohjeiden dokumentaatiota käsittelevää kohtaa kansallisen lainsäädäntönsä dokumentaatiovaatimusten perustana. Useissa valtioissa, joissa ei ole lakiin kirjattuja dokumentaatiolle asetettuja vaatimuksia, OECD:n siirtohintaohjeiden dokumentaatiota käsittelevän kohdan sisältö on muodostanut käytännössä ainoan käytettävissä olevan dokumentaatiota koskevan ohjeistuksen. OECD:n ohjeiden V –luvun dokumentaation ohjeistus sisältääkin käytännössä yleisesti käytetyn

siirtohinnoitteludokumentaation rungon. (Karjalainen ym. 2007: 184) Siirtohinnoittelun kansainvälisen luonteen vuoksi kansallisten menettelytapojen yhtenäistyminen on helpottanut verovelvollisten toimintaa. Owensin (2006: 558) mukaan kansainvälisen yhteistyön tulisi veroasioissa parantua niin kauan kuin verosysteemit ovat kansallisesti säädettyjä. Suomi pyrkii noudattamaan kansainvälisesti vakiintuneita siirtohinnoittelua koskevia periaatteita, ja kansainvälisten käytäntöjen kanssa yhdenmukaisia dokumentointia koskevia vaatimuksia. (Raunio & Tättäläinen 2006: 8) OECD:n dokumentointia käsitteleviä ohjeita voidaan luonnehtia yleisiksi ja joustaviksi. Ohjeissa tarkastellaan dokumentointia verohallintojen ja verovelvollisten näkökulmasta. Ohjeet pitävät sisällään yleistä ohjausta verohallinnoille dokumentaatiovaatimusten sisällön kehittämisestä. Toisaalta verovelvollisia neuvotaan markkinaehtoisuuden osoittavan dokumentoinnin laatimisessa. (Anttila ym 2007: 35) Keskeisenä dokumentoinnin ohjeena OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa neuvotaan verovelvollisten ja veroviranomaisten yhteistyöhön. Se, että todistustaakka on tarkastustilanteessa verovelvollisella, ei saisi ohjata veroviranomaisten käytöstä, vaan molempien osapuolten tulisi vilpittömästi pyrkiä osoittamaan, että heidän siirtohinnoittelua koskevat johtopäätöksensä ovat markkinaehtoperiaatteen mukaisia. (Karjalainen ym. 2007: 180)

Euroopan neuvosto on hyväksynyt siirtohinnoitteludokumentointia käsittelevät käytännesäännöt, jotka sisältävät ohjeistuksen siirtohinnoitteludokumentaatiosta, joka tulisi hyväksyä koko EU:n alueella. EU:n käytännesäännöt eivät ole jäsenvaltioita sitovaa oikeutta, koska yhteisön jäsenvaltioilla on suvereeniteetti välittömän verotukseen alueella (Laaksonen ym. 2007: 11). Vaikka käytännesäännöillä ei ole sitovaa lainsäädännöllistä vaikutusta, niiden merkitys tulee oletettavasti kasvamaan määriteltäessä vaadittavaa dokumentaation tasoa EU:n alueella. (Karjalainen ym. 2007: 185) Käytännesäännöt on valmistellut yhdistynyt siirtohinnoittelufoorumi (EU Joint Transfer Pricing Forum), joka on konsultatiivinen EU:n asiantuntijaelin. (Schnorberger, Rosenkranz & Garcia 2006: 306) EU:n jäsenvaltiot eivät ole laillisesti velvoitettuja adaptoimaan käytännesääntöjen periaatteita kansalliseen lainsäädäntöönsä, ja näin joko nostamaan tai laskemaan olemassa olevan kansallisen dokumentointivelvollisuuden tasoa. (Schnorberger ym. 2006: 306) EU:n käytännesääntöjen ja kansallisen lainsäädännön dokumentaatiovaatimusten

yhteneväisyydestä on tehty tutkimuksia, joiden tulosten perusteella useat merkittävät EU:n jäsenvaltiot ovat säätäneet dokumentointivaatimukset, jotka ovat lähes täydellisesti käytännesääntöjen mukaiset. Vertailuanalyyysien perusteella tällaisia valtioita ovat esimerkiksi Iso-Britannia ja Tseki. (Schnorberger, Gerdes & van Herksen 2006: 519) Siirtohinnoittelun osalta uusitun VML:n lainvalmistelun yhteydessä annetussa hallituksen esityksessä HE107/2006 todetaan, että lähtökohtaisesti EU:n käytännesääntöjen mukaisesti laadittu dokumentointi on käypä myös Suomessa. (Berisa 2006: 15) Käytännesäännöt sisältävät niiden soveltamista koskevia ohjeita. Ohjeet on suunnattu erikseen sekä jäsenvaltioille, että konserneille. Osa ohjeista koskee sekä konserneja että veroviranomaisia. Konserneille annettujen soveltamisohjeiden mukaan käytännesääntöjen soveltaminen on vapaaehtoista. Konsernin siirtyessä käytännesääntöjen mukaiseen dokumentointiin, tulisi konsernin noudattaa omaksumaansa lähestymistapaa dokumentoinnissaan myös tulevana verovuosina, ja kaikissa unionin jäsenvaltioissa. Konsernin siirtyessä soveltamaan käytännesääntöjen mukaista dokumentointia, on päätöksestä informoitava veroviranomaisia. (Karjalainen ym. 2007: 189) Käytännesäännön mukaisen dokumentoinnin käytännön toteutus, kuten valmistamisen paikka, tapa ja säilytys, ovat irrelevantteja. Käytännesääntöjen mukaan dokumentointi tulee luovuttaa viranomaisille ainoastaan erityisestä pyynnöstä. (Schnorberger ym. 2006: 306)

EU:n alueen veroharmonisoinnin tavoitteena on ensisijaisesti edistää talousalueen sisäistä rajat ylittävää kauppaa. Yhtenäistämisen tulisi edistää myös talousalueen kilpailukykyä suhteessa kolmansiin valtioihin. Harmonisoinnin tekee vaikeaksi jäsenvaltioiden verosuvereniteetti. (Äimä & Lepistö 2006: 92) Kun käytännesääntöjen mukaiseen dokumentointiin siirtyminen on konserneille harkinnanvaraista, päätöstä edeltää usein vertailu kansallisen lainsäädännön ja käytännesääntöjen dokumentointivelvoitteiden kattavuudesta. (Schnorberger ym. 2006: 306) EU:n käytännesääntöjen erityinen piirre on, että käytännesäännön mukaisen dokumentoinnin tarkoituksena on toimia välineenä riskiarviointiin. EU:n käytännesääntöä noudattava dokumentointi on niin informatiivista, että veroviranomaiset voivat valita dokumentaation perusteella tarkemmin tutkittavaksi otettavia yrityksiä. (Anttila ym. 2007: 35)

4.1.5 EU:n käytäntösäännön mukaisen dokumentoinnin rakenne

EU:n käytäntösääntöjen dokumentointi perustuu ajatukselle standardoidusta, ja tietyin osin keskitetystä, siirtohinnoitteludokumentoinnista. Käytäntösääntöjen mukainen dokumentointi koostuu kahdesta osasta. Yleinen ”Masterfile” –osio sisältää konsernitason tietoja, jotka ovat relevantteja kaikille EU:n alueen konserniyhtiöille. Toinen osio on maakohtainen, ja se sisältää maakohtaiset erityistiedot. (Karjalainen ym. 2007: 185) Masterfileen kootut tiedot dokumentoivat konsernin siirtohinnoittelujärjestelmän toiminnan kokonaisuuden. Olennaisia masterfileen tulevia tietoja ovat mm. kuvaus konsernin siirtohinnoittelupolitiikasta ja siirtohinnoittelujärjestelmästä, yleinen toimintojen kuvaus, sekä luettelo siirtohinnoittelua koskevista kustannustenjakosopimuksista, ennakkotietosopimuksista ja –ratkaisuista, siinä määrin kuin niillä on vaikutusta EU:n jäsenvaltioissa asuviin konserniyhtiöihin. Masterfilen on tarkoitus olla siinä määrin yleisen tason dokumentti, että sitä voidaan käyttää perustiedot sisältävänä johdanto-osana maakohtaiselle dokumentaatiolle. (Karjalainen ym. 2007: 187)

Maakohtaisen osion tehtävä on täydentää masterfilessa esitettyjä tietoja. Maakohtaisessa osiossa esitettäviä tietoja ovat mm. kuvaus liiketoiminnasta ja strategiasta, mukaan lukien niissä tapahtuneet muutokset edelliseen verovuoteen, sekä selvitys maakohtaisista etuyhteysliiketoimista, sisältäen kuvauksen transaktiovirrasta, transaktioiden arvosta ja laskutuksen kulusta. Maakohtaiseen osioon kuuluu myös vertailuanalyysi, johon sisällytetään esitys omaisuuden ja palveluiden luonteesta, sopimusehdot, toimintoanalyysi, kuvaus taloudellisista olosuhteista, sekä mahdollisista erityisistä liiketoimintastrategioista. Maakohtaiseen osioon tulee liittää tiedot siirtohinnoittelumenetelmästä, sen sovellustavasta, sekä siitä, miten valittuja menetelmiä on sovellettu. Maakohtaiseen osaan tulee sisällyttää selvitys konsernin siirtohintapolitiikan soveltamisesta, sekä relevantit tiedot sisäisistä ja ulkoisista vertailutiedoista. Konsernille on käytäntösäännöissä annettu harkintavaltaa suhteessa siihen, sisällytetäänkö edellä lueteltuja tietoja maakohtaiseen osioon vai masterfileen. Jos yritys päätyy esittämään tiedot masterfilessa, täytyy tietojen kuitenkin vastata maakohtaiselle dokumentaatiolle asetettuja vaatimuksia. (Karjalainen ym. 2007: 188)

4.2 Siirtohinnoittelun hyväksyttävyyden varmistaminen

Siirtohinnoittelussa verovelvollisella konsernilla on useita vaihtoehtoisia mahdollisuuksia laskea sisäisten transaktioiden hinta, ja määritellä suoritusten muut ehdot. Transaktioiden olemassaolon, ja niissä käytettyjen ehtojen markkinaehtoisuuden todistamiseksi laaditaan dokumentaatio. Markkinaehtoisuuden toteutuminen on perusteltava säädetyn dokumentointiformaatin mukaisesti. Silti etenkin monimutkaisten tai epätyypillisten suoritteiden kohdalla voi vallita epävarmuutta veroviranomaisen ja verovelvollisen tulkintojen yhteneväisyydestä. Siirtohinnoittelua käsitteleviltä osiltaan täydennetyn VML:ään tultua voimaan vuoden 2007 alusta, siirtohinnoitteluun liittyvien säädösten tulkintaan liittyy aiempaa enemmän epävarmuutta. Oikeuskäytäntöä uusien normien soveltamista koskevista kysymyksistä ei tulkinnan tueksi ole vielä saatavilla.

Verotuksellisten ongelmakohtien tunnistaminen ja huomioonottaminen on tärkeää jo siirtohinnoitteluprosessin rakenteiden suunnitteluvaiheessa. Verotuksellisesti tulkinnanvaraiset ongelmat synnyttävät veroriskin. Riskit voivat pahimmillaan toteutua verotarkastuksen yhteydessä, ja johtaa verokorotuksiin, joilla saattaa olla merkittäviä seurauksia yrityksen taloudelliselle asemalle. Onnistuneen siirtohinnoitteluun liittyvän päätöksentekoprosessin on oltava monipuolista, ja tarpeeksi pitkälle tulevaisuuteen suuntautunutta. Siirtohinnoittelulla on heijastevaikutuksia myös muiden verolajien verotukseen. Törmänen (2006: 310) suosittelee yritysten verosuunnittelun keskittämistä integroituun verosuunnitteluun, jossa tilannekohtaisen reagoivan riskienhallinnan sijaan keskitytään useita verolajeja käsittävään kokonaissuunnitteluun. Integroidun verosuunnittelun merkitys kasvaa kansainvälisten relaatioiden yhteydessä.

Siirtohinnoitteluvoikaisista aiheutuvien ankarien veroseurausten takia yrityksille on tärkeää varmistua ennalta käytettävien menetelmien hyväksyttävyydestä. Useiden maiden veroviranomaisilla on käytössä erilaisia ennakkotieto- ja ennakkosopimismenettelyjä. (Karjalainen ym. 2007: 217) Ennakkokannanoton selvittäminen lisää varmuutta konsernin kokonaisverotuksesta. Mahdollisten ennalta sovittujen hyväksytyjen menettelytapojen noudattaminen siirtohinnoittelussa antaa vahvan takuun veroyllätysten välttämisestä.

4.2.1 Safe Harbour –säädökset

Kansainvälisen konsernin siirtohinnoittelukysymyksiin liittyvät aina vähintään kahden valtion veroviranomaisten intressit. Oikeansuuruisen siirtohinnan löytäminen voi vaatia huomattavan määrän työtä sekä verovelvolliselta, että veroviranomaisilta. Konsernin sisäisiä palveluita koskeviin kysymyksiin ei usein ole mahdollista löytää yhtä ainoaa oikeaa markkinaehtoperiaatteeseen perustuvaa ratkaisua. Siirtohinnoitteluun liittyvien ongelmien rajoittamiseksi on kehitetty ”Safe Harbour” –normistoja, jotka pitävät sisällään tietyt ennalta sovitut edellytykset sisäisten transaktioiden hinnoittelulle. Verovelvollisen täyttäessä edellytykset, siirtohinnoitteluun ei puututa. Safe Harbour käytännöllä on mahdollista vapauttaa tietyt transaktiotyypit kokonaan tavanomaisten siirtohinnoittelunormien alaisuudesta. Safe Harbour –normit voivat mahdollistaa myös yksinkertaistetun siirtohinnoittelun. Safe Harbour –normit vähentävät konsernien siirtohinnoitteluun liittyvää hallinnollista työmäärää ja parantavat oikeusvarmuutta. (Helminen 2000: 199) Safe Harbour –säädökset antavat myös usein mahdollisuuden verovelvollista hyödyttävään verosuunnitteluun. (PWC 2004: 29)

Säädösten käyttämiseen liittyy useita ongelmia. Safe Harbour –säädökset voivat potentiaalisesti asettaa siirtohinnoittelua harjoittavat verovelvolliset eriarvoiseen asemaan, ja vääristää näin kilpailua. (PWC 2004: 29) Safe Harbour säännöksiä soveltamalla saavutettu lopputulos ei välttämättä vastaa markkinaehtoperiaatetta. Toinen ongelma voi olla monenkertainen verotus, jota syntyy esimerkiksi silloin, kun toinen siirtohinnoittelutransaktioon osallistuvien osapuolien verotusvaltioista käyttää Safe Harbour –säädöksiä, ja toinen ei. Kaksinkertainen verotus voi syntyä myös silloin, kun molemmat verotusvaltiot käyttävät sisällöltään erilaisia Safe Harbour –säädöksiä. Safe Harbour säädöksiin liittyvistä ongelmista johtuen OECD ei suosittele niiden käyttöä. (Helminen 2000: 200) Suomessa ei ole käytössä Safe Harbour –tyyppisiä normeja. (Helminen 2005: 162) Yhdysvalloissa käytössä olevissa väliaikaisissa palvelujen siirtohinnoittelua koskevissa säädöksissä käytetään Services Cost Method (SCM) nimistä Safe Harbour normistoa. (Foley 2007)

4.2.2 APA (Advanced Pricing Agreement)

APA on menettely, jossa määritellään etukäteen määrätyksi ajaksi hyväksyttävät siirtohinnoittelukriteerit järjestelyn kohteena oleville transaktioille. APA tehdään yleensä verovelvollisen aloitteesta, ja siihen voi osallistua yksi tai useampi konserniyritys, sekä yhden tai useamman maan veroviranomainen. (Karjalainen ym. 2007: 221) APA:n käyttöönottoaminen on verrattain tuore ilmiö. Calderonin (2005: 107) mukaan APA järjestelyn sovellutuksia alkoi ilmaantua runsaammin vuosien 1990-2000 välisenä ajanjaksona, jolloin esimerkiksi USA keskeisine kauppakumppaneineen: Kanada, Australia, Japani, Meksiko ja Etelä- Korea, alkoivat soveltaa APA:a. OECD on julkaissut APA – järjestelyjä koskevan ohjeistuksen 1999. OECD kannustaa jäsenvaltioitaan omaksumaan APA –järjestelyn osaksi keskinäisten sopimusten menettelyitään (MAP Mutual Agreement Procedure). Kuitenkin viime aikoihin saakka APA –järjestelyt ovat olleet melko harvinaisia OECD maiden keskuudessa (PWC 2004: 29)

APA –järjestelyt ovat saavuttaneet suuren suosion etenkin maissa, joiden siirtohinnoittelua koskevin verosäädösten voidaan katsoa olevan erityisen hankalasti sovellettavia. APA –järjestelyt ovat suosittuja keinoja verovarmuuden saavuttamiseen myös silloin, jos veroviranomaisten suhtautuminen siirtohinnoittelua koskeviin kysymyksiin on valtiossa poikkeuksellisen aggressiivinen. (Calderon 2005: 108) APA- järjestelyn tuoma etukäteisvarmuuden aste ei ole saavutettavissa huolellisellakaan dokumentaatiolla, koska dokumentaatioon, ja sen riittävyden toteamiseen, liittyy tulkinnanvaraisuuden elementti. (van Herksen 2006: 572) Australiassa, Kanadassa ja Yhdysvalloissa siirtohinnoittelun puutteelliseen dokumentaatioon liittyviä sanktioita on viime vuosina muutettu ankarammiksi. Samaan aikaan valtiot ovat kehittäneet APA- järjestelmiään, ja tehneet työtä APA:n yleistymiseksi siirtohinnoittelun toteuttamismenetelmänä. (Markham 2006: 393) Verovelvollisen kannalta APA:an siirtymisen suurimpina etuina voidaan pitää perinteisen siirtohinnoittelun dokumentointiin käytetyn hallinnollisen työn säästöä, ja välttymistä intensiteetiltään kasvaneiden, siirtohinnoitteluun keskittyvien, verotarkastusten mukanaan tuomilta riskeiltä. (Markham 2006: 401) APA on kirjallinen sopimus verovelvollisen ja veroviranomaisen välillä, ja sen noudattamista voidaan seurata joko vuosittaisen

raportoinnin, tai jatkuvien rajoitettujen tarkastusten avulla. (van Herksen 2006: 572) APA-järjestelmä ei ole käytössä Suomessa. Karjalaisen ja Raunion (2007: 223) mukaan ennakkotietoa voidaan pitää ainakin jossain määrin vastineena APA:lle, koska ennakkotiedoissa voidaan ottaa kantaa myös arvostuskysymyksiin. Kun Suomalaisessa ennakkotiedossa otetaan kantaa lain soveltamista koskevaan kysymykseen hakijan kuvaamissa olosuhteissa, APA –järjestelmä perustuu tosiasiallisiin olosuhteisiin. Tavanomainen ennakkotieto soveltuu yksittäisen siirtohinnoittelukysymyksen ratkaisemiseen. APA –järjestely kattaa useampia transaktioita tai transaktiotyyppejä. APA –järjestelyllä on mahdollista kattaa myös kaikki verovelvollisen kansainväliset etuyhteysransaktiot pidemmän ajan kuluessa. (Karjalainen ym. 2007: 224)

