

**VAASAN YLIOPISTO
KAUPPATIETEELLINEN TIEDEKUNTA
TALOUSOIKEUDEN LAITOS**

Kati Mäntylä

**PATENTIN JA TAVARAMERKIN ARVONMÄÄRITYS OSANA
SIIRTOHINNOITTELUA**

Talusoikeuden
Pro gradu – tutkielma

VAASA 2008

SISÄLLYSLUETTELO	sivu
LYHENNELUETTELO	5
OIKEUSTAPAUSSLUETTELO	9
TIIVISTELMÄ	11
1. JOHDANTO	13
1.1. Tutkimuksen kuvaus	13
1.2. Tutkimuksen tavoitteet ja rajaus	14
1.3. Tutkielman rakenne ja eteneminen	16
2. PATENTTIOIKEUS, TAVARAMERKKI JA ROJALTI	18
2.1. Kansainväliset sopimukset	18
2.2. Patenttioikeus	19
2.2.1. Patentin saaminen	19
2.2.2. Patentoitavat keksintö	20
2.2.3. Patenttisuojan sisältö ja lakkaaminen	21
2.3. Tavaramerkkioikeuden yleiset periaatteet	22
2.3.1. Tavaramerkkioikeuden syntyminen - yksinoikeuden saaminen	23
2.3.2. Tavaramerkin käyttö ja luovutus	24
2.3.3. Tavaramerkin voimassaoloaika ja oikeussuojan lakkaaminen	24
2.3.4. Yhteismerkit	25
2.4. Rojalti	26
3. AINEETTOMIEN OIKEUKSIEN ARVOMÄÄRITYS JA ARVOSTUSPERIAATTEET	28
3.1. Arvonmäärittämisperusteet	30
3.1.1. Kustannusperusteinen arvomäärittäminen	30
3.1.2. Markkinaperusteinen arvomäärittäminen	31
3.1.3. Tuloperusteinen arvomäärittäminen	31
3.1.4. Talousperusteinen arvomäärittäminen	32
3.1.5. Tulevaisuuden kassavirtaan perustuva arvomäärittäminen	33
3.1.6. Substanssiarvo	33
3.2. Kirjanpidon arvostusperiaatteet ja standardit osana arvostusnormeja	34
3.3. Vero-oikeudellinen arvostusperiaate	37
3.3.1. Käypä arvo	38
3.3.2. Käypää arvoa alempi arvo	39

4. SIIRTOHINNOITTELUA KOSKEVA LAINSÄÄDÄNTÖ	40
4.1. Velvollisuus siirtohinnoitteludokumentointiin	42
4.1.1. Siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältö	44
4.1.2. Siirtohinnoitteludokumentoinnin esittäminen ja täydentäminen	47
4.1.3. Selvitysvelvollisuus	48
4.1.4. Todistustaakka ja sen jakaminen	49
4.2. Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen	49
4.2.1. Siirtohinnoitteluoikaisu, vastaoikaisu	51
4.2.2. Arbitraatiosopimus	52
4.3. Euroopan unionin käytäntösäännöt	53
5. SIIRTOHINNOITTELUN ERI MENETELMÄT	55
5.1. Markkinaehtoperiaate	55
5.2. Perinteiset siirtohinnoittelumenetelmät	56
5.2.1. Markkinahintavertailumenetelmä	56
5.2.2. Jälleenmyyntihintamenetelmä	57
5.2.3. Kustannusvoittolisämenetelmä	58
5.3. Voittopohjaiset menetelmät	59
5.3.1. Voitonjakamismenetelmä	60
5.3.2. Liiketoiminettomarginaalimenetelmä	60
5.4. Muut menetelmät	61
6. LOPUKSI	63
LÄHDELUETTELO	67

LYHENNELUETTELO

Arbitraatiosopimus	Yleissopimus kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä (90/436/ETY)
CP	Cost plus method (Kustannusvoittolisämenetelmä)
CUP	Comparable uncontrolled price method Markkinahintavertailumenetelmä
DL	Defensor Legis
EPC	European Patent Convention (Euroopan patenttisopimus)
EPO	European Patent Office (Euroopan patenttiovirasto)
EU	Euroopan unioni
EU JTPF	Euroopan unionin Joint Transfer Pricing Forum (Euroopan unionin siirtohinnoittelu foorumi, perustettu 2002).
EU TPD	Euroopan unionin käytännesäännöt 2006/C/176/01, annettu 27.6.2006
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360
HallintoL	Hallintolaki 6.6.2003/434
HE	Hallituksen esitys
KHO	Korkein hallinto-oikeus
L varojen arvostamisesta	Laki varojen arvostamisesta verotuksessa 22.12.2005/1142
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
PatL	Patenttilaki 15.12.1967/550
PCT	Patent Cooperation Treaty
PerVL	Perintö- ja lahjaverolaki 12.7.1940/378
PRH	Patentti- ja rekisterihallitus
RPM	Resale price method (Jälleenmyyntihintamenetelmä)
TmerkkiL	Tavaramerkkilaki 10.1.1964/7

TNMM	Transactional net margin method (Liiketoimintomarginaalimenetelmä)
TRIPS	Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights
TVL	Tuloverolaki 30.12.1992/1535
WIPO	World Intellectual Property Organization, (Maailman Henkisen Omaisuuden Järjestö)
VML	Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558
VvM	Valtiovarainministeriö
YhteismerkkiL	Yhteismerkkilaki 5.12.1980/795

OIKEUSTAPAUSLUETTELO**Korkein hallinto-oikeus**

17.7.1986 taltio 2772	KHO: 1986-B-II-577	s. 49
15.9.1986 taltio 3441	KHO: 1986-B-II-578	s. 51–52

VAASAN YLIOPISTO**Kauppatieteellinen tiedekunta**

Tekijä:	Kati Mäntylä
Tutkielman nimi:	Patentin ja tavaramerkin arvonmääritys osana siirtohinnoittelua
Ohjaaja:	Professori Asko Lehtonen
Tutkinto:	Kauppatieteiden maisteri
Laitos:	Talusoikeuden laitos
Oppiaine:	Talusoikeus
Koulutusohjelma:	Verojuridiikka
Aloitusvuosi:	2006
Valmistumisvuosi:	2008

Sivumäärä: 71

TIIVISTELMÄ

Suomessa tuli 1.1.2007 voimaan tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskeva lainsäädäntö. Sisällöllisesti lain tarkoituksena on selkeyttää dokumentointia, sen sisältöä, esittämistä, täydentämistä ja mahdollisia verovelvollisen laiminlyönneistä johtuvia sanktioita. Uutta tämä ei kuitenkaan ole kansainvälisillä konserneilla, koska he ovat voineet joutua jo ennen tämän lain voimaantuloa dokumentoimaan siirtohinnoittelunsa, jos maan lainsäädäntö on sitä edellyttänyt.

Tutkielmassa keskitytään aineettomien oikeuksien, erityisesti patenti- ja tavaramerkki-oikeuksien arvostamiskysymyksiin ja siirtohinnoitteluun. Ensiksikin näille oikeuksille tulisi löytää oikea hinta. Hinta, joka tyydyttäisi kaikkia osapuolia, myyjää, ostajaa ja veroviranomaista. Tätä oikean hinnan löytämistä lähestytään erilaisten arvonmääritysten ja arvostusperiaatteiden kautta. Yhtä ainuttakaan oikeaa tapaa ei ole, määritettäessä patentille ja tavaramerkille hintaa. On vain hintoja ja arvostusperiaatteita, jotka enempi tai vähempi sopivat kyseisille oikeuksille.

Siirtohinnoittelussa kansainvälisten konsernien sisäisissä transaktioissa tulisi noudattaa markkinaehtoisuuden periaatetta eli mitä toisistaan riippumattomat yritykset olisivat taloudellisista ehdoista sopineet vastaavanlaisissa tilanteissa. Markkinaehtoisen hinnan selvittäminen ei aina ole yksinkertaista. OECD on laatinut siirtohinnoitteluohjeet siitä, kuinka hinnan määrittäminen tulisi tapahtua. Nämä ohjeet eivät kuitenkaan ole sitovia.

Tutkielmassa käydään läpi eri vaihtoehtoja siirtohinnoittelulle. Siirtohinnoittelumenetelmät jaetaan perinteisiin ja ns. voittopohjaisiin menetelmiin sekä muihin menetelmiin. Perinteisiä menetelmiä ovat markkinahintavertailu-, jälleenmyyntihinta- ja kustannusvoittolisämenetelmä. Voittopohjaisia menetelmiä ovat voitonjakamis- ja liiketoimintomarginaalimenetelmä. Muita menetelmiä on muun muassa globaalisen jakokaavan menetelmä. Lähtökohtaisesti suositellaan käytettäväksi markkinahintavertailumenetelmää.

AVAINSANAT: arvostaminen, hinnanmääritys, patenttioikeus, siirtohinnoittelu ja tavaramerkkioikeus.

1. JOHDANTO

1.1. Tutkimuksen kuvaus

1990-luvun laman jälkeen Suomen yritystoiminnassa on tapahtunut suuria muutoksia, Suomi on liittynyt Euroopan unioniin vuonna 1995. Suomalaisen yritysten välinen kilpailu niin kotimaassa kuin ulkomailla on kiristynyt. Tämä on osaltaan luonut paineita kasvattaa yritystä kohti kansainvälisiä markkinoita. Suomalaisten yritysten toiminta on rajat ylittävää toimintaa joko suorana kaupankäyntinä tai konserni-tytäryritys suhteiden kautta. Täten myös kansainvälisellä vero-oikeudella sekä kansallisella yritysverouudistuksella on suuri merkitys tämän päivän verotuksessa. Jokaisella valtiolla on erilaiset kansainväliseen vero-oikeuteen kuuluvat normit ja EU-valtioiden sisällä noudatetaan EY-oikeutta, joka on ylikansallista säännöstöä. Euroopan unionissa on siirtohinnoittelufoorumi, joka on perustettu vuonna 2002, sen päätavoitteena on edistää siirtohinnoittelunsääntöjen yhdenmukaista soveltamista unionin jäsenvaltioissa.

Suomen kansainvälinen vero-oikeus muodostuu kolmesta erillisestä normikokonaisuudesta a) sisäisestä verolainsäädännöstä, b) bilateraalista ja multilateraalista verosopimuksista ja c) EY-vero-oikeudesta¹. Valtion sisäisessä lainsäädännössä määrätään muun muassa tulon veronalaisuudesta ja verovelvollisen aseman määräytymisestä^{2,3}. Bilateraalista verosopimuksista voidaan käyttää myös nimitystä kahdenvälinen eli tällöin sopimus on kahden valtion välinen ja multilateraalista sopimuksista monenvälistä, tällöin sopimukset ovat useiden valtioiden välisiä⁴. EY-vero-oikeuteen ei sisälly kotipaikka- eikä asuinvaltiokäsitettä. EY-vero-oikeuden normien kannalta merkitystä on sisäisen lainsäädännön ja verosopimusten käsitteillä⁵. Kansainväliset verosopimukset eivät laajenna Suomen sisäistä verolainsäädäntöä, koska verosta säädetään lailla ja näin ollen verosopimukset voivat vain estää tai rajoittaa Suomen sisäistä lainsäädäntöä.⁶

Kansainvälistymisen seurauksena useiden valtioiden on täytynyt laatia siirtohinnoitteluun liittyviä säännöksiä. Eri valtioiden siirtohinnoittelun dokumentointivelvoitteet vastaavat eri valtioissa yleensä lähtökohtaisesti OECD:n siirtohinnoittelun ohjeita. OECD:n

¹ Helminen 2005: 20.

² Henkilön yleisesti tai rajoitetusti verovelvollisuudesta.

³ Helminen 2005: 69.

⁴ Hakapää 1995: 21–22.

⁵ Helminen 2005: 94.

⁶ Myrsky & Linnakangas 2007: 3, Myrsky 2002: 21–22.

laatimat siirtohinnoitteluohjeet ovat suosituksia, vaikka joidenkin valtioiden sisäisessä lainsäädännössä dokumentointi on edellytys, jotta verotarkastuksen tulos voidaan kumota. Siirtohinnoittelua voidaan pitää konsernien sisäisenä tuloksentasauskeinona, koska siirtohinnoittelulla on vaikutusta konsernin kokonaisverojen määrään.⁷

Yritysvarallisuuden arvostamisessa, varsinkin aineettomien oikeuksien⁸ määrittäminen on vaikeaa, koska ei ole yhtä oikeaa tapaa arvostaa niitä. Aineettomien oikeuksien tehokas hyödyntäminen yrityksessä edellyttää, että oikeuksien taloudelliset arvot tunnustetaan oikein, jotta niitä voitaisiin käyttää tuottavammin hyväksi. Usein ne määritellään kirjapitoarvoon, käypään arvoon tai käypään hintaan. Jotta löydetäisiin hinta, joka tyydyttäisi kaikkia osapuolia, joudutaan varsin usein hyödyntämään liiketaloudessa käytettyjä arvonmäärittämissä. Liiketaloudellisia arvonmäärittämissä ovat muun muassa substanssiarvo, tuottoarvo, liikearvo sekä kassavirtaan pohjautuvat arvonmäärittämissä.⁹ Osa yritysjohtajien tehtäväkenttään on voiton maksimointi ja voiton tuottaminen osakkeenomistajille sekä antaa oikea kuva taloudellisesta tilanteesta. Arvonmäärittämissä tilanteet ovat tavallisesti tilanteita, jossa yritys toimii jatkuvuuden periaatteen mukaisesti (going concern).

1.2. Tutkimuksen tavoitteet ja rajaus

Kansainvälistymisen johdosta on verojärjestelmäämme tehty muutoksia, joidenka seurauksena tuloverotuksessa etuyhteydessä olevien yritysten kesken käytettäisiin markkinaehtoisuuden periaatetta. Oikean tulon täytyy kohdentua oikealle verovelvolliselle. Siirtohinnoittelussa keskeisenä asiana on konsernien välinen hinnoittelu, yleensä tavara- ja palvelukaupassa sekä aineettomien oikeuksien kaupassa, joka voi tapahtua markkinaehtoisuudesta poiketen eli ali/ylihintaisena. Jos vielä yritykset sijaitsevat eri valtioissa, niin tällöin tulon muodostumiseen vaikuttavat ne seikat, mihin valtioon tulo kertyy ja missä sitä voidaan verottaa lähdemaa-¹⁰ ja asuinmaaperiaatteen¹¹ mukaisesti. Rajoitettua verovelvollisen tulon verottamista ei tämän vuoksi tutkielmassa käsitellä. Osapuol-

⁷ He 107/2006: 5.

⁸ Aineettomista oikeuksista käytetään myös nimeä immateriaalioikeus. Aineettomat oikeudet jaetaan tekijänoikeuksiin ja teollisoikeuksiin. Nämä eroavat toisistaan oikeuden syntyvän mukaan, joko luomistyön tuloksena, rekisteröinnillä ja/tai vakiinnuttamalla. Ks. tarkemmin Haarmann 2006: 3.

⁹ Bergström 2002: 460–478.

¹⁰ Lähdemaa-periaatteen mukaisesti valtio verottaa omia kansalaisiaan riippumatta siitä, missä nämä asuvat ja mistä heidän tulonsa on saatu. Ks. tarkemmin Andersson 2006: 24.

¹¹ Asuinmaaperiaatella tarkoitetaan Anderssonin mukaan sitä, että jokainen maa kohdistaa verotusvaltansa kansalaisuudesta riippumatta kaikkiin niihin jotka asuvat asianomaisessa valtiossa tai saavat sieltä tuloa. Ks. tarkemmin Andersson 2006: 24.

lia tulee verottaa erillisinä verosubjekteina, koska tulonhankkimistoiminnan osapuolen liiketoiminnan kannalta on tärkeitä osata kohdistaa tulot ja menot oikein.

Liiketoiminnallisten seikkojen lisäksi verorasituksen minimointi¹² konsernitasolla on yksi tärkeimmistä strategista suunnittelua ohjaavista tekijöistä. Verosuunnittelulla ja optimaalisilla siirtohintarakenteilla ja -menetelmillä voidaan saavuttaa merkittäviä liiketoiminnallisia etuja ja verosäästöjä. Konsernin sisäisissä liiketoimissa tavaroista ja palveluista maksettavat siirtohinnot vaikuttavat eri yhtiöiden tulokseen ja siten myös maakohtaiseen verorasitukseen sekä efektiiviseen veroasteeseen.¹³

Relevantteja siirtohinnoittelussa ovat teollisoikeudet, erityisesti patenti- ja tavaramerkkioikeus. Lähtökohtana on, että konsernisuhteessa oleva emoyhtiö omistaa nämä oikeudet, joita yritys sitten rojaltilmaksujen kautta luovuttaa tytäryrityksien käyttöön. Yleisesti aineettomien oikeuksien kaupallistumiseen liittyvät kysymykset ovat käytännössä erittäin merkittäviä. Kansainvälinen kauppa ei ole ainoastaan tavarakauppaa, yhä merkittävämpi osa kansainvälistä kauppaa käsittää aineettomat oikeudet ja know-how:n^{14 15}.

Tutkimustehtävänä on antaa kuvaus patentista ja tavaramerkkioikeudesta. Osa tutkimuksen keskeistä tavoitetta on selvittää, miten patenti ja tavaramerkkioikeus tulisi yritysten välisissä transaktioissa arvostaa silmälläpitäen eri arvostusperiaatteita ja mitä eri siirtohinnoittelumenetelmiä on käytettävissä ja mitä siirtohinnoittelu käytännössä on.

Tutkimuksen rajaus on tehty koskemaan patenttia ja tavaramerkkioikeutta, koska ne ovat yleisimmin yritysten luovuttamia aineettomia oikeuksia¹⁶ ja näillä kyseisillä oikeuksilla voi olla yritysten välisissä transaktioissa huomattavaakin varallisuusarvoa. Kun tutkielmassa puhutaan aineettomista oikeuksista, tarkoitetaan sillä patenttia ja tavaramerkkiä. Arvostamis- ja siirtohinnoittelusovellukset soveltuvat myös muihin aineettomiin oikeuksiin.

¹² Veron minimoinnilla tarkoitetaan Kari S. Tikan mukaan niitä verovelvollisen toimenpiteitä, joihin ryhtymisen ainoana tai hallitsevana motiivina on veroedun saavuttaminen. Ks. tarkemmin Tikka 1972: 26.

¹³ Mehtonen 2005: 38.

¹⁴ Know-how = tieto-taito. Ks. tarkemmin Niskakangas 1983: 12–22.

¹⁵ Mehtonen 2001: 136.

¹⁶ Muita aineettomia oikeuksia ovat tekijänoikeus, hyödyllisyys- ja mallioikeus, integroitujen piirien suoja, toiminimi- ja kasvinjalostajanoikeus. Ks. näistä kyseisistä oikeuksista tarkemmin Haarmann 2001: 31–96, 152–179, Castrén ym. 2006: 775–824, 851–870. Aineettomista oikeuksista käytetään myös nimitystä immateriaalioikeudet. Aineettomista oikeuksista käytetään myös jaottelua teollisoikeudet ja tekijänoikeus.

Tutkielman ulkopuolelle jätetään myös yritysten välisissä transaktioissa, erityisesti konsernituen muodossa annettu yli- ja alihinta. Konsernitukea on yleisesti käytetty tappiollisen tytäryhtiön tukemiseksi. Tämän vuoksi siirtohinnoitteluun ja erityisesti kustannusten allokointiin ei ole tarvinnut kiinnittää niin paljon huomiota. Tytäryhtiön tukemisen tulisi tapahtua ennemminkin pääomaehtoisena sijoituksena kuin osana yhtiön hinnoittelua. Vuoden 2004 alusta lähtien emoyhtiö ei ole enää voinut antaa tukea tytäryhtiölle vastikkeettomasti tai alhaisempaan hintaan. Edellytyksenä ovat konsernin sisäisten oikeustoimien käyvän arvon kriteerit ja tällöin siirtohinnoittelun oikeellisuuden merkitys korostuu.¹⁷

1.3. Tutkielman rakenne ja eteneminen

Tutkielma jaetaan viiteen eri lukuun ja tutkimukseen liittyviin johtopäätöksiin.

Ensimmäisessä luvussa käydään läpi tutkimuksen kuvaus ja rajataan tutkimus koskemaan patentin ja tavaramerkin arvostamista, siirtohinnoittelua sekä siirtohinnoittelumenetelmiä. Tämän luvun tarkoituksena on olla johdanto koko tutkielmalle.

Toisessa luvussa keskitytään patentin ja tavaramerkin syntymiseen, sisältöön ja lakkaamiseen. Lisäksi annetaan yleiskuvaus rojaltista.

Luku kolme käsittelee aineettomien oikeuksien, erityisesti patentin ja tavaramerkin arvon määrääytymistä. Arvostamiseen etsitään vastauksia erilaisten arvomääräytymisperiaatteiden, kirjanpidon ja vero-oikeuden kannalta. Lisäksi huomioita kiinnitetään siihen, kuinka kirjanpito ja lainsäädäntö huomioivat arvostamiseen liittyviä ongelmia. Ongelmana on, miten löydettäisiin hinta, joka tyydyttäisi kaikkia transaktioon osallistuvia yrityksiä samoin kuin veroviranomaistakin. Usein käytetään käypää arvoa, käypää hintaa tai kirjanpitoarvoa. Näistä yrityksen arvonnäilykseen vaikuttavia seikkoja käsitellään tässä luvussa.

Luvussa neljä käsitellään siirtohinnoittelun periaatteita, sekä paneudutaan dokumentoinnin eri vaatimuksiin. Luvussa tarkastellaan lisäksi kaksinkertaista verotusta sekä sen poistamiseksi tehtyjä sopimuksia. Tästä on luontevaa jatkaa seuraavaan lukuun.

¹⁷ KPMG 2004: 4–6. Ks. tarkemmin konsernituen vähennyskelvottomuudesta ja sen merkityksestä siirtohinnoittelussa KPMG 2004: 4–6.

Luvussa viisi käydään läpi siirtohinnoittelun markkinaehtovaatimuksia, joiden mukaan yritysten sisäiset transaktiot tulisi arvioida markkinaehtoperiaatteen mukaisesti. Luvussa paneudutaan eri hinnoittelun menetelmiin, näiden avulla voidaan löytää menetelmä, jota voidaan käyttää etsittäessä siirtohintaa, jonka veroviranomainenkin hyväksyy. Lähtökohtaisesti arvot liiketaloudessa määräytyvät kysynnän ja tarjonnan mukaisesti.

Luvussa kuusi kootaan yhteen tutkielman toisen, kolmannen, neljännen ja viidennen luvun kokonaisvaikutuksia ja tarkastellaan näiden lukujen yhteyttä toisiinsa. Huomiota yritysten täytyy kiinnittää liiketoimiin, mietittäessä patentin ja tavaramerkin arvostamista sekä siirtohinnoittelupolitiikkaa. Lisäksi tulisi huomioida siirtohinnoittelun vaikutus verotukseen sekä, kuinka veroja voidaan minimoida oikeanlaisilla suunnitteluilla ja ratkaisulla.

