

SIIRTOHINNOITTELU

Merja Raunio – Jukka Karjalainen

2., uudistettu painos

Copyright © 2018 Alma Talent Oy ja tekijät
Yhteistyössä Lakimiesliiton Kustannus

ISBN 978-952-14-2334-5
ISBN 978-952-14-2816-6 (verkkokirja)
ISBN 978-952-14-2817-3 (sähkökirja)

Kansi: Outi Pallari
Taitto: Sirpa Puntti

BALTO print 2018 Liettua

Anna palautetta kirjasta: protoimitus@almamedia.fi

Esipuhe

Tämän teoksen ensimmäinen painoksen esipuhe vuonna 2007 alkoi toteamuksella, että siirtohinnoittelu oli viime vuosina noussut kärkisijoille tiedusteltaessa tärkeimpiä ja haasteellisimpia veroasioita kansainvälisten yritysten veroasioista vastaavilta henkilöiltä. Kyselyiden kärkisija on säilynyt. Viimeisen kymmenen vuoden aikana siirtohinnoitteluasioiden merkitys on entisestään kasvanut, yhä useampi maa on ottanut lainsäädäntöönsä siirtohinnoittelua koskevia säännöksiä.

Siirtohinnoittelua koskevaa ohjeistusta ja kirjallisuutta on runsaasti. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet on nykyisin yli 600-sivuinen järkäle, Verohallinto on julkaissut laajan ohjeistuksen siirtohinnoitteludokumentoinnista, minkä lisäksi YK ja EU ovat julkaisseet omia tulkintasuosituksiaan. Siirtohinnoittelusta on myös Suomessa tehty useita väitöstutkimuksia, ja siirtohinnoitteluaiheisia artikkeleita esimerkiksi Verotus-lehdessä on lähes jokaisessa numerossa. Suomalaisista perusteista siirtohinnoittelusta ei kuitenkaan ole viime vuosina julkaistu.

Tulkinnat ja käytännöt siirtohinnoittelussa muuttuvat niin kuin liiketoiminnassa ja verotuksessa yleensäkin. OECD:n ja G20-maiden BEPS-hankkeen myötä markkinaehtoperiaatteen tulkintaan tuli tavanomaista merkittävämpiä muutoksia. Yleisesti puhutaankin pre-BEPS ja post-BEPS siirtohinnoittelusta. Toisaalta markkinaehtoperiaate on säilynyt kansainvälisenä standardina, ja sen maantieteellinen kattavuus on laajentunut entisestään. Vaikka paljon on muuttunut, perusteet ovat säilyneet hyvin samanlaisina. Suurin osa kirjan ensimmäisestä painoksesta on edelleen ihan kuranttia, mutta ei toki kaikki.

Tätä toista painosta kirjoittaessamme meillä on yhteensä kaksikymmentä vuotta enemmän kokemusta ja kokemuksia kuin kirjan ensimmäistä painosta tehdessämme. Nyt meillä on kokemusta myös Suomessa noudatettavista käytännöistä. Lisäksi korkein hallinto-oikeus on julkaissut muutamia päätöksiä nykymuotoisen siirtohinnoitteluoikaisusäännyksen soveltamisesta. Tämä kaikki on vaikuttanut kirjan sisältöön. Käsittelemme oikeastaan kaikkia asioita hieman laajemmin kuin ensimmäisessä painoksessa ja myös kotimainen käytäntö huomioon ottaen.

Siirtohinnoitteluprojektia käsittelevät luku 4 on teoksen laajin. Siihen sisältyy sekä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden luvussa I oleva ohjeistus liiketoimien tunnistamisesta että siirtohinnoitteluohjeiden luvun III ohjeistus vertailuanalyysistä. Tavoitteena on ollut kirjoittaa käytännöllinen suomenkielinen käsikirja siirtohinnoitteluprojektia toteuttavalle. Luvussa 5 käsitellään siirtohinnoittelumenetelmiä ja luvuissa 6–10 eri transaktiotyyppien siirtohinnoittelukysymyksiä. Asioita pyritään havainnollistamaan lukuisten kuvien ja esimerkkien avulla. Luvussa 11 käsitellään siirtohinnoitteludokumentointia ja luvuissa 12–14 käsitellään siirtohinnoittelua koskevia menettelyjä kuten esimerkiksi siirtohintatarkastuksia ja keskinäistä sopimusmenettelyä.