4.2.3 Suomen ennakkokannanotonjärjestelmä

Suomalaisessa ennakkokannanottojärjestelmässä veroviranomainen voi antaa verovelvolliselle verotuksessa oikeudellisesti sitovan laintulkintakannanoton. Ennakkokannanotot parantavat verovelvollisen oikeusturvan takeita, ja varmistavat verotuspäätöksen tosiasiallisen ennustettavuuden. Ennakkokannanottojärjestelmä myös lisää veropäätösten yhdenmukaisuutta ohjaamalla verotuskäytäntöä. Suomalainen ennakkokannanottojärjestelmä pitää sisällään verovirastojen antamat ennakkotiedot ja keskusverolautakunnan ennakkoratkaisut. (Soikkeli 2004: 153)

4.2.4 Ennakkotieto

Suomessa voidaan pyytää tuloveroasioissa ennakkotietoa verovirastolta VML 85 §:n nojalla. Siirtohinnoitteluasioissa ennakkokannanottoa pyydetään usein ennakkotietona verovirastolta, koska sillä on mahdollisuus ottaa kantaa myös siirtohinnoittelun arvostamiskysymyksiin. Ennakkotietoa haetaan kirjallisesti, ja veroviraston tulee vastauksessaan ilmoittaa, kuinka se tulee hakemuksessa tarkoitettussa asiassa verotusta toimitettaessa menettelemään. (Karjalainen ym. 2007: 218) Soikkelin (2004: 154) mukaan ennakkotiedot on tarkoitettu erityisesti verovelvollisen kannalta merkittäviä oikeuskysymyksiä varten, joista esimerkkinä Soikkeli mainitsee siirtohinnoittelun.

Ennakkotietoa ei kuitenkaan tarvitse antaa vaihtoehtoisissa tai hypoteettisissa verotustilanteissa, tai silloin kun veroviraston ennakkotiedon hankkimiseen katsotaan liittyvän selkeästi veroedun tavoittelun piirteitä (Soikkeli 2004: 154) Ennakkotiedon antaminen on veroviraston harkintaan perustuvaa. Karjalaisen ja Raunion (2007: 218) mukaan veroviraston tulisi kuitenkin käytännössä antaa ennakkotieto, jos verovelvollinen on esittänyt riittävän yksityiskohtaisen selvityksen aikomastaan toimesta, joka tulee ratkaistavaksi viimeistään verotuksen yhteydessä. Käytännössä siirtohinnoittelun kysymyksiin liittyvän ennakkotiedon saamiseksi on vaadittu laaja selvitys, ja monimutkaisten kysymysten ennakkotiedon antamista voi edeltää useita lisätietokysymyskierroksia. Mikäli ennakkotieto on hakijan kannalta negatiivinen, hakija voi olla vetoamatta ennakkotietoon. Veroviraston on noudatettava ennakkotietoa, jos verovelvollinen sitä vaatii. Ennakkotietoon ei saa hakea muutosta. Muutosta voi hakea ennakkotiedon perusteella toimitettuun verotukseen oikaisuvaatimuksella verotuksen oikaisulautakunnalta. (Karjalainen ym. 2007: 219) Siirtohinnoittelua harjoittavat konsernit hakevat käytännössä ennakkotietonsa yleensä konserniverokeskukselta. (Laaksonen 2006: 428) Siirtohinnoitteluun liittyvien ennakkopäätösten keskittäminen konserniverokeskukseen edistää suurten yritysten verotuksen yhdenmukaisuutta. (Myrsky & Linnakangas 2007: 41)

4.2.5 Ennakkoratkaisu

Myös verohallituksen yhteydessä toimiva keskusverolautakunta voi antaa verovelvolliselle siirtohinnoittelua koskevia ennakkoratkaisuja. Keskusverolautakunnan ratkaisut on tarkoitettu yleiseltä kannalta merkittäviä, ennakkopäätöksen luonteisia, kannanottoja varten (Soikkeli 2004: 154) Keskusverolautakunta ei anna ennakkoratkaisua, jos verovirasto on jo antanut asiaa koskevan ennakkotiedon. Ennakkoratkaisua ei anneta myöskään silloin, jos asiaa käsittelevä hakemus on vireillä verovirastossa. (Myrsky & Linnakangas 2007: 45) Keskusverolautakunta soveltuu yrityksen kannalta ennakkokannanoton hankkimiseen verovirastoa huonommin, koska keskusverolautakunnan ennakkoratkaisuisissa ei oteta kantaa siirtohinnoittelun arvostuskysymyksiin. Hallituksen esityksessä HE 107/2006 kansainvälisten yritysten siirtohinnoittelua koskevat asiat mainittiinkin kysymyksiksi, jotka

kuuluisivat ennakkotietomenettelyn piiriin, ja myös käytännössä siirtohinnoittelua koskevat ennakkokannanotot on ratkaistu pääasiassa ennakkotietomenettelyllä. (Karjalainen ym. 2007: 218) Ennakkotiedon tapaan myös ennakkoratkaisua on noudatettava verovelvollisen vaatimuksesta verotusta toimitettaessa. (Soikkeli 2004: 158)

5. PALVELUIDEN SIIRTOHINNOITTELU YHDYSVALLOISSA

USA:n siirtohinnoittelunormeja on kuvattu maailman kovimmiksi ja kattavimmiksi. Siirtohinnoittelun yksityiskohtaisuutta ja Yhdysvaltojen veroviranomaisten tulkintaa markkinaehtoisesta hintatasosta on kritisoitu laajalti USA:n kappakumppaneiden, ja muiden valtioiden veroviranomaisten taholta. Toisaalta Yhdysvallat on toiminut myös siirtohinnoittelunormien kansainvälisenä suunnannäyttäjänä. 1990 –luvulla toteutettu siirtohintareformi on osaltaan johtanut useiden muiden valtioiden käynnistämään siirtohinnoittelunormien ajantasaistamis- ja kehitystyöhön. Yhdysvallat on kehittänyt merkittävästi myös mm. APA –järjestelmiä. (Rolfe 2006: 116)

5.1 Palveluiden siirtohinnoittelunormien evoluutio 2000 –luvulla

Etuyhteisyriyten palveluiden hinnoittelua ohjaava normisto on ollut Yhdysvalloissa muutostilassa useita vuosia. USA:n valtiovarainministeriö ja IRS julkaisivat syyskuussa 2003 lakiehdotuksen konsernin sisäisten palvelumaksujen markkinaehtoisesta hinnoittelusta. (Eerola 2005) Lakiehdotuksen oli tarkoitus korvata normit: Treasury Regulation § 1.482-2 (b) ja Treasury Regulation § 1.482-4 (f) (3). (Rolfe 2006: 595) Vanhat palveluiden siirtohinnoittelu säännökset olivat olleet voimassa vuodesta 1968. (KPMG 2006c: 1) Uudet säännöt oli tarkoitus saattaa voimaan vuonna 2004. Uudistuksen sisältämät yksityiskohdat ovat kuitenkin herättäneet kritiikkiä, ja lakiehdotuksen voimaan tulo on lykkäytynyt. (Eerola 2005) Vaikka vuoden 2003 lakiehdotus ei tullut koskaan voimaan, viitataan sen normeihin yleisesti kirjallisuudessa. Lakiehdotuksen normit olivat selkeä kehitysaskel vuodesta 1968 voimassa olleisiin vanhoihin normeihin. Tällä hetkellä voimassa olevat väliaikaiset säännökset perustuvat suurelta osin vuoden 2003 lakiehdotukseen. (KPMG 2006c: 1) Väliaikaisia normeja voidaan pitää eräänlaisena tilapäisratkaisuksi syntyneenä kompromissina eräiden mielipiteitä jakavien, lähes poikkeuksetta menon vähennyskelpoisuuteen liittyvien, siirtohinnoittelukysymysten normittamisessa. Väliaikaisia säädöksiä on vuosien 2006 ja 2007 aikana täsmennetty ja rajattu useilla IRS:n tiedotteilla. Koska käytännöt ovat vakiintumattomia, on syytä

tarkastella kehityksen suuntaa ohjanneita arvovalintoja, motiiveja ja kehitystrendejä myös väliaikaisia normeja laajemmalla perspektiivillä.

Vuoden 2003 lakiehdotuksen tarkoituksena oli harmonisoida ja koordinoita konsernin sisäisten palveluiden siirtohinnoittelua käsittelevää normistoa Yhdysvaltojen muuta siirtohinnoittelua käsittelevien normien kanssa. (Rolfe 2006: 595) Lakiehdotuksen säädökset ohjasivat Yhdysvaltojen vähennyskelpoisuuden tulkintaa lähemmäksi OECD – maiden yleisesti soveltamaan tulkintaa. (Eerola 2005) Lakiehdotuksessa kuvattu palveluiden siirtohinnoittelu noudattaa samankaltaisia periaatteita kuin aineellisen ja aineettoman omaisuuden siirtohinnoittelua ohjaava sääntely. Lakiehdotuksen sisältämät uudet säädökset olisivat mahdollistaneet palvelun tuottamisen kustannusten ja pienen voittolisän veloittamisen ainoastaan, mikäli olisi voitu osoittaa että vertailukelpoiset riippumattomat transaktiot olisivat sisältäneet vastaavan voittolisän. (Rolfe 2006: 122) Lakiehdotuksen sisältö antoi verovelvolliselle mahdollisuuden myös toteuttaa joustavasti contingent -järjestelyjä, joissa palvelumaksut sidotaan ennakkoon tiettyyn epävarmaan tulevaisuuden tapahtumaan. Huolellisesti dokumentoituina contingent -järjestelyt voisivat Eerolan (2005: 324) mukaan antaa USA:ssa toimiville konserneille merkittäviä siirtohinnoittelumahdollisuuksia.

Yksi säännösten suurimmista uudistuksista oli benefit -testin uudelleen määrittely. Sen mukaan palvelun voidaan katsoa tuottavan hyötyä silloin, jos toiminta tuottaa, tai sen voidaan objektiivisesti tarkasteltuna olettaa johtavan, suoraan taloudelliseen tai kaupalliseen hyötyyn. Toiminta tuottaa määritelmän mukaan hyötyä saajalleen, mikäli riippumaton osapuoli olisi vastaavissa olosuhteissa valmis maksamaan palvelusta, tai jos palvelun saaja olisi tehnyt saman tai vastaavan palvelun itselleen. Näin ollen uudet säännökset olisivat kumonnet voimaan tullessaan general benefit -testin, joka on saattanut johtaa kansainväliseen kahdenkertaiseen verotukseen, koska konserniyhtiön asuinvaltio ei välttämättä ole hyväksynyt general benefit -testin avulla määritellystä palvelusta maksettua veloitusta vähennyskelpoiseksi. (Eerola 2005)

5.1.2 shareholder ja stewardship –käsitteet

Vuoden 2003 Lakiehdotuksen säännösten sisältämä keskeinen palveluiden soveltamisalaa rajaava terminologinen muutos on ”stewardship” –käsitteestä luopuminen, ja ”shareholder” –käsitteen käyttöönotto. Stewardship –käsitteen alle voi periaatteessa kuulua operatiiviseen johtamiseen liittyviä toimintoja, jotka ovat perimiskelpoisia, mikäli direct benefit –testi soveltuu. Uusien säännösten mukaan päivittäiseen johtamiseen liittyvien toimintojen ei yleensä voida katsoa olevan osakkeen omistajan ominaisuudessa tehtyjä toimia. Ehdotettujen säännösten mukaan osakkeenomistajakustannukset eivät oikeuta palvelumaksun perimiseen, koska ne eivät tarjoa suoraa hyötyä konserniyhtiöille. Näin ollen toiminta jonka pääasiallisena motivaationa on suojella emoyhtiön pääomasijoitusta konsernissa, tai huolehtia omistajan velvollisuuksiin kuuluvista raportointi- ja lainsäädännöllisistä vaatimuksista, ei ehdotuksen mukaan hyödytä vastaanottajaa niin, että palvelumaksun periminen olisi oikeutettua. Toiminnan uudelleen organisoinnin yhteydessä aiheutuneiden menojen, kuten maksettujen asiantuntijapalkkioiden voidaan katsoa hyödyttävän yhtiä tai useampaa konserniyhtiötä riippuen tapauksen tosiasioista. (Eerola 2005) Lakiehdotuksen mukaan verovelvollinen voi veloittaa palvelun tuottamisesta aiheutuneet kustannukset, tai matalan voittolisän, ainoastaan osoitettuaan, että vertailukelpoiset palvelutransaktiot riippumattomien osapuolten välillä sisältäisivät myös vastaavan matalan voittolisän. (Rolfe 2007: 122)

5.1.3 Osakkeenomistajakustannukset voimassa olevissa tilapäisissä säännöksissä

Väli aikaisten säännösten mukaan toiminta ei tuota etua, eikä näin ollen oikeuta veloitukseen, jos toiminnan tulos on suojata toimijan toiminnon vastaanottavaan osapuoleen kohdistuvaa investointia, tai investointia jossain toisessa konserniyhtiössä. Esimerkiksi viranomaisvelvoitteiden hoitoon osallistuminen toisen konserniyhtiön puolesta ei oikeuta veloitukseen. (KPMG 2006c: 5) Tilapäisten säädösten normi § 1.482-9T(I)(5) sisältää esimerkkilistan, jonka perusteella voidaan määritellä kuuluuko meno osakkeenomistajakustannuksiin, jotka tulee allokoida osinkotulojen yhteyteen. (KPMG 2006c: 7) Konserniyrityksen päivittäiseen liikkeenjohtoon liittyviin toimintoihin

osallistuminen on sallittua. Tilapäiset säännökset eivät määrittele päivittäiseen toimintaan liittyvien aktiviteettien tarjoamista taloudellisen investoinnin turvaamiseksi. Konsernin uudelleenorganisoinnin yhteydessä syntyvät kustannukset, kuten esimerkiksi ulkopuolisen juridisen konsultaation ja pankkiiriliikkeiden käyttäminen, voivat oikeuttaa veroitukseen, mikäli benefit –testin soveltaminen osoittaa vastaavan hyödyn. Tilapäisissä säännöksissä Stewardship expenses on määritelty tarkoittamaan ”tuplapalveluita” tai osakkeenomistajakustannuksia, jotka eivät oikeuta veroitukseen. Sen sijaan stewardship expenses –määritelmän alle luokitellut aktiviteetit katsotaan allokoituviksi stewardship expenses -kulut kompensoivan osingonjaon yhteyteen. (KPMG 2006c: 5) Konsulttiyhtiö KPMG:n (2006c: 18) mukaan tilapäisten säännösten kaventama osakkeenomistaja –aktiviteettien määritelmä, ja säännösten laaja määritelmä hyödyille (benefits), voi johtaa kansainvälisen konsernin kaksinkertaiseen verotukseen. Yhdysvaltalaiset monikansalliset konsernit ovat velvoitettuja veroittamaan ulkomaisia tytäryrityksiään monista keskitetyistä konsernitoiminnoista. Kaksinkertaista verotusta syntyy, jos ulkomaiset veroviranomaiset kieltäytyvät hyväksymästä veroituksesta.