2. PATENTTIOIKEUS, TAVARAMERKKI JA ROJALTI

Aineettomien oikeuksien taloudellinen arvo ja niiden merkitys osana liiketoimintaa kasvaa jatkuvasti. Pääsääntöisesti immateriaalioikeudet ovat kielto-oikeuksia, näillä voidaan saada yksinoikeus joko käyttämiseen tai hyödyntämiseen.¹⁸ Aineettomilla oikeuksilla on taloudellista arvoa ja arvon suuruuden määräävät markkinoiden lait. Immateriaalioikeuden yksioikeuden tarkoituksena on suojata oikeuden haltijaa tai niitä, joille oikeuden haltija on antanut käyttöluvan¹⁹.

2.1. Kansainväliset sopimukset

Aineettomien oikeuksien suojelemiseksi on tehty erinäisiä kansainvälisiä sopimuksia. Pariisin yleissopimuksen allekirjoittaneet maat muodostivat liiton teollisoikeuksien suojelemiseksi. Suomi liittyi konventioon vuonna 1921²⁰. Konventio rakentuu kansallisen kohtelunperiaatteeseen²¹ ja vähimmäissuojaan²². Konvention säännöksistä tärkein on ns. *konventioprioriteetti*²³. Tällä yleissopimuksella ei ole luotu ylikansallista teollisuusoikeuksien järjestelmää. Toinen merkittävä sopimus, jonka Suomi allekirjoitti vuonna 1928, oli Bernin yleissopimus. Eroja näillä kahdella yleissopimuksella on siinä, että Bernin sopimuksessa on tiukemmat vaatimukset koskien vähimmäissuojaa.²⁴ Vuonna 1967 perustettiin WIPO²⁵, jonka tarkoituksena on huolehtia näiden kahden yleissopimuksen hallinnosta²⁶. Muita immateriaalioikeuksiin liittyviä sopimuksia on TRIPS-sopimus²⁷. TRIPS-sopimukseen sisältyy kansallisenkohtelun sekä suosituimmuuskohtelun periaate. Sopimus sisältää myös vaatimuksia immateriaalioikeuksien suojatasosta.²⁸ Suomen patenttioikeuden osalta yksi merkittävimmistä yleissopimuksista oli vuonna

¹⁸ Siivola 2004: 47.

¹⁹ Castrén ym. 2006: 763.

²⁰ Haarmann 2001: 6. Ks. myös Oesch ja Pihlajamaa 2003: 29–30.

²¹ Kansallisen kohtelun periaatteella tarkoitetaan sitä että valtio on velvollinen antamaan toisen jäsenvaltion kansalaisille sopimuksessa saman kohtelun kuin omille kansalaisilleen.

²² Osoittaa, että konventiotekstin osoittama suoja on se suoja, joka konventiomaan on välttämättä annettava toisen jäsenvaltion kansalaisille.

²³ Se, joka on jossain jäsenvaltiossa hakenut suojaa, on oikeus keksinnön osalta 12 kuukauden sekä tavaramerkin osalta 6 kuukauden aikana hakea suojaa muista jäsenvaltioista etuoikeuksin. Ks. Haarmann 2001: 7.

²⁴ Haarmann 2001:7–8. Ks. myös Haarmann 1999: 20–22.

²⁵ World Intellectual Property Organization.

²⁶ Haarmann 2006: 9.

²⁷ TRIP-sopimuksella on tiivis immateriaalioikeuksien suojajärjestelmä, joka on kytketty WTO:n valvonta – ja riidanratkaisujärjestelmiin.

²⁸ Haarmann 2001:15–16. Ks. myös Oesch ja Pihlajamaa 2003: 33–38.

1970 laadittu PCT²⁹ ja EPC³⁰ vuonna 1973. Nämä molemmat sopimukset ovat vaikuttaneet Suomen patenttilainsäädäntöön.³¹

2.2. Patenttioikeus

Patenttilainsäädännön (15.12.1967/550) tarkoituksena ja päätavoitteena on uusien keksintöjen kiihdyttäminen ja julkaiseminen, kilpailun edistäminen, teollisen toiminnan tukeminen. Patentin oikeanlainen hyödyntäminen riippuu pitkälti niin tekijöistä kuin markkinoista. Keksinnön yksinoikeuden tarkoituksena on antaa keksijälle mahdollisuus kehittää keksintöään.³²

Keksinnön kehittäminen, valmistaminen ja valmiiksi saattaminen on kallista ja aikaa vievää toimintaa³³. On syytä muistaa, ettei myönnetty patentti merkitse oikeutta keksinnön hyödyntämiseen, se tuottaa ainoastaan oikeuden kieltää muilta sen hyväksikäyttö³⁴.

2.2.1. Patentin saaminen

Kansallinen patenttihakemus tehdään kirjallisena patentti- ja rekisterihallitukselle³⁵. Hakemuksesta tulee käydä ilmi hakijan nimi, mahdolliset oikeudet keksintöön, esimerkiksi työnantajan hakiessa patenttia, keksinnön selitys, patenttivaatimus sekä tiivistelmä. Lisäksi hakemuksesta tulee ilmetä, mikä keksinnöstä tekee uuden ja omaleimaisen. Jos mahdollisia esteitä patentin saamiselle ei ole sen jälkeen, kun hakemus on tarkistettu, myönnetään patentti ja se kuulutetaan ja samalla merkitään patenttirekisteriin. Tästä patentin myöntämispäivästä alkaa yhdeksän kuukauden mittainen väiteaika. Väiteajalla tarkoitetaan, että kuka tahansa voi tehdä kirjallisen väitteen, ettei keksintä täytä PatL 2 §:n mukaisia vaatimuksia uutuudesta ja olennaisesta eroavaisuudesta. Patentinhaltijalla on mahdollisuus esittää omat argumenttinsa väitteen olemassaolosta ja jos PatL 25 §:n kumoamisperuste täytyy, tulee patenttioikeus kumota. Patentinhaltijalla on oikeus muutoshakuun koskien patenttihakemusta tai väitettä PatL 26 §:n mukaisesti. Muutoshakemus tulee tehdä patentti- ja rekisterihallituksen valituslautakunnalle, jonka päätöksensä voidaan valittaa korkeimpaan hallinto-oikeuteen PatL 27 §:n mukaisesti.³⁶

²⁹ Patent Cooperation Treaty, johon Suomi liittyi 1980.

³⁰ European Patent Convention, johon Suomi liittyi 1996.

³¹ Haarmann 2001: 12–13, Castrén ym. 2006: 829.

³² Haarmann 2001: 97–99, Castrén ym. 2006: 825, Kivi-Koskinen 1999: 4.

³³ Haarmann 2001: 97–99, Kivi-Koskinen 1999: 4, Castrén ym. 2006: 825.

³⁴ Haarmann 2006: 140.

³⁵ Lyhennys on PRH. Oesch ja Pihlajamaa 2003: 93–99.

³⁶ Castrén ym. 2006: 827–829. Ks. myös Oesch ja Pihlajamaa 2003: 47–51, 100–104. Haarmann 2001:

Suomen liittyttyä patenttilyhteistyöhön PCT:hen³⁷ vuonna 1980, tuli sopimuksen mukaisesti kansainvälisen patenttihakemuksen tekeminen samanaikaisesti useampaan sopimukseen liittyntä ja hakemuksessa nimettyä valtiota varten helpommaksi. Hakemus tulee laatia siinä valtiossa, jonka kansalainen hakemuksen tekijä on tai jossa hänellä on kotipaikka. Kansallinen viranomainen tarkistaa patentoitavan keksinnön edellytykset, jonka jälkeen, jos edellytykset ovat täyttyneet, siirretään hakemus kansainväliselle uutuustutkimusviranomaiselle. Jos hakemus täyttää vaatimukset uutuustutkimuksen jälkeen, hakemus siirretään takaisin kansalliselle viranomaiselle, jonka jälkeen hakemus käsitellään samalla tavoin kuin kansallinen patenttihakemuskin.³⁸

EPC:tä³⁹ eli Eurooppa-patenttia koskeva hakemus tehdään Euroopan patenttivarastolle, jonka toimipisteet sijaitsevat Münchenissä, Haagissa ja Berliinissä. Hakemuksen voi antaa myös Suomen patenttivarastolle, joka toimittaa sen edelleen Euroopan patenttivarastolle. Patentti on myönnetty siitä päivästä lähtien, kun se on kuulutettu. Jotta Eurooppa-patentti olisi myös voimassa Suomessa, täytyy hakijan tai patentinhaltijan antaa PRH:lle suomenkielinen käännös myöntämisen perusteena olevista asiakirjoista. Kun edellytykset ovat täyttyneet PRH kuuluttaa patentin virallisessa lehdessä, jonka jälkeen kuka tahansa voi tehdä väitteen patenttia kohtaan, samoin kuin kansallista patenttiäkin kohtaan.⁴⁰

2.2.2. Patentoitavat keksintö

Patentti myönnetään ainoastaan keksintöön, joka on uusi ja olennaisesti eroaa aiemmista keksinnöistä⁴¹. Patenttioikeudellisen keksinnön edellytyksenä on, että sitä on voitava käyttää teollisesti PatL 1.1. §. Keksinnöltä edellytetään lisäksi teknistä tehoa, teknistä vaikutusta ja toistettavuutta.⁴² Tekninen teho ilmenee, että keksintö täytyy olla toteutettavissa siten, että se ratkaisee perustana olevan ongelman. Vaikutuksen osalta keksintö täytyy olla ratkaisu tekniseen ongelmaan. Toistettavuuden edellytyksenä on, että keksintö on toistettavissa. Ainutkertainen tapahtuma tai ilmiö ei voi olla keksintö.⁴³ PatL 1 §:n 2 momentti rajaa hyvin ulkopuolelle ne, mitkä eivät ole keksintöjä a) keksinnöksi ei kelpaa löytö, tieteellinen teoria tai matemaattinen kaava, b) taiteellinen luomus ei kek-

119–124. Siivola 2004: 17–18.

³⁷ PCT:tä hallinnoi YK:n alainen WIPO. Ks. Oesch ja Pihlajamaa 2003: 107–109.

³⁸ Castrén ym. 2006: 829–930. Ks. myös Haarmann 2001: 125–126, Kivi-Koskinen 1999: 5–6.

³⁹ European Patent Convention. Ks. Oesch ja Pihlajamaa 2003: 110–117.

⁴⁰ Haarmann 2001: 124–125.

⁴¹ Castrén ym. 2006: 825–826. Ks. Siivola 2004: 11–13.

⁴² Haarmann 2001: 101.

⁴³ Oesch ja Pihlajamaa 2003: 52–54.

sintö c) pelkkä suunnitelma, sääntö tai menetelmä ei täytä keksinnön vaatimuksia, myöskään älyllinen toiminta, peli tai tietokoneohjelma liiketoimintaa varten ei täytä keksinnöltä vaadittavia ominaisuuksia d) pelkkä tietojen esittäminen ei ole keksintö. PatL 1b §:ssä ”*patenttia ei myönnetä keksintöön, jonka kaupallinen hyödyntäminen on yleisen järjestyksen tai hyvien tapojen vastaista. Keksinnön kaupallista hyödyntämistä ei voida pitää yleisen järjestyksen tai hyvien tapojen vastaisena pelkästään sillä perusteella, että se on kielletty laissa tai asetuksessa*”. Patenttilaki sisältää myös hyvin yksityiskohtaiset säännökset niistä keksinnöistä, jotka eivät ole patentoitavissa. Näitä ovat erilaiset ihmisen kloonamiseen tähtäävät menetelmät, ihmisten sukusolujen geneettisen identiteetin muuttaminen, ihmisalkioiden kaupallinen tai teollinen hyödyntäminen sekä eläinten geneettisen identiteetin muuttaminen, joka todennäköisesti aiheuttaisi eläimille kärsimyksiä.

2.2.3. Patenttisuojan sisältö ja lakkaaminen

Oikeus hakea keksinnölle patenttia kuuluu keksijälle itselleen tai sille, jolle hänen oikeutensa ovat siirtyneet. Keksijän tulee olla Suomessa fyysinen ihminen, ei yhtiö tai muukaan oikeushenkilö. Keksijä voi kuitenkin siirtää oikeutensa kokonaan tai osittain kaupalla tai luovuttamalla perintönä tai testamenttina.⁴⁴ Oikeuden luovutusta tai myyntiä kutsutaan lisenssin myynniksi. Lisenssi voi olla yksinomainen⁴⁵ tai rinnakkainen⁴⁶. Patentinhakija voi kieltää patentin ammattimaisen käytön.⁴⁷ Jos keksintöön osallistuu useampi ihminen, niin patentti myönnetään heille yhteisesti⁴⁸. PatL 40 §:n mukaisesti patenttisuojan kesto on ajallisesti rajoitettu siten, että patentti voidaan uusaa vuosimaksuja suorittamalla ja näin pitää se voimassa, kunnes patenttihakemuksen tekemispäivästä tulee kuluneeksi 20 vuotta. Vuosimaksut ovat alussa alhaisia ja nousevat loppua kohden. Tällä on varmistettu se, että jos yksinoikeus on voimassa pitkän aikaa, keksinnön täytyy olla tuottava⁴⁹. Patentti lakkaa PatL 7 luvussa mainituin tavoin a) raukeamiseen, kun vuosimaksuja ei ole maksettu, b) tuomioistuimen mitättömäksi julistamiseen c) toiselle siirtämisen kautta sekä d) lakkaamiseen, kun patentinhaltija on ilmoittanut patenttiviranomaiselle kirjallisesti halukkuudestaan luopua patentista.

⁴⁴ Haarmann 2001: 118–119. Oesch ja Pihlajamaa 2003: 79–89.

⁴⁵ Yksinomaisella lisenssillä syntyy patentinhaltijan poissulkeva oikeus keksinnön ammattimaiseen hyväksikäyttämiseen. Ks. tarkemmin Castrén ym. 2006: 848–849.

⁴⁶ Merkitsee käyttöoikeutta, ei yksinoikeutta keksinnön käyttämiseen. Ks. myös Haarmann 2006: 177.

⁴⁷ Oesch ja Pihlajamaa 2003: 80. Ammattimaista käyttöä on valmistus, vaihdanta, käyttö, maahantuonti ja hallussapito, niin sanottu elinkeinonharjoittamiseen liittyvä hyväksikäyttö.

⁴⁸ Castrén ym. 2006: 839.

⁴⁹ Haarmann 2001: 131.

2.3. Tavaramerkkioikeuden yleiset periaatteet

Tavaramerkin tarkoituksena on tavarahan tai palvelun erottaminen toisten tavarahaista tai palveluista. Tavaramerkin tarkoituksena on osoittaa, että tavarat joihin merkki on liitetty, ovat peräisin samasta yrityksestä.⁵⁰ TMerkkiL:n (10.1.1964/7) 1 §:n mukaan tavaramerkkinä voidaan pitää mitä tahansa merkkiä, joka voidaan esittää graafisesti. Tavaramerkin avulla voidaan elinkeinotoiminnassa liikkeeseen lasketut tavarat erottaa toisten tavarahaista. Tavaramerkkinä voi olla sana, mukaan lukien henkilön nimi, kuvio, kirjain, iskulause, väri numero tai tavarahan tai sen päällyksen muoto. Myös väri- tai äänimerkki voi olla tavaramerkki, kunhan ne ovat esitettävissä graafisesti⁵¹. Tavaramerkeillä on neljä erilaista funktiota, joita ovat:

- 1) *erottamisfunktio*
- 2) *alkuperäisfunktio*
- 3) *garantiafunktio ja*
- 4) *kilpailufunktio*
- 5) *mainos- tai kommunikaatiofunktio*
- 6) *taloudellinen funktio ja tavaramerkin goodwill-arvo*⁵²

Tavaramerkin erottamisfunktiona on yksilöidä tuote, jotta se voidaan erottaa muista tarjolla olevista tuotteista. Alkuperäisfunktion tarkoituksena on osoittaa merkittyjen tuotteiden olevan peräisin samasta kaupallisesta lähteestä. Garantia- eli laatufunktiolla tarkoitetaan, että samalla merkillä varustetut tavarat ovat laadullisesti samanlaisia. Kilpailufunktiossa yhdistyvät kaikki edellä mainitut funktiot.⁵³ Elinkeinoharjoittaja pyrkii tekemään tavaramerkistä symbolin, jonka avulla hän pyrkii luomaan kilpailuetua muihin samoista kuluttajista kilpaileviin elinkeinoharjoittajiin.⁵⁴ Tavaramerkillä on myös taloudellinen funktio, sillä se on elinkeinoharjoittajan pääomaa, jota elinkeinoharjoittaja voi hyödyntää kaupallisesti sekä lisenssioikeuksien avulla.⁵⁵ Näin tavaramerkille syntyy goodwill-arvoa eli liikearvoa. Lisäksi tavaramerkillä on edellä mainittujen funktioiden lisäksi mainos- tai kommunikaatiofunktio. Tämän funktion avulla elinkeinoharjoittaja

⁵⁰ Castrén ym. 2006: 872.

⁵¹ Castrén ym. 2006:872.

⁵² Salmi ym.2006: 5-12.

⁵³ Salmi ym. 2001: 5-8. Ks. myös Haarmann 2001: 180–181. Castrén ym. 872–874. Kivi-Koskinen 1999:14.

⁵⁴ Haarmann 2001: 182. Ks. myös Castrén ym. 2006: 872.

⁵⁵ Salmi ym. 2001: 9.

saa mainonnan kautta kuluttajiin kontaktin ja tuotteita on helpompaa mainostaa tavaramerkin avulla ja näin ollen se on keskeinen apu yrityksen markkinoinnissa.⁵⁶

Tavaramerkit voidaan jakaa myös viiteen kategoriaan, sen perusteella minkä asteinen merkin erottamiskyky on a) *Täysin keksityt, mielikuvitukseen ja omintakeisuuden perustuvat fantasiamerkit, joilla ei ole mitään varsinaista yleiskieleen perustuvaa merkitystä*, b) *päivittäiseen yleiskieleen kuuluvat sanat, jos niitä käytetään normaalista merkityksestään irrotetussa yhteydessä* c) *yleisesti käytetyt aiheet eli ”heikot merkit”, jotka osoittavat vähäistä omintakeisuutta* d) *suggestiiviset merkit, jotka antavat jonkin vihjeen tai viitteen tavarasta, palvelusta tai niiden ominaisuuksista ja e) täysin erottamiskyvyttömät merkit, jotka vain kuvailevat tuotetta, sen osaa tai ominaisuutta. Tällaiset merkit voi vakiinnuttamisen kautta saavuttaa erottamiskyvyn.*⁵⁷

2.3.1. Tavaramerkkioikeuden syntyminen - yksinoikeuden saaminen

Yksinoikeus tavaramerkkiin saadaan joko rekisteröinnillä tai vakiinnuttamalla. Viranomaisena eli patentti- ja rekisterihallitus tutkii rekisteröitävyyden edellytykset. Tavaramerkin tulee olla a) graafisesti esitettävissä, b) erottautumiskykyinen ja c) rekisteröinnille ei tule olla esteitä, jotta edellytykset rekisteröinnille ovat olemassa.⁵⁸ Kun merkki on rekisteröity, tällöin muut elinkeinoharjoittajat eivät voi käyttää haltijalle rekisteröityä merkkiä tai siihen sekoitettavissa olevia merkkejä. Rekisteröitävän tavaramerkin tulee olla omiaan erottamaan haltijan tavarat muiden tavaroista. Tavarajan lajia, laatua, paljoutta, käyttötarkoitusta, hintaa taikka valmistuspaikkaa tai -aikaa joko yksinomaan tai ainoastaan vähäisin muunteluin tai lisäyksin ilmaisevaa merkkiä ei sellaisenaan ole katsottu erottamiskykyiseksi. Erottamiskykyiseksi ei ole katsottu merkkiä, joka muodostuu yksinomaan tavarajan luonteenomaisesta, teknisen tuloksen saavuttamisesta tai tavarajan arvoa olennaisesti korottavasta muodosta. Vakiinnuttamisen kautta voidaan yksinoikeus saada ilman rekisteröintiä. Vakiinnuttaminen tapahtuu, kun elinkeinoharjoittaja käyttää merkkiä elinkeinotoiminnassaan tietyn, ennalta määräämättömän ajan.⁵⁹ TMerkkiL 2 §:n 3 momentin mukaisesti, vakiinnuttaminen on tapahtunut, kun 1) *merkki on tässä maassa*, 2) *asianomaisen elinkeino- tai kuluttajapiireissä yleisesti tunnettu* ja 3) *haltijan tavaroiden erityisenä merkinä*.

⁵⁶ Salmi 2001: 8–12. Ks. Castrén ym. 2006: 881–882. Kivi-Koskinen 1999: 14.

⁵⁷ Salmi ym. 2001: 25–26.

⁵⁸ Salmi ym. 2001: 51. Ks. myös Kivi-Koskinen 1999: 14–15.

⁵⁹ Haarmann 2007: 45. Ks. myös Salmi ym. 2001: 48–62.

Tavaramerkin rekisteröintiesteet ovat joko ehdottomia tai relatiivisia eli suostumuksenvaraisia, jotka patentti- ja rekisterihallitus tutkii, tekemättä sen enempää eroa näiden kahden esteen välille.⁶⁰ TMerkkiL 14 §:n mukaan ehdottomia esteitä on 1) yleisen järjestyksen tai hyvän tavan vastaisuus ja 2) merkki johtaa yleisöä harhaan. Puhuttaessa ehdottomasta esteestä, tällöin rekisteröintiä ei voida suorittaa. Suostumuksenvaraisissa esteissä, este poistuu, jos se jonka eduksi esteestä on laissa säädetty, suostuu rekisteröintiin.

