

**BEPS 13 JA KANSAINVÄLISEN
SIIRTOHINNOITTELUN LISÄÄNTYVÄN
DOKUMENTOINNIN VAIKUTUKSET**

**Jyväskylän yliopisto
Kauppakorkeakoulu**

Pro gradu -tutkielma

2022

**Tekijä: Eetu Heiskanen
Oppiaine: Laskentatoimi
Ohjaaja: Jukka Pellinen**



JYVÄSKYLÄN YLIOPISTO

TIIVISTELMÄ

Tekijä Eetu Heiskanen	
Työn nimi BEPS 13 ja kansainvälisen siirtohinnoittelun lisääntyvän dokumentoinnin vaikutukset	
Oppiaine Laskentatoimi	Työn laji Pro gradu -tutkielma
Aika 30.5.2022	Sivumäärä 93
Tiivistelmä – Abstract	
<p>Siirtohinnoittelun dokumentoinnissa tapahtui muutoksia vuonna 2017. BEPS 13 -toimenpiteen mukainen dokumentointi implementoitiin Suomen lainsäädäntöön vuoden 2017 alusta alkaen. Merkittävimmät muutokset koskivat niin sanottua kolmiportaista lähestymistapaa kansainvälisten yritysten siirtohinnoittelun dokumentoinnissa. Jatkossa kansainvälisiltä yrityksiltä vaaditaan siirtohinnoittelun dokumentoinnissa maakohtainen raportti.</p> <p>Tässä tutkimuksessa tarkoituksena oli saada kattava käsitys siirtohinnoittelun dokumentoinnista ja siitä, miten siirtohinnoitteluasiantuntijat kokevat siirtohinnoittelun dokumentoinnin muutokset BEPS 13 -toimenpiteen myötä.</p> <p>Tutkimus toteutettiin kvalitatiivisena eli laadullisena tutkimuksena. Tutkimukseen kerättiin aineistoa haastattelemalla yhteensä viittä eri veroasiantuntijaa, joista kaksi työskentelee Big 4 -yhtiöissä ja kolme työskentelee Verohallinnossa. Haastattelut toteutettiin teemahaastatteluina. Tämän tutkimuksen teorettinen viitekehys muodostuu siirtohinnoitteluun liittyvistä käytännöistä, lainsäädännöstä ja olennaisimmista käsitteistä. Lisäksi teorettinen viitekehys muodostuu siirtohinnoittelun dokumentoinnista ja siirtohinnoittelun kolmiportaisesta mallista.</p> <p>Kansainvälisiä yrityksiä koskevan BEPS 13 -toimenpiteen tarkoituksena on estää valtioiden välillä tapahtuvaa perusteetonta voitonsiirtoa ja siitä seuraavaa veropohjan rapautumista. Siirtohinnoittelun dokumentoinnin lisääntyvien vaatimusten tavoitteena on läpinäkyvyyden lisääminen ja veroviranomaisille kohdistetun paremman tiedonsaannin varmistaminen.</p> <p>Tutkimuksen tulosten perusteella BEPS 13 -toimenpiteen vaikutuksia ei voida vielä pitää merkittävänä. Tutkimuksen keskeisenä tuloksena muodostuu käsitys siitä, että hallinnolliset kulut ja dokumentointivelvollisen työmäärä ovat kasvaneet, ja veroviranomaisten tiedonsaanti vastavasti parantunut, dokumentointi yhdenmukaistunut ja markkinaehtoperiaatteen noudattaminen lisääntynyt. Asiantuntijoiden mukaan siirtohinnoittelun dokumentointi on informatiivisempaa, mutta BEPS 13 -toimenpiteellä ei ole asiantuntijoiden näkemyksen mukaan juurikaan vaikutusta voitonsiirron ja veropohjan rapautumisen estämiseen.</p>	
Asiasanat: siirtohinnoittelu, siirtohinnoittelun dokumentointi, BEPS 13 -toimenpide, teemahaastattelu	
Säilytyspaikka: Jyväskylän yliopiston kauppakorkeakoulu	

SISÄLLYS

TIIVISTELMÄ	2
SISÄLLYS.....	3
1 JOHDANTO.....	6
1.1 Tutkimuksen taustaa	6
1.2 Tutkimusongelma ja tutkimuksen tavoitteet.....	8
1.3 Tutkimuksen rakenne	9
1.4 Aiempia tutkimuksia ja tutkielman tarkoitus	10
2 TEOREETTINEN VIITEKEHYS.....	16
2.1 Siirtohinnoittelun määritelmä.....	16
2.2 Markkinaehtoperiaate siirtohinnoittelussa	17
2.3 Etupiirin määritelmä	18
2.4 OECD:n ja EU:n siirtohinnoitteluohjeistus	19
2.5 Siirtohinnoittelumenetelmät	21
2.6 Siirtohinnoittelumenetelmän valinta	22
2.7 Siirtohinnoittelun dokumentoinnin tavoitteet	24
2.8 Siirtohinnoittelun dokumentoinnin esittäminen ja sanktiot	25
2.9 Siirtohintatarkastus	27
2.10 OECD:n BEPS-hanke.....	28
2.11 BEPS-toimenpiteen kohta 13	29
3 SIIRTOHINNOITTELUN DOKUMENTOINTI JA SIIRTOHINNOITTELUN DOKUMENTOINNIN MUUTOKSET	31
3.1 Siirtohinnoittelun dokumentaatio Suomessa ja dokumentointivelvollisuuden rajoitukset.....	31
3.2 Siirtohinnoittelun dokumentointi ennen kolmiportaista mallia.....	33
3.3 OECD:n siirtohinnoitteluohjeen mukainen dokumentointi.....	34
3.4 Siirtohinnoittelun kolmiportainen malli	35
3.4.1 Konsernitietojen dokumentointi (Master file)	36
3.4.2 Verovelvollistietojen dokumentointi (Local file).....	40
3.4.3 Verotuksen maakohtainen raportti (Country-by-Country report).....	54
4 AINEISTO JA MENETELMÄ.....	59
4.1 Aineisto ja sen keruu	59
4.2 Menetelmä	61
4.3 Analysointi.....	63
5 TUTKIMUKSEN TULOKSET	66

	4
5.1 Yleistä aineistosta.....	66
5.2 Kokemuksia siirtohinnoittelun dokumentoinnin muutoksista BEPS 13 -toimenpiteen myötä	67
5.3 Siirtohinnoittelun dokumentoinnin informatiivisuus BEPS 13 - toimenpiteen myötä.....	74
5.4 Siirtohinnoitteluohjeiden tulkinta	76
5.5 Siirtohinnoittelun dokumentoinnin kehittäminen tulevaisuudessa .	80
6 JOHTOPÄÄTÖKSET JA TUTKIMUKSEN ARVIOINTI.....	83
6.1 Johtopäätökset.....	83
6.2 Tutkimuksen arviointi ja jatkotutkimusaiheet	87
LÄHTEET	89
LIITE 1 HAASTATTELURUNKO	93

TUTKIMUKSESSA KÄYTETYT LYHENTEET

BEPS: Base Erosion and Profit Shifting

Big Four: PwC, EY, KPMG ja Deloitte

EU JTPF: EU Joint Transfer Pricing Forum

EU: Euroopan unioni

HE: Hallituksen esitys

KHO: Korkein hallinto-oikeus

OECD: Organisation for Economic Co-operation and Development

LIITTEET

Liite 1 Teemahaastattelurunko

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen taustaa

Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan toisiinsa etuyhteydessä olevien yhtiöiden liiketoimien hinnoittelua. Siirtohinnoittelulla on merkittävä rooli tuloverotuksessa, koska käytetyt hinnat vaikuttavat verotettavien tulojen määrään tai tappioiden määrään. (Jaakkola ym. 2013, 21) Raunion ja Karjalaisen (2018, 1) mukaan siirtohinnoittelulla on useita eri määritelmiä. Verotuksen näkökulmasta siirtohinnoittelulla tarkoitetaan transaktioiden eli etuyhteysliiketoimien hinnoittelua läheisten yritysten välillä. Siirtohinnoittelusäännökset koskevat Suomessa kotimaisten yritysten etuyhteysliiketoimien hinnoittelua, kuten myös rajojen yli tapahtuvaa etuyhteysliiketoimien hinnoittelua. Veroviranomaisia kiinnostaa erityisesti rajat ylittävät transaktiot, koska niiden hinnoittelulla on merkitystä verotulojen jakautumisessa eri valtioiden välillä. Joidenkin arvioiden mukaan maailmankaupasta 60 prosenttia olisi konsernien sisäistä kauppaa, joka kuuluu siirtohinnoittelun piiriin. (Siirtohinnoitteluopas kansainvälistyväälle yritykselle 2014, 11)

Kukkonen ja Walden (2016, 172) määrittelevät siirtohinnoittelun hinnoitteluperiaatteeksi, jota käytetään intressiyhtiöiden välisissä liiketoimissa. Erillisten laskentakohteiden ja intressiyhtiöiden välisissä liiketoimissa noudatetaan sopimusehtoja, joita noudatettaisiin toisista riippumattomien yritysten välillä. Intressiyhtiö muodostuu joko enemmistöosuuden mukaan (emo-tytär) tai muun olennaisena pidetyn vaikutusvallan kautta. Kansainvälisessä verotuksessa siirtohinnoittelulla tarkoitetaan hinnoitteluperiaatteita, jotka hyväksytään veronalaiseksi tuloksi saajan valtiossa ja maksajan valtiossa vähennyskelpoiseksi menoksi. Mikäli tulot ja menot eroavat valtioiden välillä, tulee kyseeseen kahdenkertainen verotus tai nollaverotus.

Abdallahin (1989, 1-2) mukaan yrityksillä on intressinä siirtää yrityksen toimintaa rajojen ulkopuolelle. Yrityksen siirtymiseen rajojen ulkopuolelle vaikuttaa muun muassa yrityksen toimiala. Siirtymiseen rajojen ulkopuolelle vaikuttaa yrityksen halu kansainvälistyä ja parantaa asemaa kansainvälisillä markkinoilla. Yritykset pyrkivät toimimaan alhaisen verokannan maissa, joten valtiot

kohtaavat uusia taloudellisia haasteita ja ongelmia. Valtiot pyrkivät selvittämään taloudelliset haasteet ja ongelmat erilaisilla säädöksillä ja laeilla. Siirtohinnoittelussa korostetaan myös yrityksen näkökulmaa, jossa yrityksen tavoite on voiton maksimointi. Voiton maksimoimiseksi yritys pyrkii valmistamaan tuotteita alhaisimman kustannuksen maassa ja myymään tuotteen siellä, missä saa mahdollisimman korkean hinnan. Eclessin (1985, 8) mukaan jokaisella konserniyhtiöllä on olemassa siirtohinnoittelupolitiikka yrityksen sisällä. Tutkimuksen mukaan tätä siirtohinnoittelupolitiikkaa sovelletaan konsernin jokaisessa yrityksessä.

Siirtohinnat vaikuttavat tuonnin ja viennin kautta Suomen bruttokansantuotteeseen. Suurin osa Suomen ulkomaankaupasta käydään samassa konsernissa olevien yritysten välillä, joissa ovat kaupat ovat suoraan vaikutuksissa Suomen vientiin ja kauppaan. Siirtohinnoittelun hyötynä valtiolle ei ole vain verotulot, vaan siirtohinnat määrittelevät osittain Suomen talouskasvun tulevaisuudessa. (Siirtohinnoitteluopas kansainvälistyvälle yritykselle 2014, 9)

Päättäjät ovat yhä enemmän huolestuneempia kansainvälisessä ympäristössä maiden välisistä veroeroista. Erityisesti eri maiden veroviranomaiset ovat huolestuneita verotuksen lainmukaisesta toteutumisesta kansainvälisissä yrityksissä. Maiden erot yhteisöverokannoissa ovat huolestuttaneet poliitikkoja ympäri maailman, mikä vaikuttaa myös siirtohinnoittelun kiinnostukseen ja ajan-kohtaisuuteen. (Bartelsman & Beetsma 2003, 2225–2252) Yritysten voittojen verokannat vaihtelevat maittain ja verokantojen ero aiheuttaa sen, että yhtiöt siirtävät toimintaansa sinne, missä on pienemmät verokannat. Kansainvälinen siirtohinnoittelu on yksi keino, jolla toimintaa siirretään matalan verotuksen maihin korkean verotuksen maista. (Buter 2011, 110–114)

Siirtohinnoittelun ongelmat ovat Suomessa uutisoinnin kohteena. Syynä uutisointiin on ollut kansainvälisen siirtohinnoittelun aiheuttama valtion verotulojen menetys (Auressalmi 2014, 122). Verohallinto on keskittynyt kansainvälisten yhtiöiden valvontaan, jota on perusteltu verojen kertymisen fiskaalisella vaikutuksella. Fiskaalinen vaikutus korostuu erityisesti konserniyhtiöissä, joissa eri valtioissa sijaitsevien yksiköiden palveluiden ja tavaroiden siirtohinnoittelu vaikuttaa merkittävästi Suomen verotuloihin. Joidenkin arvioiden mukaan Verohallinto on arvioinut siirtohinnoittelusta johtuviksi veromenetyksiksi 1,6 miljardia euroa. (TrVM 4/2012 vp, 6)

Kansainvälisten yritysten rooli on kasvanut yhä enemmän maailmantaloudessa. Kansainvälisten yritysten roolia on kasvattanut esimerkiksi teknologian kehitys. Siirtohinnoittelu on myös yksi merkityksellisimmistä veronkierron muodoista ja verotuksen välttelyn muoto. (Matei & Pîrvu 2011, 99–110) Euroopan unionin jäsenvaltiot kiristävät yhä enemmän siirtohinnoittelusääntöjään. Ongelmaksi on muodostunut se, että useissa maissa siirtohinnoittelusäännökset eroavat huomattavasti toisistaan. Useat maat ovat pyrkineet puolustamaan siirtohinnoittelujärjestelmäänsä, jotta verotulot pysyisivät omassa maassaan. Ongelmaksi muodostuu verotulojen puolustamisessa se, että se ei välttämättä hyödytä veronmaksajia, koska siirtohinnoittelun noudattaminen on taakka veronmaksajalle. (Sporken ym. 2001, 46–53)

OECD (*Organisation for Economic Co-operation and Development*) eli taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö aloitti BEPS-kehittämishankkeen vuonna 2013. Kehittämishankkeen tarkoituksena oli tarkastella monikansallisten yritysten verosuunnittelusta johtuvaa veropohjan rapautumista. Hankkeen taustalla olivat G20-valtiot. BEPS-hankkeen ideana oli kehittää lainsäädäntöä ja sopimuksia, jotta valtioiden verotulot säilyisivät oikeana. Vuoden 2013 aikana OECD julkaisi myös niin sanotun BEPS-selvityksen (*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*), jossa selvitetään yritysten globaalia kehitystä ja kansainvälisen yritystoiminnan kehitystä. BEPS-selvityksessä mainitaan monien eri mittareiden avulla se, että monikansallisten yritysten verosuunnittelu on kehittynyt aggressiivisempaan suuntaan. Eri valtioiden tulisi alkaa valtioiden yhteiseen toimintaan yritystoiminnan verotuksen uudistamisessa. (BEPS-toimenpiteiden taloudellisten vaikutusten arviointiraportti 2017, 37)

BEPS-selvityksen jälkeen on toteutettu vuonna 2015 BEPS-toimenpidesuunnitelma (*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*), jossa esiteltiin 15 toimenpiteen kokonaisuus BEPS-vaikutusten ehkäisemiseksi. Toimenpiteiden tarkoituksena oli kohdistaa verotusta paremmin vastaamaan taloudellista aktiiviteettia ja ehkäistä nollaverotusta. Toimenpiteessä tarjottiin ehdotuksia nykyisten verosäännösten muuttamiseksi ja täydentämiseksi. Syyskuussa vuonna 2015 annettiin toimenpiteitä koskeva loppuraportti. OECD- ja G20-valtiot ovat vielä jatkaneet toimenpiteen jälkeen yhteistyötä joidenkin BEPS-toimenpiteiden kanssa. (BEPS-toimenpiteiden taloudellisten vaikutusten arviointiraportti 2017, 37–38)

Uusi BEPS-ohjeistus sai Pohjoismaiden verojohtajilta hyvän vastaanoton. Norjan verojohtajan Hans Christian Holten mielestä hyvänä esimerkkinä kansainvälisestä ja vuosia kestäneestä yhteistyöstä voidaan pitää OECD:n nopeasti toteuttamaa toimintasuunnitelmaa. Toimintasuunnitelma estää maiden veropohjien rapautumista ja voittojen siirtoa eri maiden välillä. Suunnitelman ideana on se, että monikansalliset yritykset näyttävät tuloksensa siinä maassa, jossa yrityksen varsinainen liiketoiminta ja arvon luonti tapahtuu. Edellä mainittuun sopimukseen on liittynyt jo yli 50 maata. Nämä maat jakavat tietoja yrityksistä ja varojen siirroista automaattisesti keskenään toistensa kanssa. (Raeste, 2018)

Useat valtiot ovat sisällyttäneet siirtohinnoittelun dokumentointia koskevat säännökset lainsäädäntöönsä. Siirtohinnoittelun dokumentoinnin tarkoituksena on antaa veroviranomaiselle riittävä kuva yhtiön siirtohinnoittelusta esimerkiksi verotarkastuksen kohdevalintaa varten. Lisäksi siirtohinnoittelun dokumentoinnin tarkoituksena on antaa käsitys yhtiön siirtohinnoittelusta lisäselvityspyyntöjen esittämistä varten. (Raunio & Karjalainen 2018, 308)

1.2 Tutkimusongelma ja tutkimuksen tavoitteet

Tutkimuksen tavoitteena on muodostaa arvio BEPS 13 -toimenpiteen vaikutuksista. Arvio perustuu siirtohinnoittelun dokumentoinnin muutoksia koskevaan kuvaukseen. Tutkielmassa keskitytään selvittämään siirtohinnoitteluasiantuntijoiden näkemyksiä ja kokemuksia siirtohinnoittelun dokumentoinnin

muutoksista. Aihe on hyvin laaja ja monimutkainen, joten tutkimuksessa keskitytään BEPS 13 -toimenpiteen jälkeisiin muutoksiin. Tämän tutkimuksen tutkimuskysymys on:

Miten BEPS 13 on vaikuttanut siirtohinnoittelun dokumentointiin ja kansainväliseen siirtohinnoitteluun?

BEPS 13 vaikutuksia tarkastellaan suhteessa sääntelylle asetettuihin tavoitteisiin. Tämän lisäksi arvioidaan sitä, onko siirtohinnoittelun dokumentointi informatiivisempaa kuin aiemmin, ovatko siirtohinnoittelun dokumentointiin liittyvät ohjeet selkeitä ja kuinka siirtohinnoittelun dokumentointia tulisi jatkossa kehittää.

Tutkimuksella on aina jokin tarkoitus tai tehtävä. Tutkimusstrategisia valintoja ohjataan tutkimuksen tarkoituksella. Tämän tutkimuksen tarkoituksena on olla kuvaileva ja kartoittava tutkimus, jossa tutkitaan siirtohinnoittelun dokumentoinnin muutoksia BEPS 13 -toimenpiteen myötä. Siirtohinnoittelun dokumentoinnin eri tutkimuksissa on vähemmän tutkittu siirtohinnoitteluasiantuntijoiden näkemystä siirtohinnoittelun dokumentoinnista. Tutkimuksen tarkoituksena on myös tutkia asiantuntijoiden näkemyksiä tapahtuneesta ilmiöstä ja lisäksi tutkia näkemyksiä kokoneiden siirtohinnoitteluasiantuntijoiden näkemyksistä, miten siirtohinnoittelun dokumentointia tulisi kehittää. Tutkimuksen tarkoituksena on kuvailla ja avata siirtohinnoittelun dokumentointia ja avata uusia hypoteeseja siirtohinnoittelun dokumentoinnista. Lisäksi tutkimuksen tarkoituksena on avata tutkittavaa aihetta. (Hirsjärvi yms. 2009, 137–139)

1.3 Tutkimuksen rakenne

Tutkimuksen rakenteen jälkeen käydään läpi aiempia tutkimuksia siirtohinnoittelusta ja siirtohinnoittelun dokumentoinnista ja käsitellään tutkimuksen tarkoitusta. Tämän jälkeen tutkimuksessa läpikäydään aiheen teoreettinen viitekehys. Tämän tutkimuksen teorian viitekehysten muodostavat olennaiset siirtohinnoittelun käsitteet ja siirtohinnoittelua sääntelevät lait, normit ja säännöt. Lisäksi teoriaviitekehukseen kuuluvat myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeistus. Seuraavaksi tutkimuksessa käydään läpi aluksi siirtohinnoittelun ja siirtohinnoitteludokumentoinnin yleisiä asioita, kuten tärkeitä käsitteitä ja mitä huomioidaan siirtohinnoitteludokumentoinnin laatimisessa. Teoreettisen viitekehysten jälkeen käsitellään tarkemmin siirtohinnoittelun dokumentointia, jossa läpikäydään tarkemmin se, mistä siirtohinnoittelun dokumentointi muodostuu. Seuraavana tutkimuksessa käsitellään, mitä odotetaan siirtohinnoittelun dokumentoinnilta. Tämän jälkeen käsitellään siirtohinnoittelun dokumentoinnin käytännön toteutusta, jotta saadaan tarkempi käsitys siirtohinnoittelun dokumentoinnista. Tutkimuksessa käsitellään seuraavaksi siirtohinnoittelun kolmiportaista mallia, jossa käydään tarkemmin läpi siirtohinnoittelun dokumentoinnin muutoksia BEPS 13 -toimenpiteen myötä. Tämän jälkeen käydään tarkemmin läpi OECD:n siirtohinnoitteluohjeistuksen mukaista dokumentointia.

Seuraavaksi tutkimuksessa läpikäydään tutkimuksen tekeminen, aineisto, menetelmät ja analysointi. Ensin tutkimuksen tekemisessä käsitellään tähän tutkimukseen liittyvää metodologiaa, jonka jälkeen käsitellään tarkemmin tutkimuksessa kerättyä aineistoa ja sen käsittelymenetelmää. Käsittelymenetelmän jälkeen kuvaillaan tarkemmin tutkimuksen aineiston analysointimenetelmää.

Tutkimuksen lopussa käsitellään yhteenvetona kerätty aineisto ja siihen liitetyt yleiset asiat sekä tulokset. Tämän jälkeen tehdään yhteenvetona johtopäätökset tutkimuksesta, jonka jälkeen vielä arvioidaan tutkimuksen tuloksia ja johtopäätöksiä. Lopussa käsitellään lisäksi vielä aiheesta mahdollisesti tehtäviä jatkotutkimuksia.

1.4 Aiempia tutkimuksia ja tutkielman tarkoitus

Siirtohinnoittelua on tutkittu paljon eri tavoin ja erilaisissa aihepiireissä. Siirtohinnoittelun dokumentointia on tutkinut Suomessa esimerkiksi Pekka Mehtonen (2016). Hän on kirjoittanut väitöskirjan aiheesta "Siirtohinnoittelu, tuloverotus ja konsernistrattegia". Mehtonen on tutkinut siirtohinnoittelun dokumentointia OECD:n periaatteiden mukaisesti. Väitöskirjassaan Mehtonen tutkii konsernin strategista verosuunnittelua ja miten strategia vaikuttaa siirtohinnoittelun dokumentointiin ja siirtohinnoitteluun. Väitöskirjassa käydään tarkemmin läpi myös keinoja strategian vaikutuksesta siirtohinnoittelutavan valintaan.

Bremer ja Engel (2004, 17–24) ovat tutkineet Saksan siirtohinnoittelun dokumentoinnin muutoksia ja kiristyksiä. Yrityksen on vaikea todentaa, onko konserni hyödyntänyt dokumentoinnissa markkinaehtoperiaatetta, mikä antaa enemmän päätäntävaltaa veroviranomaisille kiristyneiden dokumentointiohjeiden perusteella. Saksan viranomaiset ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeet suosivat tiettyjä siirtohinnoittelumenetelmiä. Saksassa toimivien monikansallisten yritysten tulisi huomioida ja uudelleen tarkastella siirtohinnoitteludokumentoinnin käytäntöjä. Siirtohinnoittelun dokumentointia on aiemmin pidetty vain pelkääntään verosääntöjen noudattamisen tapana.

Borkowski (2003, 1–17) tutki tutkimuksessaan siirtohinnoittelun dokumentointia ja virheellisestä dokumentoinnista aiheutuneita rangaistuksia. Tutkimuksessa korostetaan johdonmukaisuutta veroviranomaisten lainsäädäntö-, sääntely- ja täytäntöönpanotoimien käytäntöön. Eri maissa on olemassa hyvin paljon erilaisia siirtohinnoittelun dokumentoinnin vaatimuksia ja rangaistuksia. Siirtohinnoittelun dokumentoinnin vaatimukset vaihtelevat hyvin paljon eri maiden välillä, mikä luo ristiriitoja eri maiden välille. Toisaalta nykyinen toiminta osoittaa, että siirtohinnoittelun dokumentoinnin harmonisoinnissa on edistytty. Siirtohinnoittelun dokumentoinnissa voisi olla erillinen tietopankki, jossa olisi tietoa siirtohinnoista ja niiden käytöstä. Tätä tietopankkia voisivat hyödyntää eri veroviranomaiset. Lisäksi yritykset voisivat hyödyntää tietopankkia siirtohintaa määrittäessä ja siirtohinnoittelun dokumentointia tehdessä.

Borraccia ja Levey (2003) ovat tutkineet Kanadan siirtohinnoittelun lainsäädäntöä. Heidän mukaansa siirtohinnoittelun dokumentointisäännöksissä ei ole

yksityiskohtaisesti kerrottu siirtohinnoittelun dokumentoinnin vaatimuksista. Siirtohinnoitteluohjeissa ei ole tarpeeksi laajasti kerrottu siirtohinnoitteludokumentoinnin odotuksia. Yritys joutuu laajasti käyttämään omaa harkintaa dokumentoinnissa siirtohinnoittelua määrittäessään. Verovelvollinen voi täyttää siirtohinnoittelun dokumentointivelvoitteet, mutta veroviranomaisella voi olla erilaiset ja ristiriitaiset vaatimukset siirtohinnoittelun dokumentointivaatimuksissa. Kanadan veroviranomaiset käyttävät siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta määrittäessään salaisia tietoja, joita verovelvollinen ei tiedä siirtohinnan markkinaehtoisuutta määrittäessään. Näin ollen verovelvollisella ei ole käytettävissä samoja vertailutietoja kuin veroviranomaisella, joten yritys voi vahingossa määrittää siirtohinnan väärin. (Borraccia & Levey 2003, 14, 16, 20 & 23)

EY toteuttaa kansainvälisen siirtohinnoitteluverotutkimuksen kahden tai kolmen vuoden välein. Vuoden 2019 tutkimuksessa tutkittiin yli 700 vastausta vero- ja siirtohinnoittelujohtajilta. Vuoden 2016 tutkimuksessa todettiin, että OECD:n BEPS-aloite pakotti yritykset maailmanlaajuisesti laajentamaan toimintansa avoimuutta. Vuoden 2019 tulokset osoittavat, että BEPS-toimenpiteen jälkeen muutosalto ja avoimuus jatkoivat vielä laajenemistaan. Muutos toi uutta lainsäädäntöä monille eri valtioille. Haastateltujen johtajien mukaan laajat muutokset aiheuttivat epävarmuustekijöitä. Tutkimuksessa korostetaan, että BEPS 13 -toimenpiteen keskeisenä tavoitteena oli verotuksen jakautuminen tasaisesti eri valtioiden välillä ja maailmanlaajuisen siirtohinnoittelukäytäntöjen yhdenmukaistaminen. Myös eri verojohtajien yhteistyön laajenemista korostetaan eri veroviranomaisten välillä tutkimuksen tuloksissa. Yhden veroviranomaisen muutokset siirtohinnoittelussa heijastuvat myös muiden veroviranomaisten muutoksiin. (EY 2019, 1–36)

EY:n tutkimus osoittaa, että yritysten avainhenkilöiden on suhtauduttava vakavammin siirtohinnoitteluun. Tutkimuksessa korostetaan myös tärkeimpänä asiana siirtohinnoittelun dokumentoinnin kehittämistä. Kyselyn mukaan 79 % vastanneista kuvailevat nykyistä veroympäristöä epävakaaaksi. Kyselyyn vastanneiden mukaan vain kolmasosa yrityksistä ylläpitää samanaikaista dokumentointia kustakin eri yhtiön toiminnasta. Kyselyssä yritykset myöntävät, että heidän yrityksen siirtohinnoittelun dokumentoinnissa on vielä kehitettävää. Vain 11 % vastanneista osoittaa tyytyväisyyttä globaaliin siirtohinnoittelun dokumentointiprosessiin. Taas 40 prosenttia vastanneista sanoo, että siirtohinnoittelun haasteet ovat vähintään viimeiset kolme vuotta johtaneet kaksinkertaiseen verotukseen. Kaiken kaikkiaan vastaajat sanovat maailmanlaajuisen verotuksen globaalien ilmiöiden vaikuttavan siirtohinnoitteluun. (EY 2019, 5–7)

EY:n näkemyksen mukaan OECD:n BEPS 13 -toimenpiteen tarkoituksena on ollut helpottaa johdonmukaisuutta siirtohinnoittelun dokumentoinnissa. On kuitenkin monia esimerkkejä, joissa kansallisilla viranomaisilla on ollut yksipuolisia lähestymistapoja tai he ovat tulkinneet BEPS 13 -toimenpiteitä eri tavalla. Toisaalta EY:n mukaan on havaittu huomattavia muutoksia avoimuudessa BEPS 13 -toimenpiteen myötä. Yritykset joutuvat keskittymään myös muihin muutoksiin siirtohinnoittelussa, vaikka BEPS 13 -toimenpide muutoksena oli olennaisin ja suurin. (EY 2019, 9–11)

EY:n mukaan siirtohinnoittelun dokumentoinnin muutosten noudattaminen nähdään myös yrityksen strategisena valinta, koska strategian avulla saadaan huomattavia etuja yritystoiminnassa. Yrityksillä tulisi olla selkeä ja johdonmukainen siirtohinnoittelun dokumentaatio, jota yritys voisi jakaa maailmanlaajuisesti eri veroviranomaisten kanssa. Yritys voi vähentää eri veroriskejä selkeällä ja johdonmukaisella dokumentaatiolla. Selkeä ja johdonmukainen dokumentaatio antaa veroviranomaisille nopeammin ja asiantuntevammin vastauksen siirtohinnoittelun periaatteiden noudattamisesta. Selkeän, nopean ja hyvin dokumentoidun dokumentin avulla veroviranomainen todennäköisemmin hyväksyy yrityksen olosuhteet ja selvitykset. Siitä huolimatta EY:n tutkimuksen mukaan vain kolmasosa kyselyyn osallistuvista verojohtajista on valmis noudattamaan siirtohinnoittelun dokumentoinnin ohjeita jokaisessa massa, jossa konsernin yhtiö toimii. (EY 2019, 12–13)

EY:n näkemyksen mukaan teknologia tarjoaa uuden mahdollisuuden parantaa siirtohinnoittelupolitiikkaa ja siirtohinnoittelun toteutusta. Tällä hetkellä useimmat yritykset käyttävät ensisijaisena työkaluna tekstidokumentteja ja laskentataulukoita. EY:n näkökulman mukaan siirtohinnoittelun dokumentoinnin vaatimukset aiheuttavat yrityksille lisäresursseja. Yritykset haluavat tehdä aina yhä enemmän vähemmällä vaivalla, jonka seurauksena riskit dokumentoinnissa kasvavat. Yhtenä ratkaisuna on ulkoistaa siirtohinnoittelun dokumentointi ulkopuoliselle yritykselle. Noin puolet on ulkoistanut siirtohinnoittelun dokumentoinnin ulkoiselle palveluntarjoajalle. (EY 2019, 13–14)

Brennan (2015, 430) on tutkinut BEPS-toimenpiteen vaikutusta maakohtaiseen raportointiin. Ensimmäistä kertaa veroviranomaiset voivat selvittää sen, miten monikansalliset yritykset jakavat tulonsa ja veronmaksunsa tiettyyn maahan. Tarkoituksena on parantaa veroviranomaisten riskialttiutta antamalla veroviranomaisille monikansallisten yritysten maakohtaista tietoa siirtohinnoittelusta. Maakohtainen raportointi testaa yrityksen vero-osastoa, miten yritysten vero-osastot hallinnoivat taloudellisia tietojaan näiden raportointivaatimusten mukaisesti. (Brennan 2015, 430–432)

Jos taloudellisten tietojen tiedonvälitys vähenisi ja lopullisen mallin joustavuus lisääntyisi, niin uusi raportointi asettaisi yrityksille merkittäviä haasteita. Muutokset lisäävät raportoinnin määrää, jolla ei ole merkitystä yritystoiminnassa. Useat yritykset eivät ole pystyneet valmistautumaan muutoksiin, koska yritysten kirjanpitojärjestelmät eivät ole suunniteltu tuottamaan tarvittavia vertietoja siirtohinnoittelun dokumentointiin. Raportointi edellyttää sen, että tietojen raportointi tehdään maakohtaisesti. Maakohtainen raportointi edellyttää taas sen, että yhtiö laatii kirjanpidon käyttäen asianmukaisia kirjanpitomenetelmiä. (Brennan 2015, 431)

Yritykset tekevät liiketoimintaa eri toimintojen kautta ympäri maailmaa. Saman oikeushenkilön ulkomaisten ja kotimaisten toimintojen välillä ei ole välttämättä määritelty selkeää rajaa, mikä aiheuttaa lisää monimutkaisuutta yritysten sisällä. Monikansallisille yrityksille tämä prosessi on ongelma, sillä tuloveroilmoitukset laaditaan kirjanpitojärjestelmän ulkopuolella, mikä aiheuttaa ristiriitoja tuloveroilmoituksen ja kirjanpidon välillä. Yritysten epävarmuus luo

tehostettua valvontaa veroviranomaisen kautta. Tutkimuksessa todetaan, etteivät veroviranomaiset tule todennäköisesti vaatimaan kirjanpidon sovittamista ja kirjanpidon oikaisujen huomioonottamista maakohtaisessa raportoinnissa. Täsmäyttämisen prosessi olisi vaikeaa yrityksille, koska niiden kirjanpitojärjestelmät voivat olla erillään tuloveroraportointiprosessista. (Brennan 2015, 433–434).

Yritysten vero-osastoilla on luontevaa jättää uusia raportointivaatimuksia taka-alalle. Kun otetaan huomioon raportointivaatimusten monikansallisten yritysten veroprofiili, niin maakohtaista raportointia ei tulisi pitää vain velvoitteiden noudattamisesta aiheutuvana rasitteena. Sitä pitäisi enemmän ajatella strategisena riskienhallintakäytännönä. (Brennan 432, 438)

Eversin, Meierin ja Spengelin (2014, 5 & 8) mukaan maakohtaista raportointia ennen ei ollut kattavia säännöksiä, jotka määrittelevät maakohtaisen raportoinnin kaikille maille ja aloille. Tätä ennen on ollut kansallisessa ja kansainvälisessä verolainsäädännössä useita määräyksiä, joissa vaaditaan tiettyjen verotietojen paljastamista. Verotietojen julkistamista koskevien säännösten nykytila osoittaa sen, ettei kattavaa maakohtaista raportointia ole vielä toteutettu. Tästä huolimatta julkinen keskustelu osoittaa voimakkaita vaatimuksia taloudellisen raportoinnin avoimuuden lisäämisestä. OECD:n BEPS 13 -toimenpidesuunnitelma heijastaa kattavampaa ja tiukempaa verotietojen julkistamisvaatimusta.

Evers, Meier ja Spengel (2014, 12) väittävät maakohtaisen raportoinnin hyötyjen olevan pienempiä kuin odotetut kustannukset maakohtaisesta raportoinnista. Verotuksen maakohtainen raportointi voisi parantaa veronkannon hallinnollista tehokkuutta ja havaita paremmin väärinkäytökset. Pinkernell (2012, 369) kyseenalaistaa myös sen, missä määrin maakohtainen raportointi tuo lisäinformaatiota veroviranomaiselle. Veroviranomaisten voidaankin olettaa jo tuntevan tavat, joiden avulla voitonsiirtoja toteutetaan.

Maakohtainen raportointi antaa vihjeitä siitä, mitkä yritykset tulisi tarkastaa ja tutkia, millä on merkitystä esimerkiksi ulkomaille suuntautuvien investointien kohdalla (Evers, Meier & Spengel 2014, 12). Hasegawa ym. (2013, 571–603) arvioi verouudistusta Japanissa vuonna 2004. Yritykset eivät yleensä ilmoita suurempia voittoja veroilmoituksella pakollisessa julkistamisessa. Havainnot myös osoittavat, että verotustietojen julkistaminen muuttaisi käyttäytymistä aggressiivisessa verosuunnittelussa. Lisäksi uudet julkistamista koskevat säännökset aiheuttavat jopa veron välttämiskäyttäytymistä. Evers, Meier & Spengel (2014, 14–15) korostavat sitä, että maakohtaiselta raportoinnilta puuttuu vielä teoreettinen perusta. Empiiristen tutkimusten mukaan edut eivät ole suurempia kuin niihin liittyvät kustannukset. Sen sijaan maakohtainen raportointi torjuu veroaggressiivisuutta.

Keskustelu maakohtaisen raportoinnin eduista ja kustannuksista on myös paljastanut sen, että hyödyt ovat suurelta osin epävarmoja, koska nykyinen verosuunnittelu perustuu kansallisen ja kansainvälisten verolainsäädännön aukkojen hyödyntämiseen. Tämän johdosta maakohtaista raportointia ei voida pitää vakuuttavana toimenpiteenä estämään monikansallisten yritysten aggressiivista verosuunnittelua. (Evers, Meier & Spengel 2014, 17)

Hanlon (2016, 1–27) on tutkinut maakohtaisen raportoinnin etuja ja kustannuksia. Maakohtaisessa raportoinnissa on monia mahdollisia hyötyjä. Kolmitasoisen lähestymistavan (master file, local file ja maakohtainen raportointi) ansiosta yrityksen on pakko antaa veroviranomaisille yrityksen kokonaiskuva yrityksen siirtohinnoittelustrategiasta ja yrityksen yritysrakenteesta. Etuna mainitaan myös verotettavien tietojen määrät monikansallisten yritysten toiminnassa. Maakohtaisessa raportoinnissa on myös monia kustannuksia lisääviä tekijöitä. Maakohtaisen raportoinnin laajuus ja tietojen kerääminen ovat kustannuksia lisääviä tekijöitä yrityksen sisällä. Ongelmaksi muodostuu tietojen ottaminen raportointijärjestelmästä, sillä monikansallisten yritysten järjestelmät ei ole suunniteltu niin, että vaaditut tiedot olisivat helposti otettavissa järjestelmästä eri maittain. Yrityksillä on ollut myös epävarmuutta siitä, miten maakohtaisesta raportoinnista raportoidaan maittain.

Ongelmana on myös maakohtaisen raportoinnin tietojen väärin tulkitseminen. Lakisääteiset raportit ja tilinpäätöstiedot raportoidaan eri maissa eri tavalla, mikä vaarantaa vertailukelpoisuuden tietojen välillä. Kaksinkertainen laskenta on myös ongelma maakohtaisessa raportoinnissa. Yrityksen tuloja voi muodostua maailmanlaajuisesti enemmän kuin todellisuudessa on muodostunut, joka johtuu eroavaisuudesta kirjanpitosäännösten ja veroraportointisäännösten välillä. Taloudellisessa raportoinnissa liikevaihto ja kulut lasketaan eri tavalla eri maissa. (Hanlon 2016, 12–15) Green ja Plesko (2016, 763–784) ovat tarkastelleet kirjanpidon ja verotuksen eroja Yhdysvalloissa vuodesta 2004 lähtien. Yleisesti tunnettu ongelma on se, että kirjanpidossa on ilmoitettu enemmän tuloja kuin on ilmoitettu tuloja veroviranomaiselle.

