

**SIIRTOHINNOITTELUN
DOKUMENTOINTIVAATIMUKSET JA TULEVAT MUUTOKSET**

LASKENTATOIMEN KANDIDAATINTUTKIELMA
AALTO-YLIOPISTON KAUPPAKORKEAKOULU
SYKSY 2016

LAATIJA:

Turo Järvinen

OHJAAJA:

Tapani Kykkänen

Tekijä Turo Järvinen

Työn nimi Siirtohinnoittelun dokumentointivaatimukset ja tulevat muutokset

Tutkinto Kauppatieteiden kandidaatti

Koulutusohjelma Laskentatoimi

Työn ohjaaja Tapani Kykkänen

Hyväksymisvuosi 2016

Sivumäärä 23

Kieli Suomi

Tiivistelmä

Tutkielman ensimmäisen tavoitteena oli selvittää yritysten siirtohinnoittelun dokumentointivelvollisuutta Suomessa tällä hetkellä. Toisena tavoitteena oli analysoida dokumentointivaatimukseen liittyviä muutoksia, jotka astuvat voimaan vuoden 2017 alussa. Lakiin implementoitavat uudistukset ovat johdettu OECD:n BEPS-raportin toimenpide 13 mukaisesti. Tutkimuksen keskeiset lähteet ovat hallituksen esitys 142/2016, kotimainen alan kirjallisuus, Suomen Verohallinnon julkaisuja sekä Verotus-lehden asiantuntija-artikkelit.

Kansainvälisten yritysten näkökulmasta siirtohinnoittelusäännösten noudattaminen aiheuttaa merkittäviä kustannuksia esimerkiksi mittavien dokumentointivaatimusten muodossa. Yritysten veroriski voi toteutuessaan johtaa moninkertaiseen verotukseen, jos siirtohinnoitteluperiaatteissa on näkemuseroja veroviranomaisten kanssa. Lain säädösten mukaan tehty siirtohinnoitteludokumentointi on paras tapa minimoida siirtohinnoitteluun liittyvää veroriskiä. Suomessa verovelvollisen yrityksen dokumentoinnin tarkoituksena on todistaa veroviranomaiselle siirtohinnoittelussaan käyttämä markkinaehtoperiaatteen (Arm`s length principle) mukainen hinta.

Tällä hetkellä voimassa oleva ohjeistus on luonut dokumentointivaatimusten minimipohjan rajat ylittäviä sisäisiä transaktioita tekeville yrityksille. Hallituksen esityksessä (HE 142/2016) ehdotettu dokumentoinnin uudistusvaatimus tulee jatkossa aiheuttamaan lisääntyvää tarvetta dokumentointivelvollisille yrityksille kohdentaa taloudellisiaan resurssejaan siirtohinnoitteluun liittyvissä kysymyksissä. Kansainväliseen konserniin kuuluvan yrityksen on myös huomioitava tällä hetkellä eri maissa eri aikaan implementoitavien säädösten eroavaisuudet tehdessään strategisia päätöksiä siirtohinnoitteludokumentointinsa laajuudesta ja yksityiskohtaisuudesta. On kuitenkin huomioitavaa, että uusi ohjeistus antaa tarkempia ja yksityiskohtaisempia tietoja yrityksille, miten dokumentointi tulisi tehdä riittävällä tasolla ja näin välttää veroviranomaisen jatkokäsittely.

Avainsanat siirtohinnoittelu, siirtohinnoitteludokumentointi, BEPS toimenpide 13

Sisällysluettelo

1 JOHDANTO	1
1.1 Tutkimuksen tausta	1
1.2 Tutkielman tavoite ja tutkimuskysymykset	3
1.3 Rakenne	4
2 SIIRTOHINNOITTELU	5
2.1 Siirtohinnoittelun määritelmä	5
2.2 Markkinaehtoperiaate.....	6
2.3 Etuyhteyden määritelmä	7
3 DOKUMENTOINTIVAATIMUSTEN NYKYTILA.....	8
3.1 Kuvaus liiketoiminnasta.....	10
3.2 Kuvaus etuyhteyssuhteista	10
3.3 Tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista	11
3.4 Toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista	11
3.5 Vertailuarviointi	13
3.6 Kuvaus siirtohintamenetelmästä ja sen soveltamisesta.....	14
4 DOKUMENTOINNIN MUUTOKSET	15
4.1 BEPS toimenpide 13	15
4.2 Uusien ohjeiden sisältö ja ehdotetut muutokset Suomen lakiin	17
4.3 Uusien ohjeiden merkitys yrityksille.....	21
5 YHTEENVETO JA JATKOTUTKIMUKSEN AIHEET	22
LÄHDELUETTELO.....	24

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen tausta

Siirtohinnoittelu on aiheena ollut jo pitkään suuren kiinnostuksen kohteena julkisessa keskustelussa. Monikansallisten konsernien verosuunnittelu on noussut polttavaksi puheenaiheeksi erityisesti useiden valtioiden veroviranomaisten silmissä. Eri arvioissa konsernien sisäisen kaupan osuuden koko maailmankaupasta on esitetty olevan 60-70 prosenttia (HE 142/2016; Valtioneuvoston kanslia 2014, 11; Penttilä 2015, 120). Verotuksen mielenkiinnon kohdistuminen sisäisiin transaktioihin on saanut niin monikansalliset konsernit kuin kansalliset veroviranomaisetkin tarkastelemaan sisäisissä liiketoimissa käytettävää hinnoittelua (Koivuneva 2014, 285).

Valtioiden näkökulmasta katsoen, on merkittävää miten konsernien sisäisistä transaktioista syntyvä verotettava tulo saadaan jakautumaan oikeudenmukaisesti valtioiden kesken. Siirtohinnoittelussa oikeudenmukaisuus on määritelty markkinaehtoisten hintojen toteutumisen kautta. Tällöin sisäisissä transaktioissa syntyvä tulo katsotaan jakautuvan oikeassa suhteessa eri valtioiden kesken (Penttilä 2015, 121).

Kansainvälisten yritysten näkökulmasta siirtohinnoittelusäännösten noudattaminen aiheuttaa merkittäviä taloudellisia kustannuksia (compliance costs) esimerkiksi mittavien dokumentointivaatimusten muodossa. Yritysten veroriski voi toteutuessaan johtaa kaksin- tai moninkertaiseen verotukseen, jos siirtohinnoitteluperiaatteissa on näkemyseroja veroviranomaisten kanssa. Siirtohinnoitteluun liittyvät ongelmat luovat yrityksille haastavan toimintaympäristön, jossa veroriskit voivat toteutua, vaikka yritys tekisikin parhaansa lakien noudattamisessa. Yritysten näkökulmasta paras vaihtoehto on valtio, jossa veroriskit voidaan minimoida vakaan ja ennustettavan toimintaympäristön kautta (Penttilä 2015, 121).

Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) julkisti uusitun jatkuvätäydenteisen siirtohinnoitteluohjeensa vuonna 1995 ja viimeisimmän ohjeensa 2010. Tämän jälkeen ohjeistusta täydennettiin lokakuussa 2015 julkistetulla BEPS-raportin 15 kohdan toimenpideohjelmalla. OECD:n BEPS-raportti (Base erosion and profit shifting) sisältää suuren määrän erilaisia toimenpideohdotuksia verosopimusten, siirtohinnoitteluohjeiden ja kansallisten lainsäädäntöjen

muuttamiseksi. Oletuksena on, että OECD:n jäsenvaltiot ja G20-maat ovat sitoutuneet BEPS-raportissa ehdotettuihin toimenpidemuutoksiin (Knuutinen 2016, 16-17). Huomionarvoiseksi raportin tekee sen välitön vaikutus kansainvälisen konsernin siirtohinnoitteluun ja markkinaehtoperiaatteen tulkintaan liittyvissä kysymyksissä (Pankakoski 2016, 187-188). OECD:n raportteja ja toimenpideohjeita käytetään tulkintalähteinä eri maiden lainsäädännöissä. OECD:n ohjeistuksella ei ole juridista sitovuutta, mutta niitä suositellaan niin konsernien kuin kansallisten veroviranomaisten käyttöön (Helminen 2016b).

Suomen verotuksessa on vuodesta 1965 alkaen ollut laissa säädetty edellytys markkinaehtoperiaatteen toteutumisesta rajat ylittävissä transaktioissa etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista (KPMG 2012, 30). Kuitenkaan varsinaista siirtohinnoitteluun liittyvää lainsäädäntöä ei ollut olemassa ennen vuotta 2007 ja etuyhteydessä toisiinsa olevilta yrityksiltä ei vaadittu minkäänlaista dokumentaatioita rajat ylittävistä sisäisistä transaktioistaan. Vuonna 2007 lakiin verotusmenettelystä (VML) implementoituja säädöksiä siirtohinnoittelun dokumentaatiovelvoitteista yrityksille ollaan tällä hetkellä tarkentamassa entistä yksityiskohtaisemmaksi, jonka seurauksena niiden vaatimustaso nousee yritysten näkökulmasta katsoen. Uudet dokumentaatiovaatimukset tulevat aiheuttamaan kustannuksia erityisesti niille, jotka ylittävät laissa säädettyt raja-arvot siirtohinnoittelun dokumentaatiovelvollisuudesta.

