

## SIIRTOHINNOITTELUN DOKUMENTOINTI

### SISÄLTÖ

|        |  |    |
|--------|--|----|
| 1      | Johdanto .....   | 3  |
| 2      | Yleistä .....  | 5  |
| 2.1    | Määritelmiä .....  | 5  |
| 2.2    | Dokumentoinnin laatimisesta .....  | 7  |
| 2.2.1  | Yleistä .....  | 7  |
| 2.2.2  | Sisällön olennaisuus .....   | 7  |
| 2.2.3  | Dokumentointi suhteessa markkinaehtoperiaatteeseen.....                          | 8  |
| 2.2.4  | Käytettävä kieli .....   | 8  |
| 2.2.5  | Laatimisen ajankohta .....   | 8  |
| 2.3    | EU TPD:n soveltaminen .....  | 9  |
| 3      | Dokumentointivelvoitteen soveltamisala .....                                     | 10 |
| 3.1    | Yleistä dokumentointivelvoitteen rajoista .....                                  | 10 |
| 3.2    | Etuyhteyssuhteen määritelmästä.....  | 10 |
| 3.3    | Pienet ja keskisuuret yritykset .....  | 12 |
| 3.3.1  | Määritelmän soveltamisesta .....   | 12 |
| 3.3.2  | Kynnysarvojen ylittymisestä .....  | 13 |
| 3.3.3  | Kynnysarvojen ylittymisestä omistus- ja sidosyritysten tietojen perusteella..... | 14 |
| 3.4    | Vähäiset etuyhteystoimet.....  | 16 |
| 3.5    | Kiinteän toimipaikan toimet.....   | 16 |
| 4      | Dokumentoinnin sisältö.....  | 18 |
| 4.1    | Kuvaus liiketoiminnasta .....  | 18 |
| 4.2    | Kuvaus etuyhteyssuhteista .....  | 19 |
| 4.3    | Etuyhteystoimet .....  | 20 |
| 4.3.1  | Yleistä .....  | 20 |
| 4.3.2  | Liiketoimien yhdistäminen .....  | 21 |
| 4.3.3  | Sopimukset.....  | 21 |
| 4.4    | Toimintoarviointi.....   | 22 |
| 4.4.1  | Dokumentointivelvoite .....  | 22 |
| 4.4.2  | Toimintoarvioinnin tarkoitus.....  | 22 |
| 4.4.3  | Vain etuyhteystoimista toimintoarviointi .....                                   | 22 |
| 4.4.4  | Toimintoarvioinnin merkityksestä siirtohinnoittelun arvioinnissa .....           | 22 |
| 4.4.5  | Toimintojen kuvaus .....   | 23 |
| 4.4.6  | Käytetyn omaisuuden merkitys .....   | 23 |
| 4.4.7  | Osapuolten kantamat riskit.....  | 24 |
| 4.4.8  | Muutosten kuvaaminen .....   | 25 |
| 4.4.9  | Muut etuyhteystoimen vertailukelpoisuuteen vaikuttavat tekijät.....              | 26 |
| 4.4.10 | Osapuolten luokittelu.....   | 27 |
| 4.4.11 | Testattava osapuoli .....  | 28 |

|         |  |    |
|---------|--|----|
| 4.4.12  | Esimerkkejä.....   | 29 |
| 4.5     | Vertailuarviointi .....  | 29 |
| 4.5.1   | Yleistä .....  | 29 |
| 4.5.2   | Vertailuarvioinnin painopiste taloudellisesti olennaisissa etuyhteystoimissa ..... | 30 |
| 4.5.3   | Vertailuarvioinnin vaiheet .....   | 30 |
| 4.5.4   | Vertailukohteet .....  | 30 |
| 4.5.4.1 | Sisäinen vertailukohde .....   | 30 |
| 4.5.4.2 | Ulkoinen vertailukohde .....   | 31 |
| 4.5.4.3 | Käytettävissä olevat vertailukohteet .....   | 31 |
| 4.5.5   | Vertailukohteen hakeminen.....   | 32 |
| 4.5.5.1 | Tietolähteet.....  | 32 |
| 4.5.5.2 | Hakualue .....   | 33 |
| 4.5.5.3 | Muita hakuehtoja .....   | 33 |
| 4.5.6   | Vertailukelpoisuus .....   | 34 |
| 4.5.7   | Vertailukelpoisuuden oikaiseminen .....  | 34 |
| 4.5.8   | Vaihteluväli .....   | 35 |
| 4.6     | Siirtohinnoittelumenetelmä ja sen soveltaminen.....                                | 36 |
| 4.6.1   | Dokumentointivelvoite .....  | 36 |
| 4.6.2   | Siirtohinnoittelumenetelmät.....   | 36 |
| 4.6.3   | Aineetonta omaisuutta koskevia erityisnäkökohtia.....                              | 37 |
| 4.6.4   | Menetelmän valinta .....   | 37 |
| 4.6.5   | Menetelmän soveltaminen .....  | 38 |
| 5       | Dokumentoinnin tutkimisesta .....  | 39 |
| 5.1     | Dokumentoinnin esittäminen .....   | 39 |
| 5.1.1   | Määräaika.....   | 39 |
| 5.1.2   | Säilyttäminen.....   | 39 |
| 5.1.3   | Kehotus .....  | 40 |
| 5.2     | Dokumentoinnin täydentäminen .....   | 40 |
| 5.2.1   | Määräaika.....   | 40 |
| 5.2.2   | Lisäselvityksen kohteet .....  | 40 |
| 5.2.3   | Dokumentoinnista vapautettujen velvollisuus antaa selvityksiä .....                | 41 |
| 5.3     | Veronkorotus .....   | 42 |
| 5.3.1   | Säännös .....  | 42 |
| 5.3.2   | Soveltaminen.....  | 42 |
| 5.3.3   | Veronkorotuksen määrä.....   | 43 |

## 1 JOHDANTO

Siirtohinnoittelun dokumentointi on verovelvollisen laatima kirjallinen selvitys verovelvollisen ja etuyhteisyriyten välisten liiketoimien hinnoittelusta. Selvityksen tarkoituksena on osoittaa, että verovelvollisen liiketoimet on hinnoiteltu markkinaehtoperiaatteen mukaisesti. Markkinaehtoperiaate on siirtohinnoittelun perusta, jota noudatetaan kansainvälisesti. Suomessa markkinaehtoperiaate on ilmaistu verotusmenettelystä annetun lain (VML) 31 §:ssä. Myös siirtohinnoittelun dokumentointia koskevat säännökset ovat VML:ssä. VML 14 a – 14 c §:n dokumentointivelvoite edellyttää verovelvollisten laativan vuosittain siirtohinnoittelustaan dokumentoinnin.

Vaatus dokumentoinnin laatimisesta lisättiin lakiin tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevassa uudistuksessa. Uudistuksen yhtenä tavoitteena oli Suomen yhteisöverotulojen turvaaminen kansainvälistyvässä toimintaympäristössä, minkä katsottiin edellyttävän kansainvälisiä käytäntöjä vastaavan dokumentointivaatimuksen säätämistä myös Suomeen. Dokumentointivaatimuksia on otettu käyttöön viime vuosina useissa valtioissa. Suomen dokumentointivaatimukseen on vaikuttanut eniten Euroopan unionin dokumentointia koskeva käytännösääntö, jonka tarkoituksena on jäsenvaltioiden verotulojen turvaamisen ohella yhtenäistää jäsenvaltioiden dokumentointisäännöksiä ja helpottaa yritysten verotukseen liittyvien velvoitteiden täyttämistä.

Tässä muistiossa käsitellään siirtohinnoittelun dokumentoinnin laatimista. Tarkoituksena on antaa verovelvollisille ohjausta dokumentointivelvollisten määritelmästä ja dokumentoinnin sisältövaatimuksista. Ohjauksella pyritään vastaamaan muun muassa kysymyksiin, kenen on laadittava dokumentointi, mistä liiketoimista dokumentointia edellytetään ja minkälainen dokumentointi on riittävä. Muistiossa käsitellään myös dokumentoinnin tutkimista verotuksessa. Tältä osin tarkoituksena on antaa ohjausta dokumentoinnin esittämisestä ja dokumentoinnin täydentämisestä sekä dokumentoinnin laiminlyönneistä aiheutuvista veronkorotusseuraamuksista.

Siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältö on määritelty VML 14 b §:ssä. Dokumentoinnissa on oltava

- 1) kuvaus liiketoiminnasta,
- 2) kuvaus etuyhteyssuhteista,
- 3) tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista,
- 4) toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista,
- 5) vertailuarviointi
- 6) kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta.

Neljässä ensimmäisessä kohdassa selvitetään verovelvollisen etuyhteystoimiin vaikuttavia tekijöitä. Tarkoituksena on luoda kokonaiskäsitys verovelvollisen toiminnasta, jotta markkinaehtoperiaatteen edellyttämä vertailu olisi mahdollista. Viidennessä kohdassa vertaillaan etuyhteystoimia valittaviin vertailukelpoihin riippumattomiin liiketoimiin. Etuyhteystoimien hinnoittelussa on tullut soveltaa sopivaa siirtohinnoittelumenetelmää (kohta 6).

Dokumentoinnin perusteella tapahtuvan siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden määrittämisen kannalta olennainen tieto riippuu tapauksen tosiseikoista ja olosuhteista. OECD:n ohjeissa todetaan, että on eräitä piirteitä, jotka ovat yhteisiä kaikille siirtohinnoittelututkimuksille. Dokumentoinnissa vaadittavat tiedot perustuvat näihin kaikkiin tapauksiin soveltuviin yhteisiin piirteisiin. Do-

kumentoinnin sisältövaatimuksiin on vaikuttanut keskeisesti myös EU:n käytännösäännön suositukset.

Tässä muistiossa ei käsitellä yksityiskohtaisesti VML 31 §:n siirtohinnoitteluoikaisua eikä sen taustalla olevaa markkinaehtoperiaatetta. Muistiossa on joissakin kohdin selostettu OECD:n julkaisemassa teoksessa ”OECD:n siirtohinnoitteluperiaatteet monikansallisia yrityksiä ja verohallintoja varten” (OECD:n ohjeet) esitettyjä näkemyksiä, jotta dokumentoinnin sisältövaatimukset olisivat paremmin ymmärrettävissä. Tarkoituksena ei kuitenkaan ole antaa markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta kattavaa esitystä, vaan ainoastaan selventää dokumentoitavaa tietosisältöä tarvittavilta osin. Markkinaehtoperiaatetta tulkitaan siirtohinnoittelutilanteissa OECD:n ohjeista ilmenevien periaatteiden mukaisesti.

## 2 YLEISTÄ

### 2.1 Määritelmiä

Muistiossa käytetyt termit on määritelty seuraavassa luettelossa.

#### Dokumentointi

Dokumentointi on verovelvollisen laatima selvitys etuyhteystoimien markkinaehtoisesta siirtohinnoittelusta. VML 14 a §:n termi on siirtohinnoitteludokumentointi, mutta muistiossa käytetään lyhyempää muotoa dokumentointi.

#### Dokumentointivelvoite

Dokumentointivelvoite on VML 14 a – 14 c §:n mukainen kokonaisuus, johon sisältyy verovelvollisen velvollisuus laatia siirtohinnoitteludokumentointi sekä esittää ja täydentää sitä.

#### Etuyhteyssuhde

Etuyhteyssuhde on verovelvollisen ja verovelvolliseen VML 31 §:n 2 (ja 3) momentin mukaisessa etuyhteydessä olevan etuyhteisyriityksen välinen suhde. Etuyhteyssuhde syntyy, kun yritys omistaa toisen etuyhteisyriityksen pääomasta tai osakkeiden tuottamasta äänimäärästä yli puolet tai on välillisesti tai välittömästi oikeutettu nimittämään yli puolet toisen hallituksen jäsenistä tai on toinen muutoin tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa toisessa osapuolella. Dokumentoitavaksi etuyhteyssuhteeksi rinnastetaan ulkomaalaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan suhde.

#### Etuyhteystoimi

Etuyhteystoimi on verovelvollisen ja tähän etuyhteyssuhteessa olevan etuyhteisyriityksen välinen liiketoimi. Liiketoimea ja etuyhteystoimea käytetään tässä muistiossa samassa merkityksessä. Yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisillä toimilla tarkoitetaan VML 14 b §:ssä ulkomaalaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisiä toimia. Nämä toimet rinnastetaan etuyhteystoimiin.

#### Etuyhteisyriitys

Verovelvolliseen etuyhteyssuhteessa oleva osapuoli.

#### EU:n käytäntösääntö

Neuvoston ja neuvostossa kokoontuneiden jäsenvaltioiden hallitusten edustajien päätöslauselma (annettu 27.6.2006, etuyhteydessä keskenään olevien yritysten siirtohinnoitteluasiakirjoja Euroopan unionissa koskevista menettelysäännöistä (2006/C 176/01)). Menettelysäännöistä käytetään tässä muistiossa nimitystä EU:n käytäntösääntö.

#### EU TPD

EU Transfer Pricing Documentation (EU TPD) on EU:n dokumentointia koskevan käytäntösäännön mukainen yhtenäinen ja osittain keskitetty siirtohinnoitteludokumentointimalli EU:n alueen etuyhteisyriityksille.

#### Hallituksen esitys

Hallituksen esitys Eduskunnalle tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi, HE 107/2006 vp.

### Komission suositus

Komission suositus (annettu 6.5.2003, 2003/361/EY) mikroyritysten sekä pienten ja keskisuurten yritysten määritelmästä.

### Kvartiiliväli

Vertailukohteiden vertailutiedon luotettavuutta voidaan lisätä tilastotieteen käyttämällä hajontaluvulla. Kvartiilivälillä tarkoitetaan yläkvartiiliin (75 % tapauksista jää sen alapuolelle) ja alakvartiiliin (25 % tapauksista jää alapuolelle) erotusta.

### Markkinaehtoperiaate

Markkinaehtoperiaate (the arm's length principle) on OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklassa ilmaistu periaate, jonka mukaan etuyhteydessä olevien yritysten kauppa- ja rahoitussuhteissa sovitussa tai määrätyissä ehdoissa noudatetaan ehtoja, joista olisi vastaavissa olosuhteissa sovittu toisiin riippumattomien yritysten välillä.

### Mediaani

Mediaani on suuruusjärjestykseen asetettujen vertailukohteiden vertailutietojen keskimäinen arvo tai kahden keskimäisen keskiarvo, jos vertailutietoja on parillinen määrä.

### OECD:n ohjeet

Siirtohinnoitteluperiaatteet monikansallisia yrityksiä ja verohallintoja varten (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) on OECD:n vuonna 1995 julkaisema ja sen jälkeen täydentämä raportti etuyhteydessä olevien yritysten välisen siirtohinnoittelun määrittämisestä. OECD:n ohjeet on kommentaariteos markkinaehtoperiaatteen soveltamiseen.

### Omistusyhteisyritys

Omistusyhteisyritys on pienen ja keskisuuren yrityksen määrittelyyn liittyvä yritystyyppi. Omistusyhteisyritys on kyseessä, jos omistusosuus yrityksessä on vähintään 25 prosenttia (pääomasta tai äänimäärästä), mutta enintään 50 prosenttia.

### Pieni ja keskisuuri yritys

Pieni ja keskisuuri yritys on määritelty VML 14 a §:ssä. Määritelmä vastaa komission suosituksessa, annettu 6 päivänä toukokuuta 2003, mikroyritysten sekä pienten ja keskisuurten yritysten määritelmästä (2003/361/EY) annettua pienen ja keskisuuren yrityksen määritelmää.

### Sidosyritys

Sidosyritys on pienen ja keskisuuren yrityksen määrittelyyn liittyvä yritystyyppi. Sidosyritys on kyseessä, jos omistusosuus yrityksestä on yli 50 prosenttia.

### Toimi

Yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan väliset toimet (dealings) rinnastetaan etuyhteystoimiin.

### Toimintoarviointi

OECD:n ohjeiden mukainen toimintoanalyysi (functional analysis), jossa arvioidaan etuyhteysuhteessa tehdyissä liiketoimissa ja riippumattomien yritysten vertailukelpoisissa riippumattomissa liiketoimissa suorittamia toimintoja ottaen huomioon käytetty omaisuus ja otetut riskit.

### Vertailuarviointi

OECD:n ohjeiden vertailukelpoisuuden arviointi (comparability analysis), jossa verrataan etuyhteystoimea riippumattomaan liiketoimeen tai liiketoimiin.

## **2.2 Dokumentoinnin laatimisesta**

### **2.2.1 Yleistä**

Dokumentointi on jaettu kahteen vaiheeseen. Verovelvollisen on laadittava vuosittain dokumentointi ja toisaalta annettava erikseen dokumentointia täydentäviä lisäselvityksiä tarkemmin tutkittavista asioista. Laadittava dokumentointi on vaadittavien tietojen vähimmäistaso, jota veroviranomaisten näkökulmasta on tarkoitus käyttää siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden alustavaan tarkasteluun. Tarvittaessa veroviranomainen pyytää lisäselvityksiä siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden varmentamiseksi.

### **2.2.2 Sisällön olennaisuus**

Dokumentointia ei ole sidottu määrämuotoon. Dokumentointia ei vaadita esitettäväksi määrämuotoisena, koska siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden todentaminen perustuu aina kunkin tapauksen tosiseikkoihin ja olosuhteisiin.

Dokumentointi on riittävä, kun se täyttää VML 14 b §:n yleisluonteiset vaatimukset. Lainkohdan dokumentointi rajoittuu yleisiin tietoihin, jotka ovat yhteisiä kaikille siirtohinnoittelutapauksille. Dokumentoitavat tiedot ja asiakirjat esitetään kunkin tapauksen vaatimalla tarkkuudella. Yksinkertainen ja suppea dokumentointi voi olla riittävän huolellisesti laadittu, jos dokumentointiin tästä huolimatta sisältyvät tapauksen tosiseikat ja selvitys liiketoimen markkinaehtoisuudesta. Toisaalta sivumäärältään laaja dokumentointi voi olla puutteellinen, jos siinä ei ole käsitelty kaikkia kyseiseen liiketoimeen vaikuttavia olennaisia seikkoja. Dokumentoinnin sisältö on aina olennaisempaa kuin dokumentoinnin muoto.

Dokumentointi voidaan esittää muussa kuin VML 14 b §:n mukaisessa järjestyksessä. Dokumentointi voi olla rakenteeltaan ja sisällöltään erilainen, jos se on tehty esimerkiksi EU TPD:n tai toisen valtion dokumentointivaatimuksen mukaisesti. Verovelvollinen voi päätyä erilaiseen esittämistapaan myös muista syistä. Dokumentoinnista on kuitenkin käytävä ilmi VML 14 b §:n edellyttämät tiedot.

### 2.2.3 Dokumentointi suhteessa markkinaehtoperiaatteeeseen

Dokumentointivelvoite on joustava ja dokumentoinnin laatimisesta on säädetty vapautuksia ja kevennyksiä. Dokumentointivaatimusten joustavuus ja mahdollisesti soveltuvat vapautukset ja kevennykset rajoittuvat kuitenkin vain dokumentointiin, eikä niillä ole vaikutusta markkinaehtoperiaatteen soveltamiseen. Kaikkiin siirtohinnoittelutapauksiin sovelletaan markkinaehtoperiaatetta samalla tavalla. Lain vaatimusten mukaisesti tehty dokumentointi ei estä veroviranomaisia soveltamasta siirtohinnoitteluoikaisua, jos liiketoimen hinnoittelu poikkeaa VML 31 §:n mukaisesti markkinaehtoisesta hinnoittelusta.