2.3.2. Tavaramerkin käyttö ja luovutus

Tavaramerkinhaltijalla on oikeus käyttää merkkiään elinkeinotoiminnassaan, jotta liikkeelle lasketut tuotteet voidaan yksilöidä. Tavaramerkin haltija voi vapaasti luovuttaa oikeutensa, jolloin merkin yksinoikeudet siirtyvät.⁶¹ Liikkeenluovutuksen yhteydessä, johon tavaramerkki kuuluu, siirtyy tavaramerkki myös, ellei toisin ole sovittu. Rekisteröidystä tavaramerkistä voidaan tehdä merkintä tavaramerkkirekisteriin luovutuksen yhteydessä. Näin luovutuksen saaja saa saanto- ja vaihdantasuojaa myöhempiä luovutuksia kohtaan.⁶² TMerkkiL 6 luku sisältää säännökset tuomioistuimen oikeudesta puuttua tavaramerkin käyttöön. Tavaramerkin käytön voi tuomioistuin kieltää, luovutuksen tai käyttöluvan uudelta haltijalta, jos se on tullut tämän uuden oikeudenomistajan hallussa olon aikana harhaanjohtavaksi. Rekisteröidyn tavaramerkin haltija voi luovuttaa käyttöoikeuden toiselle elinkeinoharjoittajalle niin sanotulla lisenssisopimuksella joko kokonaan tai osittain sekä yksinomaisena että rinnakkaisena⁶³. Myös lisenssin kautta myönnetty käyttöluva voidaan rekisteröidä samalla tavoin kuin tavaramerkin luovutuskin. Käyttöluva ei kuitenkaan ole siirrettävissä kolmannelle osapuolelle, jollei siitä nimenomaisesti ole sovittu.⁶⁴ Tavaramerkin käyttöoikeuden luovutukset liittyvät usein franchising-toimintaan.⁶⁵

2.3.3. Tavaramerkin voimassaoloaika ja oikeussuojan lakkaaminen

TMerkkiL 22 §:n mukaan rekisteröinti on voimassa hakemuspäivästä lähtien kymmenen vuotta. Rekisteröintiä voidaan uudistaa merkin haltijan hakemuksesta kymmeneksi vuodeksi eteenpäin, edellisen rekisteröintikauden päättymisestä. Rekisteröinti voidaan uu-

⁶⁰ Salmi ym. 2001:103. Ks. myös Haarmann 2001: 196.

⁶¹ Salmi ym. 2001: 146. Ks. myös Mylly 2001: 45.46.

⁶² Salmi ym. 2001: 146–147. Ks. myös Haarmann 2001: 217–219.

⁶³ Castrén ym. 2006: 890. Ks. myös Salmi ym. 2001: 149.

⁶⁴ Salmi ym. 2001:150. Ks. Haarmann 2001: 217–219.

⁶⁵ Kivi-Koskinen 1999: 16. Ks. Salmi ym. 2001: 149–150, Castrén ym. 2006: 889–890.

distaa vuotta ennen rekisteröintikauden päättymistä ja rekisteröinti on tehtävä viimeistään kuuden kuukauden kuluessa rekisteröinnin päättymisestä.

TmerkkiL 3 luvussa säännellään tavaramerkin oikeussuojan lakkaamista, joita ovat a) rekisteristä poisto, b) mitättömäksi julistaminen ja c) menettäminen. Rekisteristä poiston edellytyksenä on, että tavaramerkkiä ei ole uudistettu viimeistään kuuden kuukauden kuluttua kymmenen vuoden voimassaoloajan päättymisestä. Mitättömäksi julistaminen tapahtuu tuomioistuimen päätöksellä. Tällöin merkki on voinut jo alkujaan olla lainvastainen tai se on ollut sekoitettavissa toisen elinkeinoharjoittajan oikeuteen. Tavaramerkin menettäminen johtuu tilanteista, jossa merkin katsotaan menettäneensä rekisteröinnin tai vakiinnuttamisen kautta erottamiskykynsä, merkistä on tullut harhaanjohtava, lain, yleisen järjestyksen tai hyvän tavan vastainen taikka merkkiä ei ole käytetty viimeisen viiden vuoden aikana, eikä haltijalla ole ollut siihen erityistä syytä.⁶⁶

2.3.4. Yhteismerkit

Yhteismerkkilain (5.12.1980/795) mukaan yhteismerkkiä voivat käyttää useammat elinkeinoharjoittajat yhteisesti, josta sen nimikin juontaa juurensa. Ero tavaramerkkiin on siinä, ettei yksi elinkeinoharjoittaja voi yksilöidä sen avulla tuotteitaan vaan yhteismerkki yksilöi useamman elinkeinoharjoittajan tuotteet, joilla on samankaltaisia piirteitä. Yhteismerkin tarkoituksena on erottaa elinkeinoharjoittajien tuotteet muista tuotteista, joilla ei ole samanlaisia erityispiirteitä. Näin yhteismerkillä on tavaramerkkiin verrattuna vahvempi garantiafunktio. Yhteismerkit voidaan jakaa a) yhteisömerkkiin ja b) tarkastusmerkkiin. Yhteisömerkin haltijana voi olla yhteisö, jonka jäsenistö koostuu ammatin- ja/tai elinkeinoharjoittajista. Oikeus syntyy rekisteröinnin tai vakiinnuttamisen kautta. Yhteisömerkin haltijalla on oikeus myöntää jäsenilleen oikeus merkin käyttöön, kun oikeuden hakija täyttää yhteisömerkin haltijan määräykset ja säännöt. Tarkastusmerkin saa rekisteröidä viranomainen, säätiö tai yhteisö. Näillä tulee olla tehtävänä tavaran tai palvelun tarkastaminen, valvominen tai määräysten antaminen. Tarkastusmerkkiä voivat käyttää kaikki elinkeinoharjoittajat, jotka täyttävät haltijan antamat määräykset ja laatuvaatimukset.⁶⁷

⁶⁶ Salmi ym. 2001: 136–139, Haarmann 2001: 196–200.

⁶⁷ Salmi ym. 2001: 165–167, Haarmann 2001: 224–225.

2.4. Rojalti

Rojalti on käyttöoikeuksien luovuttamista toisessa valtiossa asuvalle henkilölle rojaltilmaksua vastaan. Maksua voidaan käsitellä esimerkiksi maksajan asuinvaltiossa rojaltilina ja saajan asuinvaltiossa muuna tulona tai toisinpäin.⁶⁸ Vuoden 2004 alusta tuli voimaan EY:n korko-rojaltildirektiivi (2003/49/EY), jonka tarkoituksena on estää lähdeveron periminen lähiyhtiöiden välisistä rojalteista.⁶⁹ OECD:n 12 artiklassa rojaltililla tarkoitetaan suorituksia, jotka on saatu korvauksena kirjallisen, taiteellisen tai tieteellisen tekijänoikeuden, patentin, tavaramerkin, mallin tai muotin tai piirustuksen, salaisen kaavan tai valmistusmenetelmän käyttämisestä sekä teollis-, kaupallis- tai tieteellisluonteisesta kokemuseräisestä tiedosta.⁷⁰

Rojaltilmaksu voi olla kerta- tai jatkuvaa tuloa. Eräiden maiden kansallisissa säännöksissä, samoin kuin eräissä verosopimuksissa, edellytetään jatkuvaa vuosittaista tuloa, kertasuoritusta ei pidetä rojaltilina⁷¹. Teollisissa lisensseissä hinnoittelu voidaan sitoa lisenssin käytön laajuuteen. Know-how-sopimukseen kertakorvaus sopii parhaiten, koska luovuttajan mahdollisuudet vaikuttaa sopimuksen saajaan luovutuksen jälkeen ovat pienet.⁷² Lisenssisopimukset voidaan jakaa sen mukaan luovutetaanko niillä a) patenteja ja muuta suojattua aineetonta omaisuutta b) pehmeää know-howta c) erityistä johtamisosaamista.⁷³ Lisenssinsaajan suorittama korvaus on yleensä sidoksissa lisenssin laajuuteen. Se miten korvaus lasketaan, voidaan määritellä esimerkiksi prosenttiosuutena lisenssinsaajan nettomyynistä tai minimikorvauksena, joka tulee maksaa lisenssinsaajan myyntimäärästä riippumatta.⁷⁴

Liiketaloudellisesti rojalteihin liittyvät sopimukset voidaan jakaa tuotekehitys-, menetelmälisenssi- ja edustuslisenssisopimuksiin.⁷⁵ OECD:n malliverosopimuksen mukaisesti sopimusvaltiosta toiseen maksettuja rojalteja verotetaan ainoastaan niiden saajan tosiasiallisessa asuinvaltiossa. Tuotekehityslisenssissä kohteena on tuotteen osa tai komponentti. Lisenssi voi myös kohdistua koko tuotteen tai tuoteperheen valmistus-, käyttö tai markkinointioikeussopimukseen. Menetelmälisenssisopimus soveltuu tuotteen valmistusmenetelmän tai sen osan luovuttamiseen. Edustuslisenssisopimus liittyy projektivien-

⁶⁸ Helminen 2005: 218. Ks. tarkemmin verovaikutuksista Helminen 2005: 218–226.

⁶⁹ Helminen 2005: 219.

⁷⁰ Mehtonen 2001: 134. Ks. myös Helminen 2005: 219.

⁷¹ Mehtonen 2001: 136.

⁷² Niskakangas 1983: 33.

⁷³ Mehtonen 2001: 137.

⁷⁴ Niskakangas 1983: 31–32.

⁷⁵ Mehtonen 2001: 138

teihin eli kahden yrityksen sopimus projektin valmistuksesta ja toimitusten markkinoinnista.⁷⁶

Suomen solmimissa verosopimuksissa (TVL 9.1 §) rajoitetusti verovelvollista verotetaan vain Suomesta saaduista rojaltituloista. Rojaltitulo katsotaan Suomesta saaduksi, jos Suomessa olevaa oikeutta tai omaisuutta käytetään elinkeinotoiminnassa sekä jos maksamiseen velvollinen on Suomessa asuva henkilö, yhteisö, yhtymä, yhteisetuus tai kuolinpesä. Suomessa rajoitetusti verovelvolliselle maksettu rojalti on maksajalle verotuksessa vähennyskelpoinen samoin kuin yleisesti verovelvollisellekin. Etuyhteydessä keskenään olevilta edellytetään rojaltien osalta markkinaehtoperiaatetta.⁷⁷

⁷⁶ Niskakangas 1983: 26.

⁷⁷ Helminen 2005: 220–221.

3. AINEETTOMIEN OIKEUKSIEN ARVOMÄÄRITYS JA ARVOSTUSPERIAATTEET

Lähtökohtaisesti arvostaminen tulee ajankohtaiseksi yrityksissä siinä vaiheessa, kun on kyse a) yrityskaupasta, b) yleisesti tavaroiden/palveluiden myynnistä/ostosta c) oikeuksista, jotka voidaan lisenoida d) aineettomien oikeuksien loukkauksesta e) veromahdollisuuksien hyödyntämisestä konsernissa ja f) tutkimus- ja kehitystoiminnasta.⁷⁸

Ennen kuin aineetonta omaisuutta voidaan arvostaa, edellytetään arvonmäärittäjältä kokonaisvaltaista käsitystä yrityksen ja yrityksen arvonmäärittämisestä. Yrityksen arvon määrittäminen voidaan jakaa kolmeen eri vaiheeseen 1) *strateginen analyysi* 2) *tilinpäätöksen analysointi* ja 3) *tulevan kehityksen ennakointi*. Lisäksi tulisi huomioida yhteiskunnan kehitys, toimialan ja yrityksen asema markkinoilla. Strategisen analyysin tarkoituksena on tunnistaa muun muassa yrityksen kasvu, kilpailutilanne ja riskit sekä ne tekijät, jotka vaikuttavat taloudelliseen menestymiseen. Tilinpäätösanalyysissä pyritään arvioimaan yrityksen kannattavuutta ja rahoitus- ja varallisuusasemaa. Harkinnanvaraisilla kirjauksilla voidaan vaikuttaa tilinpäätöksen sisältöön. Tilinpäätöstietoja voidaan joutua oikaisemaan, jotta ne olisivat vertailukelpoisia ja vastaisivat yrityksen todellista taloudellista tilannetta. Tulevaisuuden arvioinnissa, huomiota tulee kiinnittää yrityksen omiin arvioihin, tulevaan myyntiin ja rahoitukselliseen tilanteeseen.⁷⁹

Arvonmäärittämisessä voidaan käyttää tunnuslukuja. Tunnuslukujen käytön suosio perustuu niiden helppokäyttöisyyteen. Tunnuslukuja käytettäessä tarvitaan vertailutietoja, jotta voidaan antaa riittävä kuva yrityksen taloudellisesta tilanteesta. Tunnuslukuja laskettaessa ne suhteutetaan johonkin muuttujaan, näitä muuttujia ovat muun muassa oman pääoman tasesubstanssi, kassavirta, kassatulot ja liikevaihto. Kun yksittäiset tunnusluvut on saatu laskettua, tulee tunnusluvun arvoa kohdeyrityksessä verrata samalla toimialalla toimiviin yrityksiin. Näin pystytään arvioimaan, onko kohdeyritys yli- tai aliarvostettu markkinoilla.⁸⁰

Aineetonta oikeutta ei tulisi mitata sen mukaan, miten paljon työtä tai rahaa omaisuuden kehittäminen on vaatinut. Lähtökohtaisesti aineettoman pääoman arvo syntyy sen mukaisesti, kuinka hyvin yritysjohto on kyennyt kohdistamaan aineettoman omaisuuden yrityksen strategiaan prioriteetteihin. Omaisuuden arvon mittana ei tule käyttää omai-

⁷⁸ Faroc J. Contractor 2001: 3–24. Ks. myös Bergström 2002: 460–478.

⁷⁹ Kallunki & Martikainen & Niemelä 1999: 22–28. Ks. myös Rastas ja Einola-Pekkinen 2001: 63–65.

⁸⁰ Kallunki & Niemelä 2004: 65–66.

suuden tuottamisesta aiheutuvia kuluja tai minkä arvoista omaisuus itse asiassa on. Mitätaamisessa apuna voidaan käyttää periaatteita, joita taseessa käytetään. Näillä periaatteilla mitataan organisaation aineellista omaisuutta sekä rahoitusomaisuutta. Omaisuus lajitellaan hierarkkisesti sen mukaan kuinka helposti omaisuus voidaan muuttaa käteiseksi.⁸¹

Käytännössä monet yritykset tase-erien osalta arvostavat aineettomat oikeudet alkupe- räiseen hankintamenuon. IAS ja IFRS – standardien mukaan aineettomat oikeudet yrity- s voi arvostaa joko hankintamenuon⁸² tai käypänä arvona⁸³. IAS 38:n mukaisesti aineeton omaisuus on ”yksilöitävissä oleva ei monetaarinen erä, jolla ei ole aineellista olomuotoa”. Tämän mukaisesti käyttöomaisuutta on liikearvo, kehittämismenuot tai ostettu lii- kemerkki.⁸⁴

Arvio immateriaalisten oikeuksien arvosta saadaan lopullisena vasta, kun ne myydään. Immateriaalioikeuden taloudellinen elinikä päättyy, kun se ei enää tuota mitään ja lailli- nen elinikä loppuu, kun voimassaolo päättyy. Patentti on voimassa maksimissaan 20 vuotta. Patentin ja voimassaololtaan rajoitettujen oikeuksien arvo on suurimmillaan oi- keuden synnyttyä ja näiden taloudellinen arvo laskee loppua kohti, näin ollen näiden oikeuksien arvo ei pysy samana koko elinkaaren aikaa.⁸⁵ Tavaramerkki on ainut oikeus, joka voi olla voimassa rajoittamattoman ajan. Tavaramerkin arvo yleensä kasvaa vuosi- en saatossa, kun merkille kertyy goodwill-arvoa ja näin ollen sen arvo alussa ei ole suu- rimmillaan.⁸⁶

Keskeisin osa arvonnäilytystä on aineettomien oikeuksien eliniän määrittäminen, kil- pailutilanne alalla sekä tuotemerkkinäilymät. Myös oikeudellisella maantieteellisellä laajuudella on merkitystä arvostusta mietittäessä, koska oikeus, joka on suojattu useassa eri maassa, tarkoittaa suurempaa markkina- aluetta ja yksioikeutta kyseessä olevaan oi- keuteen.⁸⁷ Edellä mainittujen aineettomien oikeuksien arvoon vaikuttavien tekijöiden lisäksi haltijan kyky hyödyntää kyseistä oikeutta. Tavaramerkin arvo voi alentua vääränlaisen käytön seurauksena joko niin, että haltijalla on useampia samankaltaisia merkkejä tai merkkiä yksinkertaisesti käytetään mainonnassa väärin.⁸⁸

⁸¹ Kaplan & Norton 2004: 215–216.

⁸² Merkitään kirjapitöon hankintamenuon hankinta-ajankohdan arvonn mukaisina.

⁸³ Voi perustua markkinahintoihin tai nykyarvonn käyttöön.

⁸⁴ Kallunki & Niemelä 2004: 189–193.

⁸⁵ Bergström 2002: 460–478.

⁸⁶ Tuominen 2001: 92–93.

⁸⁷ Tuominen 2001: 95–98.

⁸⁸ Tuominen 2001: 109.

3.1. Arvonmäärityspärusteet

Aineettomien oikeuksien arvon määrittämiseen ei ole yhtä oikeaa tapaa, on huomioitava lukuisia eri tekijöitä, kuten esimerkiksi kilpailutilanne ja oikeuden kehitysvaihe, ikä ja ainutlaatuisuus. Lopputuloksena saatu arvo on vain arvio ja lopullinen arvo määrytyvät markkinoilla. Oikeaa arvoa on täten mahdotonta määritellä, siksi arvostamisessa tulee noudattaa varovaisuutta.⁸⁹

Aineettomien oikeuksien arvonmäärittämiseen on olemassa erilaisia keinoja, kuten kustannusperusteinen, markkinaperusteinen ja tuloperusteinen arvonmääritys sekä talousperusteinen ja tulevaisuuden kassavirtaan perustuva arvomääritys.⁹⁰

3.1.1. Kustannusperusteinen arvomääritys

Ideana tässä kustannusperusteisessa arvomäärityksessä on se, että pyritään määrittelemään minkä verran aineettomien oikeuksien kehittäminen arviointitihetkiseen tilaan on sitoutunut kustannuksia tai kuinka paljon oikeuksien saattaminen nykyhetkiseen tilaan tulisi maksamaan eli jälkimmäisessä tarkastelu suunnataan tulevaisuuteen ja aiemmassa menneeseen. Menneeseen pohjautuvien tietojen kerääminen voi osoittautua hankalaksi, koska tavaramerkin kustannuksia ei välttämättä ole yrityksessä selkeästi eroteltu erikseen muista kustannuksista.⁹¹

Tulevaisuuteen kohdistuvassa arvioinnissa voidaan käyttää joko korvauskustannuksia tai kopiointikustannuksia. Edellisen tarkoituksena olisi selvittää, mitä maksaisi korvata oikeus toisella oikeudella siten, että lopputulos olisi lähes sama. Jälkimmäisessä pyritään määrittelemään hinta sille, jos identtinen oikeus luodaan käyttämällä samoja tietoja, menetelmiä tai materiaaleja. Haittoina kustannusperusteisessa arvomäärityksessä on esimerkiksi tavaramerkin ikä, jolla ei vielä ole goodwill-arvoa sekä oikeuden yleinen arvon kohoaminen, joka ei näy kustannuksissa.⁹²

Kustannusperusteisessa arvomäärityksessä ensimmäisenä vaihtoehtona on laskea yhteen immateriaalioikeuksien luomiseen, kehittämiseen ja suojaamiseen kohdistuneet kustannukset, joiden mukaan syntyy sitten käypä arvo. Toisena vaihtoehtona arvomääritys

⁸⁹ Tuominen 2001: 111–112, Saarnio ym. 2000: 57–61.

⁹⁰ Tuominen 2001: 111–112, Saarnio ym. 2000: 57–61.

⁹¹ Kivi-Koskinen 1999: 17.

⁹² Tuominen 2001: 113–116.

voidaan arvioida siten, että saatetaan samaan asemaan korvaava oikeus ja käypä arvon on siitä aiheutuneet kustannukset. Kustannusperusteinen arvonmäärittäminen ei huomioi oikeudesta saatavaa tuottoa. Menetelmä sopii parhaiten tilanteisiin, kun oletetaan, ettei oikeus tuota juuri mitään, eikä aineetonta oikeutta voida pilkkoa erilleen yrityskokonaisuudesta ja sitten luovuttaa eteenpäin tai kun on kyse tietokoneohjelmista, jotka on tarkoitettu yrityksen sisäiseen käyttöön.⁹³

3.1.2. Markkinaperusteinen arvonmäärittäminen

Markkinaperusteinen arvonmäärittäminen perustuu oletukselle, että aineettoman oikeuden arvo on se hinta, joka siitä markkinoilla saataisiin. Tällöin hinta määräytyisi kysynnän ja tarjonnan mukaisesti. Arvoa tulee verrata markkinoilla oleviin samankaltaisiin hyödykkeisiin.⁹⁴

Vaikeutensa samankaltaisuuden vertailtavuudelle asettaa se, ettei ole olemassa julkisesti riittävää tietoa vastikkeellisista aineettomien oikeuksien siirroista. Toisena huonona puolena voidaan pitää sitä, että aineeton oikeus on niin yksilöllinen, että keskinäinen vertailu ei ole mahdollista. Kolmantena asiana voidaan pitää markkinoiden puuttumista. Näiden seikkojen vuoksi markkinaperusteinen arvonmäärittäminen ei sovellu aineettomien oikeuksien arvon määrittämiseen. Jos oikeuden haltija päätyy markkinaperusteiseen arvonmäärittämiseen, tulisi tämän määrittämisen rinnalla käyttää myös jotain muuta arvonmäärittämismallia.⁹⁵

3.1.3. Tuloperusteinen arvonmäärittäminen

Tuloperusteisen arvonmäärittämisen perusajatuksena on, että arvon suuruus perustuu rojaltille eli lisenssimaksuihin. Laskennan kohteena ovat tulontuottoon liittyvät diskontatut kassavirrat. Arvonmäärittämiseen vaikuttavat a) *tulovirran suuruuden määrittäminen*, b) *tulovirran keston arviointi* ja c) *tulontuottoon liittyvän riskin määrittäminen*. Diskonttauksessa tulee muistaa määrittellä korko, jossa huomioidaan ajan vaikutus rahan arvoon, liiketoimintariskit sekä verotekijät.⁹⁶

Tuloperusteisessa määrittämisessä tulee ensiksi selvittää aineettoman oikeuden rojaltilprosentti. Rojaltilprosentti on selvitettävissä etsimällä täysin vastaavanlainen lisenssisopi-

⁹³ Bergström 2002: 460–478.

⁹⁴ Tuominen 2001: 116–117, Bergström 2002: 460–478.

⁹⁵ Bergström 2002: 460–478, Tuominen 2001: 116–117.