Olemme käyttäneet lähteinä virallislähteitä, joita koskevia tarkkoja viittauksia on ensimmäiseen painokseen verrattuna lisätty merkittävästi. Yleisesti noudatettavissa käytännöissä ei välttämättä ole viittauksia. Tekstistä käy selkeästi ilmi, jos esitämme asiasta oman mielipiteemme. Kaikki esimerkit ovat täysin ja suurella vaivalla keksittyjä eikä niillä ole mitään vastinetta todellisuudessa.

Siirtohinnoittelua tehdään yleensä englanniksi, mistä syystä olemme joistain käsitteistä käyttänyt englanninkielistä ilmaisua ja osasta kertoneet englanninkielisen käsitteen alaviitteessä. Suomenkielistä termeistä olemme käyttäneet sitä, jota olemme työssämme totuneet käyttämään emmekä välttämättä virallista suomenkielistä termiä. Esimerkiksi käytämme yleisimmin termiä transaktio emmekä virallista termiä liiketoimi. Koska siirtohinnoittelu koskee yleensä konserneja, käytämme termiä konserniyritys tai konserniyhtiö emmekä termiä etuyhteisyrittäjä.

Merja Raunio on laatinut käsikirjoitusta Tampereen yliopiston johtamiskorkeakoulussa Suomen Akatemian rahoituksella osana ”Kansainvälinen verojärjestelmä murroksessa” -tutkimushanketta [rahoituspäätös numero 310747].

Lainsäädäntöä ja käytäntöjä on seurattu huhtikuun alkupuolelle 2018.

Helsingissä 22.4.2018

Merja Raunio ja Jukka Karjalainen

Sisällys

ESIPUHE	V
SISÄLLYS	IX
1 JOHDANTO	1
1.1 Määritelmä	1
1.2 Historia	2
2 SIIRTOHINNOITTELUA KOSKEVA VEROSÄÄNTELY	4
2.1 Verosopimusmääräykset	5
2.1.1 OECD:n malliverosopimuksen 9 artikla Etuyhteydessä keskenään olevat yritykset	5
2.1.2 OECD:n malliverosopimuksen 25 artikla Keskinäinen sopimusmenettely	8
2.2 Arbitraatiosopimus	10
2.3 Kansallinen lainsäädäntö	12
2.3.1 VML 31 § Siirtohinnoittelu-oikaisu	12
2.3.2 Siirtohinnoitteludokumentointia koskevat säännökset	17
2.3.3 Veronkorotus	24
2.3.4 Vastaoikaisu ja veronhuojennus	30
3 SIIRTOHINNOITTELUA KOSKEVA OHJEISTUS	33
3.1 OECD:n siirtohinnoitteluohjeet	34
3.2 EU:n piirissä tehty työ, EU Joint Transfer Pricing Forum	41

3.3	YK:n siirtohinnoittelumanuaali	42
3.4	Verohallinnon ohjeistus	44
4	SIIRTOHINNOITTELUPROJEKTI	45
4.1	Markkinaehtoperiaate	46
4.2	Vuodenvaihteen siirtohintaoikaisu	48
4.3	Tarkasteltavan yhtiön tai transaktion valinta	51
4.4	Transaktioiden identifiointi	52
4.5	Transaktioiden yhdistäminen	55
4.6	Transaktioiden tunnistaminen ja vertailukelpoisuuden osatekijät	57
4.7	Sopimusehdot	59
4.8	Toimintoanalyysi	60
4.8.1	Konsernin arvoketju	64
4.8.2	Toiminnot	66
4.8.3	Varat	68
4.8.4	Riskit	69
4.8.5	Yhtiöiden tyypittäminen	80
4.9	Tavaran tai palvelun luonne	82
4.10	Taloudelliset olosuhteet	83
4.11	Liiketoimintastrategiat	85
4.12	Tyypillinen vertailuanalyysiprosessi OECD:n mukaan	86
4.13	Toimiala-analyysi	88
4.14	Testattava osapuoli	89
4.15	Sisäiset ja ulkoiset vertailukohteet	91
4.16	Vertailuhakujen tekeminen	93
4.17	Siirtohinnoittelumenetelmän valinta	99
4.18	Hinnan asettaminen ja hinnan testaaminen	103
4.19	Taloudellinen analyysi	105
4.20	Käytännön esimerkki start-up yrityksen hinnoitteluprojektista	106