Maakohtainen raportointi ei anna suoraa tietoa onko markkinaehtoista hintaa käytetty, mikä johtaa siihen, että maakohtaisen raportoinnin tietoja voidaan ymmärtää monella tapaa väärin. Tulonsiirrot vähenevät monikansallisissa yrityksissä, veroviranomaiset saavat enemmän tietoja, lisää mahdollisuuksia vaatia monikansallisille yrityksille lisää tuloja ja lisää maiden välisiä konflikteja. Maakohtainen raportointi on yksi askel pois markkinaehtoperiaatteen noudattamisesta. (Hanlon 2016, 18–19)

Kansainvälistä siirtohinnoittelua on käytetty jo pitkään mahdollisena tulonsiirtomenetelmänä, mutta tulonsiirroista siirtohinnoittelussa on kuitenkin vielä vähän todisteita ja tutkimustuloksia. Kansainvälisen siirtohinnoittelun yhtenä tarkoituksena on keinotekoinen voittojen siirtäminen sinne, missä verojen määrä voidaan minimoida. (Oyler & Emmanuel 1998, 623–624) Oylerin ja Emmanuelin (1998, 633) mukaan verotarkastajat voivat keskusteluissa kansainvälisten yritysten kanssa helposti keskustella oikeasta siirtohinnoittelupolitiikasta. Yhteistyö kansainvälisen siirtohinnoittelun ja verotarkastajien välillä edellyttää kuitenkin luottamuksen ylläpitämistä. Siirtohinnoittelun tutkiminen on kuitenkin edelleen ajankohtaista esimerkiksi tulonsiirron osalta akateemisissa tutkimuksissa. Collier ja Andrusin (2017, 86) mukaan siirtohinnoittelun vaatimukset ja säännökset lisääntyivät nopeasti BEPS 13 -toimenpiteen myötä. Muutokset tapahtuivat kuitenkin epäjohdonmukaisesti eri maissa. Yritykset kokevat siirtohinnoittelun noudattamisen vaikeaksi (Cools ym. 2008, 606).

Yhä enemmän mediassa on keskusteltu yhtiöiden harjoittamasta veronkiertämisestä, mikä on lisännyt myös kyseiseen aiheeseen liittyvien tutkimusten määrää. Tutkimuksissa on erityisesti käytetty kvantitatiivista lähestymistapaa, joissa on keskitytty yhtiöverokanteisiin ja voiton siirron tunnistamiseen. (Finér & Ylönen 2017, 53–81) Aiemmin enemmän käytetyn kvantitatiivisen lähestymistavan lisäksi tutkimuksissa on käytetty yhä enemmän myös kvalitatiivista lähestymistapaa (Roger & Oats 2022, 91). Kvalitatiivista lähestymistapaa on käytetty haastattelututkimuksena yhtiöverotuksen kiertämisen tutkimuksena, jossa on haastateltu laajasti eri asiantuntijoita yhtiöverotuksen kiertämisestä (Anesa ym. 2019, 17–39).

Tämän tutkimuksen tarkoituksena on antaa ajankohtaista asiantuntijoiden tietoja ja kokemuksia siirtohinnoittelun dokumentoinnista BEPS 13 -toimenpiteen myötä. Aiemmat tutkimukset on tehty enemmän kvantitatiivista verotuksen lähestymistapaa hyödyntäen (vrt. Finér & Ylönen 2017, 53–81) Yhä enemmän tutkimuksissa valitaan kvalitatiivinen lähestymistapa (vrt. Roger & Oats 2022, 91). Aiempien tutkimusten perusteella tutkimuksessa on keskeistä pohtia siirtohinnoittelun dokumentoinnin muutoksia asiantuntijoiden näkökulmasta ja mahdollisesti myös tarkastella BEPS 13 -toimenpiteen negatiivisia haittavaikutuksia (vrt. EY 2019). Keskeisimpänä asiana tutkimuksessa on asiantuntijoiden näkemykset siirtohinnoittelun dokumentoinnin muutoksista BEPS 13 -toimenpiteen myötä. Tutkimusta tarkastellaan myös aiempien tutkimusten valossa.

Tässä tutkimuksessa siirtohinnoittelun dokumentoinnin muutoksia on pyritty selvittämään laajasti eri näkökulmista, minkä vuoksi haastateltavaksi valikoitui henkilöitä, jotka työskentelevät Big 4 -yhtiöissä ja Verohallinnolla ja jolloin tutkimukseen saadaan mahdollisesti poikkeavia näkemyksiä siirtohinnoittelun dokumentoinnista BEPS 13 -toimenpiteen myötä. Siirtohinnoittelun dokumentoinnissa BEPS 13 -toimenpiteen muutokset koskettavat sekä dokumentointivelvollista että Verohallintoa, joten molempien näkökulmien huomioiminen on keskiössä tässä tutkimuksessa. Toisaalta tässä tutkimuksessa dokumentointivelvollisen ääneksi on valikoitunut Big 4 -yhtiöiden asiantuntijat, jotka ovat tehneet usean eri yhtiön siirtohinnoittelun dokumentointia. Olennaista on dokumentointivelvollisten näkökulman huomioonottaminen, koska siirtohinnoittelun dokumentoinnin dokumentointivaatimukset koskettavat erityisesti dokumentointivelvollisia.

Kansainvälisiä tutkimuksia on tehty siirtohinnoittelusta ja siirtohinnoittelun dokumentoinnista paljon, ja eri tutkimuksiin perehdyttiin tarkemmin tämän kappaleen alussa. Suomessa siirtohinnoittelun dokumentointia on aiemminkin tutkittu haastattelututkimuksen avulla. Tutkimuksessa selvitettiin haastateltavien kokemuksia ja näkemyksiä siirtohinnoittelun dokumentoinnin muutoksista. Olennainen ero aiempiin tutkimuksiin on se, että tämä tutkimus on tehty myöhemmin BEPS 13 -toimenpiteiden jälkeen, jolloin BEPS 13 -toimenpiteen muutoksista on kertynyt enemmän kokemusta. Haastattelututkimukselle on tässäkin suhteessa vielä tarvetta ja tutkimustuloksiin saadaan asiantuntijoiden kokemuksia laajemmalla ajalla.

2 TEOREETTINEN VIITEKEHYS

2.1 Siirtohinnoittelun määritelmä

Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan toisiinsa etuyhteydessä olevien yhtiöiden liiketoimien hinnoittelua. Siirtohinnoittelulla on merkittävä rooli tuloverotuksessa, koska käytetty hinta vaikuttaa verotettavan tulon määrään tai tappion määrään. Etuyhteys syntyy tavanomaisesti saman konsernin yritysten välille. Etuyhteys tarkoittaa sitä, että toisella osapuolella on toisessa osapuolella määräysvaltaa. Etuyhteydellä tarkoitetaan myös sitä, että kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa. Sisäiset liiketoimet muodostavat merkittävän osan konsernin normaalista liiketoiminnasta. On arvioitu, että jopa 60 % maailman kaupasta on konsernien sisäistä kauppaa eli siirtohinnoittelun piirissä olevaa kauppaa. (Jaakkola ym. 2012, 21 ja 31) Siirtohinnoittelu määritellään myös teknisenä terminä, jolloin siirtohinnoittelulla tarkoitetaan sisäiseen hinnoittelun liittyviä tapahtumia, jotka kohdennetaan oikeille komponenteille (Groot ja Selto 2013).

Siirtohinnoittelussa on tärkeää hahmottaa konsernin käsite, koska siirtohinnoittelu toteutuu konserneissa. Osakeyhtiölain 8 luvun ja 12 §:n mukaan konsernilla tarkoitetaan seuraavaa:

”Jos osakeyhtiöllä on kirjanpitolain 1 luvun 5 §:ssä tarkoitettu määräysvalta toisessa kotimaisessa tai ulkomaisessa yhteisössä tai säätiössä, osakeyhtiö on emoyhtiö ja määräysvallassa oleva on tytäryhteisö. Emoyhtiö tytäryhteisöineen muodostaa konsernin. Osakeyhtiöllä on määräysvalta toisessa yhteisössä tai säätiössä myös silloin, kun osakeyhtiöllä yhdessä yhden tai useamman tytäryhteisönsä kanssa taikka tytäryhteisöllä yksin tai yhdessä muiden tytäryhteisöjen kanssa on kirjanpitolain 1 luvun 5 §:ssä tarkoitettu määräysvalta siinä. Mitä kirjanpitolain 1 luvun 5 §:ssä säädetään kirjanpitovelvollisesta, sovelletaan edellä tarkoitettuun osakeyhtiöön ja mitä mainitussa pykälässä säädetään kohdeyrityksestä, sovelletaan edellä tarkoitettuun toiseen kotimaiseen tai ulkomaiseen yhteisöön tai säätiöön.”

Samassa konsernissa olevien yhtiöiden päämääränä on menestyminen ja verojen minimointi. Yhtiön intressien näkökulmasta aina ei ole täysin selvää, miten konsernin sisällä sovitaan siirtohinnoittelusta konserniyhtiöiden ja niiden osien välillä. Hinnat saatetaan sopia eri tavalla kuin toisista riippumattomat osapuolet olisivat sopineet. Jossain tapauksissa hintojen erillinen sopiminen aiheuttaa sen, ettei tiedetä mitkä tulot ja menot tulisi kohdistaa mihinkin yksikköön ja minkä suuruisina. (Helminen 2016, 231)

Raunion ja Karjalaisen (2018, 4) mukaan siirtohinnoittelussa on loppujen lopuksi kyse verotulojen jakamisesta kahden valtion välillä. Malmgrén ym. (2017, 394–395) määrittelevät siirtohinnoittelun etuyhteydessä toisiinsa olevien osapuolten keskenään tekemien liiketoimien hinnoitteluksi. Liiketoimi tulee kyseen silloin, kun palvelu tai tavara luovutetaan yritysten välillä. Siirtohinnoittelulla on merkittävä rooli tuloverotuksessa, koska eri liiketoimien hinnoittelu vaikuttaa verotettavan tulon tai tappion määrään. Siirtohinnoittelun rooli korostuu

erityisesti konserniyhtiöiden sijaintivaltiossa, mikä vaikuttaa konserniyhtiön verotettavan tulon määrään. Vehmanen ja Koskinen (1997, 258) kuvailevat siirtohinnan suoritteeksi, joka siirtyy yksiköiden välillä, jolloin syntyy liiketapahtuma yksiköiden välillä. Liiketapahtuman kirjaaminen kirjanpitoon vaatii siirtohinnan määrittämistä. Siirto hinnalla tarkoitetaan sitä hintaa, jota käytetään konsernin sisäisessä kirjanpidossa, kun kirjanpidossa siirretään suoritteita eri konsernin yksiköiden välillä.

Konsernin sisäisessä kaupassa hinnoittelun tulee olla samanlaista kuin konsernin ulkopuolisen yrityksen kanssa. Pääideana siirtohinnoittelua määriteltäessä on se, että myytäisiinkö tavaraa vastaavilla ehdoilla vastaavaan hintaan ulkopuoliselle yritykselle. Tavaroiden lisäksi siirtohinnoittelussa on olennaista määritellä myös palvelun siirtohinnoittelu. Siirtohinnoittelussa palvelulla tarkoitetaan sisäistä palvelua, jossa palvelua tarjotaan yhdelle tai useammalle konserniyritykselle. Vastaanottavan yrityksen on maksettava palvelusta markkinaehtoinen korvaus ja kuinka paljon palvelunsaaja olisi valmis maksamaan riippumattomana yrityksenä samaisesta palveluksesta. Aineeton omaisuus on merkittävä tuloksenteleeseen vaikuttava omaisuuserä. Aineettoman omaisuuden tulo on myös siirtohinnoittelussa keskeisessä asemassa. Aineettoman oikeuden tulo on vaikea määritellä, koska sitä ei ole siirtohinnoittelusäännöksissä määritelty tarpeeksi täsmällisesti. Siirtohinnoittelussa aineeton omaisuus on määritelty koskemaan kaikkea sellaista omaisuutta, josta riippumaton osapuoli olisi valmis maksamaan. Siirtohinnoittelussa laaja näkökulma olisi huomioitava aina, kun siirtohintoja määritellään. Konsernin sisäisen luovutuksen markkinaehtoisuudessa tulisi ensisijaisesti pohtia sitä, millä hinnalla riippumaton kolmas osapuoli olisi valmis luopumaan aineettomasta oikeudesta. (Siirtohinnoitteluopas kansainvälistyville yritykselle 2014, 13–18)

2.2 Markkinaehtoperiaate siirtohinnoittelussa

Markkinaehtoperiaate (*the Arm's length principle*) on yksi olennaisimmista periaatteista siirtohinnoittelussa. Markkinaehtoperiaate muodostuu erillisyyhtiöperiaatteelle. Erillisyyhtiöperiaatteen mukaan konserniyhtiöitä tarkastellaan erillisinä yhtiöinä, eikä niitä katsota olevan osana konsernikokonaisuutta. Suomen verolainsäädännössä korostetaan erillisyyhtiöperiaatetta verotettavaa tuloa laskiessa. Verotettavaa tuloa laskiessa huomioidaan se, että jokainen verovelvollinen on erillinen verovelvollinen, jolle lasketaan verotettava tulo muista konserniyhtiöistä riippumatta. Kukin yritys on verovelvollinen, jonka on noudatettava markkinaehtoperiaatetta liiketoimissaan toisten samassa konsernissa olevien yhtiöiden kanssa. Markkinaehtoperiaatetta on kritisoitu paljon lähiaikoina kansainvälisten yhtiöiden verosuunnittelua koskevissa keskusteluissa. Kritiikkiä antaneet järjestöt ovat perustelleet mielipidettään sillä, että markkinaehtoperiaate mahdollistaa voittojen siirtämisen alhaisen verotuksen maihin. (Rautio & Karjalainen 2018, 46)

Markkinaehtoperiaatteen pääideana on se, että konsernin sisäisissä liiketoimissa tulisi käyttää samoja ehtoja kuin toisistaan riippumattomien yritysten välisissä liiketoimissa käytettäisiin. Markkinaehtoperiaatteessa käytettäviä ehtoja ovat esimerkiksi hinta, toimitusehdot ja maksuehdot. Markkinaehtoperiaatteen päämääränä on se, että verotettavan tulon määrä toimintavaltiossa on oikean suuruinen. (Siirtohinnoitteluopas kansainvälistyvälle yritykselle 2014, 11)

Markkinaehtoperiaatetta noudatetaan myös konsernin sisäisissä oikeustoimissa kotimaan sisällä ja rajat ylittävissä oikeustoimissa, vaikka vuonna 2007 tulleet uudet siirtohinnoittelun dokumentointisäännökset eivät koske kotimaan välisiä transaktioita. Markkinaehtoisuuden noudattamisen vaatimus konsernin sisäisissä luovutuksissa aiheuttaa kahdenlaisia ongelmia: intressipuutteen takia joudutaan arvonmääritys tekemään vain viranomaisien intressejä varten ja realisoituva vero voi estää liiketaloudellisesti perusteltujen yritysraenteiden muutoksia. (Malmgrén yms. 2020, 384–385)

Markkinaehtoperiaate on kansainvälinen peruseriaate. Markkinaehtoperiaatteen mukaan etuyhteydessä toisiinsa olevien osapuolten välisissä liiketoimissa on noudatettava ehtoja, joita olisi käytetty toisistaan riippumattomien yritysten välillä. Jos markkinaehtoperiaatteen ehtoja ei noudateta, niin voidaan ehtoja oikaista vastaamaan oikeaa määrää verotettavaa tuloa laskiessa. (HE 107/2006)

Markkinaehtoperiaate määritellään myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeistuksessa (*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*). Poikkeavan oikeuslähteen siirtohinnoittelussa muodostavat OECD:n siirtohinnoitteluohjeet. Niitä ei ole kirjoitettu normin muotoon ja ne eivät sisällä vahvasti velvoittavia oikeusnormeja. Lisäksi niitä ei ole voimaansaadettu Suomessa kuten verosopimuksia ja EU-oikeuden säännöksiä. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet täydentävät malliverosopimuksen 9. artiklassa määriteltyä markkinaehtoperiaatetta. Siirtohinnoittelun ohjeet on implementoitu eli otettu käyttöön kansallisissa siirtohinnoittelusäännöksissä kansallisissa oikeusjärjestelmissä. (Penttilä 2015, 122)

Suomessa markkinaehtoperiaatetta on käsitelty ensisijaisesti verotusmenettelylain 31 §:ssä. Suomessa Verohallinnolla on mahdollista oikaista verotusta verovelvollisen vahingoksi. Verotusmenettelylain mukaan Verohallinto voi muuttaa verovelvollisen verotusta myös silloin, kun verotusta on toisessa valtiossa muutettu Suomen verotukseen vaikuttavalla tavalla. Kyse voi olla esimerkiksi tilanteesta, jossa tehdään vastaoikaisu toisessa valtiossa tehdystä siirtohinnoitteluoikaisusta. Vastaoikaisun edellytyksenä on se, että Verohallinto pitää toisen valtion tekemää siirtohinnoitteluoikaisua oikeana, jolloin Verohallinto arvioi markkinaehtoperiaatteen toteutumisen itsenäisesti. (Verohallinto 2021b)

2.3 Etupiirin määritelmä

Etuyhteys määritellään siirtohinnoittelun avulla. Etuyhteydestä määritellään VML 32.2 §:ssä ja samassa laissa määritellään edellytykset, joiden täytyessä

yhtiöt ovat etuyhteydessä toisiinsa. VML 32.2 § etuyhteys määritellään seuraavalla tavalla:

"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."

Liiketoimen osapuolet ovat etuyhteydessä, jos liiketoimen osapuolella on toisessa osapuolella määräysvalta tai kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirin kanssa määräysvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa. Etuyhteys määritellään myös kirjanpitolain ja osakeyhtiölain perusteella, koska etuyhteys vastaa sisällöltään osakeyhtiölain käsitettä määräysvalta. (Verohallinto 2018)

Toisistaan riippumattomien osapuolten hinnoitteluun vaikuttavat ulkoiset markkinavoimat. Ulkoisten markkinavoimien avulla tulo kohdentuu oikealle verovelvolliselle oikean suuruisena. Hinnoittelun poikkeaminen on yleisempää etuyhteyssuhteessa olevien välillä, jolloin hinnat eroavat riippumattomien yritysten hinnoittelusta. Tämä tarkoittaa sitä, että tuloa kertyy liiketoimen osapuolille eri keinoin, kuin liiketoimen osapuolena olisi ollut riippumaton yritys. Emoyhtiö ja tytäryhtiö kuuluvat taloudellisen näkökulman mukaan samaan kokonaisuuteen eli ovat etuyhteydessä. Lisäksi emoyhtiöllä ja tytäryhtiöllä on tosiasiallisesti yhteinen johto, joka vaikuttaa yhtiöiden päätöksentekoon. (Malmgrén & Myrsky 2017, 395)

Etuyhteysvaatimus on määritelty hyvin väljästi eri säännöksissä. Tästä johtuen etuyhteys ei vaadi osakeomistukseen perustuvaa konsernisuhdetta. Kahden yrityksen sama tosiallinen johto riittää siihen, että etuyhteysvaatimus täyttyy. Etuyhteyden riittää myös pelkkä määräysvalta toisen yrityksen johtoon. Tämän lisäksi myös sisaryhtiöt kuuluvat määräysvallan piiriin. Kaikista olennaista etuyhteyden muodostumisessa on sillä, onko osapuolten välillä tosiasiallinen määräysvalta. (Helminen 2016b)

2.4 OECD:n ja EU:n siirtohinnoitteluohjeistus

OECD:n tavoitteena on luoda verotusympäristö, joka edistää yritystoimintaa ja lisää työllisyyttä. Samalla pyritään turvaamaan julkisten palveluiden

tuottamiseen tarvittavat verotulot. OECD toimii keskustelufoorumina, jossa kehitetään kansainvälisiä standardeja ja OECD seuraa niiden täytäntöönpanoa. Kansainvälisiä standardeja ovat esimerkiksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ja OECD:n malliverosopimus. OECD:hen kuuluu yhteensä 35 jäsenmaata. (Karjalainen & Raunio 2018, 34–35) Siirtohinnoittelun dokumentoinnissa huomioidaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeistus, jotta siirtohinnoittelun dokumentointi noudattaisi lainsäädäntöä ja verosopimusten edellytyksiä. Johtopäätöstä tukee myös se, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat merkittävässä roolissa, kun markkinaehtoperiaatetta tulkitaan. (Verohallinto 2018)

Ensimmäinen siirtohinnoittelua koskeva raportti julkaistiin jo vuonna 1979 (Karjalainen & Raunio 2018, 35). Taloudellisen kasvun ja globalisaation johdosta laadittiin vuonna 1995 ohje monikansallisille yrityksille. Raportissa otettiin kantaa ja annettiin ohjeistuksia siirtohinnoittelukysymyksiin. Vuoden 1995 siirtohinnoitteluohje on ollut myös pohjana useiden eri maiden siirtohinnoittelua koskevaan sääntelyyn. (Jaakkola ym. 2012, 46–47)

Vuonna 2010 OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin laadittiin merkittäviä muutoksia. Muutoksia tehtiin erityisesti siirtohinnoittelumenetelmän valintaan ja vertailuarvion tekemiseen. Näiden kahden uudistuksen lisäksi siirtohinnoitteluohjeisiin lisättiin liiketoiminnan uudelleenjärjestelyä koskeva luku. (Karjalainen & Raunio 2018, 35) OECD:n siirtohinnoitteluohjeet sisältävät yhteensä yhdeksän lukua. Luvuissa käsitellään muun muassa markkinaehtoperiaatetta, siirtohinnoittelumenetelmiä, vertailuanalyysin laadintaa, siirtohinnoittelun dokumentaatiota ja markkinaehtoperiaatteen soveltamista konsernin sisäisissä uudelleenjärjestelytransaktioissa. (Jaakkola ym. 2012, 47)

OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin on tehty muutoksia vuonna 2017. Tällöin implementoitiin BEPS-projektiin liittyvät muutokset. Muutoksia tehtiin useisiin siirtohinnoitteluohjeen lukuihin. BEPS-projektiin liittyvät muutokset koskivat myös siirtohinnoitteluohjeen viidettä lukua, jossa uudistettiin viidettä lukua BEPS-projektin toimenpiteen 13 mukaisesti. Aiemmin siirtohinnoitteluohjeistukset ottivat kantaa siirtohinnoittelun dokumentointiin pääasiassa ohjeistuksena siitä, miten siirtohinnoittelun dokumentointia pidettiin riittävänä. BEPS-projektin uudistuksen myötä siirtohinnoittelun dokumentointi muodostuu kolmenta-soisille dokumenteille. (Karjalainen & Raunio 2018, 36–38)

Useissa maissa on otettu käyttöön OECD:n siirtohinnoittelun dokumentointisäännökset. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet eivät kuulu Suomessa verolainsäädännön piiriin. Toisaalta niillä ei ole myöskään muissakaan maissa lainsäädännön tapaan sitovaa asemaa. Siirtohinnoitteluohjeiden hyödyntäminen vaihtelee eri maissa. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa on kuitenkin otettu kantaa siihen, kuinka paljon siirtohinnoitteluohjeita tulisi noudattaa. Suomi kuuluu OECD:n jäsenmaihin, joten Verohallinnon tulee noudattaa siirtohinnoitteluohjeiden tulkintasuosituksia. Siirtohinnoittelulainsäädäntöä koskevan hallituksen esityksen (HE 107/2006) mukaan lainsäätäjän tahtona on se, että Verohallinto noudattaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeistuksia. Korkeimman oikeuden ratkaisujen perusteella voidaan todeta, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeet on huomattava tulkinnan lähde siirtohinnoittelussa. (Karjalainen & Raunio 2018, 38–39)

OECD:n siirtohinnoitteluohjeet antavat tiedon, kuinka markkinaehtoperiaatetta tulisi noudattaa kansallisessa lainsäädännössä ja verosopimuksissa. Pääsääntönä on se, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeet eivät ole perusteellisia ohjeistuksia, vaan ohjeita laatiessa on päästy yksimielisyyteen kysymyksistä, joihin niitä laadittaessa on otettu kantaa. Siirtohinnoitteluohjeissa on käytetty sellaisia sanavalintoja, että asia on mahdollista tulkita monella eri tavalla. Ohjeissa on pyritty antamaan eri näkemyksiä ja tulkintavaihtoehtoja, mutta jätetty harkintavaraa tapauskohtaiseen harkintaan. (Karjalainen & Raunio 2018, 38–39) OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden viides luku on laadittu BEPS-hankkeen yhtenä osana. Suomen tämänhetkiset siirtohinnoittelun dokumentoinnin säännökset muodostuvat siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti. (Raunio 2018, 452) Enemmän BEPS-hankkeesta ja sen tuomista muutoksista käydään läpi luvussa 3.

Euroopan unionin komissio perusti EU:n Joint Transfer Pricing Forumin (EU JTPF) vuonna 2002. Kyseissä foorumissa on asiantuntijoita, joiden tarkoituksena on löytää hyviä käytännön ratkaisuja siihen, miten siirtohinnoittelusäännöksiä voidaan yhtenäisesti soveltaa EU:n maissa. Foorumiin kuuluu jokaisen maan verohallinnon edustajia ja yksityissektorin edustajia. EU:n JTPF:n tarkoituksena on tehdä päätökset yksimielisesti. EU:n JTPF on tehnyt ohjeistuksia ja suosituksia muun muassa siirtohinnoittelun dokumentoinnista (EU TPD). (Engblom ym. 2020, 665) EU:n JTPF:n toteuttamat käytännesäännöt eivät ole valtioita sitovia verosopimuksia tai Euroopan unionin lainsäädäntöä. Veroviranomaisten pitäisi kuitenkin noudattaa päätöksissään EU:n JTPF:n käytännesääntöjä. (Karjalainen & Raunio 2018, 41) Hallituksen esityksen mukaan EU:n TPD eli siirtohinnoittelun dokumentointi täyttää Suomen lainsäädännössä annetut vaatimukset siirtohinnoittelun dokumentoinnista (HE 107/2006). Buterin (2011, 110–114) mukaan siirtohinnoittelun käytännesäännöt eivät kuitenkaan sido jäsenmaitaan. Käytännesäännöt ovat enemmänkin suosituksia, joita tulisi noudattaa.

2.5 Siirtohinnoittelumenetelmät

Markkinaehtoperiaatteen noudattaminen toteutetaan eri siirtohinnoittelumenetelmien avulla. Siirtohinnoittelumenetelmiä käydään läpi OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa, joissa läpikäydään tarkemmin eri siirtohinnoittelumenetelmien noudattamista (OECD 2022). Suomessa noudatetaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa olevia siirtohinnoittelumenetelmiä. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa mainitut siirtohinnoittelumenetelmät voidaan jakaa kahteen eri ryhmään. Nämä kaksi ryhmää ovat perinteiset liiketoimimenetelmät ja liiketoimien voittotasoa testaavat menetelmät. (Jaakkola ym. 2012, 73)

Tyypilliset siirtohinnoittelumenetelmät jaetaan kahteen eri ryhmään. Perinteiset siirtohinnoittelumenetelmät ovat markkinahintavertailumenetelmä (*Comparable Uncontrolled Price Method eli CUP*) ja jälleenmyyntihintamenetelmä (*Resale Price Method eli RPM*) sekä kustannusvoittolisämenetelmä (*Cost-plus Method CP tai C+*). Voittopohjaisiksi menetelmiksi kutsuttavia menetelmiä ovat liiketoimintomarginaalimenetelmä (*Transactional Net Margin Method eli TNMM*) ja

voitonjakamismenetelmä (*Transactional Profit Split Method eli TPSM*). Yleensä siirtohinnoittelumenetelmänä käytetään OECD:n siirtohinnoitteluohteiden siirtohinnoittelumenetelmiä, mutta siirtohinnoitteluohte antaa mahdollisuuden käyttää myös muita siirtohinnoittelumenetelmiä. Edellytyksenä on se, että menetelmällä päästään markkinaehtoiseen lopputulokseen. (Raunio & Karjalainen 2018, 109).

Alun perin siirtohinnoittelumenetelmän valinta tuli perustua OECD:n siirtohinnoitteluohteistuksen mukaisuuteen. OECD:n ohjeissa on kuitenkin erikseen asetettu perinteiset menetelmät muiden menetelmien edelle. Menetelmähierarkian mukaan markkinahintavertailumenetelmä oli asetettu muiden menetelmien edelle. Jos taas markkinaehtomenetelmää ei voitu hyödyntää siirtohinnoittelumenetelmänä, niin voittopohjaiset menetelmät olivat viimesijaisia menetelmiä. Menetelmähierarkiasta kuitenkin luovuttiin jo 2010. Samana vuonna siirtohinnoitteluohteistus päivitettiin. Nykyään sopivin siirtohinnoittelumenetelmä valitaan transaktion tyyppin ja olemassa olevan vertailutiedon perusteella. (Raunio & Karjalainen 2018, 109–110)

OECD:n siirtohinnoitteluohteistuksessa mainitaan se, että siirtohintojen asettamisessa tulisi olla mahdollista käyttää muitakin siirtohinnoittelumenetelmiä, kuin mitä on mainittu OECD:n siirtohinnoitteluohteistuksessa (OECD 2022). Olennaisin asia siirtohinnoittelussa on markkinaehtoiset siirtohinnat, eikä se, millä siirtohinnoittelumenetelmällä siirtohintaan on päästy. Eri valtioissa lähestymistapa on hyvin erilainen ja osittain tietyissä valtioissa tulee käyttää siirtohintaa määriteltäessä vain OECD:n siirtohinnoittelumenetelmiä. (Raunio & Karjalainen 2018, 104)

2.6 Siirtohinnoittelumenetelmän valinta

Siirtohinnoittelumenetelmän valinnassa huomioidaan konsernin sisäisissä liiketoimissa osapuolina olevien yhtiöiden liiketoiminta ja yhtiöiden liiketoimiin liittyvät toiminnot ja riskit. Edellä olevat asiat tulee tarkoin käydä läpi ennen siirtohinnoittelumenetelmän valintaa. Siirtohinnoittelumenetelmän valinnassa on aina kyse konsernin sisäisestä valinnasta. Siirtohinnoittelumenetelmää valittaessa huomioidaan jokaisen eri menetelmän vahvuudet ja heikkoudet. Lisäksi siirtohinnoittelumenetelmiä arvioidessa ja valittaessa huomioidaan se, kuinka luotettavaa tietoa saadaan siirtohinnoittelumenetelmän avulla. Tämän lisäksi on arvioitava, kuinka vertailukelpoisia vertailukohteina sovellettavaksi ajatellut riippumattomien osapuolten väliset liiketapahtumat ovat todellisuudessa. Myös vertailukelpoisuutta parantavat oikaisut huomioidaan siirtohinnoittelumenetelmää valittaessa. Jokainen siirtohinnoittelumenetelmä ei sovellu kaikkiin tapauksiin ja yhtiöllä ei ole velvollisuutta osoittaa sitä, että tietty siirtohinnoittelumenetelmä soveltuu liiketoimen arviointiin. (Jaakkola ym. 2012, 260)

OECD:n siirtohinnoitteluohteiden perusteella perinteiset liiketoimintamenetelmät ovat yhä parhaita menetelmiä määrittää markkinaehtoiset siirtohinnat. Markkinahintavertailumenetelmää käytetään useimmiten siirtohinnoittelun

dokumentoinnissa. Muiden menetelmien käytölle löytyy perusteluja, jos markkinahintamenetelmälle vaadittavia verrokkeja ei ole mahdollista käyttää. Tämä tilanne tulee vastaan silloin, jos yhtiön liiketoiminta on monimutkaista tai liiketoiminnan luonne on sellainen, ettei markkinahintamenetelmää voida käyttää. Sisäisiä verrokkeja pidetään ulkoisia verrokkeja parempina, koska niistä saadaan paremmin tietoja hyödynnettäväksi. Toisaalta sisäisissä verrokeissa myös kirjanpitoavat ovat yhtäläiset testattavien transaktioiden kanssa. OECD on asettanut viisi eri kriteeriä, jotka vaikuttavat vertailukelpoisuuteen. Nämä viisi kriteeriä ovat:

- Eri hyödykkeiden ominaisuudet
- Liiketoimintaan osallistuvien toiminnot, toimintoihin liittyvät riskit ja liiketoiminnassa tarvittava omaisuus
- Liiketoimintaan liittyvät sopimusehdot
- Taloudelliset olosuhteet liiketoiminnan osapuolten välillä
- Liiketoimintastrategiat osapuolten välillä

Valittua siirtohinnoittelumenetelmää täydennetään usein toisen siirtohinnoittelumenetelmän avulla. Markkinaehtoperiaate ei kuitenkaan edellytä kahden eri siirtohinnoittelumenetelmän käyttöä. Kaikista tärkeintä on siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden noudattaminen, eikä se, mitä siirtohinnoittelumenetelmiä on käytetty. (Jaakkola ym. 2012, 260–261)

Siirtohinnoittelumenetelmän valinta tehdään usein hyvin nopeasti. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa suositellaan valitsemaan markkinahintavertailumenetelmä. Yleisen näkemyksen mukaan perinteisten liiketoimintamallien vertailukriteerit ovat tiukemmat kuin liiketoimien voittotasoa testaavien menetelmien. Jokaisessa menetelmässä painottuu eri tavalla vertailukriteerit. Markkinahintamenetelmässä on tärkeää, että vertailtava tuote on vertailukelpoinen. Jälleenmyyntihintamenetelmässä taas ei ole tärkeää vertailtavan tuotteen vertailukelpoisuus, vaan myynnin kohdistaminen muuttuviin, kiinteisiin kuluihin ja yleiskuluihin. Liiketoiminettomarginaalimenetelmässä on tärkeää eri kuluerien samanlaisuus. Eri valintoja tehdessä usein valitaan liiketoiminettomarginaalimenetelmä, koska informaation saatavuus on haastavaa ja saatava informaatio on vertailukelvotonta. Siirtohinnoittelumenetelmää valittaessa otetaan huomioon se, että analysoitaessa yhtä tuotetta luonnollisin valinta siirtohinnoittelumenetelmäksi on markkinahintavertailumenetelmä. Useiden myytyjen tuotteiden hintojen vertailemisessa tulee yleensä kyseeseen jälleenmyyntihintamenetelmä tai liiketoiminettomarginaalimenetelmä. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa kuitenkin mainitaan, että yksittäisten liiketoimien tutkiminen voi olla mahdotonta, joten kokonaisuuden analysointi voi olla järkevämpi vaihtoehto. (Jaakkola ym. 2012, 263–263)

OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa korostetaan siirtohinnoittelumenetelmää valittaessa jokaisen siirtohinnoittelumenetelmän vahvuuksia ja heikkouksia

(Verohallinto 2018). OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa korostetaan näkemystä ns. peukalosäännön käytöstä (OECD 2022). Peukalosäännön idealla tarkoitetaan esimerkiksi aineettoman oikeuden tuloista saatujen tulojen jakamista kaavamaisesti 80/20-suhteessa lisenssinsaajan ja lisenssinantajan kanssa. Toisen näkemyksen mukaan ns. peukalosääntö ei ole riittävä riittävälle toiminto- ja vertailuarvioinnille, joten peukalosääntöä ei voida hyödyntää näytön antamiseen tulon tai hinnan jakamisen markkinaehtoisuudesta. (Verohallinto 2018)

2.7 Siirtohinnoittelun dokumentoinnin tavoitteet

OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa mainitaan kolme siirtohinnoittelun dokumentoinnin päämäärää, jotka huomioidaan siirtohinnoittelun lainsäädäntöä laadittaessa. Ensimmäisenä päämääränä on se, että yritykset keskittyisivät tarpeeksi siirtohinnoittelun vaatimuksiin määrittäessä konsernin sisäistä transaktioiden hinnoittelua ja muita ehtoja. Yrityksen tulisi kiinnittää huomiota transaktioista ilmoitettuihin tuloihin, jotka ilmoitetaan veroilmoituksella. Verohallinnon näkökulmasta katsottuna siirtohinnoittelun dokumentointi antaa olennaista tietoa siirtohintatarkastusta varten ja siirtohintatarkastuksen kartoittamista varten. (OECD 2022)

Useissa maissa on säädetty ja ollaan tulevaisuudessakin säätämässä lakeja, joiden avulla voidaan turvata verotulot. Siirtohinnoitteluriskiä minimoidakseen useat verovelvolliset kohdistavat verotettavan tulon niihin maihin, joissa on tarkka siirtohinnoitteluvalvonta ja käytetty siirtohinnoittelu on veroviranomaisille helposti selvitettävissä. Käytännössä siirtohinnoittelun dokumentoinnista ei ole verovelvolliselle suoranaista hyötyä ja tämän seurauksena siirtohinnoittelun dokumentointi nähdään paljon työtä vaativana velvollisuutena. Siirtohinnoittelun dokumentointi ei ole vain työläs velvollisuus, vaan siirtohinnoitteludokumentoinnin laatiminen on lakisääteinen velvollisuus. Siirtohinnoitteludokumentoinnin laatiminen on niissä maissa hyödyllistä, jos sen laatiminen edesauttaa verovelvollista välttymään veronkorotuksilta tai muilta rangaistusmaksuilta. (Karjalainen & Raunio 2018, 310-311)

KHO:n ratkaisun 2014:33 mukaan veronkorotusta ei määrätty, koska verovelvollinen pystyi osoittamaan siirtohinnoittelun dokumentoinnin avulla, että on menetellyt toiminnassaan ja hinnoittelussaan markkinaehtoperiaatteen mukaisesti. Siirtohinnoittelun dokumentoinnin avulla yritys voi osoittaa toimineensa huolellisesti. Tämä käytännössä tarkoittaa sitä, että siirtohinnoittelun dokumentointi on laadittu tai sen luonnos on tehty valmiiksi ennen kuin veroilmoitus palautetaan. HE 107/2006 käydään läpi siirtohinnoitteludokumentoinnin merkitystä. Hallituksen esityksessä todetaan se, että siirtohinnoitteludokumentointi antaa suojan veroviranomaisen jälkikäteen tekemälle siirtohintaoikaisulle. Hallituksen esityksessä korostetaan, että verovelvollisen kaksinkertaisen verotuksen riski pienenee. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, ettei markkinaehtoperiaatetta ole noudatettu, jos siirtohinnoittelun dokumentointia ei ole tehty.