5.1.4 Palveluiden ja aineettoman omaisuuden yhteys yrityksen arvonmuodostusprosessissa

Vuoden 2003 lakiehdotuksen säädökset korostavat sisäisten palveluiden ja aineettoman omaisuuden käytön välistä yhteyttä. Säädöksissä on annettu useita esimerkkejä tilanteista, joissa konsernin sisäisten palveluiden tarjoaja ansaitsisi korkeampia voittolisiä, tai joissa hänen voitaisiin odottaa jakavan voitot sellaisesta aineettomasta omaisuudesta, joka on kehitetty aineettoman omaisuuden omistajan ja palvelun tarjoajan välisenä yhteistyönä. Esimerkkeinä korkean lisäarvon palveluista, joiden tuottamiseen liittyy olennaisesti aineettoman omaisuuden hyväksikäyttö, voidaan pitää tuotekehittelyä ja paikallisille markkinoille tuotettua markkinoinnin aineetonta omaisuutta. (Rolfe 2006: 122) Taloudellisen kokonaisuuden toimiessa useiden verotusoikeuttaan puolustavien valtioiden alueella, kysymykseksi nousee lisäarvon syntymisen jakaminen yrityksen eri maissa sijaitsevien arvoketjun osien välille. Lakiehdotuksen sisällön perusteella Yhdysvaltojen veroviranomaisten suhtautumisessa on tapahtunut paradigman muutos aineettoman omaisuuden merkityksen painottamisesta palveluiden keskeisyyden korostamiseen

yrittäjien arvomuodostusprosessissa. Vastaavaan johtopäätökseen voidaan tulla myös Yhdysvalloissa parhaillaan vireillä olevan GlaxoSmith&Kline –oikeustapauksen perusteella. Silloin kun transaktion lopputuloksena on aineettoman omaisuuden osittainen tai kokonainen siirtyminen, taikka jos palvelutransaktiolla on samankaltainen vaikutus kuin aineettoman omaisuuden siirrolla, ja tällä on siirtohinnoittelun arvoon vaikuttavaa merkitystä, siirtohinnoittelu tulee toteuttaa voimassa olevien väliaikaisten säännösten mukaan ottamalla huomioon sekä väliaikaisten säännösten, että aineettoman omaisuuden etuyhteystransaktioita sääntelevän Reg. § 1482-4 säännöt. (KPMG 2006c: 6)

5.1.5 IRS vs. GlaxoSmithKline

Monikansallisen lääkekonsernin GlaxoSmith&Klinen Isossa –Britanniassa rekisteröidyn emoyhtiön, ja yrityksen Yhdysvaltojen tytäryhtiön välillä 1980-luvun lopulta alkaen suoritettujen markkinointipalveluiden veloitus taso johti IRS:än GlaxoSmith&Klinea vastaan nostamaan syytteen. IRS:än mukaan GlaxoSmith&Klinen Yhdysvaltalaisen tytäryhtiön kautta markkinoidut lääkkeet saivat arvonsa pääasiallisesti Yhdysvaltalaisen tytäryhtiön markkinointiponnistuksista, eivät Isossa Britanniassa tehdystä tuotekehityksestä. IRS:än mukaan tuotekehitys on voinut selittää laajittavuutta ensimmäisen lääkkeen menestyksen. Merkittävä laajeneminen uudella markkina-alueella on IRS:än mukaan kuitenkin ensisijaisesti alueella tehtyjen markkinointiponnistusten tulos. Tämän perusteella IRS katsoi GlaxoSmith&Klinen Yhdysvaltojen tytäryhtiön perineen markkinointipalveluistaan liian matalatasoisia palveluveloituksia emoyhtiöltä. (Rolfe 2006: 122)

Yhdysvalloissa voimassa olleiden säädösten mukaan suppeasti rajattua markkinointia ja jakelua toteuttava tytäryritys voisi veloittaa melko matalatasoiseksi määritellyn voittomarginaalin, tai kustannuslisän, liittyen tietyn palvelun tuottamiseen. Tutkimus- ja kehitystyön tuloksena syntyneen aineettoman omaisuuden omistavalla yhtiöllä on ensisijainen oikeus tuotemyynnin tuloksena syntyneeseen voittoon. Tämän lähestymistavan tueksi voidaan esittää argumentti, jonka mukaan tuotteen tuottavuus vähenee radikaalisti välittömästi sen jälkeen, kun aineettomia oikeuksia suojaava patentti raukeaa. (Rolfe 2006:

123)

IRS julkaisi vuoden 2006 syyskuun 11. tiedon, jonka mukaan se on hyväksynyt GlaxoSmithKlinen sovintoesityksen. Sovinnon mukaan GlaxoSmithKline tarjoutui maksamaan 3,4 miljardia dollaria lisäveroa, ja lakkasi vaatimasta 1,8 miljardin dollarin tuloveronpalautuksia IRS:ltä. 3,4 miljardin dollarin lisäverossa on mukana korko. Kiista koski verovuosia 1989-2005. Kyseessä oli GlaxoSmithKlinen IRS:lle maksaman korvauksen arvolla mitattuna historian suurin veroprosessi. (IRS 2006)

Lakiehdotuksessa esiteltyjen uusien normien yhteydessä esille tullut IRS:än lähestymistapa palveluiden siirtohinnoitteluun saattaa merkitä Yhdysvaltojen veroviranomaisten suosivan jatkossa sisäisten palveluiden veloittamisessa voitonjakamismenetelmiä, jotka mahdollistavat korkean lisäarvon helpomman yhdistämisen esimerkiksi markkinoinnin palveluihin. (Rolfe 2006: 123) Samankaltaisia tendenssejä tuli esiin myös GlaxoSmith&Kline –oikeustapausta käsiteltäessä esitettyjen argumenttien yhteydessä. Koska oikeustapaus päättyi sopuun, eikä tuomioistuin ehtinyt ottaa kantaa tapaukseen, ei GlaxoSmithKlinen siirtohinnoittelu -asian perusteella voida tehdä kovin pitkälle meneviä johtopäätöksiä.

GlaxoSmithKlinen tapauksen käsittelyn yhteydessä kävi kuitenkin ilmi Yhdysvaltojen veroviranomaisten intressi suojella Yhdysvaltojen verotusoikeutta. Oikeuskäsittelyssä IRS:n pääasianajaja ilmoitti GlaxoSmithKlinen sovintoesityksen yhteydessä IRS:n pääasiallisena fokuksena olevan varmistaa, että kansainväliset konsernit toteuttavat yhdysvaltojen tytäryrityksiin liittyvän siirtohinnoittelun tavalla, joka allokoii asianmukaisen tulon verotettavaksi Yhdysvalloissa. (Shaw 2006) Hintsasen (2007) mukaan Yhdysvaltojen veroviranomaiset ovat myös johdonmukaisia tulkinnoissaan. Päinvastaisessa tilanteessa, Yhdysvalloissa omistettujen patenttien tuottaessa voittoja valtion rajojen ulkopuolella tehtyjen ponnistelujen tuloksena, Yhdysvaltojen viranomaiset oletettavasti hyväksyisivät vastaavan suuruisen voiton allokoimisen Yhdysvaltojen ulkopuolella verotettavaksi.

5.1.6 Vuoden 2003 lakiehdotuksen safe harbour –säännökset

Vuoden 2003 lakiehdotus sisältää olennaisia muutoksia safe harbour säännöksiin. Lakiehdotuksessa avattiin mahdollisuus käyttää tiettyjen palveluiden hinnoittelussa yksinkertaistettua kustannuksiin perustuvaa menetelmää. (simplified cost-based method SCBM) (Eerola 2005) Vanhojen cost safe harbour säädösten korvaamiseen tähänneellä lakiehdotuksen safe harbourilla IRS on pyrkinyt etenkin kokonaisuuteen kuulumattomien palveluiden (non-integral services) testaamisessa havaittujen väärinkäytösten ehkäisemiseen. (Rolfe 2006: 597) SCBM soveltuisi Rolfen (2006: 597) mukaan erityisesti matalamarginaalisten konsernipalveluiden, kuten tyypillisten back-office –palveluiden, hinnan arviointiin. SCBM:n Yksinkertaistetun menetelmän kriteerien täytyessä IRS ei voisi vaatia verovelvollista perimään tiettyjen rajojen sisällä korkeampaa kustannusvoittolisää, kuin mitä verovelvollinen on hinnoittelussaan perinyt, vaikka markkinaehtoinen vaihteluväli asettuisikin perityn voittolisän yläpuolelle. Yksinkertaistettua kustannuksiin perustuvaa menetelmää ei voida käyttää tietyn tyyppisiin palvelutransaktioihin. Uuden menetelmän käyttö on kielletty erikseen palvelutyypeiltä, jotka on listattu erikseen lakiehdotukseen. Käytännössä suurin osa palvelutoiminnoista on kiellettyjen listalla. (Eerola 2005) Tilapäisten säädösten SCM safe harbourilla on pyritty ottamaan huomioon lakiehdotuksen SCBM:n verovelvollisille aiheuttamia epävarmuustekijöitä, ja toisaalta toteuttamaan veroviranomaisten pyrkimys rajata safe harbour tehokkaasti pääasiassa sellaisiin back-office toimintoihin, joilla ei ole vaikutusta kansainvälisten konsernien yleiseen kannattavuuteen. (KPMG 2006c:11)

5.2 Palveluiden siirtohinnoittelun voimassa oleva lainsäädäntö

Tilapäiset etuyhteyspalveluiden hinnoittelua sääntelevät Code Sec. 482:n normit, ovat voimassa yleisesti vuoden 2006 joulukuun 31. päivän jälkeen alkavilla tilikausilla. (KPMG 2006c: 1) Hintsasen (2007) mukaan Yhdysvaltojen väliaikaisten palveluiden siirtohinnoittelua ohjaavien normien keskeinen tarkoitus on ollut säädellä erityisesti palvelumaksujen ja aineettoman omaisuuden rajanvetoa. Tilapäiset säädökset ovat

voimassa kolme vuotta niiden julkaisemisesta. Julkaisemisesta käytettyä termiä ”Issuance” ei ole määritelty USA:n lainsäädännössä. Julkaiseminen voisi tarkoittaa lain esittelyn tai julkaisun päivämäärää, taikka hetkeä jolloin säädökset ovat tulleet voimaan. Vaikkei asiasta ole täyttä varmuutta, tulee kolmen vuoden voimassa oloajan käynnistävän julkaisemisen katsoa alkavan konsulttiyhteisö KPMG:n mukaan joko säädösten esittelyn, tai niiden julkaisun päivämäärästä, ei niiden voimaan tulosta lukien. IRS:n kannanottojen perusteella voidaan KPMG:n tulkinnan mukaan päätellä tilapäisten normien raukeavan 31.7.2009, tai ennen tätä päivämäärää. Jos väliaikaisten säännösten voimassaoloaika umpeutuisi 31.7.2009, verovelvollisen tulisi noudattaa 1.8.2009 alkaen voimaan tulevia väliaikaisia säännöksiä edeltäneitä ”vanhoja” säädöksiä. Tällöin nyt voimassaolevat väliaikaiset säädökset palaisivat KPMG:n mukaan esitettävien säädösten asemaan yhdessä vuoden 2003 lakiehdotuksen aineiston kanssa. (KPMG 2006c: 29) Tilapäisiin etuyhteisyritysten palveluiden hinnoittelunormeihin on tehty vuoden 2007 aikana useita täsmennyksiä ja rajauksia. (Foley 2007) Jatkuvasti päivittyvä väliaikainen normisto lisää kansainvälisten konsernien sisäisten palveluiden hinnoittelun haasteellisuutta.

5.2.1 Väliaikaisten säännösten taannehtiva soveltaminen

Vaikka väliaikaiset säädökset ovat olleet voimassa 1.1.2007 alkaen, väliaikaisten säädösten normi § 1.482-9T (n)(2)(i) antaa verovelvolliselle mahdollisuuden valita väliaikaiset normit sovellettavaksi mille tahansa verovuodelle, joka alkaa vuoden 2003 syyskuun 10. jälkeen. (KPMG 2006c: 29) Verovelvollisen valitessa väliaikaisten normien taannehtivan soveltamisen, normeja sovelletaan koko laajuudessaan alkaen verovelvollisen valitsemasta ajankohdasta yllä määritellyn aikarajan puitteissa, ja sitä seuraavien verovuosien osalta. Valinta väliaikaisten säännösten soveltamisesta ilmoitetaan IRS:lle veroilmoituksen yhteydessä palautettavalla ilmoituksella. Väliaikaisten säännösten taannehtivan soveltamisen valitsemisen edullisuus tulee harkita tapauskohtaisesti. Väliaikaisten säännösten mukaan toimimisen laajentaminen menneisiin verovuosiin saattaa olla verovelvolliselle edullista esimerkiksi silloin, kun väliaikaisten säännösten sisältämien siirtohinnoittelumenetelmien soveltamisesta on saavutettavissa hyötyä. Tällöin on syytä arvioida erityisesti väliaikaisissa normeissa liberalisoidun profit split-metodin käytöstä

mahdollisesti aiheutuvaa hyötyä. (KPMG 2006c: 30)

5.2.2 Tilapäisten normien keskeisten käsitteiden määrittely

Käsitteiden määrittely rajaa säännösten sovellusalaa. Tilapäiset säännökset sisältävät eräitä muutoksia etuyhteyspalveluiden määrittelyssä keskeisten toiminnon ja hyödyn käsitteiden määrittelyyn. Uusi hyödyn määritelmä lähentää Yhdysvaltojen lainsäädännön mukaista tulkintaa OECD:n näkemykseen hyödyn määritelmästä. Tämä saattaa jatkossa osaltaan ehkäistä kansainvälisten transaktioiden yhteydessä syntyviä eri verotusvaltioiden viranomaistahojen toisistaan poikkeavista tulkinnoista syntyviä erimielisyyksiä. (KPMG 2006c: 7)

Tilapäiset normit määrittelevät käsitteen ”activity” laajasti funktioiden toiminnaksi. Toimintoja voivat olla esimerkiksi tiedon ja resurssien hyväksikäyttö, tai riskinotto. ”Activity” termin määritelmä on tilapäisten säädösten normissa § 1482-9T(I)(2). (KPMG 2006c: 3) Tilapäisten säännösten ”activity” –käsitteen määrittelyn tueksi lisätyt kohdat ovat selkeyttäneet section 482:n palveluita koskevien normien sovellusalaa. Väljästi määritelty käsite vaikeuttaa palveluita koskevien normien soveltuvuuden tulkittamista etenkin silloin, kun palvelun etuyhteystransaktioon liittyy olennaisesti myös aineettoman tai aineellisen omaisuuden siirto. (KPMG 2006c: 6)

Normin soveltuvuuden arvioinnin tueksi on tilapäisiin säännöksiin kehitetty koordinaatiosääntö (coordination rule), ja uusi disaggregaatiosääntö (disaggregation rule). Sääntöjen soveltaminen auttaa valitsemaan soveliaimman menetelmän siirtohinnoitteluun, mutta sääntöjen soveltaminen aiheuttaa joissain tapauksissa tarvetta ylimääräisten analyysien suorittamiseen. (KPMG 2006c: 6)

Hyödyn määritelmä on keskeinen, koska etuyhteystilanteissa palvelun vastaanottajalle aiheutuvan hyödyn olemassaolo on tilapäisissä säännöksissä edellytys palveluveloitukselle. Palvelun aiheuttaman hyödyn arviointiin käytettävät kriteerit ovat tilapäisissä säännöksissä yksityiskohtaisemmat kuin palveluiden siirtohinnoitteluja koskevan lakiesityksen

yhteydessä esitetyt. Tilapäisten säännösten mukaan palvelu on tulkittava hyödylliseksi silloin, kun palvelun suorittaminen tuottaa vastaanottajalle taloudellista tai kaupallista lisäarvoa, taikka parantaa vastaanottajan kaupallista asemaa. Hyödyn täytyy olla kohtuullisen hyvin identifioitavissa. Myös sellainen palvelu katsotaan hyödylliseksi, jonka vastaanottamisesta on kohtuullista odottaa syntyvän taloudellista tai kaupallista lisäarvoa, tai kaupallisen aseman paraneminen. Olennaista on tulkita tapahtumia siitä näkökulmasta, mitä verovelvollisen oli kohtuullisesti syytä olettaa aiheutuvaksi palvelusta silloin kun se suoritettiin. Tämä nk. ”Specific benefit rule” on merkittävä muutos väistyneisiin säännöksiin, joissa hyödyn arviointi keskittyi arvioimaan oliko palvelun tarjoajalla syytä odottaa maksua. (KPMG 2006c: 4)

Väliaikaisten säännösten mukaan palvelun on tulkittava synnyttävän hyötyä silloin, kun vastaavissa olosuhteissa toimiva itsenäinen yritys olisi halukas maksamaan riippumattomalle taholle palvelun suorittamisesta, tai olisi halukas suorittamaan palvelua vastaavan toiminnon itsenäisesti. Kun palvelu täyttää ”Willingness to pay or perform for self” –standardin vaatimukset, on selvittävää vielä erikseen olosuhteet huomioon ottavan markkinaehtoisen veloituksen suuruus. Aineettoman omaisuuden siirtohinnoittelua sääntelevään normiin § 1.482-4 on tehty muutos, jonka perusteella aineettoman omaisuuden omistajan katsotaan hyötyvän palvelusta kun palvelun tarjoaja osallistuu aktiviteettiin, jonka seurauksena on aiheellista olettaa aineettoman omaisuuden arvon kasvavan. (KPMG 2006c: 4)

Väliaikaisissa säädöksissä on väistyneen lain tapaan rajattu normien soveltamisalueen ulkopuolelle palvelut, joista saatava hyöty on etäistä (remote) tai välillistä. Myös palveluiden vastaanottajan omien toimintojen kanssa päällekkäiset ”tuplapalvelut” kuuluvat poikkeuksiin, joihin ei sovelleta väliaikaisten normien siirtohinnoittelusääntöjä. OECD:n ohjeistusta noudattaen myöskään passiivisesta assosiaatiosta saatava hyöty ei oikeuta veloitukseen: Pelkästään konserniin kuulumisesta mahdollisesti aiheutuvia etuja ei pidetä veloituskelpoisina. KPMG 2006c:5)

5.2.3 Advanced Pricing Agreements

Yhdysvallat on ollut ensimmäisiä valtioita sitovan APA –sopimuksen käyttöön otossa. APA lisää merkittävästi verovelvollisen mahdollisuuksia ennakoida verorasitusta, ja varmistua siirtohinnoittelumenetelmien valintaan liittyvien tulkintojen hyväksyttävyydestä. (Rolfe 2006: 138) APA perustuu yhdysvalloissa Revenue Procedure 2006-9 säännöksiin. Käytössä on sekä kahdenvälisiä, että monenkeskisiä APA –sopimuksia. (Ernst & Young 2006: 80)

APA –sopimus alkaa verovelvollisen aloitteesta. Verovelvollinen ehdottaa hakemuksessaan siirtohinnoittelumenetelmää, ja esittää aineistoa, joka tukee näkemystä ehdotetun menetelmän soveltuvuudesta kyseisen etuyhteystransaktion hinnoitteluun. Hakemukseen tulee liittää yksityiskohtainen kuvaus vaadituista asiaan vaikuttavista seikoista. APA on maksullinen. Maksun suuruus perustuu verovelvollisen kokoon ja APA –hakemuksen luonteeseen. Maksu vaihtelee 5000 dollarin ja 25000 välillä. (Rolfe 2006: 138) Koska APA –sopimukset ovat kalliita, ne eivät ole aina kustannustehokkaita vaihtoehtoja verotukseen liittyvien riskien vähentämiseen. Hintsasen (2007) mukaan APA ei käytännössä käytetä Management fee –järjestelmiin, vaan lähinnä tavaroiden siirtohinnoittelussa, koko toimitusketjun hinnoittelun hyväksyttävyyden varmistamiseen.