Suomessa muutokset tulevat voimaan vuoden 2017 alusta lähtien, mutta käytännön tasolla suurimmat maakohtaisen raporttiin velvolliset konsernit, käytännössä emoyhtiöt, ovat velvollisia tekemään kyseisen erillisen raportin jo tilikaudesta 2016 lähtien (Raunio 2016). Yli 750 miljoonaa euroa globaalisti liikevaihtoa tekevien konsernien emoyhtiöiden tulee jatkossa esittää siirtohinnoitteludokumentoinnissaan paikallisyhtiö- ja konsernikohtaisten dokumentaatioiden lisäksi maakohtainen raportti (country by country -report), jossa yksityiskohtaisesti kerrotaan toiminnan lisäksi resurssien ja maksettujen verojen jakautumisesta maittain konsernin sisällä (HE 142/2016).

Merkittävimpana syynä lakiuudistukseen on OECD:n BEPS-toimenpideohjelma (Base Erosion and Profit Shifting) veropohjien rapautumisesta ja voittojen siirtämisestä. Raportin sisällössä on tiivistetysti kyseessä erilaisista kohdistetuista toimenpiteistä verosuunnittelustrategioihin, joiden avulla konsernit siirtävät tulostaan verotuksen kannalta niille edullisempaan paikkaan. BEPS-raportin viidentoista eri toimenpiteen avulla tavoitellaan yhtenäisyyttä veroviranomaisten toimintaan eri valtioiden välillä ja toisaalta pyritään lisäämään

läpinäkyvyyttä verovelvollisten yritysten rakenteisiin, arvoketjuihin ja siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuteen (HE 142/2016).

15.10.2015 julkaistujen BEPS-raporttien seurauksena mm. siirtohinnoitteludokumentointiin liittyvää ohjeistusta päivitettiin (Verohallinnon kannanotto dnro A177/200/2015). Raportin toimenpide 13 (Action 13) on kohdistettu dokumentointiin liittyviin velvoitteisiin.

Suomessa Hallituksen esityksessä 142/2016 ehdotetaan muutoksia verotusmenettelystä annetun lain siirtohinnoitteludokumentointiin liittyviin säädöksiin sekä tiettyjen raja-arvojen ylittäville konserneille velvollisuuteen antaa Verohallinnolle verotuksen maakohtainen raportti. Lakiehdotuksessa säädetään myös muutoksesta veronkorotukseen koskevaa pykälää (32§), joka koskee maakohtaisen raportin antavaa verovelvollista. Muutosten avulla veroviranomainen kykenee antamaan tarkempia määräyksiä verotuksen maakohtaisesta raportista (HE 142/2016). Tämä tarkoittaa lisääntyvää dokumentointiin liittyvää resurssitarvetta yritysten näkökulmasta, erityisesti suurimpien konsernien kohdalla, jotka ovat velvollisia esittämään maakohtaisen raporttinsa. Verovuonna 2014 reilu 2100 verovelvollista oli oman ilmoituksensa mukaan siirtohinnoitteludokumentointivelvollinen Suomessa (HE 142/2016).

1.2 Tutkielman tavoite ja tutkimuskysymykset

Tutkielman tavoitteena on analysoida siirtohinnoittelun dokumentointivelvollisuutta Suomessa, niin veronmaksajan (yhtiöt) kuin veronsaajankin (valtio) näkökulmasta. Rajaani tutkimukseni Suomessa toimivien yritysten velvollisuuksiin, koska dokumentointivelvollisuudet eroavat lainsäädännöllisesti monelta osin globaalisti, jopa Euroopan maiden kesken. Tavoitteenani on tarkastella tämänhetkisiä ja tulevia ohjeistuksia dokumentoinnista sekä miten monikansallisten konsernien tulee dokumentoinnin avulla esittää siirtohinnoittelunsa markkinaehtoisuus. Olen tutkimuksessani tietoisesti kokonaan jättänyt käsittelemättä markkinaehtoisen hinnan määrittämisen ongelmaa, kuten myös aineettoman ja aineellisen omaisuuden siirtohinnoittelun merkittävät eroavaisuudet aiheen laajuuden vuoksi. Molemmat liittyvät kuitenkin merkittäväällä tavalla siirtohinnoittelun dokumentointiin. Toteutan tutkielmani kirjallisuuskatsauksena.

Tarkastelen tutkimuksessani dokumentointiin liittyvää nykyistä ohjeistusta ja uutta, Suomessa vuoden 2017 alusta, lakiin implementoitavaa säädöstä. Tarkoitukseni on tutkia ja joltain osin

vertailla lakiin implementoitavan uudistuksen vaatimustasoa vanhaan, vielä tällä hetkellä voimassa olevaan ohjeistukseen, yritysten näkökulmasta katsoen.

Tämän tutkielman tutkimuskysymykset olen määritellyt seuraavin kysymyksin:

- 1) Mitä Suomessa sijaitsevalta yritykseltä vaaditaan siirtohinnoitteludokumentaatioissa?
- 2) Mitä muutoksia dokumentointivaatimukseen on tulossa?
- 3) Mitkä ovat muutosten merkittävimmät kohdat yritysten näkökulmasta?

1.3 Rakenne

Olen rajannut tutkimukseni siirtohinnoittelun ajankohtaisten dokumentointivaatimusten analysointiin ja siihen, miten lähitulevaisuudessa lisääntyvä sääntely vaikuttaa tulevaisuudessa yrityksiin. Tulevat muutokset jakaantuvat kahteen osaan, yleiseen dokumentaatiovelvollisuuteen ja suurien konsernien maakohtaisen raporttiin. Jätän maakohtaisen raportoinnin vaatimusten käsittelyn yleiselle tasolle niiden laajuuden vuoksi.

Tutkielmassani selvennän edellä esitetyn johdannon jälkeen seuraavassa kappaleessa siirtohinnoitteluun liittyvää oleellista terminologiaa. Tarkoitukseni on selventää muutamia tärkeitä määritelmiä ja periaatteita, joiden kautta yritysten dokumentointivelvollisuus ja sen laajuus määritetään.

Kolmannessa kappaleessa esitän tämänhetkisen tilan dokumentointivelvollisuudesta. Uudet säännökset eivät poista näitä vanhoja sisältövaatimuksia, vaan tulevat niiden lisäksi tarkentaen niitä yksityiskohtaisemmiksi ja vaativimmiksi yritysten näkökulmasta katsoen.

Neljännessä kappaleessa käyn läpi merkittävimpiä uusia sisältövaatimuksia, jotka on johdettu Hallituksen esityksessä 142/2016 osaksi uutta lainsäädäntöämme BEPS toimenpide 13 mukaisesti.

Viimeisessä kappaleessa esitän yhteenvedon tutkielmastani ja pohdin tutkimuksen aikana syntyneitä ajatuksia aiheeseeni liittyvää Pro Gradu –tutkimusta ajatellen, johon tekemäni kandidaatintutkielma voisi toimia teoreettisena viitekehyksenä.

2 SIIRTOHINNOITTELU

2.1 Siirtohinnoittelun määritelmä

Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan hintoja, joilla etuyhteydessä toisiinsa olevat yritykset kauppaavat ja siirtävät aineetonta tai aineellista omaisuuttaan konsernin sisäisesti tehdyillä liiketoimilla. Kyseessä on siis samaan konserniin kuuluvien yritysten sisäinen liiketoiminta ja sen hinnoittelu. Kansainvälisessä verotuksessa siirtohinnoilla tarkoitetaan siirtohinnoitteluperiaatteiden mukaisia liiketoimia, joissa tulot ovat verotettavaa saajan valtiossa ja vastaavasti menot vähennyskelpoisia maksajan valtiossa (Kukkonen & Walden 2010, 161). Sisäiset liiketoimet ovat merkittävä osa koko maailmankaupasta, jopa kaksi kolmasosaa globaalista kaupasta tapahtuu konsernien sisällä maarajat ylittäen, kyseessä ovat siis siirtohinnoittelun mukaisesti tehtävät liiketoimet (HE 107/2006):

- 1) tavaroiden tai palveluiden kauppa,
- 2) immateriaalioikeuksien, kuten tavaramerkkien, patenttien, lisenssien ja muiden aineettomien oikeuksien hyödyntämisestä maksettava korvaus,
- 3) erilaiset rahoitusratkaisut etuyhteysyritysten välillä, sekä
- 4) oman- ja vieraan pääoman välinen epäsuhta (alikapitalisointi).

Verotettavaa tuloa voidaan siirtää konsernin sisällä myymällä tuotteita hinnoitellen ne ali-/ylihintaan tai jopa jättämättä niistä perittävä maksu veloittamatta kokonaan. Erilaisten aineettomien oikeuksien (tavaramerkit, patentit, tietotaito jne.) omistajuuden siirroista tai niiden tuottamista rojalteista saatetaan myös veloittaa toista osapuolta markkinaehtoisuuden vastaisesti (Kukkonen & Walden 2010, 162-163).