Siirtohinnoittelun dokumentointi antaa myös verovelvolliselle näkökulman verovelvollisen siirtohinnoittelun hinnoitteluratkaisuun. Siirtohinnoitteludokumentoinnin avulla siirtohinnoitteluun liittyvät hinnoitteluratkaisut tehdään hallitusti. Lisäksi siirtohinnoitteludokumentointi auttaa verovelvollista jäsentämään verovelvollisen konsernin sisäiset liiketoimet ja liiketoimiin liittyvät toiminnot. (Verohallinto 2018) Vaikka verovelvollisen siirtohinnoitteludokumentointi tehdään pääasiassa veroviranomaiselle, niin on siirtohinnoittelun dokumentoinnin ajantasainen ja huolellinen laatiminen myös verovelvollisen intressi. Siirtohinnoitteludokumentoinnin tulisi vähintään antaa raamit markkinaehtoisin hinnoittelun noudattamiseen, koska siirtohinnoittelun dokumentoinnin avulla verovelvollinen osoittaa markkinaehtoperiaatteen noudattamisen veroviranomaiselle. (Karjalainen & Raunio 2018, 312)

2.8 Siirtohinnoittelun dokumentoinnin esittäminen ja sanktiot

Siirtohinnoitteludokumentoinnin esittämisestä ja täydentämisestä säädetään VML 14 c §:ssä. Siirtohinnoitteludokumentoinnin laadinnassa on kaksi eri vaihtetta. Verovelvollinen laatii VML 14 b §:ssä mainittujen tietojen perusteella siirtohinnoittelun dokumentoinnin ja verovelvollinen laatii siirtohinnoittelun dokumentoinnin veroviranomaisen niin pyytäessä, mikä perustuu VML 14 c §:ään. Suomessa siirtohinnoittelun dokumentointia ei liitetä mukaan annettuun veroilmoitukseen. Verohallinto pyytää tarvittaessa siirtohinnoittelun dokumentoinnin erikseen, mikäli Verohallinnon riskienhallinnassa havaitaan ongelmia verovelvollisen siirtohinnoittelussa. Siirtohinnoittelun dokumentointi pyydetään erikseen verovelvolliselta, jos verovelvollinen kuuluu laajempaan siirtohinnoittelun tarkastuskokonaisuuteen. Verohallinto tekee alustavan päätelmän verovelvollisen siirtohinnoittelun markkinaehtoisuudesta siirtohinnoitteludokumentoinnin perusteella. Arvion jälkeen Verohallinnolla on mahdollisuus pyytää lisäselvityksiä liittyen verovelvollisen siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuteen. (Verohallinto 2018)

Verohallinto voi pyytää täydentäviä selvityksiä verovelvolliselta, jonka ei tarvitse kokonsa mukaan laatia dokumentaatiota siirtohinnoittelusta eikä myöskään transaktioista kotimaisten yhteisöjen välillä. Täydennystä pyydetään esimerkiksi tilanteessa, jossa verovelvollisen ei tarvitse laatia vertailuarvioita tai yhtiöllä ei ole vielä ollut näitä tietoja siinä vaiheessa, kun siirtohinnoitteludokumentointia on laadittu. (Engblom ym. 2020, 661)

Suomessa siirtohinnoitteludokumentointi tulee esittää 60 päivän kuluessa siitä, kun veroviranomainen sitä pyytää. Verovuoden siirtohinnoittelun dokumentointi pitää kuitenkin viimeistään esittää kuuden kuukauden kuluttua siitä päivästä, kun tilikausi on päättynyt. Siirtohinnoittelun dokumentoinnin laadinnassa on enemmän aikaa kuin yritysten tuloveroilmoitusten laadinnassa. (Engblom ym. 2020, 661) Osakeyhtiön tulee antaa tuloveroilmoitus neljän kuukauden kuluessa siitä, kun tilikauden viimeinen kalenterikuukausi on päättynyt (Veronmaksajat 2021). Verohallinto voi myös pyytää lisäselvityksen siirtohinnoittelusta

90 päivän määräajalla. Molempiin määräaikoihin verovelvollisella on mahdollista hakea lisäaikaa kirjallisena. (Engblom ym. 2020, 661)

Dokumentoinnin esittämisessä on poikkeuksia eri valtioiden välillä. Tämä johtaa siihen, että eri konsernin yhtiöiden toimintavaltioiden säännöksiä tulee selvittää, koska ne vaikuttavat myös muihin konsernin sisällä oleviin yhtiöihin. Eri valtioiden välillä on eroa mihin päivämäärään mennessä siirtohinnoittelun dokumentointi annetaan. Tietyissä valtioissa edellytetään sitä, että siirtohinnoitteludokumentointi on samaan aikaan valmis silloin, kun veroilmoitus annetaan. Tämä johtaa siihen, että veroilmoituksella pitäisi tehdä siirtohinnoittelun dokumentoinnilla osoitetut oikaisut. Huolellinen ja tarkka ajankohtainen siirtohinnoittelun dokumentoinnin laatiminen on tavoitteena Suomen siirtohinnoitteludokumentoinnissa. Suomessa siirtohinnoittelun dokumentoinnin voi laatia vasta sitten, kun Verohallinto sitä pyytää. Dokumentointi olisi kuitenkin hyvä laatia ajantasaisesti, jotta Verohallinnon ei tarvitsisi pyytää aiheettomia lisäselvityspyyntöjä. (Verohallinto 2018)

Siirtohinnoittelun noudattamatta jättämisestä aiheutuu verovelvolliselle kahdenlaisia sanktioita. Nämä sanktiot ovat siirtohinnoitteluoikaisu tai veronkorotus. Siirtohinnoittelussa sovelletaan veronkorotusta koskevia säännöksiä samalla tavalla kuin tilanteissa, joissa veronkorotus määrätään tulon lisäyksenä viranomaisaloitteena. Siirtohinnoittelun dokumentoinnin veronkorotuksissa huomioidaan se, että markkinaehtoperiaatteen noudattamisella ei ole vaikutusta siihen, onko siirtohinnoittelussa noudatettu markkinaehtoperiaatetta tai ei. Veronkorotuksiin liittyviä säännöksiä on muutettu vuodesta 2018 lähtien. Siirtohinnoittelun laiminlyönteihin niillä ei ole ollut merkitystä asiasisällön kannalta. VML 32 a §:n mukaan siirtohinnoitteludokumentoinnin laiminlyönnistä voidaan enintään määrätä veronkorotusta 25 000 euroa. Veronkorotusta ei määrätä kahta kertaa enempää, joten verovelvolliselle ei määrätä veronkorotusta, jos hän laiminlyö lisäselvitysvetvollisuutensa. Veronkorotus on enimmillään veronkorotuksen maksimimäärä 25 000 euroa. Tämänhetkiset siirtohinnoittelun dokumentoinnin säännökset ovat olleet voimassa melkein jo kymmenen vuotta, joten vähäisestäkin myöhästymisestä muodostuu veronkorotus. Tämän lisäksi etuyhteystransaktiot ja selkeät todellisuutta vastaamattomat kuvaukset dokumentoinnissa ovat aiheuttaneet dokumentointisanktioiden määräämisen. (Karjalainen & Raunio 2018, 24–29)

VML 31 §:ssä käsitellään siirtohinnoitteluoikaisua. VML 31 §:ssä säädetään veroviranomaisten mahdollisuudesta ja oikeudesta muuttaa verovelvollisen toimitettavaa verotusta. Verotusta voidaan muuttaa, jos etupiiriyhtiöiden väliset liiketoimien ehdot poikkeavat markkinaehtoperiaatteesta. Tämän lisäksi verovelvollisen verotusta voidaan oikaista, jos markkinaehtoperiaatteesta johtuva tulo on pienempi tai suurempi, mikäli hinnoittelussa noudatetaan markkinaehtoperiaatetta.

Siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta ei tutkita säännönmukaisen verotuksen yhteydessä. Usein siirtohintakiista alkaa siitä, että veroviranomainen tekee siirtohinnoitteluoikaisun. Veroviranomaisen siirtohinnoitteluoikaisulla tarkoitetaan sitä, että veroviranomainen ei ole tyytyväinen yhtiön siirtohinnoittelun

markkinaehtoisuuteen. Veroviranomainen oikaisee verovelvollisen siirtohinnat tasolle, joka veroviranomaisen näkemyksen mukaan on markkinaehtoperiaatteen hinnoittelun mukainen. Siirtohintaoikaisu yhdessä maassa voi johtaa kaksinkertaisen verotuksen muodostumiseen, jos siirtohintoja ei myös oikaista hinnoittelun toisen osapuolen verotuksessa. (Karjalainen & Raunio 2018, 372–374)

2.9 Siirtohintatarkastus

Verotarkastuksesta on säädetty verotusmenettelylaissa (VML) ja laissa oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (OVML). Verotarkastuksesta on säädetty lisäksi näiden lakien perusteella annetuissa asetuksissa. Verotarkastus on viranomaisten toimintaa, jossa selvitetään tarkastettavan verovelvollisen tiedot siitä, onko verovelvollinen antanut veroviranomaiselle riittävät ja oikeat tiedot lainmukaisen verotuksen toimittamiseksi ja maksuvelvollisuuden täyttymiseksi. Tämän lisäksi verotarkastuksessa selvitetään mahdollisimman tarkasti tarkastettavan verovelvollisen toiminta ja toiminnan laajuutta. Verotarkastuksessa tutkitaan myös kirjanpitoa, jotta varmistetaan se, ovatko kirjanpidon tiedot oikein ilmoitettu veroviranomaiselle. Jos verovelvollisen verotus on puutteellista, verotusta voidaan korjata. Virheen laatu vaikuttaa siihen, voiko verovelvollinen itse korjata verovelvollisen omaa verotusta kehotuksesta. Tasapuolisuuden periaatteen mukaisesti korjaukset tehdään myös verovelvollisen hyväksi. Verotarkastuksen aikana tehdään myös vertailutiedon keruuta muista verovelvollisista ja annetaan ohjauksia eri verotuksen ongelmakohtista. Verotarkastuksessa seurataan myös verolakien noudattamista. (Verohallinto 2018b)

Siirtohintatarkastus tehdään verovelvolliselle silloin, kun arvioidaan toteutuneen siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta etukäteen, jälkikäteen tai reaaliaikaisesti. Etukäteen tarkastetussa markkinaehtoperiaatteessa verovelvollinen on pyytänyt ennakkollista ohjausta, kuten esimerkiksi ennakkoratkaisua. Jälkikäteen tarkastettua siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta kutsutaan usein siirtohintatarkastukseksi. Siirtohintatarkastusta koskevat ohjeet ja säännökset ovat samat kuin verotarkastuksissa. Verohallinto on pyrkinyt viime aikoina tekemään verotarkastuksia kevyimmän keinon kautta, kuten ennakkollisena keskusteluna verovelvollisen kanssa. Verohallinnon tekemässä siirtohinnoitteluoikaisussa sovelletaan VML 31 §:ää. Siirtohintaoikaisussa voidaan oikaista hintaa, mutta olennaista on se, ettei oikaista verovelvollisen liiketoimea sellaisella liiketoimella, joka on veroviranomaisen mielestä paremmaksi arvioitu. Tätä Verohallinnon tapaa kutsutaan uudelleenluonnehdinnan kielloksi. (Karjalainen & Raunio 2018, 353–354)

Osa verovelvollisista valikoituu siirtohinnoittelun tarkastukseen riskianalyysin perusteella. Riskianalyysi tehdään usein verolomakkeen 78 perusteella, jossa annetaan selvitys verovelvollisen siirtohinnoittelusta. Verohallinto ei kerro tarkemmin kriteerejä, joiden perusteella verovelvollinen valikoituu siirtohintatarkastukseen. Siirtohinnoittelutarkastuksia on tehnyt myös yrityksen toimialan ja tyyppin perusteella. Liiketoiminnan uudelleenjärjestelyt ovat myös toimenpiteitä, joiden takia verovelvollinen joutuu siirtohintatarkastukseen.

Siirtohintatarkastus on aikaa vievä prosessi, johon verovelvollisen tulee huolellisesti valmistautua. Siirtohintatarkastus kohdistuu usein menneisiin vuosiin, joten hinnoittelun tarkoituksenmukainen muuttaminen on usein hankalaa. (Karjalainen & Raunio 2018, 353–360)

Suomessa verovelvollisilla on laaja tiedonantovelvollisuus. VML 14 §:n mukaan verovelvollinen esittää veroviranomaisen kehotuksesta verovuoden aikaiset tai sitä myöhemmät kirjanpito- ja muistiinpanonsa samoin kuin kaiken elinkeinotoimintaan liittyvän aineiston ja omaisuuden verotarkastusta varten. Tiedonantovelvollisuudessa huomioidaan myös se, että verovelvollisen tulee antaa myös tietoja ja siirtohinnoittelun dokumentointeja myös muista verovelvollisista. Siirtohintatarkastukset kohdistuvat menneisiin vuosiin ja kestävät yleensä yli vuoden. (Karjalainen & Raunio 2018, 361–367)

2.10 OECD:n BEPS-hanke

OECD:n BEPS-hanke julkaistiin alkuvuonna 2012, kun G20-maat päättivät yhteisen päätöksen kautta antaa OECD:lle mandaatin, jonka avulla pyritään estämään veropohjan rapautumista ja voitonsiirtojen estämistä. (G20 2012, 1–9) OECD on julkaissut alkuvuoden 2013 aikana BEPS-toimintasuunnitelman (OECD 2013). Toimenpidesuunnitelman mukaan globalisaatio on vaikuttanut kaksinkertaisen verotukseen 1920-luvulta lähtien. 1920-luvulla kaksinkertaisella verotuksella oli vaikutusta mm. talouskasvuun. Kansainvälisellä yrityksellä on intressejä poistaa kaksinkertaista verotusta ja tarve poistaa kaksinkertainen verotus yhteisillä kansainvälisillä säännöksillä. Kansainväliset lait ovat olennaisessa roolissa maailmantalouden kasvun tukena. Toimintasuunnitelman mukaan kansainväliset yhtiöt ovat yhä enemmän aggressiivisempia verosuunnittelussa. Toimintasuunnitelmassa ehdotettiin uusia suunnitelmia kansainvälisen verotuksen uudistamiseksi. (G20 2012, 8)

G20-maiden yhteistyönä tehdyn hankkeen keskeisimpänä tavoitteena ja teemana oli turvata verotulot, jotka ovat muodostuneet globaalissa ympäristössä. Tarkoituksena oli saada tulo tuottamaan arvoa siinä maassa, missä tulo on syntynyt. Hankkeen tavoitteet ovat lähteneet siitä, että kansainväliset yritykset ovat muuan muassa sähköisen kaupankäynnin ja tietoliikenteen kehittymisen seurauksena harjoittaneet liiketoimintaa lähdevaltiossa, vaikka kansainvälisellä yrityksellä ei ole muodostunut lähdevaltioon liiketoimintaa ja arvonlisäveroa vastaavaa verotettavaa tuloa. (Hintsanen 2016)

Maat ovat sopineet uusista säännöksistä, jotka tulevat muuttamaan tehokkaammin kaksinkertaista verotuksen poistamista. Lokakuussa 2015 OECD julkaisi 15 toimenpidettä koskevan raportin, jossa on toimenpiteitä, joiden avulla pyritään saavuttamaan toimenpiteiden tavoitteet. Toimenpiteiden tavoitteena oli välttää eri maiden eri verojärjestelmien eroista johtuvia tilanteita. (Hintsanen 2016) OECD:n 15 toimenpidekohdan tavoitteena oli kohdistaa verotus paremmin vastamaan siihen valtion, missä taloudellinen aktiviteetti on syntynyt. Tämän

lisäksi toimenpiteiden tarkoituksena oli estää nollaverotuksen muodostuminen eri valtioissa ja muokata valtioiden verotusta yhtenäiseksi. (OECD 2015)

Viimeisin muutos OECD:n siirtohinnoitteluohteissa on tehty vuonna 2017, jolloin siirtohinnoitteluohteisiin implementoitiin BEPS-toimenpiteen muutokset (Karjalainen & Raunio 2018, 35) Lopullisessa BEPS-toimenpideraportissa on yhteensä 15 eri toimenpidettä. BEPS-toimenpiteiden taloudellisten vaikutusten arviointiraportissa (VM 2017, 38) luetellaan kaikki BEPS-toimenpideraportin 15 eri toimenpidettä ja ne ovat:

1. Digitaalisen talouden verohaasteet
2. Hybridi-järjestelyt
3. Väliyhteisösääntely
4. Korkovähennysrajoitus
5. Haitallisen verokilpailun ehkäiseminen
6. Verosopimusten väärinkäytön ehkäiseminen
7. Kiinteän toimipaikan uusi määritelmä
- 8–10. Siirtohinnoittelun markkinaehtoperiaatteen soveltamista koskevat päivitettyt ohjeet
11. BEPS-tietojen kerääminen ja analysointi
12. Verosuunnittelurakenteiden ilmoittaminen
13. Siirtohinnoitteludokumentoinnin sääntöjen päivitys
14. Riitojenratkaisumekanismien tehostaminen
15. Verosopimusten muuttaminen monenvälisellä instrumentilla

OECD-valtiot ja G20-valtiot ovat jatkaneet vielä toimintasuunnitelman jälkeenkkin yhteistyötä tiettyjen toimenpiteiden kohdalla. Näitä toimenpiteitä ovat esimerkiksi siirtohinnoitteluohteistuksen eräät kysymykset ja voiton kohdentaminen kiinteisiin toimipaikkoihin. Olennaisinta kuitenkin on se, että jokainen mukana oleva valtio toteuttaa toimenpiteet, jotta yksittäinen valtio ei saisi kilpailuetua. (VM 2017, 38)

2.11 BEPS-toimenpiteen kohta 13

Siirtohinnoittelun dokumentoinnin säännöksiä on uudistettu G20-maiden ja OECD:n toimesta BEPS-hankkeen yhteydessä lokakuussa 2015. BEPS-toimenpiteen 13 yhteydessä on uusittu siirtohinnoittelun dokumentoinnin säännöksiä. BEPS-toimenpiteen 13 tarkoituksena on läpinäkyvyyden lisääminen ja veroviranomaisten paremman tiedonsaannin varmistaminen. OECD:n siirtohinnoitteluohteeseen viidettä lukua muutettiin ja se sisältää siirtohinnoitteludokumentoinnin ohjeistuksia. (OECD 2015; Karjalainen & Raunio 2017, 308) OECD:n BEPS 13 -toimenpideohjelmissa on julkaistu siirtohinnoittelun dokumentoinnin ohjeistuksia maakohtaisesta raportoinnista ja siirtohinnoittelun dokumentoinnista (OECD 2015).

OECD:n BEPS-dokumentointiohteessa jaotellaan siirtohinnoittelun dokumentointi kolmeen eri osaan, jota kutsutaan myös kolmiportaiseksi malliksi. BEPS 13 -toimenpiteen myötä siirtohinnoitteludokumentointi sisältää koko

konsernia koskevat tiedot. Tämän lisäksi tietyssä maassa sijaitsevasta yhdestä konsernin yhtiöstä, josta jokainen eri maan veroviranomainen pyytäisi siirtohinnoitteludokumentointia koskevat tiedot. Näiden lisäksi siirtohinnoitteludokumentointi koostuu maakohtaisesta raportoinnista, jossa on maakohtaisia ja taloudellisia tietoja niistä valtioista, joissa siirtohinnoitteludokumentointivelvollisella on toimintaa. (OECD 2015) Suomessa siirtohinnoittelusäännökset koskien dokumentointia on päivitetty BEPS-toimenpide 13 mukaisiksi (Karjalainen & Raunio 2017, 308). BEPS-hankkeen muutosten avulla muutettiin siirtohinnoitteludokumentointia ja markkinaehtoperiaatteen noudattamista (Hintsanen 2016).

3 SIIRTOHINNOITTELUN DOKUMENTOINTI JA SIIRTOHINNOITTELUN DOKUMENTOINNIN MUUTOKSET

3.1 Siirtohinnoittelun dokumentaatio Suomessa ja dokumentointivelvollisuuden rajoitukset

Suomessa siirtohinnoittelun dokumentoinnin säännökset ovat VML 14 a – 14 e §:ssä. Siirtohinnoittelun dokumentoinnin laatimisesta säädetään VML 14 a §:ssä Kolmiportaisen mallin eri osista ja niiden sisällöstä säädetään VML:ssa. Master filen sisällöstä säädetään VML 14 b §:ssä, local filen sisällöstä säädetään 14 c §:ssä ja maakohtaisen raportoinnin asettamisvelvollisuudesta 14 d §:ssä. Maakohtaisen raportoinnin sisällöstä säädetään 14 e §:ssä. Jos verovelvollinen on laiminlyönyt siirtohinnoittelun dokumentoinnin laatimisen, niin laiminlyönnistä johtuvasta veronkorotuksesta säädetään VML 32 §:ssä. (Karjalainen & Raunio 2018, 313)

VML:ssa ei käsitellä erikseen termejä local file ja master file. VML:ssa ei erikseen käsitellä dokumentoinnin muotoa, vaan VML:ssa käsitellään siirtohinnoittelun dokumentoinnissa vaadittavia tietoja. Suomen lainsäädännössä säädetty vaatimukset vastaavat OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa olevia vaatimuksia. Verovelvollisen ei kuitenkaan tarvitse erikseen laatia master filea ja local filea, vaan verovelvollinen voi antaa myös tiedot yhdessä dokumentissa. Verohallinto on antanut myös siirtohinnoittelun dokumentointia koskevan ohjeen (*Siirtohinnoittelun dokumentointi 129/200/2017*). Verohallinnon ohjeen tarkoituksena on selvittää lainmukaisia siirtohinnoittelun dokumentoinnin vaatimuksia. Tämän lisäksi Verohallinnon ohjeessa käydään läpi lisää, mitä lisäyksiä suositellaan ottamaan dokumentoinnissa huomioon. (Karjalainen & Raunio 2018, 313)

VML 31 §:n mukaan markkinaehtoperiaatetta tulisi noudattaa myös kotimaisissa liiketoimissa. Siirtohinnoitteludokumentoinnin soveltaminen poikkeaa markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta. Siirtohinnoittelun dokumentointia koskevat ohjeet tulevat sovellettavaksi silloin, kun kyseessä on transaktio, jossa toisena osapuolena on ulkomainen yritys. Kotimaan transaktiot jäävät dokumentointivelvoitteen ulkopuolelle. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa ja Euroopan unionin käytäntösäännöissä korostetaan sitä, ettei siirtohinnoittelun dokumentointi saa kuitenkaan aiheuttaa liian suurta hallinnollista taakkaa. Tämän seurauksena siirtohinnoittelun dokumentoinnin sisältöä tulisi suhteuttaa liiketoiminnan merkityksellisyyteen ja myös verovelvollisen verotettavaan tuloon. (Karjalainen & Raunio 2018, 313)

OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa siirtohinnoittelun dokumentoinnin laadinnasta on mainittu se, että siirtohinnoittelun dokumentoinnin laadinta olisi vain suurille yrityksille ja sen lisäksi pienet ja keskisuuret yritykset olisivat vapautettu siirtohinnoittelun dokumentoinnin raportoinnista. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan keskisuuriksi ja pieniksi yrityksiksi määritellään alle

750 miljoonaa euroa liikevaihtoa vuodessa tekevät konsernit (OECD 2022, 21) Suomessa siirtohinnoittelun dokumentoinnin laatimisesta on säädetty verotusmenettelylain 14 a §:ssä. VML 14 a §:ssä keskisuuriksi katsotaan yhtiöt, jotka täyttävät alla olevan listan ehdot:

- Yhtiön palveluksessa on vähemmän kuin 250 henkilöä,
- Yhtiön taseen loppusumma on enintään 43 miljoonaa euroa, tai yhtiön liikevaihto on enintään 50 miljoonaa euroa ja
- Yhtiö täyttää EU:n komission vaatimukset pienten ja keskisuurten yritysten tunnusmerkeistä.

Kaikkien yllä mainittujen kolmen kohdan tulee täytyä, jotta yhtiö voidaan katsoa olevan pieni tai keskisuuri yritys. Taseen ja liikevaihdon raja voi ylittyä, vaikkei yritys olisi pieni tai keskisuuri yhtiö. (Karjalainen & Raunio 2018, 313–314)

Komission suosituksessa (2003/361/EY) käsitellään pienen ja keskisuuren yhtiön dokumentointivaatimuksia. Yhtiön taseen loppusummaa ja yhtiön liikevaihtoa laskiessa käytetään päättäneen tilikauden tietoja. Vastaperustetun yhtiön tietoja laskiessa hyödynnetään arviota yhtiön taseesta ja liikevaihdosta. Henkilöstömäärä lasketaan vuosittain, mikä kertoo sen, kuinka paljon kokopäiväisiä työntekijöitä on ollut yhtiössä vuoden aikana. Osa-aikaiset työntekijät huomioidaan kokoajakaisten työntekijöiden osana. (2003/361/EY) Tunnuslukuja laskettaessa huomioidaan koko konsernia koskevat luvut. Siirtohinnoittelun dokumentoinnin ehdot eivät täyty silloin, kun kansainvälisellä yhtiöllä on Suomessa tytäryhtiö, vaikka Suomessa oleva tytäryhtiö täyttäisikin VML 14 a §:n mukaiset vaatimukset pienestä ja keskisuuresta yhtiöstä. Siirtohinnoittelun dokumentointivelvollisuus alkaa vasta sitten, kun yhtiö toisen kerran ylittää laissa olevat rajat. Dokumentointivelvollisuus vastavuoroisesti lakkaa silloin, kun yhtiö ei ole ylittänyt kahtena perättäisenä vuonna rajoja. (Karjalainen & Raunio 2018, 314–315)

Hallituksen esityksen mukaan pienten ja keskisuurten yhtiöiden ei tarvitse raportoida siirtohinnoittelun dokumentoinnista. Verotusmenettelylain 14 a §:n mukaan pieni ja keskisuuri yritys laatii kirjallisen selvityksen etuyhteysliiketoimista vuoden aikana. Etuyhteydessä olevien yhtiöiden tulisi noudattaa siirtohinnoittelussa markkinaehtoperiaatetta. Markkinaehtoisuutta noudatetaan myös esimerkiksi ulkomaisen yhtiön ja kiinteän toimipaikan välisissä transaktioissa. (HE 142/2016)

Siirtohinnoitteludokumentointi laaditaan Suomessa siirtohinnoitteluohjeiden perusteella. Verotusmenettelylain 14 b §:n mukaan siirtohinnoitteludokumentointiin lisätään etuyhteyssuhteita ja liiketoimintaa koskeva kuvaus. Dokumentointiin lisätään tiedot verovelvollisen liiketoiminnan tiedoista. Siirtohinnoittelun dokumentointiin sisällytetään myös kuvaus yhtiön käyttämästä siirtohinnoittelumenetelmästä, toimintoarvioinnista ja vertailuarvioinnista, jos yhtiön ja liiketoimen osapuolten välisten transaktioiden yhteismäärä on verovuonna yli 500 000 euroa. Vuoden 2014 aikana Suomessa oli yhteensä hieman yli 2 100

verovelvollista, joiden itsensä ilmoittamisen perusteella tulee antaa siirtohinnoitteludokumentointi Suomessa. (HE 142/2016)

3.2 Siirtohinnoittelun dokumentointi ennen kolmiportaista mallia

Euroopan unionin neuvosto hyväksyi EU:n siirtohinnoittelufoorumin laatimat siirtohinnoittelun dokumentointia koskevat uudet käytännesäännöt (*EU Transfer Pricing Documentation, EU TPD*) vuonna 2006. Käytännesäännöt eivät kuitenkaan aiheuta oikeudellisia velvoitteita jäsenvaltiolle. Jäsenvaltiot pyytävät siirtohinnoittelun dokumentointivelvolliselta muitakin asiakirjoja siirtohinnoitteludokumentointia varten. Uusien käytännesääntöjen tarkoituksena oli yhtenäistää siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältövaatimuksia ja vähentää siirtohinnoitteludokumentoinnista johtuvia kustannuksia verovelvollisille. Monikansallinen yritys laatii kaksiosaisen dokumentaation EU:n käytännesääntöjen mukaan. Dokumentaatio sisältää master file -dokumentin ja local file -dokumentin. Master file -dokumentaatio sisältää koko konsernia koskevan kantatiedoston. Taas local file -dokumentointi sisältää yhtenäisen maakohtaisen raportoinnin. EU:n käytännesääntöjen mukainen dokumentaatio olisi kaikissa EU:n jäsenvaltioissa yhdenmukainen. Tämä helpottaa dokumentointia master file -dokumentin laadinnassa, koska siirtohinnoittelutietojen keskittäminen master file -tiedostoon on helpompaa ja vaivattomampaa. Sanktioiden ja rangaistusten riski pienenee. (Jaakkola ym. 2012, 94–95)

Jaakkola ym. (2012, 95) ovat määritelleet tarkasti listan, joita asioita master file -dokumentin ja local file -dokumentin tulisi sisältää. Konsernitason master file -dokumentin sisältää seuraavia asioita:

- Yleinen konsernin liiketoiminnan kuvaus, sisältäen kuvauksen konsernin strategiasta
- Kuvaus konsernin organisaatiosta, sekä juridisesta että operatiivisesta rakenteesta
- Konsernin sisäisiin liiketoimiin osallistuvat konserniyhtiöt
- Yleisen tason kuvaus eri konsernin sisäisiin liiketoimiin liittyvistä toiminnoista ja riskeistä
- Aineettoman omaisuuden omistus konsernissa
- Konsernin siirtohinnoittelupolitiikan kuvaus
- Listaus konsernin kustannusjakojärjestelmiin liittyvistä sopimuksista, APA:sta sekä mahdollisista siirtohinnoitteluun liittyvistä oikeuden päätöksistä.

Jaakkola ym. (2012, 95) mukaan maakohtainen raportointi sisältää tietoja vain tietyssä valtiossa olevasta verovelvollisen liiketoiminnasta ja konsernin sisäisistä liiketapahtumista, jotka ylittävät rajat. Maakohtaisen raportoinnin tiedot esitetään vain kyseisen valtion veroviranomaisille. Paikallinen maakohtainen dokumentointi sisältää dokumentoinnissa seuraavia tietoja:

- Yksityiskohtainen kuvaus yhtiön liiketoiminnasta ja liiketoimintastrategiasta
- Yksityiskohtaiset tiedot yhtiö konsernin sisäisistä liiketoimista (liiketoimintatyytit, laskutusvirrat ja transaktiovolyymit)
- Vertailuanalyysi
- Selvitys siirtohinnoittelumenetelmän/-menetelmien valinnasta ja soveltamisesta
- Selvitys siirtohinnoittelumenetelmän/-menetelmien valinnasta ja soveltamisesta
- Tarvittavat tiedot valitusta vertailuyhtiöstä
- Kuvaus siitä, miten yhtiö on soveltanut konsernin siirtohinnoittelupolitiikkaa.

3.3 OECD:n siirtohinnoitteluohjeen mukainen dokumentointi

OECD:n siirtohinnoitteluohjeessa on ohjeita ja neuvoja, miten siirtohinnoittelun dokumentointi tulisi laatia. Siirtohinnoitteluohjeiden viidennessä luvussa ohjeistetaan, millaisia siirtohinnoittelun dokumentointiin liittyviä dokumentteja verovelvolliselta vaaditaan. Lisäksi viides luku sisältää ohjeistusta, miten verovelvollinen voi perustella siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden. (Karjalainen 2018, 346–347)

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan siirtohinnoitteludokumentoinnin tarkoituksena on antaa mahdollisimman paljon tietoa veroviranomaiselle riskikartoituksen tekemiseen tai riittävästi tietoa siirtohintatarkoituksen päättämisestä. Siirtohintatarkastuksen tekeminen on veroviranomaiselle laajempi kokonaisuus, jossa veroviranomainen tarvitsee laajan kokonaisuuden dokumentointivelvollisen siirtohinnoitteluun vaikuttavista asioista. (OECD 2022)

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan ajantasaista siirtohinnoitteludokumentointia voidaan vaatia valtion puolelta, joten siirtohinnoitteludokumentointi tulisi tehdä ajantasaisesti, silloin kun transaktio toteutuu. Jos dokumentointia ei tehdä transaktion toteutumishetkellä, tulisi dokumentointi tehdä viimeistään silloin, kun veroilmoitus jätetään. Dokumentointivelvollisen tulisi pohtia siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta ennen kuin hinnat määritellään tai viimeistään silloin, kun veroilmoitus tehdään. (OECD 2022)

Siirtohinnoitteluohjeistuksessa on huomioitu myös siirtohinnoittelun dokumentoinnista aiheutuva hallinnollinen taakka ja kustannukset

dokumentoitavalle yhtiölle. Dokumentoinnin ei tulisi aiheuttaa dokumentointivelvolliselle liiallisia kustannuksia. (OECD 2022)

3.4 Siirtohinnoittelun kolmiportainen malli

Siirtohinnoittelun dokumentoinnissa on siirrytty kolmiportaiseen malliin, joka sisältää dokumentoinnissa kolme eri osa-aluetta, joita tulisi noudattaa siirtohinnoittelun dokumentointia laadittaessa. Uutta lainsäädäntöä sovelletaan vuodesta 2017 lähtien alkaneista tilikausista. Maakohtaisen raportoinnin verovelvolliset ovat tehneet jo 1.1.2016 alkaneista tilikausista lähtien. (VML 14a-e §)

BEPS 13 -toimenpiteen mukaan siirtohinnoittelun dokumentointi muodostuu kolmiportaisesta mallista. Kolmiportaisen mallin eri osat ovat:

- Master file (koko konsernia koskevat tiedot)
- Local file (tiettyssä valtiossa sijaitsevan yksittäisen verovelvollisen yhtiötä koskevat tiedot)
- Country-by-Country report (tilikausittain laadittava selvitys monikansallisen yrityksen maksamista veroista ja muista taloudellisista tiedoista eri valtioissa)

Maakohtainen raportointi esitetään veroviranomaiselle tiettyjen ehtojen mukaisesti, kun taas verovelvollisen local file ja master file esitetään, kun veroviranomainen sitä pyytää. (Verohallinto 2018) Verovelvollisen näkökulmasta katsoen kaikki kolme raporttia laaditaan vuosittain. Euroopan neuvoston direktiivin 2016/881/EU avulla implementoitiin Suomen lainsäädäntöön maakohtainen raportointi. Kyseiseen direktiiviin yhdistettiin myös niin sanottu virka-apudirektiivi. Direktiivin mukaan jäsenvaltioiden on implementoitava BEPS-raportin 13 toimenpiteen mukainen country-by-country -tietoja koskeva raportti lainsäädäntöönsä. Direktiivissä korostetaan niin sanottujen ylimpien emoyritysten roolia maakohtaisessa raportoinnissa. Ylimmät emoyhtiöt raportoivat maakohtaisen raportoinnin tiedot asuinvaltioilleen. Direktiivin mukaan raportointivelvolliseksi voi tulla myös jäsenvaltiossa muu kuin verovelvollisen ylin emoyhtiö, mikäli jäsenvaltiolla ei ole mahdollista saada tietoja tiettyjen edellytysten täytyessä ulkomaisen emoyrityksen valtiosta. Jäsenvaltioiden tulee toimittaa siirtohinnoitteludokumentoinnin tiedot suoraan tietojenvaihtona toiselle jäsenvaltiolle. (Valtiovarainministeriö 2017, 132)

BEPS-toimenpiteen 13 myötä verovelvollisen tulee esittää viranomaisen pyynnöstä siirtohinnoittelun dokumentointi, johon kuuluvat master file eli koko konserniin koskevaan raportointi ja local file eli yksittäistä maakohtaista verovelvollista koskeva raportti. Merkittävimpana erona master filen ja local filen välillä on se, että koko konsernin tiedoissa annetaan konsernista vain yleiskuva, kun taas yksittäisen verovelvollisen tiedoissa annetaan tarkka kuva verovelvolliselta vaadittavista tiedoista. (Verohallinto 2018)

3.4.1 Konsernitietojen dokumentointi (Master file)

Konsernitietojen dokumentoinnista (Master file) on säädetty VML 14 b §:n 1 momentissa. Konsernitietojen dokumentointi jakautuu kuuteen eri kohtaan, jotka vastaavat BEPS-dokumentointiohjeistuksen mukaisia tietosisältöjä. BEPS-dokumentointiohjeistuksessa painotetaan, että konsernitietojen dokumentoinnissa on tarpeellista tuoda esille yleiskuva, jossa kerrotaan verovelvollisen siirtohinnoittelukäytännöt juridisen, taloudellisen, rahoituksellisen ja verotuksellisen kehikon avulla. Konsernitietojen tarkoituksena ei ole antaa yksityiskohtaisia tietoja VML 14 b §:n mukaisista tiedoista, vaan antaa kokonaiskuvan, jossa muodostetaan yleiskuva toiminnasta. (Verohallinto 2018)

VML 14 b §:n mukaan Verovelvollisen on annettava seuraavat tiedot organisaatorakenteesta: kuvaus verovelvollisen liiketoiminnasta, kuvaus aineettoman omaisuuteen liittyvästä toiminnasta, kuvaus verovelvollisen rahoitustoiminnasta ja tilinpäätös tai sen puuttuessa tilinpäätöstä vastaavat tiedot. Lisäksi konsernitiedoissa annetaan tiedot rajat ylittävää tulon allokointia koskevista verotuksen ennakkolisistä sopimuksista ja kannanotoista. (Verohallinto 2018)

Master filessa olevat tiedot ovat sellaisia, jotka ovat saatavilla vain konsernin sisäisesti emoyhtiöllä. Yleensä master file laaditaan konsernin emoyhtiössä, josta emoyhtiö lähettää tiedot tytäryhtiöiden siirtohinnoittelun dokumentointeihin. Kattavimmillaan master file -dokumentaatio kattaa kaikki liiketoimintalinjojen tiedot. VML 14 b §:n 4 momentin mukaan dokumentaatio voidaan rajoittaa koskemaan vain tiettyä liiketoiminnan osa-alueita, jos tämä liiketoiminnan osa-alue on erillinen ja itsenäinen liiketoiminnan alue muihin liiketoiminnan alueisiin nähden. Verohallinnolla on mahdollisuus pyytää muiden liiketoiminta-alueiden master fileit. Konsernin eri liiketoiminnan alueet toimivat erillään toisistaan, joten konsernien sisällä siirtohinnoitteluperiaatteet ja toimintaperiaatteet voivat olla hyvin erilaisia. Kaikkien liiketoiminnan alueiden kuvaaminen samassa dokumentissa sekoittaa yrityksen liiketoiminnan kuvausta master filessa. Osa liiketoiminnan alueista voi toimia niin pienellä ja marginaalilla liiketoiminnan alueella, ettei sillä ole merkitystä suomalaisen yrityksen siirtohinnoittelun dokumentointiin. (Karjalainen & Raunio 2018, 317–318)

Eri liiketoiminnan alueiden master file -dokumentit sisältävät tarkempaa tietoa kuin koko konsernia koskeva master file. Liiketoiminnan alueittain laaditut master file -dokumentoinnit ovat työlämpiä ja verovelvollinen voi halutesaan valita toimintatapansa eli tekeekö verovelvollinen vain yhden master file -dokumentaation vai tekeekö erikseen jokaiselta liiketoiminnan alueelta dokumentaation. Verovelvolliselta ei voida vaatia master file -dokumentaation laatimista liiketoiminnan alueittain. BEPS-hankkeen myötä siirtohinnoittelun dokumentointisäännökset lisäsivät huomattavasti konsernista annettavia tietoja aikaisempaan verrattuna. Master filen tarkoituksena oli ennen olla tiedollisesti kaapeampi kuin nykyiset vaatimukset edellyttävät. Ennen BEPS-hanketta veroviranomaisilla oli vaikea tulkita dokumentaatiota ja sitä, että onko veroviranomaiselle annettu kaikki tarvittavat tiedot siirtohinnoittelua varten. Veroviranomaisilla on ollut hankaluuksia tulkita sitä, onko jokaisen maan veroviranomaiselle

annettu samat tarvittavat tiedot ja kokonaiskuva yrityksen toiminnasta master filen avulla. (Karjalainen & Raunio 2018, 217–218)

Master filen ensimmäisessä kohdassa dokumentointivelvollisen on esitettävä organisaatorakenne. Organisaatorakenteessa dokumentointivelvollinen antaa perustiedot konsernin omistussuhteista. Organisaatorakenne muodostuu kaaviosta, jossa läpikäydään juridinen konserniyhtiöiden omistusrakenne. Organisaatiokaavioon lisätään myös kaavio yhtiön toiminnallisesta rakenteesta ja kerrotaan konsernin toiminnasta edellisillä tilikausilla. (Verohallinto 2018) Konsernikaavio on aiemmin sisällytetty siirtohinnoittelun dokumentointiin, joten juridinen maantieteellinen sijainti on valmiina monien konsernien siirtohinnoitteludokumentoinnissa ennen BEPS 13 -toimenpiteen muutoksia. Useimmiten organisaatiokaaviot on laadittu erikseen, joten niiden yhdistäminen siirtohinnoitteludokumentointiin kannattaa, koska se antaa veroviranomaiselle paremman kuvan liiketoiminnasta. (Karjalainen & Raunio 2018, 318–319)

Kuvaus verovelvollisen liiketoiminnasta esitetään kohdassa kaksi. Tärkein osa liiketoiminnan kuvausta on tiedot konsernin liiketoiminnan kannalta tärkeistä tuloa tuottavista ja arvoa luovista tekijöistä, joista käytetään nimitystä *drivers of business profit*. Arvoa luovia tekijöitä ovat markkinaehtoperiaatteen mukaisesti tärkeät toiminnot, merkittäviä riskejä koskeva päätöksenteko sekä ainutlaatuinen ja arvokas aineeton omaisuus. Toiminnot, merkittävät riskit ja arvokas aineeton omaisuus olisi tunnistettava ja tarkemmin kuvattava liiketoiminnan kuvauksessa. Liiketoiminnan kuvauksessa kerrotaan liiketoiminnan arvoja luovien toimintojen tekemisestä konsernissa. (Karjalainen & Raunio 2018, 319)

Liiketoiminnan kuvauksessa tuloa tuottavia tekijöitä ovat muuan muassa liiketoimintastrategiat, markkinatilanteen vaikutus liiketoimintaan ja arvokas aineeton omaisuus. Liiketoiminnan kuvauksessa läpikäydään tuloa tuottavat tekijät, mutta siirtohinnoitteludokumentoinnin muissakin kohdissa esitellään vielä samoja tekijöitä. (Verohallinto 2018) Liiketoiminnan kuvaukseen liitetään viiden suurimman tarjotun palvelun ja tuotteen toimitusketjusta kuvaus. Toimitusketjussa kuvaillaan tiedot palveluista ja tuotteista, joiden osuus on yli viisi prosenttia liikevaihdosta. Selostukseen lisätään tieto tuotteiden ja palveluiden keskeisimmistä maantieteellisistä markkinoista. (HE 142/2016) Toimitusketjun ja tuotantoketjun esittämistä vaativa vaatimus on mainittu vain hallituksen esityksen perusteluissa ja Verohallinnon antamassa ohjeistuksesta siirtohinnoittelusta vuonna 2018 (Karjalainen & Raunio 2018, 320). OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan master filessa kuvataan konsernin tuotanto ja toimitusketju (OECD 2022). OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden perusteella osalle konsernin ulkomaisen yhtiön dokumentoinnissa se on pakollisena vaatimuksena (Karjalainen & Raunio 2018, 320).