⁹⁶ Tuominen 2001: 117–122.

mus riippumattomien osapuolten tekemänä. Tämä aiheuttaa jo huomattavia vaikeuksia, sillä tuloperusteisessa arvonmäärityksessä rojalteista ei ole saatavilla vertailuaineistoa ja rojalteista maksettavat käyttöoikeudet ovat erityyppisiä. Rojaltiprosentin arvoon vaikuttaa olennaisesti sen laajuus eli onko oikeus myönnetty vain yhdelle vai useammalle sekä onko lisensioitava oikeus harvinainen vai ei. Myös ala, jolle aineeton oikeus on kehitetty, vaikuttaa sen arvoon samoin kehitysvaihe, ikä sekä yleisesti aineettoman oikeuden omat vahvuudet.⁹⁶

3.1.4. Talousperusteinen arvonmääritys

Talousperusteinen arvonmääritys sopii eritoten tavaramerkin arvon hyödyntämiseen. Menetelmän avulla voidaan selvittää tavaramerkin omistamisesta tuleva taloudellinen hyöty liiketoiminnalle. Määrityksen yhteydessä tulee selvittää kaksi osa-aluetta: tavaramerkin voima ja -tuottoarvo. Tavaramerkin voima perustuu tulevaisuuden tuottoihin ja liiketoiminnan jatkuvaan menestykseen. Tavaramerkin voimaa voidaan kuvastaa arvioituilla prosenttiosuuksilla (0-100 %), joita ovat:

1) markkinajohtajuus	25 %
2) kansainvälisyys	25 %
3) markkinat	10 %
4) kehitysnäkymät	10 %
5) markkinoiden vakaus	15 %
6) markkinoinnin tuki sekä	10 %
7) juridinen suoja	5 % ⁹⁷

”Arvioinnin perusteella saatujen lukujen summa viedään S-käyrän avulla kerroinastioille ja näin saadaan kerroin”. S-käyrä-analyysi tarkoittaa, että tietyn tekijän suhteen muutosnopeus hidastuu loivan s-kirjaimen muotoiseksi. ”Tavaramerkin historiallinen tuottoarvo voidaan laskea painotettuna keskiarvona ja kertomalla tuottoarvo tavaramerkin voimaa kuvaavalla kertoimella, näin saadaan tavaramerkin arvo selville. Tavaramerkin arvo muuttuu sen voimaan vaikuttavien eri tekijöiden tai tuottoarvon muuttumisen seurauksena”. Yritysjohto voi vaikuttaa omilla toimenpiteillään tavaramerkin sekä voimaan että tuottoarvoon ja näin he voivat nostaa/laskea tavaramerkin ja koko yrityksen arvoa.⁹⁸

⁹⁶ Bergström 2002: 460–478, Tuominen 2001: 118–119.

⁹⁷ Kivi-Koskinen 1999: 17–18.

⁹⁸ Kivi-Koskinen 2004: 56–57.

3.1.5. Tulevaisuuden kassavirtaan perustuva arvonmääritys

Tulevaisuuden kassavirtoihin perustuvaa arvonmääritystä pidetään parhaimpana arvonmääritysmallina. Tarkoituksena on ennustaa aineettoman oikeuden jäljellä olevalle elinajalle saatava mahdollinen tuotto ja tämä kokonaistuotto diskontataan nykyhetkeen. Laskemassa tulee huomioida inflaation kehitys ja verojen määrät sekä mahdollinen jäännösarvo.⁹⁹ Menetelmä on käyttökelpoinen silloin, kun tuottoja tulevaisuuden osalta on vaikea arvioida ja markkinat ovat epävakait. Jotta arvonmääritys voidaan tehdä, tarvitaan todellista tietoa markkinoista, jota voidaan saada erilaisten markkinatutkimusten avulla. Tutkimusten avulla voidaan selvittää, esimerkiksi oikeuden menekki ja mahdollinen kehitys elinkaaren osalta.¹⁰⁰

Arvonmääritystä tehtäessä arviointi tulisi suorittaa joko sisäisenä tai ulkoisena. Sisäisessä arvioinnissa huomio tulisi kohdistaa siihen, paljonko tuotto muuttuisi, jos oikeus ei olisi osa yrityksen varallisuutta. Ulkoisen arvioinnin taustalla on liiketoiminta, johon arvioinnin kohteena oleva oikeus kuuluu. Liiketoiminnan tuottoa verrataan vastaavaan yritykseen, jolla ei samanlaista oikeutta. Osa arvonmääritystä on kassavirtalaskelma, siinä voidaan käyttää kirjanpitoarvoja, mutta käypien arvojen käyttäminen on luontevampaa. Laskelmassa tarkastellaan kassaan maksuja ja kassasta maksuja.¹⁰¹

3.1.6. Substanssiarvo

Substanssiarvolla tarkoitetaan varojen ja velkojen välistä erotusta eli substanssiarvo kuvastaa sitä rahamäärää, joka jäisi jos yritys lopetettaisiin välittömästi. Varat arvostetaan yleensä todennäköiseen luovutushintaan, josta vähennetään luovutuksesta johtuvat menot. Aineettomat oikeudet voidaan jossain tapauksessa katsoa arvottomiksi, kun substanssiarvolaskelmaa laaditaan. Koska osa aineettomista hyödykkeistä on sellaisia, ettei niitä voida erottaa yrityskokonaisuudesta tai myydä erikseen. Näitä ovat muun muassa perustamismenot, tutkimusmenot, kehittämismenot, liikearvo ja muut pitkävaikutteiset menot.¹⁰²

Valmistusoikeudet ja yksioikeudet tulee sisällyttää myyjäyrityksen substanssiarvolaskelmaan siinä tapauksessa, kun luovutetaan vain käyttöoikeus. Lisäksi edellytetään, että

⁹⁹ Bergström 2002: 460–478, Saarnio ym. 2000: 57–59.

¹⁰⁰ Tuominen 2001: 123.

¹⁰¹ Tuominen 2001: 123.

¹⁰² Leppiniemi 1999: 52–53.

aineettomalla oikeudella on yrityskaupankin jälkeen arvoa.¹⁰³ Substanssiarvon laskemiseen tarvitaan yrityksen viimeksi päättyneen tilikauden vahvistettu tase ja tuottoarvoa laskettaessa tuloslaskelma¹⁰⁴.

3.2. Kirjanpidon arvostusperiaatteet ja standardit osana arvostusnormeja

Aineettomat hyödykkeet esitetään taseen pysyvissä vastaavissa. Osa aineettomista hyödykkeistä voitaisiin merkitä vuosikuluiksi, niin että niillä on arvoa vain yrityksen tulonhankinnassa. Erikseen luovutettavia aineettomia oikeuksia ovat yleensä patentti ja tekijänoikeudet, näiden oikeuksien todennäköinen luovutushinta luovutuskuluilla vähennettynä sisällytetään substanssiarvolaskelmaan. Aineettomilla hyödykkeillä on aktivointi mahdollisuus sekä taloudellisesta vaikutusajasta riippumattomia enimmäismääriä. Jaksottamisessa tulee noudattaa yleisiin tilinpäätösperiaatteisiin kuuluvaa varovaisuutta ja hyvää kirjanpitoa.¹⁰⁵

Tilinpäätöskäsittely aineettomien oikeuksien kohdalla Suomen kirjanpitolain mukaan on joustavaa.¹⁰⁶ KPL 5 luvun 9 §:n mukaan liikearvon hankintameno voidaan aktivoida. Aktivoidu liikearvo on poistettava suunnitelman mukaan viidessä vuodessa tai vaikutusaikanaan, jos se on tätä pidempi, vaikutusaika on enimmillään 20 vuotta. KPL 4 luvun 5 §:n mukaan hankintameno luetaan hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot lisättyä kiinteillä menoilla, jos niiden määrä on olennainen, verrattuna hankintameno.

KPL 5 luvun 5 a §:ssä *aineettomaan omaisuuteen kuuluvien vastikkeellisesti hankittujen toimilupien, patenttien, lisenssien, tavaramerkkien sekä vastaavien oikeuksien ja varojen hankintameno aktivoidaan*. Muiden aineettomien omaisuuksien hankintameno aktivoinnissa tulee noudattaa erityistä varovaisuutta. KPL 5 luvun 8 §:ssä tutkimusmenot kirjataan tilikauden kuluksi. Kehittämismenot saadaan aktivoida varovaisuutta noudattaen. Aktivoidut kehittämismenot on poistettava vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan viiden vuoden kuluessa tai vaikutusaikanaan, jos se on tätä pidempi, vaikutusaika on enimmillään 20 vuotta.

¹⁰³ Leppiniemi 1999: 52–53.

¹⁰⁴ Lapin Lääninverovirasto 1995: 1–15.

¹⁰⁵ Leppiniemi & Leppiniemi 2006: 315–318. Ks. myös Leppiniemi 1999: 52–53.

¹⁰⁶ Leppiniemi 2003: 161.

Jotta ostaja tai myyjä voisi tehdä taloudellisia päätöksiä ostaa tai myydä aineettomia oikeuksia, ensiksikin he tarvitsevat kokonaiskuvan yrityksen taloudellisesta asemasta ja ennen kaikkea tietenkin luotettavan kuvan aineettomien oikeuksien arvosta.¹⁰⁷

IAS -normistossa aineettomia hyödykkeitä käsitellään IAS 38:ssa sekä IAS 22:ssa. IAS -standardit poikkeavat suomalaisesta laskennasta siitä, että Suomen kirjanpidossa on periaatteena meno-tulon kohdalle periaate tilinpäätöksen arvostamis- ja jakamisperiaatteena. Tilinpäätösinformaation keskeinen käsite on taloudellisessa hyödyssä tapahtuvat muutokset eli rahamääräiset muutokset sekä omaisuuseriin liittyvät määräysvalta. Määräysvallan avulla arvioidaan sitä, tuleeko kyseisen erän olla juuri tarkasteltavana olevan yrityksen taseessa vai jonkun muun yksikön taseessa. Taseessa olevia omaisuuseriä tulee tarkastella yksilöllisesti. Yritykselle voi syntyä omaisuuseriä, jotka on merkitty taseeseen, vaikka laillista oikeutta ei olisikaan, esimerkiksi näin voi käydä kehittämistoiminnassa (IAS 38).¹⁰⁸

IAS 22 ja *IFRS 3 liiketoimintojen yhdistäminen* -standardeissa huomio kohdistetaan aineettomaan omaisuuteen, joka luokitellaan yrityksen hankinnaksi yhtiöiden yhteenliittymässä. Tällöin hankintameno on se, joka aineettomalla omaisuudella oli hankinta-ajankohtana. Yrityksen tulee varmistua hankitun omaisuuden markkinaehtoisuudesta eli käyvästä arvosta, jotta se voidaan erikseen merkitä yhtiön taseeseen.¹⁰⁹

IFRS 3- standardissa arvostusperiaatteet voidaan jakaa kolmeen ryhmään 1) *markkina-perusteinen*-, 2) *tuotto-perusteinen*- ja 3) *kustannusperusteinen menetelmä*. IFRS suosii markkinaperusteista menetelmää, muitakin menetelmiä voidaan käyttää, jos se johtaa käypään arvoon. Markkinamenetelmässä arvo saadaan suoraan markkinoilta. Tuottomenetelmässä määritellään omaisuuserän jäljellä olevalle vaikutusajalle tuotto-odotusten ja -vaatimusten mukaisesti arvo. Kustannusmenetelmässä omaisuuden arvo määritellään kustannusten perusteella, jotka syntyisivät omaisuuden uudelleen hankinnasta.¹¹⁰

IAS 38:n mukaan yrityksen tulee merkitä aineeton hyödyke taseeseen vain siinä tapauksessa, että a) omaisuuserästä johtuva taloudellinen hyöty todennäköisesti koituu yrityksen hyväksi, b) omaisuuserän hankintameno on määriteltävissä luotettavasti. Aineettoman käyttöomaisuuden arvostusperiaate on, että hyödyke merkitään kirjanpitoon alkuperäisen hankintamenon mukaisesti. Kirjaamisen jälkeen voidaan hyödykkeen a) han-

¹⁰⁷ Rätty & Virkkunen 2002a: 116.

¹⁰⁸ Rätty & Virkkunen 2002a: 116–118, 124, Rätty & Virkkunen 2002b: 161–165.

¹⁰⁹ Rätty & Virkkunen 2002a: 116–118, 124, Rätty & Virkkunen 2002b: 161–165.

¹¹⁰ Halonen ym. 2006: 64–65.

kintamenosta vähentää kertyneet poistot ja arvonalennustappiot tai b) uudelleenarvostuksen jälkeen vähennetään kertyneet poistot ja arvonalennustappiot. Uudelleenarvostaminen ei ole mahdollista, jos hyödykettä ei ole kirjattu taseeseen varoiksi tai jos hyödyke on arvostettu muuten kuin hankintameno-olettaman mukaisesti. Uudelleenarvostaminen on suositeltavaa, kun hyödykkeen käypä arvo poikkeaa merkittävästi sen kirjanpitoarvosta.¹¹¹

Aineeton omaisuus, erityisesti tavaramerkki, jolla on rajaton vaikutusaika, ei siitä voida tehdä poistoja. IAS 36:n mukaan, jos omaisuudelle ei voida tehdä poistoja, tulee sille tehdä arvonalentumistesti. Arvonalentumistestissä verrataan omaisuuden kerrytettävissä olevaa rahamäärää sen kirjanpitoarvoon. Poistot tehdään systemaattisesti, esimerkiksi patentista ja niistä oikeuksista, joiden vaikutusaika on rajallinen. Poistot on aloitettava, kun hyödyke otetaan käyttöön.¹¹²

US GAAPissa¹¹³ aineettoman hyödykkeet arvostetaan alkuperäiseen hankintamenoon. US GAAP ei salli omaisuserien arvonorotusta eikä tehtyjen arvonalentumisten palautuksia. IAS 38 ja US GAAPin FAS 142¹¹⁴ jakavat aineettomat hyödykkeet sen mukaan voidaanko niiden taloudellinen vaikutusaika määritellä. Aineettomat oikeudet, joiden vaikutusaika on määriteltävissä, poistetaan suunnitelman mukaisesti. Jos vaikutusaika ei ole tiedossa, niin tällöin ei voida tehdä poistosuunnitelmaa, vaan oikeudelle tehdään vuosittainen arvonalentumistesti (FAS 144). Liiketoiminnalle tehdään aina arvonalentumistesti eikä siitä tehdä poistoja. Tehtäessä poistoja tulee huomioida aineettoman omaisuuden tuottamat tulot, jos poistomenetelmä ei ole määriteltävissä tulee käyttää tasapoistoa (FAS 142.12) sekä huomioida mahdollinen jäännösarvo (FAS 142.13). Taseessa tulee ilmoittaa minimissään FAS 142.42 mukaisesti aineettomien oikeuksien kokonaismäärä.¹¹⁵

¹¹¹ Rätty & Virkkunen 2002a: 120–121, Rätty & Virkkunen 2002b: 169–178. Ks myös Leppiniemi 2003: 159–163.

¹¹² Rätty & Virkkunen 2002a: 120–121, Rätty & Virkkunen 2002b: 169–178. Ks myös Leppiniemi 2003: 159–163.

¹¹³ US GAAP on eri tahojen laskentanormistojen kokoelma eikä yhtä yhtenäistä normistoa kuin IFRS. US GAAPia käyttävät listayhtiöt Yhdysvalloissa.

¹¹⁴ On US GAAPin merkittävimpiä normeja.

¹¹⁵ Rätty & Virkkunen 2002b: 469–471.

3.3. Vero-oikeudellinen arvostusperiaate

Verotuksellisesti yrityksen varoihin kuuluva omaisuus arvostetaan siihen käypään arvoon, joka sillä oli verovuoden päättyessä omistajan hallussa ja sillä paikalla, missä omaisuus oli. Verohallituksen laatimassa muistiossa 19.8.1994 (No.5067/36/94) ”*arvostamisratkaisun tekemisessä tulee varmistua siitä, että arvon määrittäminen ei johda käypää arvoa korkeampaan arvoon*” ja niin, että arvo on todennettavissa sekä perusteltavissa. Vaatimuksena arvon perusteltavuudelle on, että arvon tueksi voidaan tarvittaessa esittää arvonmääritysmenetelmiä¹¹⁶. Yritysvarallisuus yleisesti tulisi arvostaa eri arvonmääritysmenetelmiä hyödyntäen, jotta varmistuttaisiin oikeasta arvosta.¹¹⁷

Laki varojen arvostamisesta verotuksessa (22.12.2005/1142) 3 §:n 4 momentissa säännellään käyttöomaisuudesta sekä pitkävaikutteisista menoista, joilla on varallisuusarvoa. Näiden arvoksi katsotaan verovuoden päättyessä tuloverotuksessa poistamatta oleva arvo. EVL 12 §:n mukaan *käyttöomaisuutta ovat elinkeinotoiminnassa pysyvään käyttöön tarkoitetut maa-alueet, arvopaperit, rakennukset, koneet, kalusto ja muut esineet, patentit ja muut erikseen luovutettavissa olevat aineettomat oikeudet*. EVL 37 §:ssä *säädetään patentin ja muun voimassaoloajaltaan rajoitetun erikseen luovutettavissa olevan aineettoman oikeuden, sekä sellaisen erikseen luovutettavissa olevan aineettoman oikeuden, jonka voimassaoloaikaa ei ole rajoitettu, hankintameno poistetaan yhtä suurina vuotuisina poistoina 10 vuodessa tai verovelvollisen todennäköiseksi osoittamana sitä lyhyempänä oikeuden taloudellisena käyttöaikana*.

Vero-oikeudessa arvo on kytketty vaihtoarvoon eli tällöin arvoon vaikuttavat kysynnän ja tarjonnan lait. Arvostaminen vero-oikeudessa liittyy siihen, kun varallisuuserälle, velalle tai veloitteelle annetaan jokin rahamääräinen arvo.¹¹⁸ Todettakoon, että verotuskäytäntö voidaan ymmärtää sekä suppeassa että laajassa merkityksessä. Suppeaan merkitykseen voitaneen lukea eri verolautakuntien ja verotoimistojen käytännöt. Laajasta merkityksestä puhuttaessa voidaan verotuskäytäntöön liittää ministeriön- ja keskushallintoviranomaisten ohjeet ja lausunnot.¹¹⁹

Vero-oikeudellisessa arvostamisperiaatteessa yhdenvertaisuusperiaatteella todennettakoon olevan oma osansa arvostamisessa. Yhdenvertaisuusperiaatteeseen sisältyy mieli-

¹¹⁶ Ks. arvonmäärittämisestä Kallunki, Martikainen ja Niemelä 1999: 82–104.

¹¹⁷ Mehtonen 2005: 261–262

¹¹⁸ Mattila 1984: 20.

¹¹⁹ Henttula 2005: 116.

vallan kielto ja vaatimus samanlaisesta kohtelusta samanlaisissa tapauksissa. Kansainvälisen kilpailukyvyn myötä yhdenvertaisuusperiaate on väistymässä.¹²⁰

Tulot ja menot täytyy voida kohdistaa sille verovelvolliselle, jolle ne kuuluvat. Myös tulot ja menot on osattava huomioida oikean määräisinä verotuksessa. Arvonnousu täytyy huomioida luovuttajan verotuksessa ja ostajan verotuksessa hankintamenoksi muodostuu arvo, johon on ostohetkellä sisällytetty kertynyt arvonousu.¹²¹

3.3.1. Käypä arvo

Käypää arvoa voidaan pitää siirtohinnoittelun lähtökohtana. Käyvän arvon kautta vero-oikeudessa vallitseva erillisyyden periaate toteutuu. Poistamatta olevan hankintamenon käyttäminen luovutushintana on hyväksyttävää, jos voidaan todentavasti esittää, että kyseinen hinta vastaa käypää hintatasoa. Kansainvälisessä vero-oikeudessa pyritään siirtohinnoittelukysymykset ratkaisemaan oikaisujen avulla. Näin pystytään turvaamaan eri valtioiden veropohjaa sekä välttämään kansainvälisten yritysten kahdenkertaista verotusta.¹²²

Siirtohintojen käyvän arvon markkinaehtoisuutta voidaan tarkastella siirtohinnoittelumenetelmien kautta. Siirtohinnoittelussa esille nousevat yritysten väliset sopimuskokonaisuuudet, joissa käypä arvo ei välttämättä toteudu jokaisen yksittäisen luovutetun omaisuuden kohdalla.¹²³

PerVL:ssa (12.7.1940/378) on käypä arvo määritelty 9 §:n 1 momentin mukaan siten, että *käypä arvo on se, mikä omaisuudella oli verovelvollisuuden alkaessa. Käyvällä arvolla tarkoitetaan omaisuuden todennäköistä luovutushintaa*. Tällöin arvo pohjautuu keskimääräiseen arvoon. Todennäköisenä luovutushintana voidaan pitää sitä hintaa, jonka ostaja on valmis maksamaan. Toisaalta hinnan määräävät markkinamekanismit: kysyntä ja tarjonta.¹²⁴

¹²⁰ Henttula 2005: 139–140.

¹²¹ Ranta-Lassila 2000: 363–373. Ks. myös Rynänen 2001: 262–285.

¹²² Ranta-Lassila: 2001: 29–45.

¹²³ Ranta-Lassila: 2001: 29–45.

¹²⁴ Mattila 1984: 23, 69. Ks. tarkemmin arvoteoriasta ja käyvän arvon määräytymisestä Mattila 1984: 15–25 ja 69–77.

3.3.2. Käypää arvoa alempi arvo

Käypää arvoa alempaa arvoa voidaan käyttää, koska Suomen verolainsäädännössä ei ole säännöstä, joka osoittaisi alimman hyväksyttävän hinnan siirtohinnoittelussa. EVL 51 b §:ssä luovutushinnaksi katsotaan omaisuudesta saatu alkuperäistä hankintamenoa vastaava määrä tai alempi todennäköinen luovutushinta. Jos käytetään alkuperäistä hankintamenoa, tällöin omistusaikana tapahtuvat arvon muutokset ei tuloutuisi yhtiössä. Tuloutuminen tapahtuisi vasta sitten, kun vastaanottajayhtiö luovuttaisi omaisuuden eteenpäin.¹²⁵

Jos voitaisiin käyttää poistamatonta hankintamenoa, tällöin arvonnousu myyjäyhtiössä ei tuloutuisi ja omaisuuden hankintamenoksi muodostuisi ostajayhtiössä se poistamaton hankintameno, joka omaisuudella oli myyjäyhtiössä luovutushetkellä. Tämä poistamaton hankintameno ajattelu sopisi konserniyhtiöiden välisiin omaisuuden luovutuksiin, koska tällöin luovutuksilla ei olisi myyjä-/ostajayhtiön verotukseen välitöntä vaikutusta. Tämä poistamaton hankintameno on hyväksyttävissä verotuksessa vain poikkeustapauksissa.¹²⁶

¹²⁵ Ranta-Lassila: 2001: 29–45, Andersson & Ikkala 2000: 434–439.

¹²⁶ Ranta-Lassila: 2001: 29–45.

4. SIIRTOHINNOITTELUA KOSKEVA LAINSÄÄDÄNTÖ

Suomessa astui voimaan 1.1.2007 tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevan lainsäädäntö. Siinä keskeisenä asiana nousi esille verovelvollisen velvollisuus laatia ja esittää siirtohinnoittelua koskeva dokumentointi. Lainsäädäntö asettaa vaatimuksia dokumentoinnille, sen sisällölle, esittämiselle ja täydentämiselle. Lisäksi laissa on säännöksiä siirtohinnoittelun oikaisusta ja velvollisuuden laiminlyönnistä johtuvat sanktiot. Siirtohinnoittelulla on olennainen merkitys tuloverotuksessa, koska liiketoimessa käytetty hinta vaikuttaa osapuolen verotettavan tulon tai tappion määrään. Siirtohinnoittelu säännösten laatimisella on haluttu estää verotettavan tulon siirtymistä pois yhtiön sijaintivaltioista.