Verovelvollisen on APA:n sopimuskauden aikana palautettava vuosittain raportti, jossa kuvataan APA:n sopimusehtojen soveltuvuutta ajankohtaisen markkinatilanteen mahdollisesti muuttuneissa olosuhteissa. Tietyissä olosuhteissa, kuten petoksen tai vilpin paljastuessa, taikka muiden väärinkäytösten yhteydessä, APA voidaan perua, ja peruminen voidaan toteuttaa myös taannehtivasti. (Rolfe 2006: 138)

5.2.4 Safe harbour vuonna 2007 alkaville verovuosille

IRS on siirtänyt uuden safe harbour –järjestelmän käyttöönottoa vuodella. Vaikka tilapäiset säädökset ovat tulleet voimaan vuoden 2007 alusta, safe harbour –käytännön osalta vanhat safe harbour säädökset, Reg. 1.482-2 (b) ovat voimassa vielä vuoden 2007 aikana alkavien

verovuosien osalta. Verovelvollinen voi kuitenkin valita mahdollisuuden noudattaa Services cost -menetelmää kokonaisuudessaan myös vuoden 2007 aikana alkavan tilikauden osalta. Noudatettaessa vuoden lisääjän puitteissa vanhoja safe harbour säädöksiä, ”vanhojen” safe harbour säädösten soveltamisen lisävaatimuksena on kuitenkin, että verovelvollisen tulee täyttää myös uuden tilapäisen lain Services Cost menetelmään kuuluva liiketoiminnan arvioimissääntö (business judgement rule) (Foley 2007)

5.2.5 Vuoden jatkoajalla voimassa olevat safe harbour –normit

Safe harbour normin Reg. 1.482-2(b)(3) mukaan ”cost safe harbour” mahdollistaa palvelun tarjoajan kustannusten tai vähennysten kohtelemisen markkinaehtoisina veloituksina tiettyjen ehtojen täytyessä tietyn tyyppisissä etuyhteystransaktioissa. Pääsäännön mukaan safe harbour on voimassa silloin, kun konsernin sisäisten palveluiden tuottamisen aiheuttamat kustannukset ovat 25% tai vähemmän palvelun tarjoajan kustannuksista, pois lukien tavaroiden myynnistä aiheutuneet kustannukset. Samoin vaatimuksena on, että konsernin sisäisten palveluiden aiheuttamat kustannukset ovat 25% tai vähemmän palveluiden vastaanottajan kustannuksista, pois lukien tavaroiden myynnistä aiheutuneet kustannukset. Edellä mainittujen ehtojen täytyessä palvelut voidaan veloittaa niiden tuottamisen kustannusten hinnalla. Cost safe harbour soveltuu ainoastaan palvelun tarjoajan tai vastaanottajan liiketoiminnan kannalta vähemmän oleellisten palveluiden (not an integral part) veloittamiseen. Jos palvelut tulkitaan liiketoimintaan oleellisesti liittyviksi, niiden veloittaminen tulee tehdä markkinaehtoista tasoa noudattaen. (KPMG 2006c: 9)

Palvelut ovat vuoden jatkoajalla voimassa olevien säädösten mukaan liiketoiminnan kannalta oleellisia, ja safe harbour veloitukseen soveltumattomia, jos joku seuraavista neljästä edellytyksestä täyttyy: 1. Palveluiden vastaanottaja tai tarjoaja on mukana liiketoiminnassa, jossa tarjotaan vastaavia palveluita riippumattomille osapuolille. 2. Palvelun tarjoaja tarjoaa palveluita yhdelle tai useammalle etuyhteysosapuolelle yhtenä keskeisistä toiminnoistaan. (principal activities) Keskeisen toiminnan testaamiseen käytetään yllä mainittua 25% raja-arvoa kustannuksista, joista on vähennetty tavaramyynnin kustannukset. (KPMG 2006c: 9) Tämä ei päde silloin, jos palveluja

tarjotaan valmistus- tuotanto- louhinta- ja rakennustoiminnalle. Tarjottujen palveluiden myynnin kustannuksilla korjatun osuuden ylittäessä 25% palveluntarjoajan kokonaiskustannuksista, arvio siitä, onko kyseessä liiketoiminnan kannalta oleellisten palveluiden tarjoaminen, tehdään asiaan vaikuttavien faktojen ja olosuhteiden perusteella. Näin toimitaan myös silloin jos 25% testin tekemistä ei voida soveltaa aktiviteetin ominaispiirteistä johtuvista syistä. 3. Cost harbour on kielletty myös silloin, kun palveluiden tarjoaja on erityisen kykenevä (peculiarly capable) tarjoamaan palveluita, ja palvelut ovat keskeinen elementti vastaanottajan operaatioissa. Termin ”peculiarly capable” toteutuminen edellyttää, että palveluiden tarjoaja on palveluiden tarjoamiseen liittyen erityisen edullisessa asemassa tai olosuhteissa. Näistä esimerkkinä voi olla erityistaidot tai maine, hyvät suhteet asiakkaisiin, tai aineettoman omaisuuden hyväksikäyttö. ”peculiarly capable” tulkitaan toteutuvaksi kuitenkin vain silloin, kun palveluiden tarjoamisen taloudelliset vaikutukset ovat huomattavia kustannuksina tai vähennyksinä palveluntarjoajalle. 4. Palveluiden vastaanottaja on saanut hyötyä suuresta määrästä palveluita yhdeltä tai useammalta etuyhteysosapuolelta kuluvan verovuoden aikana. Palvelut ovat tulkittavissa määrältään suuriksi silloin, kun palvelun tarjoajan tai palvelun tarjoajien, jotka ovat suoraan tai epäsuoraan etuyhteydessä, aiheuttamat kustannukset tai vähennykset nousevat kokonaisuudessaan 25%, tai sen yli, vastaanottajan verovuoden kokonaiskustannuksista tai vähennyksistä. Kokonaiskustannusten laskennassa ei tässä yhteydessä oteta huomioon tavaramyynnin materiaalikustannuksia, eikä etuyhteyspalveluiden maksuista aiheutuneita kustannuksia. (KPMG 2006c: 10)

5.2.6 Tilapäisen lain safe harbour normit, Services Cost Method

Tilapäisten säädösten safe harbour käytännöistä on säädetty normissa Regulation section 1.482-9T(b). Tilapäisten säädösten Safe harbour on Services Cost Method (SCM), joka mahdollistaa tietyissä olosuhteissa palveluiden etuyhteystransaktion hinnoiteltavaksi perustuen pelkkiin kustannuksiin ilman voittolisää. (Foley 2007) Tilapäisen lain safe harbour SCM on syntynyt lopputuloksena kompromissista verovelvollisten ja IRS:n intressien välillä. SCM pyrkii tasapainottamaan vuoden 2003 lakiehdotukseen sisältyneen safe harbourin, yksinkertaistetun kustannusperusteisen metodin, käytön verovelvollisille

aiheuttamat hankaluudet, ja toisaalta IRS:n pyrkimyksen rajoittaa cost safe harbour lähinnä toimintoihin, jotka eivät vaikuta merkittävästi monikansallisten konsernien tuloksentekeytykseen. (KPMG 2006c: 11) SCM on tarkoitettu sellaisten etuyhteyspalveluiden siirtohinnoitteluun, joiden merkitys ei ole erityisen keskeinen verovelvollisen liiketoiminnalle. SCM:n soveltamiseen liittyy business judgement rule, jonka perusteella verovelvollisen tulee kyetä esittämään taloudellinen arvio, joka osoittaa että etuyhteyspalvelu ei lisää merkittävästi kilpailuetua, ydinosaamista tai merkittäviä menestyksen tai tappion mahdollisuutta lisääviä riskejä verovelvollisen liiketoiminnassa. Business judgment rulea sovelletaan tarkastelemaan etuyhteisyrittäjän liiketoiminnalle aiheutuvaa lisäarvoa, ei koko konsernin liiketoiminnalle aiheutuvaa hyötyä. Näin ollen myös pelkästään palveluiden tuottamiseen erikoistunut konserniyhtiö voisi olla kelvollinen SCM:n soveltamiseen. SCM:n soveltaminen voi olla mahdollista, jos verovelvollinen kykenee osoittamaan, että kyseiset palvelut ovat matalan marginaalin palveluita, joiden markkinaehtoinen hinnoittelu edellyttäisi 7%, tai sitä matalampaa voittolisää. IRS on julkaissut ”valkoisen listan” jossa on lueteltu 101 sellaista palvelua, joihin voidaan soveltaa SCM:ää, eli veloittaa palvelut ilman voittolisää. Laajennettu valkoinen lista on julkaistu IRS:n tiedotuslehdessä Revenue Procedure 2007-13 (Foley 2007) Myös safe harbourin ulkopuolelle rajatuista, liiketoiminnalle keskeisistä ”core services” –palveluista, on julkaistu esimerkkilista. Liiketoiminnan kannalta keskeisiksi palveluiksi on luokiteltu mm. tutkimus ja kehitys, sekä valmistus- ja jakelupalvelut. (KPMG 2006c: 11) Tilapäisiä normeja täsmentävän IRS:n Notice 2007-5:n perusteella SCM:n tueksi laadittavan dokumentaation ei tarvitse olla valmiina ennen veroilmoituksen palauttamista, ja se voidaan laatia koska tahansa, jopa IRS:n verotarkastuksen aikana. Veroilmoituksen jälkeen valmisteltu dokumentaatio ei kuitenkaan tarjoa suojaa rangaistuksia vastaan, jos IRS päätyy verovelvollisen kanssa erilaiseen tulkintaan SCM:n käytöstä palveluiden veloittamiseen niiden kustannusten perusteella. (Foley 2007) Hintsasen (2007) mukaan tilapäisten säädösten sisältämä uusi safe harbour huonontaa tilannetta Yhdysvalloissa toimivien yritysten osalta management fee –järjestelmien kehittämisen muuttuessa aiempaa työläämmäksi.

Hakeakseen hyväksyntää SCM safe harbourille verovelvollisen on laskettava palvelun

kokonaiskustannukset tavalla, joka täyttää väliaikaisissa normeissa olevan ”total services Cost” –määritelmän. Termi esiintyi ensimmäisen kerran vuoden 2003 lakiehdotuksessa. Väliaikaisten normien total services cost on määritelty sisältämään kaikki kustannukset rahallisesti, tai samankaltaisella tavalla, (esimerkiksi osakeperusteisella kompensatiolla) jotka palveluun liittyvien olosuhteiden ja faktojen perusteella tehdyn analyysin mukaan ovat suoraan identifioitavissa tai kohtuullisesti allokoitavissa palveluun liittyviksi kustannuksiksi. Väliaikaisissa säädöksissä ei ole suoraa ohjetta siitä, kuinka osakeperusteisen kompensaaation arvo tulisi mitata. (KPMG 2006c: 14)

5.2.7 Shared Services Arrangements SSA

Tilapäiset säädökset antavat normin temporary regulations § 1.482-9T(b)(5)(i) perusteella verovelvolliselle mahdollisuuden ryhtyä jaettujen palveluiden järjestelyyn, jossa järjestelyyn kelpoisen palvelun kustannus jaetaan palvelusta hyötyneiden välillä. SSA – kustannustenjakosopimuksen kustannusten täytyy täyttää eräitä ehtoja. Kustannusten jakoon tulee osallistua kaksi tai useampia osapuolia. Kustannusten jakoon osallistuvien etuyhteisosapuolten tulee hyötyä kohtuullisesti (reasonably) yhdestä tai useammasta SSA - sopimuksessa määritellystä palvelusta. SSA sopimuksen rakenteen tulee olla sellainen, että jokainen sopimuksessa määritelty palvelus hyödyttää vähintään yhtä sopimusosapuolta. Palvelun kokonaiskustannusten allokoiminen sopimusosapuolille tulee toteuttaa yhtäpitävästi kaikille sopimusosapuolille, käyttämällä kustannusten allokointiin menetelmää, joka tarjoaa luotettavimman arvion (most reliable measure) jokaiselle SSA - sopimukseen osallistujalle palveluista aiheutuvasta hyödystä. IRS:n ei pitäisi voida tehdä muutoksia allokointipohjaan silloin, kun verovelvollinen on osoittanut perustellusti käytetyn kustannusallokaatio –menetelmän heijastavan luotettavimmalla tavalla sopimukseen osallistuvien palveluista saamaa hyötyä. (KPMG 2006c: 13) Verovelvollisen tulee SSA -sopimuksen yhteydessä täyttää samat dokumentaatiovaatimukset jotka kohdistuvat SCM safe harbouriin. (KPMG 2006c: 14)

5.3 Väliaikaisten säädösten palveluiden siirtohinnoittelumenetelmät

Väliaikaisissa normeissa on kuvattu viisi palveluiden siirtohinnoittelumenetelmää. Menetelmät ovat samat kuin vuonna 2003 julkaistussa lakiehdotuksessa, mutta niiden sisältöön on väliaikaisissa säädöksissä tehty useita modifikaatioita ja selvennyksiä. Best Method Rulen mukaan verovelvollisen on sovellettava menetelmää, joka tuottaa luotettavimman arvion markkinaehtoisesta hinnasta. Siirtohinnoittelua säätelevän section 482:n yleisiä periaatteita noudattaen, väliaikaisten säädösten mukaan määrittelemättömän siirtohinnoittelumenetelmän soveltaminen etuyhteyspalveluiden hinnoitteluun on sallittu ainoastaan silloin, kun määrittelemätön metodi tuottaa olosuhteista johtuen luotettavimman arvion markkinaehtoisesta hinnasta kuin mikään laissa määritellyistä viidestä spesifistä metodista. (KPMG 2006c: 19)

Uusien siirtohinnoittelumenetelmien käyttöön otto tulee todennäköisesti vaatimaan muutoksia yritysten vakiintuneisiin toimintatapoihin. Väliaikaisten säädösten sisältämien metodien avulla analysoitavien transaktioiden määrä tulee todennäköisesti kasvamaan verrattuna aikaan, jolloin sovellettiin vuoden 2006 lopussa väistyneitä säädöksiä. Tilapäisten säädösten safe harbour SCM on rajoitetumpi kuin väistyneiden säädösten safe harbour, joten siirtohinnoittelumenetelmien avulla analysoitavien palvelutransaktioiden volyyymi tulee kasvamaan. (KPMG 2006c: 24) Konsulttiyhtiö KPMG:n mukaan on oletettavaa, että verovelvollisten ja IRS:n näkemuserot menetelmien käytöstä tulevat lisääntymään. Näin on KPMG:n mukaan etenkin suuria voittoja tuottavien palveluiden, kuten tutkimuksen ja kehityksen, sekä markkinoinnin palvelusuoritteiden siirtohinnoittelussa. (KPMG 2006c: 24)

5.3.1 Comparable Uncontrolled Services Price Method CUSP

CUSP -menetelmä perustuu markkinaehtoisin hinnan arviointiin käyttämällä kontrolloimattomien tahojen kanssa tehtyjen vertailukelpoisten palveluveloitusten hintatasoa. Riippumattomien vertailuhintojen tulee koskea palveluita, jotka ovat joko identtisiä, tai hyvin samankaltaisia kuin CUSP menetelmällä arvioitavat etuyhteyspalvelut.

Samaan tapaan kuin aineellisen omaisuuden siirtohinnoittelumenetelmä CUP:ssa, hintaan voidaan tehdä oikaisuja, jotka parantavat vertailukelpoisuutta etuyhteyspalveluiden ja riippumattomien palveluiden välillä, jos palveluissa on hintaan vaikuttavia eroja. Hintaoikaisujen edellytyksenä on kuitenkin, että palvelun sisältöeron hintavaikutus voidaan tarpeeksi luotettavasti mitata. Arm's length range määritetään CUSP:ssa markkinaehtoisten vertailuhintojen sisäkvartaalien etäisyydestä, tai riippumattomien vertailuhintojen keskimmäisen 50% mukaan. (KPMG 2006c: 20)

Yhdysvaltojen asianajajaliiton American Bar Associationin verojaoston IRS:n johdolle huhtikuussa 2007 toimittaman Section 482:n väliaikaisten säädösten kommentaarissa on nostettu esiin tilapäisten säädösten riippumattomien etuyhteysransaktioiden vertailukelpoisuudelle CUSP:n soveltamisen yhteydessä asetetut vaatimukset, verrattuna CUP-menetelmän referenssitransaktioiden vertailukelpoisuudelle asetettuihin vaatimuksiin. Asianajajayhdistyksen verojaos on kannanotossaan esittänyt, ettei ole perusteltua, että CUSP:n soveltamiselle on vertailukelpoisuuden osalta rinnasteisia menetelmiä tiukemmat kriteerit (American Bar Association 2007: V)

Teoriassa CUSP menetelmän soveltaminen rajoittuu sellaisten palveluiden siirtohinnoitteluun, joita tarjotaan sekä etuyhteisyriyksille, että riippumattomille osapuolille. CUSP menetelmä sopii käytettäväksi myös esimerkiksi silloin, kun tytäryritys hankkii kolmannelta osapuolelta palveluita, jotka hyödyttävät toista tytäryritystä. (KPMG 2006c: 20)

5.3.2 Gross Services Margin Method

Gross Services Margin menetelmässä markkinaehtoisen hinnan toteutuminen palvelun etuyhteysransaktiossa testataan vertaamalla voittomarginaalia samankaltaisten riippumattomien transaktioiden referensseihin. Gross Services Margin menetelmä soveltuu käytettäväksi silloin, kun etuyhteyspalveluita konsernin sisällä hinnoitteleva konserni tarjoaa palveluita myös riippumattomille tahoille. Konsulttiyhtiö KPMG:n mukaan Gross Services Margin menetelmä soveltuu käyttöön esimerkiksi niissä tilanteissa, kun

etuyhteisyritys myy tai välittää aineellista omaisuutta etuyhteisyrittäjän puolesta edustajana tai agenttina. (KPMG 2006c: 20)