Liiketoiminnan kuvaus on lyhyt ja ytimekäs kuvaus konsernin eri yhtiöiden välisistä keskeisimmistä palvelujärjestelyistä. Tutkimus- ja tuotekehityksen palvelut on otettu pois tämän vaiheen dokumentoinnista, koska tutkimus- ja tuotekehityksestä dokumentoidaan aineetonta omaisuutta koskevassa konsernitietojen dokumentoinnissa. Konsernin keskeiseen palvelujärjestelyiden kuvaukseen liitetään lyhyt selostus siitä, kuinka palveluntarjoaja kykenee suoriutumaan

palvelusta. Liiketoiminnan kuvauksessa esitellään siirtohinnoitteludokumentointivelvollisen siirtohinnoitteluperiaatteet, joissa esitetään palveluiden tuottamisesta aiheutuneita kustannusten jakautuminen ja palveluiden hinnan määrittämisessä hyödynnetään siirtohinnoitteluperiaatteita. (Verohallinto 2018)

Lyhyt toimintoarvio esitetään liiketoiminnan kuvauksessa. Toimintoarviossa esitellään tärkeimmät arvomuodostukseen liittyvät panostukset, joita konsernissa tekevät eri tytäryhtiöt. Merkittäviä panostuksia ovat esimerkiksi konsernin liiketoimintaan liittyvät avaintoiminnot. Lyhyen toimintoarviointin pääasiallisena tarkoituksena ei ole kattaa kaikkia konserniyritysten toimintoja. Toimintoarviota hyödynnetään myös yksittäisen verovelvollisen local file -osassa. (Verohallinto 2018)

Liiketoiminnan kuvauksessa kuvaillaan liiketoiminnan uudelleenjärjestelyt sekä yrityshankinnat ja yritysluovutukset, joihin liittyy läheisesti paljon eri siirtohinnoittelukysymyksiä, joista veroviranomaiset ovat kiinnostuneita. Yksittäisen dokumentoitavan yrityksen liiketoiminnan hankinnat ja luovutukset dokumentoidaan local filessa. Jos liiketoiminnan hankinnat ja luovutukset koskevat koko konsernia, tulee ne käsitellä master filessa, joka noudattaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeita ja Verohallinnon ohjeita siirtohinnoittelun dokumentoinnista. VML 14 b §:ssä ei ole aiemmin säädetty yhtään konsernitason tiedoista ja lisäksi säännöksissä ei ole mainittu sanallakaan konsernia. Säännöksen kohdassa 1 kuitenkin mainittiin ennen uutta dokumentointiohjeistusta se, että siirtohinnoitteluohjeistukseen esitettiin kuvaus liiketoiminnasta, johon lisättiin myös kuvaus olennaisimmista asioista konsernin liiketoiminnasta. Ennen siirtohinnoitteludokumentoinnin uudistusta konsernin ja yksittäisen yhtiön tiedoissa annettiin samanlaisia tietoja, kuten kilpailutekijät ja markkinat. Ennen uusia siirtohinnoitteludokumentoinnin säännöksiä moni laati master filen, vaikkei erillisiä säännöksiä ollutkaan EU:n TPD-määräyksiä luukuunottamatta. (Karjalainen & Raunio 2018, 321)

Siirtohinnoitteludokumentoinnissa esitetään VML 14 b §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan kuvaus aineettomaan omaisuuteen liittyvästä toiminnasta (Verohallinto 2018). Aineettomana omaisuutena pidetään kaikkea ei-fyysistä ominaisuutta lukuun ottamatta rahoitusomaisuutta, jota voidaan kontrolloida tai omistaa käytettäväksi hyödyksi kaupallisessa toiminnassa (OECD 2022). Aineettonta omaisuutta ei ole kovin tarkasti määritelty kirjanpitoon ja juridiikan määritelmiin perustuen, koska aineettonta omaisuutta koskevassa analyysissä keskitytään määrittämään kaikki ne ehdot, jotka olisivat sovittavissa niissä liiketapah-tumissa, jotka on sovittu riippumattomien osapuolten välillä. (Verohallinto 2018) OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa kerrotaan, ettei liiketoiminnan nimikkeellä ole merkitystä siirtohinnoittelussa, koska tärkeintä on huomioida siirtohinnoittelussa etuyhteisyhtiöiden liiketoimesta syntyvä taloudellinen arvo riippumatta muista asioista (OECD 2022).

Konsernin aineettoman omaisuuden kuvauksessa esitetään yleiskuvauksena konsernin kokonaisstrategia. Kokonaisstrategiassa kuvaillaan aineettoman omaisuuden kehittämistä, omistamista ja hyödyntämistä. Aineettoman oikeuden kuvaukseen lisätään olennaisilta osin kuvaus tutkimus- ja kehitystoiminnan

sijainnista ja kuvaus siitä, mistä kehitystoimintaa johdetaan ja kontrolloidaan. Nämä merkittävät tutkimus- ja kehitystoiminnot ovat esimerkiksi tutkimusohjelman suunnittelu ja kontrollointi ja tutkimusohjelman strategisten päätösten kontrollointi. Aineettoman omaisuuden konsernitason ymmärtämisessä on tunnistettava eri toimintojen maantieteellinen sijainti ja sen kohdistaminen konsernin yleisen tason strategiassa. (Verohallinto 2018)

Konsernin aineettomaan omaisuuteen luetellaan siirtohinnoittelun kannalta kaikki tärkeimmät aineettomien oikeuksien ominaisuudet tai aineettoman omaisuuden ryhmät sekä niiden juridinen omistaja. Kuvauksessa kerrotaan aineetonta omaisuutta koskevat sopimukset ja sopimuksessa mukana olevat eri konsernin yhtiöt. Sopimuksia ovat esimerkiksi kustannustenjakosopimukset. Listaus sopimuksista vaatii vain kaikista tärkeimpien sopimusten listauksen. Aineettoman omaisuuden kohdassa listataan myös dokumentoitavan konsernin siirtohinnoitteluperiaatteet, jotka koskevat kehitys- ja tutkimustoimintaa sekä aineetonta omaisuutta. Siirtohinnoitteluperiaatteet ovat samanlaisia kuin aineetonta omaisuutta koskevassa kokonaisstrategiassa. Konsernin aineettomaan omaisuuteen listataan yleinen selvitys aineettomista omaisuuden siirroista, jotka ovat tapahtuneet tilikauden aikana. Selvityksessä on käytävä läpi tiedot siirron osapuolista, osapuolten sijaintivaltiosta tai oikeusalueista sekä suoritettujen korvauksien suuruudesta. (Verohallinto 2018)

Siirtohinnoittelun dokumentoinnissa on esitettävä VML 14 b §:n 1 momentin 4 kohdan mukaisesti kuvaus rahoitustoiminnasta (Verohallinto 2018). Konserneissa rahoitus on keskitetty ja se hoidetaan keskitetysti. Monissa konserneissa vieraan pääoman ehtoinen rahoitus perustuu konsernin ulkopuolisten rahoittajien vaatimukseen. (Karjalainen & Raunio 2018, 322) Konsernin ulkoisessa rahoitustoiminnassa esitetään ensin kuvaus konsernin ulkopuolisesta rahoituksesta. Kuvauksessa kerrotaan se, mistä ulkoinen rahoitus muodostuu ja kuinka ulkoinen rahoitus on järjestetty. Rahoitustoiminnassa kerrotaan merkittävimmät rahoitusjärjestelyt, joita konsernin eri yhtiöt ovat tehneet riippumattomien rahoittajien kanssa. Jos konsernissa on keskitetty ulkoisen rahoituksen hankkiminen, niin tulee konsernin huomioida dokumentoinnissa keskeisimpien sopimusten lainaehdot dokumentoinnissa yleisellä tasolla. Konsernin merkittävät lainat suhteutetaan konsernin kokonaisrahoitukseen, jonka avulla saadaan käsitys koko konsernin rahoitusasemasta. (Verohallinto 2018)

Koko konsernin rahoituksen kuvaaminen ei kuitenkaan osoita sitä, onko konsernin sisäinen rahoitus markkinaehtoperiaatteen mukaista. Koko konsernin ja yksittäisen konserniyhtiön toiminnot, toiminnassa käytetty omaisuus ja toiminnassa otetut riskit sekä muut olosuhteet saattavat poiketa huomattavasti. (Verohallinto 2018) Rahoitustoiminnan selvitys kattaa sekä ulkoisen että sisäisen rahoituksen. Rahoitustoiminta tuodaan esille konsernitason dokumentoinnissa (Karjalainen & Raunio 2018, 323).

Seuraavassa kohdassa konsernitason dokumentoinnissa esitetään tilinpäätös. Master fileen liitetään joko konsernitilinpäätös tai konsernitilinpäätöstä vastaavat tiedot, jotka täyttävät tarvittavat tiedot. (Karjalainen & Raunio 2018, 323) Konsernin tilinpäätöksen edellytykset dokumentoinnissa täytetään usealla eri

tavalla. Käytännössä konsernin dokumentointia varten laadittu tilinpäätös on jo laadittu aiemmin yhtiön sisäistä johtamista, verotusta tai jotain muuta tarkoitusta varten. Samaa tilinpäätöstä hyödynnetään myös siirtohinnoitteludokumentoinnissa. (Verohallinto 2018).

Viimeisimmässä kohdassa dokumentoinnissa esitetään ennakkolliset kannanotot VML 14 b §:n 1 momentin 6 kohdan mukaisesti. Ennakollisissa kannanotoissa esitetään tiedot rajat ylittävän tulon allokoointia koskevista verotuksen ennakollisista sopimuksista ja kannanotoista. Konsernin on annettava verovuotena olemassa olevista siirtohinnoittelun ennakkosopimuksista lyhyt listaus. Suomessa ennakkollinen keskustelu tai sopimus tarkoittaa Verohallinnon näkemystä konserniin kuuluvan verovelvolliseen verotukseen vaikuttavista asioista. Verohallinnon kannanotto voi olla esimerkiksi enakkoratkaisu. (Verohallinto 2018)

Keskeisimpänä muutoksena aiempaan dokumentaatiovelvollisuuteen konsernitason tiedoissa on se, että yrityksen tulisi lisätä dokumentaatioon organisaatiokaavio, jossa esitetään merkittävien toimintojen sijaintipaikat, konsernisuhteet ja niiden väliset omistussuhteet. Aiemmin siirtohinnoittelun dokumentoinnissa esitettiin tietoja konsernin liiketoiminnasta, mutta uusien ohjeistusten mukaisesti dokumentointiin tulisi lisätä liikevaihto, jossa esitetään viiden suurimman liikevaihdon mukaisen viiden suurimman tuotteen tuotanto- ja toimitusketju sekä kaikista niistä, joiden osuus liikevaihdosta ylittää yli 5 prosenttia. (Karjalainen & Raunio 2018, 318)

Ennen uusia dokumentaatiosäännöksiä master filen tietosisältö on ollut huomattavasti suppeampi kuin uusien dokumentaatiosäännösten jälkeen. Aiemman dokumentoinnin tarkoituksena oli esitellä konserniyhtiöiden suurimmat vientituotteet. Nykyisen dokumentaation tarkoituksena on esitellä lisäksi sisäiset palvelut. Uusissa dokumentointiohjeissa on pyritty korostamaan yhä enemmän myös aineettomaan omaisuuteen liittyvää toimintaa. Uudessa dokumentointiohjeistuksessa tuodaan myös enemmän esille tutkimus- ja kehitystoiminnan sijaintia ja rahoitustoiminnan laajaa kuvausta. Dokumentointimuutosten myötä konsernin tulisi esittää dokumentoinnissa konsernitilinpäätös tai muu vastaava dokumentaatio. (Karjalainen & Raunio 2018, 318)

VML 14 b §:n 5 momentissa määritellään se, milloin konsernin master filea ei edellytetä. Master filea ei edellytetä myöskään silloin, kun yrityksen ja jokaisen liiketoimien yhteismäärä ei ylitä 500 000 euroa. Etuyhteyspuolten jokainen transaktio tulee laskea yhteen markkinaehtoisilla arvoilla, jotta arvioidaan, täytyykö dokumentointivelvollisuutta koskevien helpotusten soveltamisedellytykset. Soveltamisedellytysten helpotus edellyttää kuitenkin dokumentointivelvolliselta analyysiä hintojen markkinaehtoisuudesta, vaikkei sitä tarvitsekaan sisällyttää dokumentointiin. (Karjalainen & Raunio 2018, 316)

3.4.2 Verovelvollistietojen dokumentointi (Local file)

Dokumentoitavan yrityksen tiedoista säädetään VML 14 b § 2 momentissa. Siirtohinnoittelun dokumentointi tulisi sisältää VML 14 b § 2 momentin mukaan

seuraavat tiedot verovelvollisen siirtohinnoittelun dokumentoinnista (Karjalainen & Raunio 2018, 324):

- 1) Yrityksen hallinto- ja organisaation kuvaus
- 2) Kuvaus yrityksen liiketoiminnasta
- 3) Kuvaus etuyhteyssuhteista
- 4) Tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista
- 5) Toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista
- 6) Vertailuarviointi ja käytettävissä oleva vertailukohteista
- 7) Kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta
- 8) Tilinpäätös tai sen puuttuessa vastaavat olemassa olevat tiedot
- 9) Sellaiset verovelvollisen etuyhteyssuhteissa tekemät liiketoimia koskevat verotuksen ennakkolliset kannanotot ja sopimukset, joita Suomi ei ole antanut tai joissa Suomi ei ole sopimusosapuolena.

Local filen sisältövaatimukset ovat muuttuneet hieman vuonna 2007 voimaan tulleiden dokumentointisäännösten jälkeen. BEPS-hankeen myötä on tehty erityisesti markkinaehtoperiaatteen soveltamiseen isoja muutoksia, joten vanhojen dokumentointisäännösten päivittäminen ei ole ollut riittävää. Tulon kerryttäminen perustuu yhtiön toimintaan ja riskejä koskevien päätösten tekemiseen. Toimintoarvioiden riskianalyysit jouduttiin suurimmaksi osaksi kirjoittamaan uudestaan. (Karjalainen & Raunio 2018, 324)

Ensimmäisessä kohdassa esitellään yksittäisen yhtiön hallinto- ja organisaatorakenne, joka keskittyy enemmän toiminnalliseen rakenteeseen. Yhtiö liittää dokumentointiin mukaan organisaatiokaavion. Master filessa yhtiö taas kuvaa koko konsernin juridista organisaatorakennetta. (Karjalainen & Raunio 2018, 324) Dokumentoinnissa on esitettävä VML 14 b §:n 2 momentin 1 kohdan mukaisesti kuvaus dokumentointivelvollisen yksittäisen verovelvollisen organisaatio- ja hallintorakenteesta. Verovelvollistietojen dokumentointi eroaa huomattavasti konsernitietojen dokumentoinnista. Verovelvollisen dokumentoinnissa annetaan yksityiskohtaisia tietoja dokumentoinnin kohteena olevasta yhtiöstä, kun taas konsernikohtaisessa dokumentoinnissa käydään läpi yleisellä tasolla koko konsernin siirtohinnoittelua. (Verohallinto 2018)

Verovelvollisen hallinto- ja organisaatorakenne on osa selvitystä verovelvollisen siirtohinnoittelun dokumentoinnissa. Tyypillisesti organisaatorakenne kuvaillaan organisaatorakennekaaviolla. Organisaatiokaaviossa kuvataan yrityksen organisoitumisen periaatteet. Lisäksi organisaatio- ja hallintorakenteesta pitää esittää selvitys, millä tavoin yrityksen johtamiseen liittyvät toiminnot on järjestetty yrityksessä. Näiden lisäksi selvityksessä myös selvennetään se, miten yrityksen sisäinen päätöksenteko ja vastuunjako sekä päätöstä tekevien henkilöiden vastuut on jaettu yrityksen sisällä. Yrityksen hallinto- ja organisaatorakenteen lisäksi selvityksessä tulee selventää yrityksen johdolle asetetuista konsernin sisäisistä raportointivelvollisuuksista. (Verohallinto 2018)

Toisessa kohdassa käydään läpi yrityksen liiketoiminnan kuvaus. Liiketoiminnan kuvauksen laajuus vaihtelee eri tapauksissa. Local filessa liiketoiminnan kuvaus on laajempi kuin master filessa oleva yleiskuvaus konsernin liiketoiminnasta. (Karjalainen & Raunio 2018, 325) Hallituksen esityksessä 107/2016

käydään läpi liiketoiminnan kuvauksen sisältöä, jonka kuvauksen tulee kattaa sekä verovelvollisen liiketoiminnan kuvauksen että liiketoimintaa koskevan strategian. Liiketoiminnan kuvauksessa voidaan selvittää yhtiölle siirtohinnoittelun kannalta merkittävät strategiat. Esimerkkeinä siirtohinnoittelun kannalta merkittävistä strategioista ovat markkinoille tunkeutumisstrategia ja markkinaosuuden puolustamisstrategia. (Karjalainen & Raunio 2018, 325)

Liiketoiminnan tiedoissa on tarkoitus antaa yksityiskohtaisia tietoja verovelvollisen liiketoiminnasta ja eri liiketoiminnan strategioista. Liiketoiminnan kuvaus edellyttää yksityiskohtaista tietoa yhtiön harjoittamasta liiketoiminnasta. Dokumentointivelvollinen voi keskittyä liiketoiminnan kuvauksessa myös keskeisiin liiketoiminnan osa-alueisiin. Master filessa liiketoiminnan tietoja ei anneta tarkoilla tiedoilla, kun taas local filessa tiedot annetaan yksityiskohtaisemmin. (Verohallinto 2018)

Liiketoiminnan kuvauksessa kerrotaan tiedot markkina-alueesta ja markkinoiden kilpailutilanteesta. Kuvaukseen liitetään tiedot verovelvollisen pääasiallisista kilpailijoista ja taloudelliset tiedot markkinoiden koosta euromääräisenä. Lisäksi markkinoista voi kertoa markkinoiden kehityssuunnan, joka vaikuttaa verovelvollisen kilpailutilanteeseen ja markkinoiden strategian valintaan. Liiketoiminnan kuvauksessa esitetään verovelvollisen toimintahistoria ja verovelvollisen aseman kehitys markkinoilla. Sen lisäksi liiketoiminnan kuvauksessa käsitellään verovelvollisen tarjoamien tuotteiden tai palveluiden keskeiset eroavaisuudet verrattuna verovelvollisen kilpailijoihin. Usein liiketoiminnan kuvauksessa otetaan esille verovelvollisen liiketoiminta, kuten muun muassa liiketoimintaympäristöön vaikuttavat erityisolosuhteet. (Verohallinto 2018)

Liiketoiminnan kuvaukseen liitetään selvitys verovelvollisen liiketoiminnan päätöksenteosta. Keskeisenä ongelmana on käydä liiketoiminnan kuvauksessa läpi sitä, kuka vastaa liiketoiminnan riskeistä. Liiketoiminnan suunnitelmaan lisätään kuvaus liiketoiminnan päätösten tekemisestä, kuten kuinka pystytään arvioimaan liiketoiminnan riskit ja kuka päättää liiketoiminnan riskien ottamisesta. Riskeissä huomioidaan myös se, kuka arvioi riskien toteutumisen ja kuka päättää reagoimisesta riskeihin. Osittain riskejä käsitellään myös local filen toimintoarviossa. (Verohallinto 2018)

Liiketoiminnan kuvauksessa läpikäydään myös verovelvollisen liiketoimintastrategia (Verohallinto 2018). Liiketoimintastrategiassa tuodaan esille useita eri yrityksen piirteitä. Yrityksen piirteinä huomioidaan esimerkiksi innovaatio ja uusien tuotteiden kehittäminen. Yrityksen piirteenä huomioidaan myös muut tekijät, joilla on vaikutusta verovelvollisen päivittäiseen yritystoimintaan. Liiketoimintastrategia voi olla myös markkinoille tunkeutumista sekä markkinaosuuden lisäämistä ja markkinaosuuden puolustamista. (OECD 2022) Verovelvolliselle voi muodostua näissä tilanteissa ylimääräisiä kustannuksia, jotka vaikuttavat yrityksen voittoon. Voitto voi olla myös alhaisempi kuin markkinoiden muilla yrityksillä. (Verohallinto 2018)

Liiketoiminnan kuvauksessa esitetään selvitys kuluneen vuoden aikana tapahtuneista aineettoman omaisuuden siirroista ja liiketoiminnan uudelleenjärjestelyistä, joissa dokumentointivelvollinen on ollut mukana. Liiketoiminnan

kuvauksessa ilmaistaan aineettoman omaisuuden siirroista, joilla on ollut vaikutusta dokumentointivelvolliseen verovuoden aikana. Verotuksen vaikutukset voivat tulla esille vasta seuraavien verovuosien aikana. (Verohallinto 2018) Siirtohinnoittelussa liiketoimien uudelleenjärjestelyllä tarkoitetaan monikansallisten yritysten toimintojen, riskien tai omaisuuserien rajoja ylittäviä järjestelyjä (OECD 2022). Siirtohinnoittelussa ei tarkoiteta liiketoiminnan uudelleenjärjestelyllä elinkeinotulon verotuksesta annetun lain mukaista yritysjärjestelyä. Siirtohinnoittelun liiketoiminnan uudelleenjärjestelyllä tarkoitetaan liiketoiminnan muutosta, uudelleen järjestämistä, rakennemuutosta tai arvoketjun muutosta. (Verohallinto 2018)

Liiketoiminnan uudelleenjärjestely toteutetaan yleensä tekemällä uusia tai muuttamalla taikka lakkauttamalla aiempia sopimuksia. Sopimuksen muoto ei poikkea järjestelyn sisällöstä. Liiketoiminnan uudelleenjärjestely kuvataan dokumentoinnissa tosiasiallisen ja taloudellisen sisällön perusteella. Dokumentoinnin tosiasiallinen muoto poikkeaa siviilioikeudellisesta muodosta, jolloin dokumentoinnissa kuvaillaan liiketoiminnan uudelleenjärjestely huolellisesti tosiseikkojen, olosuhteiden ja vaikutusten avulla. Liiketoiminnan uudelleenjärjestelyssä kuvataan järjestelyn vaikutusta verovelvollisen toimintaan. Keskeisin ongelma liiketoiminnan uudelleenjärjestelyssä on se, että mikä on järjestelystä suoritettava korvaus ja lisäksi se, että mikä on järjestelyn jälkeinen korvaus. Molemmissa tapauksissa noudatetaan markkinaehtoperiaatetta. (Verohallinto 2018)

Kolmannessa kohdassa esitetään kuvaus etuyhteyssuhteista (Karjalainen & Raunio 2018, 326). Suomessa dokumentointiohjeistus on tarkoituksella jätetty aiemman siirtohinnoittelun dokumentointiohjeistuksen mukaiseksi, koska Suomen sisäisen lainsäädännön dokumentointivelvoite eroaa rakenteeltaan BEPS-dokumentointiohjeistuksesta (Verohallinto 2018).

Etuyhteyssuhteissa tulisi esittää etuyhteyssuhteiden tiedot kaikista etuyhteydessä olevista yhtiöistä, joiden kanssa dokumentointivelvollisella yhtiöllä on ollut verovuoden aikana transaktioita. Tämän lisäksi etuyhteyssuhteissa tulee esittää kaikki ne tiedot etuyhteydessä olevista yhtiöistä, joiden liiketoimet ovat vaikuttaneet välillisesti tai välittömästi dokumentointivelvollisen yhtiön siirtohinnoitteluun. (Hallituksen esitys 107/2006) Etuyhteyssuhteiden tiedoissa esitetään muun muassa etuyhteyssyrityksen nimi, tunnistetieto, kotipaikka, etuyhteyden peruste ja siirtohinnoittelun osapuolten välinen liiketoimi. Lisäksi kuvauksessa käydään läpi etuyhteyssyrityksen ja dokumentointivelvollisen yhtiön etuyhteyksissä tapahtuneet muutokset verovuoden aikana. (Verohallinto 2018)

Etuyhteyssuhteen kuvaukseen ei valikoidu vain tilanteet, joissa verovelvollinen on osapuolena, vaan siinä huomioidaan myös tilanteet, joissa toisen osapuolen hinnoittelu vaikuttaa verovelvollisen liiketoimen hinnan valintaan. Verovelvollisella ei ole silloin suoraa transaktiota kyseisen etuyhteyssyrityksen kanssa, mutta tämä etuyhteys kuvataan siirtohinnoitteludokumentoinnissa. (Verohallinto 2018) Suoran ja nimenomaisen liiketoimen puuttumista on käsitelty myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeistuksessa (OECD 2022).

Neljännessä kohdassa esitetään tiedot etuyhteyssuhteissa tehdyistä liiketoimista. Siirtohinnoittelun dokumentointiin lisätään tiedot VML 14 b §:n 2

momentin 4 kohdan mukaiset tiedot (Verohallinto 2018). Dokumentointiin sisällytetään selvitys dokumentointivelvollisen liiketoimista, jotka on tehty etuyhteyssuhteessa olevien yhtiöiden kanssa (Karjalainen & Raunio 2018, 327). Neljännessä kohdassa läpikäydään dokumentointivelvollisen liiketoimet kiinteiden toimipaikkojen välillä (Verohallinto 2018). Etuyhteyssuhteiden liiketoimissa esitellään kaikki liiketoimet, jotka dokumentointivelvollisella on ollut etuyhteyssuhteiden kanssa. Dokumentoinnissa selvitetään tiedot muun muassa tavaraostoista ja tavaramyynneistä, palveluiden kaupoista, lisenssijärjestelyistä, erilaisista kustannustenjakojärjestelmistä ja rahoitustransaktioista. (Karjalainen & Raunio 2018, 327)

Hallituksen esityksessä käydään tarkemmin läpi se, mitä etuyhteydessä tehtyjen liiketoimien selvityksessä annetaan tietoina. Selvityksen tulisi sisältää tiedot liiketoimen tyypistä, liiketoimen osapuolista, liiketoimen euromääräisistä arvoista, tiedot liiketoimen laskutuksesta ja liiketoimen sopimusehdoista. Etuyhteyssiiketoimen selvityksen tulisi sisältää tiedot liiketoimen suhteesta muihin etuyhteydessä tehtyihin liiketoimiin. Dokumentointiin liitetään luettelo etuyhteyssiiketoimia koskevista sopimuksista ja jäljennökset tärkeistä sopimuksista. (Hallituksen esitys 107/2006)

Selvitys etuyhteydessä tehdyistä liiketoimista tehdään luettelomuodossa. Luettelossa liiketoimet luetellaan ja ryhmitellään tyypeittäin ja vastapuolittain. Dokumentoinnissa ei esitetä jokaista liiketoimea tai laskua erikseen. Liiketoiminat ryhmitellään tarkastelemalla markkinaehtoisuuden muodostumista vertailuarvoin perusteella ja taloudellisen arvion mukaan. Kahden eri yhtiön välinen tavarakauppa muodostaa yhden tai kahden liiketoimityypin. Tavarakauppaa analysoidaan vertailukohdilla, jolloin liiketoimintatyyppinä on neljä erilaista. Pääasialliset sopimusehdot ja muut suhteet muihin etuyhteydessä tehtyihin liiketoimiin selvitetään pääasiassa toimintoarvion kohdassa. Dokumentoitavat yhtiöt säilyttävät sopimusjäljennöksiä erillisessä kansiossa, josta tarvittaessa annetaan tietoja veroviranomaiselle esimerkiksi verotarkastusta varten. (Karjalainen & Raunio 2018, 327–328)

Liiketoiminnan kuvauksen tunnistamisessa huomioidaan transaktion taloudellista sisältöä eli tunnistetaan tehty liiketoimi. Tunnistamisessa ei vain hyödynnetä liiketoimesta tehtyä kirjallista sopimusta tai liiketoimeen mukaan liitettyä nimikkeen mukaista luokittelua, vaan liiketoimi tulee arvioida monipuolisesti eri näkökulmista. (Verohallinto 2018) Liiketoiminnan arvioinnin lähtökohdiana on aina liiketoimen sopimus. Lisäksi huomioidaan liiketoimeen vaikuttavat asiat, kuten etuyhteyssuhteiden välisiin liiketoimiin vaikuttavat taloudellisesti olennaiset piirteet. Taloudelliset piirteet tunnistetaan, jotta voidaan tehdä kokonaisarvio tosiasiallisesti tehdyistä liiketoimista. (OECD 2022)

OECD:n siirtohinnoitteluohteissa käytetään nimitystä taloudellisesti olennaiset erityispiirteet. Nimitystä käytetään, kun halutaan tunnistaa tosiasiallinen liiketoimi. Verovelvollisen pitää tuoda esille siirtohinnoitteludokumentoinnissa liiketoimen taloudellisesti erityispiirteet osana local filea eli verovelvollisen dokumentointia. Tällöin dokumentoinnin tekijä osoittaa tiedot siirtohinnoittelusta. Yhä enemmän korostetaan verovelvollisen vastuuta tosiasiallisen liiketoiminnan

tunnistamisessa. Dokumentoinnissa verovelvollisen on analysoitava tarkoin liiketoiminnan sisältöä ja kuvattava tarkasti liiketoimintaan vaikuttavat tekijät. Muodolliseen sopimukseen viittaaminen ei ole riittävä tapa kuvata liiketoimintaan vaikuttavia tekijöitä. Etuyhteisyhtiöiden väliset sopimukset on tehty samojen intressien nojalla, joten sopimuksen osapuolet voivat tehdä sopimukset omien intressien mukaisesti. (OECD 2022)

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan etuyhteisyriyten tosiasiallista käyttäytymistä tutkitaan keräämällä eri arvioita. Arvioissa selvitetään kaikki olennaiset asiat taloudellisesti olennaisista erityispiirteistä. Arvio selvittää ja täydentää kirjallisia sopimuksia. Osapuolten tosiallinen käyttäytyminen ja kirjallinen sopimus voivat erota toisistaan, jolloin sopimuksen tärkeyttä ei enää korosteta, vaan sopimuksen hyödyntäminen liiketoiminnan tunnistamisessa on vähäistä. (OECD 2022) Dokumentoinnissa hyödynnetään OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa kuvattuja siirtohinnoittelun tilanteita, jotta dokumentoinnissa käsiteltäisiin tosiasiallisesti tehtyjä liiketoimia. Olennaista on etuyhteystiedoissa ottaa huomioon markkinaehtoperiaatteen keskeinen käsite realistisista vaihtoehdoista (*options realistically available*). Realistiset vaihtoehdot huomioidaan riippumattomien yritysten liiketoimissa. Riippumaton yritys ei lähde mukaan liiketoimeen, jos yritys joutuisi huonompaan liiketoimeen kuin toisella vaihtoehdoisella liiketoimella. Etuyhteystoimien dokumentoinnissa dokumentoidaan myös vaihtoehdoisten liiketoimien seurauksia. (Verohallinto 2018)

Liiketoiminnasta on esitettävä myös kuvaus ja läpikäytävä liiketoimen tekemiseen liittyvät asiayhteydet. Liiketoiminnan kuvaus voidaan jakaa Verohallinnon ohjeen mukaisesti esimerkiksi seuraaviin liiketoimintaryhmiin:

- Tavarahan, palvelun ja aineettoman omaisuuden omistusoikeus
- Käyttöomaisuuden osto ja myynti
- Aineettoman omaisuuden käyttöoikeudesta maksettu ja saatu korvaus
- Muu liiketoiminnan luovutuksesta saatu korvaus
- Muu liiketoiminnan hankinnasta maksettu korvaus
- Annetusta vakuudesta ja vastuusitoumuksesta saatu korvaus
- Saadusta vakuudesta ja vakuussitoumuksesta saatu korvaus
- Lainanotto, lainananto, korkotuotot, korkokulu sekä johdannaistuottoihin liittyvät tuotot ja kulut
- Muut tuotot ja kulut

Aineettoman omaisuuden käyttöoikeus voidaan jakaa esimerkiksi teknologialisenssiin, tavaramerkkilisenssiin ja muuhun lisenssiin. Dokumentointivelvollisen esittää tässä vaiheessa liiketoimen eri liiketoimien osapuolet. Liiketoimikohdainen tarkastelu on OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukainen edellytys, jonka mukaan markkinaehtoperiaatetta noudatetaan ja sovelletaan käytännössä

jokaisessa liiketoimessa erikseen. Liiketoimet voidaan myös yhdistää, mutta dokumentoinnissa tulee perustella syyt yhdistämiselle. (Verohallinto 2018)

Viidennessä kohdassa käydään yksittäisessä verovelvollisen dokumentoinnissa läpi toimintoarviointi. Toimintoarviointi määritellään sekä VML 14 b §:ssä että OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa. Toimintoarviointi tehdään etuyhteys-suhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista. (Karjalainen & Raunio 2018, 329) Toimintoarvioinnin tarkoituksena on kuvata etuyhteystoimen osapuolten toiminnot. Toimintoarvioinnissa kuvataan etuyhteystoiminnoissa käytetty omaisuus ja riskit. Toimintoarviointi esitetään transaktion molemmista osapuolista, jotta molempien osapuolten liiketoimista saadaan dokumentointiin kokonaiskuvat. Kokonaiskuvan kuvaileminen on olennaista dokumentoinnissa, koska sillä on laaja merkitys liiketoimen hinnoittelussa. (Verohallinto 2018)

Toimintoarvioinnissa tunnistetaan etuyhteysuhteessa tehty liiketoimi ja verrataan liiketoimea riippumattomien osapuolten väliseen liiketoimeen. Toimintoarviossa tunnistetaan osapuolten merkittävät vastuut ja toimenpiteet, toiminnoissa käytetty tai toimintoihin panostettu omaisuus sekä toiminnoissa otetut riskit. (Verohallinto 2018) Toimintoarvio selvittää sen, mitä osapuolet todellisuudessa tekevät ja mitä kykyjä eri osapuolilla on. Toimintoarvioinnissa huomioidaan koko konsernin liiketoiminnan arvon muodostuminen, mitä panostuksia etuyhteisyrietykset tekevät arvon luomisen kannalta ja miten etuyhteisyrietysten tekemät toiminnot vaikuttavat eri toimintojen välillä. (OECD 2022)

Suomessa toimintoarvio on perinteisesti jaettu dokumentoinnissa toimintoarvioon ja vertailuarviointiin, vaikka toimintoarviointia on pidetty ainoana vertailukelpoisena arvioinnin työkaluna (Verohallinto 2018). Toimintoarvio katsotaan myös analysoinnin vaiheena, joten dokumentoinnissa vaaditaan toimintoarvioinnilta analysointiprosessin eri vaiheita. Toimintoarvio on yksi olennaisimpia piirteitä taloudellisesti, jonka avulla voidaan tunnistaa etuyhteydessä tehty liiketoimi. Vertailuarvion tarkoituksena on määritellä riippumattomien osapuolten välisten liiketoimien vertailukelpoisuus, mihin vaikuttaa etuyhteisyrietysten väliset liiketoimiin tehdyt toimintoarvot. (OECD 2022) BEPS-dokumentointisuosituksessa viitataan myös konsernitason toimintoarvioon, jossa käydään läpi lyhyesti toimintoarvio. Lyhyessä toimintoarviossa läpikäydään vain konsernin avaintoiminnot, jonka seurauksena toimintoarvio on erilainen konsernitason dokumentoinnissa, kuin yksittäisen verovelvollisen dokumentoinnissa. Lyhyttä toimintoarviota käytetään local filessa vain silloin, jos sitä täydennetään verovelvollisen ja etuyhteyspuolen tekemillä taloudellisesti merkittäville toiminnoilla. Toimintoarvioinnissa esitetään eri osapuolten toiminnassa tapahtuneet muutokset verovuoden aikana ja verrataan näitä edellisen verovuoden muutoksiin. (Verohallinto 2018)

Toimintoarvioinnissa kuvataan etuyhteydessä tehdyssä liiketoimessa suoritetut toiminnot sekä toiminnoissa otetut riskit ja käytetty omaisuus. Toimintoja ovat esimerkiksi suunnittelu, kehitys- ja tutkimustoiminta, laadunvalvonta ja rahoitus. Toiminnot keskittyvät taloudellisesti merkittäviin toimintoihin, jotka vaikuttavat liiketoiminnan arvonmuodostukseen. Taloudellisesti vähemmän

merkittävistä toiminnoista esitetään dokumentoinnissa lyhyempi kuvaus, johon liitetään muun muassa henkilöstö- ja kustannusmääriä. (Verohallinto 2018)

Toimintoarvioinnissa kuvataan merkittäviä toimintoja tarkemmin kuin konsernitiedoissa, joissa kuvataan toimintoja yleistasolla. Erityisesti toimintoarvioinnissa kuvataan tarkasti tutkimus- ja kehitystoimintaa sekä markkinointitoimintaan liittyvää päätöksentekoa seikkaperäisesti. Toimintoarvioinnin kuvaukseksi ei riitä vain taulukko toiminnoista, koska taulukon avulla kuvataan vain toimintojen suhteellista määrää. (Verohallinto 2018)

Toimintoarvioinnissa kuvataan toiminnossa käytettävä omaisuus. Omaisuus luokitellaan liiketoiminnan luonteen perusteella esimerkiksi aineelliseen omaisuuteen, aineettomaan omaisuuteen ja rahoitusomaisuuteen. Omaisuuserien lista ei ole tyhjentävä. Aineettoman omaisuuden merkitys on kasvanut, koska aineeton omaisuus on arvokasta. Toimintoarvioinnissa dokumentointivelvollisen on eriteltävä etuyhteydessä tehdyn liiketoimen osapuolten käyttämä omaisuus ja sen vaikutus tulonmuodostukseen. (Verohallinto 2018) OECD jakaa käytetyn omaisuuden tyyppin, arvokkaan aineettoman omaisuuden, rahoitusomaisuuden ja käytetyn omaisuuden luonteen mukaan. Toisaalta OECD:n käsittelee tarkemmin myös siirtohinnoitteluun vaikuttavaa omaisuutta. Siirtohinnoitteluun vaikuttava omaisuus on aineetonta omaisuutta, jota tarkastellaan erityisesti toimintoarvioinnissa. Siirtohinnoittelua tarkastellessa huomioidaan erityisesti markkinaehtoperiaate, eikä niinkään keskitytä eri toimintoihin. (OECD 2022)

Toimintoarvioinnissa kuvataan myös osapuolten ottamat riskit (Verohallinto 2018). Riski määritellään monella eri tavalla. Siirtohinnoittelussa riskiä tarkastellaan liiketoiminnan tavoitteisiin vaikuttavana epävarmuutena (OECD 2022). Riskin tunnistaminen on tärkeää siirtohinnoittelua arvioidessa. Riskit vaikuttavat liiketoimen hintaan ja muihin ehtoihin, joten niiden tunnistaminen osana toimintoarviota on erittäin tärkeää, jos halutaan tunnistaa tarkasti tehty liiketoimi. (Verohallinto 2018)

OECD:n siirtohinnoitteluohjeessa kuvataan tarkasti sitä, kuinka riskejä analysoidaan siirtohinnoittelussa ja toimintoarviossa. OECD:n siirtohinnoitteluohjeita ei saa kuitenkaan tulkita niin, että riskit olisivat omaisuutta tai toimintoja tärkeämpiä. (OECD 2022) Laajennettu ohjeistus tarkoittaa sitä, että laajennetulla ohjeistuksella kuvataan tilannetta, jossa riskien tunnistaminen on vaikeampaa kuin toimintojen ja omaisuuden tunnistaminen. Laajennetut ohjeet eivät ole muuttaneet siirtohinnoittelun markkinaehtoperiaatteen noudattamista, vaan laajennettujen siirtohinnoitteluohjeiden tarkoituksena on tarkentaa riskien vaikutusta. Dokumentoinnissa on yhä lähtökohtana Verohallinnon antamat ohjeet vuodelta 2007. Osapuolten käyttäytymisen tunnistaminen on olennaista, jotta tunnistetaan riskin todellinen käyttäytyminen. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat pääsisällöltään samanlaisia kuin Verohallinnon antamat ohjeet vuonna 2007. (Verohallinto 2018)

Riskeistä tehdään riskianalyysit. Riskeistä tehdään riskikohtainen prosessikuvaus, jossa läpikäydään yksitellen jokainen riski. Riskin analysoinnissa kaikki riskianalysoinnin vaiheet ovat tärkeitä käydä läpi dokumentoinnissa, koska analyysin perusteella on mahdollista tulkita paremmin riskin kohdistaminen

etuyhteydessä tehdyn liiketoimen osapuolten välillä. Analyysin ensimmäisessä vaiheessa tarkastellaan taloudellisia merkittäviä riskejä. (Verohallinto 2018)

Tämän jälkeen määritellään riskit ja miten riskit ovat kohdentuneet etuyhteydessä oleville osapuolille sopimusten mukaisesti. Toimintoarvioinnissa arvioidaan sitä, miten osapuolet toimivat merkittävien taloudellisten merkittävien riskien suhteen. Neljännessä vaiheessa tutkitaan toimintoarviossa kerättyä tietoa. Tämä toteutetaan ylhäältäpäin analysoimalla ja tarkastelemalla, ovatko osapuolet vastanneet todellisuudessa riskien kontrolloinnista. Viidennessä vaiheessa kohdennetaan riski oikealle toiminnon osapuolelle, mikäli sopimuksessa mainitun riskinottaja ei kontrolloi riskiä eikä sillä ole taloudellista kykyä ottaa riskiä. Viimeiseksi tunnistettu liiketoimi hinnoitellaan markkinaehtoperiaatteen mukaisesti. (Verohallinto 2018)

OECD:n siirtohinnoitteluohteissa painotetaan analyysiprosessissa kontrolloidun riskin tarkoitusta. Riskin kontrollointi rinnastetaan riskin hallintointiin, jolla tarkoitetaan liiketoiminnan riskin arviointia ja riskiin reagoimiseen liittyviä toimintoja. Riskin kontrolloinnilla on kaksi eri kohtaa. Ensimmäisessä kohdassa mainitaan se, että etuyhteydessä olevalla osapuolella tulee olla kykyä päätöksentekoon liiketoimintaan ryhtymisestä, siitä luopumisesta tai kieltäytymisestä. Tämän lisäksi etuyhteydessä olevan osapuolen on tosiasiallisesti suoriuduttava kyseisistä päätöksentekotoimista. Toisena kohtana mainitaan, että etuyhteydessä olevan osapuolella tulee olla kykyä päätöksentekoon, reagoidaanko riskiin ja millä tavalla riskiin reagoidaan sekä toteutetaanko samalla suoritettavia päätöksentekotoimintoja. (OECD 2022) Riskin kontrolloinnista vastuun ottaneen osapuolen eri tarvitse päivittäin tehdä riskin kontrolliin vaikuttavia toimintoja (Verohallinto 2018).