### 2.2.4 Käytettävä kieli

Dokumentointi voidaan laatia suomeksi, ruotsiksi tai englanniksi. Englanniksi laaditun dokumentoinnin keskeisistä kohdista on tarvittaessa esitettävä käännös kotimaiselle kielelle.

Veroviranomaisen ei tavallisesti ole tarkoituksenmukaista vaatia käännöstä koko englanninkielisestä dokumentoinnista, koska dokumentointiin sisältyy yleensä paljon helposti hahmotettavia osia. Käännöstä voitaisiin vaatia **esimerkiksi** tulkinnanvaraisista kohdista, joiden merkitys asian hahmottamisessa on olennainen. Käännöksen vaatiminen säännönmukaisesti koko dokumentoinnista lisäisi verovelvollisen dokumentointikustannuksia kohtuuttomasti. Tämä ilmenee myös EU:n käytäntösäännön suosituksista. EU:n käytäntösäännön mukaan jäsenvaltioiden pitäisi hyväksyä mahdollisimman pitkälle vieraskielisten asiakirjojen esittäminen, jotta käännöksistä aiheutuvat kustannukset pysyisivät alhaisina.

### 2.2.5 Laatimisen ajankohta

Dokumentoinnin laatimiselle ei ole varsinaista määräaikaa. Dokumentointia ei edellytetä laadittavan ajantasaisesti verovuoden aikana. Dokumentoinnissa on otettava huomioon ainoastaan dokumentoinnin esittämisvelvollisuutta koskeva VML 14 c §. Verovelvollisen on esitettävä dokumentointi 60 päivän kuluessa veroviranomaisen kehotuksesta. Verovuoden dokumentointi on velvollisuus esittää aikaisintaan kuuden kuukauden kuluttua verovuoden päättymisestä. Dokumentointi on laadittava ensimmäisen kerran 1.1.2007 tai sen jälkeen alkavalta verovuodelta.

Verovelvollisen on tarkoituksenmukaista seurata etuyhteystoimien siirtohinnoittelua jo verovuoden aikana, vaikka dokumentointia ei edellytetä laadittavan ajantasaisena. Siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden seuraaminen on tärkeää, koska Suomessa ei ole mahdollista tehdä verotettavaa tuloa alentavaa oikaisua enää veroilmoituksella. Sen sijaan verovuoden kirjanpidossa tehdyt markkinaehtoiset oikaisuerät ovat mahdollisia. Tällainen siirtohinnoittelun oikaisuerä on verotuksessa vähennyskelpoinen meno edellyttäen, että oikaisuerä on markkinaehtoinen. Tällöin ei siis ole kyse elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (EVL) 16 §:n 7 kohdan mukaisesta vähennyskeltottomasta menosta. Muun muassa näistä syistä johtuen yrityksen siirtohinnoittelukokonaisuus on tyypillisesti paremmin hallittavissa, kun yrityksen siirtohinnoittelukäytäntö ja tähän liittyvä dokumentointi laaditaan mahdollisimman ajantasaisesti.



## 2.3 EU TPD:n soveltaminen

EU:n käytännesäännössä on suositus Euroopan unionin alueella toimivien yritysten yhteisestä siirtohinnoittelun dokumentointivelvoitteesta. Käytännesäännön mukainen dokumentointi on nimeltään EU TPD. EU:n käytännesääntö ei ole jäsenvaltioita sitovaa oikeutta, koska jäsenvaltioilla on suvereniteetti välittömän verotuksen alueella. Suomi on kuitenkin ottanut huomioon käytännesäännön suositukset dokumentointia koskevissa uusissa säännöksissä.

EU TPD:n tarkoituksena on yhtenäistää yritysten dokumentointivelvoitteita. Euroopan unionin alueella toimiva konserni voi ottaa EU TPD:n käyttöön ja soveltaa sitä kaikissa jäsenvaltioissa toimiviin etuyhteisyhtiöihin. Tämä saattaa helpottaa yritysten dokumentointivelvoitteita, koska dokumentointi voidaan laatia kaikissa jäsenvaltioissa samalta pohjalta. EU TPD:n soveltaminen on yrityksille vapaaehtoista. Yrityksen on kuitenkin sovellettava johdonmukaisesti käyttöön ottamaansa EU TPD -dokumentointimallia, koska dokumentointimallia ei voi käytännesäännön mukaan vaihdella vuosittain.

EU TPD koostuu kahdesta osasta. EU TPD:n yleisessä osassa (masterfile) on koko konsernia koskeva yhtenäinen dokumentointi, joka on kaikkien jäsenvaltioiden käytettävissä. Toisessa osassa on yhtenäinen maakohtainen dokumentointi (country-specific documentation) jokaisesta jäsenvaltiosta, jossa konsernilla on etuyhteystoimia. Jokainen maakohtainen dokumentointi sisältää tietoa kyseiseen valtioon sijoittuneen yrityksen etuyhteystoimista ja niiden siirtohinnoittelusta. Maakohtainen dokumentointi esitetään vain kulloinkin kyseessä olevalle valtiolle.

Suomen dokumentointivelvoitteen voi täyttää laatimalla EU TPD, koska Suomen dokumentointivelvoite on kevyempi kuin EU TPD:n yhtenäinen maakohtainen dokumentointi. Paremman yleiskuvan saamiseksi dokumentointiin on suositeltavaa liittää myös EU TPD:n yleinen osa. EU TPD:n valinnasta konsernin dokumentointimalliksi ei edellytetä tehtäväksi käytännesäännön mukaista erillistä ilmoitusta Suomen veroviranomaisille.

### 3 DOKUMENTOINTIVELVOITTEEN SOVELTAMISALA

#### 3.1 Yleistä dokumentointivelvoitteen rajoista

Verovelvollisen on lähtökohtaisesti laadittava siirtohinnoitteludokumentointi verovuoden aikana VML 31 §:ssä tarkoitettussa etuyhteydessä tekemistään liiketoimista eli verovuoden etuyhteystoimista. Dokumentointivelvoite ei kuitenkaan koske kaikkia VML 31 §:n määritelmän mukaisia etuyhteystoimia. Siirtohinnoitteluokaisua koskevan VML 31 §:n soveltamisala on laaja; se soveltuu kotimaisiin ja rajat ylittäviin liiketoimiin sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisiin toimiin. Dokumentointivelvoitteen soveltamisala on suppeampi.

Dokumentointivelvoite koskee VML 14 a §:n mukaisesti etuyhteystoimia, joissa toinen osapuoli on ulkomaalainen. Dokumentointi on laadittava lisäksi ulkomaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisistä toimista. Dokumentointia ei sen sijaan ole välttämätöntä laatia kotimaisten yritysten välisistä liiketoimista eikä kotimaisen yrityksen ja sen ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisistä toimista. Dokumentointivelvoitteen rajoittaminen vain rajat ylittäviin liiketoimiin on perusteltua, koska veroviranomaisilla on laajat mahdollisuudet saada säännöksessä tarkoitettuja tietoja kotimaisten yritysten välisen liiketoimen molemmista osapuolista. Tällä perusteella vapautetaan dokumentointivelvoitteesta myös ulkomaisen yrityksen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan ja samaan ulkomaisen yrityksen konserniin kuuluvan suomalaisen yrityksen väliset liiketoimet, vaikka toisena osapuolena onkin muodollisesti ulkomainen yritys.

Pienet ja keskisuuret yritykset on vapautettu kaikkien, myös rajat ylittävien, etuyhteystoimien dokumentoinnista. Pieniltä ja keskisuurilta yrityksiltä ei edellytetä hallituksen esityksen mukaisesti dokumentointia, koska dokumentoinnin laatiminen ja ylläpitäminen aiheuttaa kustannuksia, jotka eivät ole kohtuullisia kyseisistä yrityksistä kertyvien verotulojen turvaamiseen liittyvään intressiin nähden.

Vähäisten etuyhteystoimien osalta dokumentointi voidaan laatia täysimittaista dokumentointia kevyemmin. Vähäisillä etuyhteystoimilla tarkoitetaan verovelvollisen ja etuyhteisyriksen välisiä liiketoimia, joiden yhteismäärä on verovuonna enintään 500.000 euroa. Hallituksen esityksessä perustellaan kevennettyä dokumentointia sillä, että vähäisiin liiketoimiin ei liity olennaista verotuksellista intressiä eikä niiden osalta siten ole tarkoituksenmukaista vaatia kattavaa dokumentointia.

#### 3.2 Etuyhteyssuhteen määritelmästä

Etuyhteys on määritelty VML 31 §:n 2 momentissa. Liiketoimen osapuolet ovat etuyhteydessä toisiinsa, jos liiketoimen osapuolella on toisessa osapuolella määräysvalta tai kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa. VML 31 §:n 2 momentin määräysvallan käsite vastaa sisällöltään kirjanpitolaisissa (KPL) ja (uudessa) osakeyhtiölaissa (OYL) omaksuttua määräysvallan käsitettä. KPL 1 luvun 5 §:n mukaan määräysvalta voi perustua ensinnäkin kohdeyrityksen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamien äänien enemmistöön ja siihen, että yrityksellä oleva äänten enemmistö perustuu omistukseen, jäsenyyteen, yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai niihin verrattaviin sääntöihin taikka muihin sopimukseen. Toiseksi yrityksen mää-

räysvalta kohdeyrityksessä voi perustua siihen, että yrityksellä on oikeus nimittää tai erottaa enemmistö jäsenistä kohdeyrityksen hallituksessa tai siihen verrattavassa toimielimessä taikka toimielimessä, jolla on hallituksen tai vastaavan elimen nimitysoikeus, ja tämä oikeus perustuu samoihin seikkoihin kuin edellä kuvattu yritykselle määräysvallan antava ääntenemmistö. Näiden lisäksi KPL 1 luvun 5 §:n ja VML 31 §:n 2 momentissa tarkoitettu määräysvalta on olemassa, jos yritystä johdetaan yhteisesti tai jos yritys muulla tavoin tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa kohdeyrityksessä.

Yhteisellä johtamisella tarkoitetaan KPL:n uudistamista koskevan hallituksen esityksen HE 126/2004 mukaan esimerkiksi niitä tilanteita, joissa on perustettu rahoitus- ja vakuusjärjestelyitä tai muuta erityistä tarkoitusta varten yksiköitä (engl. special purpose entities), joita johdetaan tytäryrityksen tavoin, vaikka omistusyhteys yrityksen ja kohdeyrityksen välillä puuttuukin. Yhteinen johtaminen tarkoittaa myös joint venture -pohjaista omistusjärjestelyä, jossa kaksi omistajaa omistaa kohdeyrityksen tasan. Yhteisyrityksille on tyypillistä, että osakkaiden välillä laadittu osakassopimus määrittelee tarkemmin määräysvallan käyttöä. Osakassopimuksen tietojen perusteella pystytään yleensä määrittämään, kumpi osakkaista käyttää yhteisyrityksessä määräysvaltaa.

VML 31 §:n 2 momentin etuyhteys täyttyy myös silloin, kun määräysvalta perustuu välilliseen omistukseen, äänivaltaan tai oikeuteen nimittää yli puolet jäsenistä toisen yhteisön hallitukseen tai siihen verrattavaan toimielimeen. Hallituksen esityksessä on päädytty siihen, että säännös kattaa tyypilliset etuyhteystilanteet, kuten konsernien sisäiset liiketoimet sekä tilanteet, joissa jollakin kolmannella osapuolella olisi määräysvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa. Hallituksen esityksessä on myös todettu, että säännös soveltuu esimerkiksi ulkomaisen yrityksen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan ja toisen samaan konserniin kuuluvan ulkomaisen yrityksen välisiin liiketoimiin.

Määräysvaltaa käyttävän kolmannen osapuolen asemassa voi olla VML 31 §:n 2 momentin mukaisesti konserniyritysten lisäksi luonnollinen henkilö yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa. Lähipiiriin kuuluvat hallituksen esityksen määritelmän mukaan henkilön aviopuoliso tai häneen avioliitonomaisessa suhteessa oleva henkilö, sisarus, sisar- tai velipuoli, henkilön ja hänen aviopuolionsa tai häneen avioliitonomaisessa suhteessa elävän henkilön ylenevässä tai alenevässä polvessa oleva sukulainen, sekä mainittujen henkilöiden aviopuolisot tai heihin avioliitonomaisessa suhteessa olevat henkilöt. Näiden lisäksi myös rekisteröidyssä parisuhteessa elävät henkilöt voivat olla määräysvaltaa käyttäviä henkilöitä tai näiden lähipiiriin kuuluvia henkilöitä. Luonnollisen henkilön lähipiiriin kuuluu myös edellä mainittujen henkilöiden kuolinpesä, koska luonnollisen henkilön kuollessa hänen oikeutensa ja velvollisuutensa siirtyvät yleisseuraantona hänen kuolinpesälleen.

Yrityksen ja sen osakkaana olevan luonnollisen henkilön väliset oikeustoimet eivät ole dokumentoitavia etuyhteystoimia. Tässä suhteessa tehtyjä oikeustoimia, kuten esimerkiksi työsuhteesta maksettavia korvauksia, pääomasijoituksia ja henkilökohtaisen omaisuuden luovutuksia arvioidaan kuhunkin tapaukseen soveltuvan verosäännöksen perusteella. Jos suomalainen luonnollinen henkilö toimii elinkeinonharjoittajana ja elinkeinotoiminnan tulolähteeseen kuuluu ulkomaisia yrityksiä, joissa elinkeinonharjoittajalla on määräysvalta, dokumentointivelvoite soveltuu lähtökohtaisesti elinkeinonharjoittajan ja etuyhteisyrityksen välisiin etuyhteystoimiin.

Esimerkki 1: Ulkomainen 100 MEUR:n liikevaihdon ja 45 MEUR:n taseen loppusumman omaava yritys A Ltd omistaa B Oy:n osakkeista 40 %:n äänivaltaa vastaavan osuuden, mutta yrityksellä on lisäksi oikeus nimittää yli puolet B Oy:n hallituksen jäsenistä. B Oy:n ja A Ltd:n välisistä liiketoimista on laadittava dokumentointi.

Esimerkki 2: Suomalainen 60 MEUR:n liikevaihdon ja 44 MEUR:n taseen loppusumman omaava A Oy omistaa 100 % toisesta suomalaisesta B Oy:stä. Jälkimmäinen yritys omistaa 60 % ulkomaisen C Ltd:n pääomasta ja 40 % sen osakkeiden tuottamasta äänimäärästä. Molempien suomalaisten yritysten on laadittava dokumentointi liiketoimista, joita niillä on C Ltd:n kanssa.

Esimerkki 3: Luonnollinen henkilö F omistaa sekä suomalaisen A Oy:n että ulkomaisen B Ltd:n osakkeet. A Oy:n on laadittava dokumentointi liiketoimista B Ltd:n kanssa, jos A Oy ei ole VML 14 a §:n mukainen pieni tai keskisuuri yritys.

Esimerkki 4: Perhe, johon kuuluvat isä A, äiti B, äidinäiti C, tytär D, tyttären puoliso E, tyttären lapset F, G ja H, omistaa yhteensä 51 % suomalaisen X Oy:n osakkeista. Perhe omistaa myös 51 % ulkomaisen Y Ltd osakkeista. X Oy:n ja Y Ltd:n välisistä liiketoimista on laadittava dokumentointi, jos X Oy ei ole VML 14 a §:n mukainen pieni tai keskisuuri yritys.

Esimerkki 5: Tanskalainen aviopari B ja G omistavat 100 % Å A/S:n. Å A/S omistaa suomalaisesta P Oy:n osakkeista 40 %, jotka oikeuttavat 25 % äänivaltaosuuteen yhtiössä. B:n isän veljenpoika omistaa 100 % suomalaisen X Oy:n, jolla on kiinteä liikesuhde sekä P Oy:n että Å A/S:n kanssa. Dokumentointia ei tarvitse laatia Å A/S:n, P Oy:n tai X Oy:n keskinäisistä liiketoimista.

### **3.3 Pienet ja keskisuuret yritykset**

#### **3.3.1 Määritelmän soveltamisesta**

Pienet ja keskisuuret yritykset on vapautettu dokumentointivelvoitteesta. Pienen ja keskisuuren yrityksen määritelmä on johdettu komission suosituksesta 2003/361/EY, jonka tarkoituksena on ensisijaisesti luoda yhteinen määritelmä pk-yrityksiä tukevia toimenpiteitä varten. Vaikka dokumentointivelvoitteesta vapauttaminen ei ole varsinainen tukitoimenpide, se kuitenkin helpottaa pienen ja keskisuuren yrityksen toimintaa. Vapauttaminen parantaa osaltaan pienen ja keskisuuren yrityksen toimintaympäristöä. Hallituksen esityksessä päädyttiin tähän ratkaisuun punnitsemalla verotulojen turvaamista suhteessa dokumentoinnista aiheutuviin kustannuksiin.

Pieni ja keskisuuri yritys on määritelty VML 14 a §:n 3 momentissa. Pienellä ja keskisuurella yrityksellä tarkoitetaan yritystä:

- 1) jonka palveluksessa on vähemmän kuin 250 henkilöä;
- 2) jonka liikevaihto on enintään 50 miljoonaa euroa tai taseen loppusumma on enintään 43 miljoonaa euroa; ja
- 3) joka täyttää komission suosituksessa 2003/361/EY tarkoitetut pienen ja keskisuuren yrityksen tunnusmerkit.

Pienen ja keskisuuren yrityksen on täytettävä kaikki kolme vaatimusta. Toisen kohdan liikevaihton ja taseen loppusumman ylärajoista voi toinen ylittyä, mutta yritys määritetään silti pieneksi ja keskisuureksi yritykseksi. Jos kumpikin raja ylittyy, yritystä ei enää pidetä pienenä tai keskisuurena yrityksenä. Kolmannen kohdan viittaus komission suositukseen rajaa käytännössä pienen ja keskisuuren yrityksen määritelmän ulkopuolelle konserneihin kuuluvat yritykset.

Pienen ja keskisuuren yrityksen määritelmän täyttävä yritys on siis vapautettu dokumentoinnista. Määritelmän kynnysarvot ylittävä yritys on suuri yritys, joka on dokumentointivelvollinen VML 14 a §:n mukaisista etuysteustoimista. Suuren yrityksen määritelmä on johdettavissa käänteisesti. Yritys on suuri, jos yksikin määritelmän kohta täyttyy. Toisen kohdan liikevaihtoa ja tasetta koskevista kynnysarvoista on ylityttävä molemmat luvut. Suurella yrityksellä tarkoitetaan yritystä:

- 1) jonka palveluksessa on vähintään 250 henkilöä; tai
- 2) jonka liikevaihto on enemmän kuin 50 miljoonaa euroa ja taseen loppusumma on enemmän kuin 43 miljoonaa euroa; tai
- 3) joka ei täytä komission suosituksessa 2003/361/EY tarkoitettuja pienen ja keskisuuren yrityksen tunnusmerkkejä.