Gross Services Margin menetelmän avulla laskettavan markkinaehtoisen hinnan sisältämästä voitosta käytettävä termi on ”appropriate gross services profit”. Laskettaessa appropriate gross services profitia on ensin identifioitava relevantti riippumaton transaktio, joka on tässä tapauksessa etuyhteyskonsernin ja riippumattoman tahon välillä tehty transaktio, jossa etuyhteyskonserni suorittaa riippumattomalle taholle agentti- tai välityspalvelun. (KPMG 2006c: 20) Markkinaehtoinen voittotaso ”appropriate gross services profit” saadaan kertomalla riippumattoman osapuolen vertailutransaktiosta maksama hinta palvelun tarjoajan tienaamalla voittomarginaalilla. (KPMG 2006c: 21)

5.3.3 Cost of Services Plus Method

Cost of Services Plus menetelmässä palveluveloituksen markkinaehtoinen taso mitataan vertaamalla palvelun voittolisää riippumattomien referenssitransaktioiden voittolisään (gross services profit markup) Cost of Services Plus menetelmä soveltuu mittaamaan markkinaehtoista hintatasoa luotettavimmin silloin, kun palveluita etuyhteys-suhteessa tarjoava osapuoli tarjoaa samanlaista tai vastaavaa palvelua sekä etuyhteys-, että riippumattomille osapuolille. Väliaikaisten säännösten mukaan Cost of Services Plus menetelmää ei tulisi soveltaa silloin, kun palveluiden etuyhteys-transaktioon liittyy contingent payment -maksujärjestelyjä. Mitattaessa kustannuksia Cost of Services Plus – menetelmän käytön yhteydessä, väliaikaiset normit viittaavat vertailukelpoisiin transaktiokustannuksiin, (comparable transactional costs), joita vertailuaineistona käytettävien riippumattomien transaktioiden voittolisän laskennassa otetaan huomioon. Väliaikaisten normien mukaan kaikki palveluiden suorat kustannukset lasketaan tyyppillisesti mukaan kustannuspohjaan. Näiden lisäksi myös muita palvelun tarjoamisesta aiheutuneita kustannuksia voidaan lisätä kokonaiskustannuksiin. (KPMG 2006c: 21) Yhdysvaltojen asianajajaliiton verojoaksen IRS:lle toimittamassa kannanotossa esitetään tilapäisistä säännöksistä poistettavaksi vaatimus, jonka perusteella Cost of Services Plus menetelmää sovellettaessa analyysin tulokset tulisi testata Comparable Profits, CPM –

menetelmällä silloin, kun käytetään riippumattomia vertailuhintoja. (American Bar Association 2007: V)

5.3.4 Comparable Profits Method CPM

Comparable Profits menetelmällä markkinaehtoinen hinta saavutetaan analysoimalla tuottotasoidikaattoreita (Profit Level Indicators PLI). Tuottotasoidikaattorit saadaan CPM menetelmässä samankaltaisia, ja samankaltaisissa olosuhteissa toteutettuja, riippumattomia palvelutransaktioita käsittelevästä taloudellisesta informaatiosta. CPM menetelmän avulla laskettavan siirtohinnan laskeminen perustuu väliaikaisia säännöksiä edeltäneen lain säädökseen § 1.482-5. Tämän lisäksi väliaikaiset säännökset ovat tuoneet tuottotasoidikaattorien joukkoon uuden indikaattorin. ”Net Cost Plus” –indikaattori on toiminnan tuoton (operating profits) ja palvelun tuottamisen kokonaiskustannusten (Total Services Cost) välinen suhde. Tätä samaa indikaattoria on aiemmin käytetty CPM:n soveltamisen yhteydessä. (KPMG 2006c: 22)

5.3.5 Profit Split Method

Väliaikaiset säännökset mahdollistavat Comparable Profit Split ja Residual Profit Split –menetelmien soveltamisen etuyhteyspalveluiden hinnoitteluun. Palveluiden voitonjakomenetelmien avulla toteutettavan siirtohinnoittelun sääntelyä koskeva uudelleen määrittely on uudistuneen Safe Harbourin ohella tilapäisten säännösten suurimpia uudistuksia. (KPMG 2006c: 22)

Sekä Comparable Profit Split, että Residual Profit Split –menetelmissä arvioidaan voiton jaon jakautumisen markkinaehtoisuutta vertaamalla voitto-osuutta etuyhteysosapuolen kontribuutioon voiton tai tappion syntymiseen. Kontribuution suhteellisen arvon mittaamisessa otetaan huomioon osapuolten suorittamat toiminnot, otetut riskit ja toimintaan sitoutuneet resurssit. Profit Split -menetelmän soveltamisessa tehdään väliaikaisten säännösten mukaan jako rutiinomaisiin ja epätavallisiin voittoihin. Aiempien säädösten käsitteen määrittelystä poiketen väliaikaiset säännökset määrittelevät

rutiininomaiset voitot sellaisiksi, joista on saatavilla riippumatonta vertailuaineistoa. Jos Benchmarkingia ei voida suorittaa riippumattoman markkinainformaation perusteella, kyseessä on epätavallinen voitto. Sillä, ovatko kyseessä korkean vai matalan lisäarvon palvelut, ei väliaikaisien säännösten voiton rutiininomaisuuden määrittelyssä ole merkitystä. (KPMG 2006c: 23)

Vaikka Yhdysvaltojen väliaikaisissa säännöksissä kuvataan selkeästi ero rutiininomaisen ja epätavallisen voiton välillä, jää kustannustenjakomenetelmien keskeinen ongelma edelleen ratkaisematta. Väliaikaisissa säännöksissä ei oteta kantaa siihen, kuinka epätavallisten voittojen syntymiseen osallistuneiden osapuolten kontribuutioiden suhde voidaan objektiivisesti selvittää, kun vertailukelpoista riippumatonta aineistoa ei ole käytettävissä. Voiton markkinaehtoisuuden yksiselitteisyyttä vaikeuttaa tilanne, jossa epätavalliset voitot ovat syntyneet pääasiassa epätavallisen markkinatilanteen tai riskinoton seurauksena. (KPMG 2006c: 23)

5.3.6 Muut menetelmät

Palveluiden siirtohinnoittelua sääntelevät väliaikaiset normit antavat verovelvolliselle mahdollisuuden käyttää viiden määritellyn menetelmän lisäksi myös muita hinnoittelutapoja, samaan tapaan kuin section 482:n sääntelemien muidenkin hyödykeryhmien kohdalla. Muiden, erikseen määrittelemättömien, hinnoittelumenetelmien käyttö on sallittu silloin, kun niiden soveltaminen mahdollistaa luotettavimman markkinaehtoisuuden lopputuloksen. (KPMG 2006c: 23) Määrittelemättömien menetelmien soveltamisessa on noudatettava sääntöä, jonka mukaan palveluveloitukseen tulisi noudatella hintaa, jonka verovelvollinen maksaisi vaihtoehtoisille palveluntarjoajille. (KPMG 2006c: 24)

5.4 Rangaistukset

IRS on ilmoittanut siirtohinnoittelun korjaamiseen liittyvien rangaistusten tavoitteena

olevan verovelvollisten kannustaminen kohtuullisiin ponnistuksiin siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden varmistamiseksi. Yhdysvaltojen siirtohinnoitteluun liittyvät rangaistukset jakaantuvat kahteen ryhmään: transaktioperusteiset rangaistukset (transactional penalty) ja kokonaisuikaisurangaistukset (net adjustment penalty). Rangaistukset voidaan välttää, jos verovelvollinen kykenee dokumentaatioon tukeutuen osoittamaan, että hänellä oli perusteltu syy uskoa siirtohinnoittelun olevan markkinaehtoista (Rolfe 2006: 124)

5.4.1 transactional penalty

Kun verovelvollisen käyttämä siirtohintaa on 200% enemmän tai 50% vähemmän kuin markkinaehtoinen siirtohintaa, verovelvollinen joutuu maksamaan verovähennyskeltottoman sakon, jonka suuruus on 20% väärin hinnoittelun tuloksena vältetyn veron määrästä. Sakko nousee 40 prosenttiin, jos siirtohinnoittelun taso ylittää markkinaehtoisesta hinnasta 400 prosentilla, tai sitä suuremmalla määrällä. Vastaavasti sakko nousee 40% myös silloin, jos siirtohinnoittelun taso on 25% tai vähemmän markkinaehtoisesta hinnasta. (Rolfe 2006: 124)

5.4.2 net adjustment penalty

Net adjustment –rangaistuksessa tehdään 20% lisäys väärästä siirtohinnoittelusta aiheutuneen liian vähän maksetun veron kokonaisarvosta. Lisäys kohdistuu verotettavan tulon lisäykseen silloin, kun se aiheutuu sellaisesta kokonaissiirtohintaoikaisusta, joka ylittää 5 miljoonaa dollaria, tai silloin kun oikaisun määrä ylittää 10% kokonaislaskutuksesta (gross receipts). Rangaistus nousee 40 prosenttiin jos siirtohinnoittelu-oikaisun arvo ylittää 20 miljoonaa dollaria tai 20% kokonaislaskutuksesta (gross receipts) (Rolfe 2006: 124)

6. PALVELUIDEN SIIRTOHINNOITTELU INTIASSA

Intia ei ole OECD:n jäsen. Intian siirtohinnoittelusäädökset noudattavat kuitenkin laajasti OECD:n siirtohinnoitteluperiaatteita. Intian veroviranomaiset ovat ilmaisseet seuraavansa OECD:n siirtohinnoitteluohjeita laajasti verotarkastusten yhteydessä, kunhan OECD:n siirtohinnoitteluohjeet eivät ole ristiriidassa Intian lainsäädännön kanssa. (Rolfe 2006: 360)

Alhainen kustannuspohja ja englanninkielisen työvoiman saatavuus ovat lisänneet ulkomaalaisten konsernien Intiaan kohdistuvaa toimintojen ulkoistusta. Etenkin palveluiden ulkoistaminen palvelukeskuksiin, jotka palvelevat Intiasta käsin koko kansainvälistä konsernia, on ollut suosittua viime vuosina. (Gajaria & Kale 2006: 15) Paitsi kustannustehokkaana ulkoistusmaana, Intia on herättänyt kasvavaa mielenkiintoa myös markkina-alueena. Vuosina 1995-2005 Intian bruttokansantuote kasvoi keskimäärin 6,5 % vuodessa. (Juleekea 2007: 22) Intia onkin houkuttanut talouskasvullaan runsaasti suoria ulkomaisia investointeja. Kansainvälisten konsernien toiminnan aktivoituminen Intiassa on lisännyt sekä Intiaan, että Intiasta muihin maihin suuntautuvien Management fee veloitusveloitusten volyymia.

Konsernin sisäisten palveluiden vastikkeena Intiasta ulkomaille maksetut Management fee -veloitukset ovat verrattain uusi ilmiö. (Rolfe 2006: 362) Verojärjestelmän liberalisointi on muuttanut veroviranomaisten suhtautumisen sallivammaksi Management fee -veloituksiin kohtaan. Konsernin sisäisten palveluiden vastineeksi maksetut Management Fee -veloitukset ovat vähennyskelpoisia, kunhan niiden hyväksymisen tueksi voidaan esittää veloitusten markkinaehtoisuuden todistava dokumentaatio, ja Intian tuloverolain muut siirtohinnoittelua koskevat vaatimukset täyttyvät. Transaktioiden hinnoittelun on perustuttava markkinaehtoisuuteen myös tilanteessa, jossa palveluiden tarjoaja on Intialainen, ja Management Fee -veloitusten maksaja on Intian ulkopuolella asuva yritys. (Rolfe 2006: 362)

6.1 Intian yritysverotus

Yritysverotus on Intiassa suhteellisen kireää. Normaali veroaste Intialaisilta yrityksiltä on 33,66%, ja ulkomaalaisilla 41,82%. Kokonaisuudessaan efektiivinen yritysvero on vuonna 2007 41,01% Intialaisilta, ja 41,82% ulkomaalaisilta yrityksiltä. (Julleekeea 2007: 31) Vaikka Intian nykyinen yritysten tuloveron taso on 3% matalampi kuin vuonna 2004, se on edelleen huomattavasti korkeampi kuin Aasian-tyynenmeren alueen valtioiden yritysverotuksen keskimääräinen taso, joka oli vuonna 2006 29,99%. Intian yritysverotuksen aste on korkea myös verrattu moniin Eurooppalaisiin valtioihin, kuten Suomeen, jossa yritysten tuloverotuksen nykytaso on 26%. (KPMG 2006: 3)

Siirtohinnoittelua normittavaa lainsäädäntöä on ajantasaistettu 2000 –luvun ensimmäisinä vuosina. Nykyinen siirtohinnoittelua koskeva lainsäädäntö on paikoin erittäin yksityiskohtainen. Esimerkiksi Intian lainsäädännön siirtohinnoittelun dokumentaatiolle asettamia pakollisia vaatimuksia voidaan pitää tiukkoina. (Gajaria & Kale 2006: 13) Toisaalta eräät etuyhteisyrietysten välisten transaktioiden osa-alueet ovat Intiassa vielä kokonaan lainsäädännön ulkopuolella. Voimassa olevan lainsäädännön mukaan etuyhteisyrietysten lainojen, ja niistä perittävän koron tulee perustua markkinaehtoisuuden periaatteelle. Varsinaisia alikapitalisaation kieltäviä pykäläiä ei Intian nykyisessä lainsäädännössä ole. Konsernin tytäryrityksen velan ja oman pääoman väliselle suhteelle ei Intian voimassa olevassa lainsäädännössä ole asetettu vähimmäistasoja. (Rolfe 2006: 360) Alikapitalisaatiota kontrolloivien säädösten puutteellisuudesta huolimatta keinotekoisien matalan oman pääoman, ja tästä seuraavien ylisuurten korkomenojen avulla toteutettava voitonsiirto ei ole muodostunut Intiassa ongelmaksi. Tämä on Hintsasen (2007) mukaan seurausta Intian lähdeverojärjestelmän kattavuudesta.

Intian kireää yritysverotusta on lievennetty mm. ”verolomilla” (tax holidays). Verolomat kohdistuvat tietyillä erityisalueilla, kuten teollisuus- tai ohjelmistopuistoissa, toimiville yrityksille. Veroloma -käytäntöön sitoutunut yritys vapautetaan tietyin erityisehdoin määräajaksi tietyistä veroista. Esimerkiksi kehitysyrityksille (developer) suunnattu veroloma sisältää 100% verovapauden kymmeneksi vuodeksi, jotka voidaan käyttää

vapaavalintaisesti minä tahansa verovuosina ensimmäisen 15 toimintavuoden aikana. Verosta vapauttamisen lisäksi verolomaohjelmiin sisältyy myös verohuojennuksia. (Julleekea 2007: 37)

6.1.1 Intian siirtohinnoittelua valvova viranomaisjärjestelmä

Intian siirtohinnoittelua valvovan viranomaisorganisaation keskusjohto sijaitsee Delhissä. Delhin kansainvälisestä verotuksesta vastaavan toimielimen alaisuudessa on viisi tuloverojohtajaa (Directors of Income Tax). Tuloverojohtajien alaisuudessa siirtohinnoitteluun kohdistuvia verotarkastuksia suorittavia veroviranomaisia kutsutaan nimityksellä Transfer Pricing Officer. Siirtohinnoittelukysymyksiin erikoistuneiden Transfer Pricing Officerien rinnalla siirtohinnoittelutarkastuksiin voi osallistua myös tuloverotuksesta yleisesti vastaavia veroviranomaisia, Commissioner of Income Tax (Goyal 2006: 3) Intian siirtohinnoitteluun kohdistuva viranomaisvalvonta on organisoitu viiteen direktoraattiin joiden toiminnasta vastaa direktoraatin tuloverojohtaja. Direktoratit ovat: Mumbai, Delhi, Kalkutta, Delhi ja Bangalore. (Gandhi, Sekar, Ghosh & Singh 2007)

Intian verohallinnon sisäisen ohjeistuksen mukaan siirtohinnoittelutarkastukset kohdistetaan yrityksiin, joiden kansainvälisten etuyhteystransaktioiden vuosittainen volyyymi ylittää 1 000 000 dollaria. (Ernst & Young 2006: 34) Verovelvollisen palautettua pakollisen tilintarkastajan lausunnon siirtohinnoittelun hyväksyttävyydestä, Transfer Pricing Officer voi halutessaan pyytää esitettäväksi dokumentaatiota tukemaan transaktioiden markkinaehtoisuutta. Katsoessaan hinnoittelun poikkeavan markkinaehtoisuuden vaatimuksesta, Transfer Pricing Officer laskee markkinaehtoiset hinnat, ja tekee aiheellisina pitämänsä siirtohintaoikaisut. (PriceWaterhouseCoopers 2007)

Etuyhteystransaktioiden volyymin perusteella ”automatisoitu” siirtohinnoittelutarkastuskäytäntö on johtanut nopeasti lisääntyneen kansainvälisten yritysten toiminnan seurauksen Intiassa niin suureen tarkastusmäärään, että yksityiskohtaisten siirtohinnoittelutarkastusten laatu on vääjäämättä laskenut. Veroviranomaiset ovat pyrkinet parantamaan edellytyksiään tarkastusten laadukkaaseen

läpivientiin vaatimalla siirtohinnoitteluoikaisujen takarajan pidentämistä kymmenellä kuukaudella. (Iyer & Rai 2007) Vuoden 2007 helmikuun 28. päivä julkaistussa lakiehdotuksessa ehdotetaan siirtohinnoittelutarkastuksiin käytettävissä olevan ajan lisäämistä vuodella. Siirtohinnoittelutarkastuksia tekevien viranomaisten tarkastuksiin ja oikaisuihin käytettävissä oleva aika kasvaisi 33 kuukaudesta 45:een kuukauteen laskettuna verovuoden lopusta. Näin ollen esimerkiksi 31.3.2005 päättyneen verovuoden siirtohinnoitteluun voitaisiin tehdä oikaisuja 31.12.2008 saakka. (Singh & Gandhi 2007)

Toinen keino parantaa veroviranomaisten mahdollisuuksia keskittyä tarkastettaviin kohteisiin niiden lukumäärän lisääntyessä on rajata tarkastettaviksi otettavien yritysten joukkoa. Tarkastettavien yritysten rajaamiseksi Intian verojärjestelmää kehittävä toimielin Central Board of Direct Taxes on suunnitellut tarkastettavien yritysten rajaamisen tulevaisuudessa yrityksiin, joiden etuyhteystransaktioiden arvo on vähintään 3,3 miljoonaa dollaria. Yritykset, joiden siirtohinnoitteluun on aiempina vuosina tehty oikaisuja, kuuluvat jatkossakin siirtohinnoittelutarkastusten kohderyhmään, vaikka niiden kansainvälisten etuyhteystransaktioiden arvo jäisikin uuden tarkastusrajan alapuolelle. Tarkastusrajan nosto ei poista uuden rajan alle jääviltä yrityksiltä dokumentaatiovelvollisuutta. Myös volyymiltaan vähäisten etuyhteystransaktioiden sisältö on jatkossakin dokumentoitava asianmukaisesti. (Grant Thornton 2007)

Siirtohinnoittelun viranomaisvalvonnan organisaatiolla voi Intiassa olla merkitystä siirtohinnoittelun hyväksyttävyyteen. Viranomaisten tulkinnoissa on Intiassa alueellisia eroja. Ennakoimattomat, direktoraateittain vaihtelevat suhtautumistapojen muutokset lisäävät yritysten siirtohinnoitteluun kohdistuvia riskejä. Siirtohinnoitteluun liittyvien veroriskien hallitsemiseksi kansainvälisten konsernien tulisikin Intiassa kyetä seuraamaan kansallisen lain kehityksen ohella myös alueellisia suhtautumistapojen muutoksia.