OECD:n siirtohinnoitteluohteiden mukaan riskin kohdentaminen analyysiprosessissa vaikuttaa myös taloudellinen kyky ottaa riski. Taloudellisen kyvyn riskissä huomioidaan erityisesti osapuolen mahdollisuus saada rahoitusta. Rahoituksen saaminen siirtohinnoittelussa ratkaistaan sen mukaan, kuinka rahoituksen saaja toimisi riippumattomien osapuolten tilanteessa. Päätöksentekijällä tulee olla kaikki olennainen tieto päätöksenteon kannalta. Muodollinen päätöksenteko ei ole riittävä riskin kontrolloinnissa vaadittava päätöksentekotoiminto. Muodollisena päätöksentekona pidetään esimerkiksi muualla tehty yhtiökouksen päätös, joka on viety yhtiökokouksen pöytäkirjaan. (OECD 2022)

Markkinaehtoinen siirtohinnoittelu edellyttää sitä, että dokumentoinnissa esitetään tarvittavien yhteenvetojen kokoamista verovelvollistietojen dokumentoinnin eri kohdissa esitetyistä tiedoista. Toimintoarvioinnissa dokumentointivelvollinen esittää liiketoimintaan vaikuttavat tosiseikat ja olosuhteet. Toimintoarvioinnissa esitetään myös yhteenvetona kaikki etuyhteydessä liiketoimeen vaikuttavat taloudellisesti olennaiset erityispiirteet, vaikka niitä olisi jo käsitelty dokumentoinnin muissa kohdissa. Taloudellisesti olennaisilla piirteillä tarkoitetaan muun muassa sopimusehtoja ja osapuolten taloudellisia olosuhteita. Taloudellisesti olennaiset erityispiirteet huomioidaan siksi, koska halutaan tunnistaa tarkasti etuyhteydessä tosiasiallisesti tehty liiketoimi, jolla on vaikutusta vertailuarvioinnin onnistumiseen. Liiketoimen tunnistaminen auttaa valitsemaan oikean

siirtohinnoittelumenetelmän. Etuyhteydessä olevien osapuolten liiketoimet nimetään toimintoarvion yhteenvedossa eri nimikkeiden avulla. Osapuolten luokittelu helpottaa siirtohinnoittelun hahmottamista siirtohinnoitteludokumentoinnissa. (Verohallinto 2018)

Siirtohinnoittelun dokumentoinnissa esitetään osapuoli, joka on valittu toimintoarvioinnin tekemisen jälkeen testattavaksi osapuoleksi. Testattavalla osapuolella tarkoitetaan etuyhteydessä tehdyn liiketoimen osapuolta, jonka liiketoiminnan eri tunnuslukuja verrataan riippumattoman osapuolen vastaaviin lukuihin. Liiketoiminnan tunnuslukuja ovat esimerkiksi kustannusten lisätty voittolisä ja myynnistä laskettava liikevoitto. (Verohallinto 2018) OECD:n siirtohinnoitteluohteissa testattavalla osapuolella tarkoitetaan osapuolta, johon valittua siirtohinnoittelumenetelmää voidaan soveltaa parhaalla mahdollisella tavalla ja osapuoli, jolle löydetään luotettavimmat vertailukohtat (OECD 2022).

Testattavan osapuolen valinnassa huomioidaan myös vertailukelpoisuuteen vaikuttava tyypillisesti arvokas ja ainutlaatuinen aineeton toiminto, joita harvemmin valitaan testattavaksi osapuoleksi. Testattavan osapuolen valinta tarkoittaakin, että etuyhteydessä tehdyn liiketoimen markkinaehtoisuuden osoittamiseen riittää se, että testattavalle osapuolelle määritellään etuyhteystoimesta kertyvä kate, joka määritellään yksipuolisella siirtohinnoittelumenetelmällä. (Verohallinto 2018)

Kuudentena vaiheena siirtohinnoittelun dokumentoinnissa dokumentoidaan vertailuarviointi. Siirtohinnoitteludokumentointiin sisällytetään vertailuarvioinnin lisäksi käytettävissä oleva tieto vertailukohteista. Vertailuarvioinnilla tarkoitetaan vertailukelpoisuuden analyysiä, josta ohjeistetaan OECD:n siirtohinnoitteluohteistuksessa. (Karjalainen & Raunio 2018, 331) Vertailuarvioinnissa huomioidaan dokumentoinnin aiemmat vaiheet, joiden avulla luodaan kokonaisarvio dokumentoidusta siirtohinnoittelusta. Siirtohinnoittelun arviointiprosessissa on kaksi keskeistä vaihetta. Kaksi keskeisintä vaihetta ovat etuyhteydessä tehdyn liiketoiminnan tunnistaminen ja tämän liiketoimen vertailu riippumattomien osapuolten väliseen liiketoimeen. Ensin tunnistetaan etuyhteisyriyten väliset kaupalliset ja rahoitukselliset suhteet sekä niihin liittyvät eri ehdot. Tämän jälkeen tunnistetaan taloudelliset olennaiset olosuhteet, jotta tunnistetaan etuyhteydessä tehty liiketoimi. Tämän jälkeen tunnistettua liiketoimea verrataan riippumattomien osapuolten väliseen liiketoimeen. Vertailuarviointi aloitetaan määrittelemällä mahdolliset vertailukohteet. Vertailuarviointi kuitenkin tehdään vasta sitten, kun mahdollisia vertailukohtia tarkastellaan tarkemmin. Vertailuarvioinnissa tavanomaisesti keskitytään etuyhteystoimiin, jotka ovat taloudellisesti merkittäviä. Merkittäviä liiketoimia ovat esimerkiksi määrältään arvokas tai monimutkainen liiketoimi. (Verohallinto 2018)

Ensimmäinen vertailukohta on sisäinen vertailukohta vertailuarvioinnissa. Sisäisellä vertailukohteella tarkoitetaan etuyhteydessä tehdyn liiketoimen osapuolen ja riippumattoman osapuolen välisiä liiketoimia. Liiketoimi tulee olla tehty etuyhteystoimiin vertailukelpoisissa liiketoimissa. Sisäisen vertailukohdan hyödyntäminen siirtohinnoittelussa on ensisijaista. (Verohallinto 2018) OECD:n siirtohinnoitteluohteissa mainitaan useasti sisäisen vertailukohdan

ensisijaisuudesta. (OECD 2022). Sisäisestä vertailukohdasta on myös maininta kustannusvoittolisämenetelmän ja liiketoimintomarginaalimenetelmän soveltamisessa. Sisäinen vertailukohta valitaan ensisijaisena vaihtoehtona. Sisäinen vertailukohta on helppo todentaa, koska molemmista liiketoimista on saatavilla helposti ja luotettavasti tietoa. Sisäisen vertailukohdan käyttö edellyttää, että sisäinen vertailukohta täyttää OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden vertailukelpoisuuteen vaikuttavat tekijät, joita on esimerkiksi hyödykkeen myynti riippumattomalle osapuolelle, joka ei ole vertailukelpoinen. Hyödykkeiden myyntimäärien erot vaikuttavat vertailtavuuteen. (Verohallinto 2018)

Ulkoisella vertailukohteella tarkoitetaan riippumattomien osapuolten välistä vertailukelpoista liiketoimea. Tyypillinen tapa hankkia ulkoisia vertailukohtia on julkiset tietolähteet, mutta niistä on kuitenkin saatavilla vain vähän julkista tietoa. Ulkoisena vertailutietona ei käytetä etuyhteyspuolten konsernin sisäisiä tietoja, eikä toisen konsernin sisäisiä tietoja. Konsernin konsolidoiduista tiedoista johdettua tietoa käytetään ulkoisena vertailukohtana, jos toisen yhtiön tiedot ovat muuten vertailukelpoisia. Konsolidoiduilla luvuilla tarkoitetaan sitä, että konsernin luvuista on otettu pois konsernin sisäiset liiketoimet. Ulkoisesta vertailutietolähteestä kerätty tieto tulee olla sellaista, että se voidaan luovuttaa tarvittaessa veroviranomaiselle. Tieto ei voi olla salassa pidettävää, eikä myöskään veroviranomainen voi hyödyntää siirtohintaoikaisussa salassa pidettävää tietoa. (Verohallinto 2018)

Dokumentointivelvollinen voi jättää esittämättä vertailukohteen, jos etuyhteystoimelle ei löydy vertailukohtaa tai vertailukohdan hakeminen olisi liian kallista dokumentointivelvolliselle. Vertailukohteen esittämättä jättäminen perustuu vain dokumentointivelvollisen subjektiiviseen näkemykseen. Jos dokumentointivelvollinen on päätenyt siihen tulokseen, että etuyhteystoimelle ei löydy vertailukohtaa, niin siirtohinnoitteludokumentointiin ei lisätä vertailukohteita. Dokumentointiin tulee kuitenkin lisätä selvitys siitä, miksi vertailukohtia ei ole lisätty dokumentille ja arvioita mihin taloudellisiin perusteluihin liiketoimen markkinaehtoisuus perustuu. (Verohallinto 2018)

Siirtohinnoittelussa vertailukohteen hakeminen tehdään etuyhteydessä tehdyn liiketoiminnan tunnistamisen jälkeen. Vertailuarvioinnissa päätetään ensin se, miten vertailukohteen haku tehdään. Vertailukohteen haku voidaan tehdä usealla eri tavalla. Olennaisinta on ottaa huomioon käytettävissä olevat tietolähteet ja valita vertailuhaun toteutustapa. (Verohallinto 2018) OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa käydään läpi vertailuhaun toteutustapaa. Vertailuhaku jaetaan kolmeen tapaan eli lisäävään, vähentävään tai sitten näiden kahden yhdistelmään. Lisäävässä tavassa listataan lista vertailukohteista, joiden uskotaan olevan vertailukelpoisia. Vähentävä vertailuhaku tehdään taas tietokantahakuna, jossa läpikäydään laaja lähtöjoukko oikeilla hakuehdoilla. Vertailuhakuprosessi tulee olla läpinäkyvä ja objektiivinen. (OECD 2022)

Ulkoisia vertailutietoja haetaan eri tietolähteistä. Yleensä tietolähteinä käytetään kaupallisia tietokantoja, yrityksen omia kehittämiä tietokantoja tai julkisia tietokantoja. Kaupallisiin tietokantoihin on kerätty esimerkiksi yritysten julkisia tietoja, jotka yritys on ilmoittanut patentti- ja rekisterihallitukselle. Kaupallisen

tietokannan ylläpitäjä myy näitä tietoja siirtohinnoittelun dokumentointivelvolliselle. Tietokannoista haetaan hakuehdoilla vertailukelpoisia vertailutietoja, joita hyödynnetään vertailuarvioinnissa. Kaupallisista tietokannoista löytyy tietoja esimerkiksi tilinpäätöksestä, mutta kaupallisesta tietokannasta ei löydy liiketoimin hintojen vertailutietoja. Vertailukohteita haetaan myös yritysten omista tietokannoista. Veroviranomaiselle on annettava tarvittaessa tietokantojen tiedot käyttöön. (Verohallinto 2018)

Vertailukohteiden hakeminen perustuu tapauskohtaisuuteen ja tapauskohtaisuuden seikkoihin ja olosuhteisiin. Hakuehdot asetetaan niin, että haku tuottaa etuyhteystoimeen ja testattavaan osapuoleen vertailukelpoista vertailutietoa. Vertailukohteita haetaan etuyhteystoimen osapuolen markkina-alueelta. Yleensä markkina-alue on vastapuolen sijaintivaltio, jossa markkinoiden olosuhteet pysyvät samanlaisena. Laajalta maantieteelliseltä alueelta tehtyihin vertailukohteiden hakemiseen on tarvetta erityisesti silloin, kun on kyseessä pienellä markkina-alueella testattava osapuoli. Vertailukohteet haetaan samalta toimialalta, jossa testattavan osapuolen toiminnot ovat. Hakualuetta toimialalla laajennetaan myös eri toimialalle, koska erot eri tuotteissa eivät vaikuta siirtohinnoitteluun eri tilanteissa samalla tavalla. (Verohallinto 2018)

Erot eri tuotteissa vaikuttavat tuotteiden hintaan, kun taas erot toiminoissa vaikuttavat yleensä bruttokatteeseen. Näiden kahden eron välillä ei ole vaikutusta liikevoittotasolla tehtävään vertailuun. (OECD 2022) Laajennettu toimialahaku rajataan toimialoihin, joissa toimialan toiminta on samanlaista toimintaa kuin testattavan osapuolen toiminta. Testattavan osapuolen volyyymi vaikuttaa vertailukelpoisuuteen. Testattavan osapuolen ja vertailtavan osapuolen tulisi olla esimerkiksi liikevaihdoltaan samankokoisia. Jos vertailtavat osapuolet ovat liikevaihdoltaan erikoikoista, voi testattavien osapuolten kulu- ja tuottorakenne olla erilainen. Hakuehtojen määrittämisessä otetaan huomioon myös muita tapauskohtaisia tekijöitä, kuten vähäisen riskin toiminnan osapuolelle ei valita vertailukohteeksi toimintaa aloittavaa yritystä tai tappiota tuottavaa yritystä. Toiminnan tappiollisuus osoittaa sen, että yritys on ottanut enemmän riskejä kuin vähäistä riskiä ottava yritys. Hakuehtojen valinta on dokumentoitava siirtohinnoittelun dokumentille. Dokumenttiin dokumentoidaan kaikki vertailuhaun tuottamat vertailukohteet. (Verohallinto 2018)

Varsinaiset vertailukohteet valitaan eri vertailukohteiden joukosta, joihin on päädytty vertailukohteiden haulla. Arvioinnissa hyödynnetään useita eri tietolähteitä, kuten esimerkiksi vuosikertomuksia, internetsivustoja ja muita julkisia tietolähteitä. Vertailukelpoisuuden onnistumiseen vaikuttaa negatiivisesti puutteellinen tieto. Vertailukohde joudutaan hylkäämään, jos vertailutiedosta ei ole julkista tietoa. Vertailuarviointi on mahdollista tehdä, jos saatava tieto on osittain puutteellista. Valituista vertailuarvioinnista dokumentoidaan yksilöity listaus ja kuvaus. Lisäksi dokumentoidaan jäljennös vertailukohdetta arvioitaessa käytetystä aineistosta. Valittuihin vertailukohtiin lisätään kaikki vertailukohteet, jotka eivät nousseet esille vertailukohdehaussa. Dokumentointiin lisäksi dokumentoidaan hylätyt vertailuhaut, joita ei hyödynnetä vertailukohteissa ja lisäksi dokumentoidaan perustelut vertailukohtien hylkäämisille. (Verohallinto 2018)

Vertailukelpoisuuden oikaisemisella tarkoitetaan sitä, ettei mikään vertailtavien tilanteiden ero voi täysin vaikuttaa menetelmässä tutkittavaan ehtoon. Vertailukelpoisuuteen tehtävien oikaisujen päätehtävänä on parantaa vertailukelpoisuutta, jonka mukaan vertailun tekeminen on mahdollista vaikkei kaikkia eroja pystytä oikaisemaan. (OECD 2022) Dokumentoinnissa on esitettävä vertailukelpoisuuden oikaisut, jos vertailukelpoisuuden oikaisuihin on päädytty. Selvityksen dokumentoinnissa on esitettävä, miten oikaisu on laskettu ja onko oikaisu tehty testattavan osapuolen, vertailukohteen vai molempien testattavien osapuolten tietoihin. Dokumentoinnin selvityksessä on esitettävä se, miksi kyseiseen oikaisuun on päädytty ja miksi oikaisu parantaisi vertailukelpoisuutta. (Verohallinto 2018)

Etuyhteystoimelle määritellään markkinaehtoinen hinta tai kate liiketoimen tiedoista (Verohallinto 2018). Markkinaehtoperiaatteen noudattaminen muodostaa numeroiden vaihteluvälin, johon sisältyvät luvut ovat kaikki suhteellisen luotettavia. Siirtohinnoittelun vaihteluväliä voidaan kaventaa tilastollisilla menetelmillä. (OECD 2022) Tilastollista menetelmää hyödynnetään esimerkiksi markkinaehtoisien lopputuloksen esittämisen soveltuvimman kohdan valinnan kvartaalivälillä, vaikka kaikki kvartaalivälin pisteet ovat markkinaehtoperiaatteen mukaisia (Verohallinto 2018). Mediaanin käyttäminen vähentää virheitä vertailutiedon arvioinnissa, joita vertailutiedon arviointiin on voinut jäädä (OECD 2022).

Siirtohinnoitteludokumentoinnissa esitetään selvitys siirtohinnoittelumenetelmästä ja siirtohinnoittelumenetelmän soveltamisesta (Karjalainen & Raunio 2018, 334). Dokumentoinnissa on esitettävä kuvaus VML 14 b §:n 2 momentin 7 kohdan mukaisesti siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta. Siirtohinnoittelumenetelmät jaetaan tyypillisesti perinteisiin liiketoimintamenetelmiin ja voittoon perustuviin menetelmiin. Voittoon perustuvat menetelmät jaotellaan liiketoimintomarginaalimenetelmään ja voitonjakamismenetelmään. Perinteiset menetelmät jaotellaan markkinahintavertailumenetelmään, jälleenmyyntihintamenetelmään ja kustannusvoittolisämenetelmään. Voittoon perustuvissa menetelmissä siirtohinnoittelua tarkastellaan yhden tai useamman etuyhteyspuolen osapuolen saamaa voittoa. (Verohallinto 2018)

Jokaiseen liiketoimen hinnoitteluun löydetään sopiva siirtohinnoittelumenetelmä. Sopivimman siirtohinnoittelumenetelmän valinnalla tarkoitetaan sitä, että siirtohinnoittelussa valitaan liiketoiminnan hinnoitteluun luotettava menetelmä. (OECD 2022) Siirtohinnoittelumenetelmän valinnassa auttaa huolellisesti kuvatut toimintoarvioinnit ja vertailuarvioinnit. OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin on lisätty vuonna 2010 siirtohinnoittelumenetelmän valintaan liittyvä ohjeistus. Ennen tätä perinteisten menetelmien valinta oli etusijalla, mutta yhä enemmän nykyään ajatellaan siirtohinnoittelumenetelmän valinnassa menetelmän luotettavuutta. Perinteiset menetelmät ovat silti suurin keino määrittellä markkinaehtoperiaatteen mukainen hinta. (Verohallinto 2018) Suuret konsernit soveltava liiketoimen hinnan määrittelyssä myös muita menetelmiä. Ainoana edellytyksenä muiden menetelmien käytössä on se, että menetelmällä asetettu hinta on

markkinaehtoperiaatteen mukainen. Dokumentointiin dokumentoidaan perustelut muiden menetelmien käytöstä. (OECD 2022)

Siirtohinnoittelumenetelmänä voidaan käyttää mitä vain menetelmää, joka on mainittu OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa. Menetelmässä on huomioitava eri näkökohtia. Markkinaehtomenetelmä vertailee tehdyn liiketoimen tuotteen tai palvelun hintaa vertailukelpoisissa olosuhteissa tehdyn riippumattomien osapuolten välisen liiketoimen kanssa. Markkinaehtomenetelmää suositetaan niissä tilanteissa, joissa on tunnistettu vertailukelpoinen sisäinen vertailukohde. Markkinaehtomenetelmän valinta on mahdollista vain niissä tilanteissa, joissa vertailuarvioinnissa on löydetty mahdollisimman luotettavia vertailukohteita. Bruttokate sovelletaan jälleenmyyntihintamenetelmää ja kustannusvoittomenetelmää. Näillä kahdella menetelmällä määritellään bruttokate, jonka osapuoli voisi saada, jos osapuoli olisi tehnyt liiketoimen riippumattoman osapuolen kanssa. Jälleenmyyntihintamenetelmässä määritellään markkinaehtoinen kate jälleenmyyntitilanteessa. Jälleenmyyntitilanteessa jälleenmyyjä hankkii tuotteen etuyhteysyritykseltä ja tämän jälkeen myy tuotteen riippumattomalle osapuolelle. Bruttokate määritellään vertailukelpoisen jälleenmyyjän vertailukelpoisen bruttokatteen perusteella. Kustannusvoittomenetelmässä määritellään tuotteen voitolle tai tappiolle voittolisia ja siinä ei lähtökohtaisesti huomioida liikekuluja. Jälleenmyyntihintamenetelmän ja kustannusvoittomenetelmän käyttö on osittain hankalaa, koska vertailukohteita on hankala saada. Saatavissa olevan tiedon arvioiminen on hankalaa. (Verohallinto 2018)

Liiketoimintamarginaalimenetelmässä määritellään osapuolen nettovoitto liiketoimesta ja yhdistetystä liiketoimesta. Sitä hyödynnetään erityisesti tilanteissa, joissa huolellisesti tehty toimintoarvio osoittaa, ettei liiketoiminnan osapuoli tee liiketoimissa ainutlaatuisia tai arvokkaita panostuksia eikä käytä liiketoimissa ainutlaatuisia tai arvokkaita panostuksia, eikä myöskään käytä liiketoimissa ainutlaatuista tai arvokasta aineetonta omaisuutta. Liiketoimintamarginaalimenetelmä valitaan usein eri siirtohinnoittelumenetelmistä, jolla konsernit veroviranomaiset määrittelevät markkinaehtoisen siirtohinnan. (Verohallinto 2018). Voitonjakomenetelmää hyödynnetään silloin, kun eri osapuolten toiminnot ovat hyvin integroituneet ja silloin yksipuolisen siirtohinnoittelumenetelmän soveltaminen ei ole mahdollista (OECD 2022). Voitonjakomenetelmä valitaan silloin, kun korostetaan liiketoiminnan tunnistamista ja toimintoarvioinnissa kerättyä tietoa. Toimintoarvioinnissa on tarpeen tunnistaa ja huomioida ainutlaatuiset panostukset ja tunnistaa myös tilanteet, milloin panostus ei ole ainutlaatuista. (Verohallinto 2018) Aina kun siirtohinnoittelumenetelmä valitaan, niin tulee menetelmän valinnassa painottaa eri menetelmien vahvuuksia ja heikkouksia (OECD 2022).

Menetelmän soveltamisella tarkoitetaan markkinaehtoisen hinnan määrittelemistä liiketoimelle. Menetelmän avulla todistetaan se, että verovelvollisen siirtohinnoittelu on tosiasiallisesti markkinaehtoperiaatteen mukaista. Menetelmän käyttämisen lisäksi dokumentoinnissa esitetään testattavan osapuolen tase ja tuloslaskelma, jotka todistavat käytettävän menetelmän vaikutukset.

(Verohallinto 2018) Siirtohinnoitteludokumentoinnissa esitetään se, miten sovellettu menetelmä kytkeytyy verovelvollisen tilinpäätöstietoihin (HE 142/2016).

Local filen dokumentoinnissa esitetään myös dokumentoitavan yrityksen dokumentointivuoden tilinpäätös tai tilinpäätökset (Karjalainen & Raunio 2018, 336). Tilinpäätöksen tai tilinpäätöksien tulee koskea verovuoden aikana päättyneitä tilikausia. Tilinpäätöksen ei tarvitse olla tilintarkastettu tilinpäätös, jos verovelvollisella ei ole sellaista käytössä. (Verohallinto 2018) Siirtohinnoittelun dokumentointiin lisätään jäljennökset dokumentointivelvollisen etuyhteystoimia koskevista verotuksen sopimuksista ja ennakkollisista keskusteluista. Asiakirjojen esittämisellä pyritään läpinäkyvyyden parantamiseen. Verohallinnolla on paremmat mahdollisuudet arvioida dokumentointivelvollisen liiketoimia, kun Verohallinnolla on käytössä myös toisen valtion tekemät nimenomaiset kannanotot. Jäljennösten dokumentointi on edellytyksenä silloin, kun sopimusten antajan on muu valtio kuin Suomi. (Verohallinto 2018)

Siirtohinnoittelun ennakkosopimus on hyvin usein helposti määriteltävissä. Ennakkosopimuksissa on eroa eri valtioiden välillä, mutta valtioiden verosopimuksissa ne tehdään keskinäiseen sopimusmenettelyyn perustuvina valtioiden välisinä sopimuksina. Siirtohinnoittelun ennakkosopimukseen rinnastetaan yleensä yksipuolinen ennakkotieto ja yksipuoliset ennakkoratkaisut tilastoidaan ennakkosopimuksina. Ennakollinen kannanotto ei ole niin helposti määriteltävissä kuin ennakkosopimus. Ennakolliset kannanotot kattavat siirtohinnoittelun dokumentoinnissa kaikki viranomaisen päätökset, joissa ilmaistaan veroviranomaisen kanta etuyhteystoimiin liittyvissä verotuskysymyksissä. (Verohallinto 2018)

3.4.3 Verotuksen maakohtainen raportti (Country-by-Country report)

Valtiot sitoutuivat BEPS-hankkeen yhteydessä ns. minimistandardina käyttööntottamaan maakohtaisen raportin (*Country-by-Country report tai CbCR*). Euroopan unionin alueella maakohtaisen raportin laatimisvelvollisuus perustuu neuvoston direktiiviin 2016/881/EU. Neuvoston direktiivi tuli voimaan 3.6.2016. Maakohtainen raportti annetaan 1.1.2016 päättyneiltä tilikausilta tai sen jälkeen päättyneiltä tilikausilta. (Karjalainen & Raunio 2018, 350) Verotuksen maakohtaisella raportoinnilla tarkoitetaan tilikausittain laadittavaa selvitystä monikansallisen konsernin maksetuista veroista ja muista talouteen liittyvistä veroista eri valtioissa. Maakohtainen raportointi on implementoitu Suomen lainsäädäntöön Euroopan neuvoston direktiivin (2016/881/EU) mukaisesti. Verotusmenettelystä annetun lain (VML) 14 d ja 14 e pykälissä määritellään Suomessa verotuksen maakohtaisen raportoinnin sisällöstä ja raportin antamisesta. (Verohallinto 2021)

Verotuksen maakohtaisen raportoinnin päätavoitteena on monikansallisten yritysten verotuksen informatiivisuuden ja informaation läpinäkyvyys. Verohallinnot pystyvät paremmin kolmiportaisen dokumentoinnin kautta arvioimaan verovelvollisen siirtohinnoittelun dokumentoinnin perusteella siirtohinnoittelun riskejä ja suuntaamaan voimavaroja paremmin ohjaus- ja valvontatoimenpiteisiin. Maakohtaisen raportin tarkoituksena on auttaa BEPS-toimenpiteiden riskien arvioimisessa ja taloudellisten ja tilastollisten analyysien tekemisessä.

Raportointivelvollisuus on kuitenkin rajattu vain suurimpiin monikansallisiin yhtiöihin. Verotuksen maakohtaisen raportin antaa tavallisesti ylin emoyhtiö. Lisäksi konsernituloslaskelman mukainen liikevaihto tulee olla vähintään 750 miljoonaa euroa. Verohallinnolle annetaan maakohtainen raportti ensimmäisen keran 1.1.2016 ja sen jälkeen alkaneilta tilikausilta. (Verohallinto 2021)

Verovelvollinen antaa maakohtaisen raportin lisäksi antajaa koskevan ilmoituksen, jossa ilmoitetaan, mikä konserniyritys antaa verotuksen maakohtaisen raportin ja minkä maan veroviranomaiselle verotuksen maakohtainen raportti annetaan. Lisäksi edellä mainittu laajentaa asian koskemaan myös muita edellä kuvatun suuruisen konsernin kuuluvia yrityksiä tai kiinteitä toimipaikkoja. (Verohallinto 2021) Hallituksen esityksessä (142/2016) on mainittu, että vuonna 2016 ensisijaisena verovelvollisena antaa maakohtaisen raportin Suomessa alle 100 yhtiötä ja toissijaisena maakohtaisen raportin antaa noin 2 000 yhtiötä Suomessa.

Verotuksen maakohtaiseen raportointiin liittyy kaksi eri ilmoitusta. Ensimmäisessä ilmoituksessa selvitetään konsernin yrityksistä se, joka antaa verotuksen maakohtaisen raportin. Velvollisuus ilmoituksen selvitysvelvollisuudesta koskee yleisesti verovelvollisia Suomessa. (Verohallinto 2021) Yleisesti verovelvollisia yhtiöitä ovat kaikki kotimaiset yhtiöt sekä sellaiset ulkomailla perustetut tai rekisteröidyt yhtiöt, joiden tosiasiallinen johtopaikka on Suomessa (Verohallinto 2021c). Ilmoitusvelvollisuus koskee myös Suomessa sijaitsevaa kiinteää toimipaikkaa. Molemmat ilmoitusvelvollisuudet koskevat konsernia, jonka konsernituloslaskelman liikevaihto on vähintään 750 miljoonaa euroa selvitettävää tilikautta edeltävällä tilikaudella. Tämän lisäksi edellytyksenä on se, että konserniin kuuluu vähintään yksi ulkomainen osapuoli. (Verohallinto 2021)

Ilmoitus selvitysvelvollisuudesta annetaan tyypillisesti raportoitavan tilikauden viimeiseen päivään mennessä. Ilmoitusvelvollisuuden mukainen ilmoitus on kuitenkin annettava viimeistään 31.5.2017, jos verovelvollisen raportoitava tilikausi on alkanut 1.1.2016 tai sen jälkeen ja tilikausi päättyy viimeistään 31.5.2017. (Verohallinto 2018b) Ilmoitus selvitysvelvollisuudesta annetaan tyypillisesti verkkolomakkeella. Verkkolomakkeella ilmoitetaan ensimmäisenä ilmoituksen antajan raportointirooli. Ilmoituksessa ilmoitetaan tieto, onko ilmoituksen antaja selvitysvelvollinen, nimetty selvitysvelvollinen, toissijainen selvitysvelvollinen tai mahdollisesti ei mikään edellä luetelluista tilanteista. Ilmoituksessa ilmoitetaan myös tilikauden alkamis- ja päättymisajankohta, jolta maakohtainen raportointi annetaan. Tunnistetietokohdassa annetaan tietona raportin antajan tunnistetiedot, joka antaa varsinaisen maakohtaisen raportin. Verotuksellisessa käyttöalueessa ilmoitetaan missä maassa maakohtainen raportti annetaan. Verotuksen maakohtaisen antajan raportointiroolikohdassa annetaan tieto, missä roolissa varsinainen maakohtainen raportti annetaan. Selvitysvelvollisuuden ilmoituksessa ilmoitetaan maakohtaisen raporttiin kuuluvat Suomessa sijaitsevat osapuolet, koska konsernilla saattaa olla useita ilmoitusvelvollisia Suomessa. (Verohallinto 2021)

Verotuksen maakohtainen raportti annetaan tilikausittain, mutta sen antaminen riippuu siitä, onko konsernituloslaskelman liikevaihto ollut vähintään 750

miljoonaa euroa selvitettävän tilikauden edellisellä tilikaudella ja kuuluuko konserniin vähintään yksi ulkomainen osapuoli selvitysvelvollisen lisäksi. Verotuksen maakohtainen raportti on annettava 12 kuukauden kuluessa siitä, kun raportoitava tilikausi on päättynyt. Ensimmäinen maakohtainen raportti annetaan ensimmäistä kertaa 1.1.2016 alkavalta tilikaudelta. Tyypillisesti maakohtainen raportti annetaan Verohallinnolle sähköisesti. Selvitysvelvollisen lisäksi on myös toissijaisia selvitysvelvollisia. (Verohallinto 2021)

VML 14 d §:n 1 momentin mukaan maakohtaisen raportin antaa Suomessa yleisesti verovelvollisen yhtiön ylin emoyritys, jota kutsutaan selvitysvelvolliseksi. BEPS-dokumentointiohjeissa on laajasti määritelty se, ettei ilmoitusvelvollisuudessa ole eri poikkeuksia eri toimialoilla. Maakohtaisen raportin tulee antaa myös konserniin kuulumaton yhtiö, joka on yleisesti verovelvollinen, ja jolla on kiinteä toimipaikka ulkomailla. Lisäksi liikevaihto on edeltävältä tilikaudelta vähintään 750 miljoonaa euroa. (Verohallinto 2021)

Toissijaisella selvitysvelvollisuudella tarkoitetaan VML 14 d §:n 5 momentin mukaista yleistä verovelvollista, joka ei ole konsernin ylin emoyritys. Edellytyksenä on se, että konsernituloslaskelman liikevaihto selvitettävää tilikautta edeltävällä tilikaudella on vähintään 750 miljoonaa euroa ja konsernin ylin emoyritys täyttää jonkin seuraavaksi mainituista edellytyksistä:

- 1) ei ole velvoitettu laatimaan maakohtaista raporttia
- 2) verotuksellisesti asuu sellaisella Euroopan unionin ulkopuolella sijaitsevalla lainkäyttöalueella, jonka kanssa Suomella on direktiivissä 2016/881/EU määritelty kansainvälinen sopimus mutta ei tietojenvaihtosopimusta verotuksen maakohtaisesta raportista maakohtaisen raportin antamista koskevaan määräaikaan mennessä; tai
- 3) verotuksellisesti asuu sellaisella lainkäyttöalueella, joka on syyllistynyt direktiivin 2016/881/EU liitteen III kohdan 14 mukaiseen järjestelmälliseen laiminlyöntiin, ja Verohallinto on antanut tästä tiedon.

Toissijainen selvitysvelvollinen on velvollinen antamaan ne samat tiedot tai hankkimat tiedot, jotka ulkomaisen konsernin ylin emoyritys on kieltänyt antamasta. Kieltäytyminen ilmoitetaan maakohtaisen raportin yhteydessä. (Verohallinto 2021)

Ulkomaisen konsernin ylin emoyritys voi antaa konsernin kuuluvalla osapuolella eli nimetylle selvitysvelvolliselle oikeuden antaa maakohtaisen raportin verotuksellisen kotipaikan veroviranomaiselle, joka sijaitsee Euroopan unionin ulkopuolella. Tämä johtaa siihen, ettei suomalaisella yrityksellä tai Suomessa sijaitsevalla kiinteällä toimipaikalla ole velvollisuutta antaa raportti toissijaisena selvitysvelvollisena. Selvitysvelvollisen nimeäminen tulee kyseeseen tilanteessa, jossa verotuksen maakohtaisen raportin tietoja ei saada jostain tietystä syystä konsernin ylimmän emoyrityksen verotuksellisesta kotipaikasta. (Verohallinto 2021)

Maakohtaisen raportin antamisessa on mahdollista myös ylimmän emoyrityksen vapaaehtoinen raportointi ulkomaisessa konsernissa (*parent surrogate filing*). Suomessa maakohtaisen raportin antaminen koskee 1.1.2016 alkavia

tilikausia ja sen jälkeen alkavia tilikausia. Osassa tietojenvaihtoon osallistuvissa maissa maakohtaisen raportin antaminen ei kuitenkaan koske vielä 1.1.2016 alkavia tilikausia. Tämän seurauksena Suomessa sijaitseva kiinteä toimipaikka on toissijainen velvollinen antamaan maakohtaisen raportoinnin. Tällaisissa tilanteissa konsernin ylin emoyritys velvoittaa konserni toisen osapuolen antamaan maakohtaisen raportin puolestaan, jolloin vältetään toissijaisen raportointivelvolliseen muodostuminen Suomessa. (Verohallinto 2021)

VML 14 e §:ssä esitellään tarkemmin maakohtaisen raportoinnin sisältöä. Tiedot esitetään raportoitavasta osapuolesta maakohtaisesti. Raportoitavien maakohtaisten tietojen tarkoituksena on lisätä verovelvollista koskevan informaation läpinäkyvyyttä verohallintojen näkökulmasta. Maakohtaisen raportoinnin raportoinnissa käytetään vuosittain samoja tietolähteitä. Raportissa käytetään tietoja konsernitilinpäätösten raportointipaketeista, määräysten mukaisista tilinpäätöksistä tai johdon raporteista. Maakohtaiseen raportointiin kuuluu seuraavat maakohtaiset tiedot konserniin tai yritykseen kuuluvista osapuolista: tulot, voitto tai tappio ennen veroja, maksetut ja kertyneet tuloverot sekä lähdeverot, oman pääoman kirjanpidollinen arvo, kertyneet voittovarot, työntekijöiden lukumäärä ja muu aineellinen omaisuus kuin käteinen tai muut rahavarat. (Verohallinto 2021)

Maakohtaiseen raportointiin eritellään tulot etuyhteyssuhteessa ja riippumattomien kanssa tehdyistä liiketoimista kertyneisiin tuloihin. Tulot eritellään myös yhteismäärän mukaan verotuksellisen lainkäyttöalueeseen erikseen. Tässä tapauksessa tuloilla tarkoitetaan vaihto-omaisuudesta ja omaisuuden myynnistä saatuja tuottoja ja lisäksi myös palvelu-, rojalti-, korko-, ja preemiotuloja. Toisaalta tuloilla tarkoitetaan kaikkia muita vastaavia tuloeriä. Maakohtaisen raportoinnin tuloissa ei esitetä saatuja konserniavustuksia. Tuloihin ei myöskään kuulu muilta raporttiin sisällytettäviltä osapuolilta saadut maksut, joita kohdellaan lainkäyttöalueella osinkoina. (Verohallinto 2021)

VML 14 e §:n 1 momentin 2 kohdan mukaisesti maakohtaiseen raportointiin lisätään tieto voitosta tai tappiosta ennen veroja. Voittoon ja tappiossa esitetään myös kaikki satunnaiset tulot ja menot lukuun ottamatta konserniavustuksia. Maakohtaiseen raportointiin kuuluvien osapuolten maksut eivät sisälly mukaan raportointiin. (Verohallinto 2021)

VML 14 e §:n 1 momentin 3 kohdan mukaisesti maakohtaisessa raportoinnissa ilmoitetaan maksetut ja kertyneet tuloverot sekä lähdeverot. Tuloverot eritellään jokaiselta lainkäyttöalueelta erikseen. Tässä tapauksessa maksettuihin tuloveroihin ilmoitetaan osapuolen sekä kyseiselle lainkäyttöalueelle että muille lainkäyttöalueelle maksamat verot. Usein verot raportoidaan siihen maahan, missä sijaitsee verotuksellinen kotipaikka. (Verohallinto 2021)

VML 14 e §:n 1 momentin 4 kohdassa mainitaan oman pääoman kirjanpidollinen arvo, joka ilmoitetaan maakohtaisessa raportoinnissa. Raportoitavassa arvossa käsitellään oman pääoman pois luettuna kertyneet voittovarot. VML 14 e §:n 1 momentin 5 kohdan mukaan maakohtaisessa raportissa ilmoitetaan kertyneistä voittovaroista kokonaissumma vuoden lopussa. Kertyneet voittovarot

ilmoitetaan niiden osapuolten osalta, jotka asuvat kyseisellä lainkäyttöalueella (Verohallinto 2021)

VML 14 e §:n 1 momentin 6 kohdan mukaan maakohtaisessa raportoinnissa ilmoitetaan kaikki ne työntekijät, jotka asuvat kyseisellä lainkäyttöalueella. Työntekijöiden määrä ilmoitetaan kokoaikaiseksi muutettuna. VML 14 e §:n 1 momentin 7 kohdassa mainitaan, että maakohtaiseen raportointiin sisällytetään muut aineelliset hyödykkeet kuin käteinen tai muut rahavarat niiden osapuolten osalta, jotka asuvat kyseisellä lainkäyttöalueella. Tässä tapauksessa aineellisilla hyödykkeillä tarkoitetaan kirjanpitoarvojen summaa. Aineellista omaisuutta ovat esimerkiksi maa- ja vesialueet, koneet ja kalusto ja rakennukset. (Verohallinto 2021)

VML 14 e §:n 2 momentissa mainitaan, että maakohtaisessa raportoinnissa ilmoitetaan tiedot konserniin ja yritykseen kuuluvista osapuolista jokaisen verotuksellisen lainkäyttöalueen osalta. Tämän lisäksi tiedot niiden harjoittaman toiminnan luonteesta. Maakohtaisessa raportissa ilmoitetaan verotuksellinen lainkäyttöalueen nimi, jonka lainsäädännön mukaan on perusteltu. Maakohtaisessa raportoinnissa ilmoitetaan myös harjoitettavan toiminnan luonne valitsemalla useista eri vaihtoehdoista. (Verohallinto 2021)

Maakohtaisen raportoinnin tietoja hyödynnetään ylätason siirtohinnoitteluriskien määrittelyssä ja valvonnassa. Maakohtainen raportointi antaa myös tietoja veropohjan rapautumiseen ja voitonsiirtoon liittyvien riskien arvioimisessa. Lisäksi saatuja tietoja hyödynnetään taloudellisissa ja tilastollisissa analyyseissä. Verohallinto hyödyntää maakohtaisen raportoinnin tietoja riskien arviointivaiheessa, jossa Verohallinto hyödyntää myös muita tietoja. Riskin arvioinnin jälkeen valitaan riskille asianmukaisin valvontakeino Verohallinnossa. Verotuksen maakohtaisella raportoinnilla ei kuitenkaan voida korvata täsmällistä siirtohinnoitteluanalyysiä, eikä se myöskään anna luotettavaa tietoa siitä, onko siirtohinnoittelu oikealla tasolla. (Verohallinto 2021)

4 AINEISTO JA MENETELMÄ

4.1 Aineisto ja sen keruu

Aineistona tässä laadullisessa tutkimuksessa käytetään teemahaastatteluja viideltä eri siirtohinnoitteluasiantuntijalta. Tutkimukseen on valittu haastateltavat asiantuntijat sen mukaan, että heillä on usean vuoden kokemus siirtohinnoittelun parissa työskentelystä. Työkokemus on haastateltavilla neljästä vuodesta vuosikymmeneen. Haastateltavien eri työkokemusvuodet antavat tutkimukseen uusia näkökulmia siitä, miten työkokemus vaikuttaa tutkimuksen haastattelun vastauksiin.