Esimerkki 1: A Oy:n palveluksessa on 200 henkilöä. Sen liikevaihto on 40 miljoonaa euroa ja taseen loppusumma on 45 miljoonaa euroa. A Oy:n osakkaana on luonnollinen henkilö Y. A Oy omistaa 100 % X Ltd:n osakkeista (X Ltd:n liikevaihto on 5 miljoonaa euroa ja taseen loppusumma on 5 miljoonaa euroa.) → A Oy on pieni ja keskisuuri yritys, joka ei ole dokumentointivelvollinen.

Esimerkki 2: B Oy:n palveluksessa on 200 henkilöä. Sen liikevaihto on 55 miljoonaa euroa ja taseen loppusumma on 45 miljoonaa euroa. B Oy:n osakkaana on luonnollinen henkilö Y. B Oy omistaa 100 % X Ltd:n osakkeista (X Ltd:n liikevaihto on 5 miljoonaa euroa ja taseen loppusumma on 5 miljoonaa euroa.) → B Oy on suuri yritys, joka on dokumentointivelvollinen.

### 3.3.2 Kynnysarvojen ylittymisestä

Pienen ja keskisuuren yrityksen määritelmässä käytettävät tiedot ovat henkilöstömäärä, vuosiliikevaihto ja taseen loppusumma. Tietojen laskennassa käytetään viimeisen päättyneen tilikauden tietoja. Uuden yrityksen tietoina käytetään tilikauden kuluessa tehdyn luotettavan arvion tietoja.

Henkilöstö kattaa koko- ja osa-aikaiset työntekijät sekä kausityöntekijät. Henkilöstömäärään luetaan palkansaajat ja henkilöt, jotka rinnastetaan palkansaajiin kansallisen lainsäädännön mukaan sekä yrityksen johtamiseen osallistuvat omistajat. Jäsenvaltioiden viranomaisilta voi selvittää kunkin jä-

senvaltion kansallisen lainsäädännön määritelmän. Komission antama osoite on [http://europa.eu.int/comm/employment\\_social/esf2000/contacts-en.htm](http://europa.eu.int/comm/employment_social/esf2000/contacts-en.htm). Henkilöstömäärä ilmaistaan vuosityöyksikkönä. Kokopäiväinen työntekijä lasketaan yhdeksi yksiköksi. Osa-aikaisesti työskennellyt, kausityöntekijä ja osan vuodesta työskennellyt henkilö lasketaan yhden yksikön osaksi.

Vuosiliikevaihto on yrityksen myynnistä ja palveluista saamat tuotot, joista vähennetään oikaisuerät. Liikevaihto ei sisällä arvonlisäveroa tai muita välillisiä veroja. Taseen loppusumma on yrityksen varojen yhteismäärä.

Komission suosituksen mukainen pienen ja keskisuuren yrityksen asema menetetään, jos tietojen kynnysarvot ylitetään. Tilanne pysyy kuitenkin ennallaan vielä ensimmäisen ylitysvuoden kohdalla. Vuoden alussa voimassa ollut pienen ja keskisuuren yrityksen asema säilyy. Jos ylitys toistuu seuraavana peräkkäisenä tilikautena, pienen ja keskisuuren yrityksen asema menetetään. Dokumentointia ei edellytetä tästä syystä ylitysvuodelta, vaan vasta toiselta peräkkäiseltä ylitysvuodelta. Pienen ja keskisuuren yrityksen asema saadaan vastaavasti, jos aiemmin suuren yrityksen tiedot alittavat kynnysarvot kahtena peräkkäisenä vuotena.

Dokumentointi on laadittava vielä ensimmäiseltä alitusvuodelta. Liiketoiminnan säilyessä rakenteellisesti ennallaan voidaan kuitenkin hyödyntää aiemman verovuoden dokumentaatiota, eikä vertailukohteita ole tarpeen päivittää. Mikäli liiketoiminnan rakenteessa tapahtuu muutoksia ja esimerkiksi uusia dokumentoitavia transaktioita ilmenee, on näiden osalta laadittava dokumentointi kuten muidenkin liiketoimien osalta.

### 3.3.3 Kynnysarvojen ylittymisestä omistus- ja sidosyritysten tietojen perusteella

Pienen ja keskisuuren yrityksen määritelmän kolmannessa kohdassa viitataan komission suosituksessa tarkoitettuihin yrityksen riippumattomuutta kuvaaviin ja muihin pienen ja keskisuuren yrityksen tunnusmerkkeihin. Kohdan tarkoituksena on rajoittaa dokumentoinnista vapauttaminen aidosti pieniin ja keskisuuriin yrityksiin, jotka eivät ole osa suurempaa kokonaisuutta. Komission suosituksen mukaisessa määrittelyssä käytetään tästä syystä apuna kolmea yritystyyppiä. Kullakin yritystyyppillä on erilainen suhde toiseen yritykseen, mikä otetaan huomioon määrittelyssä. Suhteiden perusteella suljetaan pienen ja keskisuuren yrityksen määritelmästä pois muut kuin varsinaiset pienet ja keskisuuret yritykset.

Komission suosituksen kolme yritystyyppiä ovat riippumaton yritys, omistusyhteyseritys ja sidosyritys. **Riippumattomat yritykset** ovat joko täysin itsenäisiä tai niillä on yksi tai useampi vähemmistöosakkuus (kukin alle 25 prosenttia pääomasta tai äänimäärästä) muussa yrityksessä. **Omistusyhteyserityksellä** tarkoitetaan yrityksiä, joista toinen omistaa toisen yrityksen pääomasta tai äänimäärästä vähintään 25 prosenttia, mutta enintään 50 prosenttia. Jos 50 prosentin omistusosuus ylittyy, kyse on **sidosyrityksestä**. Yrityksen etuyhteyden laatu määrittää sen, otetaanko verovelvollisen tietoja laskettaessa huomioon muun yrityksen henkilöstö-, liikevaihto ja tasetietoja. Etuyhteyden laatu ja omistusosuuden suuruus määrittävät lisäksi sen, missä laajuudessa tiedot yhdistetään arvioitavan yrityksen tietoihin kynnysarvoja laskettaessa.

Riippumattomalla yrityksellä ei lähtökohtaisesti ole dokumentoitavia etuyhteystoimia, vaikka kynnysarvot ylittyisivät. Dokumentointi on kuitenkin laadittava verovelvollisen omien kynnysarvojen ylittyessä, jos verovelvollisella olisi muulla tavoin kuin verovelvollisen oman omistususuuden perusteella määräytyvä etuyhteyssuhde toisessa yrityksessä (kappaleen 3.2 esimerkit 3 ja 4). Etuyhteyden muodostuessa luonnollisten henkilöiden omistuksen perusteella kynnysarvojen ylittymistä arvioidaan kuitenkin vain yrityksen omien tunnuslukujen perusteella. Toisen etuyhteisyhtiön tietoja ei siis oteta näissä tapauksissa huomioon arvioitaessa, onko tarkasteltava yritys pieni tai keskisuuri yritys.

Verovelvollisen tietoihin lisätään osuus toisen yrityksen tiedoista, kun yritykset ovat **omistusyhteisyhtiöksiä**. Lisättävä osuus vastaa osakkeiden tai äänimäärän prosenttiosuutta. Näistä kahdesta vaihtoehdosta käytetään suurempaa osuutta. Jos verovelvollisen omistusyhteisyhtiöllä on muita omistusyhteisyhtiöksiä, näitä muita omistusyhteisyhtiöksiä ei oteta laskelmassa huomioon. Omistusyhteisyhtiöistä lisätään osuus vain verovelvollisen näkökulmasta edeltävällä ja seuraavalla tasolla olevista omistusyhteisyhtiöistä. Sen sijaan omistusyhteisyhtiön tietoihin lisätään omistusyhteisyhtiöön sidossuhteessa olevan sidosyrityksen tiedoista 100 prosenttia.

**Sidosyritys** on siis kyseessä, jos yrityksellä on välittömästi tai välillisesti enemmistö toisen yrityksen äänimäärästä tai jos se voi käyttää määräysvaltaa toisessa yrityksessä. Sidosyrityksen tiedoista lisätään aina 100 prosenttia yrityksen omiin tietoihin. Jos tarkasteltava yritys ei laadi konsolidoitua tilinpäätöstä ja tarkasteltavan yrityksen sidosyritys on sidossuhteessa muihin yrityksiin, on tarkasteltavan yrityksen tietoihin lisättävä 100 prosenttia **kaikkien** sidosyritysten tiedoista.

Esimerkki 1: A Oy:n osakkeita omistaa B Oy 30 prosentin osuudella. A Oy omistaa 25 prosenttia C Ltd:n osakkeista ja äänimäärästä. C Ltd omistaa puolestaan 60 prosenttia D Ltd:n osakkeista ja äänimäärästä. Omistusyhteisyhtiö B Oy:n omistusosuutta vastaava osuus B Oy:n tiedoista lisätään A Oy:n tietoihin. C Ltd on myös A Oy:n omistusyhteisyhtiö, jonka omat tiedot ja sidosyritys D Ltd:n tiedot lisätään A Oy:n tietoihin. A Oy:n kokonaistiedot =  $100 \% \times A \text{ Oy} + 30 \% \times B \text{ Oy} + 25 \% \times C \text{ Ltd} + 25 \% \times D \text{ Ltd}$ .

Esimerkki 2: A Oy omistaa 51 prosenttia C Ltd:n osakkeista ja äänimäärästä ja 100 prosenttia D Oy:n osakkeista ja äänimäärästä. B Oy omistaa puolestaan 40 prosenttia A Oy:n osakkeista ja äänimäärästä. C Ltd ja D Oy ovat A Oy:n sidosyrityksiä ja B Oy on A Oy:n omistusyhteisyhtiö. Kun määritetään A Oy:n asemaa pieneenä ja keskisuurena yrityksenä, A Oy:n kokonaistiedot =  $100 \% \times A \text{ Oy} + 40 \% \times B \text{ Oy} + 100 \% \times C \text{ Ltd} + 100 \% \times D \text{ Oy}$ .

Esimerkki 3: A Oy:n osakkeista omistaa B Ltd 90 prosenttia. B Ltd:n osakkeista omistaa puolestaan C Ltd 40 prosenttia, D Ltd 25 prosenttia ja E Ltd 20 prosenttia. Kun määritetään A Oy:n asemaa pieneenä ja keskisuurena yrityksenä, A Oy on B Ltd:n sidosyritys. C Ltd ja D Ltd ovat B Ltd:n omistusyhteisyhtiöksiä. E Ltd on sen sijaan riippumaton yritys. A Oy:n kokonaistiedot =  $100 \% \times A \text{ Oy} + 100 \% \times B \text{ Ltd} + 40 \% \times C \text{ Ltd} + 25 \% \times D \text{ Ltd}$ .

### 3.4 Vähäiset etuyhteystoimet

Vähäisten etuyhteystoimien dokumentointivelvoitetta on kevennetty. Vähäiset etuyhteystoimet on määritelty VML 14 b §:n 2 momentissa. Vähäisillä etuyhteystoimilla tarkoitetaan verovelvollisen ja etuyhteisyriityksen välisiä liiketoimia, joiden yhteismäärä on verovuonna enintään 500.000 euroa. Hallituksen esityksessä todetaan, että etuyhteystoimien euromääräisellä arvolla tarkoitetaan niiden **markkinaehtoista** arvoa. Verovelvollisen on näin ollen pyrittävä varmistumaan, että hinnoittelu markkinaehtoista hinnoittelua, vaikka kevennettyyn dokumentointiin ei edellytetä varsinaista selvitystä markkinaehtoisuudesta.

Vähäisten etuyhteystoimien kevennetyssä dokumentoinnissa on oltava kuvaus liiketoiminnasta ja etuyhteyssuhteista sekä tiedot etuyhteydessä tehdyistä liiketoimista. Näistä tiedoista voidaan esittää yleisluontoiset ja lyhyet kuvaukset. VML 14 b §:n luettelon muita kohtia ei ole tarpeen dokumentoida. Dokumentoinnin kolme ensimmäistä kohtaa antavat riittävät perustiedot yleiskuvan luomiseen kyseisten etuyhteystoimien siirtohinnoittelusta, minkä perusteella veroviranomainen pystyy yleensä arvioimaan, onko vähäisten etuyhteystoimien siirtohinnoittelua tarpeen tutkia tarkemmin.

Vähäisten etuyhteystoimien yhteismäärä voi joissakin tilanteissa nousta merkittäväksi. Emoyhtiö voi esimerkiksi veloittaa konsernin sisäisiä palvelumaksuja useilta konserniyrityksiltä. Markkinaehtoisen palvelumaksun määrä voi olla jokaiselta konserniyritykseltä esimerkiksi 200.000 - 400.000 euroa. Jos emoyhtiö on antanut palveluita esimerkiksi 15 konserniyritykselle, palvelumaksujen yhteismäärä voi olla 4 - 5 MEUR. Emoyhtiön näkökulmasta palvelun tuottaminen voi kokonaisuutena tarkastellen olla olennainen siirtohinnoittelukysymys, koska palvelumaksut voivat poiketa merkittävästi markkinaehtoisesta hinnoittelusta. Vähäiset etuyhteystoimet määritellään kuitenkin jokaisen etuyhteisyriityksen osalta erikseen, jolloin toisen osapuolen kokonaistilanteella ei ole merkitystä. Dokumentointiin sovelletaan lainkohdan kevennettyä menettelyä siltä osin, kuin emoyhtiön ja yksittäisen konserniyrityksen väliset etuyhteystoimet ovat enintään 500.000 euroa.

### 3.5 Kiinteän toimipaikan toimet

Dokumentointivelvoite koskee soveltuvin osin ulkomaisen yrityksen eli pääkonttorin ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisiä toimia. Ulkomaisen yrityksen ja suomalaisen kiinteän toimipaikan väliset toimet on dokumentoitava samalla tavalla kuin kiinteän toimipaikan muut rajat ylittävät liiketoimet etuyhteisyriitysten kanssa. Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan on näin ollen laadittava samanlainen dokumentointi, jonka erillinen yritys laatisi vastaavassa tilanteessa, jossa kiinteän toimipaikan toimintaa harjoitettaisiin erillisenä yrityksenä ja tällä erillisellä yrityksellä olisi liiketoimia ulkomaisen yrityksen kanssa. Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan on lisäksi dokumentoitava mahdolliset muut rajat ylittävät liiketoimet muiden etuyhteisyriitysten kanssa.

Yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välillä ei tehdä varsinaisia liiketoimia, koska kiinteä toimipaikka on osa yritystä. Kiinteän toimipaikan tulon määrittämisessä on kuitenkin noudatettava markkinaehtoperiaatetta. OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklan 2 kohdan mukaan kiinteän toimipaikan tuloksi luetaan se tulo, jonka kiinteän toimipaikan olisi voitu olettaa tuottavan,



jos se olisi ollut erillinen yritys. Kiinteän toimipaikan tulon määrittämisessä on tästä syystä otettava huomioon pääkonttorin ja kiinteän toimipaikan väliset toimet.

Kiinteän toimipaikan dokumentointivelvoitetta ei kuitenkaan sovelleta kotimaisen yrityksen ja sen ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisiin toimiin. Hallituksen esityksen mukaisesti suomalaisen yrityksen ja sen ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisiä toimia ei ole tarpeen säätää dokumentoitaviksi, koska niistä esitettävä tarpeellinen selvitys on edellytyksenä jo kaksinkertaisen verotuksen poistamiselle kiinteän toimipaikan tulon osalta. Verovelvollisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa edellytettävä tieto vastaa soveltuvien osin dokumentointivelvoitteen tietoa. Näin annettu tieto täyttää myös EU:n käytännössä annetun suosituksen, jonka mukaan kiinteiden toimipaikkojen tulonmuodostuksesta tulisi vaatia vastaava dokumentointia kuin mitä yrityksiltä edellytetään.

## 4 DOKUMENTOINNIN SISÄLTÖ

### 4.1 Kuvaus liiketoiminnasta

Siirtohinnoitteludokumentoinnissa on oltava VML 14 b §:n 1 momentin 1 kohdan mukaisesti kuvaus liiketoiminnasta. Liiketoiminnan kuvauksen tarkoituksena on antaa yleiskuva verovelvollisen ja sen konsernin, johon verovelvollinen kuuluu, harjoittamasta liiketoiminnasta ja asemasta markkinoilla. Selkeä yleiskuva liiketoiminnasta ja markkinoista luo perustan dokumentoinnille.

Yleiskuvaksi riittää yleisluonteinen selvitys liiketoiminnasta. Tässä vaiheessa ei ole tarkoitus laatia yksityiskohtaista selvitystä liiketoiminnasta, eri liiketoiminta-alueisiin vaikuttavista tekijöistä eikä yksittäisistä liiketoimista. Liiketoiminnan kuvauksen tavoitteena on toiminnan yleiskuva, joka auttaa hahmottamaan verovelvollisen siirtohinnoitteluun vaikuttavia olosuhteita ja verovelvollisen asemaa konsernin liiketoiminnan arvonmuodostusketjussa. Sellaisia konsernin liiketoiminnan osa-alueita, joilla ei ole käytännössä tosiasiallista yhteyttä verovelvollisen harjoittamaan toimintaan ei ole tarpeen kuvata tässä yhteydessä. Näin esimerkiksi silloin, kun konsernissa harjoitetaan liiketoimintaa eri sektoreilla, ja arvioitavan yhtiön toiminta ei käytännössä ole mitenkään yhteydessä muiden liiketoimintasektoreiden toimintaan.

Liiketoiminnan kuvauksen sisältö määrittyy tapauskohtaisesti. Kuvaus kattaa lähtökohtaisesti verovelvollisen koko liiketoiminnan. Kuvaus ei koske ainoastaan dokumentointivelvoitteen piirissä olevia etuyhteystoimia, koska tarkoituksena on yleiskuvan antaminen. Kuvaus on riittävä, kun sen perusteella saa hyvän yleiskuvan verovelvollisen ja kyseisen konsernin liiketoiminnasta.

Liiketoiminnan kuvauksessa tulee esittää tietoja verovelvollisen ja konsernin tuotteista tai palveluista ja asiakaskunnasta. Kuvauksessa voi olla yleisluonteinen selvitys verovelvollisen ja konsernin markkina-alueesta sekä markkinoilla vallitsevasta kilpailutilanteesta.

Kuvaukseen voi liittää mukaan tilastotietoa markkinoiden euromääräisestä koosta ja kilpailijoista. Markkinoita koskevassa kuvauksessa voi olla tietoa myös markkinoiden kehityssuunnasta. Markkinoiden kehityssuunta vaikuttaa muun muassa kilpailutilanteeseen ja yrityksen strategiaan valintoihin. Markkinoiden kehityssuuntaa voi kuvata esimerkiksi kolmijaolla kasvavat markkinat, vakiintuneet markkinat ja laskevat markkinat. Tässä yhteydessä voidaan tuoda esiin myös tietoa verovelvollisen aseman kehityksestä relevanteilla markkinoilla (esim. toimintahistoria) sekä käsitellä verovelvollisen tarjoamien hyödykkeiden keskeisiä erottautumistekijöitä suhteessa muihin markkinoilla toimijoihin.