5	SIIRTOHINNOITTELUMENETELMÄT	109
5.1	Markkinahintavertailumenetelmä, CUP	110
5.2	Jälleenmyyntihintamenetelmä	116
5.3	Kustannusvoittolisämenetelmä	121
5.4	Liiketoimintomarginaalimenetelmä	128
5.5	Voitonjakamisenetelmä	137
5.6	Siirtohinnoittelumenetelmien vertailua	143
5.7	Siirtohinnoittelumenetelmän valinta	145
6	TAVARATRANSAKTIOIDEN SIIRTOHINNOITTELU	151
6.1	Tavaroiden toimitusketju	152
6.2	Hankintatoiminnan siirtohinnoittelu	153
6.2.1	Hankintayksikkö osana toimitusketjua	153
6.2.2	Hankintayhtiö palvelun tarjoajana	157
6.3	Valmistustoiminnan siirtohinnoittelu	158
6.3.1	Täyden riskin valmistustoiminta	159
6.3.2	Sopimusvalmistustoiminta	162
6.3.3	Tolling	165
6.3.4	Valmistustoiminnan suunnittelu	167
6.4	Myyntitoiminnan siirtohinnoittelu	167
6.4.1	Jälleenmyyjä	168
6.4.2	Komissionääri	173
6.4.3	Agentti	176
6.4.4	Myyntipalvelun tarjoaja	178
6.4.5	Myyntitoiminnan suunnittelu	180
6.4.6	Myyntitoiminnan tappiollisuus	182
6.4.7	Myyntiyhtiön toimintamallin muuttaminen	184
7	PALVELUJEN SIIRTOHINNOITTELU	186
7.1	Palvelu vai muu suoritus	187
7.2	Omistajuuteen liittyvät kulut	191
7.3	Hyöty konserniin kuulumisesta	194

7.4	Aineettoman oikeuden kehittämiseen liittyvät palvelut	197
7.5	Palvelun saajien määrittäminen	199
7.6	Markkinaehtoisen palvelumaksun määrittäminen . . .	201
7.7	Suora kohdistaminen ja kulujen allokoiminen	205
7.8	Hallintopalveluveloitujärjestelmän luominen	208
7.9	Palveluja koskevat kustannustenjakojärjestelyt	214
7.10	Vähäisen lisäarvon palvelut	219
8	AINEETTOMAN OMAISUUDEN SIIRTOHINNOITTELU	222
8.1	OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden ohjeistus aineettomasta omaisuudesta	223
8.1.1	Aineettoman omaisuuden tunnistaminen . . .	223
8.1.2	Aineetonta omaisuutta koskevan siirtohintanalyysin erityispiirteet	225
8.1.3	Aineettomiin oikeuksiin liittyvät toiminnot	228
8.1.4	Varojen käyttö	229
8.1.5	Riskien kantaminen	230
8.1.6	Aineettomaan oikeuteen liittyvät tuotot	231
8.2	Aineetonta omaisuutta koskevat liiketoimet	233
8.2.1	Kauppa	233
8.2.2	Lisensointi	237
8.3	Aineettomien oikeuksien kehittäminen	241
8.3.1	Kehittäminen omaan lukuun	242
8.3.2	Sopimustuotekehitys	243
8.3.3	Aineetonta omaisuutta koskevat kustannustenjakojärjestelyt	243
8.4	Transaktiohetkellä epävarman arvon omaavat aineettomat oikeudet	247
8.5	Vaikeasti arvostettavat aineettomat oikeudet	248
9	LIIKETOIMINNAN UDELLEENJÄRJESTELY	254
9.1	Liiketoiminnan uudelleenjärjestelytilanteet	254

9.2	Järjestelyn yksityiskohtien selvittäminen	256
9.3	Uudelleenjärjestelystä maksettava korvaus	259
9.3.1	Aineellisten varojen siirtäminen	260
9.3.2	Aineettomien varojen siirtäminen	261
9.3.3	Sopimukseen perustuvien oikeuksien siirtäminen tai muuttaminen	262
9.3.4	Liiketoiminnan siirtäminen	263
9.3.5	Korvaus toiminnan lopettamisesta tai supistamisesta	265
9.4	Liiketoiminnan uudelleenjärjestelyn jälkeinen siirtohinnoittelu	269
9.5	Yleisesti siirtohinnoittelussa sovellettavia periaatteita	271
9.6	Esimerkki valmistustoiminnan keskittämisestä	272
10	RAHOITUSTRANSAKTIOIDEN SIIRTOHINNOITTELU	278
10.1	Lainajärjestelyt	279
10.1.1	Lainan pääoman markkinaehtoisuus	279
10.1.2	Lainan koron markkinaehtoisuus	281
10.1.3	Muista lainaehdoista sopiminen	285
10.1.4	Konserninäkökulman huomioon ottaminen	286
10.1.5	Läpilainaus	289
10.1.6	Konsernirahoituksen järjestäminen käytännössä	290
10.2	Myyntisaatavat/ostovelat	291
10.3	Cash pooling	293
10.4	Takaukset ja muut vakuusjärjestelyt	297
10.5	Leasing ja muut vuokrausjärjestelyt	301
10.6	Valuuttakurssiriski	302
10.7	Tuloveronäkökohtia	303
10.7.1	Korkovähennysrajoitukset	304
10.7.2	Korkojen lähdeverotus	306