Ongelmaksi siirtohinnoittelutapausten selvittämisessä on koettu veroviranomaisen ja verovelvollisen tahoilta se, että verovelvollisella ei ole aina ollut esittää valmista asiakirjaselvitystä¹²⁷ siirtohinnoittelun markkinaehtoisuudesta. Etuyhteydessä olevien kotimaisten osapuolten liiketoimiin on lähtökohtaisesti sovellettava myös markkinaehtoperiaatetta. Tämä on ilmennyt muun muassa elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (24.6.1968/360) koskevista säännöksistä ja laki verotusmenettelystä (18.12.1995/1558) olevasta 31 §:n siirtohinnoitteluoikaisusäännöksistä.¹²⁸ VML 31 §:ssä säädetään veroviranomaisen oikeudesta oikaista verotusta, jos etuyhteyssuhteessa olevien osapuolten välisissä liiketoimissa on sovittu tai määrätty ehdoista, jotka poikkeavat siitä mitä hinnoittelu olisi ollut jos olisi toteutettu markkinaehtoisuuden vaatimusta.

Oman vaikeutensa siirtohinnoittelulle ja oikean hinnan määräytymiselle asettavat yritysten väliset sopimukset. Koska yritysten väliset sopimukset ovat yleensä osa laajempaa sopimuskokonaisuutta, tällöin yksittäisen hyödykkeen hintaa on vaikea arvioida.¹²⁹ Käytännössä kuitenkin konsernit, jotka toimivat kansainvälisillä markkinoilla ovat voineet joutua laatimaan siirtohinnoittelua koskevan dokumentaation jo aikaisemmin, jos maan lainsäädäntö on sitä edellyttänyt. Verohallituksen mukaisesti lakiin verotusmenettelystä lisättiin säännökset yritysten velvollisuudesta laatia ja tarvittaessa antaa veroviranomaisille siirtohinnoittelua koskeva kirjallinen selvitys¹³⁰. Selvitys koskee suuria yrityksiä, pienet yritykset on vapautettu selvitysvelvollisuudesta¹³¹.

¹²⁷ Asiakirjaselvityksestä käytetään nimitystä siirtohinnoitteludokumentointi.

¹²⁸ HE 107/2006: 5.

¹²⁹ Ranta-Lassila 2002: 227.

¹³⁰ Ks. tarkemmin verotiedote 2006: 19–20.

¹³¹ Ks. tarkemmat kriteerit ”suurelle yhtiölle” tutkielman sivulta 43.

Kansainvälisyys tuo mukanaan veron minimointimahdollisuuksia, veron välttämiseksi tehdyt toimet tapahtuvat usein siirtohinnoittelun avulla. Kansainvälisten yritysten sisällä tulonohjailu voi tapahtua hinnoittelun avulla, esimerkiksi siten, että suoritteet hinnoitellaan poikkeavasti yli- tai alihintaisena käyvästä arvosta. Tulonohjailun tavoitteena on yleensä pyrkimys siirtää tuloa tappiolliseen yhtiöön. Verotuksellisesti ongelmallisinta on juuri kauppaehtojen manipulointi niin, että voittoa siirtyy korkean verokannan valtiosta alhaisen verokannan valtioon.¹³² Yleisesti siirtohinnoittelusäännökset ovat eri valtioissa laadittu siten, että siirtohinnoittelusäännökset koskevat vain kansainvälisiä transaktioita sekä tilanteita, joissa valtion saamat tulot mahdollisesti vähenisivät siirtohinnoittelun seurauksena¹³³.

Yritysten verosuunnittelun tarkoituksena on huomioida ja minimoida¹³⁴ eri toimintavaihtoehtojen veroseuraamuksia. Veron torjunnan¹³⁵ laillisena muotona ovat käytettävissä veronhuojennukset,¹³⁶ vaikka veropoliittisena suuntautumisenä on nykyään neutraalimpi verotus ja verohuojennusten vähentäminen.¹³⁷ Kansainvälistä veropakoa yritetään hillitä kansallisella lainsäädännöllä. Kansalliseen lainsäädäntöön liittyy useita normeja: VML 28 §:n veron kiertäminen, VML 29 §:n peitelty osinko, VML 31 §:n kansainvälinen peitelty voitonsiirto. Näitä oikaisusääntöjä voidaan soveltaa vain silloin, kun kyseisissä säännöksissä asetetut edellytykset täyttyvät. Nämä oikaisusäännöt perustuvat käyvä arvon periaatteelle.¹³⁸

Veron kierto¹³⁹ on yksi veron torjunnan laitton muoto. Peitelty osinko sekä kansainvälinen peitelty voitonsiirto ovat myös osa veron kiertoa. Ongelman peiteltyä osingosta voi muodostaa käypä arvo ja etu, joka syntyy poikkeavasta hinnoittelusta.¹⁴⁰ Ongelman peiteltyä osingonjaosta muodostaa a) milloin on kysymys peiteltyä osingonjaosta, b) kuka on sen saaja ja antaja c) missä muodossa peiteltyä osinkoa jaetaan ja d) miten tulee menetellä, jos peiteltyä osingonjakoa havaitaan tapahtuneen.¹⁴¹ Kansainvälinen peitelty

¹³² Niskakangas 1983: 179–180.

¹³³ Törmänen 2006: 47–52.

¹³⁴ Veron minimoinnilla tarkoitetaan verovelvollisen toimenpiteitä, joiden tarkoituksena on veroedun saavuttaminen.

¹³⁵ Veron torjunta on yleistermi verovelvollisen toimista, joilla pyritään vapautumaan verosta taloudellisena rasituksena.

¹³⁶ Lainsäätäjä on luonut kannustimen ryhtyä veron torjuntaan.

¹³⁷ Myrsky & Linnakangas 2007: 153–154.

¹³⁸ Ranta-Lassila 2001: 29–45.

¹³⁹ On veron torjunnan laitton muoto. Liikutaan verolain säännöksen sanamuodon normaalin tulkinnan ja sen tarkoituksen mukainen jännite. Ks. tarkemmin Myrsky & Linnakangas 2007: 155.

¹⁴⁰ Ossa 2002: 124.

¹⁴¹ Myrsky & Linnakangas 2004: 128–129.

voitonsiirto liittyy kiinteästi siirtohinnoitteluun, jossa tuloa siirretään yli- tai alihintana veroviranomaisen ulottumattomiin.

VML 26 §:ssä on säännös kuulemisvelvollisuudesta, joka edellyttää että verovelvollista kuullaan, kun veroilmoituksesta poiketaan olennaisesti.¹⁴² Tuloverolain (30.12.1992/1535) 11.1 §:ssä säädetään, että Suomen kansalaista pidetään Suomessa asuvana, vaikka hän ei jatkuvasti oleskellisikaan täällä yli kuuden kuukauden aikana, kunnes kolme vuotta on kulunut muutosta, muuttovuosi pois lukien. EVL 2 luvussa mainitut menon ja menetyksen vähennyskelpoisuudesta säädetty säännökset voivat tulla kysymykseen myös silloin, kun on kysymys ali/ylihinnoittelusta. Kun hinta ylittää käyvän arvon voi olla, että ylittävä osuus käyvästä arvosta jätetään hinnan ylittäessä vähennyskelpoisena menona hyväksymättä EVL 7 §:n mukaisesti.

Yleisimmin siirtohinnoittelua koskevat kysymykset konkretisoituvat vasta verotarkastuksessa. Yritysten haasteet verotuksen näkökulmasta johtuvat usein siitä, että yritys asettuu useiden verotusvaltioiden alueelle. Kansainvälisten yritysten tulonohjauksessa on kyse siitä, että yksiköiden keskinäisissä kaupoissa ei ole tavallisesti kysynnän ja tarjonnan määrittäviä taloudellisten lakien peruselementtejä.¹⁴³ Menon vähennyskelpoisuudesta on esitetty eri vaihtoehtoja EVL 7§:ssä ja TVL 29§:ssä. Vähennyskelpoisuuden taustalla on siten: menon on täytynyt syntyä todellisessa tulonhankkimis- tai säilyttämistarkoituksessa tai siten että, se on tosiasiaassa kerryttänyt tai säilyttänyt yhtiön tuloa¹⁴⁴. Menon määrän tulee luonnollisesti olla markkinaehtoinen ja täten maksettu ylihintaa ei ole vähennyskelpoinen VML 28 §:n, 29 §:n ja 31 §:n mukaisesti. Vastaavasti veronalaista tuloa on kaikki rahana tai rahanarvoisena etuutena saadut tulot EVL 4 §:n ja TVL 29 §:n mukaisesti, ellei sääntöjen nojalla niitä ole säädetty verovapaaksi.

4.1. Velvollisuus siirtohinnoitteludokumentointiin

Monikansallisten yhtiöiden hintoihin vaikuttavaa markkinaehtoisuutta voidaan verotuksessa todentaa dokumentoinnin avulla, koska veroviranomaiset voivat vaatia selvitystä niin siirtohinnoista kuin niiden määräytymisperusteista. Dokumentoinnin lähtökohtana on saada selvitys vähennyskelpoisuudesta ja veloitusien riittävydestä verotuksen yhteydessä, vaikka kohdemaan verolainsäädäntöön ei sisältyisi dokumentointivaatimuksia. Koko konsernin osalta on olennaisen tärkeää laatia kattava siirtohinnoittelujärjestelmä

¹⁴² Elinkeinoverotus 2007: 441.

¹⁴³ Niskakangas 1983: 179.

¹⁴⁴ Helminen 2005: 157. Ks. myös Niskakangas 1983: 226–227.

ja yhdenmukainen dokumentointi. Tämä helpottaa huomattavasti veroviranomaiselle tehtäviä selvityksiä.¹⁴⁵ VML:n 14 a-c §:ssä on siirtohinnoittelua koskevat säännökset. VML 14 a.1 §: mukaan:

”Verovelvollisen on laadittava kirjallinen selvitys verovuoden aikana VML 31 §:ssä tarkoitetussa etuyhteydessä tekemistään liiketoimista, joissa liiketoimen toinen osapuoli on ulkomaalainen, sekä ulkomaalaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisistä toimista (siirtohinnoitteludokumentointi).”

Lain 14a 2 §:n mukaan dokumentointivelvollisuus ei koske pieniä ja keskisuuria yrityksiä. Näin ollen dokumentaatiovelvollisuus koskee yritystä:

- 1) jonka palveluksessa on vähintään 250 henkilöä tai
- 2) liikevaihto on yli 50 miljoonaa euroa tai
- 3) taseen loppusumma yli 43 miljoonaa euroa ja
- 4) joka ei täytä komission suosituksessa (2003/361/EY) tarkoitettuja yrityksen riippumattomuutta kuvaavia ja muita pienen ja keskisuuren yrityksen tunnusmerkkejä.

Dokumentoinnin tarkoituksena on selvittää toisistaan riippuvaisten yritysten välisten liiketoimien markkinaehtoisuus. Kun yhtiö tekee dokumentointia, niin sen tarkoituksena on antaa verovelvolliselle suojaa veroviranomaisten jälkikäteen tekemiä siirtohinnoitteluoikaisuja vastaan sekä vähentää tällaisiin liiketoimiin kohdistuvaa kaksinkertaisen verotuksen riskiä. Jos selvityksen osapuolina on vain kotimaisia yhtiöitä, dokumentointia ei tarvitse laatia. Dokumentointivelvollisuus ei koske pieniä yrityksiä, koska hyöty mikä saavutettaisiin verotuloilla, ei vastaa kustannuksia, jotka kohdistuvat pieniin yrityksiin. Vaikka pienet yhtiöt ja kahden suomalaisen yhtiön välinen liiketoiminta on vapautettu dokumentointivelvollisuudesta, ei tarkoita sitä, ettei kyseisten yhtiöiden tarvitsisi noudattaa markkinaehtoperiaatetta. Veroviranomainen voi pyytää pieniltä yhtiöiltä sekä pelkästään suomalaisilta konserneilta tarvittaessa selvitystä verovelvollisen siirtohinnoittelun markkinaehtoisuudesta.¹⁴⁶

¹⁴⁵ KPMG 1999: 13.

¹⁴⁶ Ks. tarkemmin HE 107/2006: 12–13.

4.1.1. Siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältö

Verovelvollisen on laadittava asiakirjaselvitys jokaiselta verovuodelta erikseen. VML 14 b §:ssä säädetään dokumentoinnin sisällöstä ja sen mukaan dokumentoinnin tulee sisältää seuraavat tiedot:

- a) *liiketoiminnan kuvaus*
- b) *kuvaus etuyhteyssuhteista*
- c) *tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista, sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista*
- d) *toimintoarviointi, etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista*
- e) *vertailuarviointi, mukaan lukien käytettävissä oleva tieto vertailukohteista*
- f) *kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta.*

a) Kuvaukseen liiketoiminnasta tulee sisällyttää tiedot yhtiön ja sen konsernin liiketoiminnasta, toimialasta, markkina- ja kilpailuolosuhteista sekä mahdollisista erityisolosuhteista¹⁴⁷. Hallituksen esityksen (107/2006) mukaan kuvauksen laajuus tulee ratkaista tapauskohtaisesti ja erityistä huomiota tulisi kiinnittää yhtiön liiketoimintastrategiaan ja sen mahdollisiin muutoksiin verovuoden aikana.¹⁴⁸ Kuvauksen täytyy sisältää kaikki olennainen tieto, jolla on merkitystä siirtohinnoittelussa¹⁴⁹.

b) Osapuolten välille syntyy etuyhteys VML 31 §:n 2 momentissa säädetyllä tavalla. Etuyhteys liiketoimen osapuolten välille voi syntyä keskinäisten määräysvalta suhteiden perusteella sekä, jos kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa. Määräysvalta voi syntyä välittömästi tai välillisesti osakeomistuksen, äänivallan tai nimitysoikeuden perusteella. Osakeperusteinen ja äänivallan kautta syntyvä määräysvalta toteutuu, kun toisella on omistuksessa yli puolet toisen liiketoiminnan osapuolena olevan yhtiön pääomasta tai osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä. Nimitysoikeuteen perustuva määräysvalta toteutuu, kun toisella osapuolella on oikeus nimittää yli puolet toisen yhtiön hallitukseen tai siihen verrattavaan toimielimeen, jolle syntyy oikeus nimittää yli puolet hallituksen jäsenistä.

¹⁴⁷ Ahonen & Etholén 2006: 66–74.

¹⁴⁸ Ks. tarkemmin HE 107/2006: 14–15.

¹⁴⁹ Karjalainen & Raunio 2007: 198.

c) *Tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista, sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista.* VML 14 a §:ssä kuitenkin todetaan, että velvollisuus dokumentaation koskee vain ulkomaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisiä toimia. Näin ollen velvollisuutta dokumentaatioon ei ole suomalaisella yhtiöllä, jolla on toimipaikka myös ulkomailla, koska näiden yritysten tulee kiinteän toimipaikan osalta antaa selvitys kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi. Etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista tulee lisäksi selvittää:

- 1) *liiketoimien tyyppi*¹⁵⁰
- 2) *osapuolet*
- 3) *euromääräiset arvot*
- 4) *laskutus*
- 5) *sopimusehdot, sekä*
- 6) *liiketoimen suhde muihin etuyhteydessä tehtyihin liiketoimiin.*¹⁵¹

Liiketoiminnan osapuolen tulee antaa luettelo etuyhteydessä tehdyistä sopimuksista ja olennaisimmat sopimukset tulee lisäksi liittää osaksi selvitystä. Yllä mainitut liiketoimet tulee yksilöidä tarkasti. Etuyhteyssuhteessa ole osapuoli voi tehdä yhdistetyn selvityksen silloin, kun liiketoimet on tehty samojen osapuolten kanssa samanlaisin ehdoin.¹⁵²

d) *Toimintoarviointi, etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista.* Toimintoarvioinnissa tulee selvittää etuyhteyssuhteessa olevien yritysten suorittamat toiminnot, käytettävänä ollut omaisuus, erityisesti aineeton omaisuus ja riskit. Nämä tulee myös kyetä kohdistamaan oikealle etuyhteystoimen osapuolelle, koska liiketoimesta kertyvä voitto tulee pystyä vastaavasti kohdistamaan oikealle osapuolelle.¹⁵³ Toimintojen osalta on tunnistettava tärkeimmät toiminnot ja ryhdyttävä mahdolliseen oikaisuun, jos siihen on tarvetta. Riskien osalta tulee huomioida rahoitusriskit, eritoten valuutta-, lainananto- ja maksuehtoriskit. Myös liiketoimintariskit tulee tunnistaa, joita voi syntyä varojen tai laitteistojen omistussuhteiden kautta.¹⁵⁴

¹⁵⁰ Tavarain/palvelun osto tai myynti.

¹⁵¹ Karjalainen & Raunio 2007: 200–201.

¹⁵² Karjalainen & Raunio 2007: 200–201. Ks. myös HE 107/2006: 15.

¹⁵³ HE 107/2006: 15–16. Ks. myös Ahonen & Etholén 2006: 66–74, Karjalainen & Raunio 2007: 202–204.

¹⁵⁴ Colliander 1997: V–8.

e) *Vertailuarviointi, mukaan lukien käytettävissä oleva tieto vertailukohteista.* Vertailuarvioinnilla tarkoitetaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti etuyhteydessä tehdyn liiketoimen vertailemista riippumattomien osapuolten välisiin liiketoimiin. Hyötyä vertailusta on vain silloin, kun vertailtavat liiketoimet ovat varsin samankaltaisia. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti liiketoimet on vertailtavissa, jos mikään liiketoimien välinen ero olennaisesti ei voi vaikuttaa menetelmässä arvioitavaan tekijään tai jos voidaan tehdä riittävän tarkkoja oikaisuja erojen olennaisten vaikutusten poistamiseksi.¹⁵⁵

Hallituksen esityksessä (107/2006) todetaan, että liiketoimia arvioitaessa, taloudellista merkitystä on markkinaehtoisella arvolla eikä osapuolten liiketoimissa käytetyllä hinnalla. Lisäksi verovelvollisen on esitettävä, mihin taloudellisiin arvioihin markkinaehtoisuuden toteutuminen perustuu. Vertailukohteiden esittämistä ei tarvitse todentaa, jollei niitä ole tai jos vertailutietojen etsiminen edellyttäisi kohtuuttoman suuria kustannuksia. Vertailukohteiden puuttuminen voi vaikuttaa dokumentoinnin painoarvoon, tällöin verovelvollinen ei pysty ilman vertailukohteita osoittamaan, että etuyhteydessä tehdyt liiketoimet vastaavat sitä markkinaehtoperiaatetta mitä riippumattomien osapuolten välisissä liiketoimissa olisi noudatettu. Tästä voi olla seurauksena etuyhteystoimeen kohdistuva kaksinkertainen verotus.¹⁵⁶ Markkinaehtoisen hinnan määrittelyssä aluksi tulee kiinnittää huomiota vertailtavuuteen. OECD:n mukaan vertailuarvioinnissa tulee huomioida:

- 1) *omaisuuden osalta hintaerot, omaisuuden piirteet, joka sisältää luotettavuuden, saatavuuden, hankintamäärän sekä laadun*
- 2) *palveluissa selvitettävä, luonne ja laajuus*
- 3) *aineettoman omaisuuden osalta tulee selvittää liiketoimen lisensointi tai myynti sekä omaisuuden tyyppi, kuten patentti tai tavaramerkki, oikeussuojan kestoikä, vahvuuden aste sekä hyöty, joka tulee omaisuuden käytöstä.*¹⁵⁷

Jotta vertailukelpoisuudella olisi merkitystä, täytyy vertailukohteiden olla riittävän samanlaisia¹⁵⁸. Markkinaehtoperiaatetta tulisi soveltaa kuhunkin liiketoimeen erikseen. Osa toimista voi kuitenkin olla kiinteästi yhteydessä toisiinsa, jolloin on järkevämpää tarkastella niitä yhtenä kokonaisuutena. Lähtökohtaisesti voidaan ajatella, miten riip-

¹⁵⁵ Karjalainen & Raunio 2007: 205.

¹⁵⁶ Ks. tarkemmin HE 107/2006: 16–18.

¹⁵⁷ Mehtonen 2005: 85–86.

¹⁵⁸ Colliander 1995: I-8.

pumaton osapuoli vastaavanlaisessa tilanteessa määritteli hinnan, kokonaan vai erikseen osiin.¹⁵⁹

f) *Kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta.* Siirtohinnoittelumenetelmät pohjautuvat OECD:n siirtohinnoittelusuositukseen. Yhtiön valittua siirtohinnoittelumenetelmä, tulee se perustella sekä kuinka sitä on sovellettu, jotta markkinaehtoiseen lopputulokseen on päädytty.¹⁶⁰ Ensisijaisia menetelmiä ovat markkinahintavertailumenetelmä, jälleenmyyntihintavertailumenetelmä ja kustannusvoittolisämenetelmä. Muita menetelmiä ovat muun muassa voitonjakamismenetelmä ja liiketoimintomarginaalimenetelmä.¹⁶¹ Näitä siirtohinnoittelumenetelmiä on käsitelty tarkemmin luvussa viisi.

4.1.2. Siirtohinnoitteludokumentoinnin esittäminen ja täydentäminen

VML 14 c §:ssä säädetään, että verovelvollisen on 60 päivän kuluessa esitettävä siirtohinnoitteludokumentointi, veroviranomaisen sitä pyytäessä. Verovuoden siirtohinnoitteludokumentointi on esitettävä aikaisintaan kuuden kuukauden kuluttua tilikauden päättymisestä. Siirtohinnoittelua tulisi seurata jo verovuoden aikana. Siirtohinnoitteludokumentointia täydentävät lisäselvitykset, kuten tieto vertailukohteista on esitettävä 90 päivän kuluessa veroviranomaisen kehotuksesta. Lisäselvityksellä veroviranomaiset voivat varmistua siirtohinnoittelun markkinaehtoperiaatteesta. Lisäselvityksen ovat velvollisia antamaan ne yhtiöt, jotka ovat VML 14 a §:n mukaan velvoitettu siihen. Ne yhtiöt jotka on ns. pieniä yhtiöitä ja eivät täytä VML 14 a §:n ehtoja, eivät ole lähtökohtaisesti velvoitettu lisäselvitykseen. Tämä ei kuitenkaan tarkoita sitä, ettei heiltä voitaisi saada selvitystä markkinaehtoisuudesta. Veroviranomainen voi tällöin pyytää selvitystä VML 11 §:n tai 14 §:n perusteella. VML 11 §:n mukaisesti verovelvollisen on kehotuksetta annettava veroilmoituksen lisäksi ne täydentävät tiedot sekä selvitykset, jotka ovat tarpeen verovelvollisen verotusta tai muutoksenhakua käsiteltäessä. VML 14 §:ssä verovelvollisen on annettava tarkastettavaksi kirjapitonsa, sekä kaikki muistiinpanot ja muut asiakirjat, jotka ovat tarpeen verovelvollisen verotusta tai muutoksenhakua käsiteltäessä. Veroviranomainen voi pidentää määräaikoja verovelvollisen pyynnöstä. Päätökseen ei voi hakea muutosta.¹⁶²

¹⁵⁹ Helminen 2005: 163.