Liiketoiminnan kuvaukseen voi liittää selvityksen verovelvollisen ja verovelvollisen kanssa etuyhteystoimia tehneen etuyhteisyrittäjän liiketoiminnan tuloksesta. Selvitys verovelvollisen ja muiden etuyhteisyrittäjien tuloksesta auttaa osaltaan hahmottamaan verovelvollisen asemaa konsernin arvonmuodostusketjussa.

Liiketoiminnan kuvauksessa voi olla myös muuta selvitystä verovelvollisen liiketoiminnasta, kuten selvitys liiketoimintaympäristöön vaikuttavista erityis-

olosuhteista. Erityisolosuhte voi aiheutua esimerkiksi liiketoimen toisen osapuolen sijaintivaltion viranomaisten toimenpiteistä, kuten hintasäännöstely, korkotason säännöstely, polkumyyntitullit ja valuuttakurssipolitiikka. Esimerkkinä erityisolosuhteista voidaan mainita EU:n määräämät interventiohinnat voille ja maitojauheelle.

Myös siirtohinnoitteluun olennaisesti vaikuttavista liiketoimintastrategioista ja niiden muutoksista on esitettävä selvitys. EU TPD sisältää vastaavan vaatimuksen. Tältä osin VML 14 b §:n mukainen dokumentointi on yhtä laaja kuin EU TPD. EU TPD:n maakohtaisessa osassa on oltava yksityiskohtainen liiketoiminnan ja liiketoimintastrategian kuvaus, mukaan lukien liiketoimintastrategiassa tapahtuneet muutokset edellisestä vuodesta. EU TPD:n yleisessä osassa on oltava puolestaan konsernitason yleinen kuvaus liiketoiminnasta ja liiketoimintastrategiasta. Liiketoiminnan kuvaukseen sopii paremmin EU TPD:n yleisen osan tyylinen yleinen kuvaus. EU TPD:n maakohtaisessa osassa kuvattu yksityiskohtainen liiketoiminnan ja liiketoimintastrategian kuvaus soveltuu paremmin tuotavaksi esiin myöhemmin esimerkiksi dokumentoinnin toimintoarvioinnin yhteydessä. Näin ainakin silloin, jos verovelvollisen etuyhteystoimiin vaikuttaa useita erilaisia liiketoimintastrategioita.

Liiketoiminnan kuvauksessa on kiinnitettävä erityistä huomiota verovelvollisen liiketoimintastrategiaan. OECD:n ohjeiden kappaleessa 1.31 on käsitelty liiketoimintastrategioita: ”Liiketoimintastrategioissa otetaan huomioon monia yrityksen piirteitä, kuten innovaatio ja uusien tuotteiden kehittäminen, erilaistamisaste, riskinottohalukkuus, poliittisten muutosten arviointi, olemassa olevan ja suunnitteilla olevan työlainsäädännön vaikutus ja muut tekijät, joilla on merkitystä päivittäisessä liikeasioiden hoidossa.” OECD:n ohjeissa mainitaan myös markkinoille tunkeutumista koskeva suunnitelma ja markkinaosuuden lisääminen tai puolustaminen. Verovelvolliselle voi näissä tilanteissa kertyä väliaikaisesti vähän tuloja tai aiheutua suuria kustannuksia.

## 4.2 Kuvaus etuyhteyssuhteista

Siirtohinnoitteludokumentoinnissa on oltava VML 14 b §:n 1 momentin 2 kohdan mukaisesti kuvaus etuyhteyssuhteista. Etuyhteyssuhteen kuvauksessa on esitettävä tiedot verovelvolliseen etuyhteydessä olevista yrityksistä, joiden kanssa verovelvollisella on verovuonna ollut rajat ylittäviä etuyhteystoimia tai joiden liiketoimet vaikuttavat suoraan tai välillisesti verovelvollisen etuyhteyssuhteessa tekemän rajat ylittävän etuyhteystoimen hinnoitteluun. Esitettäviä tietoja ovat etuyhteisyriksen nimi, tunnistetiedot, kotipaikka ja etuyhteyden peruste. Kuvauksessa on erityisesti selostettava etuyhteisyriksien ja verovelvollisen etuyhteyssuhteissa tapahtuneet muutokset verovuonna ja edellisenä verovuonna.

Etuyhteyssuhteen kuvaus koskee siis myös etuyhteisyriksiä, joiden liiketoimet vaikuttavat suoraan tai välillisesti verovelvollisen rajat ylittävän etuyhteystoimen hinnoitteluun. Verovelvollisella ei tällöin ole suoraa etuyhteystoimea kyseisen etuyhteisyriksen kanssa, mutta tästä huolimatta etuyhteyssuhde on kuvattava dokumentoinnissa.

Esimerkki: Verovelvollinen A Oy ottaa lainan konsernin ulkomaiselta rahoitusyhtiöltä B Ltd:ltä. Ulkomainen etuyhteisyriys C Ltd antaa rahoitusyhtiölle takauksen lainasta. Verovelvollisella on etuyhteystoimi vain rahoitusyhtiön

kanssa. Toisen etuyhteisyriksen ja rahoitusyhtiön välinen takaus on erillinen liiketoimi. Verovelvolliselle annetun lainan ehtoihin vaikuttaa kuitenkin toisen etuyhteisyriksen antama takaus. Tästä syystä C Ltd on etuyhteisyrius, jonka etuyhteyssuhde on kuvattava dokumentoinnissa.

Hallituksen esityksessä on mainittu, että etuyhteyssuhteiden kuvaukseen tulisi liittää yleisen tason selvitys konsernin organisaation rakenteesta. Etuyhteyssuhteiden kuvaukseen tulee siis liittää verovelvollisen kanssa etuyhteystoimia tehneen etuyhteisyriksen lisäksi laajempi selvitys konsernista. Esimerkkeinä konserniselvityksestä voidaan mainita organisaatiotaulukko, omistussuhteet ja konsernin oikeudellisesta rakenteesta poikkeavat toiminnalliset rakenteet. Näiden lisäksi konsernin rakennetta havainnollistaa konsernissa edeltävinä vuosina tapahtuneiden muutosten kuvaaminen.

## 4.3 Etuyhteystoimet

### 4.3.1 Yleistä

Siirtohinnoitteludokumentoinnissa on oltava VML 14 b §:n 1 momentin 3 kohdan mukaisesti tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista.

Liiketoimella tarkoitetaan kaikenlaisia taloudellisia toimenpiteitä. OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan 1 kappaleessa on myös laaja liiketoimen käsite, koska sen lähtökohtana ovat kauppa- ja rahoitussuhteiden ehdot. Siirtohinnoittelua voidaan malliverosopimuksen mukaan oikaista, jos yritysten välillä kauppa- ja rahoitussuhteissa sovitaan tai määrätään ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mistä riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu. OECD:n ohjeissa on todettu, että etuyhteisyriusten väliset kauppa- ja rahoitussuhteet voivat olla monenlaisia; kauppa- ja rahoitussuhteisiin kuuluvat liiketoimet, joissa on sovittu siirtohintaa sekä liiketoimet, joissa ehdot ja järjestelyt tuottavat toiselle osapuolelle vastikkeetonta etua; kauppa- ja rahoitussuhteet voivat vaikuttaa myös liiketoiminnan olennaisiin ominaisuuksiin, kuten yrityksen velan ja oman pääoman suhteeseen ja määrään.

Etuyhteystoimen kuvauksessa on esitettävä liiketoimen tyyppi, osapuolet, euromääräinen arvo, laskutus ja liiketoimen suhde muihin etuyhteydessä tehtyihin liiketoimiin sekä tarvittaessa tietoa sovelletuista sopimusehdoista. Liiketoimet voidaan yhdistää seuraavassa luvussa esitettävällä tavalla, jolloin yhdistetyistä liiketoimista kootaan yhdistetty selvitys. Liiketoimet voidaan esittää esimerkiksi taulukon avulla. Liiketoimet voidaan luokitella esimerkiksi seuraavan pääluokittelun mukaisesti: tavaran palvelun, aineettoman omaisuuden käyttöoikeuden, aineettoman omaisuuden, käyttöomaisuuden hankinta ja luovutus; lainananto, lainanotto, vuokraus, leasing, kustannusten jakaminen ja muu liiketoimi. Liiketoimet voidaan luokitella tapauskohtaisesti tarkemmin. Esimerkiksi aineettoman omaisuuden käyttöoikeuden luovutus jaotellaan tarvittaessa lisensseihin, kuten esimerkiksi teknologia-, tavaramerkki- ja muuhun lisenssiin.

Liiketoimen osapuolet on selvitetty jo dokumentoinnin edellisessä kohdassa, jossa kuvataan etuyhteyssuhteet. Liiketoimen euromääräinen arvo esitetään jokaisen liiketoimen tai yhdistettyjen liiketoimien osalta erikseen esimerkiksi liiketoimien/laskutuksen virtaa ilmentävän kuvion tai taulukon avulla. Liiketoimen olennaiset sopimusehdot voidaan tarvittaessa esittää tässä vaiheessa. Jos liiketoimia on lukuisia, sopimusehdot voidaan esittää myös

dokumentoinnin toimintoarvioinnin yhteydessä, jolloin viimeistään on tuotava esille tietoa kaikista etuyhteystoimen vertailukelpoisuuteen vaikuttavista tekijöistä. Liiketoimen suhde muihin etuyhteystoimiin tuodaan myös esille. Esimerkkinä voisi olla luvussa 4.2 esitetty lainan ja takauksen suhde.

#### 4.3.2 Liiketoimien yhdistäminen

Siirtohinnoittelua tarkastellaan OECD:n ohjeiden mukaisesti liiketoimikohdaisesti. Markkinaehtoperiaatetta olisi tästä syystä sovellettava periaatteessa erikseen kuhunkin liiketoimeen. OECD:n ohjeissa todetaan kuitenkin kappaleessa 1.42, että sellaisia tilanteita esiintyy usein, joissa erilliset liiketoimet ovat jatkuvia tai ne liittyvät niin läheisesti toisiinsa, ettei niitä voi arvioida riittävän hyvin erillisinä. Esimerkkeinä mainitaan:

- eräät pitkäaikaiset tavaroiden tai palveluiden hankintasopimukset
- aineettomaan omaisuuteen liittyvät käyttöoikeudet
- läheisesti toisiinsa liittyvien tuotteiden hinnoittelu, kun yksittäisen tuotteen tai liiketoimen hinnan määrittäminen on epäkäytännöllistä
- valmistuslisenssin myöntäminen ja komponenttien hankinta samalle valmistajalle

Liiketoimet voidaan tällaisissa tilanteissa yhdistää, jos liiketoimet on tehty samojen osapuolten välillä samanlaisin ehdoin. Liiketoimien samankaltaisuutta voidaan arvioida samalla tavalla kuin liiketoimien vertailukelpoisuutta arvioitaisiin, vaikka kyse on sinänsä eri asiasta. Dokumentoinnissa on perusteltava, miksi tietyt liiketoimet on yhdistetty.

Esimerkki: Myyntiyhtiö hankkii etuyhteisyrykseltä tuotteita ja jakelee ne edelleen riippumattomille osapuolille. Myyntiyhtiön ja etuyhteisyryksen välillä on lukuisia tuotteiden ostoa koskevia liiketoimia, joiden markkinaehtoisuuden hinnoittelun määrittäminen erikseen olisi työlästä. Myyntiyhtiöllä on vain yksi tuotteiden ostoa koskeva liiketoimi, jos erilliset liiketoimet voidaan yhdistää.

#### 4.3.3 Sopimukset

Etuyhteystoimen kuvauksessa on oltava luettelo etuyhteystoimia koskevista sopimuksista/sopimustyypeistä. Kuten muistakin siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden arviointiin vaikuttavista tekijöistä, myös yksittäisestä sopimuksesta on pyydettäessä esitettävä veroviranomaiselle selvitys. Tällöin voidaan arvioida dokumentaatiossa esitetyn siirtohinnoittelupolitiikan soveltamista käytännössä. Toimintoarvioinnissa on kuitenkin tavallisesti syytä tuoda esiin etuyhteystoimissa sovellettujen sopimusten keskeiset ehdot, jotka määrittelevät osapuolten suorittamia toimintoja ja näiden kantamia riskejä. Etuyhteystoimen kuvauksessa on oltava luettelo myös hallituksen esityksessä erikseen mainituista sopimuksista. Luetteloitavia sopimuksia ovat kustannustenjakosopimukset, ennakkotietosopimukset ja toisen valtion viranomaisen antama ennakkotieto etuyhteystoimen toiselle osapuolelle. Ennakkotieto on luetteloitava, jos se koskee dokumentoitavaa etuyhteystointia. Vastaava vaatimus sisältyy EU TPD:n yleiseen osaan. Yleisen osan luettelo koskee konsernin Euroopan unionin alueella sijaitsevia yrityksiä.

## 4.4 Toimintoarviointi

### 4.4.1 Dokumentointivelvoite

Siirtohinnoitteludokumentoinnissa on oltava VML 14 b §:n 1 momentin 4 kohdan mukaisesti toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista. Toimintoarvioinnissa kuvataan etuyhteystoimen osapuolten suorittamat toiminnot sekä toiminnoissa käytetty omaisuus ja otetut riskit.

### 4.4.2 Toimintoarvioinnin tarkoitus

Toimintoarvioinnilla tarkoitetaan OECD:n ohjeiden toimintoanalyysiä (functional analysis). Toimintoarvioinnissa arvioidaan etuyhteyssuhteessa tehdyissä liiketoimissa ja riippumattomien yritysten vertailukelpoisissa riippumattomissa liiketoimissa suorittamia toimintoja (ottaen huomioon käytetty omaisuus ja otetut riskit). Etuyhteystoimia vertaillaan riippumattomiin liiketoimiin, koska toimintoarviointi on osa ohjeiden vertailukelpoisuuden arviointia. Vertailukelpoisuuden arviointiin vaikuttavia tekijöitä ovat toimintoarvioinnin lisäksi siirretyn omaisuuden tai palvelun ominaisuudet, sopimusehdot, osapuolten taloudelliset olosuhteet ja osapuolten noudattamat liiketoimintastrategiat. Etuyhteystoimen luonne ja valittu hinnoittelumenetelmä ratkaisevat, miten suuri painoarvo kullekin näistä tekijöistä on annettava vertailukelpoisuutta määritettäessä.

### 4.4.3 Vain etuyhteystoimista toimintoarviointi

Lainkohdan tarkoittama toimintoarviointi liittyy vertailukelpoisuuden arviointiin samalla tavalla kuin OECD:n ohjeissa on tarkoitettu. Dokumentointi on kuitenkin tässä vaiheessa rajattu vain etuyhteystoimien toimintoarviointiin. Vertailu riippumattomien yritysten vertailukelpoisiin riippumattomiin liiketoimiin tehdään dokumentoinnin seuraavassa vaiheessa eli vertailuarvioinnissa.

Yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisiä toimia koskeva toimintoarviointi tarkoittaa VML 14 b §:ssä ulkomaalaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisten toimien toimintoarviointia.

### 4.4.4 Toimintoarvioinnin merkityksestä siirtohinnoittelun arvioinnissa

OECD:n ohjeissa todetaan, että riippumattomien osapuolten välisessä kaupankäynnissä suoritettava korvaus kuvastaa yleensä osapuolten suorittamia toimintoja ottaen huomioon käytetty omaisuus ja otetut riskit. Toimintoarviointi on siirtohinnoittelun keskeisimpiä osia, koska toiminnot, omaisuus ja riskit vaikuttavat liiketoimen hinnoitteluun. OECD:n ohjeissa painotetaan toimintojen merkitystä.

Toimintoarviointi on tehtävä huolellisesti, jotta etuyhteydessä tehdyille liiketoimille löydetään vertailukohteeksi riippumattomien osapuolten välisiä liiketoimia, joissa on suoritettu vertailukelpoisia toimintoja. Toimintoarvioinnissa koottu tieto helpottaa myös siirtohinnoittelumenetelmän valintaa. Toimintoarviointia voidaan luonnehtia työkaluksi, jolla kerätään tietoa ja selvitetään liiketoimeen vaikuttavat tosiseikat ja olosuhteet.

#### 4.4.5 Toimintojen kuvaus

Toimintoarvioinnissa kuvataan etuyhteystoimessa suoritettujen toimintojen ottaen huomioon käytetty omaisuus ja otetut riskit. Kaikkia toimintoja ei kuitenkaan ole tarkoitus kuvata samalla tarkkuudella. Toimintoarvioinnissa voidaan keskittyä esittämään seikkaperäinen arviointi taloudellisesti olennaisista toiminnoista, joilla on merkitystä liiketoiminnan arvon luomisessa. Taloudellisesti merkittävistä toiminnoista ei riitä toimintoarvioinniksi yleisluonteinen luokittelu, vaan niiden luonteesta ja vaikutuksesta arvon muodostukseen edellytetään tarkemmin eriteltyä tietoa. Taloudellisesti vähäisemmän merkityksen toiminnoista voi esittää lyhyen, yleisluonteisemman kuvauksen.

Toimintoarviointi voidaan esittää kirjallisena selostuksena tai taulukkomuodossa. Kirjallinen selostus on suositeltavaa, koska toimintojen taloudellinen merkitys pystytään erittelemään tällä tavalla yksityiskohtaisemmin. Taulukkomuodossa esitetyt tai muutoin listatut toiminnot, omaisuudet ja riskit eivät sellaisenaan vielä osoita, mitkä toiminnot ovat liiketoiminnassa taloudellisesti merkittäviä. Jos toiminnot kuvataan taulukkomuodossa, keskeisistä tiedoista on oltava taulukon lisäksi tarkempi kirjallinen selostus.

Toiminnoista on OECD:n ohjeissa esimerkkiluettelo. Toimintoja voivat olla suunnittelu, valmistus, kokoonpano, tutkimus- ja kehitystoiminta, huolto, ostotoiminta, jakelu, markkinointi, mainonta, kuljetus, rahoitus ja johtaminen. OECD:n ohjeiden esimerkkiluettelo ei ole tyhjentävä. Toimintoja voivat olla esimerkiksi myös laadunvalvonta, pakkaus, varastointi, tukkumyynti, vähittäismyynti, asiakaspalvelu ja hallinto.

Esimerkiksi valmistustoimintaa harjoittavan osapuolen toimintoarvioinnissa voidaan keskittyä tärkeimpiin toimintoihin, joita voivat olla esimerkiksi tutkimus- ja kehitystoiminta sekä valmistus. Tämän yrityksen kohdalla taloudellisesti vähemmän arvoa tuottavia toimintoja voivat olla esimerkiksi valmistustoimintaan liittyvät pakkaus ja varastointi, joten ne voidaan jättää vähemmälle huomiolle.

#### 4.4.6 Käytetyn omaisuuden merkitys

Dokumentoinnin toimintoarvioinnissa on tunnistettava toiminnoissa käytetty omaisuus ja analysoitava, millä tavalla sitä on käytetty. Monissa tilanteissa aineettoman omaisuuden merkitys voi olla korostunut, kun taas joissakin toiminnoissa tuotantolaitokset, koneet ja muut aineelliset hyödykkeet voivat olla keskeisin tuloa tuottava omaisuuserä. Molempien osapuolten näkökulma auttaa hahmottamaan omaisuuden merkitystä liiketoimeen. Jos kummallakaan osapuolella ei ole hallussaan liiketoiminnan tuloa tuottavaa arvokasta omaisuutta, toimintoarvioinnissa olisi mainittava, minkä etuyhteydessä olevan osapuolen hallussa omaisuus on.