Esimerkkinä viranomaiskäytännön äkillisen muutoksen vaikutuksesta palveluiden siirtohinnoitteluun toimii tulkintatavan muutos Bangaloren direktoraatissa. Konsulttiyhtiö Deloitte raportin mukaan Bangaloren direktoraattiin kuuluvat, Bangaloren ja Hyderabadin alueella toimivat transfer pricing officerit ovat omaksuneet kriittisen kannan

kansainvälisten konsernien Intiassa toimivien palvelukeskusten kustannusvoittolisä perusteiseen siirtohinnoitteluun. Aggressiiviseksi luonnehdittu suhtautumistapa rajoittuu pääasiassa Bangaloren direktoraattiin, ja kohdistuu siellä sellaiseen palveluiden siirtohinnoitteluun, jonka kanssa faktoiltaan ja olosuhteiltaan identtiset ratkaisut on aiempina vuosina hyväksytty samalla alueella. Kustannusvoittolisämenetelmällä veloitetut palvelut ovat sisältäneet tavallisesti kaikki palvelun tarjoamisesta aiheutuneet suorat ja epäsuorat kustannukset, sekä voittolisän, jonka suuruus on olosuhteista riippuen vaihdellut välillä 7%-12%. Tämä aiemmin hyväksytty käytäntö on Bangaloren alueella muuttunut niin, että siirtohinnoittelutarkastuksia tehneet viranomaiset ovat vaatineet 25%-40% voittolisien lisäämistä kustannuksiin. Siirtohintaoikaisujen toteuttamisessa ei ollut havaittavissa erilaisten palvelutyyppeiden huomioonottamista. Oikaisujen toteuttamisessa yritysten välillä ei myöskään tehty eroa perustuen tarkastettavien yritysten toiminnan vaihteleviin taloudellisiin olosuhteisiin. 80 Bangaloren alueella toimivan yrityksen siirtohintaoikaisujen yhteisarvoksi on tullut 220 miljoonaa dollaria. Koska siirtohinnoittelun oikaisut eivät ole automaattisesti vähennyskelpoisia toisessa valtiossa, saattavat siirtohintaoikaisut aiheuttaa taloudellista kaksinkertaista verotusta. (Gandhi, Sekar, Ghosh & Singh 2007) Veroviranomaisten aggressiivisesta suhtautumisesta kansainvälisten konsernien siirtohinnoitteluun on tulossa muuttuja, joka vaikuttaa yritysten halukkuuteen laajentaa toimintaansa Intiassa. (Iyer & Rai 2007)

6.1.2 Siirtohinnoittelun normipohja Intiassa

Siirtohinnoittelua säädellään Intian tuloverolaissa. Seuraavat tuloverolain kohdat sisältävät siirtohinnoittelua ohjaavia normeja: Section 40A(2), Section 92-92F, Section 271, 271AA, 271BA, ja 271G. Tuloverolain lisäksi Income Tax Rules normit 10-10E säätelevät siirtohinnoittelua ja dokumentointia (Ernst & Young 2006: 34) Koska siirtohinnoitteluun liittyvä lainsäädäntö on Intiassa verrattain uutta, ajantasaiseen lainsäädäntöön perustuvia oikeustapauksia ei vielä juurikaan ole. Veroviranomaisten siirtohinnoitteluun kohdistuvan kasvavan mielenkiinnon seurauksena siirtohinnoittelua käsitteleviä oikeustapauksia ja ennakkopäätöksiä on odotettavissa lähitulevaisuudessa. (Rolfe 2006: 357) Intian tuloverolakia ollaan parhaillaan uudistamassa. (Julleekkea 2007: 30) Intian tuloverolain

siirtohinnoittelusäännöksissä etuyhteisyryksistä käytetty termi ”associated enterprise” pitää sisällään myös ulkomaisen yrityksen Intiassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan. Näin ollen Intian etuyhteisyritysten välisten transaktioiden siirtohinnoittelua ohjaavaa lainsäädäntöä sovelletaan myös ulkomaalaisen yrityksen, ja sen Intiassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisiin transaktioihin. (Rolfe 2006: 354)

1.4.2001 julkaistu Finance Act 2001 sisälsi Intian ensimmäiset yksityiskohtaiset siirtohinnoitteluohjeet. Seuraavana vuonna julkaistu Finance Act 2002 piti sisällään siirtohinnoittelua selkeyttäviä säädöksiä. Siirtohinnoitteluun kohdistuvat tarkastukset alkoivat Intiassa ensimmäisen kerran kesällä 2003. (Goyal 2006: 2) Intian siirtohinnoittelua valvovat viranomaiset eivät tee korrelatiivisia siirtohintaoikaisuja. Tämä aiheuttaa Intiassa toimiville monikansallisille yrityksille riskin taloudellisesta kaksinkertaisesta verotuksesta. (Gajaria & Kale 2006: 15)

Intian siirtohinnoittelusäädösten mukaan ensisijainen todistustaakka siirtohinnoittelua koskevassa asiassa on verovelvollisella. (Goyal 2006: 5) Jos veroviranomainen verotarkastuksen yhteydessä päätyy siihen, ettei verovelvollisen siirtohinnoittelussaan käyttämä hintataso ole markkinaehtoinen, tai dokumentaatio havaitaan puutteelliseksi, verovelvolliselle varataan tilaisuus tulla kuulluksi ennen siirtohinnan uudelleen laskemista. (Rolfe 2006: 357)

6.2 Siirtohinnoittelumenetelmät

Siirtohinnoittelussa käytettäviä menetelmiä käsitellään tuloverolain kohdassa Section 92 C. (Goyal 2006: 6) Veroviranomaiset hyväksyvät seuraavien siirtohinnoittelumetodien käyttämisen: CUP, Resale Price, Cost Plus, Profit Split, TNMM. Viranomaiset eivät ole esittäneet ohjeellista hierarkiaa menetelmien soveltamiseksi. Ohjeen mukaan metodiksi on valittava soveliaimmaksi katsottava (Ernst & Young 2006: 34). Ohje soveliaimmaksi katsottavan metodin valitsemiseksi (Most Appropriate Method) perustuu Intian tuloverolain normiin Rule 10 C. Soveliaimmaksi katsotun menetelmän valitsemisen perusteena on

käytettävä kansainväliseen etuyhteystransaktioon liittyviä faktoja ja olosuhteita. (Goyal 2006: 16)

6.2.1 Vertailuhinnat

Konsernin sisäisten transaktioiden markkinaehtoisuuden todistamisessa käytetyt vertailuhinnat tulee Intiassa hakea julkisista lähteistä. (Jullekeea 2007: 58) Intian veroviranomaiset eivät hyväksy Intian ulkopuolisilta markkina-alueilta saatuja markkinaehtoisten liiketoimien vertailutietoja, vaikka joiltain toimialoilta ei Intiassa ole saatavilla vertailutietoja julkisista lähteistä. (Gajaria & Kale 2006: 14) Vertailuhintojen tulee sijoittua ajallisesti joko kuluvalle vuodelle, tai korkeintaan kahden vuoden takaisiin transaktioihin. Vaatimus siirtohintojen testauksessa käytettyjen benchmarking hintojen ajoittumisesta samalle vuodelle kuin siirtohinnoiteltava transaktio asettaa verovelvollisen hankalaan asemaan. Etuyhteystransaktiota käsittelevän dokumentaation valmistuessa käytettävissä ei vielä välttämättä ole kaikkea ajantasaisen vertailuaineiston soveltamisen edellyttämää tietoa. (Gajaria & Kale 2006: 14) OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa suositellaan informaation käyttöä liiketoiminnan syklin ylittävältä ajalta. Ajanjakson kasvaessa tietojen vertailukelpoisuuden katsotaan paranevan. Tältä osin Intian siirtohinnoittelusäädökset eivät ole harmoniassa OECD:n periaatteiden kanssa. Myös vertailuhintojen julkisuuteen liittyy piirteitä, jotka eivät ole tyypillisiä länsimaiselle siirtohintojen tarkastusprosessille. Siirtohinnoittelutarkastusten takarajan pidentämiseksi tehty lakiehdotus mahdollistaisi toteutuessaan usean vuoden vertailuanalyysin siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden toteamiseksi, ja lähentäisi näin osaltaan Intian veroviranomaisten toimintatapoja kansainvälisesti yleisesti käytössä oleviin käytäntöihin. (Singh & Gandhi 2007)

Joissain tapauksissa veroviranomaiset ovat käyttäneet Intian tuloverolain Income Tax Act, 1961 section 133 (6) mukaista oikeutta käyttää siirtohinnoittelutarkastuksissa haltuunsa saamia vertailutietoja siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden todentamiseen. (Rolfe 2006: 359) Tällöin veroviranomaisten benchmarking -aineistona yrityksen etuyhteystransaktioiden markkinaehtoisuuden selvittämisessä voi olla esimerkiksi yrityksen

kilpailijoiden hinnoittelu samankaltaisten transaktioiden yhteydessä. (Srivats 2006) Veroviranomaisten aiempien verotarkastusten yhteydessä haltuunsa saamat vertailuhinnat ovat verotarkastuksen kohteena olevalta salattua tietoa. Yrityksen on hankala puolustaa hinnoittelunsa markkinaehtoisuutta, kun kannanotto viranomaisten vertailuaineiston laatuun ja soveltavuuteen on salassapidon vuoksi estetty.

6.2.2 Markkinaehtoisen vaihteluvälin laskenta

Gajarian ja Kalen (2006: 14) mukaan markkinaehtoisen vaihteluvälin, arm's length rangen, käsite ei Intiassa käytännössä ole käytössä samassa merkityksessä kuin länsimaissa. Intian veroviranomaiset eivät hyväksy muualla yleisten käsitteiden, kuten markkinaehtoisten vertailuhintojen mediaanin, tai tietyn kvartaalin sisällä liikkuvien vertailuhintojen, käyttämistä markkinaehtoisen hinnan määrittämiseen. Intiassa siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden toteutumista tarkastellaan aritmeettisen keskiarvon avulla. Markkinaehtoisena pidetään etuyhteystransaktioissa sellaista hintaa, joka on vaihteluvälillä +/- 5% vertailuhintojen keskiarvosta. (Gajaria & Kale 2006: 14)

Liikkumavaraa +/- 5% markkinaehtoisista vertailuhinnoista ei kuitenkaan sallita, jos vertailuhinta on saatu yhden yksittäisen vertailutransaktion avulla. +/- 5% vaihteluvälin hyväksymisen edellytys on Intian lainsäädännön mukaan useammasta markkinaehtoisesta vertailuhinnasta lasketun aritmeettisen keskiarvon käyttäminen markkinaehtoisen hinnan määrittämiseen. (Gajaria & Kale 2006: 14) Markkinaehtoisen siirtohinnan liikkumavaraa ei hyväksytä, jos sen soveltamisesta seuraa Intiassa verotettavan tulon pieneneminen. (Rolfe 2006: 356) +/- 5% vaihteluvälin käyttäminen on kielletty myös silloin, jos siirtohinnoittelutarkastusta suorittava veroviranomainen tekee siirtohinnoitteluoikaisun perustuen markkinaehtoisten vertailuhintojen keskiarvoon. (Gajaria & Kale 2006: 14)

Intian tuloverolaki edellyttää tilintarkastajan raportin liittämistä yrityksen veroilmoitukseen. Intian tuloverolain Section 92E:n mukaan tilintarkastajan raportin tulee sisältää lausunto siitä, onko siirtohinnoittelun dokumentaatio valmisteltu asianmukaisesti. (Ernst & Young 2006: 35) Vaikka dokumentaatiota arvioiva tilintarkastajan raportti tulee toimittaa

viranomaisille veroilmoituksen palautuksen yhteydessä, verovelvollisen ei tarvitse kuitenkaan toimittaa siirtohinnoitteludokumentaatiota samassa yhteydessä. (Ernst & Young 2006: 34)

6.3 Tuloverosopimus ja lähdevero

Management Fee -veloituksiin kohdistuu Intiassa lähdevero (Withholding Tax). (Rolfé 2006: 362) Lähdeveron taso vaihtelee suuruudeltaan erilaisten lähdeveron alaisten tulotyyppien, sekä verovelvollisen kansallisuuden perusteella. Koron lähdevero on Intialaisilta yrityksiltä 22,44%, ja ulkomaalaisilta yrityksiltä 20,91%. Rojaltin osalta kotimaiset yritykset eivät joudu maksamaan lähdeveroa, mutta ulkomaalaisten yritysten rojalteihin lähdevero kohdistuu 10,46% suuruisena.

Intialaisen tytäryrityksen Suomessa asuvalle emoyhtiölleen maksamista Management fee -veloituksista voidaan periä Intiassa 15% lähdeveroa. Intian ja Suomen välillä solmitun tuloverosopimuksen 13 artikla on nimeltään: Rojalti ja korvaus teknisestä palvelusta. Artikla on sisällöltään poikkeuksellisen laaja. (Vigren 2008) Tekijänoikeuden, patentin, tavaramerkin yms. perinteisesti rojaltituloa kerryttävien tulojen lisäksi artikla 13 kattaa myös teknisestä palveluksesta suoritettavan korvauksen. Artiklan 13 kappaleen 4 perusteella teknisestä palveluksesta suoritettavalla korvauksella tarkoitetaan, eräitä artiklassa 13 kappaleessa 5 määriteltyjä poikkeuksia, ja kappaleessa 3 määriteltyjä täsmennyksiä lukuun ottamatta, kaikkia suorituksia, jotka maksetaan korvauksena teknisestä tai konsulttipalvelusta. Suomen ja Intian välillä solmitun verosopimuksen rojaltia ja teknisestä palvelusta suoritettavaa korvausta käsittelevä artikla 13 on laaja, mutta sen käsitteiden määrittelyt eivät ole yksiselitteisiä.

6.3.1 Lähdeverotus ja kaksinkertainen verotus

Suomen ja Intian välillä solmitun verosopimuksen tulkintaristiriidoista saattaa aiheutua kaksinkertaista verotusta Intian verohallinnon tulkintessa jonkin veloituksen tulotyyppiltään

verosopimuksen artiklan 13 soveltamisalueeseen kuuluvaksi, ja Suomen verohallinnon tulkittessa tulon kuuluvan esimerkiksi verosopimuksen artiklan 7 mukaiseen liiketuloon. Tilanteessa, jossa Suomalaisen emoyhtiön Intialaisen tytäryrityksen Suomeen maksamat Management fee –maksut tulkitaan Intiassa 15% lähdeveron pidättämiseen oikeuttaviksi eriksi, mutta suomessa emoyhtiön verotuksessa liiketuloksi, samaa tuloa saatetaan verottaa kahteen kertaan. Suomi ei hyvitä veroja, joiden se ei katso kuuluvan verosopimuksen mukaiseen lähdevaltion verotusoikeuteen. Tällöin Suomalaisen tulonsaajan keinoina kaksinkertaisesta verotuksesta vapautumiseen voivat olla oikaisuvaatimus Intiassa, tai Intian ja Suomen välisten keskinäisten sopimusneuvottelujen vaatiminen. (Vigren 2008)

6.3.2 Lähdeveron maksamisen vaikutus veroituksen vähennyskelpoisuuteen

Intian haaste yrityksille kaikkeen siirtohinnoitteluun liittyen on poikkeuksellisen kattava lähdeverojärjestelmä. Lähdeveroa peritään rahan kotiuttamisesta ja muista transaktioista, eikä sitä välttämättä saada hyvitettyä toisen valtion verotuksessa. Hintsasen (2007) mukaan Intiassa yhdistetään kahden eri verovelvollisen velvoitteet tavalla, joka on hyvin epätavallinen muualla maailmassa. Suomalaisen emoyhtiön saadessa Management fee –tuloa Intialaiselta tytäryritykseltä, menon vähennyskelpoisuuden varmistaminen on Intialaisen tytäryrityksen asia. Tulosta Intiassa pidätettävän lähdeveron maksaminen on Suomalaisen emoyhtiön velvoite, vaikka käytännössä Intialainen tytäryritys hoitaa veron maksamisen emoyhtiönsä puolesta. Tilanteessa, jossa Intialainen tytäryritys ei hoida lähdeveron maksamista emoyhtiönsä puolesta, siltä katoaa oikeus vähentää Management fee –kulut, joihin lähdevero kohdistuu. Sitomalla vähennyskelpoisuuden lähdeveron tilittämiseen Intia varmistaa veron kertymisen valtioon.