¹⁶⁰ Karjalainen & Raunio 2007: 211–212.

¹⁶¹ Ahonen & Etholén 2006: 66–74.

¹⁶² HE 107/2006: 18–19. Ks. myös Laaksonen & Anttila 2007: 31–43.

Hallituksen esityksessä 107/2006 todetaan että, aikarajan täsmällinen asettaminen selkeyttäisi verotuksen ja verotarkastuksen toimittamista. Samalla se antaisi verovelvollisille suojaa kohtuuttomilta määräajoilta. Lisäselvitykset eivät ole osa siirtohinnoitteludokumentointia, joten verovelvolliselle niiden tekemiseen tulee varata kohtuullinen aika.¹⁶³

4.1.3. Selvitysvelvollisuus

Hallintolain (6.6.2003/434) 31 §:stä ilmenee, että lähtökohtaisesti viranomaisen on huolehdittava asian selvittämisestä, vaikka verovelvollisen on myötävaikutettava asiansa selvittämiseen. ”*Selvittämisvelvollisuus koskee tosiasioita, ei oikeusnormien sisältöä*”. Hallituksen esityksen (53/1998) mukaan veroviranomaiselle kuuluvat muun muassa rekisterissä olevat tiedot ja erilaiset hintatiedot, joilla on merkitystä käyvän arvon määrittämisessä. Vertailutietojen osalta veroviranomaisen on kyettävä osoittamaan ne tiedot, joihin verotus perustuu.¹⁶⁴ Riittävällä selvityksellä tarkoitetaan, veroviranomaisen hankkimia sellaisia tietoja ja selvityksiä, joilla se arvioi olevan merkitystä asian selvittämiseksi. Asianosaiselle on asetettava riittävä määräaika selvityksen esittämiseen. Määräaikaa voidaan pidentää asianosaisen pyynnöstä.¹⁶⁵ Viranomaisen selvittämisvelvollisuus ei poista verovelvollisen myötävaikutusta. Myötävaikutusvelvollisuutta voidaan muun muassa tehostaa veronkorotuksella.¹⁶⁶

Edullisinta verovelvolliselle on pystyä näyttämään, että konsernin sisäisessä hinnoittelussa on yleisesti noudatettu markkinaehtoperiaatetta ja OECD:n siirtohintaohjeiden mukaisia määrittelymenetelmiin pohjautuvia periaatteita. Selvittäminen edellyttää sekä veroviranomaisten että verovelvollisten yhteistyötä. VML 26.3 §:n mukaan verovelvolliselle on varattava tilaisuus tulla kuulluksi. VML 26.4 §:n mukaan selvitysvelvollisuus on sillä, jolla on paremmat edellytykset asian selvittämiseen. Samaisesta pykälästä ilmenee, että selvityksen esittäminen on ensisijaisesti verovelvollisen asia, jos oikeustoimen toisella osapuolella ei ole kotipaikkaa Suomessa tai toinen osapuoli ei asu Suomessa. Näin ollen viranomaisen ei välttämättä voi saada oikeustoimista tai sopimuksen toisesta osapuolesta riittävästi tietoa kansainvälisen sopimuksen nojalla. Tällöin verovelvollisella itsellään on paremmat edellytykset selvittää omat ulkomaiset oikeustoimet.

¹⁶³ Ks. tarkemmin HE 107/2006: 18–19.

¹⁶⁴ Andersson 1998: 428–436.

¹⁶⁵ Myrsky & Linnakangas 2007: 131–132.

¹⁶⁶ Rynnänen 2001: 262–285.

4.1.4. Todistustaakka ja sen jakaminen

Kun kaikkia relevantteja seikkoja ei saada selvitettyksi, on ratkaisu annettava sen osapuolen vahingoksi, joka ei ole täyttänyt tai voinut täyttää selvittämisvelvollisuuttaan¹⁶⁷. Todistustaakan suhteen verottajan on esitettävä näyttö, kun veroilmoituksesta poiketaan verovelvollisen vahingoksi. Siirtohintaoikaisun osalta on edellytetty verottajalta melko vahvaa näyttöä siitä, että markkinaehtoperiaatteesta on poikettu. Verovelvolliselle kuuluu todistustaakka siitä, että maksuja vastaavia hyödykkeitä/palveluksia on todellisuudessa saatu. Todistustaakan soveltaminen arvostamismäärityksissä voi olla ongelmallista, juuri vertailutietojen puuttumisen vuoksi. Jos vertailutietoja ei ole saatavilla ja eikä pystytä todentavasti osoittamaan hyödykkeen arvoa, voidaan arvon määrittämisessä käyttää apuna asiantuntijoita.¹⁶⁸

Kun yhtiöiden poikkeaminen markkinaehtoperiaatteista hinnasta on ilmeinen, tällöin näyttö kuuluu vahvemmin verovelvolliselle, kuten KHO 1986/2772 ratkaisussa. Tapauksessa suomalainen tuonti- ja tukkuliike oli maksanut hollantilaiselle emoyhtiölle palvelumaksuja (service fee). Maksuilla tuli kattaa tutkimus-, tuotekehittely- ja muut palvelukulut, joita emoyhtiön ylläpitämät, koko konsernia palvelevat tutkimuskeskukset ja palveluosastot aiheuttivat. Koska yhtiö ei selvittänyt saaneensa vastasuorituksiksi liiketoiminnassaan tarpeellisia hyödykkeitä tai palveluksia, se ei voinut vähentää palvelumaksuja tulon hankkimisesta johtuneina menoina. Verovelvollisen asiana olisi ollut näyttää, että meno liittyi yhtiön tulonhankintaan. Näin ollen tytäryhtiön ja emoyhtiön välisessä palvelumaksusopimuksessa oli menetelty poikkeavasti siitä, mitä toisistaan riippumattomat osapuolet olisivat vastaavanlaisessa tilanteessa menelleet. Yhden päätökseen osallistuneen mielestä verotuksen tosiasiat olivat tulleet selvitettyksi (äänestyspäätös 3-1).

4.2. Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

Asuinvaltio-¹⁶⁹ ja lähdevaltioperiaatteen¹⁷⁰ yhtäaikainen soveltaminen johtaa kansainväliseen monikertaiseen verotukseen, jota voidaan poistaa vapautus-, hyvitys tai vähennysmenetelmällä. 1) Vapautusmenetelmässä verotuskohteen jaetaan valtioiden kesken. Yleensä asuinvaltio luopuu verotusoikeudestaan ja vapauttaa verovelvollisen ulkomailta

¹⁶⁷ Andersson 1998: 428–436.

¹⁶⁸ Helminen 2005: 174, Ryyänen 2001: 262–285.

¹⁶⁹ Valtio, jossa tulon saaja asuu.

¹⁷⁰ Valtio, josta tulo on peräisin.

saamat tulot verosta. Asuinvaltion verotukseen ei vaikuta se, missä määrin lähdevaltio todellisuudessa käyttää verotusoikeuttaan. Vapautusmenetelmä voidaan jakaa vielä kahteen osa-alueeseen a) täysi vapautus ja b) progressioehtoinen vapautus. Täyden vapautuksen menetelmässä verovelvollinen voi jakaa tulot kahteen eri valtioon ja näin saada mahdollisia veroetuuksia itselleen. Progressioehtoisessa vapautuksessa lähdevaltiosta saatua tuloa ei veroteta asuinvaltiossa, mutta lähdevaltiosta saatu tulo vaikuttaa asuinvaltiosta tuloa saavan henkilön verokantaan.¹⁷¹

Hyvitysmenetelmässä verovelvollisen kokonaistulo niin asuinvaltiosta kuin lähdevaltiosta lasketaan yhteen, jonka perusteella määrätään vero ja kokonaisverosta vähennetään lähdevaltioon maksettu vero. Hyvitysmenetelmää sovellettaessa verovelvollisella ei ole mahdollisuutta hyötyä lähdevaltion alemmasta verokannasta. Suomi käyttää tätä päämenetelmää kahdenkertaisen verotuksen poistamiseksi ja tarkoituksena on pyrkiä verotuksen neutraalisuuteen. Vähennysmenetelmän tarkoituksena on vähentää asuinvaltion tulosta lähdevaltion veroa. Kaksinkertainen verotus jää voimaan, mutta lievennettynä.¹⁷²

EU:n jäsenvaltiot tekivät vuonna 1990 sopimuksen,¹⁷³ jonka tarkoituksena on oikaista etuyhteydessä olevien yritysten voittoja siten, että oikaisut tapahtuvat molemmissa valtioissa keskinäistä sopimusmenettelyä noudattaen. Tämän monenkeskisen valtiosopimuksen tarkoituksena on kohdella eri jäsenvaltioissa sijaitsevia etuyhteydessä olevia yrityksiä samalla tavoin, niin että siirtohinnoittelu-oikaisu ei johtaisi kaksinkertaiseen verotukseen.¹⁷⁴

Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen huojennussäännökset sisältyvät VML 89 §:ään. VML 89 §:n säännökset voivat estää kaksinkertaisen verotuksen, ”*jos verotusta koskeva toimenpide johtaa kaksinkertaisen tai muutoin vieraan valtion kanssa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn valtiosopimuksen tarkoituksen vastaiseen verotukseen*”. Tällöin valtiovarainministeriö voi myöntää määräämillään ehdoilla joko osittaisen tai täydellisen vapautuksen Suomessa maksuunpannusta verosta, jos verovelvollinen on sitä hakenut. Edellytyksenä on, että vapautuksen enimmäismäärä on 50 000 euroa.¹⁷⁵

¹⁷¹ Myrsky & Linnakangas 2005: 20–26, Helminen 2005: 52, Niskakangas 1983: 129–133.

¹⁷² Myrsky & Linnakangas 2005: 27–35, Niskakangas 1983: 133–134, Helminen 2005: 52.

¹⁷³ Conventio No.90/436/ETY, laki 577/1999 ja asetus 578/1999, SopS 61/1999.

¹⁷⁴ Mehtonen 2005: 82.

¹⁷⁵ Karjalainen & Raunio 2007: 34–36.

4.2.1. Siirtohinnoitteluoikaisu, vastaoikaisu

Siirtohinnoitteluoikaisun tulee perustua lopullisiin ja toteutuneisiin lukuihin. Oikaisu voi johtaa siihen, ettei konserniyhtiölle maksettu erä olisikaan enää verotuksessa vähennuskelpoinen. Kun hinnoittelu perustuu markkinahintoihin, ei oikaisusta muodostu yhtiölle verotuksessa riskiä.¹⁷⁶ VML 31 §:ssä säädetään viranomaisen oikeudesta oikaista verotus:

”Jos verovelvollisen ja häneen etuyhteydessä olevan osapuolen välisessä liiketoimessa on sovittu ehdoista tai määrätty ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu, ja verovelvollisen elinkeinotoiminnan tai muun toiminnan verotettava tulo on tämän johdosta jäänyt pienemmäksi tai tappio on muodostunut suuremmaksi kuin se muutoin olisi ollut, lisätään tuloon määrä, joka olisi kertynyt ehtojen vastatessa sitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu (siirtohinnoitteluoikaisu).”

Jos verovelvollisen verotettavaa tuloa lisättään siirtohinnoitteluoikaisulla, verovelvolliselle voitaisiin määrätä veronkorotus VML 32 §:n mukaisesti.¹⁷⁷ Veronkorotus voidaan määrätä, jos verovelvollinen ei ole esittänyt 14 c §:ssä tarkoitettussa määräajassa dokumentointia, siihen liittyvää lisäselvitystä tai ne on esitetty vaillinaisena tai virheellisenä. Tällöin verovelvolliselle voidaan määrätä 25 000 euron veronkorotus.¹⁷⁸ Laiminlyönnin olennaisuutta arvioitaessa tulee kiinnittää erityistä huomiota siihen, onko verovelvollinen siirtohinnoitteludokumentoinnissaan tai muulla tavoin osoittanut, että hän on tosiasiassa pyrkinyt etuyhteys liiketoimissaan riittävän huolelliseen markkinaehtoiseen hinnoitteluun.¹⁷⁹ Jos verovelvollinen on vilpittömästi pyrkinyt markkinaehtoisuuteen hinnoittelussaan, tällöin veronkorotusta ei voida määrittellä VML 32 §:n 3 momentin nojalla törkeän huolimattomuuden perusteella.¹⁸⁰

Oikaisu voidaan tehdä jättämällä ylihinta vähentämättä siirtäjän verotuksessa tai toisinpäin eli katsoa alihinnan määrä siirtäjän veronalaiseksi tuloksi. KHO:n ratkaisussa 1986/3441 kyse oli puolivalmisteista, jossa suomalainen uistimen valmistusta ja markkinointia harjoittava yhtiö oli perustanut tytäryhtiön Irlantiin. Tytäryhtiön toiminta pe-

¹⁷⁶ Törmänen 2006: 47–52.

¹⁷⁷ HE 107/2006: 22.

¹⁷⁸ Karjalainen & Raunio 2007: 31–33.

¹⁷⁹ HE 107/2006: 22.

¹⁸⁰ Karjalainen & Raunio 2007: 31–33, Laaksonen & Anttila 2007: 31–43.

rustui puolivalmisteiden jatkojalostukseen ja vientiin Pohjois-Amerikkaan. Irlannin verolainsäädäntö tarjosi ulkomaalaisille yhtiöille huomattavia veroetuja (verovapauden 10 ensimmäisen toimintavuoden aikana). Emoyhtiö oli verovuonna 1982 myynyt tytäryhtiölleen puolivalmisteita 916 488 markan edestä. Puolivalmisteiden välittömät muuttuvat valmistuskustannukset olivat 724 856 markkaa. Emo-tytäryhtiö välillä oli katsottu hinnoittelussa käytetyn alihintaa, mitä toisistaan riippumattomat yritykset olisivat keskenään käymässään kaupassaan käyttäneet. Näin emoyhtiön tuloon lisättiin alihinnoittelun muodossa peiteltyä voitonsiirtoa 291 605 markkaa.

Verovirastolla on velvollisuus vastaoikaisuun siirtohinnoittelussa liiketoimien toisen osapuolen verotukseen. VML 75 § mukaan oikaisu on mahdollista, jos ”*verotusta on muutettu toisessa valtiossa Suomen verotukseen vaikuttavalla tavalla*”. Tyypillistä oikaisua vaativat etuyhteystilanteet voivat syntyä konsernin sisäisissä liiketoimissa sekä, kun kolmannella osapuolella on määräysvaltaan perustuva etuyhteys liiketoiminnan molempiin osapuoliin. Tätä VML 75 §:n mukaista seurannaismenettelyä voidaan käyttää, kun varsinainen muutoksenhaku on jo päättynyt.

4.2.2. Arbitraatiosopimus

Monikansallisten yritysten vapautta harjoittaa liiketoimintaa haluamassaan jäsenvaltiossa ja EU:n sisämarkkinoiden vapaan sijoittautumisoikeuden sekä pääomien liikkuvuuden periaatteita rajoittaa se, että veroviranomaiset saattavat oikaista yrityksen siirtohinnoittelua. Suomi solmi kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisusta vuonna 1999 (SopS 61/1999). Arbitraatiosopimuksen voimassaoloa jatkettiin 1.11.2004.¹⁸¹

Sopimus koskee vastaoikaisun tekemistä kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi toisen jäsenvaltion tekemän ensioikaisun jälkeen. Sopimuksen tarkoituksena on helpottaa EU-valtioiden viranomaisten välistä neuvottelu- ja välitysmenettelyä. Välitysmenettelyn tarkoituksena on monenkertaisen verotuksen poistaminen.¹⁸² Arbitraatiosopimuksen nojalla verovelvollinen on oikeutettu uhkaavan kahdenkertaisen verotuksen tapauksessa saattamaan siirtohinnoittelutapauksensa, transaktion osapuolena olevien veroviranomaisten ratkaistavaksi. Riippumatta verosopimuksen tai kansallisen lainsäädännön määräyksistä. Välimiesten antama ratkaisu on sitova. Menettely voidaan katkaista jos

¹⁸¹ KPMG 2004: 4–5.

¹⁸² Helminen 2005: 369.

voidaan todeta, että verovelvollisen tarkoituksena on ollut manipuloida verotettavaa tuloa.¹⁸³

Euroopan siirtohinnoittelufoorumi on laatinut menettelyohjeet (2006/C 176/02) arbitraatiosopimuksen käytöstä. Nämä ohjeet eivät ole sitovia, mutta noudattamista suositellaan. Ohjeissa on tarkennuksia määräaikojen laskemiseen ja hakemuksen sisältöön yrityksii varten sekä suosituksia veroviranomaisille. Suomessa yrityksen on uhkaavan kaksinkertaisen verotuksen tapauksessa toimitettava hakemus kolmen vuoden kuluessa valtiovarainministeriöön, kun tieto kaksinkertaisesta verotuspäätöksestä tai siirtohinnoitteluokaisusta on saatu. Valtiovarainministeriön (VvM) on ryhdyttävä ratkaisemaan verovelvollisen vaatimusta ja jos vaatimusta ei saada ratkaistuksi, on valtiovarainministeriön sopimusvaltion viranomaisten kanssa neuvotteluiin pyrittävä poistamaan kaksinkertaista verotusta kahden vuoden aikana. Jos ratkaisuun ei päästä on asetettava välimiesmenettely, jolla on kuusi kuukautta aikaa antaa päätös/lausunto. Päätös toimitetaan valtiovarainministeriöön, ja sieltä edelleen kullekin asianomaiselle yritykselle. Tämän jälkeen toimivaltaisilla viranomaisilla on välimiesten päätöksestä tai lausunnosta kuusi kuukautta aikaa poistaa mahdollinen kaksinkertainen verotus. Päätös voidaan julkaista, jos asianomainen yritys on antanut siihen luvan.¹⁸⁴

4.3. Euroopan unionin käytännesäännöt

Euroopan unionin yhteinen siirtohinnoittelufoorumi (JTPF) perustettiin vuonna 2002. Tavoite foorumilla on edistää ja yhdenmukaistaa siirtohinnoittelu säännöksiä. EU:ssa sovelletaan erilaisia kansallisia siirtohinnoittelusääntöjä, joiden mukaan samaan konserniin kuuluvien verovelvollisten välisiä liiketoimia on verotettava, kuin ne olisivat tapahtuneet kahden toisistaan riippumattoman verovelvollisen välillä. Siirtohinnoittelufoorumi on ollut luomassa käytännesääntöjä (EU TPD¹⁸⁵).¹⁸⁶ OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa ja EU:n käytännesäännöissä (EU TPD) on ohjeistuksia siitä, kuinka dokumentointi tulisi laatia sekä esittää. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa keskeisenä asian nousee esille se, että siirtohinnoittelua koskevat päätökset tulee perustua markkinaehtoperiaatteeseen sekä yritysten että verohallinnon osalta. Euroopan unionin siirtohinnoitteludokumentoinnissa (EU TPD) on ohjeistuksia, millainen dokumentointi tulisi yhtenäisesti EU:n

¹⁸³ Karjalainen & Raunio 2007: 42, 250–251.

¹⁸⁴ Karjalainen & Raunio 2007: 251–256. Ks. myös Helminen 269–370.

¹⁸⁵ EU menettelysäännöt (2006/C176/01).

¹⁸⁶ HE 107/2006: 9.

alueella käytettäväksi. EU TPD sisältää a) masterfile-osion¹⁸⁷, johon on sisällytetty tietoa konsernista ja konsernin siirtohinnoittelujärjestelmästä sekä b) maakohtaisen¹⁸⁸ osion, jossa on maakohtaista tietoa. Konsernitason yritysten tulisi laatia yksi masterfile, joka on käyttökelpoinen jokaisessa EU:n jäsenvaltiossa sekä kaikkien konserniyhtiöiden tulisi laatia lisäksi oma maakohtainen osio. OECD:n sekä EU:n käytäntösäännöt ovat suosituksia, siten niillä ei ole sitovaa lainsäädännöllistä vaikutusta.¹⁸⁹

¹⁸⁷ Nk. kantatiedosto.

¹⁸⁸ He 107/ 2006 käytetään termiä erityinen osa.

¹⁸⁹ Karjalainen & Raunio 2007:179–186. Ks. myös Hasson 2006: 24–26.

5. SIIRTOHINNOITTELUN ERI MENETELMÄT

Yleensä tarve laatia siirtohinnoitteludokumentointi lähtee liikkeelle joko lainsäädännöstä, jossa se veloitetaan tekemään tai sitten veroviranomaisten kysely johtaa tähän. Myös yrityksen omasta tahdosta on mahdollista aloittaa prosessi, tällöin yrityksen intressissä on selvittää hintojen markkinaehtoisuutta.¹⁹⁰

Siirtohinnoittelumenetelmät jaetaan perinteisiin ja ns. voittopohjaisiin.¹⁹¹ Markkinaehtovaatimuksena on vertailtavuus ja sen arviointi. Vertailukelpoisuuden arvioinnissa¹⁹² tulee huomiota kiinnittää myös konsernin ja sen jäsenten toimintaympäristöön ja taloudellisiin olosuhteisiin.¹⁹³

5.1. Markkinaehtoperiaate

Etuyhteydessä olevien yritysten keskinäisissä liiketoimissa tulee noudattaa markkinaehtoperiaatetta. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan markkinaehtoperiaatteen noudattaminen on suotavaa, koska tämän periaatteen tarkoituksena on jäljitellä avoimilla markkinoilla olevia ehtoja. Markkinaehdon tarkka noudattaminen ei välttämättä konserniyhtiössä ole helppoa. Ensiksikin erilaisten tietojen kerääminen sekä omaisuuden ainutlaatuisesta johtuen, hinnan määrittely voi olla työläs prosessi. Markkinaehtoperiaatteen toteutuminen voi olla ongelmallista, koska aina yritysten välisiä kauppaehtoja ei voida erottaa erilliseksi liiketoimeksi. Toiseksi, konsernista toiselle siirtyvät puolivalmisteet hankaloittavat myös markkinahinnan määrittämistä. Kolmanneksi, konserniyhtiöiden välinen toiminta on voitu järjestää siten, että toisilleen riippumattomat yhtiöt ei olisi samankaltaisia järjestelyitä tehneet. Yritysjärjestelyitä on voitu tehdä esimerkiksi aineettoman omaisuuden kehittämis- ja hyödyntämistarkoituksessa.¹⁹⁴

OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan mukaan, jos etuyhteydessä olevien yritysten kauppa- tai rahoitusehdoista sovitaan poikkeavasti ja se tulo, joka olisi ilman poikkeavasti sovittuja ehtoja kertynyt toiselle etuyhteydessä olevalle yritykselle, voidaan lukea yrityksen tuloon ja verottaa siitä sen mukaisesti. Etuyhteydessä sovittuja ehtoja tulee verrata riippumattomiin yritykseen ja kuinka he olisivat vastaavanlaisessa tilan-

¹⁹⁰ Karjalainen & Raunio 2007: 65.