Toimintoarvioinnissa on eriteltävä etuyhteystoimen osapuolten käyttämä omaisuus ja sen vaikutus tulonmuodostukseen. Omaisuuserien tyhjentävä luettelointi ei ole kuitenkaan tarpeen. Dokumentointi voi olla riittävä, jos etuyhteystoimen taloudellisesti merkittävissä toiminnoissa käytetty omaisuus on eritelty ja sen vaikutus on selostettu lyhyesti. Keskeisintä on, että merkit-

tävissä toiminnoissa käytetyn omaisuuden luonne ja vaikutus tulonmuodostukseen on selostettu ymmärrettävästi.

Toiminnoissa käytettyä omaisuutta käsitellään OECD:n ohjeissa suppeasti. OECD:n ohjeiden toimintoarviointia koskevassa osassa on lyhyt maininta, jossa viitataan käytetyn omaisuuden tyyppiin, arvokkaan aineettoman omaisuuden käyttöön ja käytetyn omaisuuden luonteeseen. Toimintoarvioinnissa pitäisi ottaa huomioon muun muassa omaisuuden ikä, markkina-arvo ja sijainti. Tämän lisäksi OECD:n ohjeissa on kuitenkin erillinen luku keskeisimmästä siirtohinnoitteluun vaikuttavasta omaisuudesta eli aineettomasta omaisuudesta. Aineeton omaisuus onkin yleensä merkittävin siirtohinnoitteluun vaikuttava omaisuuserä. Toimintoarvioinnissa on kiinnitettävä erityisesti huomiota etuyhteystoimen osapuolten toiminnoissaan käyttämään aineettomaan omaisuuteen.

Aineetonta omaisuutta ovat esimerkiksi patentit, tavaramerkit ja mallit, mutta aineetonta omaisuutta ovat myös vaikeammin määritettävissä olevat osaaminen, teknologia, tuotantoverkosto, asiakasluettelot, jakelukanavat ja muu vastaavanlainen omaisuus. Aineeton omaisuus on ymmärrettävä laajasti, koska riippumattomien osapuolten välisissä liiketoimissa aineeton omaisuus voi tuottaa tuloa, vaikka se ei olisi esimerkiksi rekisteröitävissä tai siirtokelpoinen.

Esimerkki 1: Tuotantotoimintaa harjoittavan yrityksen kehittämä teknologia, tuotanto-osaaminen ja niiden pohjalta luotu kustannustehokas tuotantoverkosto voi olla liiketoimintakokonaisuuteen liittyvä aineeton omaisuus, jota voidaan tarkastella kokonaisuutena, jos aineetonta omaisuutta ollaan luovuttamassa. Aineetonta omaisuutta ei tällöin ole vain yrityksen patentoitu teknologia. Aineetonta omaisuutta on kaikki aineellisen omaisuuden lisäksi tuloa tuottava omaisuus, josta riippumaton osapuoli suorittaisi korvauksen. Aineetonta omaisuutta voidaan tarkastella luovutustilanteessa kokonaisuutena, eikä sitä tarvitse luokitella eri ryhmiin.

Esimerkki 2: Myyntiyhtiön toimintoarvioinnissa voidaan selostaa lyhyesti, käyttääkö myyntiyhtiö toiminnassaan omaa tavaramerkkiä tai muuta markkinoillaan itse luomaa markkinointiin liittyvää aineetonta omaisuutta. Myyntiyhtiö on voinut luoda aineetonta omaisuutta esimerkiksi omilla markkinointipanostuksillaan, joita etuyhteystoimen toinen osapuoli ei ole hyvittänyt. Myyntiyhtiö on voinut toisaalta tarjota toiselle osapuolella vain rutiiniluonteisia myyntipalveluita ilman olennaisia riskejä. Myyntiyhtiön kustannukset on tällöin korvattu täysimääräisesti eikä myyntiyhtiölle ole yleensä muodostunut markkinointiin liittyvää aineetonta omaisuutta.

#### 4.4.7 Osapuolten kantamat riskit

Toimintoarvioinnissa on dokumentoitava osapuolten ottamat todelliset riskit. Osapuolten ottamat riskit voidaan osoittaa etuyhteystoimen sopimusehdoilla. Sopimusehdot voivat ilmetä kirjallisesta sopimuksesta, osapuolten välisestä viestinnästä tai osapuolten käyttäytymisestä. Sopimusehdot eivät kuitenkaan osoita kaikissa tilanteissa otettua riskiä. Osapuolten tosiasiallisesti ottamat riskit voivat poiketa sovitusta riskeistä. OECD:n ohjeissa (kappale 1.26) on käsitelty riskin kohdentumista. Osapuolten ottamien riskien on vastattava liiketoimen taloudellista sisältöä. OECD:n ohjeiden mukaisesti osapuolten käyttäytymistä olisi yleensä pidettävä parhaana todisteena riskin tosiasiallisesta kohdentumisesta.



Toiminnoissa otettuja riskejä ovat OECD:n ohjeiden mukaisesti muun muassa markkinariskit, tutkimus- ja kehitystoiminnan riskit, rahoitusriskit ja luottoriskit. OECD:n ohjeiden lähtökohtana on, että kasvaneen riskin ottaminen korvautuu avoimilla markkinoilla myös tuotto-odotuksen kasvuna. Etuyhteystoimet ja riippumattomat liiketoimet eivät ole vertailukelpoisia, jos otetuissa riskeissä on merkittäviä eroja. Toimintoarvioinnissa otetaan OECD:n ohjeiden mukaisesti huomioon kunkin osapuolen ottamat riskit. Dokumentoinnin toimintoarvioinnissa voidaan keskittyä osapuolten ottamiin olennaisiin riskiin.

Markkinariskillä tarkoitetaan riskiä, että yritys ei pysty myymään tuotteitaan tai palveluitaan voitolla tai että yritys ei pysty myymään niitä lainkaan. Markkinariski voi toteutua lisääntyneessä kilpailutilanteessa tai kysynnän muuttuessa. Tutkimus- ja kehitystoiminnan riskillä tarkoitetaan patenttien, teknologian ja tuotteiden kehittämiseen liittyvää riskiä. Tutkimus- ja kehitystoiminta voi epäonnistua lukuisista eri syistä, jolloin toimintaan sijoitetut varat eivät tule tuottamaan tuloa ja ne näin menetetään. Rahoitusriskeihin luetaan muun muassa asiakkaan luottoriski, valuuttariski, korkoriski ja takauriski. Muista riskeistä voidaan mainita esimerkiksi varastoriski, jolla tarkoitetaan raaka-aineiden tai tuotteiden varastointiin liittyvää tappioriskiä, joka liittyy esimerkiksi tavaran vanhentumiseen tai pilaantumiseen.

Riskien kuvauksessa voidaan hyödyntää KPL:n mukaisen toimintakertomuksen riski-osiota siltä osin kuin se soveltuu verovelvollisen toimintaan. Kirjanpitolautakunnan yleisohje toimintakertomuksen laatimisesta (12.9.2006) käsittelee riskejä luvussa 2.7 Arvio merkittävimmistä riskeistä ja epävarmuustekijöistä sekä muista liiketoiminnan kehittymiseen vaikuttavista seikoista (KPL 3:1.5 § 1 virke). Ohjeessa on kuvauksia ja esimerkkejä muun muassa strategisista riskeistä, operatiivisista riskeistä, rahoitusriskeistä ja vahinkoriskeistä.

#### 4.4.8 Muutosten kuvaaminen

Toimintoarvioinnissa on kuvattava osapuolten suorittamissa toiminnoissa, toiminnoissa käytetyssä omaisuudessa sekä otetuissa riskeissä tapahtuneet muutokset. Muutoksia toiminnoissa voi tapahtua esimerkiksi konsernin järjestäessä liiketoimintaansa kustannustehokkaammaksi. Muutos voi johtaa osapuolen toimintojen, toiminnoissa käytetyn omaisuuden tai riskien siirtymiseen jollekin toiselle etuyhteyssuhteessa olevalle osapuolelle. Muutoksen jälkeinen liiketoimen siirtohinnoittelu voi olla olennaisesti erilainen verovuonna tai tulevana verovuosina, koska liiketoimesta suoritettavan korvauksen määrään vaikuttavat toiminnot, omaisuus tai riskit voivat olla eri osapuolen nimissä

Muutoksella ei tarkoiteta tässä yhteydessä elinkeinotulon verotuksesta annetun lain (EVL) mukaisia yritysjärjestelyjä, vaan kyseessä on yrityksen liiketoiminnan järjestämiseen ja toimintatapaan liittyvistä muutoksista. Muutosta voitaisiin luonnehtia myös liiketoimintamallin muutokseksi, uudelleen järjestämiseksi, arvoketjun muuttamiseksi, liiketoiminnan strategian muuttamiseksi tai muuksi rakennemuutokseksi. Muutoksen nimikkeellä ei sinänsä ole merkitystä, koska olennaisinta on muutoksen vaikutus yrityksen toimintoihin.

Muutokset tapahtuvat tyypillisesti uusia sopimuksia tekemällä tai muuttamalla aiempia sopimuksia/sopimusehtoja. Tavara- ja palveluvirrat voivat tällaisissa muutostilanteissa sinänsä säilyä ennallaan. Sen sijaan muutos voi koskea esimerkiksi riskien, vastuiden ja kertyvien tuottojen jakautumista osapuolten kesken.

Muutosta on tarkasteltava kokonaisuutena. Muutostilanteessa on kiinnitettävä huomiota muutoksen kokonaisvaikutuksiin eikä vain erillisiin kysymyksiin, kuten muutoksen jälkeisen vertailuarvioinnin ja sovellettavan menetelmän hyväksyttävyyteen.

Dokumentoinnissa on kuvattava sopimuksen muutokseen vaikuttaneet tekijät sekä vanhan sopimuksen ja muutetun sopimuksen vaikutukset osapuolten toimintoihin. Muutostilanteessa on kuvattava aina muutosta edeltävä toimintoarviointi ja muutoksen jälkeinen toimintoarviointi. Näin on mahdollisuus hahmottaa muutoksen vaikutus liiketoimen osapuolten keskeisiin toimintoihin.

Esimerkki: Valmistus- ja myyntitoimintaa harjoittavan emoyhtiön A Oy:n laskutus siirretään sopimusvalmistusta harjoittavalle tytäryhtiölle B Ltd:lle, mikä muuttaa osapuolten siirtohinnoittelukäytäntöä. Ennen muutosta A Oy on myynyt itse valmistamansa ja tytäryhtiön valmistamat tuotteet ulkopuolisille. A Oy on omistanut kaiken liiketoiminnassa käytetyn aineettoman omaisuuden ja vastannut lähes kaikista liiketoiminnan riskeistä, joten A Oy:lle on kuulunut liiketoiminnan jäännösvoitto, joka on jäänyt jäljelle, kun B Ltd:lle on maksettu markkinaehtoinen korvaus sopimusvalmistuksesta. Muutoksen jälkeen B Ltd myy tuotteet ulkopuolisille ja A Oy tuottaa konsernin sisäisiä palveluita B Ltd:lle. Sisäisiä palveluita ovat esimerkiksi hallinto- ja sopimusvalmistuspalvelut. Siirtohinnoittelukäytäntö on muutoksen jälkeen käänteinen vanhaan käytäntöön verrattuna. B Ltd saa hyväkseen liiketoiminnan tuottaman jäännösvoiton, kun A Oy:lle on suoritettu korvaus palveluista. Osapuolten toiminnoista, omaisuudesta ja riskeistä on dokumentoitava muutosta edeltävä ja muutoksen jälkeinen tilanne, jotta muutoksesta ja sen verovaikutuksista voidaan muodostaa kokonaiskuva.

Muutokset vaikutuksista on esitettävä laskelma siirtohinnoittelumenetelmän soveltamista koskevassa dokumentoinnin kohdassa. Toiselle etuyhteisyrietykselle siirretystä toiminnosta mahdollisesti suoritettujen korvausten muodostuminen (laskelman perusteet ja malli) on eriteltävä dokumentaatioissa.

#### **4.4.9 Muut etuyhteystoimen vertailukelpoisuuteen vaikuttavat tekijät**

Toimintoarvioinnissa on tuotava esiin myös kaikki muut etuyhteystoimien vertailukelpoisuuden arviointiin vaikuttavat tekijät, joita ei ole kuvattu varsinaisessa toimintoarvioinnissa. Dokumentointia koskevan lainkohdan luettelossa ei ole erikseen mainittu toimintoarvioinnin lisäksi muita vertailukelpoisuutta määrittäviä tekijöitä, mutta niihin on viitattu hallituksen esityksessä (HE, s.16). Hallituksen esityksessä on painotettu, että vertailtavuuteen vaikuttavia tekijöitä olisi tarkasteltava sekä verovelvollisen etuyhteystoimien että vertailukohteen liiketoimien näkökulmasta.

Vertailukelpoisuuteen vaikuttavia tekijöitä voivat olla siirretyn omaisuuden tai palvelun ominaisuudet, osapuolten taloudelliset olosuhteet sekä osapuolten noudattamat liiketoimintastrategiat. Näitä tekijöitä on tullut esittää jo dokumentoinnin aiemmissa vaiheissa, mutta selvyiden vuoksi näiden teki-

jöiden vaikutusta vertailukelpoisuuteen voi olla tarpeen tuoda esiin yksityiskohtaisemmin myös dokumentoinnin tässä vaiheessa.

#### 4.4.10 Osapuolten luokittelu

Toimintoarvioinnin perusteella voidaan laatia etuyhteystoimen osapuolten luokittelu, jossa osapuolet tyypitellään suoritettujen toimintojen mukaisiin ryhmiin. Osapuolten luokittelu voi helpottaa etuyhteystoimien siirtohinnoittelun hahmottamista yleisellä tasolla, mutta varsinaista merkitystä luokittelulla ei ole. Luokittelua voidaan pitää siirtohinnoittelun apuvälineenä, joka voi esimerkiksi estää täysin virheellisen johtopäätöksen tekemisen osapuolen hinnoittelutilanteesta.

OECD:n ohjeissa ei ole otettu kantaa luokitteluun eikä sille ole vakiintuneita määritelmiä. Yleisesti ottaen osapuolet voidaan luokitella esimerkiksi valmistajaksi, jakelijaksi ja palvelun tuottajaksi. Pääluokat voidaan jaotella edelleen useisiin alaluokkiin tai niiden yhdistelmiin. Valmistaja voidaan luokitella esimerkiksi täyden riskin valmistajaksi ja sopimusvalmistajaksi riippuen valmistajan toiminnoissaan käyttämästä omaisuudesta ja ottamista riskeistä. Täyden riskin valmistaja voi vastata lähes kaikista liiketoiminnan riskeistä ja voi käyttää toiminnassaan ainutlaatuista aineetonta omaisuutta, kun taas sopimusvalmistaja voi vastata vain vähäisillä riskeillä yksinkertaisista rutiinitoiminnoista. Jakelija voidaan luokitella samalla tavalla esimerkiksi täyden riskin jakelijaksi, rajoitetun riskin jakelijaksi, komissionääriksi ja agentiksi.

Luokittelu voi perustua myös esimerkiksi etuyhteystoimen osapuolten luokitteluun liiketoiminnan päämieheksi ja palvelun tarjoajaksi. Liiketoiminnan päämies, josta käytetään yleisesti nimitystä entrepreneur tai principal, omistaa liiketoiminnassa käytettävän arvokkaan omaisuuden ja vastaa keskeisistä liiketoiminnan riskeistä. Päämies teettää palvelun tarjoajalla rutiiniluonteisen toiminnon, kuten valmistus- tai myyntipalvelun, ja maksaa palvelusta markkinaehtoisien korvauksen. Päämies on tämän jälkeen oikeutettu kaikkien liiketoiminnan tuottamaan jäännösvoittoon, mutta toisaalta vastaa myös liiketoiminnan tappioista. Jäännösvoitto kasaantuu päämiehelle, koska palvelun tarjoajat saavat aina vain markkinaehtoisien korvauksen tuottamastaan palvelusta.

Kuvatun kaltainen päämiehen keskeiseen asemaan perustuva siirtohinnoittelun liiketoimintamalli on käytännössä helposti sovellettavissa, koska päämiehen ja palvelun tarjoajan toiminnot eroavat selvästi toisistaan. Toiminnoissa käytetty omaisuus ja riskit ovat myös yleensä vain päämiehenä toimivan osapuolen nimissä. Tässä siirtohinnoittelun liiketoimintamallissa on mahdollista löytää palvelun tarjoajalle vertailukohteita kohtuullisen helposti, kuten jäljempänä testattavaa osapuolta koskevassa kappaleessa selostetaan. Liiketoimintamallin soveltaminen tuottaa päämiehelle myös korvauksen aineettomasta omaisuudesta, koska päämies saa kaiken jäännösvoiton, joka jää jäljelle, kun palvelun tarjoajan sisäisestä palvelusta on suoritettu markkinaehtoinen korvaus. Päämiehen jäännösvoittoon sisältyy myös päämiehen omistaman aineettoman omaisuuden tuottama tulo.

Osapuolten luokittelun on kuitenkin vastattava osapuolten tosiasiallisia toimintoja. Päämies/palvelun tarjoaja -malli ei esimerkiksi sovellu, jos molemmat osapuolet omistavat yhteisesti liiketoiminnan aineettoman omaisuuden.

Osapuolten luokittelu ei ole välttämätön osa toimintoarviointia. Osapuolten toimintojen kuvaaminen on tärkeämpää kuin osapuolten luokittelu. Erityisesti on painotettava, että osapuolet voidaan luokitella vain, jos toiminnoista on käytävissä riittävästi tietoa. Puutteellisen toimintoarvioinnin perusteella on voitu päätyä luokitteluun, joka ei vastaa osapuolen tosiasiallisia toimintoja. Toimintoarviointia ei voi näin ollen korvata yleisluonteisella ja epätasällisella luokittelulla. Kaikissa siirtohinnoittelutilanteissa on olennaisinta, että taloudellisesti merkitykselliset toiminnot (ottaen huomioon käytetty omaisuus ja otetut riskit) on arvioitu huolellisesti. Huolellinen toimintoarviointi luo edellytykset vertailla etuyhteystoimea vertailukelpoiseen riippumattomaan liiketoimeen.

#### 4.4.11 Testattava osapuoli

Testattavalla osapuolella tarkoitetaan toiminto- ja siirtohinna-analyyysissä kuvattua osapuolta. Tämä osapuoli on yleensä etuyhteystoimen osapuolista se, jonka toiminnot ovat yksinkertaisempia ja jolla ei ole hallussaan arvokasta aineetonta omaisuutta tai muuta ainutlaatuista omaisuutta. Etuyhteystoimen toiminnoiltaan yksinkertaisemmalle osapuolelle on tavallisesti helpompaa löytää vertailukelpoista toimintaa harjoittavia vertailukohteita kuin osapuolelle, jonka toiminnot ovat monimutkaisia ja joka esimerkiksi käyttää toiminnoissaan aineetonta omaisuutta. Päämiehen ja palvelun tarjoajan suhteessa päämiehelle ei yleensä löydy vertailukelpoisia vertailukohteita, mutta palvelun tarjoajalle niitä voi löytyä helpommin (ks. 4.4.10).