Haastateltavat valikoituivat tähän tutkimukseen harkinnanvaraisella otannalla. Osa tutkimuksen haastateltavista valikoitui myös esimiehen suosituksella, jotka olisivat tutkittavaan aiheeseen liittyvästi hyviä haastateltavia. Haastateltavista kerrotaan vain sukupuoli ja kokemusvuodet. Seuraavassa taulukossa käydään tarkemmin läpi haastateltavia haastattelujärjestyksessä.

- A:lla on kokemusta siirtohinnoittelusta yhteensä 15 vuotta, nainen
- B:llä on kokemusta siirtohinnoittelusta yhteensä 15 vuotta, nainen
- C:llä on työkokemusta siirtohinnoittelusta yhteensä 5 vuotta, mies
- D:llä on työkokemusta siirtohinnoittelusta yhteensä 10 vuotta, nainen
- E:llä on työkokemusta siirtohinnoittelusta yhteensä 16 vuotta, mies

Haastattelut olivat kestoaltaan 30–65 minuuttia ja ne litteroitiin puhekielisenä peruslitterointina. Tutkimuksen haastattelut litteroitiin sanasta sanaan, mutta esimerkiksi äännähdykset ja huokaukset jätettiin litteroimatta tai muut vastaavat elehdinnät jätettiin myös litteroimatta. Litteroinnin jälkeen litteroinnit analysoitiin ja litteroinnista poistettiin esimerkiksi dialogipartikkelit "niin kun" ja "tota noin". Edellä mainituilla sanoilla ei ole vaikutusta tutkimuksen kannalta.

Haastatteluiden edetessä myös tutkijan näkökulma kasvoi tutkittavaa aihetta kohtaan. Tämä osittain johti siihen, että tutkittavat kysymykset täydentyivät tutkimuksen edetessä. Jokaisessa haastattelussa käytettiin samoja teemoja, mutta haastattelujen edetessä haastatteluiden tarkemmat teemat täydentyivät. Tämä johti siihen, että viimeisimmissä haastatteluissa teemat saattoivat olla hieinan erilaiset kuin ensimmäisten haastateltavien kanssa.

Haastatteluiden toteutumistavaksi valittiin puhelut Teams-sovelluksen välityksellä. Teams-sovelluksen välityksellä toteutetut haastattelut onnistuivat rahallisessa haastatteluympäristössä, ja haastatteluiden toteuttamista ei estänyt myöskään ulkopuoliset tekijät. Haastateltavat henkilöt osallistuivat haastatteluun mielellään ja heidän mielestään tutkimuksen aihe oli mielenkiintoinen ja ajankohtainen. Haastatteluiden ongelmaksi muodostui se, että haastatteluissa

haastattelija ei nähnyt haastateltavien kasvoja ja eleitä. Lisäksi usein haastattelijan kommentit ja kysymykset keskeytyivät haastattelun aikana. Haastattelun aikana haastateltavan lause saatettiin myös keskeyttää tietyn sanan puuttuessa, jolloin haastattelija korjasi haastateltavan lausetta. Tietysti haastattelun etenemiseen vaikutti myös haastateltavan kokemus tutkimuksen aiheesta ja se, kuinka puhelias haastateltava oli haastattelupäivänä. Osittain haastattelu etenemiseen vaikutti myös haastateltavan kiireellisyys ja se, kuinka paljon haastateltava halusi puhua ja kertoa tutkimuksen aiheesta. Osa haastateltavista oli luonteeltaan rauhallisempia, kun taas osa haastateltavista olisi luonteensa puolesta halunnut puhua vieläkin enemmän, mutta osittain aika ei riittänyt. Ongelmaksi muodostui haastatteluaiheessa pysyminen. Monet haastateltavista halusivat puhua myös ohi aiheen, jolloin haastattelijan keskittyminen tutkimuksen aiheeseen keskeytyi, mikä pakotti lyhyisiin taukoihin haastattelun aikana.

Tämän tutkimuksen viitekehystenä on siirtohinnoitteludokumentoinnin olennaisimmat käsitteet, siirtohinnoitteludokumentoinnin muutokset ja siirtohinnoitteludokumentointiin vaikuttava lainsäädäntö ja normisto. Näin ollen tässä tutkimuksessa hyödynnetään triangulaatiota. Eskola & Suoranta (1998, 51–52) määrittelevät triangulaation eri menetelmien, teorioiden ja aineistojen yhdistelemiseksi tutkimuksessa. Tässä tutkimuksessa triangulaation käyttäminen on perusteltua, koska tässä tutkimuksessa yhdistellään menetelmiä, teorioita ja aineistoja, jotka lisäävät tutkimuksen luotettavuutta.

Tässä tutkimuksessa lomaketutkimukset eivät ole toimivia metodeja. Teemahaastatteluiden avulla tutkimuksen haastateltavat vastaavat omin sanoin, mitä merkitystä he antavat siirtohinnoitteludokumentoinnin muutoksille ja miten he kokevat muutokset työssään. Kun muutoksia tutkitaan, niin teemahaastattelut veroasiantuntijoille on järkevin vaihtoehto. (Alasuutari 2011, 59–64)

Tutkimuksella on aina jokin tarkoitus. Tutkimuksen tarkoituksen ideana on ohjata tutkimusstrategisia valintoja. Sopivaa tutkimusstrategiaa valittaessa pohditaan muun muassa seuraavia kysymyksiä: mikä on tutkimusongelman muoto, vaatiiko tutkimus jonkinasteista toimintojen kontrollointia ja onko tutkimuksen ongelma nykyaikainen vai menneisyyteen pohjautuva. Edellä mainituista kysymyksistä ensimmäinen koskee tutkimuksen tarkoitusta. Tutkimuksen tarkoitusta pohditaan neljällä eri piirteellä. Tutkimus voi olla kartoittava, selittävä, kuvaava tai ennustava. Tutkimus voi sisältää myös useita eri tutkimuksen tarkoitusta. (Hirsjärvi ym. 2009, 137–139)

Tämän tutkimuksen tarkoituksena on kuvata BEPS 13 muutosta ja muodostaa siihen perustuva arvio muutoksen vaikutuksista. Kartoittavan tutkimuksen ideana on katsoa mitä tapahtuu, etsiä ja löytää uusia näkökulmia, selvittää vähän tunnettuja hypoteeseja ja kehittää hypoteeseja. Kartoittavassa tutkimuksessa strategiaksi valitaan usein kvalitatiivinen. Kuvailevan tutkimuksen ideana on esittää tarkkoja kuvauksia tilanteista, tapahtumista ja henkilöistä. Kartoittavassa tutkimuksessa dokumentoidaan ilmiöiden keskeisiä ja kiinnostavia piirteitä. Tässä tutkimuksessa on tarkoitus tutkia siirtohinnoittelun dokumentoinnin muutoksia BEPS 13 -toimenpiteen myötä siirtohinnoittelun dokumentoinnissa. Lisäksi tarkoituksena on tutkia dokumentoinnin muutoksia siirtohinnoittelun

asiantuntijan näkökulmasta. Tutkimuksessa selvitetään ilmiötä, joka on tässä tutkimuksessa BEPS 13 -toimenpiteen vaikutukset siirtohinnoittelun dokumentointiin ja lisäksi dokumentoidaan vaikutusten kiinnostavia ja keskeisiä piirteitä. Toisaalta tutkimuksessa etsitään myös kuvailevassa tutkimuksessa olennaisia asioita, kuten tarkkoja kuvauksia tilanteista, tapahtumista ja henkilöistä. (Hirsjärvi ym. 2009, 137–139)

4.2 Menetelmä

Tässä tutkielmassa tutkitaan siirtohinnoittelun dokumentoinnin muutoksia BEPS 13 -toimenpiteen myötä. Lisäksi tutkimuksessa tutkitaan veroasiantuntijoiden näkemyksiä ja kokemuksia dokumentoinnin muutoksista. Vielä tarkemmin sanottuna tutkitaan sitä, miten siirtohinnoittelun dokumentoinnin muutokset ovat vaikuttaneet siirtohinnoittelun dokumentointiin. Tavoitteena on tässä tutkimuksessa tutkia veroasiantuntijoiden näkemyksiä asioista, joita tutkimuksessa tutkitaan. Toisin sanoen tässä tutkimuksessa tutkitaan siirtohinnoitteluasiantuntijoiden näkemyksiä, kokemuksia, ajatuksia ja uskomuksia. Tämän tutkimuksen tutkimusaihe on kvalitatiivinen, jolloin lomaketutkimus ei tule kyseeseen tässä tapauksessa. Haastattelututkimus on tietoisuuden ja ajattelun sisältöihin kohdistuvia menetelmiä. Tässä tapauksessa on valittu myös haastattelu, koska haastattelulla on suuremmat mahdollisuudet motivoida henkilöitä kuin lomaketutkimuksella. Tämän lisäksi haastattelututkimus on hyvä valinta tässä tapauksessa, koska halutaan syventää saatavia asioita tutkittavasta aiheesta. Tässä tapauksessa haastattelu toteutetaan teemahaastatteluna, jolla parhaiten päästään syventämään tutkittavaa asiaa. (Hirsjärvi & Hurme 2008, 35–38)

Teemahaastattelua pidetään avoimen haastattelun ja lomakehaastattelun välimuotona. Teemahaastattelun tyypillisenä piirteenä ovat se, että teema-alueet ovat tiedossa, mutta tarkemmat kysymykset, tarkat muodot ja järjestys eivät ole tiedossa. (Hirsjärvi ym. 2009, 208) Hirsjärven ja Hurmeen (2008, 47) mukaan teemahaastattelut ovat vaikeasti määriteltäviä. Teemahaastattelussa haastattelu kohdistuu tiettyihin teemoihin, joista keskustellaan haastattelun aikana. Teemahaastattelu ei edellytä tietynlaista kokeellisesti saatua yhteistä kokemusta. Teemahaastattelun idea on se, että jokaisen yksilön kokemuksia, ajatuksia, uskomuksia ja tunteita on mahdollista tutkia teemahaastattelun avulla. Teemahaastattelussa korostetaan haastateltavien määritelmiä tilanteesta. Yksityiskohtaisten kysymysten sijaan haastattelu etenee keskeisten teemojen mukaisesti, eikä haastattelussa keskitytä vain yksityiskohtaisiin kysymyksiin. Teemojen mukainen haastattelu antaa vastaajalle mahdollisuuden tulkita asioita ja tuo tutkittavien äänen kuuluville. Teemahaastattelua pidetään puolistrukturoituna menetelmänä, koska haastattelun aspektit, haastattelun aihepiirit ja teema-alueet ovat samat kaikille haastateltaville. Teemahaastattelusta toisaalta puuttuu strukturoidulle haastattelulle tyypillinen kysymysten tarkka muoto ja järjestys, mutta teemahaastattelun kysymysten muoto ei ole täysin vapaa, kuten esimerkiksi syvähaastattelussa. (Hirsjärvi & Hurme 2008, 47–48)

Viime vuosina on ollut yleistä käyttää temahaastattelua suomalaisissa tutkimuksissa. Suosiota perustellaan sillä, että vastaajat pääsevät puhumaan mahdollisimman vapaamuotoisesti haastattelun aikana ja teemat takaavat sen, että jokaisen haastateltavan kanssa on puhuttu jossain määrin samasta aihealueesta. Lisäksi teemaahaastattelun runko takaa sen, että satojen sivujen litteroitavaa aineistoa voi jossain määrin helpommin lähestyä. Strukturoituja kyselylomakkeita on kuitenkin kritisoitu. (Eskola & Suoranta 1998, 65)

Laadullisessa tutkimuksessa tutkimusprosessin arviointi perustuu tutkimuksen luotettavuuteen. Peruseriaatteena laadullisessa tutkimuksessa on tutkijan avoin subjektiviteetti ja subjektiviteetin myöntäminen. Tutkija on tutkimuksen keskeisimpiä työvälineitä. Laadullisen tutkimuksen luotettavuutta arvioi- dessa pääkriteerinä on tutkija itse ja tämän johdosta luotettavuuden arvio koskee koko tutkimusprosessia. Uskottavuus on yksi tutkimuksen luotettavuuden kri- teereistä. Uskottavuudella tarkoitetaan sitä, että tutkimuksen tutkijan on varmis- tuttava siitä, että tutkimuksen tekijän käsitteellistys ja tulkinta vastaavat tutkitta- vien käsityksiä. Toisena luotettavuuden kriteerinä mainitaan tutkimustulosten siirrettävyys, joka on mahdollista tietyin ehdoin ja vaikka tutkimus on kvalitatiivinen, niin tulisi siirrettävyyden olla jollain tasolla mahdollista. Naturalistisessa paradigmissa katsotaan, etteivät yleistyksyet ole mahdollisia. Varmuutta tutki- muksessa lisätään ottamalla tutkimuksessa myös huomioon tutkimukseen en- nustamattomasti vaikuttavat ennakkoehdot. Vahvistuvuus tarkoittaa taas sitä, että tehdyt tutkimustulokset saavat tukea muista vastaavista aiheista tehdyistä tutkimuksista. (Eskola & Suoranta 1998, 152–155)

Potterin ja Wetherellin (1987) mukaan diskurssianalyttisessä teoriassa esi- tetään neljä tapaa, joiden avulla voidaan varmistaa laadullisen tutkimuksen luot- tettavuus. Nämä neljä tapaa ovat koherenssi, osallistujien orientaatio, uudet on- gelmat ja hedelmällisyys. Koherenssilla tarkoitetaan tyypillistä tapaa ymmärtää ja esittää tutkimushypoteeseja, jolloin aineistoa kohtaan lähdetään tarkastele- maan tietyin ennako-odotusten avulla. Tutkittavien orientaatiolla tarkoitetaan sitä, että myös tutkittavilla on vastuu ihmisten toiminnan säännönmukaisuus- dessa. Laadullinen analyysi johtaa myös usein uusien ongelmien lähelle, jota voi- daan pitää myös varauksin tutkimukset luotettavuuden mittarina. Hedelmälli- syydellä tarkoitetaan tutkimuksessa sitä, miten paljon tuloksia tutkimus antaa. Kyse on silloin siitä, kuinka paljon tutkimus antaa uusia tuloksia tai näkökulmia tutkimuksen tekijälle. (Eskola & Suoranta 1998, 160–161)

Tähän tutkimukseen olen valinnut haastateltavaksi kokeneita siirtohinnoit- telun asiantuntijoita. Tämän valinnan olen tehnyt sen takia, koska haluan saada tutkimukseen mukaan sellaisia siirtohinnoittelun asiantuntijoita, jotka ovat työ- kennelleet ennen BEPS 13 -toimenpiteen mukaisia muutoksia. Näin ollen siirto- hinnoittelun asiantuntijat ymmärtäisivät toimenpiteen mukaiset muutokset. Haastateltavat saatiin sekä Verohallinnolta että Big Four - yhtiöistä. Näin saa- daan tutkimukseen tarpeeksi kattavuutta ja laajuutta. Valikoidut siirtohinnoitte- lun asiantuntijat on valittu harkinnanvaraisella otannalla ja osa on myös saatu mukaan suosittelujen perusteella.

Tutkimus toteutetaan haastattelurungon avulla. Tämän tutkimuksen haastattelun runko muodostuu seuraavasti: Haastattelun rungon alussa selvitetään tutkimukseen haastateltavan taustatiedot. Taustatietoihin kuuluvat ikä, koulutus, asema/titteli ja kokemus siirtohinnoittelusta. Lisäksi tiedustellaan taustatietoihin aiempaa kokemusta siirtohinnoittelun asiantuntijatehtävistä. Toisena tutkimuksen teemana käydään läpi sitä, kuinka paljon siirtohinnoittelun dokumentoinnin muutokset BEPS 13 – toimenpiteen myötä ovat vaikuttaneet siirtohinnoitteluasiantuntijoiden työhön ja toimenkuvaan siirtohinnoittelun asiantuntijana. Näin ollen siis selvitetään siirtohinnoittelun asiantuntijoiden näkemyksiä siirtohinnoittelun dokumentoinnin muutoksista. Tämän lisäksi haastattelussa kysytään tutkittavilta kokevatko he muutokset negatiivisena, positiivisena vai molempina. Lisäksi haastatteluun osallistuvilta kysytään tarkemmin sitä, kokevatko he jo liian laajoiksi siirtohinnoittelun uudet dokumentointiohjeet ja kuinka paljon dokumentointiohjeet ovat lisänneet siirtohinnoittelun asiantuntijoiden työtä.

Kolmantena asiana halutaan tutkia antaako siirtohinnoittelun dokumentoinnin muutokset lisäinformatiivisuutta siirtohinnoittelusta haastateltaville asiantuntijoille ja kuinka asiantuntijat kokevat OECD:n siirtohinnoitteluohjeistuksen. Viimeisenä kokonaisuutena läpikäydään siirtohinnoittelun asiantuntijoiden näkemyksiä siitä, millä tavoin siirtohinnoittelun dokumentoinnin ohjeistusta tulisi kehittää jatkossa ja kysyä asiantuntijoiden omaa mielipidettä siirtohinnoittelun dokumentoinnin tulevaisuudesta. Haastatteluiden lopussa pyritään vielä avoimeen keskusteluun, jossa haastattelijat voivat täydentää vastauksiaan ja lisäksi tuoda vielä muitakin mielipiteitä ja näkemyksiä esille haastattelun aiheesta.

4.3 Analysointi

Tässä tutkimuksessa on jo aiemmin käsitelty teoreettista viitekehystä, joten sen käsittelyä ei käydessä tässä enää tarkemmin läpi. Tässä tutkimuksessa tutkittavaa aineistoa lähestytään faktanäkökulmasta. Purettua haastattelumateriaalia lähestytään usein faktanäkökulmasta. Faktanäkökulman tyypillisenä piirteenä on tehdä selkeä ero maailman ja maailmasta esitettyjen väitteiden välille. Toinen tyypillinen piirre faktanäkökulmalle on se, että sen johdosta voidaan miettiä annetun informaation todenmukaisuutta ja siitä, onko tiedonantaja ollut rehellinen. Tieto voi koskea informanteja itseään tai heitä voidaan käyttää muun todellisuuden havainnoijina. Tästä näkökulmasta katsoen luotettavuutta pidetään käyttökelpoisen aineiston kriteerinä. Kolmantena faktanäkökulman tunnusmerkkinä pidetään käytännöllistä ja arkiajattelun mukaista käsitystä siitä totuudesta tai todellisuudesta, jota tutkija tavoittelee haastatteluissa ja tutkimuksessa. Faktanäkökulman valinnut tutkimuksen tekijä on kiinnostunut tutkittavien todellisesta ajatusmaailmasta, mielipiteistä ja todellisista tapahtumista. Faktanäkökulmaa ei kuitenkaan tulisi sekoittaa siihen, että jokainen tutkimus pyrkii objektiivisyyteen, koska se perustuu empiiriseen todistusaineeseen eikä perustu tutkijan henkilökohtaisiin näkemyksiin. Faktanäkökulman erottaa parhaiten muista

näkökulmista, sillä siinä on vaalittu kapea käsitys merkityksellisistä tosiasioista tai tiedoista, jotka heijastavat totuutta maailmassa. (Alasuutari 2011, 90–91)

Tämän tutkielman faktanäkökulmaa puoltaa se, että tutkimuksessa tutkitaan siirtohinnoittelun dokumentoinnin eri muutoksia, jotka vaikuttavat myös siirtohinnoittelun asiantuntijan työhön. Tässä tutkimuksessa olennaisimpana asiana ovat haastateltujen mielipiteen uusista siirtohinnoittelun dokumentointivaatimusten muutoksista ja haasteista. Tämän perusteella faktanäkökulma on oikea valinta tässä siirtohinnoitteluun liittyvässä tutkimuksessa. Myös totuuden ja todellisuuden miettiminen on tyypillistä faktanäkökulmassa. Totuuden ja todellisuuden miettiminen tässä tutkimuksessa tukee sitä, että tutkimuksessa halutaan saada mielipiteitä ja näkökulmia tutkittavasta aiheesta.

Kun tutkimusaineisto on kerätty, siirryn analysoimaan kerättyä tutkimusaineistoa. Analysointitapa tulisi miettiä jo tutkimusta tehdessä, kun tutkittavia haastatellaan. Kvalitatiivisen aineiston analysoinnissa on useita eri tapoja. Useissa eri tutkimuksen tekemisen oppaissa esitellään, että aineisto analysoidaan aineiston keräämisen kanssa, aineiston tulkinnan ja narratiivisen raportoinnin kanssa yhtäaikaisesti. Laadullisessa tutkimuksessa analysoinnin pääpiirteet voidaan jakaa eri tavoilla. Ensimmäisen näkemyksen mukaan analysointi alkaa jo varsinaisessa haastattelutilanteessa. Haastateltaessa haastattelija voi havainnoida eri ilmiöitä, niiden toistuvuuden, jakautumisen ja erityistapausten välillä. (Alasuutari 2011, 136)

Haastattelija voi myös tyypitellä tai hahmotella malleja jo syntyneistä havainnoista. Toisen näkemyksen mukaan aineisto tulisi analysoida lähellä aineistoa ja sen kontekstia. Laadullisen tutkimuksen tyypillisenä analysointipiirteenä on se, että tutkimus säilyttää aineiston sanallisessa muodossa. Kolmannen näkemyksen mukaan tutkija käyttää analysoinnissa päättelyä, joka on joko induktiivista tai abduktiivista. Induktiivisen päättelyn pääpiirteenä on aineistolähteisyyden korostaminen. Abduktiivisen päättelyn pääpiirteenä on se, että tutkijalla on jo valmiina osittain teoreettiset johtoideat. Näitä johtoideoita tutkija pyrkii todentamaan oman tutkimuksen avulla. Neljännen näkökulman mukaan analysoinnissa on useita eri tapoja. Laadullisessa tutkimuksessa ei ole kuin muutamia standardoituja tekniikoita, eikä yhtä oikeaa tai muita parempaa analyysitapaa. (Alasuutari 2011, 136)

Laadullisen tutkimuksen aineistojen analysointitapoja on paljon erilaisia ja niitä kehitellään lisää yhä enemmän. Tässä tutkimuksessa käytetään analyysimenetelmänä teemoittelua. On kuitenkin huomattava tutkimuksissa, että useat eri analysointitavat ovat hyvin samankaltaisia. Jos toinen analysointitapa ei toimi, voi tutkimuksessa hyödyntää hyvin myös toista analysointitapaa. Teemoittelussa tutkija nostaa tutkimusongelmaa esille tuovia teemoja. Näin on mahdollista havainnoida eri teemojen esiintymistä ja ilmenemistä aineistossa. Aineistosta voidaan poimia keskeisimmät aiheet ja tehdä niistä kokoelma, jossa on eri kysymyksenasetteluja. Tekstimassasta tulisi löytää tutkimusongelman kannalta olennaisimmat aiheet. Laadullisessa tutkimuksessa analysointi usein jätetään tematisoinnin nimissä tapahtuneeksi sitaattikokoelmaksi. Sitaattikokoelmista ei kuitenkaan voida tehdä kovin pitkälle meneviä analyysijä, eivätkä ne välttämättä

osoita tutkimuksen johtopäätöksiä. Teemoittelun avulla onnistutaan saamaan tutkittavasta aineistosta esille erilaisia vastauksia ja tuloksia esitettyihin kysymyksiin. Teemoittelussa vaaditaan kuitenkin tarkkaa aineiston ja teorian yhteyttä. Ongelmana laadullisissa analysoinneissa on vaikutelmanvaraisuus, joka ilmenee näytteiden tulvana, sillä sitaattien runsas määrä kuvaa kylläkin aineistoa laajasti, mutta samalla aineistosta tulee liian laaja ja raskas lukea. Mitään tarkkaa määrää sitaattien määrästä ei voida antaa, mutta joka tapauksessa tutkimuksen tulisi kertoa enemmän tutkittavasta ilmiöstä kuin tutkijasta. Onkin tarkkaan mietittävä, kuinka paljon voi teemoittelussa hyödyntää sitaattien määrää ilman omaa analyysia tai tulkintaa (Eskola & Suoranta 1998, 116–130)

Tässä tutkimuksessa hyödynnetään analysoinnin tuloksissa litterointia. Litteroinnin jälkeen tutkimus teemoitetaan. Ennen kuin tutkimuksen teemoittelu tehdään, on tärkeää lukea kaikki tutkimuksesta saadut vastaukset, jotta teemoittelu voidaan tehdä järkevästi. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa joudutaan tekemään kompromisseja. Toisaalta myös teorian ja empirian yhdistäminen on erittäin tärkeää. Teorian ja empirian laadukas yhdistäminen ovat laadukkaan tutkimuksen ydin. (Eskola & Suoranta 1998, 129)

Tässä tutkimuksessa aineisto puretaan keräämisen jälkeen. Tässä tapauksessa aineisto purettiin henkilöittäin eri tiedostoihin ja tiedot kirjoitettiin siinä järjestyksessä kuin ne tulivat. Tämän jälkeen jokaisen teeman eri osa-alueet eri henkilön vastauksista kerättiin jokaisen teeman alle, josta ne voitiin helposti jakaa oikean teeman alle. Tämän jälkeen haastatteluiden aineistot luettiin kokonaisuudessaan useaan kertaa, jotta tutkimuksen haastatteluista saatiin kokonaiskäsitys. Aineiston lukeminen usean kertaan auttaa myös analysointivaiheessa, jolloin haastattelun tuottama aineisto on tutumpaa. Tämän jälkeen analysoinnissa eritellään ja luokitellaan aineistoa. Lisäksi synteesistä pyritään luomaan kokonaiskuva ja tutkittava aihe nähdään uudesta näkökulmasta. (Hirsjärvi & Hurme 2008, 138–144).

5 TUTKIMUKSEN TULOKSET

5.1 Yleistä aineistosta

Tutkimukseen haastateltiin viittä eri siirtohinnoittelun asiantuntijaa. Haastattelut pyydettiin tarkoituksella sekä Verohallinnosta että Big Four -yhtiöistä. Kaikilla haastateltavilla on kokemusta siirtohinnoittelusta ja siirtohinnoittelun dokumentoinnista. Lopulliset haastattelut toteutettiin huhtikuun aikana vuonna 2021. Haastattelujen kesto vaihteli haastattelujen välillä 30 minuutista yli 60 minuuttiin. Haastattelut muodostuivat pääkohdista ja haastattelut toteutettiin henkilökohtaisesti haastattelemalla Teams-sovelluksen välityksellä.

Haastattelun alussa kysyttiin tutkimuksen kannalta olennaisia taustatietoja, jotka ovat tässä tutkimuksessa haastateltavan titteli, työkokemus siirtohinnoittelusta ja kokemus siirtohinnoittelun dokumentoinnista.

Taustatietojen jälkeen haastattelussa läpikäydään haastattelun eri teemat. Ensimmäisessä teemassa käytiin läpi haastateltavan kokemuksia siitä, miten haastateltava kokee siirtohinnoittelun dokumentoinnin muutokset. Lisäksi haastattelussa otettiin esille se, minkä uudistuksen osan haastateltava kokee tärkeimmäksi. Tämän jälkeen haastateltavalta tiedusteltiin siirtohinnoitteludokumentoinnin informatiivisuudesta. Haastateltavilta kysyttiin, kuinka paljon siirtohinnoitteludokumentointi antaa lisää informatiivisuutta. Haastattelun kolmantena teemana tiedusteltiin siirtohinnoitteluohjeiden tulkintaa asiantuntijan ja verovelvollisen näkökulmasta. Neljäntenä ja viimeisenä teemana tiedusteltiin asiantuntijan näkemystä siirtohinnoittelun dokumentoinnin kehittämisestä tulevaisuudessa ja toimiiko siirtohinnoittelun dokumentointi nyt paremmin vai huonommin kuin ennen BEPS 13 -toimenpiteen myötä. Lopuksi haastateltaville annettiin mahdollisuus vastata uudelleen aiempiin teemoihin tai kysymyksiin ja täydentää vastauksia aiempiin kysymyksiin. Haastateltaville annettiin haastattelun lopussa mahdollisuus vapaasti lisätä omia kommenttejaan tutkimuksen aiheeseen.

Asiantuntijoiden sitaateissa on laitettu suoriin sitaatteihin vain kirjaimilla esimerkiksi "A" lukemisen mielekkyyden ylläpitämiseksi. Näin jokaisen sitaatin kohdalla ei tarvitse laittaa jatkuvasti erikseen esimerkiksi "asiantuntija A". Haastatteluiden sitaatit saattavat olla keskeltä virkettä ja puhekielisyydestä johtuen lainatut sitaatit eivät välttämättä ole kieliopillisesti oikein. Sitaatit ovat suoria lainauksia, koska tutkimuksessa halutaan säilyttää alkuperäinen asiasisältö.

5.2 Kokemuksia siirtohinnoittelun dokumentoinnin muutoksista BEPS 13 -toimenpiteen myötä

Haastateltavilta kysyttiin ensimmäisenä siirtohinnoittelun dokumentoinnista ja sen muutoksista BEPS 13 -toimenpiteen myötä. Suurin osa haastateltavista oli yksimielisiä siitä, että BEPS 13 -toimenpiteen muutoksilla ei ollut merkittävää vaikutusta siirtohinnoittelun dokumentointiin. A korosti haastattelussa uusien siirtohinnoittelun dokumentoinnin muutosten selkeyttä ja sitä, että siirtohinnoittelun dokumentoinnissa alettiin enemmän ymmärtämään liiketoiminnan luonnetta ja kokonaisuutta. Lisäksi A:n mielestä siirtohinnoitteludokumentointi oli ennen vaikuttanut enemmän markkinointimateriaalilta, jossa haluttiin korostaa yhtiön konsernin mahtavuutta.

"...ruvettiin korostamaan, sehän tuli myös siitä että OECD:n ohjeistukset ylipäättään muuttuivat, ruvettiin korostamaan tätä, liiketoimen faktisen luonteen tunnistamista, eli sen liiketoimen tunnistaminen, ja sitten samaan aikaan korostettiin sitä riskikantaa ja kykyä kantaa riskejä..." - Asiantuntija A

"...se mitä kerrottiin konsernista aiemmin, niin siitä oli tullu enemmän ehkä semmonen, se muistutti jopa markkinointimateriaaleja. Haluttiin vaan, korostaa sitä konsernin mahtavuutta..." - Asiantuntija A

Asiantuntija B kertoi haastattelun alussa, ettei BEPS 13 -toimenpide vaikuttanut juurikaan siirtohinnoittelun dokumentointiin. B:n mukaan siirtohinnoitteludokumentoinnin säännöksiin tuli muutoksia ja siirtohinnoittelun dokumentointiin tuli tarkennuksia siitä, mitä siirtohinnoittelun dokumentoinnin tulisi sisältää. B:n mukaan muutokset eivät olleet kuitenkaan merkittäviä. Myös asiantuntija C näkee, että BEPS 13 -toimenpiteen myötä muutokset siirtohinnoitteludokumentointiin eivät olleet radikaaleja. C näkee, että siirtohinnoittelun dokumentointi oli jo kehittynyt ennen BEPS 13 -toimenpiteen voimassaoloa. Asiantuntija D näkee BEPS 13 -toimenpiteen ainoana ja laajimpana muutoksena sen, että dokumentoivat yhtiöt tarvitsevat siirtohinnoittelun dokumentoinnin tekemisessä enemmän neuvontaa.

"Ei se kyl paljoo vaikuttanu kyl must mä tota sun kysymyst mietin et, miten se muuttu ehkä se totta kai siel tuli täsmennyksii ihan lakiinki siitä et, tarkennuksii siitä et mitä pitää sisältää ja sit tuli tää country-by-country-raportointiki tohon kylkiäisenä, et se ei sinänsä vaikuta ehkä siihen dokumentointiin..." - Asiantuntija B

"Se on kuitenkin melkein se kymmenen vuotta on tai oli ollu se siirtohinnoitteludokumentointivollisuus voimassa. Tavallaan siinä oli kehittyny jo tuolla asiakasyrityksissä hyvä rutiini siihen siirtohinnoitteluun. Perusasiat oli niin kunnossa ettei siinä mitään radikaalia." - Asiantuntija C

"...ehkä se toi lisää neuvontaa just varsinkin niiden syvennetyn asiakkaiden kanssa. Niilhän oli tietysti paljon kysymyksiä sit siitä että miten tää tehdään oikein. Siin varmaan se suurin muutos..." - Asiantuntija D

Asiantuntija E näkee haastattelussa ainoana laajoina siirtohinnoittelun dokumentoinnin muutokset BEPS 13 -toimenpiteen myötä. E vertaa muutosta vuoden 2007 muutoksiin, jolloin dokumentointivelvollisella oli epävarmuutta mitä dokumentoinnin tulisi sisältää. Ennen BEPS 13 -toimenpiteen muutosta dokumentit laadittiin määrällisesti ilman, että keskityttiin dokumentoinnin laatuun.

"...Se muutoshan oli oikeastaan aika iso... ja oikeastaan sanotaan että se jos miettii sitä että kun Suomessa silloin 2007 alkaen tuli nää dokumentaatio säännökset ylipäänsä voimaan niin silloinhan oli aika lailla sellaista, ehkä epätietoisuutta ja epävarmuutta just siitä et mitä siellä itse asiassa pitäis olla. Voisin sanoo et siin alussa varmaankin itellä ainakin oli se kokemus että kun näin jälkikäteen katoo sinne alkuun niin silloin pyrittiin ehkä.. Sanotaan että määrä korvas laadun. Siel oli kymmeniä sivuja lainsäädäntötaustaa ja OECD Guidelines -kopioita, et ihan copypastettiin sellaista yleistä et saatiin volyymia siihen dokumentaatioon..." -
Asiantuntija E

Lisäksi jokainen haastateltava nosti esille positiivisia muutoksia siirtohinnoittelun dokumentoinnissa. A:n mukaan BEPS 13 -toimenpiteen myötä havahduttiin enemmän siirtohinnoittelun dokumentoinnin sisältömuutoksiin ja näkökulmamuutoksiin. B näkee myös muutoksena dokumentoinnissa sen, ettei enää tarvitse pyytää eri kohdemaista dokumentoinnin lainsäädännön toteutumista ja lisäksi B kertoi, että siirtohinnoittelun dokumentointi on harmonisoitunut BEPS 13 -toimenpiteen myötä. B koki dokumentoinnin muutokset positiivisena, kuten myös positiivisena omassa työssään. B nostaa esille myös sen, etteivät siirtohinnoitteludokumentoinnin uudistukset ole liian laajoja. B kokee positiivisena sen, että dokumentoinnista kerrotaan laajasti, jotta siirtohinnoittelun dokumentoinnista ymmärtää paremmin.

"...sit tuli tää BEPS 13 ja havahduttiin siihen sisältömuutokseen ja siihen näkökulmamuutokseen mitä siihen kuitenkin tuli. Se oli se joka sitte toi." -
Asiantuntija A

"...Et ehkä sitte OECD BEPS:in myötä on tietysti tavallista helpottanu se et tiedetään ne maat jotka on linjassa tän OECD approachin kanssa paljon selkeemmin ehkä, et se jotenki vähän voisko aatella et se vähän harmonisoitu jopa..." - Asiantuntija B

"En mä tiedä must se on vaan ehkä selkee. Ei mun mielest ehkä liian laajoja ainaki jos, tai se on vaan hyvä et se on yhdenmukanen ja selkeesti kerrottu et mitä siel halutaan, toki sä voit laatii ton miten vaan ja jos sä laadit sen huonosti nii sielt ei paljoo ymmärrä, mistä siel on välttämät kyse, tai ne oleelliset asiat ei tuu. Et mun mielest se on varmaan ihan hyväki et se ohjeistetaan et mitä siel halutaan..." -
Asiantuntija B

C ja D näkevät positiivisen muutoksen viranomaisen näkökulmasta. C näkee sen, että viranomaisen näkökulmasta BEPS 13 -toimenpiteen myötä viranomaisilla on käytettävissä enemmän tietoa esimerkiksi maakohtaisen raportoinnin pohjalta. Laajempi dokumentointi aiheuttaa raportoivalle yhtiölle kuitenkin kuluja. D kokee myös, että BEPS 13 -toimenpiteen myötä siirtohinnoitteludokumentointiin on tullut yhteneväisyyttä. Asiantuntija korostaa kuitenkin sitä, että siirtohinnoittelun dokumentointi on ollut jo aiemminkin laadullisesti hyvää, mutta eri maiden välillä dokumentoinnissa on ollut eroja siinä, kuinka tarkasti

dokumentaatiota tehdään. Toisaalta D nostaa esille sen, etteivät BEPS 13 -toimenpiteen myötä kaikki osa-alueet parantuneet dokumentoinnissa.

"Tietysti jos aatellaan että toihan käytännössä palvelee veroviranomaista toi dokumentointi. Et sinänsä viranomaisnäkökulmasta se on varmaan niin että mitä enemmän tietoa tarjolla, niin kun nyt toi CbC-raportti tuonu lisää tietoa..." - Asiantuntija C

"...Mul on semmonen mielikuva et kyl jo sillon kauan aikaa sitten periaatteessa monesti saatiin ihan hyviäkin dokumentointeja mut sit siinä ehkä oli vähän enempi...Joka tapauksessa ihan hyvii oli sillonkin mut voihan se olla et se kun niitä vaatimuksii tarkennetaan ja sit samoinhan tietysti Verohallinto on myös antanu tarkempaa ohjausta siitä sisällöstä niin varmaan se ohjaa siihen et ne on tasalaatuisempia. Kyl mun kokemus on ollu et ne nyt viimeaikoina on ollu pääsääntöisesti ihan hyviä ne dokumentoinnit." - Asiantuntija D

D kokee myös tärkeänä sen, että dokumentointivelvollinen toteuttaa siirtohinnoittelun dokumentoinnin mahdollisimman huolellisesti. Huolellinen dokumentointi voi tuoda dokumentointivelvolliselle esille potentiaalisia riskikohtia. Eri-tyisesti BEPS 13 -toimenpiteen jälkeisen siirtohinnoittelukontrollien dokumentointi on tärkeää, koska eri maiden veroviranomaiset voivat puuttua riskikohtiin eri tavalla. Lisäksi, mikäli siirtohinnoittelun dokumentoinnin tekee kerralla kunnolla, niin seuraavina vuosina dokumentointia ei tarvitse tehdä ainakaan samalla laajuudella.

"...Kyl mä näkisin et siit on verovelvollisille hyötty et ne käy läpi ne siirtohinnoittelukuvionsa ja dokumentoi ne mahdollisimmna huolellisesti. Mä näkisin että niille on hyötty siitakin et ne tekee sen country by country... Kyl mä näkisin et siit on aina hyötty verovelvollisille jos ne dokumentoi huolellisesti. Nyt varsikin tän BEPS:in jälkeen niin siit on hyötty verovelvollisille jos ne dokumentoi just ne kontrolli ja muutkin kuviot huolellisesti koska ne voi olla sit ne mihin joku verohallinto haluukin yhtäkkiä puuttua ja kyseenalastaa. Sitä kautta. Onhan se varmasti myös vaiva mut sitten jos sen vaikka kerran tekee huolella ja sit ei hirveesti mitkään, toiminnot varat ja riskit ja kontrollit muutu niin sithän se ei välttämät joka vuosi vaadi puristust..." - Asiantuntija D

E kokee positiivisena asiana sen, että BEPS 13 -toimenpide laajensi dokumentointivelvollisten tietopohjaa siitä, mitä siirtohinnoittelun dokumentoinnissa esitetään ja vaaditaan. Toisen näkemyksen mukaan E kokee myös sen, että siirtohinnoittelun dokumentointi voi tuoda yhtiölle lisää tietoa yhtiön sisällä tapahtuvista asioista ja lisäarvoa yhtiön toiminnoista. Tämän lisäksi E kokee, ettei BEPS 13 -toimenpiteen muutokset olleet liian laajoja. E nostaakin esille asian, että siirtohinnoittelun dokumentoinnista tulisi löytää keskeisimmät asiat, joilla on merkitystä dokumentoinnin kannalta. BEPS 13 -toimenpiteen jälkeinen dokumentointi on kunnossa, mutta millä laajuudella siirtohinnoittelua käydään läpi dokumentissa, niin on vielä keskustelua herättävä asia.