¹⁹¹ Karjalainen & Raunio 2007: 65.

¹⁹² Ks. tarkemmin vertailtavuuden arvioinnista tutkielman sivulta 46–47.

¹⁹³ Karjalainen & Raunio 2007: 46.

¹⁹⁴ Karjalainen & Raunio 2007: 46–47.

teessa sopineet kauppaa- tai rahoitusehtoja. Markkinaehtoperiaatteen toteutuminen edistää kansainvälistä kauppaa sekä yhtiöiden sijoittumista eri valtioihin. Jotta markkinaehtoperiaatteesta voidaan varmistua, tulisi tietoja kerätä ja tutkia useammalta vuodelta ja analysoida niitä, jotta oikeanlainen kuva siirtohinnoista saataisiin. Markkinaehtoisuutta määriteltäessä siirtohinnoittelussa ei tulisi käyttää useita eri menetelmiä, vaan valita yksi menetelmä, joka johtaa markkinaehtoperiaatteen toteutumiseen.¹⁹⁵

5.2. Perinteiset siirtohinnoittelumenetelmät

Perinteisiä menetelmiä ovat markkinahintavertailu-, jälleenmyyntihinta- ja kustannusvoittolisämenetelmä.¹⁹⁶

Paras tapa verrata etupiiriläisten hinnoittelu- ja olosuhteita on verrata näitä riippumattomien yhtiöiden hinnoitteluun, kyseisestä menetelmästä käytetään myös nimitystä suora tapa. Epäsuoraa nimitystä käytetään, kun vertailtavilla yrityksillä ei ole tarpeeksi samankaltaisuutta, tällöin vertailussa voidaan apuna käyttää esimerkiksi bruttomarginaaleja.¹⁹⁷

5.2.1. Markkinahintavertailumenetelmä

Markkinahintavertailumenetelmä eli CUP (comparable uncontrolled price method). Menetelmän tarkoituksena on verrata aineettomasta oikeudesta tai palvelusta etupiiriyhteydessä veloitetun hintaan siihen hintaan, jota tuotteesta tai palvelusta olisi riippumattomien osapuolten välisissä transaktioissa käytetty. Etupiiriyhteydessä ja riippumattomien osapuolten välinen transaktio on vertailukelpoinen, jos

- a) *mikään vertailtavien transaktioiden tai osapuolena olevien yritysten välinen ero ei olennaisesti vaikuttaisi hintaa avoimilla markkinoilla tai*
- b) *erojen olennaiset vaikutukset voidaan poistaa tekemällä oikaisuja.*¹⁹⁸

Vertailukelpoisia transaktioita ovat 1) *samaa tai vertailukelpoista tuotetta myydään sekä konserniyhtiöille että ulkopuolisille, 2) samaa tai vertailukelpoista tuotetta oste-*

¹⁹⁵ Colliander 1995: I-1–I-25, Karjalainen ja Laaksonen 2002: 315–323. Ks. myös markkinaehtoperiaatteesta Mehtonen 2005: 83–98.

¹⁹⁶ Colliander 1995: II-1.

¹⁹⁷ Colliander 1995: II-2.

¹⁹⁸ Karjalainen & Raunio 2007: 67.

*taan sekä konserniyhtiöltä että ulkopuoliselta tai 3) samaa tai vertailukelpoista tuotetta myydään ja ostetaan toisistaan riippumattomien ulkopuolisten yritysten välillä.*¹⁹⁹

Käytettäessä CUPia samanlaisuuden vaatimus on vertailukelpoisuuden edellytys. OECD suosii CUP menetelmää. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa on huomioitava muitakin kelpoisuuteen vaikuttavia osatekijöitä. Näitä ovat muun muassa toiminnot, sitoutuneet varat, riskit, sopimusehdot, taloudelliset olosuhteet sekä maantieteellinen sijainti, koko, kilpailu, kuluttajien ostovoima ja liiketoimintastrategiat.²⁰⁰ Ongelmia etuyhteydessä ja riippumattomien liiketoimien vertailtavuudelle voi aiheuttaa se, ettei löydy riippumattomien yritysten välisiä toimia, jotka olisivat etuyhteydessä olevien yritysten liiketoimien kanssa samankaltaisia.²⁰¹ Jos suoraa hintavertailua ei voida käyttää, tulee tällöin siirtohintoihin tehdä mahdollisia oikaisuja, jotta vertailtavuus olisi mahdollista. OECD:n lähtökohtana on juuri tämä CUP menetelmä, sillä muut perinteiset menetelmät tulevat sovellettavaksi vasta markkinahintavertailumenetelmän jälkeen.²⁰²

5.2.2. Jälleenmyyntihintamenetelmä

Jälleenmyyntihintamenetelmässä RPM (resale price method) lähdetään hinnasta, jossa etupiiriyhteydessä olevalta yritykseltä ostettu tuote myydään edelleen riippumattomalle ostajalle. Siirtohintaa muodostuu, kun jälleenmyyntihinnasta vähennetään jälleenmyyntikatte. Myyntikatteella myyjän tulee kattaa liiketoimiensa kustannukset ja tehdä toimintaansa nähden kohtuullinen voitto. Voiton suuruuteen vaikuttaa myytävän tavaran yksinmyyntioikeus, joka tulee huomioida vertailussa. Vertailu tapahtuu näin ollen myyntikatteen tasolla, joka on prosentuaalinen osuus myynnistä.²⁰³ Transaktiot ovat vertailukelpoisia, kun

- a) *mikään vertailtavana olevien transaktioiden tai niiden osapuolena olevien yritysten välinen ero ei olennaisesti vaikuttaisi myyntikatteeseen avoimilla markkinoilla tai*
- b) *kyseisten erojen olennaiset vaikutukset voidaan poistaa tekeillä kohtuullisen tarkkoja oikaisuja.*²⁰⁴

¹⁹⁹ Karjalainen & Raunio 2007: 67.

²⁰⁰ Karjalainen & Raunio 2007: 67–70. Ks. myös Helminen 2005: 164.

²⁰¹ Colliander 1995: II-3.

²⁰² Mehtonen 2005: 114.

²⁰³ Karjalainen & Raunio 2007: 73–77. Ks. myös Colliander 1995: II-5–II-10, Helminen 2005: 164–165, Mehtonen 2005: 116–126.

²⁰⁴ Karjalainen & Raunio 2007: 74. Ks. myös Colliander II-5.

Jälleenmyyntihintamenetelmässä vertailtavuudelle ei aseta yhtä tiukkoja vaatimuksia kuin markkinahintavertailumenetelmässä. Vertailtavuuden arviointiin on syytä kiinnittää huomiota jälleenmyyjän osalta, sillä toimintaan sitoutuneet varat sekä toiminnasta tulevien riskien samankaltaisuuden vaatimus on tärkeitä.²⁰⁵

OECD:n siirtohintaohjeiden mukaan jälleenmyyntihintamenetelmä on käyttökelpoisin markkinointitoiminnoissa ja jälleenmyyjän ostaessa ja myydessä edelleen tuotteita, tekemättä tuotteisiin toimia, jotka nostaisivat tuotteen arvoa.²⁰⁶ Samoin jälleenmyyntimarginaali on tarkempi, jos myyntitapahtumien (osto-jälleenmyynti) välinen aikajana on lyhyt, niin ettei markkinoilla ole tapahtunut suuria muutoksia, kuten valuutassa tai kustannuksissa. Aineettoman omaisuuden kaupassa tulee lisäksi huomioida myyjän mahdollinen myötävaikutus oikeuden luomiseen tai ylläpitämiseen etuyhteysuhteessa. Jälleenmyyntihinnassa välittäjäyhtiön kautta kulkevassa tavaran jakelussa huomiota tulee kiinnittää myös jälleenmyyntihinnan lisäksi välittäjäyhtiön saamiin ja maksamiin hintoihin sekä tämän suorittamiin toimintoihin.²⁰⁷

5.2.3. Kustannusvoittolisämenetelmä

Kustannusvoittolisämenetelmässä CP (cost plus method) ydin on kustannuksissa, joita aiheutuu tavaran/palvelun toimittamisesta toiselle etupiiriyhteydessä olevalle ostajayritykselle. Siirtohintaa muodostuu, kun kustannuksiin lisätään kate, joka mahdollistaa myyjälle kohtuullisen voiton.²⁰⁸ Voittolisän suuruus riippuu valmistajan riskeistä ja toiminnoista²⁰⁹. Kate on tavallisesti prosentuaalinen osuus kustannuksista. Menetelmä sopii palveluiden ja puolivalmisteiden hinnoitteluun. Vertailukelpoisuus etupiiriyhteydessä ja riippumattomien osapuolten välisissä transaktioissa voidaan todeta, jos

- a) *mikään vertailtavien transaktioiden tai niiden osapuolena olevien yritysten välinen eri ei olennaisesti vaikuttaisi kustannusvoittolisän määrään tai*
- b) *kyseisten erojen olennaiset vaikutukset voidaan poistaa tekeillä oikaisuja.*²¹⁰

²⁰⁵ Colliander 1995: II-7-II-8.

²⁰⁶ Karjalainen & Raunio 2007: 73–76.

²⁰⁷ Colliander 1995: II-7-II-8.

²⁰⁸ Karjalainen & Raunio 2007: 77–78, Mehtonen 2005: 120–126, Helminen 2005: 164, Colliander 1995: II-10-II-16.

²⁰⁹ Nordlund, Kallio ja Kurkioja 2002: 293–314.

²¹⁰ Karjalainen & Raunio 2007: 77–78.

Näin ollen toimintojen ja kustannusrakenteen samankaltaisuudelle asetetaan olennaisuuden vaatimus, samoin vertailtavuuden osana ovat samankaltaiset tuotteet tai palvelut.²¹¹ On tärkeää huomioida liikekustannukset sekä rahoituskustannukset ja muut kustannukset. Kustannusten eroja ja tyyppiä koskevat erot voivat edellyttää oikaisua kustannusvoittolisään 1) jos kustannukset kuvaavat toiminnollisia eroja, joita ei ole huomioitu menetelmää sovellettaessa, 2) lisäpalkkioiden määrittelyssä, jos kustannukset kuvaavat lisä- toimintoja tai 3) kun kustannukset kuvaavat yhtiön tehokkuutta tai tehottomuutta, tällöin on mahdollista, ettei vertailtavana olevien osapuolten eroja tarvitse oikaista.²¹²

Maiden välisissä kirjanpidoissa on eroja, mutta yleensä kustannukset voidaan jakaa seuraaviin ryhmiin 1) välittömät kustannukset 2) välilliset kustannukset ja 3) liikekustannukset. Kustannusvoittolisämenetelmässä yleisesti on käytetty bruttomarginaalianalyysia, jossa on huomioitu yrityksen välittömät ja välilliset kustannukset. Jos siihen lisätään vielä liikekustannukset, tällöin käytettäväksi tulee nettomarginaalianalyysi. Näiden kustannusten lisäksi voidaan käyttää myös vain muuttuvia tai rajakustannuksia. Viimeksi mainittujen kustannusten käyttö voi olla perusteltua, jos tuotteita ei voitaisi myydä korkeampaan hintaan, koska markkinoilla olevilla samanlaisilla tuotteilla voi olla väliaikaisesti alhaisempi hinta.²¹³

5.3. Voittopohjaiset menetelmät

Voittopohjaisia menetelmiä ovat voitonjakamis- ja liiketoiminettomarginaalimenetelmä. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet suhtautuvat varauksella voittopohjaisiin menetelmiin, koska toisistaan riippumattomat osapuolet tuskin ryhtyisivät liiketoimiin, joissa toisen osapuolen voitto olisi määrätty tai sovittu.²¹⁴

Siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti voittopohjaisten menetelmien käyttö on hyväksyttyä, kun perinteisiä menetelmiä ei voida käyttää. Menetelmää ei suositella käytettäväksi myöskään jos se ei anna oikeata kuvaa etuyhteydessä toimivien yritysten välisistä transaktioista.²¹⁵

²¹¹ Karjalainen & Raunio 2007: 77–78.

²¹² Colliander 1995: II–12–13, Mehtonen 2005: 123.

²¹³ Colliander 1995: I–12, II–10–15.

²¹⁴ Mehtonen 2005: 127–131.

²¹⁵ Karjalainen & Raunio 2007: 65–66. Ks. myös Mehtonen 2005: 127–131.

5.3.1. Voitonjakamismenetelmä

Voitonjakamismenetelmää (profit split method) määriteltäessä, toisilleen läheisten osapuolten välinen transaktion voitto jaetaan osapuolten kesken markkinaehtoisesti, jota toisistaan riippumattomat osapuolet käyttäisivät. Menetelmä sopii käytettäväksi etupiiriyhteydessä olevien yritysten välisessä toiminnassa tavalla, jota ei voida erottaa erikseen kummallekaan osapuolelle.²¹⁶

Voitonjakamismenetelmässä voidaan jakaa joko a) yhdistetty voitto tai b) jäännösvoitto. Yhdistetyssä voitossa voitto jaetaan osapuolten kesken heidän toimintojensa arvojen perusteella. Jäännösvoittoa jaettaessa erotetaan rutiininomaisille liiketoiminnoille perustuotto, jonka jälkeen jäännösvoitto jaetaan osapuolten kesken. Jäännösvoitto soveltuu tilanteisiin, jossa osapuolilla on arvokasta yhteistä aineetonta omaisuutta. Voitonjakamismenetelmässä edellytetään tarkkaa toimintoanalyysin laatimista molemmilta osapuolilta.²¹⁷

Vahvuutena voitonjakamismenetelmän käyttämiselle vertailtavuuden osalta on, että menetelmää voidaan käyttää, kun ei kyetä tunnistamaan riippumattomien osapuolten vertailukelpoisia liiketoimia. Heikkoutena voitonjakamismenetelmässä on epävarma tieto riippumattomista osapuolista. Haasteen verovelvolliselle että verohallinnolle antaa tällaisen menetelmän käyttäminen, koska etupiiriyhteydessä ja eri valtioissa sijaitsevien konserniyhtiöiden kirjanpitokäytännöissä on eroavuuksia. Näin ollen on vaikea mitata yhdistettyjen tuottojen ja kustannusten ja oikaisujen määrittelyä.²¹⁸

5.3.2. Liiketoiminettomarginaalimenetelmä

Liiketoiminettomarginaalimenetelmä TNMM (transactional net margin method) on Euroopan ja Yhdysvaltojen välinen kompromissi, johon ei ole sisällytetty varauksia minäkään maiden osalta²¹⁹. Jo nimi osaltaan viittaa siihen, että menetelmässä käytetään nettomarginaalia. TNMM:n vertailtavuuteen voivat muun muassa vaikuttaa kilpailuasema, johdon tehokkuus, kustannusrakenteet sekä pääomakustannusten erot. Vahvuutena menetelmän käytölle on se, että menetelmä sietää paremmin liiketoimien eroja, koska omaisuuden tuotto ja erilaiset nettovoiton mittarit, kuten käyttökate vaikuttavat vähem-

²¹⁶ Colliander 1995: III-2–III-4.

²¹⁷ Karjalainen & Raunio 2007: 86–87, Colliander 1995: III-2–III-8, Helminen 2005: 165, Mehtonen 2005: 127–131.

²¹⁸ Colliander 1995: III-2–III-4.

²¹⁹ Mehtonen 2005: 127.

män nettovoittoon. Toisena vahvuutena on, että transaktioon osallistuvien ei tarvitse kohdentaa kustannuksia kaikille transaktion osapuolille.²²⁰

Ongelman nettovoittomenetelmän käytölle voi aiheuttaa informaation puute riippumattomien osapuolten liiketoimien voitoista. Ongelmia aiheuttaa myös se, että menetelmää sovelletaan yleensä vain yhteen etupiiriyritykseen ja vastaoikaisujen asianmukainen määrittäminen voi tuottaa hankaluuksia. Nettomarginaalimenetelmässä tulee huomioida vain etupiiriyhteydessä olevien yritysten se voitto, joka luetaan kuuluvaksi kyseisiin etupiiritoimiin. Menetelmää ei tule käyttää, jos nettomarginaaleja ei kyetä määrittelemään samoin kuin riippumattomien osapuolten liiketoimia tai jos transaktioon osallistuvien ja riippumattomien osapuolten liiketoimien eroja ei pystytä oikaisemaan.²²¹

5.4. Muut menetelmät

Muut menetelmät jaetaan globaalisen jakokaavan menetelmään ja kustannuspanossoppiin²²². OECD torjuu tämän globaalisen jakokaavan menetelmän, koska monikansallisissa yrityksissä globaali voitto kohdennetaan eri valtioissa sijaitseville etupiiriyrityksille etukäteen määrätyn mekaanisen kaavan avulla konserniperusteisesti.²²³ Menetelmässä monikansallisia konserneja käsiteltäisiin ja verotettaisiin yhtenä yksikkönä. Globaalisen jakokaavan menetelmä ei huomioisi eri yksiköitten tuottamaa voitto tai tappiota. Ongelmana menetelmälle on kahdenkertainen verotuksen estäminen. Huomionarvoisia seikkoja tämän menetelmän käytössä on 1) mitkä konserniyritykset muodostavat globaalin verotettavan yksikön, 2) globaalin voiton määrittäminen ja 3) voiton kohdentamisessa käytettävän kaavan määrittely.²²⁴

Yhtenäisen kaavan rakentaminen sekä sen käyttäminen on ongelmallista, koska kaikkien osapuolten tarkoituksen mukaista olisi laatia sellainen kaava, joka maksimoisi heidän omat tulot. Ongelmia voi menetelmän käytölle voi syntyä myös siitä, että yritykset siirtäisivät tuotannontekijöitä matalamman verokannan maihin voiton maksimoimiseksi. Myös etukäteen rakennettu kaava ei todellisuudessa huomioisi muun muassa markkinaolosuhteita, yrityksen omia olosuhteita eikä valuuttakurssien liikkeitä.²²⁵

²²⁰ Colliander 1995: III-8–III-13.

²²¹ Colliander 1995: III-8–III-13.

²²² Colliander 1995: III-18, Mehtonen 2005: 131.

²²³ Mehtonen 2005: 131. Ks. myös Colliander 1995: III-18–23.

²²⁴ Ks. tarkempi esitys globaalisesta jakomenetelmästä Colliander 1995: III-18–23.

²²⁵ Colliander 1995: III-18–23.

OECD jakaa kustannuspanossopimukset kahteen ryhmään 1) kustannustenjakosopimukset ja 2) kustannusten kattamissopimukset.²²⁶ Kustannustenjakosopimukset ovat niin sanottuja kehysopimuksia, joiden tarkoituksena on jakaa varallisuuden, palvelujen tai oikeuksien kehittämisestä, tuottamisesta ja hankkimisesta aiheutuneet kustannukset ja riskit.²²⁷ Kustannusten kattamissopimuksessa osapuolet sitoutuvat maksamaan tuotekehitystoiminnan kustannukset ilman, että kyseessä olisi jokin tietty yksilöitävässä oleva tuotekehitystoiminnan kustannus.²²⁸

Jotta kustannuspanossopimukset vastaisivat markkinaehtoperiaatetta, tulee osallistujien panosten vastata sitä, mitä riippumaton yritys olisi sopimussuhteessa panoksena vertailukelpoiset olosuhteet huomioiden hyötynyt. Osallistujan tulee osoittaa se hyöty omaisuuteen tai palveluihin, joita kustannuspanossopimus koskee. Osallistujien panososuuksia voidaan joutua oikaisemaan tasoitemaksujen avulla. Verotuksessa tasoitemaksuja tulee käsitellä tulosvaikutteisesti joko kustannusten lisäyksenä tai saajan kustannusten palautuksena. Tasoitemaksuja ei tule sekoittaa rojaltiin, paitsi siltä osin kuin panos antaa vain käyttöoikeuden maksajalle.²²⁹

Ongelmallista vero-oikeuden kannalta on tunnistaa osapuolten hyöty ja oikea kustannusten jakaminen sopimusosapuolille sekä kustannuspanoskorvauksen suuruus. Hyödyt ja arvo on arvostettava käyvän arvon mukaan. Verohallituksen julkaisemassa Kansainvälisen verotuksen käsikirjassa todetaan, että kustannustenjakojärjestelmään perustuvia ulkomaisille konserniyhtiöille maksettavia korvauksia on tavallisesti pidetty Suomessa vähennyskelpoisina menoina. Vähennyskelpoisuuden edellytyksenä on, että suoritus hyödyttää suomalaisen yrityksen liiketoimintaa.²³⁰

Suomessa ei ole tehty OECD:n tarkoittamaa eroa konsernin sisäisten palveluiden ja kustannuspanossopimusten välille. Suomessa ei liioin ole laajemmin käsitelty kustannuspanossopimusten verokohtelua, koska eräänä syynä tähän voidaan pitää sitä, ettei suomalaisissa kansainvälisissä konserneissa ole juurikaan käytetty kustannuspanossopimuksia.²³¹

²²⁶ Torkkel 2003: 279–292.

²²⁷ Mehtonen 2005: 131.

²²⁸ Torkkel 2003: 279–292.

²²⁹ Mehtonen 2005: 131–136, Myrsky & Linnakangas 2005: 248.

²³⁰ Torkkel 2003: 279–292.

²³¹ Torkkel 2003: 279–292.