Testattava osapuoli on valittava, jos siirtohinnoittelumenetelmänä sovelletaan jälleenmyyntihinta-, kustannusvoittolisä- tai liiketoiminettomarginaalimenetelmää. Testattavan osapuolen valinta tarkoittaa käytännössä, että etuyhteystoimen markkinaehtoisuuden osoittamiseen riittää, että toiselle (testattavalle) osapuolelle etuyhteystoimesta kertyvän katteen markkinaehtoisuus selvitetään jollakin kyseisistä menetelmistä.

Esimerkiksi konsernin sisäisissä palveluissa testattavana osapuolena on palvelun tarjoaja. Toimintoarvioinnissa selvitetään palvelun tarjoajan toiminnot, omaisuus ja riskit. Sen jälkeen vertailuarvioinnissa vertaillaan tätä osapuolta riippumattomiin palvelun tuottajiin. Palvelun tilaajaa ei kannata valita testattavaksi osapuoleksi, jos palvelun tilaaja omistaa liiketoiminnan tuloa tuottavan arvokkaan ja mahdollisesti ainutlaatuisen omaisuuden, koska tällaiselle osapuolelle ei yleensä pystytä löytämään vertailukelpoista toimintaa harjoittavia vertailukohteita.

Testattavan osapuolen valinta ei kuitenkaan tarkoita, että toimintoarviointi tehtäisiin vain toisesta etuyhteystoimen osapuolesta. Toimintoarviointi on lähtökohtaisesti tarpeen tehdä liiketoimen molemmista osapuolista, jotta pystytään hahmottamaan liiketoimen sisältö. Esimerkiksi liiketoimen toisen osapuolen tunnistaminen sopimusvalmistajaksi edellyttää tietoa myös sopimusvalmistusta tilaavan osapuolen suorittamista toiminnoista, omaisuudesta ja riskeistä. Testattava osapuoli, vertailukohteet ja sovellettava siirtohinnoittelumenetelmä pystytään valitsemaan vasta sen jälkeen, kun molempien osapuolien toiminnoista on käytävissä riittävästi tietoa.

#### 4.4.12 Esimerkkejä

Toimintoarviointi voi perustua esimerkiksi seuraavanlaisiin tietoihin:

##### **Tutkimus- ja kehitys**

*Toiminnot:* perustutkimus, tuotekehitys, muotoilu, teknologian kehittäminen, patenttien kehittäminen, lisensointi;

*Omaisuus:* patentti, lisenssi, teknologia, tietotaito;

*Riskit:* tutkimuksen epäonnistuminen, markkinariski, patenttiriidat

##### **Valmistus**

*Toiminnot:* raaka-aineiden hankinta, komponenttien hankinta, valmistus, kokoonpano, pakkaus, laadunvalvonta;

*Omaisuus:* patentti, lisenssi, tuotanto-osaaminen, tavaramerkki, koneet, tuotantolaitokset, kiinteistöt;

*Riskit:* investointiriski, kapasiteettiriski, markkinariski, ympäristöriski, laaturiski, tuotevastuu, luottoriski, viranomaisten sääntely

##### **Jakelu**

*Toiminnot:* markkinointi, myynti, rahoitus, tulliselvitys, varastointi, kokoonpano, kuljetus, tekninen tuki, asiakaspalvelu;

*Omaisuus:* tavaramerkki, jakeluoikeudet, jakelukanava, asiakaskunta;

*Riskit:* markkinariski, varastoriski, hintariski, takuuriski, luottoriski, valuuttariski, kuljetusriski

##### **Hallinto**

*Toiminnot:* johto, strateginen suunnittelu, koordinointi, valvonta, rahoitus, laskutus, luotonvalvonta, henkilöstöhallinto, koulutus, tietotekniset toiminnot;

*Omaisuus:* ohjelmistot, liiketoimintamallit, rakennukset, kiinteistöt;

*Riskit:* liiketoimintariski, markkinariski, likviditeettiriski

Edellä luetellut tiedot ovat vain esimerkkejä toimintoarviointiin mahdollisesti sisällytettävistä seikoista. Toimintoarvioinnissa esitettävät tiedot määräytyvät kuitenkin aina tapauskohtaisesti ja yksittäisen liiketoimen tosiseikat sekä olosuhteet määrittävät sen, mitä dokumentoinnin tulee sisältää.

## 4.5 Vertailuarviointi

### 4.5.1 Yleistä

Siirtohinnoitteludokumentoinnissa on oltava VML 14 b §:n 1 momentin 5 kohdan mukaisesti vertailuarviointi. Vertailuarviointiin luetaan mukaan käytävissä oleva tieto vertailukohteista.

Etuyhteystoimen markkinaehtoisen hinnoittelun todentaminen edellyttää etuyhteystoimien ehtojen vertailua riippumattomien osapuolten välisten liiketoimien ehtoihin. Markkinaehtoperiaatteen mukaan monikansalliseen konserniin kuuluvia yrityksiä käsitellään erillisinä yksikköinä eikä konsernin yhdistetyn liiketoiminnan erottamattomina osina. Erillisten yksiköiden liiketoimia verrataan riippumattomien yritysten vertailukelpoisissa liiketoimissa ja olosuhteissa tekemiin liiketoimiin.

Vertailuarvioinnilla tarkoitetaan OECD:n ohjeista ilmenevällä tavalla tapahtuvaa vertailukelpoisuuden arviointia (comparability analysis). OECD:n oh-

jeiden mukaisesti liiketoimet ovat vertailukelpoisia, jos mikään liiketoimien välinen ero ei voisi olennaisesti vaikuttaa menetelmässä tutkittavaan tekijään (esimerkiksi hintaan tai katteeseen) tai jos kohtuullisen tarkkoja oikaisuja voidaan tehdä erojen olennaisten vaikutusten poistamiseksi.

#### **4.5.2 Vertailuarvioinnin painopiste taloudellisesti olennaisissa etuyhteystoimissa**

Vertailuarvioinnissa voidaan keskittyä etuyhteystoimiin, joilla on olennaista taloudellista merkitystä. Hallituksen esityksen mukaan merkittävien liiketoimien vertailuarviointi tulee tehdä perusteellisesti. Merkittävä liiketoimi voi esimerkiksi olla määrältään arvokas, uusi, monimutkainen tai muuttuvissa olosuhteissa tehty liiketoimi tai liiketoimien sarja. Tapauskohdaiset tosiseikat ja olosuhteet ratkaisevat, mikä on siirtohinnoittelun kannalta merkittävä liiketoimi. Sen sijaan vertailuarviointi voidaan tehdä kevyemmin sellaisten liiketoimien osalta, jotka ovat esimerkiksi arvoltaan pienehköjä ja jotka tehdään jo vakiintuneissa olosuhteissa. Vakiintuneissa olosuhteissa tehdyllä liiketoimella tarkoitetaan liiketoimea tai liiketoimien sarjaa, johon vaikuttavissa osapuolten toiminnoissa tai olosuhteissa ei ole tapahtunut muutoksia edellisiin vuosiin verrattuna. Tällöin voidaan käyttää dokumentoinnissa aikaisemman vuoden vertailuarviointia. Vertailukohteita on kuitenkin päivitettävä aika ajoin myös vakiintuneissa olosuhteissa tehtyjen liiketoimien osalta, jos vertailukohteita on käytettävissä. Vertailukohteita ei edellytetä päivitettävän vuosittain, jos olosuhteissa ei ole tapahtunut olennaisia muutoksia.

#### **4.5.3 Vertailuarvioinnin vaiheet**

Vertailuarvioinnissa käsitellään sekä etuyhteystoimia että riippumattomia liiketoimia. Vertailuarviointi pystytään tekemään hyvin vain, jos etuyhteystoimet ja niihin vaikuttavat seikat on kuvattu riittävän huolellisesti dokumentoinnin edellisissä kohdissa. Etuyhteystoimien dokumentointi liiketoiminnan kuvauksesta toimintoarviointiin luo vertailuarvioinnille perustan.

Vertailuarvioinnin ensimmäinen vaihe on mahdollisten vertailukohteiden määrittäminen. Mahdollisten vertailukohteiden määrittäminen on kuitenkin vain vertailuarvioinnin lähtökohta. Vertailuarvioinnin toisessa vaiheessa arvioidaan ovatko etuyhteystoimi ja mahdollisen vertailukohteen liiketoimi vertailukelpoisia. Vertailukelpoisuutta arvioidaan OECD:n ohjeiden vertailukelpoisuutta määrittävän viiden tekijän mukaisesti.

#### **4.5.4 Vertailukohteet**

##### **4.5.4.1 Sisäinen vertailukohde**

Sisäisellä vertailukohteella tarkoitetaan verovelvollisen ja riippumattoman osapuolen välistä liiketoimea, joka on tehty etuyhteystoimeen vertailukelpoisissa olosuhteissa. Sisäisen vertailukohteen käyttäminen vertailuarvioinnissa on ensisijaista.

OECD:n ohjeissa on useita viittauksia sisäisten vertailukohteiden ensisijaisuuteen. Esimerkiksi jälleenmyyntihintamenetelmän soveltamisesta todetaan (kappale 2.15): ”Jälleenmyyjän etupiiritoimessa saama jälleenmyntimarginaali voidaan määrittää sen jälleenmyyntihintamarginaalin avulla, jonka sama jälleenmyyjä saa tavaroista, jotka on ostettu ja myyty vertailukel-

poisissa riippumattomissa liiketoimissa.” Kustannusvoittolisämenetelmän ja liiketoiminettomarginaalimenetelmän soveltamisessa on samanlaiset maininnat sisäisistä vertailukohteista.

Sisäinen vertailukohde voi olla kyseessä esimerkiksi tavarakaupassa. Jos verovelvollinen on myynyt tavaroita etuyhteydessä olevalle osapuolelle, verovelvollisen tavarakauppa riippumattoman osapuolen kanssa voi olla sisäinen vertailukohde. Tällaista liiketoimea voidaan käyttää sisäisenä vertailukohteena, jos liiketoimi täyttää vertailukelpoisuuden edellytykset.

Sisäisen vertailukohteen ensisijaisuus perustuu siihen, että liiketoimien vertailukelpoisuus on yleensä kohtuullisen helposti todennettavissa. Verovelvollisen liiketoimista etuyhteydessä olevan osapuolen ja riippumattoman osapuolen välillä on saatavissa riittävästi tietoa, jotta vertailukelpoisuutta voidaan arvioida. Molempien liiketoimien katteeseen vaikuttavat kirjanpito-käytännöt ja muut seikat ovat myös arvioitavissa.

Sisäisen vertailukohteen luonteiseksi voidaan tulkita myös verovelvolliseen etuyhteydessä olevan yrityksen ja riippumattoman osapuolen välinen liiketoimi. Esimerkiksi verovelvollinen on voinut myydä tavaroita tytäryhtiölle, joka on myynyt tavarat edelleen ulkopuoliselle asiakkaalle. Jos tytäryhtiö on ostanut tavaroita myös riippumattomalta osapuolelta ja myynyt ne ulkopuoliselle, kyseessä voi olla vertailukelpoinen liiketoimi verovelvollisen ja tytäryhtiön väliselle etuyhteystoimelle. Tämän tyyppisistä vertailukohteista on käytännössä vaikeampi saada tietoa, koska verovelvollinen ei ole liiketoimen toisena osapuolena. Tietoa kannattaa kuitenkin hakea, koska mahdollinen vertailukohde voi olla parempi kuin täysin ulkoinen vertailukohde.

Sisäiset vertailukohteet eivät ole käyttökelpoisia, jos ne eivät täytä OECD:n ohjeiden vertailukelpoisuuteen vaikuttavia tekijöitä. Esimerkiksi muutaman hyödykkeen myynti riippumattomalle osapuolelle ei välttämättä ole vertailukelpoinen liiketoimi tuhansien hyödykkeiden myynnille etuyhteydessä olevalle osapuolelle. Hyödykkeiden myyntimäärien erot vaikuttavat tällöin todennäköisesti olennaisesti vertailtavuuteen. Toisena esimerkkinä on riippumattoman osapuolen erilainen markkina-alue ja erot markkinaolosuhteissa verrattuna etuyhteystoimen osapuolen markkina-alueeseen ja markkinaolosuhteisiin. Kolmantena esimerkkinä on vertailukohteen erilainen asema jakeluketjussa. Vertailukohdetta voidaan kuitenkin käyttää, mikäli havaitut erot voidaan riittävän luotettavasti oikaista.

#### 4.5.4.2 Ulkoinen vertailukohde

Ulkoisella vertailukohteella tarkoitetaan riippumattomien osapuolten välistä liiketoimea. Ulkoisella vertailukohteella ei tarkoiteta toisen konsernin sisäistä liiketoimea, koska konsernin sisäinen liiketoimi ei ole riippumattomien osapuolten välinen liiketoimi. Ulkoisen vertailukohteen löytäminen on yleensä vaikeampaa kuin sisäisen vertailukohteen, koska riippumattomien osapuolten välisistä liiketoimista ei yleensä ole tarjolla julkista tietoa.

#### 4.5.4.3 Käytettävissä olevat vertailukohteet

Vertailuarvioinnissa on esitettävä käytettävissä oleva tieto vertailukohteista. Vertailukohteita ei edellytetä esitettäväksi, jos vertailukohteita ei ole tai vertailukohteiden hakeminen vaatisi verovelvolliselta kohtuuttomia kustannuksia. Hallituksen esityksessä on todettu, että vertailukohteiden esittämättä

jättäminen perustuu aina verovelvollisen subjektiiviseen näkemykseen. Jos verovelvollinen päättää, että etuyhteystoimelle ei löydy vertailukohtetta tai että vertailukohteen hakeminen on liian kallista, dokumentointiin ei liitetä vertailukohteita. Tällöin vertailukohteiden puuttumisesta ei voida myöskään määrätä veronkorotusta (ks. jälj. kohta 5.3.3., olennainen vaillinaisuus tai virheellisyys).

Käytettävissä oleviin vertailukohteisiin on viitattu EU:n käytäntösäännössä. EU TPD:n maakohtaisessa osassa olisi oltava olennainen tieto sisäisistä ja/tai ulkoisista vertailukohteista, jos niitä on käytettävissä. Dokumentoinnin rajoittaminen vain käytettävissä oleviin vertailukohteisiin heijastelee EU:n käytäntösäännön tavoitteita vähentää dokumentoinnista yrityksille aiheutuvia kustannuksia.

#### 4.5.5 Vertailukohteen hakeminen

##### 4.5.5.1 Tietolähteet

Sisäisen vertailukohteen hakeminen on ensisijaista. Dokumentoinnin laatijan kannattaa varmistaa, löytyykö etuyhteystoimelle sisäistä vertailukohtetta ennen kuin ulkoista vertailukohtetta lähdetään hakemaan.

Ulkoisia vertailukohteita voi hakea eri lähteistä. Tietolähteenä voi käyttää kaupallisia tietokantoja, yritysten kehittämiä omia tietokantoja tai julkisia tietoja. Tietolähteestä kerätyn tiedon on oltava aina sellaista, joka voidaan antaa veroviranomaiselle. Dokumentoitava vertailukohde ei voi perustua salassa pidettävään tietoon. Julkista tietoa edellytetään, koska kaikilla osapuolilla on oltava sama tieto käytettävissä. Julkista tietoa on saatavilla muun muassa yritysten vuosikertomuksista, tutkimuksista ja julkisista viranomaislähteistä.

Vertailukohteen hakemisessa käytetään yleisesti kaupallisia tietokantoja. Kaupallisiin tietokantoihin on koottu yritysten viranomaisille, kuten Suomesa patentti- ja rekisterihallitukselle, ilmoittamia julkisia tietoja. Kaupallisen tietokannan ylläpitäjä myy keräämänsä ja lajittelemaansa tietoa käyttäjille. Tietokantojen käyttäminen on tästä syystä kallista, joten niiden käyttäminen dokumentoinnin laatimisessa ei ole pakollista.

Tietokantojen käyttämisessä on muistettava, että niiden tietosisällössä saattaa olla puutteita. Esimerkiksi liiketoiminnan kuvaukset, toimialakoodit ja osakastiedot voivat olla virheellisiä. Hakutulos voikin sisältää yrityksiä, jotka eivät ole lainkaan vertailukelpoisia. Hakutulosta on aina täydennettävä mahdollisista vertailukohteista saatavilla muilla julkisilla tiedoilla, jos tietokantoja käytetään vertailukohteen hakuun. Hakutuloksen täydentäminen muulla julkisella tiedolla parantaa vertailtavaa tietoa.

Vertailukohteen voi hakea myös yritysten kehittämistä omista tietokannoista. Yritysten omat tietokannat saattavat perustua esimerkiksi asiakastietoon tai yrityksen keräämään julkiseen tietoon. Veroviranomaisille on tarvittaessa annettava mahdollisuus saada tietokannan tiedot käyttöönsä tai veroviranomaisille on varattava pääsy tietokantaan. Omien tietokantojen vertailukohteet on katsottava salaisiksi, jos tietolähdettä ei anneta veroviranomaisille. Tällöin niitä ei voi käyttää vertailukohteina.



#### 4.5.5.2 Hakualue

Vertailukohteita haetaan lähtökohtaisesti etuyhteystoimen testattavan osapuolen markkina-alueelta. Markkina-alueeksi mielletään yleensä testattavan osapuolen sijaintivaltio, jossa markkinaolosuhteet ovat yleensä samanlaisia. Hakualuetta voi kuitenkin tarvittaessa laajentaa testattavan osapuolen sijaintivaltiota laajemmalle markkina-alueelle. EU:n käytännössä on mainittu, että koko Euroopan kattavista tietokannoista tehtyä vertailukohteiden hakua ei pitäisi hylätä automaattisesti. Vertailukohteita pitäisi arvioida tapauskohtaisesti. Tämä tarkoittaa sitä, että Euroopan kattava vertailuhaku voidaan hyväksyä, jos vertailukohteet täyttävät OECD:n ohjeiden vertailukelpoisuutta määrittävät tekijät. Vertailukelpoisuuden edellytyksenä on esimerkiksi eri valtioissa olevien vertailukohteiden toimialan markkinaolosuhteiden ja kulurakenteen riittävä vastaavuus.

Joustava suhtautuminen laajalta maantieteelliseltä alueelta tehtyihin vertailuhakuihin on tarpeen erityisesti pienellä markkina-alueella, jossa vertailukohteiden löytäminen voi olla vaikeaa. Esimerkiksi konsernin suomalaiselle myyntiyhtiölle ei ehkä löydy suomalaisia vertailukohteita. Vertailukohteita voidaan tällöin hakea myös muista Pohjoismaista. Hakua voidaan laajentaa Luoteis-Euroopan tai Länsi-Euroopan valtioihin, joista voi löytyä samanlaista toimintaa samanlaisissa olosuhteissa harjoitettavia vertailukohteita. Suomalaiselle myyntiyhtiölle voidaan näin ollen hyväksyä ulkomaisia vertailukohteita, jos vertailukohteet täyttävät OECD:n ohjeiden mukaisen vertailukelpoisuuden. Vastaavasti esimerkiksi kaikille suomalaisen konsernin eurooppalaisille myyntiyhtiöille voidaan tehdä yksi vertailuhaku. Vertailukohteet ovat tällöinkin käyttökelpoisia, jos OECD:n ohjeiden vertailukelpoisuus täyttyy.