6.4 Verovelvollisen keinot varmistua Management fee –veloitusten hyväksyttävyydestä

Intian kaltaisessa maassa verotukseen liittyvää riskiä pienentäisi huomattavasti ennakkoon saatava varmuus siirtohinnoittelun hyväksyttävyydestä. Palveluiden siirtohinnoittelun uutuus Intialaisessa verotuskäytännössä, puuttuvat palveluiden siirtohinnoittelua

sääntelevät erityisnormit, sekä alueellisesti vaihtelevat viranomaisriskit lisäävät Management fee -veloitusten verokohteluun liittyviä epävarmuustekijöitä. Hintsasen (2007) mukaan Management fee –maksut hyväksytään Intiassa vähennyskelpoisiksi menoiksi, jos niiden veloittamisessa noudatetaan OECD:n ohjeiden mukaisia käytäntöjä ja dokumentointia.

6.4.1 Dokumentaatio

Management fee -veloituksiin liittyvien siirtohinnoitteluriskien minimoimiseksi tulee dokumentaation avulla osoittaa, että veloitusta vastaava palvelu on todellisuudessa luovutettu, ja että se on ollut tarpeellinen palvelun vastaanottajan liiketoiminnalle. (Rolfe 2006: 362) Velvoite ylläpitää dokumentaatiota on kirjattu Intian tuloverolain 1961 kohtaan Sec. 92 D. Dokumentaatiovelvollisuutta ohjeistetaan myös normilla Rule 10 D. (Goyal 2006: 6) Dokumentointia ohjaavien säädösten tavoitteena on velvoittaa veronmaksaja ylläpitämään ja säilyttämään kaikkia sellaisia tallenteita ja asiakirjoja, jotka voivat olla tarpeellisia konsernin sisäisten transaktioiden tulkitsemisessä (Mehta 2005: 3.1) Velvoite dokumentointiin ulottuu myös ulkomaisiin yhtiöihin jotka saavat lähdeveron alaisia tuloja Intiasta. Koska Management Fee –veloituksiin kohdistuu lähdevero, on siis myös niiden vastaanottajan valmistettava dokumentaatio saamansa tulon lähdeveron alaisuuden perusteella. (Rolfe 2006: 357)

Intian siirtohinnoittelua käsittelevässä lainsäädännössä on kuvattu yksityiskohtaiset vaatimukset siirtohinnoittelun dokumentaation sisällölle yleisellä tasolla. Erityistä ohjeistusta konsernin sisäisten palveluiden dokumentaatiolle ei ole. (Mehta 2005: 3.2) Dokumentaation tulee Intiassa olla valmiina samanaikaisesti veroilmoituksen jättämisen kanssa niin suurelta osin kuin se on mahdollista. Veroilmoitus on jätettävä yleensä verovuotta seuraavan vuoden lokakuun 31. Siirtohinnoitteludokumentaatio tulee toimittaa veroviranomaisille 30 päivän kuluessa veroviranomaisen esittämästä pyynnöstä. (Ernst & Young 2006: 34) Dokumentaatiota tulee säilyttää yhdeksän vuotta verovuoden päättymisestä, ja siihen tulee tehdä tarvittavia päivityksiä säännöllisesti. (Rolfe 2006: 357) Jos kyseessä on jatkuva kansainvälinen transaktio, dokumentaatiota ei tarvitse Goyalin

(2006: 25) mukaan valmistaa erikseen jokaiselta vuodelta. Hintsasen (2007) mukaan Intiassa noudatetaan OECD:n ohjeistusta käytännössä siinä määrin, että Management fee hyväksytään vähennyskelpoiseksi, jos dokumentointi on suoritettu huolellisesti noudattaen OECD:n dokumentointikäytäntöjä. Dokumentoinnin tulee kattaa Intiassa seuraavat kategoriat:

- Omistusrakenne
- Monikansallisen yrityksen kuvaus
- Liiketoiminnan kuvaus
- Kansainvälisten transaktioiden luonne ja ehdot, mukaan lukien hinnat:
Kuvaus transaktioon osallistuneista toiminnoista, otetuista riskeistä ja transaktioon liittyneistä varoista
- Raportti kaikista siirtohinnoitteluun liittyvistä taloudellisista arvoista
- Raportti riippumattomasta transaktiosta kolmannen osapuolen kanssa, ja analyysi transaktioiden vertailtavuudesta
- Kuvaus harkituista siirtohinnoittelumenetelmistä
- Syyt vaihtoehtoisina arvioitujen siirtohinnoittelumenetelmien hylkäämiselle
- Siirtohintaoikaisujen yksityiskohdat
- Kaikki muu etuyhteisyrietykseen liittyvä informaatio tai data, jolla voi olla merkitystä markkinaehtoisien hinnan määrittelylle. (Ernst & Young 2006a: 34)

Dokumentaatio ei ole relevanttia ainoastaan palvelun tarjoajan näkökulmasta. Kun veroviranomaiset tutkivat menojen vähennyskelpoisuutta, dokumentaation merkitys nousee esiin myös palveluiden vastaanottajan toiminnassa. Mehtan (2005: 3.2) mukaan Intian veroviranomaiset hylkäävät usein automaattisesti sellaisten Management fee –veloitusten vähennyskelpoisuuden, joiden oikeellisuuden tueksi ei voida esittää vähintään veloitusten perustana olevia sopimuksia, tai muita avaindokumenteja. Todistustaakka siitä, että management fee –veloitukset ovat vähennyskelpoisia Intialaisen palveluita vastaanottaneiden yritysten verotuksessa, on Intiassa verovelvollisella.

6.4.2 Safe Harbour ja Advanced Pricing Agreement

Intiassa on parhaillaan käynnissä suunnittelutyö siirtohinnoittelua koskevan lainsäädännön muuttamiseksi. Suunnittelutyötä johtava toimielin, Central Board of Direct Taxation, on asettanut työryhmän, jonka tehtäviin kuuluu muun muassa APA -ohjelman suunnitteleminen. Työryhmän harkittavana on rajoitettu APA -ohjelma, jonka esikuvana olisi Meksikon rajoitettu APA käytäntö. Intian veroviranomaiset ovat etsineet kehitysehdotuksia uudistuksiin neuvottelemalla OECD:n edustajien, sekä eräiden keskeisten valtioiden veroviranomaisten kanssa. Siirtohinnoitteluun liittyviä lakiuudistuksia ja suunnitteilla olevaa APA:ta valmisteleva työryhmä julkaisee mietintönsä syyskuussa 2007. (Grant Thornton 2007) Intiassa ei ole käytössä safe harbour käytäntöjä, lukuun ottamatta rajoitettua huojennusta; +/- 5% vaihteluväliä markkinaehtoisin vertailuhintoihin, jota ei myöskään voida pitää varsinaisena safe harbour säädöksenä. (Gajaria & Kale 2006: 14)

6.5 Sanktiot

Puutteellisesta dokumentoinnista verovelvollista voidaan rankaista sakolla, jonka suuruus on 2% transaktion arvosta. Riittävän informaation tai dokumentaation toimittamatta jättämisestä voidaan myös rankaista sakolla, joka on suuruudeltaan 2% transaktion arvosta. Jos veroviranomainen katsoo, ettei verovelvollinen ole suorittanut riittävää due diligence -arviointia markkinaehtoisen hinnan määrittämiseksi, veroviranomainen voi määrätä siirtohintaoikaisuna 100%-300% lisäveron. Tilintarkastajanlausunnon toimittamatta jättäminen veroilmoituksen yhteydessä johtaa 2000 USD sakkoon. (Ernst&Young 2006: 34) Veroviranomaisten verotarkastuksen yhteydessä tekemä siirtohinnoittelu-oikaisu johtaa ”veroloman” menettämiseen, vaikka verovelvollinen muuten olisikin oikeutettu sellaiseen. (Gajaria & Kale 2006: 15)

7. JOHTOPÄÄTÖKSET

Siirtohinnoittelunormien muutos on kansainvälinen trendi. Kaikkien kolmen tutkielmassa tutkitun valtion siirtohinnoittelua koskevia normeja on uusittu lähimenneisyydessä. Oikeuskäytäntöä uusien normien soveltamisen tueksi ei vielä ole. Normien tulkintaa selkeyttävä viranomaisohjeistus valmistuu vähitellen.

Tutkielman yleisessä osassa havaittiin Management fee –veloituksiin liittyviä määrittelyongelmia aiheutuvan tilanteissa, joissa konsernin sisäinen palvelu on saattanut ajan myötä kehittyä niin, että voi olla perusteltua luokitella se aineettomaksi omaisuudeksi. Menon kohdistamisen yhteydessä ongelmallisiksi havaittiin etenkin tilanteet, joissa juridinen ja taloudellinen liittymä poikkeavat toisistaan. Tutkittujen valtioiden siirtohinnoittelunormeille yhteinen piirre oli dokumentaation kasvava merkitys. Suomen uudet siirtohinnoittelunormit noudattelevat OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden linjauksia. EU:n sisällä kaksinkertaisen verotuksen vaara tulee vähenemään arbitraatio -sopimuksen ratifioineiden valtioiden määrän kasvaessa. Myös EU:n käytännesäännöt yhtenäistävät dokumentaatiota yhteisön alueella.

USA:n palveluiden väliaikaisten siirtohinnoittelunormien suurin uudistus on uusi safe harbour, Services Cost Method, joka mahdollistaa tietyissä olosuhteissa palveluiden etuyhteystransaktiot hinnoiteltavaksi perustuen pelkkiin kustannuksiin ilman voittolisää. SCM on tarkoitettu lähinnä sellaisten etuyhteyspalveluiden siirtohinnoitteluun, joiden merkitys ei ole erityisen keskeinen verovelvollisen liiketoiminnalle. Useat yleiset palvelutyypit on suljettu SCM:n soveltamisen ulkopuolelle. Yhdysvaltojen verohallinto on julkaissut ”valkoisen listan”, jossa on lueteltu 101 sellaista palvelua, joihin on sallittua soveltaa uutta safe harbouria, eli veloittaa palvelut ilman voittolisää. Safe harbour säädöksiin liittyvistä ongelmista johtuen OECD ei suosittele niiden käyttöä. Safe harbour normit ovatkin lainsäädännöllinen elementti, joka Yhdysvaltojen veronormeissa selkeästi eroaa OECD:n ohjeistuksesta.

Yhdysvalloissa on kehittynyt järjestelmä myös APA -menettelylle, joissa verovelvollinen ja

veroviranomainen sopivat etukäteen määrätyksi ajaksi hyväksyttävät siirtohinnoittelukriteerit järjestelyn kohteena oleville transaktioille. Tutkimuksessa havaittiin, että APA –sopimukset eivät ole Management fee –veloitusten yhteydessä useinkaan riittävän kustannustehokkaita, ja APA onkin tavanomaisempi aineellisen omaisuuden siirtohinnoittelun hyväksyttävyyden ennalta varmistamisessa. Myös tilapäisten säädösten sisältämä voitonjakomenetelmän uudelleen määrittäminen on merkittävä muutos vanhoihin normeihin.

Intiassa palveluiden siirtohinnoittelu on melko uusi ilmiö. Siirtohinnoittelua ohjaavat normit on lisätty Intian lainsäädäntöön ensimmäisen kerran vuonna 2001. Intia ei ole OECD:n jäsenvaltio. Vaikka Intia on ilmoittanut noudattavansa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden periaatteita, tutkimuksessa havaittiin, että käytännössä näin ei aina ole. Esimerkiksi näkemys hyväksyttävän markkinaehtoisesta vaihteluvälin suuruudesta, ja sen laskemistapa, poikkeaa OECD:n alueella vakiintuneista käytännöistä. Intian siirtohinnoittelunormit ovat linjaukseltaan tiukat. Muun muassa dokumentaatiolle on asetettu hyvin täsmälliset vaatimukset. Toisaalta normeja voi pitää kansainvälisessä vertailussa kattavuudeltaan suppeina. Esimerkiksi alikapitalisaatiota torjuvia normeja ei ole. Myös erityisnormit palveluiden siirtohinnoitteluun puuttuvat. Intian verojärjestelmän dynamiikassa on useita poikkeuksellisia piirteitä. Intian veroviranomaiset eivät tee korrelatiivisia oikaisuja. Näin ollen toisessa valtiossa tehtävät siirtohintaoikaisut voivat aiheuttaa Intiassa kaksinkertaista verotusta. Samaa tuloa verotetaan kahteen kertaan myös silloin, kun Intiassa ulkomaiselle yritykselle maksettavasta Management fee –veloituksesta on peritty lähdevero, jota ei huomioida tulon saajan kotimaassa, jossa veroitusta käsitellään verotuksessa liiketulona. Intiassa on käytössä lähdeveron pidättämiseen liittyvä menettely, jossa yhdistetään kahden eri verovelvollisten velvoitteita poikkeuksellisella tavalla. Intialaisen yrityksen ulkomaalaiselle etuyhteisyrietykselle maksamaan Management fee –veloitukseen kohdistuu lähdevero, jonka maksaminen on tulon saajan velvollisuus. Käytännössä veroituksen maksaja kuitenkin yleensä suorittaa veron ulkomaisen yrityksen puolesta. Mikäli lähdeveroa ei makseta, Management fee –veloituksen maksava Intialainen yritys menettää oikeuden vähentää veroitus verotuksessaan.

Management fee –veloitusten vähennyskelpoisuuden tulkinnassa voi olla Intiassa alueellisia eroja, eikä samankaltaisten tapausten ratkaisussa samalla alueellakaan välttämättä aina noudateta johdonmukaisuutta. Myös viranomaisten toiminnan läpinäkyvyydessä on Intiassa selkeitä eroja verrattuna länsimaissa yleiseen tasoon. Verovelvollisen tulee hakea Intiassa konsernin sisäisten transaktioiden markkinaehtoisuuden todistamisessa käytetyt vertailuhinnat julkisista lähteistä. Intiassa ei hyväksytä ulkopuolisilta markkina-alueilta saatuja vertailuhintoja, vaikka joiltain toimialoilta ei olisi saatavilla julkisia vertailutietoja. Vertailuaineiston hyväksyttävä ajallinen ulottuvuus on Intiassa suppeampi kuin OECD:n siirtohinnoitteluoheissa. Veroviranomaiset saattavat käyttää etuyhteystransaktioiden markkinaehtoisuuden selvittämisessä benchmarking -aineistona yrityksen kilpailijoiden hinnoittelua samankaltaisten transaktioiden yhteydessä. Muiden verotarkastusten yhteydessä saadut vertailuhinnat ovat verotarkastuksen kohteena olevalta salattua tietoa. Verovelvollisen voikin olla Intiassa hankala puolustaa hinnoittelunsa markkinaehtoisuutta, ja ottaa kantaa viranomaisten käyttämän vertailuaineiston laatuun ja soveltuvuuteen. APA –järjestelmän puuttuminen vaikeuttaa Management fee –veloitusten hyväksyttävyyden ennalta varmistamista. Suunnitteilla oleva APA -järjestelmä tulee oletettavasti auttamaan Intian siirtohinnoitteluriskien hallinnassa.

Yhdysvalloissa kansainvälisen konsernin palveluiden siirtohinnoitteluun kohdistuu toisenlaisia haasteita. Siirtohinnoittelunormien kehittyneisyyden ja yksityiskohtaisuuden ansiosta yritysten mahdollisuudet varmistua palveluveloitusten hyväksyttävyydestä ovat huomattavasti kattavammat kuin Intiassa. Tutkimuksessa havaittiin, että keskeinen Yhdysvaltojen palveluiden siirtohinnoittelua ohjaavien normien uudistuksen taustalla vaikuttava muutosvoima, on ollut pyrkimys selkeyttää rajanvetoa aineettoman omaisuuden ja palveluiden välillä. Tutkimuksessa ilmitulleiden seikkojen perusteella palveluiden väliaikaisten siirtohinnoittelunormien keskeisenä päämääränä on ollut vastata tilanteisiin, joissa Yhdysvalloista on viety palvelumaksujen nimissä veloitetta osaamista, joka on ollut luonteeltaan aineetonta omaisuutta. Vaikka Yhdysvaltojen etuyhteyspalveluiden hinnoittelua ohjaava normisto on kehitysasteella mitattuna huomattavasti Intiaa edistyneempi, se ei kuitenkaan ole täydellisesti harmoniassa OECD:n ohjeiden kanssa. Uudet normit ovat ohjanneet Yhdysvaltojen ja Intian normeja lähemmäs OECD:n

siirtohinnoitteluohjeita. Tämä vähentää palveluveloitusten kaksinkertaisen verotuksen vaaraa Suomen kaltaisissa valtioissa, joissa siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden tulkinta perustuu vahvasti OECD:n ohjeistukselle. Vaikka Yhdysvalloissa siirtohinnoitteluun liittyvät epävarmuustekijät ovat Intiaan verrattuna pienemmät, yksityiskohtaisesta, laaja-alaisesta ja tiheään uusittavasta normistosta on kuitenkin seurauksena hallinnollinen taakka. Väliaikaisia normeja tarkennetaan ja täsmennetään jatkuvasti. Ajan tasalla pysyäkseen yrityksen on uhrattava säädösympäristön kehityksen seuraamiseen runsaasti aikaa ja resursseja.

LÄHDELUETTELO

- Ahonen, Tero, Etholen, Tommi (2006) Suomen tulevat siirtohinnoittelun dokumentaatio­säännökset. Tilintarkastus 4/2006 s.66-74
- American Bar Association, Section of Taxation (2007) Comments on Temporary and Proposed Section 482 Regulations on Services and Other Issues [online] Saatavissa internetissä: <URL: <http://www.abanet.org/tax/pubpolicy/2007/070423tempandpropsec482regs.pdf>>
- Anderson, Philip & Miall, Robert (2004) How to manage transfer pricing risks. International Tax Review 1/2004 vol. S. 15. s. 36- 39.
- Andersson, Edward, Ikkala, Jarmo (2005) Elinkeinoverolain kommentaari. Helsinki: Talentum. 722s.
- Andersson, Edward (1995). Förutsättningarna för ett inhemskt bolag att i beskattningen avdra ersättningar för tjänster till ett utländskt koncernbolag. JFT 4/1995: 183–199
- Andersson, Krister (2007) Skatteverkets föreskrifter om dokumentation av prissättning mellan företag i intressegemenskap. Svensk Skatte Tidning 2/2007 s. 142-146
- Anttila, Tuomas, Laaksonen, Sami (2007) Uudet siirtohinnoittelun dokumentointia koskevat säännökset. Verotus 1/2007 s. 31-43
- Baker, Philip, Collier, Richard S. (2006) General Report. Cahiers de droit fiscal International. volume 91b. s.21-67
- Berisa, Marja (2006) Siirtohinnoittelun dokumentointi: Viisas tekee taustatyöt nyt. Aviisori 3/2006 s.14-15 [online] Saatavissa internetissä: <URL:http://www.pwc.com/fi/fin/issues/publ/pwc_aviisori_3_2006.pdf> .