"...se BEPS 13 tai Action 13 toi sitä syvyyttä siihen tekemiseen, laajensi aika paljon sitä tietopohjaa mitä siellä dokumentaatioissa täytyy esittää ja tietyllä tavalla, kyllä toi uudenlaista tekemistä joka pakotti ja pakottaa menemään syvemmälle..." - Asiantuntija E

"...Eli parhaimmillaan se dokumentointiprojekti voi tuoda semmost hyvää tietoa sieltä konsernista myös sinne vero-osastolle..."-Asiantuntija E

"Se on.. vähän semmonen et siihen on vähän vaikee ehkä sanoo suoralta kädeltä, että onks ne liian laajoja. Ei ehkä niin mut että kuten tosiaan tossa jo aikaisemmin keskusteltiin niin ehkä tietyllä tavalla sen balanssin löytäminen, et me löydetään niistä dokumentoitavista osa-alueista ne sellaiset keskeiset asiat millä on oikeesti merkitystä ja pysytään siinä...." -Asiantuntija E

Asiantuntija A, B, D ja E, jotka työskentelevät joko Big 4-yhtiöissä tai Verohallinnolla, suhtautuivat myös muutoksiin negatiivisesti. Vastaavasti C näki muutokset ehdottomasti positiivisena ja oikeaan suuntaan meneviksi. A ja B kokevat negatiiviset muutokset dokumentointivelvollisen näkökulmasta, kun taas D kokee muutokset enemmän veroviranomaisen näkökulmasta. E korostaa muutoksissa sekä dokumentointivelvollisen että veroviranomaisen näkökulmaa.

A kuvasi siirtohinnoittelun dokumentoinnin koko konsernia koskevaa tiedostoa siirtohinnoittelun dokumentoinnin negatiivisena ja isoimpana muutoksena työmäärältään. Muutokset ovat johtaneet pelkoon siirtohinnoittelun dokumentoinnin ohjeistuksen uudelleen tulkintana, ja siirtohinnoittelua dokumentoivalla yhtiöllä on pelko, että joutuu toteuttamaan siirtohinnoittelun dokumentointia uudelleen taannehtivasti. A:n mukaan verovelvollinen joutuu jännittämään sitä, miten uudet ohjeistukset implementoidaan oikein verotuskäytännössä.

"...Työmäärältään toisaalta sitten se on se master filen vaatimukset on toki. Työmäärällisesti se master filen laatiminen vaatii tosi paljon aikaa, koska se on vaan niin massiivinen se sisältövaatimus, plus et sun täytyy koko ajan miettiä että, se miten esität tietoja siinä master filessä, niin sun täytyy huolehtia siitä et se on linjassa sen sun koko siirtohinnoittelumallin kanssa. Eli sinne ei tosiaan voi vaan laittaa mitä vaan mieleen tulee..." - Asiantuntija A

"...negatiivinen aspekti mun mielestä tulee siinä että, ja nyt tää on ehkä vähän myös kritiikkiä..verovelvollisen luotto siihen että ne uudet ohjeistukset tulkitaan oikein, niin sehän ei oo ollu kovin korkealla se luotto. Eli kyllä semmonen pelko että niitä ruvetaan soveltamaan taannehtivasti ja et verottaja ehdoin tahdoin yrittää tehdä uudelleenluonneldintaa vaikka meidän sisäinen lainsäädäntö ei sitä salli. Tämmösiä, että se luotto siihen että uudet ohjeistukset implementoidaan oikein verotuskäytännössä, se oli ehkä se suurin negatiivinen..." -Asiantuntija A

B näkee muutoksessa myös negatiivista raportointivelvollisen näkökulmasta, koska se lisää konserneille raportoinnin määrää. Toisaalta B korostaa, että yhtiöt ovat jo aiemmin joutuneet tekemään siirtohinnoittelun dokumentoinnin, joten se ei ole yhtiöille uusi asia.

"...Voi olla et on voinu vaikuttaaki mut toisaalta mä luulen et ku noi säännökset on ollu ennenki voimassa siin ei oo tullu mitään massiivist muutosta et ahaa nyt me joudutaan dokumentoimaan ja aikasemmin me ei jouduttu dokumentoimaan mitään et en mä sanois..." -Asiantuntija B

D kokee, ettei BEPS 13 -toimenpiteen myötä ole tullut negatiivisia muutoksia siirtohinnoittelun dokumentointiin, mutta haastattelun edetessä kuitenkin korostaa, että siirtohinnoittelun dokumentoinnista joudutaan edelleen paljon kyselemään

lisäselvityksiä, jos dokumentoinnista ei tule kaikki selville. Hänen mukaansa lisäselvitysten pyytäminen koskee dokumentointiin liittyen kontrolleja.

"...Jos sitä yritetään oikeesti selvittää pohjamutia myöten et miten joku on mennyt niin kyl silloin ehkä joutuu. Jos haluttais varmistaa se että se dokumentoinnissa esitetty käsitys vaikka siitä että joku tietty yhtiö kontrolloi jotain tiettyä riskiä. Jos haluttais oikeesti varmistaa et se näin myös on niin kyl silloin varmaan melkein aika usein joutuis pyytää kyselee vähän tarkemmin et missä päätökset tehdään. Kuka ne tekee ja näin. Mut se on kans osittain ehkä tullu sen BEPS-projektin myötä niiden actioneiden kautta mitkä vaikutti siirtohinnoitteluun..." -Asiantuntija D

E korostaa, että uusien dokumentaatiovaatimusten toteuttaminen verovelvollisen näkökulmasta lisää dokumentointivelvollisten työmäärää. Toisaalta veroviranomaisen näkökulmasta tieto on laadukkaampaa, kuin ennen BEPS 13 -toimenpidettä.

"Jos aatellaan sitä dokumentaation laatijaa niin yrityksethän ei välttämättä oo kauheen innostuneita siitä että se vaatii enemmän työtä eli enemmän haastatteluja, ja tietysti ku se vaatii enemmän työtä niin se maksaa enemmän eli.. Mut tietysti myös jos täs nyt sen verran voi sanoa, niin Verohallinnon näkökulmasta myöskin totta kai se on positiivinen asia että se tieto on laadullisesti parempaa tai ainakin siihen pyritään.." - Asiantuntija E

Lisäksi asiantuntijat B, C ja D nostivat esille haastattelussa hallinnolliset kustannukset. B korostaa sitä, että verotuksen maakohtainen raportointi tuo konserneille lisää kustannuksia, koska se oli uusi asia siirtohinnoittelun dokumentoinnissa. C nostaa esille sen, että laajempi dokumentointi aiheuttaa raportoivalle yhtiölle kuluja. D kokee myös yhtiön hallinnolliset kustannukset tärkeäksi aiheeksi siirtohinnoittelun dokumentoinnissa. D korostaa siirtohinnoittelun dokumentoinnissa veroviranomaisten selvityspyynnöistä muodostuvaa hallinnollista taakkaa.

"...ehkä se on varmaan semmonen mikä on tuonu kustannuksia koska siin, sä joudut tekemään ne notifikaatiot ja jos sul on paljon, maita ja osa käyttää palveluntarjojii osa ei mut et on se kumminki se työmäärä... Et, kyl mä sanon et se country-by-country ehkä toi lisäkustannusta ja semmost hallinnollist työtä enemmän ku se varsinainen country file master filen noudattaminen koska se must oli ennenkin ja, ne täsmennykset ne lisäyksityiskohdat mitä siellä nyt tän myötä tuli nii ehkä ne on kumminki vähän, menee siin samassa. Mut se country-by-country nyt ehkä oli semmonen uus, kokonaisuus siinä mikä varmaan sit tuo sitä kustannusta lisää. " - Asiantuntija B

"...Et onhan se aina tietysti sitä hallinnollisen vaivan ja kustannusten lisääntymistä. Se ei viranomaiselle niin näy." - Asiantuntija C

"Se hallinnollinen taakka on toki tärkeä kysymys. Mut et mä ehkä ite näkisin sen silleen et hyvin tehty dokumentointi sehän ei takaa sitä että verohallinnot ei tekis jotain oikasutoimenpiteitä tai veronoikasuja tai siirtohinnoitteluoikasuja mut kylhän sil nyt varmasti ainakin pystyy rajottamaan vähän sitä riskiä..." - Asiantuntija D

Dokumentoinnin muutoksista A ja E mainitsivat sen, ettei BEPS 13 toimenpiteen myötä siirtohinnoittelun dokumentointi ole yhtenäistännyt. A korostaa sitä, että siirtohinnoittelun dokumentointi ei ole yhtenäistä BEPS 13 -toimenpiteen myötä.

E:n mielestä dokumentointivaatimukset ovat yksityiskohtaisempia, mutta dokumentointivaatimusten noudattaminen ei ole niin yksityiskohtaista ja laadukasta.

"...Mut kyllä mä edelleen näen, siis kun eri tilaisuuksissa tulee vastaan, niin ei ne, ei vielä voi sanoa että on, standardisoitunu et se olis läpi praktiikkojen ..." - Asiantuntija A

"...Mä sanoisin, että ei oikeastaan oo mun mielestä yhtenäistänyt koska, miten mä sanoisin, totta kai on yksityiskohtaisempaa se mitä siihen nyt halutaan mut että se että tehdäänkö niin kuin siinä olis tarkoitus tehdä niin sehän vaihtelee aika paljon ja se että tehdääks se riittäväällä, no tää on nyt huono sana mut syvyydellä. Mä en tiää mikä se mutta tehdääks se sillä tavalla laadullisesti hyvin, et aidosti tuotetaan siihen sitä informaatioo mitä sillä haetaan. Se vaihtelee edelleenkin, mutta tietysti se on jo askel parempaan suuntaan että meillä on tietyllä tavalla edes ne otsikot jo, että mitä asioita pitäis siinä dokumentaatiossa käsitellä..." - Asiantuntija E

B ja C korostavat, etteivät muutokset dokumentoinnissa ole olleet massiivisia. C korostaa enemmän sitä, että yhtiön ensimmäinen siirtohinnoitteludokumentaatio vaati enemmän yhtiöltä ponnisteluja. Hyvän ja kattavan siirtohinnoitteludokumentoinnin tekeminen antaa yhtiölle hyvän kuvan yhtiön liiketoiminnasta.

"Kyl mä sanosin et hyvin samal taval ainaki jos mä mietin noit totta kai, vähän jotain muuttunu mut aika samal sapluunal mun mielest on menty. Et ei mitään massiivista." - Asiantuntija B

"Sillon kun tehdään ensimmäist kertaa dokumentaatiota niin siinä on se suurin ponnistus. Mutta uskoisin että jos liiketoiminta pysyy aika samanlaisena. Et jos on aika, vaikka toimiala on aika stabiili ja oma toimintakin aika vuodesta toiseen samankaltasta. Luulisin et semmoses tilanteessa se ei oo kovin suuri." -Asiantuntija C

C näkee myös, että siirtohinnoittelun dokumentointi on alkanut kiinnostamaan BEPS 13 -toimenpiteen myötä myös pienempiä yhtiöitä. C korostaa kuitenkin siirtohinnoittelun dokumentointiprosessissa dokumentointivelvollisen yhtiön vastuuta, koska dokumentoitava yhtiö tuntee yhtiön liiketoimintansa parhaiten.

"... Kyllähän nyt voi olla että tää BEPSin tuoma julkisuus ja muu on herättäny myös pienempiä asiakkaita..." -Asiantuntija C

"...verotuksen ammattilaisilla yksityiselläkin puolella on hyvä osaaminen ja rutiini siihen. Ehkä siinä olennaista on se että kuitenkin se asiakasyritys jolle sitä dokumentointia laaditaan tuntee sen liiketoiminnan parhaiten ja myös asioiden taustat millon siirtohinnottelu on relevanssia..." - Asiantuntija C

D näkee taas BEPS 13 -toimenpiteen laajimpana muutoksena sen, että dokumentoivat yhtiöt tarvitsevat siirtohinnoittelun dokumentoinnin tekemisessä enemmän neuvontaa. Merkittävimpinä muutoksina siirtohinnoittelun dokumentointiin asiantuntija E katsoo taas arvoketjun kuvaamisen.

"...ehkä se toi lisää neuvontaa just varsinkin niiden syvennetyn asiakkaiden kanssa. Niilhän oli tietysti paljon kysymyksiä sit siitä että miten tää tehään oikein. Siin varmaan se suurin muutos et tietyl tavalla asiakasneuvontatyötä se toi jonkun verran." - Asiantuntija D

"...Mä sanoisin et ehkä näiden kautta ylipäänsä se arvoketjun kuvaaminen, et mitkä on oikeesti siinä konsernissa ne toiminnot jotka luo sitä lisäarvoa ja sitä kautta mitä riskejä siihen liittyy..." -Asiantuntija E

Asiantuntijat A, B ja D näkevät dokumentoinnin muutoksia markkinaehtoisuuden muodostamisessa. D kokee, että markkinaehtoisuuden muodostumisen pystyy paremmin toteamaan siirtohinnoittelun dokumentoinnin uudistusten myötä dokumentoinnista. E korostaa, että BEPS 13 -toimenpiteen myötä markkinaehtoisuuden määrittely siirtohinnoitteludokumentoinnissa on jakautunut pienempiin osiin kuin ennen BEPS 13-toimenpidettä. Pienempien osien seurauksena dokumentoinnista on tullut hankalampaa markkinaehtoisuuden osalta, koska markkinaehtoisuutta on helpompi lähteä horjuttamaan pienemmistä osista. A kuitenkin näkee, että ulkomailla BEPS 13 -toimenpide on vaikuttanut positiivisesti markkinaehtoperiaatteen parempaan noudattamiseen.

"...oikeesti haluttais tehdä johtopäätös että tämä on ollut markkinaehtoista niin joskus voi olla että kun sehän just vaatii sen että arvioidaan sitäkin et onks ne riskin allokaatiot esimerkiksi menny ihan oikein ja sitten kans sitä et, käy oikein ajatuksella ne vertailuarvioinnit läpi ja arvioi et onks ne oikeesti ne verrokkit ollu vertailukelpoisia. Sellasist jos sitä halua oikeesti pohjamutii myöten tutkii ja varmistuu niin kyllä sillon saattaa joutuu tarvitsee lisätietoja. Mut että kyllä siitä hyvän arvion siitä pystyy tekemään että näyttääks se järkeenkäyvältä..." -Asiantuntija D

"...Sanotaan että, se et siinä Action 13:ssa tuli näitä uusia elementtejä niin se on käytännössä mun näkemyksen mukaan johtanut siihen että tää markkinaehtoisuuden määrittäminen ja se analyysi on menny hyvin paljon pienempiin detaljeihin. Se tietyllä tavalla, mitä enemmän meillä on sellaisia yksittäisiä pieniä asioita vaikuttamassa siihen kokonaisuuteen tekee itse asiassa sen markkinaehtoisen hinnoittelun määrittämisen tietyllä tavalla hankalammaksi ja sellaiseks et sitä on helppo lähteä horjuttamaan jostain pienestä yksityiskohdasta..." - Asiantuntija E

"...Kyllähän se, jos miettii globaalisti, niin varmasti on ohjannu markkinaehtoisempaan käyttäytymiseen." - Asiantuntija A

A ja E mainitsivat haastateltavista myös dokumentoinnin vaikutuksen veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron estämiseen. A näkee, että BEPS 13 -toimenpiteellä ei ole ollut vaikutusta Suomessa veropohjan rapautumiseen tai voitonsiirron estämiseen. E näkee, että BEPS 13 -toimenpiteellä on osittaista vaikutusta veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron estämiseen. E:n mukaan siirtohinnoitteludokumentteja pitäisi enemmän pyytää tarkastettavaksi. Hänen mielestään dokumentteja ei tarpeeksi hyödynnetä ja käydä läpi. Eli hänen mielestään ei hyödynnetä vielä tarpeeksi tietopohjaa, joita saataisiin siirtohinnoittelun dokumenteista. Siirtohinnoittelun dokumentteja voitaisiin enemmänkin hyödyntää veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron estämisessä. Laajamittainen siirtohinnoitteludokumenttien hyödyntäminen on kuitenkin vaikeaa, koska siirtohinnoitteludokumentit eivät ole määrämuotoisia.

"...Suomi-lähtöiset yhtiöt nii ei heillä oo ollu ongelmaa tän kanssa aiemminkaan mut kyllähän se on, sanoisin et nimenomaan tää riskikulman korostaminen, sen liiketoiminnan tunnistaminen ja sitten sen riskinkantokyvyn ja hallitsemisen

korostaminen niin kyllähän se tekee sen, et vaikee olla hinnottelematta enää väärin niitä.." -Asiantuntija A

"...Sanotaan että siinä on elementit siihen ja ne on mun mielestä oikeasuhtaisia ne tietovaatimukset suhteessa just siihen veropohjan rapautumisen estämiseen ja siihen että me päästään just niihin olennaisiin asioihin eli siihen IP:hen ja siihen rahoitukseen..." - Asiantuntija E

"...Eli mä sanoisin, että me ei hyödynnetä riittävästi tällä hetkellä sitä tietopohjaa mitä verovelvolliset joutuvat tuottamaan. Sitä kautta se että pystytäänkö me estämään sitä veropohjan rapautumista tai voitonsiirtoa tällä uudella dokumentaatiolla tai sen tietosisällöllä, niin siihen ei voi vastata koska me ei riittävästi niitä tutkita jotta me päästäis asioihin kiinni...Ja tietysti se ongelma on siinä se että kun se ei ole mitenkään määrämuotoinen dokumentti ..." - Asiantuntija E

5.3 Siirtohinnoittelun dokumentoinnin informatiivisuus BEPS 13 -toimenpiteen myötä

Haastattelun seuraavassa teemassa asiantuntijoilta tiedusteltiin heidän näkemyksiään siitä, onko siirtohinnoittelun dokumentoinneista saatu informatiivisempia. Kaikki haastateltavat totesivat yksimielisesti muuttuneiden dokumentointivaatimuksen lisänsen siirtohinnoittelun dokumenttien informatiivisuutta. Erityisesti A kokee, että siirtohinnoitteludokumentointi on BEPS 13 -toimenpiteen myötä muuttunut informatiivisemmaksi. A kertoo, että dokumentointivelvollinen kertoo dokumentissa tarkemmin konserniyhtiöiden roolista arvoketjuissa ja tuo esille lyhyttä toiminta-arviota jokaisesta konserniyhtiöstä. A kokee, että yhtiö paljastaa BEPS 13 -toimenpiteen jälkeen enemmän yhtiöstä ja toiminnastaan siirtohinnoittelun dokumentoinnissa. Asiantuntija B kokee myös siirtohinnoitteludokumentoinnin informatiivisempänä BEPS 13 -toimenpiteen myötä. B korostaa, että siirtohinnoittelun dokumenttien laajuus ja pituus on kasvanut BEPS 13 -toimenpiteen jälkeen.

"...Esimerkiksi se, että jos miettii sitä konserniraportin sisältöä erityisesti, niin kyllähän se, et sun täytyy osoittaa näiden eri konserniyhtiöiden roolia siinä arvoketjussa ja tuoda sitä lyhyttä toiminta-arviointia näist kaikista konserniyhtiöistä. Se on yks esimerkki... Mut sit jos miettii myös, et miten laajasti tulis nyt sen konserniraporttisisältövaatimuksen mukaan kertoa rahotuksesta, miten se rahotus on konsernissa järjestetty ja sitte myös näistä aineettomista, niin onhan se todella kattava ja laaja. Kyllähän verovelvollinen joutuu kertomaan, paljastamaan itsestään ja siitä omasta toimestaan ihan eri tavalla kuin aiemmin." - Asiantuntija A

"... kylhän ne on aika, yleensä siel on aika paljon luettavaa ja se varmaan onki se ehkä haaste että osaa sen kertoo sen olennaisen mikä sen siirtohinnoittelun kannalta on relevanttii ettet sä paa sinne ihan, puuta heinää mikä sit vaan hankaloittaa sen kokonaiskuvan ymmärtämistä. Et tietyl taval varmaan noiden ohjeiden tarkoitus on, sit selkeyttää sitä." - Asiantuntija B

B korostaa myös, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat BEPS 13 -toimenpiteen jälkeen tuoneet selkeyttä ja tulkinta-apua siirtohinnoitteludokumentointiin. B mainitsee, että tämä on oikea suunta siirtohinnoittelussa.

"...kylhän nää uudet BEPS:in myötä tulleet, ohjeistukset sinänsä tuo mun mielest huomattavasti lisää apua tulkintaan ja, siirtohinnottelun ku mitä aikasemmin oli, et olis se paljon, tai askel kyl oikeeseen suuntaan." -Asiantuntija B

C korostaa siirtohinnoittelun dokumentoinnin informatiivisuudessa muita enemmän Verohallinnon näkökulmaa, koska Verohallinto saa hänen mukaansa enemmän informaatiota BEPS 13 -toimenpiteen jälkeisistä dokumentaatiosta. Toisaalta hän korostaa informaatiossa sitä, että dokumentoinnin informatiivisuus on ollut käytettävämpää kuin aiemmin, koska dokumentoinnit ovat yhtenäisempiä. D näkee, että BEPS 13 -toimenpiteen jälkeinen siirtohinnoittelun dokumentointi antaa enemmän informaatiota. D näkee myös sen, että BEPS 13 -toimenpiteen myötä vaatimukset dokumentointiin ovat tarkempia, joten siirtohinnoittelun dokumentista saadaan enemmän informaatiota. Lisäksi hän korostaa maakohtaisen raportoinnin merkitystä uudistuksena BEPS 13 -toimenpiteen jälkeen.

"...kylhän se tietysti et kun enemmän on enemmän viranomaisnäkökulmasta. Ja voi olla että just se myös sen sisällön ja muodon standardoituminen tai se että ne on...Et kylhän se on myös sen informaation käytettävyys sitä kautta parantuu." -Asiantuntija C

"Joo. Siis kyllä se mun mielestä ne vaatimukset nyt ainaki on vähän tarkemmat ja kylhän se nyt ainakin antaa sen country by country raportin mikä on hyvä. Sit tosiaan se mitä mä tos sanoin et se mitä se välttämät ei anna on se et kun ne, et sen uudenkin dokumentoinnin voi tehdä silleen. Miten sen nyt sanois. Ohuesti tai sitten hyvin. No en mä tiä hyvin mut siis syvällisemmin..." -Asiantuntija D

D korostaa haastattelussa sitä, että siirtohinnoittelun dokumentista saattaa yhä puuttua olennaisia tietoja, jotka ovat mielenkiintoisia ja hyödyllisiä Verohallinnon kannalta. D uskoo kuitenkin, että lainsäädännön avulla ei voi kokonaisuudessa ohjata siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältöä ja sen informatiivisuutta. D näkee myös ongelman verovelvollisen näkökulmasta, koska liian informatiivinen dokumentti olisi liian työläs verovelvollisen näkökulmasta. Asiantuntija D haluaisi korostaa enemmän sitä, että Verohallinto pyytäisi tarvittaessa dokumentoinnista lisätietoa.

"...Sitten siit yhä saattaa puuttuu semmoset tiedot mitkä saattas olla hyödyllisiä ja mielenkiintosisi Verohallinnon näkökulmasta. Toisaalta mä en usko et ainakaan millään lain tasolla säännöksillä pystyy määräänsä enempää ohjaamaan välttämättä sitä. Mä en ainakaan usko sellaseen mis kaikki on säädely pilkun mukaan tai pilkuntarkasti. Ainahan me pystytään Verohallintona pyytää tarkempii tietoja jos me sitä johonki tarkotukseen tarvitaan. Ei se nyt sinänsä mikään hirvee ongelma oo. Ymmärrän hyvin kyllä tässä sen verovelvollistenkin näkökulman et eihän ne nyt voi mitään romaani. Jos konserniyhtiöt alkaa olee lukusii niin ei ne voi romaani jokasesta kirjottaa. Sit vaan pitää tarvittaessa pyytää sitä tietoo mitä tarttee." -Asiantuntija D

Asiantuntija E korostaa myös haastattelussa sitä, että BEPS 13-toimenpiteen jälkeen siirtohinnoitteludokumentointi antaa enemmän informatiivisuutta. Hänen mielestään uudistunut dokumentointi antaa laajemman kuvan aineettomista omaisuuksista ja siirtohinnoittelun dokumentin otsikoiden alla on enemmän

tietoa. Teeman lopuksi E korostaa myös sitä, että dokumentissa on enemmän tietoa yhtiön rahoitusjärjestelmistä eli siitä, miten yhtiön rahoitus on järjestetty.

"Kyl se mun mielest antaa ja se antaa hienojakoisempaa tietoa just niistä aineettomista ja just tää DEMPE-kuvio, et ennen tätä uudistustahan se meni vähän siinä et kuka on juridinen omistaja ja kuka on taloudellinen omistaja ja sitä ei kytketty sillä tavalla siihen tekemiseen... Kyllä me nyt niitten otsikoiden alle saadaan niit tekemisiä laitettua, et se on hyvä. Rahoitusjärjestelyissä samalla tavalla enemmän tietoa miten konserni on rahoitettu, miten se sisäinen rahoitus siellä toimii et se on hyvää dataa, kyllä..." - Asiantuntija E

5.4 Siirtohinnoitteluohjeiden tulkinta

Haastattelun seuraavassa teemassa asiantuntijoilta tiedusteltiin heidän näkemyksiään siitä, onko siirtohinnoittelun ohjeita helppo tulkita. Haastateltavista A ja D kokevat siirtohinnoittelun ohjeiden tulkinnan helpoksi asiantuntijoiden näkökulmasta. A:n mukaan BEPS 13 -toimenpiteen jälkeiset muutokset siirtohinnoitteluohjeistuksessa odotettiin mullistavan siirtohinnoittelun dokumentointia. A kuitenkin korostaa muutosten jälkeen todettaneen, että tällaista dokumentoinnin olisi pitänyt olla jo aiemmin. A korostaa siirtohinnoitteluohjeiden tulkinnassa myös kokemuksen merkitystä. A korostaa sitä, että pörssiyhtiön toimitusjohtajalla parempi lähtökohta ymmärtää siirtohinnoitteluohjeita kuin vähemmän kokemusta omaavalla henkilöllä. D kokee, ettei siirtohinnoittelun ohjeita ole vaikea tulkita asiantuntijan näkökulmasta, mutta siirtohinnoitteluohjeiden tulkinta jättää tulkinnanvaraa.

"...Mä muistan, mulla on itselläni, se silloinen OECD:n verojohtajakin silloin keskellä sitä BEPS-projektia lausui, et hän on varma, et tulee sellanen aika, ku kaikki vaan ihmettelee, että mistä nyt oikein höpistiin, että täähän on aivan selvää, että tää pitää olla näin. Ja mun mielest se on kyllä, just se miten siitä tehtiin semmonen et nyt tulee todella mullistava muutos, niin kyllä oma, tää nyt on puhtaasti oma näkemys, mut oma näkemys on kyllä se, että se tavallaan, vaan alleviivas sen, että hei, näinhän meidän olis koko ajan pitäny mieltä." - Asiantuntija A

"Kyllä mä sanoisin, että on se. Jos et ole pörssiyhtiön verojohtaja, niin kyllä se silloin on...Kyllä. Siinä on kyllä, se vaatii kyllä kokemusta." -Asiantuntija A

"... Se jättää usein tulkinnanvaraa. Se voi olla ikävää et niin ei oo mut sit en mä ite oo sitä kokenu hirveeks ongelmaks.."Asiantuntija D

A kokee kuitenkin ristiriitaa hallinto-oikeuden ja Verohallinnon näkökulmassa liittyen siirtohinnoitteluohjeiden tulkintaan. A kokee helpoimmaksi vaihtoehdoksi noudattaa verotusmenettelylakia ja täydentää näkökulmaa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuilla.

"...Mutta se on kyllä semmonen, missä et kyllähän ne on hämmentäny, ja sitä, ei oo ainakaan sitä tulkintaa Suomen näkökulmasta helpottanu ne eri tiedotteet, mitä verohallinnolta on tullut. Ja aina sitten se, että kun korkein hallinto-oikeus on jonkun siirtohinnoittelua koskevan päätöksen julkaissu, nii sit on tullu tää verohallinnon tiedote siitä, että miten he aikovat sitä tulkita, niin neki on ollu mun mielest sellasia,

että täytyy sanoo, et en mä oo niihin, mä oon päättäny, et mul on se oma tulkintalinja, mä noudatan verotusmenettelylakia pohjautuen hallituksen esitykseen ja täydennettynä korkeimman hallinto-oikeuden päätöksillä. Se on se tulkintalinja, mitä mä käytän. Sitten, tavataan verohallinnon kanssa sitten, voidaan keskustella sitten niistä jonkun yksittäisen tapauksen kautta. Mut kyllä mä haen sitä linjaa mä haen näilt tahoilta." - Asiantuntija A

Haastattelussa B ja E nostavat esille siirtohinnoittelun ohjeiden tulkinnan haasteellisuuden. B korostaa sitä, ettei asiantuntijalle ole aina helppoa tulkita siirtohinnoitteluohjeita. B:n mukaan siirtohinnoittelukysymykset ovat haasteellisia, joten niiden ratkaiseminen on vaikeaa. B kertoikin tämän teeman lopussa, ettei OECD:n siirtohinnoitteluohjeet anna vastauksia kaikkiin siirtohinnoittelun dokumentointiin liittyviin kysymyksiin. B näkee myös, että jokainen siirtohinnoitteluohjeiden tulkintaa tulee miettiä tapauskohtaisesti. B korostaa sitä, ettei siirtohinnoitteluohjeista löydy suoraan vastausta dokumentointivelvollisen kysymykseen, mutta siirtohinnoitteluohjeista saa tukea päätöksentekoon. E kokee, että siirtohinnoitteluohjeiden tulkinta on haasteellista talousammattilaisille, joilla ei ole kokemusta siirtohinnoittelusta tai siirtohinnoittelun dokumentoinnista. Siirtohinnoittelun asiantuntija katsoo asiaa eri divisioonien kautta, kun taas talousammattilainen katsoo siirtohinnoitteluohjeita kokonaisuutena. E korostaa verotuksen erillisyyhtiöperiaatetta, joka huomioidaan myös siirtohinnoitteluohjeiden tulkinnassa.

"Ei varmaan aina, oo helppo että, useinki tänä päivän tuntuu et noi on aika vaikeit noi yhtiöidenki kysymykset, ne on niin uniikkeja et et sä löydä siihen vastausta. Tietyl taval must tuntuu et siirtohinnoitteluki on silleen aika, usein myös semmonen common sense tuntuu et toimii, et sun ei välttämät tarvii et me päästään tosi monimuotoisiin analyysiin ja mallinnoksiin ja laskelmiin ja, analytiikkaan tai tämmöseenkin mut sit taas jos sä tietyl taval mietit myös monii kysymyksiä ihan, vaan maalaisjärjellä niin sä pääset siitä juoksupäin sitä eteenpäin. Mut joo toki siel on tosi vaikeit kysymyksiä mihin, ei me löydetä ei OECD-ohje pystykään antaa kaikkeen suoraan vastaust mut sit se on käytännös, usein se on myös kyse siitä et miten sä sen perustelet, sä valitset kantas..." - Asiantuntija B

"Ja toki tietenkin niin et sä haet sen tuen sieltä OECD-ohjeista mut ku siel ei oo nii yksiselittäisiä oikeita vastauksia mut et sit viitaten sinne sä lähet miettii ja juoksupäin sen. Ja usein sitte ne asiat lähtee myös asiakkaiden tilanteista, toimialasta, toimialan käytännöistä, yrityksen omasta bisnestilanteesta riippuvii niin, totta kai se on aina sen, bisneskeissin nivuttaminen siihen siirtohinnoittelukysymykseen et kylhän ne aina tapauskohtaisesti pitää miettii." - Asiantuntija B

"On, on. On se kyllä hankala. No tietyllä tavallahan se.. Mehän kuitenkin operoidaan tietyllä tavalla samoilla termeillä ja täntyyppisillä asioilla mut se verotusmaailma on kuitenkin hyvin erilainen ja sen konkretisoi se että kun sä keskustele.. Tyypillisesti dokumentointiprojektissa on joku Business Controller sun vastapuoli siellä tai siis sun, no "vastapuoli" on huono mut yhteyshenkilö siellä yrityksen puolella minkä dokumentaatio te teette. Business Controller, ku se kattoo sitä kokonaisuutta, se kattoo sitä vaikka divisioonan näkökulmasta et "meil on tää.."Ne kattoo sitä kokonaisuutena ja ne ei välitä yhtään siitä, mitä juridisia yhtiöitä siihen divisioonaan kuuluu, kun taas verotuksessa meil on tää erillisyyhtiöperiaate ja meidän pitää se dokumentaatio tehdä aina yhtiökohtaisesti, ni jo toi ajatusmaailma on täysin erilainen. He ei tunnista niitä yksittäisiä juridisia yhtiöitä siellä alla, mutta kun meidän pitää taas lyödä se verotus siihen juridiseen yhtiöön ni siitä tulee jo iso näkökulmaero ja sitä pitää tosi paljon korostaa siinä työssä. Se on aika iso..." - Asiantuntija E

B korostaa kokemuksen merkitystä siirtohinnoitteluohjeiden tulkitsemisessa. B:n mukaan yksinkertaisissa konserneissa on helpompi tulkita siirtohinnoitteluohjeita, jolloin vähemmällä työkokemuksella on mahdollista kyetä tulkitsemaan siirtohinnoitteluohjeita. Asiantuntijan valinta on parempi yrityksille siirtohinnoittelukysymyksissä, koska asiantuntijoilla on laajempi kokemus ja näkemys siirtohinnoittelun dokumentoinnista. Myös E korostaa siirtohinnoittelun ohjeiden tulkinnassa dokumentoinnin ostamista ulkopuolelta. E kokee kuitenkin, että siirtohinnoittelun dokumentointi ja siirtohinnoitteluohjeiden tulkinta on valtava projekti, joka kannattaa ulkoistaa konserneissa. E korostaa kuitenkin siirtohinnoitteludokumentointivollisen ja ulkoistetun siirtohinnoittelupalvelun yhteistyön tärkeyttä. Lisäksi A korostaa myös sitä, että ulkopuolelta siirtohinnoittelun dokumentointipalvelun ostaminen on hyödyllistä yhtiön kannalta, koska siirtohinnoittelun ja siirtohinnoitteluohjeiden terminologia on haastavaa ymmärtää myös taloushallinnon ammattilaisille.

"Ei varmaan oo asiakkaan kannalt joka ei oo asiaan, vihkiytyny niin ei oo, mitenkään yksiselitteinen jos sul on simppei konserni et sul on konsernin jotain, rajotetun riskin jakelijoita ja et tosi yksinkertanen ja ei mitään semmost ihmeellist niin kyl varmaan joku, vähän veroasioihin ja vähän teemaan perehtyny hyvin pystyy varmasti hanksaamaan. Mutta kyl mä sanosin että, se kokemus...kyl se ehkä se semmonen kokonaisvaltanen asioiden ymmärtäminen ja just se kokemus miten nää oikeesti hoidetaan tuol kentällä..." - Asiantuntija B

"Joo, et siinä oli katottu et se ei oo sellaista tekemistä mitä he halua tehdä mut että ne halutaan kuitenkin tehdä laadukkaasti ja ajallaan ettei tuu näit penalyja, niin silloin se on järkevää ulkoistaa ja olla compliant siinä mielessä. Mutta toki se vaatii tosi paljon siltä yhteistyöltä, että saadaan data sieltä asiakkaalta oikeeseen aikaan, oikeessa muodossa ja näin, et ne on valtavia projekteja." -Asiantuntija E

"...Tähän täydentävänä vielä se, että en todellakaan epäröi sitä, ettei nää muut yritysjohtot ja taloushallinnot, et se ei olis laadukasta työtä, mut se on vaan se, että kun se siirtohinnoitteluterminologiakin, se on niin vieras ja silleen erilainen kuin missään muussa verolajissa, et sä rupeat puhumaan siirtohinnoittelumenetelmän valinnasta ja siirtohinnoittelumenetelmän soveltamista ja vertailutietojen hakemista ja toimintoarviointien laatimista. Se on vaan täysin vieras kenelle tahansa, joka ei tätä tee päivätyökseen." - Asiantuntija A

C ja E korostavat siirtohinnoitteluohjeiden tulkinnassa kansainvälistä näkökulmaa. C kokee eri maiden välillä olevan erilaisia tulkintoja siirtohinnoitteluohjeistuksista- Siirtohinnoitteluohjeistus on laaja paketti, josta varmasti löytyy tukea dokumentoinnin eri näkökulmille. E toteaa myös, että siirtohinnoitteluohjeiden tulkinta on olennaista siirtohinnoittelun dokumentoinnissa. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet tuovat siirtohinnoitteludokumentointiin kansainvälisen näkökulman. E ottikin esille haastattelussa, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeet poikkeavat huomattavasti vero- ja malliverosopimuksista. E korostaa myös paikallisen lainsäädännön ja kansainvälisen lainsäädännön huomioon ottamista siirtohinnoitteluohjeistuksissa. Tuloverotuksen lainsäädäntö on lähtökohtaisesti kansallista lainsäädäntöä. Ongelmaksi muodostuu kansallinen oikeuskäytäntö, joka saattaa vaihdella eri maiden välillä. Hän korostaakin sitä, että siirtohinnoitteluohjeisiin voi siirtohinnoittelun dokumentoinnissa viitata, mutta sen lisäksi pitää huomioida kansallinen lainsäädäntö, joka rajoittaa tekemistä. E:n mukaan

ongelmaksi muodostuu myös se, että vastapuolen eli eri valtion käytäntöjä tulisi osata soveltaa dokumentoinnissa. Asiantuntija E kokee, että siirtohinnoitteluohjeiden yhdenmukaistaminen olisi tärkeää globaalisti.

"...Mutta kyllähän se niin on että kun tosiaan aika laaja paketti tiukkaa asiaa se ohjeistus. Se on niin iso että sieltä voi halutessaan löytää...erilaisille näkökannoille kyllä tukea..." - Asiantuntija C

"Sekin on erittäin hyvä kysymys. Siis.. Vähän täs nyt mietin et miten mä lähtisin purkaa sitä. Se on hyvä että meillä on Guidelines ja se tuo sitten kuitenkin kv-tasolla tiettyjä elementtejä siihen tekemiseen ja tiettyä tapaa lähestyä niitä asioita..." - Asiantuntija E

"...Toinen asia on tietysti se että kun tuloverotus tai verotus nyt ylipäänsä on lähtökohtaisesti kansallista, jolloin meillä on joka ikisessä valtiossa joku tuomioistuin, KHO:ta vastaava niin ku meillä joka siellä paikallisessa ja historian huomioon ottaen ja oikeuskäytäntöjä ja muu, luo sitä kansallista oikeuskäytäntöä ja tulkintaa joka saattaa maitten välillä vaihdella... Eli toisin sanoen se on hyvä lähtökohta, me viitataan siihen, mut siinä pitää ottaa aina huomioon se kansallinen lainsäädäntö joka rajoittaa sitä tekemistä..." - Asiantuntija E

"...Sanotaan et se on välttämätön, jotta saadaan es jonkinlaista tämmöst yhdenmukaistamista globaalisti, mutta siin on omat rajoitteensa." - Asiantuntija E

Teeman lopussa C ja E nostavat esille myös siirtohinnoitteluohjeistuksessa Verohallinnon siirtohinnoitteluohjeistuksia ja veroviranomaisten näkökulmaa. C toteaa, että verotusmenettelystä annetussa laissa on kuvattu tyhjentävästi dokumentoinnin sisältö. Lisäksi Verohallinnon ohje siirtohinnoittelun dokumentoinnissa on hyödyllinen dokumentoinnissa. OECD:n siirtohinnoitteluohjeesta löytyy paljon selvennyksiä ja apua dokumentointiprosessin tueksi. E tuo esille myös sen, että usein pienet konsernit toteuttavat dokumentoinnin Verohallinnon siirtohinnoitteluohjeistuksen perusteella, mutta pienemmiltä konserneilta jää huomioimatta Verohallinnon tarpeet siirtohinnoitteludokumentoinnissa.