Vertailukohteen hakualueeseen liittyy markkina-alueen lisäksi vertailuhaun toimialan määrittäminen. Vertailukohteita haetaan lähtökohtaisesti samalta toimialalta, jolla testattavan osapuolen toiminnot ovat. Hakualuetta voi tarvittaessa laajentaa eri toimialalle. Laajennettu toimialahaku on kuitenkin rajattava toimialoihin, jotka ovat luonteeltaan samanlaisia kuin testattavan osapuolen toimiala. Mahdolliset erot on pystyttävä oikaisemaan. Toimialan määrittämisessä on otettava huomioon tosiasiallisen ja nimellisen toimialan erot.

#### 4.5.5.3 Muita hakuetoja

Vertailukohteiden hakeminen perustuu aina tapauskohtaisiin tosiseikkoihin ja olosuhteisiin. Hakueto on tästä syystä asetettava siten, että haku tuottaisi etuyhteystoimeen vertailukelpoisia vertailukohteita. Tietokantahakujen hakuetoissa on otettava huomioon hakualueen ohella muun muassa haettavien vertailukohteiden toiminnot, omaisuus, riskit, tuotteet tai palvelut, kokoluokka ja taloudelliset olosuhteet.

Esimerkiksi vertailukohteen koon olisi oltava suurin piirtein samaa luokkaa kuin testattavalla etuyhteisyriyksellä. Tällöin esimerkiksi 40 MEUR:n liikevaihtoa tekevän testattavan osapuolen vertailukohteeksi voisi hakea lähtökohtaisesti 10 - 100 MEUR:n liikevaihdon yrityksiä, koska näiden toiminta on samaa suuruusluokkaa. Sen sijaan esimerkiksi 500 MEUR:n liikevaihdon vertailukohde ei todennäköisesti ole vertailukelpoinen, koska tällaisen vertailukohteen toiminta on oleellisesti laajempaa ja tuotto/kulurakenne on oletettavasti erilainen kuin testattavalla osapuolella.

Vertailukohteiksi ei tule valikoida toimintansa aloitusvaiheessa olevia yrityksiä. Vertailukohteiksi ei myöskään tule valikoida sellaisia yrityksiä, joiden tulos on ollut tappiollinen useampana tarkastelujakson vuonna tai jos yksittäisen vuoden tappiot ovat aiheutuneet poikkeuksellisista olosuhteista, kuten esimerkiksi vertailukohteen selvitystilasta.

Hakuehtojen valinta perusteluineen on dokumentoitava. Lisäksi vertailukohteiden hakeminen on dokumentoitava jokaiselta vaiheelta, jotta haku pystytään tarvittaessa toistamaan. Valitut vertailukohteet on dokumentoitava, mutta sen lisäksi on tarvittaessa pystyttävä yksilöimään hylätyt vertailukohteet. Hakutulokseen voidaan lisätä vertailukohteet, jotka eivät nousseet haussa esille, mutta jotka on muulla tavalla tunnistettu vertailukohteiksi. Tällaisia vertailukohteita voivat olla esimerkiksi tunnistetut kilpailijat.

#### 4.5.6 Vertailukelpoisuus

Vertailuarvioinnissa vertaillaan etuyhteystoimea vertailukohteen liiketoimeen. Vertailuarviointiin kuuluu näin ollen dokumentoinnin neljässä ensimmäisessä kohdassa kuvattu etuyhteystoimi ja dokumentoinnin viidennen kohdan vertailukohteen liiketoimi sekä näiden molempien liiketoimien vertailukelpoisuuden arvioiminen. Vertailukelpoisuuden arviointiin vaikuttavia tekijöitä on käsitelty etuyhteystoimen näkökulmasta tämän muistion toimintoarviointia koskevassa luvussa 4.4.

Vertailuarvioinnin tekeminen on käytännössä hankalaa, koska vertailukohteista ei ole yleensä saatavilla riittävästi tietoa täydellisen ja aukottoman analyysin tekemiseksi. Tietoa voi olla käytettävissä esimerkiksi vertailukohteen koosta ja markkina-alueesta. Sen sijaan vertailukohteen sopimusehdoista, liiketoimintastrategioista tai vastaavista tekijöistä ei ole yleensä ulkopuolisten käytössä olevaa tietoa.

Tiedon puutteellisuus ei kuitenkaan estä vertailuarvioinnin tekemistä, vaikka tiedon määrä vaikuttaa aina vertailuarvioinnin tasoon. Vertailuarviointi on sitä luotettavampi, mitä enemmän tietoa on käytettävissä.

Vertailukohdetta voidaan käyttää, vaikka tieto vertailukelpoisuuteen vaikuttavista tekijöistä on puutteellista. Edellytyksenä on, että puutteellinen tieto ei vaikuta **olennaisesti** vertailukelpoisuuteen.

#### 4.5.7 Vertailukelpoisuuden oikaiseminen

Vertailukelpoisuuden oikaisemista on käsitelty OECD:n ohjeiden kappaleessa 1.15: ”Vertailukelpoisuus tarkoittaa sitä, ettei mikään vertailtavien tilanteiden välinen ero (jos eroja esiintyy) voi olennaisesti vaikuttaa menetelmässä tutkittavaan ehtoon (esimerkiksi hintaan tai katteeseen) tai että kohtuullisen tarkkoja oikaisuja voidaan tehdä kaikkien tällaisten erojen vaikutuksen poistamiseksi.”

OECD:n ohjeissa ei ole tarkempaa ohjausta, miten kohtuullisen tarkkoja oikaisuja pitäisi käytännössä tehdä vertailukelpoisuuden erojen poistamiseksi. Oikaisuja voidaan tehdä periaatteessa joko vertailukohteiden tietoihin tai testattavan etuyhteisyriityksen tietoihin. Vertailukelpoisuuden oikaisemista on käsitelty esimerkiksi OECD:n ohjeiden kappaleessa 2.37: ”Kustannus-

voittolisää sovellettaessa on lisäksi kiinnitettävä huomiota siihen, että vertailukelpoista voittolisää sovelletaan vertailukelpoiseen kustannuspohjaan.”

Dokumentoinnin laatimisessa voidaan ottaa edellä esitetty huomioon. Vertailukelpoisuutta voidaan tarvittaessa oikaista. Vertailukelpoisuutta kannattaa kuitenkin oikaista vain, jos oikaisulla on olennaista merkitystä vertailukelpoisuuteen.

#### 4.5.8 Vaihteluväli

Etuyhteystoimelle johdetaan markkinaehtoinen hinta tai kate vertailukelpoisten liiketoimien tiedoista. OECD:n ohjeiden mukaan markkinaehtoinen hinta tai kate voi olla yksi ainoa luku. Markkinaehtoperiaatteen soveltaminen voi tuottaa myös lukujen vaihteluvälin, johon sisältyvät luvut ovat kaikki suhteellisesti ottaen yhtä luotettavia. Kaikki vaihteluvälin pisteet ovat siis lähtökohdaisesti markkinaehtoperiaatteen mukaisia. OECD:n ohjeissa kuitenkin todetaan, että kaikki vertailukelpoiset liiketoimet eivät ole aina suhteellisesti yhtä vertailukelpoisia. Tästä syystä markkinaehtoisen hinnan määrittäminen vaatii ohjeiden mukaan hyvää arvostelukykä. Jos verovelvollisen on valittava dokumentoitavalta vaihteluväliltä yksi markkinaehtoinen kohta, soveltuvien kohtien voisi olla esimerkiksi vaihteluvälin mediaani, jos vaihteluväliltä ei pystytä osoittamaan tapauksen olosuhteisiin paremmin soveltuvaa muuta markkinaehtoista kohtaa.

Vaihteluvälin luotettavuutta voidaan lisätä tilastollisilla menetelmillä. Monissa valtioissa on annettu ohjeita vaihteluvälin kaventamiseen tilastollisilla menetelmillä, jos vertailukohteiden vertailukelpoisuudesta ei ole täyttä varmuutta. Vaihteluväliä kavennetaan esimerkiksi poistamalla alin 25 prosenttia ja ylin 25 prosenttia vaihteluvälin vertailutietojen lukumäärästä. Kyseessä on tilastotieteen käyttämä kvartiiliväli. Kvartiilivälillä tarkoitetaan yläkvartiiliin (75 % tapauksista jää sen alapuolelle) ja alakvartiiliin (25 % tapauksista jää alapuolelle) erotusta. Kvartiiliväli ilmoittaa muuttujan vaihteluvälin, jolle sijoittuu jakauman keskellä olevat havaintoarvot eli 50 % kaikista tapauksista. Vaihteluvälin luotettavuutta voidaan lisätä myös muulla tilastollisella menetelmällä, jos menetelmä soveltuu tapauksen tosiseikkoihin ja olosuhteisiin paremmin.

Kvartiilivälin laskeminen aloitetaan asettamalla vertailutiedot suuruusjärjestykseen (esimerkiksi luvut 1,3,3,4,5,9,10). Vertailutietojen alakvartiili määritetään jakamalla ensin vertailutietojen lukumäärä (7) 25 %:lla ( $25:100 \cdot 7 = 1,75$ ). Kun tuloksena ei ole kokonaisluku, alakvartiili määritetään seuraavan kokonaisluvun perusteella eli tässä tapauksessa toisen vertailutiedon perusteella (alakvartiili on 3). Vertailutietojen yläkvartiili määritetään jakamalla ensin vertailutietojen lukumäärä (7) 75 %:lla ( $75:100 \cdot 7 = 5,25$ ). Kun tuloksena ei ole kokonaisluku, yläkvartiili määritetään seuraavan kokonaisluvun perusteella eli tässä tapauksessa kuudennen vertailutiedon perusteella (yläkvartiili on 9). Kvartiiliväli on näin ollen 3 – 9.

Kvartiiliväli lasketaan eri tavalla, jos viimeisessä vaiheessa tuloksena on kokonaisluku. Vertailutietoja on esimerkiksi neljä (suuruusjärjestyksessä 3,4,5,9). Vertailutietojen alakvartiili määritetään jakamalla ensin vertailutietojen lukumäärä (4) 25 %:lla ( $25:100 \cdot 4 = 1$ ). Kun tuloksena on kokonaisluku, alakvartiili määritetään ensimmäisen ja toisen vertailutiedon keskiarvona (alakvartiili on 3,5). Vertailutietojen yläkvartiili määritetään jakamalla ensin vertailutietojen lukumäärä (4) 75 %:lla ( $75:100 \cdot 4 = 3$ ). Kun tuloksena on ko-

konaisluku, yläkvartiili määritetään kolmannen ja neljännen vertailutiedon keskiarvona (yläkvartiili on 7). Kvartiiliväli on näin ollen 3,5 – 7.

Esimerkki: Kotimainen myyntiyhtiö vastaa konsernin tuotteiden myynnistä Suomessa. Myyntiyhtiön riskit ovat vähäisiä eikä myyntiyhtiö käytä toiminnassaan omaa aineetonta omaisuutta. Myyntiyhtiölle on löytynyt tietokannasta yhdeksän mahdollista vertailukohdetta, joista neljä on tarkemman tarkastelun perusteella vertailukelpoisia. Vertailukohteiden vertailukelpoisuuteen vaikuttavista tekijöistä on käytössä puutteellista tietoa. Puutteellinen tieto ei kuitenkaan vaikuta olennaisesti vertailukelpoisuuteen. Sovellettavaksi menetelmäksi on valittu liiketoimintomarginaalimenetelmä. Vertailukohteiden kolmen viimeisen vuoden liikevoitot ovat liikevaihdosta laskettuna:

| Vertailukohde | Vuosi 1 | Vuosi 2 | Vuosi 3 | Keskiarvo |
|---------------|---------|---------|---------|-----------|
|               | %       | %       | %       | %         |
| V1            | 0,3     | 2,0     | 1,3     | 1,2       |
| V2            | 2,1     | 2,4     | 1,2     | 1,9       |
| V3            | 2,0     | 3,3     | 2,2     | 2,5       |
| V4            | 0,8     | 1,9     | 6,9     | 3,2       |

Esimerkin vertailukohteiden liikevoiton vaihteluväli on 1,2 % - 3,2 %. Vaihteluväliä voidaan kaventaa määrittämällä liikevoittojen kvartiiliväli. Alakvartiili määritetään edellä kuvatulla tavalla ensimmäisen ja toisen vertailutiedon keskiarvona (alakvartiili on 1,55). Yläkvartiili määritetään edellä kuvatulla tavalla kolmannen ja neljännen vertailutiedon keskiarvona (yläkvartiili on 2,85). Vertailukohteiden liikevoiton kvartiiliväli on 1,55 – 2,85.

## 4.6 Siirtohinnoittelumenetelmä ja sen soveltaminen

### 4.6.1 Dokumentointivelvoite

Siirtohinnoitteludokumentoinnissa on oltava VML 14 b §:n 1 momentin 6 kohdan mukaisesti kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta. Menetelmän valintaa ja sen soveltamista voidaan kutsua taloudelliseksi analyysiksi.

### 4.6.2 Siirtohinnoittelumenetelmät

Siirtohinnoittelussa sovelletaan OECD:n ohjeiden siirtohinnoittelumenetelmiä. OECD:n ohjeissa siirtohinnoittelumenetelmät jaetaan perinteisiin liiketoimintamenetelmiin ja muihin menetelmiin. Perinteisiä menetelmiä ovat markkinahintavertailumenetelmä, jälleenmyyntihintamenetelmä ja kustannusvoittolisämenetelmä. Muita menetelmiä ovat voitonjakamismenetelmä ja liiketoimintomarginaalimenetelmä.

OECD:n ohjeissa on asetettu perinteiset menetelmät etusijalle muihin menetelmiin nähden. Perinteiset menetelmät ovat suurin keino etuyhteystoimien markkinaehtoisuuden määrittämiseksi. OECD:n ohjeissa kuitenkin myönnetään, että liiketoiminnan todellisten tilanteiden monimutkaisuus saattaa käytännössä vaikeuttaa perinteisten menetelmien soveltamista. Muita menetelmiä voidaan käyttää, jos perinteisiä menetelmiä ei voida soveltaa luotettavasti ainoina menetelminä tai perinteisiä menetelmiä ei voida

soveltaa poikkeuksellisesti lainkaan. Muita menetelmiä sovelletaan näin olleen OECD:n ohjeiden mukaan lähtökohtaisesti poikkeuksellisissa tilanteissa.

#### 4.6.3 Aineetonta omaisuutta koskevia erityisnäkökohtia

OECD:n ohjeissa on edellä mainittujen siirtohinnoittelumenetelmien lisäksi myös muita markkinaehtoperiaatteen soveltamismenetelmiä. Aineetonta omaisuutta koskevissa erityisnäkökohdissa on käsitelty liiketoimia, joihin liitetty aineetonta omaisuutta. Ohjeissa on näkökohtia aineettoman omaisuuden markkinaehtoisesta hinnoittelusta määrittämisestä. Keskeisin havainto on, että markkinaehtoinen hinnoittelu on ratkaistava sen mukaan, mitä riippumattomat osapuolet olisivat tehneet vertailukelpoisissa olosuhteissa. OECD:n ohjeissa todetaan, että markkinaehtoperiaatetta sovellettaessa on otettava huomioon muun muassa aineettomasta omaisuudesta odotetut hyödyt, jotka voitaisiin mahdollisesti määrittää omaisuuden tuottaman tuloksen nykyarvolaskelman (net present value) perusteella.

Kassavirtapohjaiset arvostamismenetelmät voivat soveltua aineettoman omaisuuden arvostamiseen, koska riippumattomat osapuolet käyttävät myös yleisesti vastaavia menetelmiä. OECD:n ohjeiden mukaisesti tämä voitaisiin ottaa huomioon menetelmän valinnassa.

Aineettoman omaisuuden markkinaehtoinen hinta voi olla vaikeasti määritettävissä omaisuuden luovutushetkellä, jos aineettoman omaisuuden odotetuista hyödyistä ja siihen kohdistuvista riskeistä ei ole käytettävissä riittävästi tietoa. Etuyhteydessä olevalle osapuolelle luovutettu aineeton omaisuus voi osoittautua luovutuksen jälkeen selvästi arvokkaammaksi kuin luovutushetken tietojen perusteella arviointiin. Omaisuuden arvostaminen jälkikäteen ei ole markkinaehtoperiaatteen mukaisesti mahdollista, mutta kauppahinnan määrittämiseen liittyvien ehtojen markkinaehtoisuuteen on kiinnitettävä huomiota. Dokumentointiin on liitettävä tällaisissa tilanteissa selvitys, olisiko riippumaton osapuoli luovuttanut aineettoman omaisuuden kiinteästä hinnasta ilman luovutus sopimukseen kirjattua ehtoa myöhemmin tehtävistä kauppahinnan oikaisuista.

#### 4.6.4 Menetelmän valinta

Siirtohinnoittelumenetelmänä voidaan käyttää hallituksen esityksen mukaisesti mitä tahansa OECD:n ohjeiden menetelmää, mutta menetelmän valinnassa on otettava huomioon OECD:n ohjeissa esitetyt näkökohdat menetelmien soveltamisesta.

Menetelmän valintaan vaikuttaa käytettävissä oleva tieto. Menetelmän valinta kannattaa tästä syystä tehdä vasta dokumentoinnin viimeisimpänä vaiheena, jolloin tietoa on riittävästi. Dokumentoinnin edellisissä kohdissa kerätty tieto ratkaisee pitkälti, mitä menetelmää liiketoimien siirtohinnoitteluun sovelletaan. Esimerkiksi vertailukohteista käytettävissä olevalla tiedolla on yleensä olennainen merkitys. Jos liiketoimeen on löytynyt sisäisiä vertailukohteita, sovellettava menetelmä voi olla markkinahintavertailumenetelmä. Jos vertailukohteet on haettu julkisista tietokannoista, sovellettava menetelmä on käytännössä kustannusvoittolisä-, jälleenmyyntihinta- tai liiketoimintomarginaalimenetelmä.

Menetelmä pystytään valitsemaan edellä esitetyllä tavalla vain, jos siirtohinnoittelun markkinaehtoisuus määritetään etukäteen ennen verovuotta tai verovuoden aikana. Dokumentointiin kootaan tällöin kaikki dokumentoinnin eri vaiheissa käytettävissä oleva tieto. Jos dokumentointi laaditaan kokonaisuudessaan verovuoden jälkeen, menetelmää ei luonnollisesti enää pysty valitsemaan esitetyllä tavalla dokumentoinnin viimeisenä vaiheena.

#### 4.6.5 Menetelmän soveltaminen

Dokumentoinnissa on selvittävä, mitä siirtohinnoittelumenetelmää on sovellettu etuyhteystoimen markkinaehtoisuuden arviointiin. Menetelmän soveltamisella osoitetaan, että verovelvollisen siirtohinnoittelu ei ole pelkästään yleisten periaatteiden tasolla kunnossa, vaan että siirtohinnoittelu on myös tosiasiallisesti markkinaehtoista.