Markkinavoimat eivät suoraan ohjaa eri valtioissa sijaitsevien konserniyhtiöiden välisiä transaktioita ja niistä saatetaan sopia eri tavalla kuin riippumattomien osapuolien välillä sovittaisiin. Näissä liiketoimissa ei ole aina selvää, miten tulot ja menot tulisi kohdistaa oikeudenmukaisesti eri osapuolten kesken (Helminen 2016b, 231).

Vaikka siirtohinnoitteluun liittyy julkisessa keskustelussa lähes aina negatiivinen vivahte, täytyy muistaa, että kyseessä on normaali kansainvälisten yritysten välinen toiminta, jossa yritysten on välttämätöntä ja pakollista hinnoitella konserniyhtiöiden väliset toimet tavalla tai toisella (Penttilä 2015, 120).

2.2 Markkinaehtoperiaate

Markkinaehtoperiaate (Arm's length principle) on kansainvälinen standardi, jota OECD:n jäsenvaltiot ovat sitoutuneet toteuttamaan. Markkinaehtoperiaate tarkoittaa hinnoittelua ja sopimusten ehtoja, jotka vastaavat tilannetta jossa kaksi toisistaan riippumatonta yritystä kävisivät kauppaa keskenään (Helminen 2016a). Markkinaehtoperiaatteen tarkoituksena on saada yritysten verotulot kohdistettua niihin maihin, joissa transaktion varsinainen taloudellinen arvo syntyy (Valtioneuvoston kanslia 2014, 11).

OECD:n siirtohinnoitteluohjeet (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) ovat tärkein markkinaehtoperiaatteen tulkintalähde, jota sovelletaan tehtäessä siirtohinnoitteluun liittyviä ratkaisuja (Finér 2015, 276; Valtioneuvoston kanslia 2014, 11-12). OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden asema johtuu verosopimusoikeudesta. Verosopimukset perustuvat pääasiassa OECD:n malliverosopimukseen, jossa artikla 9 määrittää tulonoikaisuun sovellettavat perusteet, jos etuyhteydessä toisiinsa olevat yritykset ovat siirtohinnoittelussaan poikenneet markkinaehtoisuuden vastaisesti (Penttilä 2015, 122).

Suomessa markkinaehtoperiaate on ilmaistu VML 31 §:ssä:

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

Verotuksessa konsernin yhtiöitä käsitellään erillisinä yhtiöinä, joiden tulot ja menot kohdistetaan erikseen oikean suuruisena kullekin yhtiölle. Kansainvälisen konsernin on hinnoiteltava kaikki sisäiset transaktionsa markkinaehtoisesti.

Suomessa verovelvollisen yrityksen verotettavaa tuloa voidaan oikaista VML 31 §:n mukaisena siirtohinnoitteluoikaisuna ja saada vastaamaan markkinaehtoperiaatteen mukaista tilannetta, mikäli yritys ei ole noudattanut markkinaehtoperiaatetta ja yrityksen verotettava tulo on tämän vuoksi jäänyt pienemmäksi tai tappio muodostunut suuremmaksi kuin tilanteessa, jossa markkinaehtoperiaatetta olisi noudatettu (Verohallinnon kannanotto dnro A177/200/2015).

2.3 Etuyhteyden määritelmä

VML 31 § 2 momentissa on etuyhteyden määritelmä:

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. Osapuolella on määräysvalta toisessa osapuolella silloin, kun:

- 1) se välittömästi tai välillisesti omistaa yli puolet toisen osapuolen pääomasta;*
- 2) sillä välittömästi tai välillisesti on yli puolet toisen osapuolen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä;*
- 3) sillä välittömästi tai välillisesti on oikeus nimittää yli puolet jäsenistä toisen yhteisön hallitukseen tai siihen verrattavaan toimielimeen tai toimielimeen, jolla on tämä oikeus; tai*
- 4) sitä johdetaan yhteisesti toisen osapuolen kanssa tai se muutoin voi tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa toisessa osapuolella.*

Mitä 1 momentissa säädetään, noudatetaan myös yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisissä toimissa.

Etuyhteyssuhde kahden yrityksen välillä on olemassa, kun niiden keskinäinen suhde täyttää yllä esitetystä verotusmenettelylaissa määritetyn ehdon. Etuyhteyssuhde syntyy usein samaan konserniin kuuluvien yritysten välillä. Oleellisinta on, kuka käyttää todellista määräysvaltaa liiketoimia keskenään tekevissä yrityksissä. Määräysvallan käsitteellä rajataan siirtohinnoitteluvoimakkaisuuden käyttö vain liiketoimiin, joissa joku osapuoli on merkittävästi vaikuttanut liiketoimen hinnoitteluun. Välitön tai välillinen johtaminen on etuyhteyden ensimmäinen peruste ja tarkoittaa tilannetta, jossa sama johto tekee päätökset toisen yrityksen puolesta (Kukkonen & Walden 2010, 171). Liiketoimistaan dokumentointivelvolliseksi suhteeksi rinnastetaan myös ulkomaisen yrityksen ja sen suomalaisen kiinteän toimipaikan välinen suhde (KPMG 2012, 31-32).

Etuyhteyden määritelmä on verosopimuksissa hyvin samankaltainen kuin sisäisessä lainsäädännössäkin: etuyhteydeksi luetaan tilanne, jossa sopimusvaltiossa olevalla yrityksellä on osakeomistusta toisessa sopimusvaltiossa olevasta yrityksestä tai se osallistuu yrityksen johtamiseen. Etuyhteys on siis määritelty hyvin väljästi ja laaja-alaisesti, eikä täytyäkseen vaadi osakeomistusta yritysten välillä (Helminen 2016a).

3 DOKUMENTOINTIVAATIMUSTEN NYKYTILA

Siirtohinnoitteludokumentointi tulee ensisijaisesti tehdä konsernin sisäisistä rajat ylittävistä liiketoimista. Tämä ei kuitenkaan koske kaikkia yrityksiä, sillä pienet ja keskisuuret yritykset ovat vapautettu dokumentointivelvollisuudesta. Vapautus ei kuitenkaan poista vaatimusta markkinaehtoperiaatteen mukaisesta siirtohinnoittelusta pk-yrityksissä. Käytännössä tämä aiheuttaa yritysten näkökulmasta päänvaivaa, koska verovelvollisen yrityksen täytyy ymmärtää, milloin se määritellään pk-yritykseksi ja milloin ei. Jos yksikin alla oleva raja-arvo ylittyy tilinpäätöshetkellä kahtena tilikautena peräkkäin, niin yrityksestä tulee dokumentointivelvollinen. Dokumentointi tehdään tällöin toisesta tilikaudesta alkaen (Verohallinto 2015).

VML 14 a § määritelmä pk-yrityksestä:

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

Näiden lisäksi yrityksen tulee täyttää tietyt riippumattomuuden elementit, joiden avulla määritellään, ettei yritys ole osa suurempaa konsernia. Esimerkiksi jos suomalaisen pk-yrityksen määritelmän täyttävän yrityksen omistaa ulkomainen yhtiö, jolla edellä mainitut tunnusluvut ovat 10-kertaisia (2500 työntekijää, tase 430 miljoonaa euroa ja liikevaihto 500 miljoonaa euroa), on suomalainen yritys dokumentointivelvollinen siirtohinnoittelustaan (KPMG 2012, 33-34).

Dokumentoinnin avulla yhtiöt pyrkivät muun muassa esittämään siirtohinnoittelussaan käyttämänsä hinnanmäärittämenetelmät ja perusteet menetelmien valintoihin. Mitä tarkemmin ja laajemmin yritys on dokumentoinut ja perustellut siirtohinnoittelussaan läpikäymänsä vaiheet, sen suurempi mahdollisuus sillä on saada hinnoittelumenetelmänsä hyväksytyttyä veroviranomaisten tarkastuksessa. Toisaalta kuitenkin dokumentaatiolla ei ole merkitystä veroviranomaisten näkökulmasta, ellei markkinaehtoperiaate täyty sisäisissä transaktioissa.

Yrityksen päämääränä on riittävän kattavan dokumentaation avulla esittää siirtohinnoittelun markkinaehtoisuus. Asianmukaisen siirtohinnoitteludokumentin tavoite on vähentää riskiä veroviranomaisen siirtohinnoitteluoikaisusta sekä suojautua kahdenkertaiselta verotukselta.

Dokumentointi voidaan jakaa kahteen vaiheeseen:

- 1) verovelvollisen on laadittava vuosittainen dokumentti etuyhteysliiketoimistaan ja
- 2) *tarvittaessa* annettava tarkentavia lisäselvityksiä veroviranomaisille tarkemmin tutkittavista kohdista.

Dokumentointi itsessään on vähimmäistaso, jota odotetaan vaatimukset täyttäviltä verovelvollisilta. Lisäselvitykset toimivat markkinaehtoisuuden varmistajina, jos veronsaaja niitä pyytää. Lisäselvitykset eivät siis ole osa varsinaista dokumentointia, koska ne tehdään ja toimitetaan verottajan niitä pyytäessä. Vuosittainen dokumentointi esitetään 60 päivän kuluessa veroviranomaisen pyynnöstä, mutta yrityksen velvollisuus toimittaa dokumentointinsa verottajalle lasketaan alkavaksi 6 kuukautta tilikauden päättymiskuukaudesta lukien. Tämä tarkoittaa, että dokumentointia ei ole pakollista pitää jatkuvasti ajantasaisena. Toisaalta jälkikäteen tehty dokumentointi voi osoittautua käytännössä erittäin hankalaksi ja resursseja kuluttavaksi toiminnoksi yrityksen näkökulmasta. Veroviranomaisten pyytämiin lisäselvityksiin, joilla täydennetään ja tarkennetaan tiettyjä tarkastuksessa kohdennettuja liiketoimia, on varattu edellä mainitun lisäksi 90 päivän määräaika (KPMG 2012, 34-36).