6. LOPUKSI

Osana aineettomien oikeuksien siirtohinnoittelua, vaikeutena voidaan pitää sitä, että aina ei ole konkreettista näyttöä siitä, minkälaista sopimusta noudatetaan ja mikä on sen hinta ja mitä sopimus sisältää. Hintaan vaikuttaa myös se, onko kyseessä jatkuva vai kertakorvaus²³². Aineettomia oikeuksia voi haltija käyttää joko itse tai luovuttaa oikeudet toiselle. Luovutukset ovat tavallisesti käyttöoikeuksien myyntiä eli lisensointia²³³. Lähtökohtana on, että omaisuuden arvo määräytyy kysynnän ja tarjonnan mukaisesti. Yleisti patentin arvo määräytyy myös sen mukaan, minkälaisessa toiminnassa sitä hyödynnetään sekä kuka tekee arvonmäärityksen ja kuinka tehokkaasti haltija osaa hyödyntää patenttiaan.²³⁴ Hallituksen esityksessä liiketoimien käsite on laaja. Merkittäviä liiketoimia konserniyrityksissä siirtohinnoittelun kannalta ovat erityisesti patentin ja tavaramerkin myyntiin sekä käyttöoikeuksien luovutuksiin liittyvät toimet.²³⁵

Verotuksellisen ongelman muodostavat aineettomien oikeuksiin liittyvät oikeudet, jotka tulevat esiin tavallisesti yrityskauppojen ja konsernijärjestelyjen yhteydessä. Patentit ja tavaramerkit tuottavat yleensä tuloa yritykselle rojalti- ja lisenssimaksuina. Teknologian omistusta voidaan yrittää siirtää kansainvälisissä konserneissa maihin, joissa lisensseistä sekä rojalteista saatavien tulojen verotus on alhaisempaa. Näin voi syntyä tilanne, jossa teknologian siirtohintaa suhteessa sen haltijalle syntyvään tuloon nähden on alhaisempi, ja näin täyttyvät kansainvälisen peitellyn voitonsiirron säännökset.²³⁶

Konsernin verosuunnittelulla ja strategisilla päätöksillä voidaan yhtiössä saavuttaa kilpailuetua suhteessa muihin kilpailijoihin, joten ei ole yhdentekevää miten esimerkiksi siirtohinnoittelua käytetään päätöksenteon apuna. Kun yritys rakentaa itselleen siirtohinnoitteluohjelmaa, yrityksen kannalta ei ole olemassa yhtä ainoaa tapaa kuinka hinnoittelu tulisi rakentaa. Vaikeuksia voi tuottaa jo olemassa oleville aineettomille oikeuksille määriteltävä arvo. Arvo ei aina ole sama kuin kauppahinta. Ensisijaisesti yrityksen tulisi huomioida tuloverotuksessa käytetyn markkinaehtoperiaatteen noudattaminen, koska korvauksen tulisi olla, mitä riippumaton osapuoli suorittaisi vertailukelpoisissa olosuhteissa. Markkina-arvon muodostaminen aineettomille oikeuksille voi olla ongelmallista. Arvonmäärityksessä tulee käyttää hintaa, joka muodostuu hinnasta, jonka asiantunteva myyjästä riippumaton ostaja olisi valmis maksamaan. Aina ei ole mahdollista

²³² Mehtonen 2001: 136.

²³³ Haarmann 2001: 139.

²³⁴ Kivi-Koskinen 1999: 9.

²³⁵ Laaksonen & Anttila 2007: 31–43.

²³⁶ Manner 2000: 398–401.

saada vertailutietoja, koska aineettomat oikeudet voivat olla niin ainutlaatuisia ja ongelmana voi olla myös ”riittävän” samankaltaisuuden löytäminen.

Suunnitteluvaiheessa tulee tunnistaa erilaiset mahdollisuudet hakea yksinoikeutta sekä huomioida myös aineettomien oikeuksien erilaiset piirteet sekä käyttää hyödyksi niiden elinkaariajattelua. Yhtiöt voivat käyttää hyödyksi myös efektiivistä verovaikutusta. Valtiot, joissa verokannat ovat suuria, tällöin kehitysvaiheessa syntyneet menot vaikuttavat elinkaariajattelun kehitysvaiheisiin. Kolmantena seikkana voidaan pitää sitä, että arvioidaanko liiketoimet erillisinä vai yhdistettyinä. Pitkäaikaisissa sopimuksissa erityisesti aineettomien oikeuksien kohdalla tulisi liiketoimet arvioida yhdistettyinä. Aineettomien oikeuksien hinnoittelussa erillisen hinnan määrittely ei ole luontevaa tai oikeuksille ei pystytä määrittelemään erillistä siirtohintaa.

Huomiota tulisi siirtohinnoittelussa kohdistaa myös liiketoimien tarkoituksenmukaisuuteen. Erityisesti patentin omistamiseen ja luovuttamiseen voi liittyä paljon riskejä, koska kehitys- ja tutkimustoiminnasta syntyy huomattaviakin kuluja. Kuluja aiheuttavat myös patentin suojaaminen. On ymmärrettävää, että kehittäjä pyrkii siirtämään syntyneet kustannukset patentin ostajalle. Uuden tavaramerkin oikeudellinen luominen ei ole kallista, mutta tavaramerkin tekeminen arvokkaaksi ja arvon säilyttäminen on kallista ja aikaa vievää. Näin ollen patentille ja tavaramerkille omistajalle voi syntyä huomattavaa arvoa kyseisistä oikeuksista. Vaikeutensa oikean hinnan löytämiselle voi muodostaa myös se, ettei vallitsevaa markkinahintaa ole saatavilla, sillä yritykset eivät myy aineettomia oikeuksiaan ulkopuolisille. Jos hintana käytettäisiin alkuperäistä hintaa, tällöin mahdollinen arvonnousu ei tuloutuisi myyvään yhtiöön. Markkinaehtoisien hinnan määrittelyssä tulee huomioida molempien sekä ostajan että myyjän näkökulma sekä oikeuksista saatava mahdollinen hyöty. Tämän vuoksi liiketoimien verotuksellinen arvioiminen ei ole helppoa²³⁷.

Myöskään vero-oikeudessa yrityksen arvon määrittäminen ei ole helppoa, ainoastaan sopimalla jokin arvo, on käypä arvo, jota sitten verotuksen toimittamisessa käytetään. Verotuksessa ei aina hyväksytä liiketaloudellista laskutapaa. Kun vero-oikeudessa on hyväksytty joku laskutapa, tulisi sitä käyttää, jotta oikeusvarmuuden periaatteet toteutuisivat. Suunnitteluvaiheessa tulisi kiinnittää huomiota sekä mahdollisuuksiin että riskeihin. Riskejä voidaan minimoida, kun kaikki konsernissa noudattavat samoja siirtohinnoitteluperiaatteita. Huomiota tulee kiinnittää myös sekä Suomen sisäiseen lainsä-

²³⁷ Colliander 1997: VI-1–VI-15.

däntöön että kansainvälisen verotuksen vaikutuksiin. Kun konsernissa menot ja tulot kohdistetaan oikealle verovelvolliselle ja kun käytetään käypää arvoa, näin ollen verovelvollisten omistusaikana tapahtuneet arvon muutokset huomioidaan myös verotuksessa.

Tarkasteltaessa eri vaihtoehtoisia siirtohinnoittelumenetelmiä, tulisi markkinahintavertailumenetelmän tarkastelu tapahtua liikevaihdon tasolla, jälleenmyyntihintamenetelmän ja kustannusvoittolisämenetelmän tarkastelu tulisi kohdistaa myyntikatteeseen. Edellistä hinnoittelua tarkastellaan ostajan näkökulmasta ja jälkimmäistä myyjän näkökulmasta. Markkinahintavertailumenetelmän hinnoittelua voidaan tarkastella sekä ostajan tai myyjän näkökulmasta. Ainoastaan voitonjakamismenetelmässä tarkastellaan molempia etuyhteydessä olevien osapuolia. Näin ollen tämä menetelmä ei johda kohtuuttomaan lopputulokseen toisen osapuolen kannalta, niin kuin muissa menetelmissä voisi käydä.²³⁸

Edellä kerrotuista menetelmistä, suurin vertailukelpoisuuden vaatimus etuyhteydessä olevilla yrityksillä on markkinahintavertailumenetelmässä, jossa edellytyksenä on tuotteiden, toimintojen sekä ulkoisten olosuhteiden samankaltaisuus. Jälleenmyyntihinta- ja kustannusvoittolisämenetelmältä edellytetään vertailtavuutta toimintojen sekä ulkoisten olosuhteiden osalta. Voitonjakamismenetelmässä edellytykset vertailtavuuden samankaltaisuudelle ovat vähäisemmät kuin edellä kerrotuissa markkinahintavertailu-, jälleenmyyntihinta- ja kustannusvoittolisämenetelmissä.²³⁹

OECD:n siirtohinnoittelu ohjeessa suositellaan käytettäväksi perinteisiä liiketoimimenetelmiä. Nämä menetelmät ovat ”*suorin keino sen määrittämiseksi, ovatko etupiiriyritysten välisen kauppaj- ja rahoitussuhteiden ehdot markkinaehtoperiaatteen mukaisia.*”²²² Globaalin jakokaavan järjestelmään liittyminen on poliittisesti ja hallinnollisesti erittäin vaikeaa ja monimutkaista. Se vaatisi myös laajaa yhteistyötä kansainvälisen verotuksen osalta. Ennalta määritellyt kaavat eivät huomioi markkinaolosuhteissa tai yrityksissä tapahtuvia muutoksia.²⁴⁰

Dokumentoinnin tarkoituksena on juuri nimenomaan osoittaa markkinaehtoisuuden toteutuminen. Dokumentointivaiheessa tulee myös selvittää menetelmät, joita yritys on käyttänyt siirtohinnoittelussaan. Sopimukset yritysten välisistä transaktioista on myös sisällytettävä dokumentointiin. Vaikeutensa dokumentoinnilla asettaa eri maiden vero-

²³⁸ Karjalainen & Raunio 2007: 89–90.

²³⁹ Karjalainen & Raunio 2007: 90–91.

²²² Mehtonen 2005: 127.

²⁴⁰ Colliander 1995: III–20.

järjestelmien ja säännösten noudattaminen. Jotta dokumentointi kansainvälisissä konserneissa helpottuisi, tulee kirjanpito-, tilinpäätös- ja verolainsäädäntöjen noudattamista seurata jatkuvasti. Tärkeintä ei kuitenkaan ole menetelmä vaan, että hinnoittelu tapahtuisi markkinaehtoisesti. On sallittua käyttää useampaa menetelmää yhtäaikaaisesti, kunhan tuloksena on hinta, jonka riippumaton osapuoli olisi valmis suorittamaan. Yksi tapa minimoida siirtohinnoittelusta aiheutuvia riskejä on se, että verovelvollisella on mahdollisuus hakea ennakkotietoa mahdollisesta siirtohinnoitteluun liittyvästä hyväksyttävyydestä ja siirtohintojen markkinaehtoisuudesta.

LÄHDELUETTELO

- Ahonen Tero ja Etholén Tommi (2006). *Suomen tulevat siirtohinnoittelun dokumentaatio-säännökset*. Julkaisussa Tilintarkastus 2006:4, 66–74.
- Andersson Edward (1998). *Verovelvollisen oikeusturvan parantamiseen tähtäävät lainmuutokset*. Julkaisussa Verotus 1998:5, 428–436. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Verotus
- Andersson Edward ja Jarmo Ikkala (2000). *Elinkeinoverolainsäädännön kommentaari*. 2. uudistettu painos. Helsinki: Kauppakaari Oyj, Lakimiesliiton kustannus
- Andersson Edward (2006). *Johdatus vero-oikeuteen*. 13.painos. Helsinki: Talentum Media Oy
- Bergström Pia (2002). *Immateriaalioikeuksien arvostaminen osa yrityksen arvonmäärittäjä*. Julkaisussa Defensor legis 3:2002, 460–478.
- Colliander Anders (1997). *Siirtohinnoitteluperiaatteet monikansallisia yrityksiä ja verohallintoa varten*. Helsinki: Oy Edita Ab.
- Eerola Antti (2001). *Aineettomien oikeuksien kansainvälinen verosuunnittelu*. Julkaisussa Tilintarkastus 2001:3, 37–41.
- Euroopan Yhteisöjen Komissio (2007) Bryssel. *EU:n yhteisen siirtohinnoittelufoorumin toiminnasta erimielisyyksien ehkäisemiseksi ja ratkaisemiseksi sekä EU:n ennakkohinnoittelusopimuksia koskevista suuntaviivoista*, 1-26. Saatavilla Internetissä http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/fi/com/2007/-com2007_0071fi01.pdf
- Faroc J. Contractor (2001). *Intangible Assets and Principles for Their Valuation*. In Valuation of Intangible Assets in Global operations, 3–24. Ed. Faroc J. Contractor. London
- Haarmann Pirkko-Liisa (1999). *Tekijänoikeus & lähioikeudet*. Helsinki: Kauppakaari Oyj Lakimiesliiton kustannus
- Haarmann Pirkko-Liisa (2001). *Immateriaalioikeuden oppikirja*. 3.uudistettu painos. Helsinki: Talentum Media Oy
- Haarmann Pirkko-Liisa (2006). *Immateriaalioikeus*. 4.uudistettu painos. Helsinki: Talentum Media Oy
- Haarmann Pirkko-Liisa ja Mansala Marja-Leena (2007). *Immateriaalioikeuden perusteet*. Helsinki: Talentum Media Oy.
- Hakapää Kari (1995). *Uusi Kansainvälinen oikeus*. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.

Halonen Jari, Johanna Jalkanen, Petri Kyrölä, Milla Kärpänen, Jorma Nurkkala, Pekka Nurmo, Elina Penttilä-Räty, Peter Sundvik, Mari Suomela, Merja Tolvanen Timo Torkkel ja Margit Tuomala (2006). *IFRS - Käytännön käsikirja*. Helsinki: Edita Publishing Oy ja KPMG Oy Ab.

Hasson Steve (2006). *Transfer pricing: a European code*. Tax Adviser 2006:12, 24–26. Saatavilla Internetissä: <http://www.tax.org.uk/attach.pl/5025/5240/024026_TA_1206.PDF>.

HE 199/1998 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle Itävallan, Suomen ja Ruotsin liittymisestä yleissopimukseen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä tehdyn sopimuksen eräiden määräysten hyväksymisestä*. Saatavilla Internetissä: <<http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/1998/19980199>>. Helsinki: Valtion painatuskeskus.

HE 107/2006 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi*. Saatavilla Internetissä: <<http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2006/20060107>>. Helsinki: Valtion painatuskeskus.

Henttula Juhani (2005) *Varallisuuden arvostamisperusteesta perintöverotuksessa*. Helsinki: Oy Finn Lectura Ab

Helminen Marjaana (2000). *Kansainvälisen konsernin sisäiset palvelut verotuksessa*. 1.painos. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus

Helminen Marjaana - Ikkala Jarmo (2002). *Muodon ja sisällön ristiriita sekä luonnollisten henkilöiden asuinvaltioiden vaihdokset – vuoden 2002 IFA kongressi pääaiheet*. Julkaisussa Verotus 2002:5, 562–565. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Verotus

Helminen Marjaan (2002). Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisu 12/2001. *Kansainvälisen vero-oikeuden peruseräiden valossa*. Julkaisussa Verotus 2002:1, 19–29. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Verotus

Helminen Marjaana (2005). *Kansainvälinen tuloverotus*. 2.painos. Helsinki: WSOY

Kallunki Juha-Pekka, Martikainen Teppo, Niemelä Jaakko (1999). *Yrityksen arvonmäärittäminen*. Helsinki : Kauppakaari Oy

Kallunki Juha-Pekka ja Niemelä Jaakko (2004). *Uusi yrityksen arvonmäärittäminen*. Helsinki: Talentum

Kaplan Robert S. ja Norton David P. (2004) *Strategiakartat aineettoman pääoman muuttaminen mitattaviksi tuloiksi*. Helsinki: Talentum Media Oy

Karjalainen Jukka E. (2002). *Siirtohinnoitteludokumentoinnin hallinta konsernissa*. Julkaisussa Tilintarkastus 2002:1, 27–30. Helsinki: Tilintarkastusyhdystys.

Karjalainen Jukka ja Sami Laaksonen (2002). *Siirtohinnoitteludokumentaatio Suomessa*. Julkaisussa Verotus 2002:3, 315–323. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Verotus.

Karjalainen Jukka ja Merja Raunio (2007). *Siirtohinnoittelu*. Helsinki: WSOYpro
Kivi-Koskinen Timo 1999. *Teollisoikeudet pienen ja keskisuuren yrityksen kilpailukeinona*. Helsinki: Teknologian kehittämiskeskus.

Kivi-Koskinen Timo (2004). (toim. Mika Lankila). *Teollisoikeudet liiketoiminnassa, tutkimuksessa ja tuotekehityksessä*. Lappeenrannan teknillinen yliopisto

KPMG (1999). *Siirtohinnoittelusta kansainvälisten yhtiöiden verotuksessa maaliskuun/1999*, 12–14. Saatavilla Internetissä <<http://www.kpmg.fi/Binary.aspx?Section=170&Item=114>>.

KPMG (2004). *Konsernituen vähennyskelvottomuus ja sen merkitys siirtohinnoittelu dokumentaatioissa 3/2004*, 4–6. Saatavilla Internetissä <<http://www.kpmg.fi/Binary.aspx?Section=167&Item=1528>>.

KPMG (2004). *EU:n Arbitraatiosopimuksen voimassaolo jatkuu 4/2004*, 4–5. Saatavilla Internetissä <<http://www.kpmg.fi/Binary.aspx?Section=166&Item=1708>>.

Laaksonen Sami (2006). *Konserniverotuksen ennakkotietoja: Liiketoimintamallin muutos ja siirtohinnoittelu*. Julkaisussa: Verotus: 2006:4, 428–437. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Verotus.

Laaksonen Sami ja Tuomas Anttila (2007). *Uudet siirtohinnoittelun dokumentointia koskevat säännökset*. Julkaisussa: Verotus: 2007:1, 31–43. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Verotus.

Lapin verovirasto (1995). *Suositus varallisuuden arvostamisesta perintö- ja lahjaveroituksessa*, 1-15. Saatavilla Internetissä <<http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=5893;128512>>.

Leppiniemi Jarmo (1999). *Omaisuuuden arvo*. Kauppakaari Oy

Leppiniemi Jarmo (2003). *IFRS, johdon käsikirja*. Helsinki: WSOY

Leppiniemi Jarmo ja Leppiniemi Raili (2006). *Tilinpäätöksen tulkinta*. 4. uudistettu painos. Helsinki WSOY.

Manner Mauri (2000). *Siirtokelpoisten aineettomien oikeuksien verotusongelmista*. Julkaisussa Verotus 2000:4, 398–401. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Verotus

Mattila Pauli K. (1984). *Varojen arvostaminen perintö- ja lahjaveroituksessa*. Helsinki: Suomen lakimiesliiton kustannus Oy

Mehtonen Pekka (2001). *Suomen tekemät tuloverosopimukset ja OECD:n mallisopimukset*. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Mehtonen Pekka (2005). *Siirtohinnoittelu, tuloverotus ja konsernirakenteet*. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Mylly Tuomas (toim.) (2001). *Immateriaalioikeudet kansainvälisessä kaupassa*. Helsinki: Talentum Media Oy.

Myrsky Matti (2002). *Prejudikaattien merkitys verotuksessa*. 2. uudistettu painos. Helsinki: Talentum Media Oy.

Myrsky Matti ja Esko Linnakangas (2004). *Verotusmenettely ja muutoksenhaku*. Helsinki: Talentum Media Oy.

Niskakangas Heikki (1983). *Rojaltit ja palvelumaksut kansainvälisessä vero-oikeudessa*. Helsinki: Suomen lakimiesliiton kustannus Oy

Niskakangas Heikki (1993). *Siirtohinnoittelu vertailuhintojen puuttuessa ja kansainvälisten yritysostojen veroseuraamukset*: IFA:n 46. kongressi Cancunissa. Julkaisussa Verotus 1993/3, 304–310. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Verotus.

Nordlund, Marika, Mika Kallio ja Kari Kurkioja (2002). *Kansainvälisen konsernin liiketoimintamalli siirtohinnoittelun, arvonlisäverotuksen ja tullikysymysten näkökulmasta*. Julkaisussa: Verotus 2002:3, 293–314 Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Verotus.

Oesch Rainer ja Heli Pihlajamaa (2003). *Patenttioikeus, keksintöjen suoja*. Helsinki: Talentum Media Oy.

Ossa Jaakko (2002). *Sijoitustoiminnan verotus ja verosuunnittelu*. Helsinki: Talentum Media Oy.

Ranta-Lassila Hannele (2000). *Konserniyhtiöiden erillisverotus I: tulojen ja menojen kohdistaminen*. Julkaisussa Verotus 2000/4, 363–373. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Verotus

Ranta-Lassila Hannele (2001). *Konserniyhtiöiden erillisverotus II*. Julkaisussa Verotus 2001:1, 29–45. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Verotus

Ranta-Lassila Hannele (2002). *Konsernit ja verotuksen neutraalisuus*. Helsinki: Kauppa- ja kauppaliiton/ Talentum Media Oy

Rastas Taru ja Virpi Einola-Pekkinen (2001). *Arvoa aineettomasta pääomasta*. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi

Rissanen Kirsti, Manne Airaksinen, Johan Bärlund, Martti Castrén, Ilkka Harju, Jyrki Jauhiainen, Timo Kisanlahti, Antti Kivivuori, Petri Kuoppamäki, Jukka Mähönen, Seppo Villa ja Thomas Wilhelmsson (2006). *Yritysoikeus*. 2. uudistettu painos. Helsinki: WSOYpro

- Ryynänen Olli (2001). *Selvittämismääräys ja todistustaakka verotuksessa*. Julkaisussa Defensor Legis 2001:2, 262-285.
- Räty Päivi ja Virpi Virkkunen (2002a). *Kansainvälinen tilinpäätös käytäntö –IAS-raportointi*. Helsinki: WSOY
- Räty Päivi ja Virpi Virkkunen (2002b). *Kansainvälinen tilinpäätös käytäntö –IFRS-raportointi*. 2. uudistettu painos. Helsinki: WSOY
- Saarnio Antti, Vesa Puttonen ja Anne Eronen (2000). *Omistajalähtöinen johtaminen, yritysjohto markkinoiden ristitulessa*. Helsinki: WSOY.
- Salmi Harri, Petteri Häkkänen, Rainer Oesch, Marja Tommila (2001). *Tavaramerkki*. 1. painos. Helsinki: Talentum Media Oy
- Siivola Jyrki (10/2004). *Immateriaalioikeudet yritysten sopimuksissa*. Helsinki: Teknologiateollisuus ry.
- Tikka, Kari S. (1972). *Veron minimoinnista*. Helsinki: Förlagsbolaget Judex Kustannus-yhtiö.
- Torkell Timo (2003). *Konsernin sisäisen palvelun ja kustannuspanossopimusten käsite Suomen kansainvälisessä tulovero-oikeudessa*. Julkaisussa Verotus 2003:3, 279–292. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Verotus
- Tuominen Markku (2001). *Teollisoikeudet vakuutena*. Helsinki: WSLT.
- Tuominen Markku (2002). *Immateriaalioikeuksien arvon vakuuttaminen*. Julkaisussa Defensor legis 2002:1, 97–110.
- Törmänen Jere (2006). *Siirtohinnoittelun dokumentaatiovaatimukseen selkeyttä*. Julkaisussa Tilisanomat 2006:3, 47-52.
- Verotiedote (2006). *Kansainvälisen verotuksen muutoksia*. 2006:2, 1-24 Saatavilla Internetissä <<http://www.vero.fi/nc/doc/-download.asp?id=5096;549190>>.