Menetelmän soveltamisesta on esitettävä laskelma, jolla on päädytty markkinaehtoiseen lopputulokseen. Laskelma voi olla arvioitavan yhtiön tuloslaskelma tai muu laskelma, jos tuloslaskelma ei anna riittäviä tietoja. Esimerkiksi kustannusvoittolisämenetelmän soveltamisesta on esitettävä testattavan osapuolen kustannukset ja vertailukohteiden tiedoista johdettu (markkinaehtoinen) voittolisä. Tämän lisäksi on osoitettava menetelmän soveltamisen vaikutukset esimerkiksi testattavan osapuolen tuloslaskelmalla ja taseella. Muiden menetelmien soveltamisesta on esitettävä myös selvitys.

Esimerkki: Verovelvollisen ja sopimusvalmistajan väliseen valmistuspalvelun hinnoitteluun on sovellettu liiketoiminettomarginaalimenetelmää. Verovelvollinen on laatinut dokumentoinnin ennen verovuoden alkua. Menetelmän soveltamisesta on siinä vaiheessa käytettävissä vain vertailuarvioinnin mukainen riippumattomien sopimusvalmistajien eli vertailukohteiden kustannuksille laskettu voittolisä. Verovelvollinen on tarkistanut verovuoden lopussa sopimusvalmistajalle maksetun palvelumaksun markkinaehtoisuuden. Verovelvollinen voi tarvittaessa oikaista verovuoden lopussa palvelumaksua tasoituslaskulla. Dokumentointia on tässä vaiheessa mahdollista tarvittaessa täydentää myös uudella vertailuarvioinnilla. Menetelmän soveltamisesta on käytettävissä dokumentoinnin alkuperäisen laskelman lisäksi sopimusvalmistajan toteutuneet kustannukset ja voittolisä. Verovelvollinen liittää dokumentointiin myös sopimusvalmistajan tuloslaskelman. Näillä laskelmilla osoitetaan menetelmän soveltamisen vaikutukset sopimusvalmistajan tulokseen. Vaikutuksia verovelvollisen tulokseen ei ole tarpeen esittää erikseen tätä menetelmää sovellettaessa.

## 5 DOKUMENTOINNIN TUTKIMISESTA

### 5.1 Dokumentoinnin esittäminen

#### 5.1.1 Määräaika

VML 14 c §:ssä säädetään siirtohinnoitteludokumentoinnin esittämisestä ja täydentämisestä. Verovelvollisen on esitettävä dokumentointi 60 päivän kuluessa veroviranomaisen kehotuksesta. Viimeisimmän päättyneen verovuoden dokumentointi on esitettävä aikaisintaan kuuden kuukauden kuluttua tilikauden päättymiskuukauden lopusta. Veroviranomainen yksilöi kehotuksessa, minkä verovuosien dokumentointi pyydetään esittämään. Veroviranomainen voi pyynnöstä pidentää määräaikoja. Määräaikojen pidentäminen koskee sekä dokumentoinnin esittämistä että täydentämistä. Määräajan pidentäminen on perusteltava. Käytännössä määräaikoja voidaan pidentää perustellusta syystä muutamalla viikolla. Monimutkaisissa asioissa pidentäminen voi olla perustellusta syystä jonkin verran pidempi.

Dokumentoinnin esittämiselle on asetettu kohtuullinen määräaika, mikä noudattelee EU:n käytännösäännön suosituksia. EU:n käytännösäännössä on mainittu, että jäsenvaltion veronmaksajan olisi saatettava EU TPD veroviranomaisen käyttöön kohtuullisen ajan kuluessa veroviranomaisen pyynnöstä liiketoimien monimutkaisuudesta riippuen. Suomen säännöksessä aikarajoiksi asetetut 60 päivää sekä kuusi kuukautta ovat määräaikoina käytännösäännön mukaiset, koska verovelvollisella on riittävästi aikaa viimeistellä dokumentointia sen jälkeen, kun verovelvollinen on saanut tietoonsa veroviranomaisen kehotuksen dokumentoinnin esittämisestä. Monissa valtioissa on käytössä lyhyempiä dokumentoinnin esittämisajankoja. Liiketoimien monimutkaisuutta ei ole otettu säännöksessä huomioon, mutta käytännössä verovelvollisella on mahdollisuus pyytää pidennystä määräaikaan, jos liiketoimet ovat olleet niin monimutkaisia, että dokumentointi ei ole määräajassa käytettävissä.

#### 5.1.2 Säilyttäminen

Verovelvollisen on esitettävä dokumentointi veroviranomaisen kehotuksesta. Kun verotuksen oikaisu on mahdollista tehdä VML 56 §:n mukaisesti viiden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta, verovelvollisen on varauduttava esittämään dokumentointi saman ajan kuluessa. Dokumentoinnin säilyttäminen tämän ajan jälkeenkin on suositeltavaa, koska siirtohinnoitteluasiasia voi nousta esille etuyhteistyötoimen toisen sijaintivaltion verotustoimenpiteiden perusteella. Dokumentoinnista voi tällöin olla apua verosopimuksen mukaisessa valtioiden välisessä keskinäisessä sopimusmenettelyssä.

Verovelvollinen voi valita dokumentoinnin säilyttämistavan ja -paikan. Dokumentoinnin voi arkistoida paperitulosteena, tiedostona tai muulla tavalla. Säilyttämispaikkana voi olla myös toinen valtio kuin Suomi, mutta tällöin verovelvollisella on oltava valmius dokumentoinnin esittämiseen säädetyssä ajassa.

### 5.1.3 Kehotus

Veroviranomaiset voivat pyytää dokumentointia esitettäväksi verotarkastuksen kohdevalinnan, verotarkastuksen, veroilmoituksen käsittelyn, keskinäisen sopimusmenettelyn tai muun verotukseen liittyvän toimenpiteen yhteydessä. Verovelvollinen ei pysty esittämään dokumentointia ennakkotietohakemukseen liitettynä, jos dokumentointi ei ole vielä hakemusvaiheessa valmistunut. Ennakkotietohakemukseen on kuitenkin liitettävä kysymyksen ratkaisemista edellyttävä dokumentointia vastaava selvitys. Käytännössä veroviranomaiset tulevat pyytämään dokumentointia yleisimmin verotarkastuksella, koska dokumentointiin pystytään yleensä parhaiten perehtymään verotarkastuksen yhteydessä.

Verovelvollinen ei liitä dokumentointia veroilmoitukseen. Verohallituksen päätöksessä ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista (1379/2006) on lueteltu yhteisön veroilmoituksessa annettavat tiedot. Veroilmoituksessa on annettava siirtohinnoittelusta kaksi tietoa. Yhteisö antaa tiedon siitä, onko yhteisö tehnyt liiketoimia VML 31 §:ssä tarkoitetun etuyhteydessä itsensä kanssa olevan osapuolen kanssa ja tiedon siitä, onko yhteisöllä ollut velvollisuus laatia lain 14 a §:n nojalla siirtohinnoitteludokumentointi. Ilmoitus velvollisuudesta laatia dokumentointi annetaan merkitsemällä rasti yhteisön pääverolomakkeen kohtaan 182 (verovuosi 2007).

## 5.2 Dokumentoinnin täydentäminen

### 5.2.1 Määräaika

Verovelvollisen on täydennettävä dokumentointia VML 14 c §:n mukaisesti. Dokumentointia täydentävät lisäselvitykset on esitettävä 90 päivän kuluessa veroviranomaisen kehotuksesta. Veroviranomainen voi pyynnöstä pidentää määräaikaa.

### 5.2.2 Lisäselvityksen kohteet

Dokumentoinnin täydentäminen saattaa hallituksen esityksen mukaisesti olla välttämätöntä asian selvittämiseksi, jos dokumentointi ei ole ollut täysin kattava. Veroviranomainen voi pyytää dokumentointia täydentävällä lisäselvityspyynnöllä enemmän tietoa kuin itse dokumentoinnissa on ollut velvollisuus esittää. Säännöksessä mainitaan mahdollisena lisäselvityksenä tieto riippumattomasta vertailukohteesta. Mikäli vertailukohteita ei todella ole käytettävissä, ei veroviranomainen myöskään voi edellyttää niiden esittämistä. Hallituksen esityksessä perustellaan lisäselvityspyynnöjä voimavarojen tehokkaalla kohdentamisella. Dokumentoinnilta ei edellytetä kattavuutta, koska verovelvollisten ja veroviranomaisten kannattaa kohdistaa voimavarojaan vain tarkemmin tutkittaviin eli lisäselvitysten kohteena oleviin etuyhteystoimiin.

Veroviranomaisten on tarkoituksenmukaista pyytää lisäselvityksiä vain verovelvollisen olennaisista ja määrältään suurista etuyhteystoimista, joilla on olennaista taloudellista vaikutusta. Siirtohinnoittelun kannalta selvät tai vähäiset etuyhteystoimet on tarkoituksenmukaista jättää yksityiskohtaisen tarkastelun ulkopuolelle. Vähäiseltä vaikuttavasta etuyhteystoimesta pyydetään kuitenkin tarvittaessa lisäselvityksiä, jos dokumentoinnin perusteella



on epäselvää, onko etuyhteystoimi vähäinen tai onko sillä olennaista taloudellista vaikutusta verovelvolliselle. Verovelvollisen kannattaa näistä syistä panostaa olennaisiin ja määrältään suuriin etuyhteystoimiin jo dokumentointivaiheessa, koska lisäselvitysten kokoaminen voi olla jälkikäteen hankalaa.

Mahdollisuus dokumentoinnin täydentämiseen vastaa EU:n käytännesääntöä. Käytännesäännön mukaisesti jäsenvaltioiden olisi voitava määrätä kotimaan lainsäädännössään, että EU TPD:tä täydentäviä erilaisia tietoja ja asiakirjoja on annettava tätä pyydettyä tai verotarkastuksen aikana, koska EU TPD on konsernin siirtohinnoittelun arvioinnissa käytettävä peruspaketti. EU TPD:n yleiseen osaan sisältyy myös verovelvollisen sitoumus antaa pyydettyä lisätietoja kohtuullisen ajan kuluessa kansallisen sääntelyn mukaisesti.

### 5.2.3 Dokumentoinnista vapautettujen velvollisuus antaa selvityksiä

Dokumentoinnista vapautettuihin ei sovelleta dokumentointisäännöksiä. Dokumentointia ei laadita kotimaisista etuyhteystoimista, pienten ja keskisuurten yritysten tekemistä etuyhteystoimista eikä kotimaisen yrityksen ja sen ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisistä toimista. Näistä etuyhteystoimista ei edellytetä VML 14 b §:n mukaista dokumentointia eikä niistä edellytetä myöskään VML 14 c §:n dokumentointia täydentäviä lisäselvityksiä.

Dokumentoinnista vapauttaminen tai sen keventäminen ei tarkoita vapauttamista markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta etuyhteystoimiin. Markkinaehtoperiaatetta sovelletaan myös dokumentoinnista vapautettuun etuyhteystoimeen. Tästä syystä verovelvollisen on annettava veroviranomaisen kehotuksesta tarvittavaa selvitystä etuyhteystoimesta, jos veroviranomainen selvittää tarkemmin etuyhteystoimen markkinaehtoisuutta. Selvitys ei tällöin liity dokumentointiin.

Dokumentoinnista vapautetuille esitetään selvityspyynnöt VML 11 tai 14 §:n nojalla. Selvityspyyntö voidaan esittää VML 14 b §:ää vastaavista tiedoista. Hallituksen esityksessä kuitenkin painotetaan, että selvityksiä ei tulisi pyytää poikkeustapauksia lukuun ottamatta verovelvollisen koko liiketoiminnasta, vaan veroviranomaisen olisi täsmennettävä alustavan arvioinnin perusteella, mistä liiketoimista selvitystä tulisi esittää. Ensisijaisesti tällaisissa tapauksissa pyritään selvittämään yksittäisen transaktion hinnoittelun perusteita. Kysymys ei tällöin kuitenkaan ole tässä ohjeessa käsitellystä siirtohintadokumentoinnista, vaan enemmänkin vapaamuotoisesta selvityksestä markkinaehtoperiaatteen toteutumisesta ao. tapauksessa. Siirtohintadokumentointia koskevaa veronkorotussäännöstä ei myöskään sovelleta näihin tapauksiin.

Kotimaisen yrityksen ja sen ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisten toimien markkinaehtoisuudesta on annettava tarvittava selvitys kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskevassa menettelyssä. EU:n käytännesäännön mukaan kiinteän toimipaikan tulon määrittämisen dokumentoinnissa sovelletaan samanlaisia vaatimuksia kuin muussa siirtohinnoittelun dokumentoinnissa. Kaksinkertainen verotus poistetaan siltä osin, kuin kiinteän toimipaikan sijaintivaltiolla on ollut markkinaehtoperiaatteen mukaisesti oikeus verottaa kiinteää toimipaikkaa. OECD tulee julkaisemaan kiinteän toimipaikan tulon määrittämisestä ja dokumentoinnista tarkempia ohjeita lä-

hiaikoina. OECD on julkaissut asiasta raportin joulukuussa 2006 (Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments).

## 5.3 Veronkorotus

### 5.3.1 Säännös

Veronkorotusta koskevaan VML 32 §:ään lisättiin dokumentoinnin laiminlyöntiä koskeva uusi momentti. Uuden VML 32 §:n 4 momentin mukaan jos verovelvollinen ei ole esittänyt siirtohinnoitteludokumentointia tai sitä täydentävää lisäselvitystä 14 c §:ssä tarkoitettussa määräajassa taikka on esittänyt siirtohinnoitteludokumentoinnin tai lisäselvityksen olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä, verovelvolliselle voidaan määrätä enintään 25.000 euron suuruinen veronkorotus. Dokumentointia koskevaa veronkorotusta sovelletaan ensimmäisen kerran 1.1.2007 tai sen jälkeen alkavalta verovuodelta toimitettavassa verotuksessa.

### 5.3.2 Soveltaminen

Dokumentointia koskevan veronkorotuksen tarkoituksena on tehostaa dokumentointivelvoitteen noudattamista. Veronkorotus on asetettu hallituksen esityksen mukaisesti määrältään suuremmaksi kuin lainkohdan 2 momentin vastaavanlainen ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntiä koskeva veronkorotus, jotta sen vaikuttavuus olisi riittävä. Lainkohdan 2 momentin mukaisen enintään 800 euron veronkorotuksen soveltaminen dokumentoinnin laiminlyöntiin ei olisi oikeassa suhteessa laiminlyönnin vaikutuksiin, koska dokumentointivelvoite koskee pääasiassa suuria yrityksiä.

Dokumentointia koskevaa veronkorotusta sovelletaan itsenäisesti. Veronkorotus voidaan määrätä, vaikka siirtohinnoittelu osoittautuisi markkinaehtoiseksi. Jos dokumentointia ei ole esimerkiksi esitetty määräajassa tai dokumentointi on esitetty olennaisesti vaillinaisena, veronkorotus voidaan määrätä. Tällöin ei ole merkitystä, onko siirtohinnoittelu markkinaehtoinen. Toisaalta dokumentointia koskeva veronkorotus voidaan määrätä, vaikka siirtohinnoitteluoikaisun perusteella määrättäisiin erikseen 3 momentin mukainen veronkorotus. Dokumentointia koskeva veronkorotus voidaan määrätä erikseen kustakin dokumentointia koskevasta laiminlyönnistä. Verovelvollinen voi esimerkiksi esittää dokumentoinnin myöhässä ja jättää antamatta pyydettyjä lisäselvityksiä. Laiminlyönneistä tehdään tällöin kokonaisarvio, joka voi vaikuttaa veronkorotuksen soveltamiseen. Veronkorotuksen soveltamisessa voidaan esimerkiksi ottaa huomioon usean laiminlyönnin vaikutus asian selvittämiseen. Kunkin laiminlyönnin veronkorotuksen määrä punnitaan kuitenkin erikseen.

Dokumentointia koskeva veronkorotus määrätään yleensä verotarkastuksen jälkeen VML 56 §:n mukaisella verotuksen oikaisupäätöksellä. Veronkorotus voidaan määrätä verovelvolliselle, jota on kehoitettu esittämään dokumentointi tai sitä täydentävä lisäselvitys.

Dokumentointia koskevan veronkorotuksen soveltamisessa on ensimmäisinä soveltamisvuosina noudatettava erityistä varovaisuutta, koska kyseessä uusi menettely, jonka sisältöä verovelvolliset vasta pyrkivät omaksumaan. Dokumentoinnin tai lisäselvityksen olennaisena vaillinaisuutena tai virheellisyytenä voidaan ensimmäisinä soveltamisvuosina pitää olennaisesti siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuteen vaikuttaneen tiedon puuttumista, esi-

merkiksi verovelvollisen hallussa olevan aineettoman omaisuuden sivuuttamista dokumentoinnissa. Dokumentoinnin kokonaan esittämättä jättämiseen ei sen sijaan ole tarkoituksenmukaista soveltaa erityistä varovaisuutta. Lisäselvityksen kokonaan esittämättä jättämistä on arvioitava sen mukaan, onko verovelvollinen muulla tavalla pyrkinyt antamaan lisäselvityksen kohteena olevasta asiasta riittävää selvitystä.

### 5.3.3 Veronkorotuksen määrä

Veronkorotuksen määräämisessä tulee aina noudattaa kohtuullisuutta ja veronkorotus mitoitetaan verovelvollisen laiminlyönnin moitittavuuden perusteella. Asteikon alareunalla voisi olla 1.000 euron veronkorotus, jos dokumentoinnin esittäminen viivästyy 1-2 viikolla kehotuksen määräajasta. Asteikon yläreunalla voisi olla 25.000 euron veronkorotus, jos dokumentointia ei ole esitetty lainkaan. Asteikon soveltamisessa on noudatettava edellä esitetyn mukaisesti ensimmäisinä soveltamisvuosina erityistä varovaisuutta.

Verovelvollinen esittää siirtohinnoitteludokumentoinnin määräajan jälkeen → veronkorotus on 1.000 – 5.000 euroa.

Verovelvollinen esittää siirtohinnoitteludokumentointia täydentävän lisäselvityksen määräajan jälkeen → veronkorotus on 1.000 – 5.000 euroa.

Verovelvollinen esittää siirtohinnoitteludokumentoinnin olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä → veronkorotus on 5.000 – 10.000 euroa.

Verovelvollinen esittää siirtohinnoitteludokumentointia täydentävän lisäselvityksen olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä → veronkorotus on 5.000 – 10.000 euroa.

Verovelvollinen ei esitä siirtohinnoitteludokumentointia täydentävää lisäselvitystä lainkaan määräajassa eikä sen jälkeenkään asian tutkimisen aikana → veronkorotus on 5.000 – 10.000 euroa.

Verovelvollinen ei esitä siirtohinnoitteludokumentointia täydentävää olennaista lisäselvitystä lainkaan määräajassa eikä sen jälkeenkään asian tutkimisen aikana → veronkorotus on 10.000 – 25.000 euroa.

Verovelvollinen ei esitä siirtohinnoitteludokumentointia lainkaan määräajassa eikä sen jälkeenkään asian tutkimisen aikana → veronkorotus on 10.000 – 25.000 euroa.