Dokumentointivaatimukset eivät ole määrämuotoisia, oleellisinta on sisällön osoittama riittävän laaja selvitys liiketoimien hinnoittelun markkinaehtoisuudesta. Dokumentoinnin sisällöstä on kuitenkin olemassa tietyt sisältövaatimukset, jotka verovelvollisen tulee osoittaa dokumentissaan. VML 14 b §:ssä määriteltävät sisältövaatimukset, jotka dokumentissa on oltava koostuvat kuudesta kohdasta:

- 1) Kuvaus liiketoiminnasta
- 2) Kuvaus etuyhteysuhteista
- 3) Tiedot etuyhteysuhteessa tehdyistä liiketoimista
- 4) Toimintoarviointi etuyhteysuhteessa tehdyistä liiketoimista
- 5) Vertailuarviointi
- 6) Kuvaus siirtohintamenetelmästä ja sen soveltamisesta

Sisältökeskeisyyden merkitystä dokumentoinnissa kuvaa hyvin se, että edellä olevia vaatimuksia ei tarvitse ehdottomasti esittää luettelon mukaisessa järjestyksessä.

Kohtien 1-6 tiedot sisältyvät normaaliin laajaan dokumentaatioon, joka vaaditaan sisäisistä liiketoimista verovelvollisen yrityksen ja sen toisen osapuolen välillä, jos transaktioiden yhteisarvo ylittää 500 000 euron yhteisarvon. Jos transaktioiden yhteisarvo yksittäisen konserniyrityksen välillä ei ylitä 500 000 euroa, verovelvollinen voi jättää dokumentistaan kohdat 4-6 pois. Tätä kutsutaan niin sanotuksi suppeaksi dokumentaatioksi. Liiketoimien yhteisarvo lasketaan näissä aina yrityskohtaisesti, eli kokonaisarvo per juridinen osapuoli (KPMG 2012, 97).

3.1 Kuvaus liiketoiminnasta

Edellä esitetyn dokumentoinnin sisältövaatimuksen ensimmäisen kohdan tarkoituksena on antaa yleiskuva liiketoiminnasta, mikä auttaa ymmärtämään siirtohinnoittelun olosuhteita ja verovelvollisen asemaa konsernin arvonmuodostusketjussa. Kuvaus kattaa lähtökohtaisesti verovelvollisen koko liiketoiminnan, eikä siis ainoastaan dokumenttivelvoitteen piirissä olevia liiketoimia. Kuvaus on riittävän laaja silloin, kun se antaa hyvän yleiskuvan verovelvollisen ja koko konsernin liiketoiminnasta. Liiketoiminnan kuvauksessa esitetään merkittäviä tuotteita, palveluita ja asiakaskuntaa. Näiden lisäksi kuvauksessa voidaan selvittää verovelvollisen ja konsernin markkina-asemaa sekä markkina-aluetta erilaisilla tilastoilla ja kehityksen ennusteilla. Tämän lisäksi, voidaan esittää millä tavoin konsernin kokonaistarjoama (tuotteet, palvelut) eroaa markkinoilla olevista kilpailijoista (Verohallinnon muistio 2007). Liiketoiminnan kuvauksessa on myös tärkeää selvittää aineettomien oikeuksien käytöstä, omistuksesta ja niiden merkityksestä konsernin sisällä (KPMG 2012, 98). Aineettomiin oikeuksiin liittyvät kysymykset siirtohinnoittelussa ovat usein kaikkein hankalimpia ja vaikeimmin vertailukelpoisia transaktioita, koska niiden arvonmääritys on erittäin hankalaa (Pankakoski 2016, 186).

3.2 Kuvaus etuyhteyssuhteista

Kuvauksessa etuyhteyssuhteista esitetään tiedot verovelvolliseen etuyhteyssuhteessa olevista yrityksistä, joiden kanssa yrityksellä on ollut liiketoimia. Liiketoimet, jotka ovat olleet rajat ylittäviä ja siirtohinnoittelun alaisia, tulee esittää tarkasti ja yksityiskohtaisesti. Tiedoista tulee käydä ilmi ainakin etuyhteyssuhteyden nimi, tunnistetiedot, kotipaikka ja etuyhteyden peruste.

Erityisen tarkkaan on selvitettävä etuyhteisyritysten ja verovelvollisen suhteessa tapahtuneet muutokset edellisenä ja kuluneena verovuotena. Etuyhteisyritysten kuvaus koskee myös välillisesti verovelvolliseen vaikuttavia yrityksiä. Tämä siis tarkoittaa, että vaikka yrityksellä ei välttämättä ole suoraa etuyhteystoimintaa näiden yritysten kanssa, tulee sen siitä huolimatta dokumentoida kyseisiä yrityksiä koskevat liiketoimet. Tähän kohtaan tulisi liittää kuvaus organisaation rakenteesta yleisellä tasolla sisältäen organisaatiokaavio, oikeudellinen rakenne ja mahdolliset tapahtuneet muutokset organisaation rakenteissa (Verohallinnon muistio 2007). Pelkkä kaaviokuva ei useinkaan kerro selkeästi, miten konsernin omistajuus- ja etuyhteysuhteet jakautuvat sisäisesti, joten dokumentointivelvollisen yrityksen olisi hyvä esittää erikseen juuri siihen etuyhteysuhteissa olevat konsernin yritykset erillisenä kaaviona ja muut konserniyhtiöt luettelona. Konsernin operatiivinen rakenne tulee myös esittää tässä kohdassa dokumenttia, erityisesti, jos se poikkeaa yrityksen juridisesta rakenteesta (KPMG 2012, 98-99).

3.3 Tiedot etuyhteysuhteessa tehdyistä liiketoimista

Siirtohinnoitteludokumentoinnissa on oltava tiedot etuyhteysuhteissa tehdyistä liiketoimista, kuten myös kiinteän toimipaikan ja yrityksen välisistä transaktioista. Liiketoimet käsittävät kaiken taloudellisen toiminnan. Liiketoimia ei tarvitse eritellä yksitellen vaan ne voidaan esittää taulukon muodossa erilaisten luokkien avulla. Tavarat, palvelut, vuokrat, korot ovat esimerkkejä taulukon luokista, joiden alle liiketoimet määritellään euromääräisesti. Kuitenkaan jokaisen yksittäisen liiketoimen markkinaehtoisuuden määrittämistä ei voi tällä tavalla ohittaa, jokaista liiketointia tulee edellä mainitusta huolimatta tarkastella markkinaehtoisuuden perusteella erikseen (KPMG 2012, 100). Kuvauksessa esitetään liiketoimen tyyppi, euromääräinen arvo, osapuolet ja mahdolliset sopimusehdot. Sopimuksista tulee varsinkin esittää keskeiset ehdot; osapuolten suorittamat toimet ja niiden kantamat riskit. Etuyhteystoimien sopimukset on pystyttävä esittämään veroviranomaisen niitä erikseen pyytäessä, mutta dokumentointivelvollinen yritys voi myös halutessaan sisällyttää ne alkuperäiseen dokumenttiin liitteinä.

3.4 Toimintoarviointi etuyhteysuhteessa tehdyistä liiketoimista

Toimintokuvauksessa esitetään osapuolten suorittamat toiminnot. Toimintoarviointi on määritelty OECD:n toimintoanalyysissä, jossa vertaillaan etuyhteydessä olevien yritysten ja toisistaan riippumattomien yritysten vertailtavissa olevia toimintoja. Tässä kohdassa tulee

kuitenkin vain esittää etuyhteisyriyten väliset toiminnot. Riippumattomien yritysten välisiin toimintoihin tehtävä vertailu selvitetään erikseen dokumentoinnin toisessa kohdassa. Toimintokuvauksessa keskitytään toiminnoissa käytettyyn omaisuuteen ja riskien jakautumiseen yritysten välissä. Kyseessä on siirtohinnoittelun yksi keskeisimmistä seikoista, koska käytetty omaisuus ja riskinkanto vaikuttavat oleellisesti etuyhteisyriyten väliseen siirtohinnoitteluun. OECD:n ohjeissa on annettu laaja painoarvo tälle osiolle.

Omaisuuksessa erityisesti aineeton omaisuus on keskeinen vaikuttava tekijä siirtohinnoittelussa. Aineettomaan omaisuuteen kuuluu mm. patentit, tavaramerkit, lisenssit, tuotantoverkosta, asiakasrekisterit ja teknologia. OECD:ltä löytyy ohjeistuksessaan erillinen luku liittyen aineettomaan omaisuuteen. Toimintoarvioinnissa on erityisen tärkeää osoittaa kyseiseen omaisuuserään liittyvät transaktiot (Verohallinnon muistio 2007). Aineettomiin oikeuksiin liittyvään siirtohinnoitteluun ja sen ongelmatilanteisiin on tullut paljon tarkennuksia päivitettyssä raportissa. Tämä johtuu aineettomien omaisuuserien kasvusta konsernien sisällä sekä veroviranomaisten erityisestä mielenkiinnosta niihin kohdistuviin sisäisiin transaktioihin (Pankakoski 2015, 283).