11	DOKUMENTOINTI	308
11.1	Dokumentointisäännösten tavoitteet ja tarkoitus ...	310
11.2	Suomalaisen yrityksen siirtohinnoitteludokumentointi	313
11.2.1	Dokumentointivelvollisuuden rajoitukset ...	313
11.2.2	Master file	317
11.2.3	Local file.	324
11.2.4	Esittämismvelvollisuus	337
11.2.5	Veronkorotus	338
11.3	Euroopan unionin dokumentointia koskevat käytännösäännöt	340
11.3.1	Master file	341
11.3.2	Maakohtaiset osiot	342
11.3.3	EU TPD:n soveltamista koskevat ohjeet konserneille	343
11.3.4	EU TPD:n soveltamista koskevat ohjeet jäsenvaltioille	344
11.4	OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukainen dokumentaatio	346
11.5	Dokumentointiprojektin läpivieminen	348
11.6	Maakohtainen raportti	350
12	SIIRTOHINTATARKASTUS	353
12.1	Verotarkastuksen kohdevalinnasta	354
12.2	Verotarkastuksen kulku	355
12.3	Valmistautuminen siirtohintatarkastukseen	358
12.4	Tietojenanto- ja selvittämismvelvollisuus	361
12.5	Siirtohintaoikaisun ulottuvuus	363
12.6	Siirtohinnoittelu tarkastettuja vuosia seuraavina vuosina	367
12.7	Valvontakäynti	370
13	SIIRTOHINNOITTELURIITTOJEN RATKAISU	372
13.1	Siirtohinnoitteluoikaisu VML 31 §:n nojalla	373

13.2	Siitohinnoitteluriidat kansallisessa prosessissa	376
13.2.1	Veronoikaisu verovelvollisen hyväksi	376
13.2.2	Oikaisuvaatimus verotuksen oikaisulautakunnalle	378
13.2.3	Valitus hallinto-oikeuteen ja korkeimpaan hallinto-oikeuteen.	379
13.3	Seurannaismuutos	380
13.4	Vastaoikaisu	381
13.5	Keskinäinen sopimusmenettely verosopimuksen mukaan	382
13.5.1	Mikä on keskinäinen sopimusmenettely	382
13.5.2	Keskinäisen sopimusmenettelyn suhde kansalliseen valitusprosessiin.	384
13.5.3	Keskinäistä sopimusmenettelyä koskeva ohjeistus	385
13.5.4	Keskinäisen sopimusmenettelyn neuvotteluvaihe	387
13.6	Pakollinen sitova arbitraatio osaksi keskinäistä sopimusmenettelyä	388
13.7	Arbitraatiosopimuksen mukainen menettely	390
13.7.1	Arbitraatiosopimuksen ala ja sopimuksen soveltamista koskeva ohjeistus.	390
13.7.2	Arbitraatiosopimuksen mukaisen menettelyn hakeminen	391
13.8	Riidanratkaisudirektiivi	395
13.8.1	Direktiivin mukaisen menettelyn hakeminen, valitusvaihe	396
13.8.2	Keskinäisen sopimusmenettelyn vaihe	399
13.8.3	Riidanratkaisuvaihe	401
14	ENNAKOLLISET KANNANOTOT JA SOPIMUKSET	404
14.1	Ennakkoratkaisu	405
14.2	Ennakollinen keskustelu	408
14.3	APA	410
14.3.1	APA-ennakkotiedon erityispiirteet	411

Sisällys

14.3.2 APA-hakemus	414
14.3.3 APA-prosessi	417
LIITTEET	423
OEDC:n siirtohinnoitteluohjeiden liitteet:	
Master file ja Local file	423
ASIAHAKEMISTO	427