- Brinkrant, Henry J. jr. James, E. (1994) Transfer Pricing regs. Increase Flexibility, But Not Certainty, In Choice of Method. Journal of Taxation 1/1994. vol 81. s.268-274.
- Burge, Marianne, Lowell, Cym (1994) How to Avoid U.S Transfer Pricing Penalties. Bulletin for international fiscal dokumentation no 12. s. 560-563.
- Calderon, Jose, M. (2005) European Transfer Pricing Trends at the Crossroads: Caught Between Globalization, Tax Competition and EC Law. Intertax, volume 33. 3/2005 s. 103-116
- Collins, Julie H., Kemsley, Dean & Shakleford, Douglas A. (1997) Transfer Pricing and the Persistent of foreing-controlled U.S corporations. The journal of American Taxation. 1997 vol. 19 s. 68-84.
- Deloitte (2007) Strategy Matrix for Global Transfer Pricing [online] Saatavissa internetissä:<URL:<http://www.deloitte.com/dtt/article/0,1002,cid%253D56155,00.html>>
- Eerola, Antti, Holla, Jyrki, Holmström, Paula, Juusela, Janne, Järvenoja, Markku, Kellas, Sebastian, Lepistö, Markku, Paronen, Vesa (2007). Elinkeinoverotus 2007. KPMG-sarja. Helsinki: Edita. 670s.
- Eerola, Antti (2005). USA:n ehdotetut säännökset konsernin sisäisten palvelumaksujen markkinaehtoisesta hinnoittelusta. Verotus 3/2005: 313–324
- Ernst & Young (2004) Yrityksen verosuunnittelu. Helsinki: Talentum. 280s.
- Ernst&Young (2006a) Transfer Pricing Global Reference Guide [online] Saatavissa internetissä:<URL:[http://www.ey.com/global/download.nsf/New_Zealand/Global_Transfer_Pricing_Reference_Guide_-_Feb_06/\\$file/GlobalTPGuide_Feb06.pdf](http://www.ey.com/global/download.nsf/New_Zealand/Global_Transfer_Pricing_Reference_Guide_-_Feb_06/$file/GlobalTPGuide_Feb06.pdf)>

- Ernst&Young (2006) EY Global Transfer Pricing Survey, Resurces, Risks and Emerging Trends for Financial Services Organizations [online] Saatavissa internetissä:<URL:[http://www.ey.com/Global/download.nsf/International/Tax_-_FSTP_Global_Survey/\\$file/EY_Tax_FSTP_GlobalSurvey_Oct2006.pdf](http://www.ey.com/Global/download.nsf/International/Tax_-_FSTP_Global_Survey/$file/EY_Tax_FSTP_GlobalSurvey_Oct2006.pdf)>
- Foley, Sean (2007) New IRS clarifies services rules. International Tax Review. March 2007. [online] Saatavissa internetissä:
<URL:<http://www.internationaltaxreview.com/?Page=10&PUBID=35&ISS=23497&SID=677954&TYPE=20>>
- Franze, Roberto (2005) Transfer Pricing and Distribution Arrangements: From Arm's Length to Formulary Apportionments of Income. Intertax, volume 33. 3005/6/7 s. 258-306
- Gajaria, Hitesh, Waman Kale (2006) Transfer Pricing in Emerging Markets – an Indian Perspective. International Tax Review. Transfer Pricing 8th edition. [online] Saatavissa internetissä:<URL:[http://www.kpmgtaxwatch.com/pub/intl/TransferPricingGuide_2006_\(8thEdition\).pdf](http://www.kpmgtaxwatch.com/pub/intl/TransferPricingGuide_2006_(8thEdition).pdf)>
- Gandhi, Samir, K.R Sekar, Shanto Ghosh, S.P Singh (2007) Transfer Pricing Alert 07-007: India's TP Audits Result in High Markups on Cost-Plus Services [online] Saatavissa internetissä:
<URL:<http://www.deloitte.com/dtt/alert/0,1002,cid%3D144878,00.html>>
- Goal, Ajay (2006) Transfer Pricing Audit –an Overview [online] Saatavissa internetissä:
<URL:http://www.assochem.org/evednts/recent/event_101/_presentation_-_tp_-_22-9-06_-_ajay_goal_-_transfer_pricing_audit.pdf>
- Grant Thornton LLP (2006) Transfer Pricing Update July 2006 [online] Saatavissa internetissä: <URL:<http://www.grantthornton.com/staticfiles/GTCom/files/services/TaxServices/Transfer%20Pricing%20Update/Transfer%20>

Pricing%20Update%207-06.htm>

Grive, Magnus, Carendi, Isabel (2007) Internprissättning – Skatteverkets nya föreskrifter. SkatteNytt 5/2007 s.209-212

Hall, Mikael, Persson, Olav (2007) Dokumentationsskyldighet avseende internprissättning. Svensk Skatte Tidning 2/2007 s.147-156

Hallituksen lakiesitys HE 107/2006 Hallituksen esitys Eduskunnalle tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi . [online] Saatavissa internetissä: <URL:http://www. http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2006/20060107 >

Helminen, Marjaana (2007) Kansainvälinen verotus. Jatkuvatäydenteinen. Yritystieto – sarja. Helsinki: WSOYpro

Helminen Marjaana (2005) Kansainvälinen tuloverotus. Helsinki: WSOY. 434s.

Helminen Marjaana (2002) Finnish International Taxation. Helsinki: WSOY. 410s.

Helminen Marjaana (2000) Kansainvälisen konsernin sisäiset palvelut verotuksessa. Helsinki: Kauppakaari. 210s.

Herksen van, Monique (2006) Book Review: The Transfer Pricing of Intangibles by Michelle Markham. Intertax volume 34, 2006/11 s. 530-578

Horsma, Johanna, Pokkinen, Maarit & Roman, Satu (2006) Hallituksen esitys uusiksi siirtohinnoittelusäännöksiksi on annettu. PriceWaterhouseCoopers Tax Bulletin 2/2006 [online] Saatavissa internetissä: <URL: http://www.pwc.com/fi/fin/about /svcs/verokons/tax_bulletin_2_06.pdf>

IRS Transfer Pricing Compliance Directive (2007) [online] Saatavissa internetissä:

<URL: <http://www.irs.gov/businesses/international/article/0,,id=120220,00html>>

IRS (2007) IRS Accepts Settlement Offer in Largest Transfer Pricing Dispute [online]
 Saatavissa internetissä <URL: <http://www.irs.gov/newsroom/article/d,,id=162359.00html>>

Iyer, Vijay (2006) Mutual Agreement Procedures Overview [online] Saatavissa
 internetissä:<URL:http://www.assocam.org/evednts/recent/event_101/_presentation_-_tp_-_22-9-06-_vijay_iyer_-_map.pdf>

Iyer, Vijay, Vishal, Raj (2007) Govt should review audit procedures for transfer pricing.
 [online] Saatavissa internetissä <URL:http://www.financialexpress.com/fe_full_story.php?content_id=162602>

Jullekeea, Raj (2007) PriceWaterhouceCoopers Verotus Intiassa seminaari s.19-
 61[online] Saatavissa internetissä:<URL: <http://www.pwc.com/extweb/service.nsf/docid/9D4FA1D7485F4E088025728F005C5259>>

Juusela, Janne (2004) Osinko- ja osakeluovutusten verotus. Helsinki: Talentum. 308s.

Kansainvälisen verotuksen käsikirja (2006). Helsinki: Edita.
 Verohallituksen julkaisu 284.06. 363s

Karjalainen, Jukka, Raunio, Merja (2007) Siirtohinnoittelu. Helsinki: WSOYpro. 298s.

Karjalainen, Jukka (2002a) Markkinaehtoisten siirtohintojen käyttäminen edellyttää
 vertailutietojen käyttämistä Aviisori No 3. s. 6-7.

Karjalainen, Jukka (2002b) Siirtohinnoitteludokumentoinnin hallinta konsernissa
 vertailutietojen käyttämistä Aviisori No 3. s. 6-7.

Karjalainen, Jukka, Laaksonen, Sami (2002). Siirtohinnoitteludokumentaatiosta Suomessa. Verotus 3/2002: 315–323

Knuutinen, Reijo (2005) Konsernin sisäiset lainat: alikapitalisointi. Verotus 2/2005, s.188-196

KPMG Transfer pricing guide (2006a) [online] Saatavissa internetissä: <URL: <http://www.us.kpmg.com/services/contents.asp?11id=20&12d=120&cid=2196>>

KPMG (2006b) KPMG´s Corporate Tax Rate Survey [online] Saatavissa internetissä: <URL <http://www.kpmg.fi/binary.aspx?Section=3304&item=2741>>

KPMG (2006c) An analysis of the New Temporary Regulations Concerning Transfer Pricing for Services and the Allocation of Income from Intangibles [online] Saatavissa internetissä: <URL: http://www.us.kpmg.com/RutUS_prod/Documents/12/KPMG_Services+Regs.pdf>

Laaksonen, Sami, Kemell, Ann-Mari, Koskinen, Sami (2007) Siirtohinnoittelun dokumentointi. [online] Saatavissa internetissä: <URL: <http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=5714;188760>>

Laaksonen, Sami (2006) Konserniverotuksen ennakkotietoja: Liiketoiminnan muutos ja siirtohinnoittelu. Verotus 4/2006 s. 428-437.

Laaksonen, Sami (2004). Tavaramerkin siirtohinnoittelusta. Verotus 4/2004: 423–432

Leijonhufvud, Margareta (2007) Dokumentationskrav vid internprissättning. Svensk Skatte Tidning 2/2007 s.138-141

Leväjärvi, Nina (2000) Toimivan management fee –järjestelmän pääpiirteet. KPMGvero

1/2000 [online] Saatavissa internetissä: <URL: <http://www.kpmg.fi/Binary.aspx?Section=170&Item=110>>

Malherbe, Jaques (2002) Harmfull Tax Competition and the Future of Financial Centres in The European Union. . Series on International Taxation s.111-122
Kirchhoff, Paul, Lehner, Morris, van Raad, Kees, Raupacht, Arndt & Rodi, Michael.
Lontoo: Kluwer Law International.

Malmgren, Marianne (2006a) IFA- Branch Reports: Finland. Cahiers de droit fiscal international. volume 91b. s.303-311

Malmgren, Marianne (2006b) Tuloverosopimusten ja eurooppaoikeuden suhteesta. Verotus 4/2006 s.356-366

Markham, Michelle (2006) APAs in Australia, Canada and the United States: Current Developments and Future Directions. Intertax volume 24, 2006/8-9 s. 393-405

Mehtonen Pekka (2005) Siirtohinnoittelu, tuloverotus ja konsernistrategiat. Helsinki: Edita. 377s.

Mehta, Narayan (2005) India Formulating An Intragroup Management Fee Policy: An Analysis From Transfer Pricing And International Tax Perspective [online]
Saatavissa internetissä: <URL:<http://www.transferpricing.com/COUNTRY/Article%20on%20Mgt%20Fees.pdf>>

Myrsky, Matti, Linnakangas, Esko (2007) Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Helsinki: Talentum Media Oy. 348s.

Myrsky, Matti, Linnakangas, Esko (2006) Elinkeinotulon verotus. Helsinki: Talentum. 415s.

- Myrsky, Matti, Linnakangas, Esko (2005) Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus. Helsinki: Talentum. 310s.
- Niskakangas, Heikki (1983) Rojaltit ja palvelumaksut kansainvälisessä vero-oikeudessa. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus. 376s.
- Owens, Jeffrey (2006) International Taxation: Meeting the Challenges –the Role of the OECD. European Taxation. volume 46. 12/2006. s. 555-558
- Palmu, Mikko (2005). Tavaramerkin siirtohinnoittelusta. Verotus 3/2005: 291–301
- PriceWaterhouseCoopers (2007) Destination India: A Brief Overview of Tax and Regulatory Framework [online] Saatavissa internetissä: <URL:<http://www.pwc.com/Extweb/pwcpublications.nsf/docid/367B2F9751DE7259802570D500533A65#intia>>
- PriceWaterhouseCoopers (2004) International Transfer Pricing 2004/2005
- Raunio, Merja, Tättäläinen, Satu (2006) Uudet siirtohinnoittelusäännökset suunnitteilla PriceWaterhouseCoopers Tax Bulletin 1/2006 s.8-10 [online] Saatavissa internetissä: <URL: http://www.pwc.com/fi/fin/about/svcs/verokons/tax_bulletin_1_06.pdf >
- Rautajoki, Pekka (1991). Hinnoittelutukea antaneen emoyhtiön verotus. Verotus 5/1991: 463–467
- Rolfe Chris (2006) International Transfer Pricing. [online] Saatavissa internetissä: <URL:[http://www.pwc.com/Extweb/pwcpublications.nsf/docid/32417DC2DC448AF885257224006E694E/\\$file/intl-tp-2006.pdf](http://www.pwc.com/Extweb/pwcpublications.nsf/docid/32417DC2DC448AF885257224006E694E/$file/intl-tp-2006.pdf)>
- Sainio, Olli (1976) Verosopimusten vaikutus elinkeinotulon verotukseen. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus. 292s.

Sanghvi, Sanjay (2005) India. IBFD Tax News Service. volume 39. 15/2005 s. 178-179.

Schnorberger, Stephen, Rosenkranz, Juliane, Garcia, Manel (2006) Transfer Pricing
Dokumentation: The EU Code of Conduct Compared with
Member States Rules. Intertax volume 34. 2006/6-7 s.294-379

Schnorberger, Stephen, Rosenkranz, Juliane (editors) Mkrtchyan, Tigran, Bourtourault,
Pierre-Yves, Maucour, Cyril, Polacco, Giuliana, Della Valle, Eugenio,
Fletcher, Richard, Pantelidaki, Stephanie (2006) Transfer Pricing
Dokumentation: The EU Code of Conduct Compared with
Member States Rules (Part 2). Intertax volume 34. 2006/8-9 s.406-417

Schnorberger, Stephen, Gerdes, Imke, Henriksen van, Monique (2006) Transfer Pricing
Dokumentation: The EU Code of Conduct Compared with
Member States Rules (Part 3) Intertax volume 34. 2006/10 s.514-519

Shaw, Helen (2007) GlaxoSmithKlinen Settles Largest IRS Tax Dispute [online]
Saatavissa internetissä: <URL: <http://www.cfo.com/article.cfm/7903093>>

Silberztein, Caroline (2006) OECD invites comments on application of transactional
profit methods. IBFD Tax News Service. volume 40. 12/2006 s. 133-134

Soikkeli Lauri (2004) Luottamuksensuoja verotuksessa –soveltaminen oikeuskäytännön
valossa. Helsinki: WSOY. 238s.

Srivats, K.R. (2006) Transfer pricing audits — Govt unlikely to do away with 'secret
comparable' practice [online] Saatavissa internetissä:<URL
<http://www.thehindubusinessline.com/2006/01/30/stories/2006013001431400.htm>>

Stroykova, Svetlana (2007) Russia: Government focuses on transfer Pricing.
International Tax Review. March 2007. [online] Saatavissa internetissä:

<URL:<http://www.internationaltaxreview.com/?Page=10&PUBID=35&ISS=23497&SID=677947&TYPE=20> >

Tikka S. Kari, Nykänen, Olli, Juusela, Janne (2007) Yritysverotus I–II.

Jatkuvatäydenteinen. Yritystieto –sarja. WSOYpro

Torkkel, Timo (2003) Konsernin sisäisen palvelun ja kustannuspanossopimuksen käsite

Suomen kansainvälisessä tulovero-oikeudessa. Verotus 3/2003 s. 279-292

Törmänen, Jere (2006a) Siirtohinnoittelun ja arvonlisäverotuksen yhteensovittaminen

verosuunnittelussa. Verotus 3/2006 s.299-310

Törmänen, Jere (2006b). Siirtohinnoittelun dokumentaatiovaatimuksiin selkeyttä.

Tilisanomat 3/2006: 47– 52

Valtiovarainvaliokunnan mietintö 22/2006 vp [online] Saatavissa internetissä: <URL:

http://www.eduskunta.fi/faktatmp/utatmp/akxtmp/vavm_22_2006_p.shtml >.

Vapaavuori, Ahti (1992). Kuittauksesta kansainvälisten peiteltyjen voitonsiirtojen

verotuksessa. Verotus 3/1992: 237–242

Viherkenttä, Timo (1988). Finländsk nationalrapport. – Internprissättning i multinationella

koncerner, NSFS 19: 49–72. Allmänna förlaget

Viherkenttä, Timo (1987). Kansainvälisten voitonsiirtojen oikaisemisesta KHO:n

uusimman käytännön valossa. Verotus 1/1987: 57–67

Vogel, Klaus (1999) Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. Lontoo: Kluwer Law

International. 1688s.

Wiman, Bertil (1987) Prissättning inom multinationella koncerner: Amerikanska

skatteregler i Svensk belysning. Uppsala: Iustus. 424s.

Henkilöhaastattelut:

6.7.2007

Hintsanen, Lari

Director

International Tax

Deloitte & Touche Oy

6.7.2007

Karjalainen, Jukka

Tax Partner

PricewaterhouseCoopers Oy

23.1.2008

Vigren, Elena

veroasiantuntija

Uudenmaan Yritysverotoimisto