Riskien todellinen jakautuminen tulee selvittää erityisen seikkaperäisesti. Riskien määrittämisessä ja kuvauksessa voidaan käyttää esimerkiksi KPL:n ohjeistaman toimintakertomuksen määritelmiä:

- 1) strategisista riskeistä,
- 2) operatiivisista riskeistä,
- 3) rahoitusriskistä ja
- 4) vahinkoriskeistä.

Sopimusehtojen kautta esitettävä riskien jakautuminen ei välttämättä riitä kattamaan kokonaisriskin todellista jakautumista, koska riskit voivat poiketa sopimuksen sovitusta sisällöstä. Dokumentointivelvollisen tulee siis esittää, että liiketoimen sovittu sisältö vastaa riskien todellista jakautumista yritysten toiminnassa sovittujen ehtojen mukaisesti (Verohallinnon muistio 2007).

Toimintoarvioinnissa voidaan myös edellisten oleellisten kohtien lisäksi luokitella osapuolet esimerkiksi jakelijaksi, valmistajaksi, tuottajaksi tai muilla todellista tilannetta vastaavilla luokituksilla. Tämä ei kuitenkaan ole välttämätöntä, mutta voi selventää tilannetta ulkopuoliselle lukijalle.

3.5 Vertailuarviointi

Vertailuarvioinnilla tarkoitetaan OECD:n ohjeistuksen mukaista vertailukelpoisuuden arviointia (comparability analysis), jossa keskitytään olennaiseen taloudellisen merkitykseen etuyhteysyritysten välisissä toimissa. Vertailuarvioinnissa tulee ensin esittää vertailtavissa olevat riippumattomat liiketoimet, joiden avulla pystytään kuvaamaan samankaltaista toimintaa kuin etuyhteysyritysten välillä on tapahtunut (Verohallinnon muistio 2007).

Vertailuarviointi on yksi dokumentoinnin merkittävimmistä kohdista. Sen tarkoituksena on esittää vertailukelpoiset liiketoimet kahden toisistaan riippumattoman yrityksen välillä ja osoittaa näin dokumentointivelvollisen yrityksen etuyhteyssuhteessa käytetty menetelmä markkinaehtoiseksi. Vertailukohteita ei ole aina mahdollista löytää ja jos näin on, dokumentointivelvollisen yrityksen tulee esittää perustelut miksi vertailukohdetta ei ole löydetty. Vertailuanalyysi on usein kuitenkin yritykselle paras tapa todistaa ja perustella käyttämänsä hinnoittelumenetelmät veroviranomaisille, joten vertailuanalyysin puuttuminen vaikuttaa usein verovelvollisen verokohteluun. Veroviranomainen käyttää tällöin omaa vertailuanalyysiąn, joka voi erota merkittävästi yrityksen näkemyksestä ja johtaa verotettavan tulon oikaisuun (KPMG 2012, 103).

Sisäisellä vertailukohteella tarkoitetaan verovelvollisen tai tähän etuyhteydessä olevan yrityksen ja ulkopuolisen riippumattoman yrityksen välisiä liiketoimia. Jotta kyseessä olisi vertailukelpoinen ja merkittävä liiketoimi, tulee olosuhteiden, joissa liiketoimet ovat toteutettu olla myös samankaltaisia. Muutaman kappaleen myynti jotain tavaraa tai yksittäinen, kertaluonteinen palvelu ulkopuoliselle yritykselle ei täytä vertailukelpoisen liiketoimen vaatimusta. Myös markkina-alue ja -asema vaikuttavat vertailukelpoisuuden täyttymiseen (Verohallinnon muistio 2007). Veroviranomaisen ohjeen mukaan sisäinen vertailukohde on ensisijainen, koska verovelvolliselta löytyy tarvittavat tiedot hinnoittelua ja vertailukelpoisuutta ajatellen (KPMG 2012, 104).

Ulkoisella vertailukohteella tarkoitetaan riippumattomien osapuolten välistä liiketoimea. Kyseessä ei siis voi olla jonkun toisen konsernin sisäisessä kaupassa tehty liiketoimi. Ulkoisia vertailukohteita on usein hankalampi löytää, koska julkista tietoa ei ole välttämättä saatavilla ja tiedot saattavat olla vajavaisia ja epätarkkoja.

Vertailukohteita haetaan ensisijaisesti sisäisistä vertailukohteista ja samalta markkina-alueelta, jossa verovelvollinen toimii. Ensisijaisesti kotivaltioista, mutta laajemmin koko markkina-alueelta. Suomessa dokumentointivelvolliselta yritykseltä Euroopan kattava vertailuhaku on sallittua, jos vertailtavat kohteet täyttävät OECD:n kriteerit. Edellytyksenä esimerkiksi kohteiden markkinaolosuhteiden ja kulurakenteen vertailukelpoisuus. Esimerkiksi Suomen sisällä voi olla hankalaa löytää vertailukelpoisia kohteita, joten hakua voi laajentaa Pohjoismaihin. Hakutapa ja –prosessi tulee dokumentoida vaiheittain, jotta vastaava haku voidaan toistaa tarvittaessa.

Etuyhteystoimelle johdetaan hinta vertailukelpoisista liiketoimista. OECD:n ohjeen mukaan markkinaehtoiseksi hinnaksi tai katteeksi on esitettävä yksi luku (Verohallinnon muistio 2007). Vertailussa käytettyjen liiketoimien avainlukujen relevanttiutta voidaan parantaa erilaisin tilastotieteellisten menetelmien avulla. Usein käytetään esimerkiksi vertailuyhtiöiden kolmen vuoden painotettuja tunnuslukuja ja näin saadaan kvartiiliväli, jonka avulla markkinaehtoinen hinnoittelu voidaan määrittää. Kvartiilivälin avulla määritetty hinta on perusteltu ja osoittaa markkinaehtoisuuden siirtohinnoittelussa. Mikäli luku eroaa lasketusta välistä, oikaisee verottaja lukua siten, että se vastaa joukon mediaaniarvoa, joka johtaa verotuksen oikaisuun (KPMG 2012, 104-105).

3.6 Kuvaus siirtohintamenetelmästä ja sen soveltamisesta

Siirtohinnoittelumenetelmissä käytetään OECD:n tarjoamaa ohjeistusta ja niiden ensisijaisuutta eri tilanteisiin. Perinteisiä menetelmiä ovat markkinahintavertailumenetelmä, jälleenmyyntihintamenetelmä ja kustannusvoittolisämenetelmä. Muita menetelmiä ovat voitonjakamismenetelmä ja liiketoiminettomarginaalimenetelmä. Lähtökohtaisesti markkinaehtoisuuden toteutumisen todisteeksi suositellaan käytettäväksi perinteisiä menetelmiä ja vaihtoehtoisia menetelmiä silloin, kun kyseessä on poikkeuksellinen tilanne (Verohallinnon muistio 2007).

Aineettomien oikeuksien kaupan jatkuvan kasvun myötä OECD on kuitenkin luopunut tästä etusijajärjestyksestä vuonna 2010 antamassaan siirtohinnoitteluohjeiden päivityksessä. Siirtohinnoittelussa tulee kulloinkin valita sopivin menetelmä olosuhteiden ja asian tosiseikkojen mukaisesti tavoitellen luotettavinta lopputulosta. Suomen lainsäädännössä ei ole erikseen mainintaa hinnoittelumenetelmien etusijajärjestyksestä. Hinnoittelumenetelmien valinnassa voidaan siis tukeutua OECD:n päivitysten mukaiseen tilanteeseen.

”Kaiken kaikkiaan voidaan todeta, että vero-oikeudellisesti hyväksyttävä arvostusratkaisu siirtohinnoittelussa vaatii ensinnä laajaa markkinaehtoista lähestymistapaa siirtohinnoitteluun, jonka eräänä osa-alueena on taloudellinen analyysi. Ilman taloudellista analyysiä oikeudellinen tulkinta tapahtuu erittäin suppeasta näkökulmasta, joka taas johtaa joko erittäin edulliseen tai epäedulliseen lopputulokseen verovelvollisen kannalta.” (Pankakoski 2015, 285)

4 DOKUMENTOINNIN MUUTOKSET

4.1 BEPS toimenpide 13

Lokakuussa 2015 julkistetun BEPS-raportin yksi merkittävin siirtohinnoitteluun liittyvä muutos on uusi kolmikerroksinen siirtohinnoittelun dokumentaatioon liittyvä ohjeistus, joka on esitelty raportissa toimenpiteessä 13 (Action 13: Final Report. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting). Ohjeistuksessa on painotettu veroviranomaisten oikeutta saada haltuunsa enemmän informaatiota kuin mitä pelkkä dokumentaatiovelvollisuus sisältää. Varsinaisesta dokumentointivelvollisuudesta eroteltu maakohtainen country-by-country –raportti täyttää tämän vaatimuksen (HE 142/2016).

Uuden dokumentointiohjeistuksen implementointi osaksi jäsenmaiden lainsäädäntöä on sujunut vaihtelevasti. Osa maista on jo ottanut toimenpiteitä osaksi lakejaan, mutta on myös olemassa maita, jotka ottavat ne käyttöön joko myöhemmin tai eivät ollenkaan. Esimerkkeinä tähän mennessä muutoksia lainsäädäntöönsä tehneistä valtioista ovat esimerkiksi Alankomaat, Australia, Japani, Norja, Ranska ja Iso-Britannia (PWC 2016a). Tällä hetkellä tilanne aiheuttaa epävarmuutta monikansallisten konsernien dokumentointistrategian suunnittelussa: dokumentointiin liittyvät lakiehdotukset ja –säädökset, kuten myös mahdolliset verosanktiot eivät ole yhdenmukaisia eri maiden välillä (KPMG 2016).

Suomessa ohjeistus korvaa edellisen OECD:n raportin ”Siirtohinnoitteluperiaatteet monikansallisia yrityksiä ja verohallintoja varten”, ja tarkemmin sen viidennen luvun sisällön (HE 142/2016). Tämän lisäksi Suomi on myös solminut tammikuussa 2016 yhdessä 30 valtion kanssa monenkeskisen viranomaisten välisen sopimuksen country-by-country -tietojen vaihtamisesta allekirjoittaneiden maiden välillä. Tietojenvaihtosopimus aiheuttaa muutoksia

lainsäädäntöön ja se astuu voimaan 1.1.2017 (Nykänen 2016, 119). Tällä hetkellä sopimuksessa mukana olevia maita on jo 49 (OECD 2016a). Hallituksen esityksen mukaan uudet dokumentointivelvoitteet tulevat aiheuttamaan yrityksille lisää kustannuksia, mutta käytännössä ohjeistusta vain päivitetään edellisten ohjeiden lisäosaksi, mikä taas rajoittaa kustannusten kohtuutonta nousua.

Varsinaisesta siirtohintadokumentoinnista erillisenä toimitettavan maakohtaisen raportoinnin dokumentointivelvollisuuden (country-by-country report) piiriin kuuluvia yrityksiä on Suomessa tällä hetkellä vain alle 100. Jotta konserni on velvollinen tekemään maakohtaisen raportin, sen maailmanlaajuisen liikevaihdon tulee olla vähintään 750 miljoonaa euroa raportoitavaa kautta edeltävältä tilikaudelta ja samalla sillä tulee olla vähintään yksi ulkomaalainen osapuoli tai kiinteä toimipaikka Suomen ulkopuolella. Kyseinen yritys ei myöskään saa olla minkään toisen osapuolen määräysvallassa, joten kyseeseen tulisi vain konsernien emoyhtiöt (HE 142/2016). Säännöksessä ehdotetaan kuitenkin myös toissijaisen velvollisuutta täyttää edellä mainittu velvollisuus, jos emoyhtiön raporttia ei ole saatavilla sen kotivaltiota, veroviranomaisten automaattisen tiedonvaihdon kautta. Tässä tapauksessa maakohtaisen raportoinnin piiriin kuuluisikin lähes 20-kertainen luku yrityksiä Suomessa. Verohallinnon alustavan arvion mukaan näitä toissijaisia velvollisia olisi Suomessa alle 2000 (HE 142/2016).

Esityksen tavoitteena on yhtenäisemmän ja selkeämmän ohjeistuksen luomisen lisäksi varmistaa, että dokumentointivelvollisuuden täyttävä yritys seuraa ja arvioi markkinaehtoisuuden toteutumista siirtohinnoittelussaan ajantasaisesti. Uudistuksessa tavoitellaan saavutettavan myös entistä parempaa ja laadukkaampaa tietoa veroviranomaisten tueksi tehokkaampaan veroanalyysiin. Verohallinto antaa säännösten voimaantulon jälkeen oman ohjeistuksensa muutosten yhdenmukaisen soveltamisen varmistamiseksi (HE 142/2016).

4.2 Uusien ohjeiden sisältö ja ehdotetut muutokset Suomen lakiin

Uusi siirtohinnoitteludokumentointi-ohjeistus koostuu kolmesta osasta:

- 1) koko konsernia koskevista tiedoista (master file),
- 2) tietyssä maassa sijaitsevaa yksittäistä yritystä koskevista tiedoista (local file), sekä
- 3) maakohtaisista, taloudellisiin seikkoihin liittyvistä tiedoista niistä valtioista ja oikeusalueista, joissa kansainvälisellä yrityksellä on toimintaa (country-by-country report).

Master file- ja local file-tiedot ovat siirtohinnoitteludokumentaation osia, joita paikalliset verohallinnot pyytävät vuosittaisten tarkastusten yhteydessä omassa valtiossaan sijaitsevilta verovelvollisilta yrityksiltä. Selvennän alla tarkemmin mitä kyseiset osat sisältävät. Hallituksen esityksen (142/2016) mukaan vuodesta 2017 lähtien siirtohinnoitteludokumentointiin on sisällytettävä seuraavat tiedot konsernista (master file):

- 1) organisaatorakenne
- 2) kuvaus liiketoiminnasta
- 3) kuvaus aineettomaan omaisuuteen liittyvästä toiminnasta
- 4) kuvaus rahoitustoiminnasta
- 5) tilinpäätös tai sen puuttuessa vastaavat olemassa olevat tiedot
- 6) tiedot rajat ylittävää tulon allokointia koskevista verotuksen ennakollisista kannanotoista ja sopimuksista.

Muutoksen eräs merkittävimmistä kohdista on pykälän 1 momentin ensimmäinen kohta, joka velvoittaa dokumentointivelvollista antamaan tietoja koko konsernin organisaatorakenteesta: konsernin yhtiöistä ja niiden omistussuhteista, toiminnallisesta rakenteesta sekä myös maantieteellisestä sijainnista. Pelkkä alakonserni, johon suomalainen yritys mahdollisesti kuuluu, ei riitä täyttämään kyseistä velvollisuutta (HE 142/2016).

Toisen kohdan mukaan, dokumentointivelvollisen tulisi esittää liiketoiminnan toiminnan yleiskuvauksen lisäksi yksityiskohtaisesti selostus konsernin tärkeistä, tuloa ja arvoa tuottavista tekijöistä (drivers of business profit). Kohta sisältää tämän lisäksi vaatimuksen viiden suurimman tuotteen ja palvelun tuotanto- ja toimitusketjusta. Kaikki tuotteet tai palvelut, joita konsernin liiketoimintaan kuuluu ja jotka muodostavat vähintään viisi prosenttia liikevaihdosta tulee myös esittää samassa yhteydessä (PWC 2016b).

Pykälän kolmas kohta käsittelee aineettomia oikeuksia, jotka hallituksen esityksessä on määritelty OECD:n uudistetun määritelmän mukaisesti. Tarkoituksena on selventää aineettomiin oikeuksiin liittyvää strategiaa konsernissa, miten aineetonta omaisuutta kehitetään, hyödynnetään ja kuka omistaa sitä konsernin sisällä. Kuvauksessa tulisi selventää missä tutkimus- ja kehitystoiminta sijaitsee ja kuka niitä ohjaa. Aineettoman omaisuuden ryhmittely ja juridinen omistus tulisi ilmoittaa myös dokumentin tässä kohdassa.

Kohta neljä (rahoitustoiminnan kuvaus) sisältäisi tiedon, miten konsernin rahoitus on järjestetty. Oleellisimpana kohtana tässä ovat, konsernin sisäiset rahoitustoiminnot ja niiden juridinen toimipaikka sekä kuvaus miten rahoitusjärjestelyt ovat konsernin sisäisesti hinnoiteltu.

Kohdassa viisi olisi tarkoitus esittää konsernin konsolidoitu tilinpäätös, jos sellainen on laadittu verotusta tai muuta vastaavaa tarkoitusta varten. Kyseinen kohta ei siis ole pakollinen, jos raporttia ei ole olemassa. Kuudennen kohdan sisältö koostuisi luettelosta ennakkopäätöksistä ja –sopimuksista, jotka liittyvät siirtohinnoitteluun tai verotukseen, jos konsernilla sellaisia olisi olemassa esimerkiksi veroviranomaisen kanssa.

Sekä seuraavat tiedot yksittäisestä verovelvollisesta, joka on dokumentointivelvollinen VML 14 a §:n nojalla (kts s.10) (local file):

- 1) organisaatio- ja hallintorakenteen kuvaus
- 2) tiedot liiketoiminnasta
- 3) kuvaus etuyhteyssuhteista
- 4) tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista
- 5) toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista
- 6) vertailuarviointi ja käytettävissä oleva tieto vertailukohteista
- 7) kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta
- 8) tilinpäätös tai sen puuttuessa vastaavat olemassa olevat tiedot
- 9) sellaiset verovelvollisen etuyhteyssuhteissa tekemiä liiketoimia koskevat verotuksen ennakkolliset kannanotot ja sopimukset, joita Suomi ei ole antanut tai joissa Suomi ei ole sopimusosapuolena.

Yllä esitetyt dokumentointivaatimusten kohdat pohjautuvat vanhojen säädösten päälle tarkentaen niitä yksityiskohtaisemmaksi. Tarkennuksena tällä hetkellä voimassa olevaan dokumentointivelvollisuuteen on lisätty joitakin uusia sisältövaatimuksia, mutta pääasiassa muutokset ovat tässä kohdassa vähäisiä.

Pykälän 2 momentin ensimmäisessä kohdassa esitettävä organisaatio- ja hallintorakenteen kuvaus on uudistuksessa eritelty omaksi kohdaksi. Tosiasiassa sitä on vaadittu jo voimassaolevan dokumentointivelvollisuuden kohdassa kuvaus etuyhteyssuhteista.

Kahdeksannessa kohdassa on eritelty vaatimus esittää verovelvollisen tilinpäätös tai sitä vastaavat tiedot verovuoden aikana päättyneistä tilikausista. Jos tilintarkastettua tilinpäätöstä ei löydy, niin yritys on silti velvollinen toimittamaan vastaavat tilintarkastamattomat tiedot.

Viimeinen kohta velvoittaa verovelvollisen toimittamaan etuyhteyssuhteisiin liittyvät siirtohinnoittelunsa verotuksen ennakkolliset kannanotot ja sopimukset. Kohta kattaa myös verotuksen ennakkollisia kannanottoja etuyhteystoimista, joita Suomi ei ole antanut tai joissa Suomi ei ole sopimusosapuolena (HE 142/2016).

Ehdotuksessa on myös edellisiin momentteihin liittyvä tarkennus konsernin määritelmään ja lisäys liittyen verovelvollisen dokumentointivelvollisuuden laajuuteen (HE 142/2016 muutosehdotus VML 14 b §:n):

Konsernilla tarkoitetaan kirjanpitolain 1 luvun 6 §:ssä tai vastaavissa ulkomaisissa säännöksissä tarkoitettua konsernia. Edellä olevaa 1 momenttia sovelletaan myös sellaiseen konserniin kuulumattomaan ulkomaiseen yritykseen, jolla on Suomessa kiinteä toimipaikka.

Edellä 1 momentissa tarkoitettut tiedot voidaan esittää vain sen itsenäisesti toimivan ja eroteltavissa olevan liiketoiminta-alueen osalta, johon verovelvollinen kuuluu. Koko konsernin keskitetyt toiminnot ja liiketoimet on kuitenkin aina sisällytettävä 1 momentin mukaisesti konsernia koskeviin tietoihin. Verovelvollisen on Verohallinnon kehotuksesta esitettävä 1 momentissa tarkoitettut tiedot myös muiden liiketoiminta-alueiden osalta.

Edellä 1 momentissa tarkoitettuja tietoja ei edellytetä, jos verovelvollisen ja jokaisen liiketoimen toisen osapuolen välillä tehtyjen liiketoimien yhteismäärä on verovuonna enintään 500 000 euroa. Edellä 2 momentin 5–7 kohdassa tarkoitettuja tietoja ei edellytetä, jos verovelvollisen ja liiketoimen toisen osapuolen välillä tehtyjen liiketoimien yhteismäärä on verovuonna enintään 500 000 euroa.

Country-by country –raportti ei ole osa varsinaista siirtohintadokumentaatiota. Yli 750 miljoonaa euroa globaalisti liikevaihtoa tekevien konsernien emoyhtiöiden tulee jatkossa esittää maakohtainen raportti erillisenä osana siirtohintadokumentoinnin lisäksi.

Maakohtainen raportti pyydetään lähtökohtaisesti konsernien emoyrityksiltä niiden asuinvaltiossa. Maakohtaisen raportin sisältö koostuu taloudellisista avaintunnusluvuista ja erilaisista verotiedoista. Raportin antamisvelvollisuutta ei ole puhtaasti suomalaisella konsernilla, johon ei kuulu ulkomaisia osapuolia.

Asuinvaltion viranomainen on velvollinen siirtämään automaattisen tiedonvaihdon kautta raportin sisältämiä tietoja niihin valtioihin, joita konsernin tiedot koskevat, jos maiden välillä on solmittu edellä mainittu tietojenvaihtosopimus. Country by country- velvollinen yritys voi olla myös konsernin muukin yritys kuin ylin emoyritys, jos konserni on sen tähän velvollisuuteen nimennyt (HE 142/2016).

Maakohtaiseen raporttiin on sisällytettävä seuraavat maakohtaiset tiedot konserniin tai yritykseen kuuluvista osapuolista:

1. tulot
2. voitto tai tappio ennen veroja
3. maksetut ja kertyneet tuloverot sekä lähdeverot
4. oman pääoman kirjanpidollinen arvo
5. kertyneet voittovarot
6. työntekijöiden lukumäärä
7. muu aineellinen omaisuus kuin käteinen tai muut rahavarat.

Maakohtaiseen raporttiin on sisällytettävä myös tiedot konserniin tai yritykseen kuuluvista osapuolista, niiden toiminnan luonteesta, käytetyistä tietolähteistä ja valuutasta (PWC 2016b). Verotuksen maakohtaisen raportin osalta lakia sovellettaisiin ensimmäisen kerran 1.1.2016 tai sen jälkeen alkavalta tilikaudelta annettuihin tietoihin (Raunio 2016).

OECD painottaa uusien ohjeiden implementointia laajasti niin verovelvollisten yritysten kuin maiden verohallintojen kesken. OECD:n alustavan arvion mukaan, sen tarkoituksena on tehdä kokonaisarvio vuonna 2020, miten uudistus on edennyt eri maissa (HE 142/2016).

4.3 Uusien ohjeiden merkitys yrityksille

Edellä esitetyt muutokset aiheuttavat Suomessa dokumentointivelvollisiin yrityksiin lisääntyvää asiantuntijatarvetta siirtohinnoitteluun liittyvissä asioissa. Uudet lakiin implementoitavat säädökset lisäävät vaatimustasoa, miten toimia lainmukaisesti sisäisissä transaktioissa ja kuinka laajaan dokumentointivelvollisuuteen yritys on velvoitettu. Yhteistyö veroviranomaisten kanssa on varmasti yksi keino sopeutua uusiin muutoksiin.

Näkemykseni mukaan uudistukset tulevat myös lähitulevaisuudessa aiheuttamaan yrityksille kustannuksia, niiden joutuessa palkkaamaan osaavaa henkilökuntaa tai ulkopuolista asiantuntija-apua dokumentoinnin pitämiseksi ajantasaisena ja vaatimukset täyttävinä. Kansainväliseen konserniin kuuluvan yrityksen on myös huomioitava tällä hetkellä eri maissa eri aikaan implementoitavat säädöksiä eroavaisuudet tehdessään strategisia päätöksiä siirtohinnoitteludokumentointinsa laajuudesta ja yksityiskohtaisuudesta.

Toisaalta kuitenkin, ohjeistus antaa tarkempia ja yksityiskohtaisempia ohjeita, miten dokumentointi tulisi tehdä välttyäkseen veroviranomaisen jatkokäsittelyltä ja mahdollisilta sanktioilta moninkertaisen verotuksen muodossa. Selkeämpi ohjeistus voi näin ollen vaikuttaa myös positiivisesti veroriskien ennakoimiseen suomalaisten yritysten näkökulmasta. Veroviranomaisten tarkastukseen joutuessa, lähtökohtana on, että yrityksellä löytyy dokumentaatio valmiina esitettäväksi siirtohinnoittelunsa perusteeksi. Uudet säädökset eivät muuta määräaikoihin liittyvää säädöstä, mutta uudistuksen yksi päätavoitteista on siirtohinnoitteludokumentaation pitäminen mahdollisimman ajantasaisena markkinaehtoisuuden arvioimisen lisäksi (HE 142/2016).

Vaikka maakohtainen Country by Country raportointi on alustavasti suunnattu välittömästi ainoastaan suurille konsernin emoyhtiöille, tullaan jatkossa vastaavaa dokumentointivelvollisuuden laajuutta todennäköisesti vaatimaan myös pienemmän kokoluokan konserneilta (KPMG 2/2015, 21).

Tämä tarkoittanee, että yritysten tulee olla tarkkaan tietoisia milloin mahdolliset raja-arvot ylittyvät siirtäen konsernin myös maakohtaisen raportoinnin velvollisuuden piirin yleisen dokumentaatiovelvollisuuden lisäksi.

5 YHTEENVETO JA JATKOTUTKIMUKSEN AIHEET

Siirtohinnoittelun huomattava merkitys maailmantaloudelle luo erittäin laajan ja mielenkiintoisen tutkimuskentän erilaisille tutkimuksille. Analysoin tässä tutkimuksessa siirtohinnoittelun dokumentointia suomalaisen yrityksen dokumentointiohjeistuksen ja siihen liittyvän lainsäädännön näkökulmasta. Tämänhetkinen voimassa oleva VML 14 b §:n mukainen ohjeistus on luonut dokumentointivaatimusten minimipohjan rajat ylittäviä sisäisiä transaktioita tekeville yrityksille. Dokumentoinnin uudistusvaatimus, joka astunee Suomessa voimaan vuoden 2017 alussa, tulee jatkossa aiheuttamaan lisääntyvää tarvetta yrityksille kohdentaa taloudellisiaan resurssejaan siirtohinnoitteluun ja sen dokumentointiin liittyvissä kysymyksissä.

Veropohjan rapautuminen ja yritysten voittojen epätasapainoinen jakautuminen aiheuttanee myös lähitulevaisuudessa sen, että sääntely ei ainakaan tule kevenemään, vaan pikemminkin päinvastoin. Tarkemmat ja yksityiskohtaisemmat dokumentointiohjeistukset, joita implementoidaan kansallisiin lainsäädäntöihin ovat eräs esimerkki kansainväliseen liiketoimintaan kohdistuvasta sääntelystä. On todennäköistä, että jo lähitulevaisuudessa myös pienemmän kokoluokan konsernit joutuvat todistamaan yhä laajemman dokumentoinnin avulla siirtohinnoittelunsa markkinaehtoisuutta. Tämä ennakoitavissa oleva trendi luo jo tällä hetkellä eri kokoluokan yrityksille tarpeen olla tietoisia dokumentointivelvollisuuden rajoista sekä proaktiivisesti organisoida siirtohinnoitteludokumentointiaan veroriskejä välttääkseen. Maakohtainen raportointi on toistaiseksi ainoastaan yli 750 miljoonaa euroa liikevaihtoa tekevien konsernien emoyhtiöiden vastuulla, mutta on täysin mahdollista, että vastaavanlaista siirtohinnoitteludokumentoinnin lisärapporttia tullaan jatkossa vaatimaan myös pienemmiltä konserneilta.

OECD:n BEPS-hankkeen pohjimmaisena päämääränä on parantaa verotulojen kohdistumista tulon lähteelle veropohjan yhtenäistämisen kautta. Hankkeella pyritään estämään räikeimmät verosuunnittelustrategiat, mutta sen todellista vaikutusta veronkiertoon on toistaiseksi vaikea arvioida. OECD tavoittelee selkeämpää toimintaympäristöä niin kansallisille veroviranomaisille kuin monikansallisille yrityksille. Automaattinen tietojenvaihtosopimus maiden välillä luo viranomaisille parempia työkaluja verotukseen. BEPS-raportin toimenpide 13 tarkoituksena on parantaa dokumentointivelvollisista yrityksistä saatavan informaation tasoa veroviranomaisille. Samalla toimenpide 13 selkeyttää tulkinnallisia

siirtohinnoitteludokumentointiin liittyviä kysymyksiä yritysten näkökulmasta.

Nähtäväksi jää, miten BEPS-hanke kokonaisuudessa vaikuttaa globaalisti. OECD tekee ensimmäisen arvion toimenpiteiden toteutumisesta vuonna 2020. Tällä hetkellä moni maa on jo käynnistänyt lakimuutoksia sen pohjalta, mutta tämäkään ei ole sujunut täysin yhtenevällä tavalla. Osa maista implementoi lakeihinsa vain niille sopivimmat säädökset ohjeistuksesta jättäen merkittäviä osia jopa kokonaan pois. Mielestäni tämä ei lisää verotuksen selkeyttä, vaan saattaa päinvastoin aiheuttaa lisää ongelmia erittäin monimutkaiseen systeemiin.

Onkin toinen kysymys kokonaan haluavatko kaikki maat edes tiukentaa säädöksiään vai pitää valtionsa verotuskäytännön kilpailukykyisenä ja houkuttelevana monikansallisten konsernien silmissä.

Haluaisin jatkaa aiheen parissa Pro Gradu-työssäni. Kandidaatintutkielmani pohjalta voisin toteuttaa aiheeseeni liittyvän kvalitatiivisen tutkimuksen johonkin seuraavista aiheista syventyen. Tutkimuksen voisi toteuttaa empiirisesti haastattelututkimuksena. Mielenkiintoisia aiheita voisivat olla esimerkiksi:

- 1) Uusien lakiin implementoitavien säädösten vaikutukset dokumentointivelvollisille yrityksille Suomessa?
- 2) BEPS toimintaohje 13 implementointi eri maiden lainsäädäntöön Euroopassa, kuinka yhtenäinen dokumentointivelvollisuus lainsäädännöllisesti yrityksillä on?
- 3) Suomen Verohallinnon näkemys uusien dokumentointivelvollisuuksien vaikutuksesta Suomen yhteisöverokertymään?
- 4) Maakohtaisen raportoinnin vaikutus konsernien näkökulmasta?

LÄHTEET

- Finér, Lauri (2015). Liiketulon kohdentaminen kiinteille toimipaikoille, osa I (referee-artikkeli). Verotus 3/2015, s. 273-283.
- HE (2016). Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi verotusmenettelystä annetun lain sekä hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin lainsäädännön alaan kuuluvien säännösten kansallisesta täytäntöönpanosta ja direktiivin soveltamisesta annetun lain muuttamisesta. HE 142/2016.
- Helminen, Marjaana (2016a). Kansainvälinen verotus (jatkuvatäydenteinen). Talentum Fokus 2016.
- Helminen, Marjaana (2016b). EU-vero-oikeus. Talentum Pro 2016.
- Knuutinen, Reijo (2016). Aineeton omaisuus, liiketoiminnan uudelleenjärjestelyt ja verotus: veropoliittisia tarkastelukulmia. Verotus 1/2016, s. 5-20.
- Koivuneva, Janne (2014). Markkinaehtoisen hinnan standardin ja käyvän markkina-arvon (IFRS) standardin väliset erot aineettomien arvonmäärityksissä. Verotus 3/2014, s. 285-294.
- Kukkonen, Matti ja Walden, Risto (2010). Konsernin verosuunnittelu. WSOYpro.
- KPMG ja Edita Publishing Oy (2012). Siirtohinnoittelu käytännössä. Edita Publishing Oy
- Nykänen, Olli (2016). Verosuunnittelua ja muuta ajankohtaista. Verotus 2/2016, s 119.
- Pankakoski, Katriina (2016). Aineettomia koskevat OECD:n päivitettyt siirtohinnoittelusuositukset. Verotus 2/2016 s. 186-199.
- Pankakoski, Katriina (2015). Tavaramerkin arvonmääritys siirtohinnoittelussa. Verotus 3/2015, s. 283-296.
- Penttilä, Seppo (2015). Siirtohinnoittelua koskevat oikeuskäytännön linjaukset. Verotus 2/2015, s. 120-141.
- Valtioneuvoston kanslia (2014). Siirtohinnoittelu, Opas kansainvälistyvälle yritykselle. Valtioneuvoston kanslian julkaisusarja 17.

Verkkolähteet:

Kemell, Ann-Mari ja Koskinen, Sami ja Laaksonen, Sami (2007). Siirtohinnoittelun dokumentointi. Verottajan muistio 19.10.2007. Saatavilla:

http://www.vero.fi/download/Siirtohinnoittelun_dokumentointi_muistio/{B7C214C0-8E02-4A31-AD7E-7A2D0709245F}/4030. Luettu 21.10.2016.

KPMG (2016). Luettavissa: <https://home.kpmg.com/fi/fi/home/uutiset-ja-julkaisut/2016/10/beps-in-toimeenpano-kirjavaa--toimenpiteen-13-tilanne-eri-maissa.html>.

Luettu 14.11.2016.

OECD 2016a. Luettavissa: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/CbC-MCAA-Signatories.pdf>. Luettu 20.11.2016.

PWC (2016). Luettavissa: <https://uutishuone.pwc.fi/cbcr-tulee-oletko-valmis/>. Raunio Merja.

Luettu 28.10.2016.

PWC (2016). Luettavissa: <https://uutishuone.pwc.fi/siirtohinnoittelun-dokumentointi-ja-verotuksen-maakohtainen-selvitys/>. Raunio Merja. 4.1.2016. Luettu 27.10.2016.

PWC (2016a). Luettavissa: <https://uutishuone.pwc.fi/kovat-keinot-kayttoon-siirtohinnoittelun-dokumentoinnissa/>. Kovat keinot käyttöön siirtohinnoittelun dokumentoinnissa. Luettu 27.10.2016.

PWC (2016b). Luettavissa: <https://uutishuone.pwc.fi/siirtohinnoitteludokumentointia-kokeva-lainsaadanto-muuttuu-suomessa/> Siirtohinnoitteludokumentointia koskeva lainsäädäntö muuttuu Suomessa. Luettu 17.11.2016

Verohallinto (2015). OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden päivitykset tulkintalähteinä.

Luettavissa: [https://www.vero.fi/fi-](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Kansainvalinen_verotus/OECDn_siirtohinnoittel)

[FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Kansainvalinen_verotus/OECDn_siirtohinnoittel_uohjeiden_paivityk\(39302\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Kansainvalinen_verotus/OECDn_siirtohinnoittel_uohjeiden_paivityk(39302)). Luettu 25.10.2016.

Verohallinto (2007). Siirtohinnoittelun dokumentointi. Luettavissa: [https://www.vero.fi/fi-](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Siirtohinnoittelun_dokumentointi(10053))

[FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Siirtohinnoittelun_dokumentointi\(10053\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Siirtohinnoittelun_dokumentointi(10053)). Luettu 24.10.2016.