"...verotusmenettelylaissa on se tyhjentävästi kuvattu se dokumentaation sisältö. Periaatteessa sillä ehkä pitäis tai jos ei haluis avata ollenkaan sitä OECD:n pumaskaa niin periaatteessa sen lain perusteellakin ja myös Verohallinnon ohje siirtohinnoitteludokumentoinnista. Niin näkisin et ei välttämättä tarvi hirveen syvällisesti tutustuu siihen guidelinesiin. Tietysti sinne tulee paljon selvennystä ja ehkä apua siihen dokumentointiprosessin tueks..." - Asiantuntija C

"Mut et kyl se, sanotaan nyt että jotkut yrittää tehdä vaikka Verohallinnon sen ohjeen mukaan sitä, kun meil on se siirtohinnoitteludokumentointiohje annettu ja näin. Ne yrittää näis pienemmissä konserneissa, jotka ei halua palkata asiantuntijaa tai konsulttia, mut et kun sä et osaa ajatella sitä sitä kautta, et mikä se Verohallinnon tarve siihen on niin useimmiten ne on sellaisia kahen kolmen A4:n selostuksia ja vähän kopioitu nettisivuilta jotain eli ne ei missään nimessä täytyä niitä vaatimuksia. Mitä isompaan mennään niin useinhan dokumentaatioiden laatiminen on ainakin joltain osin ulkoistettu." - Asiantuntija E

5.5 Siirtohinnoittelun dokumentoinnin kehittäminen tulevaisuudessa

Haastattelun viimeisenä teemana selvitettiin asiantuntijoiden näkemyksiä siitä, mihin suuntaan siirtohinnoittelun dokumentointia kannattaisi jatkossa kehittää. Useat asiantuntijat ottivat haastatteluissa esiin sen, onko nyt oikea aika lähteä arvioimaan BEPS 13 -toimenpiteitä. Asiantuntija A nostaa esiin, että tällä hetkellä olisi oikea aika lähteä arvioimaan BEPS 13 -toimenpiteen muutoksia.

"Sanoisin, että nyt alkaa olla oikea hetki. Kyllä se on tän ajan vaatinut, että, kyllä." - Asiantuntija A

D ja E kokevat, ettei vielä ole oikea aika lähteä arvioimaan BEPS 13 -toimenpiteen muutoksia ja siirtohinnoittelun dokumentoinnin kehittämistä. D korostaa, että vielä ei tiedetä millä tavoin siirtohinnoittelun dokumentointi kehittyy BEPS 13 -toimenpiteen jälkeen. E mainitsee myös, ettei vielä ole varmastikaan saatu tarpeeksi tietoa ja dataa siitä, miten BEPS 13 -toimenpide on vaikuttanut siirtohinnoitteludokumentointiin. Hänen mielestään olisi olennaista, että arvioidaan myös sitä, kuinka paljon tietoa Verohallinto tarvitsee jatkossa siirtohinnoitteludokumentoinnista.

"...Se että se voi olla et meidän kansainvälinen vero-oikeus muuten kehitty sellaseen suuntaan mikä edellyttää erilaista tietosisältöä tai uudenlaista tietosisältöä dokumentointeihinkin. Mut se on semmonen mitä ei voi viel tietää kun ei tiedä että miten asiat tästä kehitty." - Asiantuntija D

"...ongelma on et eihän me olla nähty kun ihan murto-osa niistä dokumentaatioista, et mitä tietosisältöä niissä on, ja ku se on aina se kysymys ylipäänsä kun tulee uusia raportointivelvollisuuksia ja se on ihan oikeutettu kysymys: mihin Verohallinto tätä tietoa oikeesti tarvii...Siinä meil on tosi paljon työtä että me oikeesti saadaan sitten hyödylliseen käyttöön kaikki se data..." - Asiantuntija E

Useat haastateltavat ottavat esille haastattelussa dokumentin sisällön siirtohinnoittelun dokumentoinnin kehittämisessä tulevaisuudessa. A korostaa sitä, että BEPS 13 -toimenpiteen jälkeiset muutokset siirtohinnoitteludokumentointiin ovat olleet laajoja erityisesti master fileen. A uskookin, että master fileen ei tule enää muutoksia BEPS 13-toimenpiteen jälkeen. Asiantuntija B nostaa kehittämiskohteeksi siirtohinnoittelun dokumentoinnissa globaalin harmonisoinnin siirtohinnoitteludokumentointiin. B:n mukaan monet maat noudattavat OECD:n siirtohinnoitteluohjeita, mutta jokaisella maalla on omat dokumentaatioäännökset. Hänen mukaansa useat maat noudattavat OECD:n siirtohinnoitteluohjeistusta, mutta on myös poikkeuksellisia maita, joissa OECD:n siirtohinnoitteluohjeita ei noudateta. B haluaa nostaa myös teeman aikana esille siirtohinnoittelun dokumentoinnin aikataulut ja erilaiset liitännäiset lomakkeet. Eri mailla on hyvin poikkeavat aikamääreet palautettaville lomakkeille, mikä on hankalaa erityisesti isoissa konserneissa. Siirtohinnoittelun dokumentoinnin kehittämiskohteena onkin B mukaan sen yhtenäistäminen

"...tuotiin sellasii elementtejä ja teemoja siihen konserniraporttiin, siihen master fileen, jotka kuitenkin vaikuttavat paljonkin siirtohinnottelumalliin, niin sinänsä mä luulen, että se on aika tappiini asti viritelty. En mä oikein näe, et siinä tarvittais laajempaa ainakaan..." - Asiantuntija A

"Varmaan siirtohinnottelun dokumentoinnin ylipäättään ehkä mitä, itse voisin ajatella kehitys että, vois olla maiden kohtanen edelleen harmonisointi et vaik tietyll tavall tos on toi OECD approachi mitä monet noudattaa mut sen lisäksi jokaisel maal on omat, dokumentointisäännökset hyvin pitkälti tietyt, valtiot noudattaa sitä OECD:n linjaamaa, linjausta mut sit on paljon semmosii poikkeuksellisii maita, jossa on ihan omat kuviot. Sit myös semmosii määräaikoja, ja tämmösiä ylimääräsiä siirtohinnottelun liitännäisiä, lomakkeita mitä pitää täyttää et niitähän on sit vielä aika iso liuta, maasta riippuen tän country-by-country ja local master filen lisäksi. Jotenki et olis vielä enemmän harmonisoitu se sisältö, aikataulut, ja kaikki muukin tilpehööri ja lomakkeet..." - Asiantuntija B

Myös C korostaa dokumentin sisällön kehittämisen tulevaisuudessa. C haluaisi vielä tulevaisuudessa korostaa enemmän dokumentoinnin funktiota. C:n mielestä olisi olennaista huomioida, että dokumentointia hyvin usein lukee veroviranomainen ja siirtohinnoittelun dokumentoinnissa olisi tulevaisuudessa hyvä kuvata selkeämmin poikkeamat ja muutokset. Lisäksi E korostaisi siirtohinnoittelun dokumentoinnin tulevaisuuden kehittämisessä sen terävöittämistä ja olennaisten asioiden huomioimista dokumentoinnissa. Asiantuntija E painottaa kuitenkin sitä, että on haastavaa pohtia, miten nämä uudistukset saataisiin toteutettua siirtohinnoittelun dokumentoinnissa.

"Ehkä käytännön kannalta kun just miettii sitä dokumentoinnin funktiota että veroviranomainenhan sitä lukee. Ehkä semmonen vaikka se struktuuri ja muu on nykyään hyvin selkeää ja siin on sitä rutiinia. Varsinkin muutostilanteet ja olennaiset et jos on vaikka poikkeama jostakin aikasempiin vuosiin nähden tai muita olennaisia kertaluontoisia asioita. Mitä voikaan olla, vaikka joku aineettoman myynti tai sentyyppistä. Ehkä semmosiin liittyen se dokumentoinnin laatu ja se että se on ajatuksella mietitty et mis tilanteessa ois hyvä että kiinnittää huomiota siihen että se asia on kuvattu selkeesti. Ja se ei aiheuta turhaa mahdollisesti turhaa selvittämistä puolin ja toisin..." - Asiantuntija C

"...Mä ehkä sanoisin että tietyllä tavalla sen terävöittäminen et mitkä asiat on oikeesti olennaisia ja semmost hyödyllistä tietoa ja sitten mitä sieltä voi aidosti jättää pois, mikä on turhaa käytännössä, et sen kirkastaminen. Mut se haaste on tietysti se että miten me se tehdään..." -Asiantuntija E

A kokee, että siirtohinnoittelun dokumentoinnissa viranomaisten tulisi kuitenkin pyytää vähemmän tietoa siirtohinnoittelun dokumentissa, koska verovelvollisen näkökulmasta olisi silloin vähemmän työmäärää. A ymmärtää kuitenkin sen, että nykyinen dokumentaatio antaa kokonaisvaltaisen kuvan yritystoiminnasta.

"...Toisaalta siis mä ymmärrän verohallintojen ja veroviranomaisten, mä ymmärrän, että pyytämällä noita tietoja, mitä nyt pyydetään, niin kyllähän sä silloin saat todella kokonaisvaltaisen kuvan, ja saat just ne transaktiotyyppit, jos mietitään rahoitusta, aineettomat, niin kyllähän sä nimenomaan niihin liittyen saat nyt..." - Asiantuntija A

Haastattelun lopussa asiantuntija B korostaa vielä koronan vaikutusta siirtohinnoitteludokumentointiin. Korona vaikuttaa hänen mielestään erityisesti siihen, miten voidaan määritellä yhtiöiden markkinatilanne.

"...tää covidin aiheuttama tilanne on mun mielest aika siirtohinnoitteluteemassakin tosi taas tuo uuden jutun mietittäväksi et hei mites tää markkinat ja kaikki miten voidaan olettaa et yhtiöt markkinaehtoses tilantees, toimii nyt ku on tämmönen erikoiset poikkeusolosuhteet..." - Asiantuntija B

E näkee tekstianalyysin siirtohinnoittelun dokumentoinnin kehittämisen väli-
neenä tulevaisuudessa. Hänen mielestään ongelmaksi muodostuu se, että siirto-
hinnoitteludokumentin teksti on enemmän kirjoitettua kuin numeerista, minkä
analysointi on työläämpää. Lisäksi robotti lukisi dokumentaation ja nostaisi esille
mielenkiintoiset seikat dokumentoinnin sisältä.

"Joo kyllä ja sitten kun tästäkin tullaan taas just siihen et se Country-by-Country data on numero ja raksia ruutuun. Sitä oikeesti hyödynnetäänkin kun katotaan mitä konserneis tapahtuu. Sitten on ehkä vähän laajempi tää rajat ylittävien transaktioiden raportoint... mut et sitten tää dokumentaatio poikkeaa siitä täysin joka on tällais laadullista ehkä enemmän. Sen ottaminen tähän mukaan on, haaste mut mä luulen et se on ihan ratkaistavissa jollain tekstianalyysillä tai jollain tällaisella vastaavalla..En tiedä nyt sen tarkemmin, miten se toimii mut että tiedän et täntyypisiä sovellutuksia on jo käytössä." - Asiantuntija E

"Kyllä, voisin kuvitella. En oo tietoinen onks tällä hetkellä tämmösiä hankkeit Suomessa mutta mä luulen et se on se seuraava steppi, koska se mahdollistais meille sen että tulis vaikka se et se dokumentaatio on toimitettava vuosittain tänne, oikeesti ne käytäis sen robotin avulla läpi ja jos se löytää sielt mielenkiintoisii asioita..." - Asiantuntija E

E näkee kuitenkin myös ongelmia siirtohinnoitteludokumentoinnin automatisoimisessa tulevaisuudessa. Ongelmaksi muodostuu, miten automatisoinnissa voidaan varmistua esimerkiksi riski- ja toimintanalyysissä olevan tiedon oikeellisuudesta. Tieto siirtohinnoitteludokumentointiin tulee myös haastattelujen pohjalta ja niiden automatisoiminen on haastavaa.

"...miten me saatais sitä automatisoitua, mutta se ongelma oikeastaan siinäkin on just se että miten me pystytään varmistuu et se mitä me esitetään jossain toiminto- ja riskianalyysissä on, oikein et sinne ei jää mitään virheitä. Sellaisten vaiheiden automatisointi on aika haastavaa kun se perustuu siihen et me haastatellaan ihmisiä..." - Asiantuntija E

6 JOHTOPÄÄTÖKSET JA TUTKIMUKSEN ARVIOINTI

6.1 Johtopäätökset

Tutkimuksen tavoitteena oli muodostaa arvio BEPS 13 -toimenpiteen myötä lisääntyvän siirtohinnoittelun dokumentoinnin vaikutuksista. Arvio perustuu BEPS 13 koskevan sääntelyaineiston ja asiantuntijahaastattelujen pohjalta laadittuun muutoksen, sen vaikutusten ja sitä koskevien kehittämistarpeiden kuvaukseen. Sääntelymuutokselle asetettujen tavoitteiden toteutumisen lisäksi arvion kohteena oli siirtohinnoittelun dokumentoinnin informatiivisuus ja dokumentointia koskevien ohjeiden yksiselitteisyys.

Tutkimuksen haastateltavat ottivat BEPS 13 -toimenpiteen hyvin vastaan. Tältä osin tutkimustulokset vastaavat Helsingin Sanomien (2018) artikkelia, jossa useat valtiot ja verojohtajat ovat ottaneet BEPS 13 -toimenpiteen vastaan hyvin. Tutkimustuloksena saatiin sekä positiivisia että negatiivisia kokemuksia siirtohinnoittelun dokumentoinnista BEPS 13 -toimenpiteen myötä. Suurin osa haastateltavista oli sitä mieltä, että BEPS 13 -toimenpiteen muutoksilla ei ollut merkittävää vaikutusta siirtohinnoittelun dokumentointiin. Osa haastateltavista koki, että siirtohinnoittelun dokumentoinnissa alettiin enemmän ymmärtämään liiketoiminnan luonnetta ja kokonaisuutta. Isoimpana muutoksena siirtohinnoittelussa nähtiin koko konsernia koskeva dokumentointi. Suomessa siirtohinnoittelun dokumentoinnit eivät ole juuri muuttuneet siirtohinnoittelun dokumentoinnin muutosten myötä, vaan siirtohinnoittelun dokumentointi on ollut Suomessa hyvällä tasolla jo ennen BEPS 13 -toimenpidettä.

Muutoksilla ei ole ollut juurikaan vaikutusta veropohjan rapautumisen tai voitonsiirron estämiseen, vaan muutosten avulla on toteutettu paremmin markkinaehtoperiaatteen noudattamista. Veropohjan rapautumisen estämiseen ja voitonsiirron estäminen on enemmän näkynyt ulkomailla siirtohinnoittelussa BEPS 13 -toimenpiteen myötä. Yksi haastateltavista painotti, että uudella dokumentoinnilla on ollut osittaista vaikutusta veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron estämiseen. Tältä osin tutkimuksen tulokset olivat samansuuntaisia kuin Eversin, Meierin & Spengelin (2014) tutkimuksen kanssa. Eli edelleen siirtohinnoittelulla on vaikutusta veropohjan rapautumiseen ja voittojen siirtoon. Toisaalta tämän tutkimuksen tuloksena nykyinen siirtohinnoittelun dokumentointi antaa veroviranomaiselle lisää informaatiota, joka on verotuksen maakohtaisen raportoinnin päätavoite (Verohallinto 2021).

Muutosten myötä siirtohinnoittelun dokumentointia on tehty tarkemmin ja siirtohinnoitteluohjeissa on tarkempia ohjeistuksia siirtohinnoittelun dokumentointiin. Tältä osin on eroavaisuuksia Borraccian ja Leveyn (2003) tutkimukseen, jossa mainitaan, että siirtohinnoittelun dokumentointisäännöksissä ei ole yksityiskohtaisesti kerrottu siirtohinnoittelun dokumentoinnin vaatimuksista.

Siirtohinnoittelun dokumentointi on myös harmonisoitunut eri maiden välillä BEPS 13 -toimenpiteen myötä. Dokumentointia ei tarvitse enää pyytää erikseen jokaisesta maasta. Positiivisena muutoksena dokumentoinnissa koettiin myös, että laajempi dokumentointi antaa paremman kuvan yhtiön toiminnasta. Tältä osin tutkimuksen tulokset vastaavat Hanlonin tutkimusta (2016), jossa mainitaan, että yhtiö antaa laajemman kuvan yhtiöstä kolmikantaisella dokumentilla. Laajemmilla dokumentoinneilla pyritään myös selkeyttämään yhtiön siirtohinnoittelun dokumentointia. Lisäksi tämän tutkimuksen tulos vastaa myös Eversin, Meierin ja Spengelin (2014) tutkimusta, jossa todetaan, että maakohtaista raportointia ennen ei ollut kattavia säännöksiä, jotka määrittelisivät maakohtaisen raportoinnin kaikille maille samalla tavalla.

BEPS 13 -toimenpiteen jälkeisten muutosten jälkeen dokumentoinnista on pystynyt helpommin tunnistamaan markkinaehtoisuuden muodostumisen. Markkinaehtoisuus on dokumentoinnissa muuttunut pienempiin osiin kuin ennen BEPS 13 -toimenpiteen muutoksia, joka aiheuttaa sen, että dokumentointi on hankalampaa markkinaehtoisuuden osalta. Huolellisesti toteutettu dokumentointi voi tuoda esille dokumentointivelvolliselle riskikohtia, joihin veroviranomaiset voivat puuttua. Lisäksi huolellisesti tehty dokumentointi mahdollistaa helpommin tehdyn dokumentoinnin seuraavalla dokumentointikerralla. Tältä osin tutkimuksen tulokset eroavat Bremerin ja Engelin (2003) tutkimuksesta, jossa todetaan, että siirtohinnoittelun dokumentoinnista on vaikea päätellä markkinaehtoperiaatteen noudattamista. Lisäksi tutkimuksen tulokset eroavat myös Hanlonin (2016) tutkimustuloksesta, jossa todetaan, että maakohtainen raportointi ei anna suoraa tietoa siitä, onko käytetty markkinaehtoista hintaa.

Siirtohinnoittelun dokumentoinnin muutoksissa nähtiin myös negatiivisia muutoksia. Muutokset ovat aiheuttaneet siirtohinnoitteluohjeiden uudelleen tulkinna ja verovelvollinen joutuu uudelleen taannehtivasti laatimaan siirtohinnoittelun dokumentoinnin uusien dokumentointisäännösten perusteella. Lisäksi dokumentointivelvollinen joutuu pohtimaan sitä, kuinka uudet siirtohinnoitteluohjeistukset implementoidaan verotuskäytännössä. Tämän suhteen tutkimustulokset olivat samansuuntaisia Borkowskin (2003) tutkimuksen kanssa. Eli asiantuntijat näkevät edelleen ristiriitoja siirtohinnoitteluohjeissa.

Negatiivisena muutoksena siirtohinnoittelun dokumentoinnin muutoksena on myös dokumentointivelvollisen näkökulmasta isompi työmäärä aiempaan dokumentointiin nähden. Tämän suhteen tutkimustulokset olivat samansuuntaisia Brennanin (2015) tutkimuksen kanssa, jossa todettiin uuden raportoinnin aiheuttavan dokumentointivelvolliselle lisää työmäärää.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa ja Euroopan unionin käytäntesäännöissä korostetaan sitä, ettei siirtohinnoittelun dokumentointi saa kuitenkaan aiheuttaa yhtiölle liian suurta hallinnollista taakkaa. Tutkimuksen perusteella uusi siirtohinnoittelun dokumentointi aiheuttaa dokumentointivelvolliselle lisää hallinnollisia kustannuksia, mikä on yhteneväinen tutkimustulos Sporken (2003) tutkimuksen kanssa. Eli siirtohinnoittelun dokumentoinnin tekeminen on dokumentointivelvolliselle hallinnollinen taakka.

Joidenkin haastateltavien mukaan hyvälläkään siirtohinnoittelun dokumentoinnilla ei voi estää veroviranomaisten oikaisutoimenpiteitä tai siirtohintaoikaisuja. Tämän suhteen tutkimustulokset on yhteneväisiä Brennanin (2015) tutkimuksen kanssa. Brennanin tutkimuksessa todettiin, että uudet raportointivelvollisuudet aiheuttavat ongelmia veroilmoitusten ja kirjanpidon välillä, mikä lisää veroviranomaisten tehostettua valvontaa.

Verotuksen maakohtaisen raportoinnin päätavoitteena on monikansallisten yritysten verotuksen informatiivisuuden ja informaation läpinäkyvyys, ja Verohallinnot pystyvät paremmin kolmiportaisen dokumentoinnin kautta arvioimaan verovelvollista (Verohallinto 2021). Tältäkin osin tutkimustulokset ovat yhtenäisiä maakohtaisen raportoinnin tavoitteiden kanssa. Siirtohinnoittelun dokumentointi koettiin haastattelun perusteella BEPS 13 -toimenpiteen myötä informatiivisempänä. Dokumentointivelvollinen kertoo yhtiön toiminnasta tarkemmin dokumentoinnissa. Muutoksen myötä siirtohinnoittelun dokumentoinnin pituus ja laajuus on yleistynyt ja kasvanut dokumentoinnissa. BEPS 13 -toimenpiteen myötä siirtohinnoitteluohjeet ovat tuoneet selkeyttä ja tulkinta-apua siirtohinnoittelun dokumentointiin, joten siirtohinnoittelun dokumentoinnista on tullut selkeämpää ja informatiivisempää. Lisäksi BEPS 13 -toimenpiteen informatiivisuus on oikea suunta siirtohinnoittelussa. Haastatteluissa korostettiin myös siirtohinnoittelun dokumentoinnin informatiivisuutta veroviranomaisen näkökulmasta. Veroviranomainen saa BEPS 13 -toimenpiteen jälkeisestä dokumentoinnista enemmän informaatiota. Tältä osin Pinkernellin (2012) pelko ei toteutunut siitä, ettei siirtohinnoittelun dokumentoinnin muutosten myötä dokumentoinnista saataisi veroviranomaisen näkökulmasta lisäinformaatiota. Lisäksi tutkimustulokset vastaavat OECD:n tavoitetta siitä, että BEPS-toimenpiteen 13 tarkoituksena on veroviranomaisten paremman tiedonsaannin varmistaminen (OECD 2015).

Siirtohinnoitteluohjeiden tulkinta koetaan haastatteluiden perusteella helpoksi ja toisaalta myös haastaviksi. Yksi haastateltava kokee, että siirtohinnoitteluohjeistuksen olisi pitänyt olla BEPS 13 -toimenpiteen mukainen jo aiemmin. Siirtohinnoitteluohjeissa on kuitenkin ristiriitoja hallinto-oikeuden ja Verohallinnon näkökulman välillä. Tämän suhteen tutkimustulokset olivat samansuuntaisia Collier ja Andrusin (2017) tutkimuksen kanssa. Eli siirtohinnoittelun vaatimukset ja säännösten määrät kasvoivat BEPS 13 -toimenpiteen myötä.

Joidenkin haastateltavien mukaan siirtohinnoitteluohjeiden tulkinta on välillä haastavaa, koska siirtohinnoittelukysymykset ovat usein haastavia. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet eivät aina anna vastauksia kaikkiin siirtohinnoittelun dokumentoinnin kysymyksiin. Siirtohinnoitteluohjeiden tulkinta tulee miettiä tapauskohtaisesti. Siirtohinnoitteluohjeista ei löydy suoraan vastausta dokumentointivelvollisen kysymyksiin, mutta siirtohinnoitteluohjeista saa tuen päätöksentekoon. Siirtohinnoitteluohjeiden tulkinnassa korostetaan myös kokemuksen merkitystä. Pienemmissä konserneissa on helpompi tulkita siirtohinnoitteluohjeita. Haastattelussa korostetaan myös siirtohinnoitteluohjeiden tulkinnassa ulkopuolisen palvelun ostamista, koska siirtohinnoitteluohjeiden terminologia on haastavaa ymmärtää. Tätä tutkimustulos oli osittain samansuuntainen Coolsin

ym. (2008) tutkimuksen kanssa. Siirtohinnoittelun noudattamisen koetaan edelleen osittain vaikeaksi.

Siirtohinnoitteluohjeiden tulkinnassa on myös eroa eri maiden välillä. Lisäksi siirtohinnoitteluohjeisiin on muodostunut erilaisia käytäntöjä ja verotuskäytäntöjä, joten siirtohinnoitteluohjeistus on laaja kokonaisuus. Haastattelussa mainitaan myös, että Verohallinnon siirtohinnoitteluohje ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeistus ovat hyödyllisiä siirtohinnoittelun dokumentoinnin dokumentoinnissa.

Viimeisenä teemana käsiteltiin haastattelussa siirtohinnoittelun dokumentoinnin kehittämistä tulevaisuudessa. Jokainen haastateltava mainitsi haastattelussa hyviä kehittämiskohteita siirtohinnoittelun dokumentointiin. Eniten haastateltavien vastauksiin saatiin eroavaisuuksia, kun kysyttiin sitä, onko oikea aika lähteä arvioimaan BEPS 13 -toimenpiteen muutoksia. Osa haastateltavista korosti sitä, että nyt olisi oikea aika lähteä arvioimaan BEPS 13 -toimenpiteen jälkeisiä muutoksia siirtohinnoittelun dokumentoinnissa. Vastaavasti osa haastateltavista kokee, ettei vielä ole oikea aika arvioida sitä, miten siirtohinnoittelun dokumentointi kehittyy BEPS 13 -toimenpiteen myötä. Yksi haastateltavista uskoo, ettei vielä ole saatu tarpeeksi tietoa tai dataa siitä, miten BEPS 13 -toimenpide on vaikuttanut siirtohinnoittelun dokumentointiin. Yksi haastateltavista uskoo, ettei konsernitietojen dokumentointiin enää tule uusia muutoksia, koska konsernitietojen dokumentti antaa jo hyvän kuvan markkinaehtoisuudesta.

Usean haastateltavan mukaan tulevaisuudessa tulisi enemmän keskittyä siirtohinnoittelun dokumentoinnin funktioon. Olisi olennaista huomioida, että dokumentointia hyvin usein lukee veroviranomainen ja siirtohinnoitteludokumentoinnissa olisi tulevaisuudessa hyvä kuvata selkeämmin poikkeamat ja muutokset aiempaan. Yksi haastateltavista korostaa sitä, että siirtohinnoittelun dokumentin lukijan kannalta olisi tärkeää, että olisi tarkempia kuvauksia tulevaisuudessa esimerkiksi veroriskin kontrollista. Ei ole kuitenkaan järkevä sisällyttää lisää asioita siirtohinnoitteludokumentteihin. Yksi haastateltavista korostaa sitä, että siirtohinnoittelun dokumentoinnin kehittämisessä tulevaisuudessa olisi tärkeä terävöittää sitä ja ottaa huomioon olennaiset asiat dokumentoinnissa. Tältä osin tutkimus on yhteneväinen EY:n (2019) tutkimuksen kanssa, jossa todetaan, että yritys voi vähentää eri veroriskejä selkeällä ja johdonmukaisella dokumentaatiolla.

Yksi haastateltavista nostaa esille tulevaisuuden kehittämisessä tekstianalyysin. Ongelmaksi muodostuu se, että siirtohinnoitteludokumentin teksti on enemmän kirjoitettua kuin numeerista, jonka analysointi on työläämpää. Lisäksi robotti lukisi dokumentaation ja nostaisi esille mielenkiintoiset seikat dokumentoinnin sisältä. Ongelmaksi muodostuu se, miten automatisoinnissa voidaan varmistua esimerkiksi riski- ja toimintanalyysissä olevan tiedon oikeellisuudesta. Tieto siirtohinnoittelun dokumentointiin tulee myös haastattelujen pohjalta, joiden automatisoiminen on haastavaa. Tältä osin tämän tutkimuksen tulokset ovat yhteneväisiä EY:n (2019) tekemän tutkimuksen kanssa, jossa korostetaan siirtohinnoittelun dokumentoinnin jatkokehittämistä.

Tutkimuksen tulosten mukaan asiantuntijat ottivat hyvin vastaan siirtohinnoittelun muutokset BEPS 13 -toimenpiteen myötä. Suurin osa haastateltavista korosti sitä, ettei BEPS 13 -toimenpiteellä ole ollut merkittävää vaikutusta siirtohinnoittelun dokumentointiin. Muutokset eivät kuitenkaan ole olleet asiantuntijoiden mielestä liian negatiivisia. Toisaalta BEPS 13 -toimenpiteen tarkoituksena on veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron estäminen. Tämän tutkimuksen perusteella siirtohinnoittelu antaa enemmän informaatiota veroviranomaiselle tällä hetkellä ja informaation määrästä on myös hyötyä dokumentointivelvolliselle. Kuitenkaan varsinaiseen voiton siirron tai veropohjan rapautumisen estämiseen haastateltavat eivät usko uuden dokumentointivelvollisuuden myötä.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa ja Euroopan unionin käytännössä korostetaan sitä, ettei siirtohinnoittelun dokumentointi saa kuitenkaan aiheuttaa liian suurta hallinnollista taakkaa. Hallinnollisen taakan tavoitteista ei kuitenkaan tämän haastattelun ja tutkimuksen perusteella pystytty välttymään, vaan tässä tutkimuksessa todettiin, että ns. kolmiportainen malli aiheuttaa yhtiöille hallinnollista taakkaa. Joka tapauksessa haastateltavat suhtautuivat muutoksiin realistisesti. Näin ollen voidaan todeta varovaisesti, että siirtohinnoittelun muutokset BEPS 13 -toimenpiteen myötä ovat onnistuneet.

6.2 Tutkimuksen arviointi ja jatkotutkimusaiheet

Tässä tutkimuksessa on ollut erilaisia rajoituksia. Tämän tutkimuksen otanta on varsin pieni, koska tutkimuksessa haastateltiin viittä eri siirtohinnoitteluasiantuntijaa. Paremman ja kattavamman tutkimuksen olisi saanut tehtyä, mikäli tutkimukseen olisi valittu haastateltavaksi useampi eri siirtohinnoittelun asiantuntija. Tämän tutkimuksen rajoituksena on myös maantieteellinen sijainti Suomessa, koska tutkimusta ei ole toteutettu kansainvälisesti. Lisäksi tutkimukseen olisi kannattanut valita monipuolisemmin haastateltavia eri työskentelypaikoista. Toisaalta haastateltavien sen hetkinen kiire vaikutti tutkimuksen toteuttamiseen. Tämän lisäksi muutama lisähaastatteluun pyydetty kieltäytyivät haastattelu-pyyntöistä.

On ilmeisen selvää, että laajemmalla haastatteluotannalla olisi saatu kattavampi käsitys siirtohinnoittelun dokumentoinnin muutoksista BEPS 13 -toimenpiteen myötä. Toisaalta haastateltavien valinta juuri Verohallinnolta ja Big Four -yhtiöistä on antanut lisää kattavuutta tutkimukselle. Lisäksi siirtohinnoittelun dokumentoinnin muutoksista oli tutkimuksessa hyvä kysyä molemmilta siirtohinnoittelun dokumentoinnin osapuolilta. Tutkimukseen saatiin hyvin näkemys sekä siirtohinnoitteludokumentointia tekeviltä että siirtohinnoittelun dokumentoinnin analysoivilta. Tämän johdosta tutkimukseen saatiin mahdollisimman laaja näkemys tarkastettavasta aiheesta. Näin tutkimuksen tekemisen jälkeen olisi haastateltavaksi ollut hyvä pyytää myös sellainen yhtiön edustaja, joka tekee yhtiölle itsenäisesti siirtohinnoittelun dokumentoinnin. Näin olisi saatu lisäksi vielä tutkimukseen todennäköisesti erilainen näkemys ja kokemus aiheesta.

Laajemmalla haastatteluotannalla olisi varmasti saatu kattavampi tutkimus. Toisaalta Tuomi ym. (2018, 73) korostaa sitä, että opinnäytetöiden kriteerinä ei ole ensimmäisenä haastateltavien määrä. Hirsjärvi (2009, 135) korostaa myös sitä, että haastateltavien vähäinen määrä ei kerro siitä, että aineistoa olisi vähän. Haastateltavien määrä voidaan korvata haastatteluiden pituudella ja sen lisäksi teemahaastatteluiden tulokset ovat yleensä runsaita.

Tutkimuksen aikana pohdin jo tarkemmin sitä, miten aihetta voitaisiin jatkotutkia. Yhtenä jatkotutkimusaiheena olisi tutkia BEPS 13 -toimenpiteen muutoksen vaikutuksia, kun muutoksista on mennyt enemmän aikaa, jolloin muutoksia voitaisiin tarkemmin tutkia esimerkiksi veropohjan rapautumisen kannalta. Toinen mielenkiintoinen tutkimuksen aihe olisi tutkia tutkielman aihetta eri maiden välillä, jolloin tutkimukseen voitaisiin valita haastateltavia muualtakin kuin Suomesta. Tällöin haastateltavien määrä voisi kuitenkin olla liiankin laaja. Kolmantena vaihtoehtona olisi tutkia eri siirtohinnoitteludokumentointeja ja verrata niitä aiempaan dokumentointiin ennen BEPS 13 -toimenpidettä. Kolmas vaihtoehto saattaisi kuitenkin olla liian työläs vaihtoehto tutkielman tekemiseen. Aihetta voisiki tutkia monesta eri näkökulmasta ja eri menetelmien avulla. Mielenkiintoista olisikin nähdä tutkimuksen aiheesta tehty kyselytutkimus, jolloin saataisiin aiheeseen laajempi otoskoko ja mahdollisesti laajemmat vastaukset. Toisaalta kahta eri tutkimusmenetelmää yhdistämällä päästäisiin varmasti mielenkiintoisiin tutkimustuloksiin. Jatkotutkimuksessa tekisin ehdottomasti teemahaastattelun ja täydentäisin teemahaastattelua kyselytutkimuksella, jossa olisi laajempi kohdejoukko siirtohinnoittelun asiantuntijoita.

LÄHTEET

- Abdallah, W.M., 1998, *International transfer pricing policies : decision-making guide lines for multinational companies*. New York : Quorum.
- Alasuutari, P. 2011. *Laadullinen tutkimus 2.0*. Tampere: Vastapaino.
- Anesa, M., Gillespie, N., Spee, A. P., & Sadiq, K. 2019. The legitimation of corporate tax minimization. *Accounting, Organizations and Society*, 75, 17–39.
- Auressalmi, T. 2014. Markkinaehtoinen korko siirtohinnoittelussa. *Acta Legis Turkuensia*, 121-150.
- Bartelsman, E. J. & Beetsma, R. M. 2003. Why pay more? Corporate tax avoidance through transfer pricing in OECD countries. *Journal of public economics*, 87(9), 2225-2252.
- Borkowski, S. C. 2003. Transfer pricing documentation and penalties: How much is enough? *International Tax Journal* 29(2), 1.
- Borraccia S. & Levey M. 2003. A guide to Canadian transfer pricing. *Journal of International Taxation*. Nov 2003. 12-48.
- Bremer, S. C., & Engler, G. 2004. Tightening of the German Transfer Pricing Documentation Requirements. *Int'l Tax J.*, 30, 17.
- Brennan, B. 2015. BEPS Country-by-Country Reporting: The Practical Impact for Corporate Tax Departments. *The Tax Adviser*; June, 1, 2015
- Buter, C. 2011. International transfer pricing and the EU code of conduct. *European integration studies*, (5), 110-115.
- Collier, R. S., & Andrus, J. L. 2017. *Transfer pricing and the arm's length principle*. Oxford: University Press.
- Cools, M., Emmanuel, C., & Jorissen, A. 2008. Management control in the transfer pricing taxcompliant multinational enterprise. *Accounting, Organizations and Society*, 33(6), 603–628.
- Eccles, G. 1985. *The transfer pricing problem: A theory for practice*. Lexington Books. Massachusetts.
- Eduskunnan tarkastusvaliokunnan mietintö. TrVM 4/2012 vp. Helsinki.
- Engblom, A, Frände, J, Holla, J, Järvinen, J, Kokko, A, Lepistö, M, Nieminen, K, Noras, J, Paronen, V, Sandelin, E, Torkkel, T & Äimä, K. 2020. *Elinkeinoverotus 2020*. Helsinki: Edita.
- Eskola, J. & Suoranta, J. 1998. *Johdatus laadulliseen tutkimukseen*. Tampere: Vastapaino.
- Euroopan neuvoston direktiivin 2016/881/EU, annettu 25 päivänä toukokuuta 2016, direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla, L 146. (3.6.2016), 8–21. [Viitattu 12.2.2022]. Saatavissa: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L0881&from=FI>
- Evers, M., Meier, I., & Spengel, C. 2014. Transparency in financial reporting: Is country-by-country reporting suitable to combat international profit

- shifting?. ZEW-Centre for European Economic Research Discussion Paper, (14-015).
- EY. 2019. How profound change, transparency and controversy are reshaping a critical business function: Transfer Pricing and International Tax Survey. [Viitattu 25.3.2022]. Saatavissa: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/tax/tax-pdfs/ey-how-profound-change-transparency-and-controversy-are-reshaping-a-critical-business-function.pdf.
- Finér, L., & Ylönen, M. 2017. Tax-driven wealth chains: A multiple case study of tax avoidance in the Finnish mining sector. *Critical Perspectives on Accounting*, 48, 53–81.
- G20 Leaders Declaration. 2012. G20 Leaders' Declaration at Los Cabos, Mexico (18-19 June 2012). Group of 20.
- Green, D. H., & Plesko, G. A. 2016. The relation between book and taxable income since the introduction of the schedule M-3. *National Tax Journal*, 69(4), 763-783.
- Groot, T., & Selto, F. 2013. *Advanced Management accounting*. Pearson
- Hanlon, M. 2018. Country-by-country reporting and the international allocation of taxing rights. *International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD)*, Forthcoming.
- Hasegawa, M., Hoopes, J. L., Ishida, R., & Slemrod, J. 2013. The effect of public disclosure on reported taxable income: Evidence from individuals and corporations in Japan. *National Tax Journal*, 66(3), 571-607.
- HE 107/2006. Hallituksen esitys Eduskunnalle tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi. 2006. Helsinki.
- HE 142/2016. 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. 2016. Helsinki.
- Helminen, M. 2016. *EU-vero-oikeus*. Helsinki: Alma Talent Oy
- Helminen, M. 2016b. *Kansainvälinen verotus*. Helsinki: Talentum Pro.
- Hintsanen, L. 2016. OECD:n BEPS-hankkeen ydin. [Viitattu 29.4.2022]. Saatavissa: <https://www2.deloitte.com/fi/fi/pages/tax/articles/oecd-n-beps-hankkeen-ydin.html>.
- Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2008. *Tutkimushaastattelu: Teemahaastattelun teoria ja käytäntö*. Helsinki: Gaudeamus Helsinki University Press.
- Hirsjärvi, S., Remes, P., Sajavaara, P. & Sinivuori, E. 2009. *Tutki ja kirjoita*. 15. uud. p. Helsinki: Tammi.
- Jaakkola, R., Laaksonen, S., Nikula, T., Palmu, M., Paronen, V., Sandelin, E. & Vasenius, S. 2012. *Siirtohinnoittelu käytännössä*. Helsinki: Edita.
- kanslia, V. 2014. *Siirtohinnoittelu - opas kansainvälistyvälle yritykselle*. valtioneuvoston kanslia.

- KHO 2014:33. Elinkeinotulon verotus - Siirtohinnoittelu - Kansainvälinen peitelty voitonsiirto - Osakekauppa - Käypä hinta - Jälkiverotus - Veronkorotus. 2014. Helsinki.
- Kirjanpitolaki 1997. 1336/30.12.1997.
- Komission suositus 2003/361/EY, annettu 6 päivänä toukokuuta 2003, mikroyritysten sekä pienten ja keskisuurten yritysten määritelmästä, EUVL L 124 (20.5.2003), 36–41. [Viitattu 12.5.2022]. Saatavissa: <https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003H0361&from=FI>.
- Kukkonen, M., Walden, R. & Kukkonen, M. 2016. Pk-konsernin verosuunnittelu. 2. uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent.
- Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä 2016. 768/9.9.2016.
- Laki verotusmenettelystä 1995. 1558/18.12.1995.
- Malmgrén, M. & Myrsky, M. 2020. Elinkeinotulon verotus. 5., uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent.
- Malmgrén, M., Myrsky, M. & Myrsky, M. 2017. Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus. 3., uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent.
- Matei, G., & Pîrvu, D. 2011. Transfer Pricing in the European Union. *Theoretical & Applied Economics*, 18(4).
- Mehtonen, P. 2005. Siirtohinnoittelu, tuloverotus ja konsernistrategiat: Erityisesti strategisen suunnittelun dokumentoinnista ja reaaliargumentaatiosta. Helsinki: Edita.
- OECD. 2013. Addressing Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publishing, Paris. [Viitattu 12.3.201] Saatavissa: <https://www.oecd.org/tax/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm>.
- OECD. 2015. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report. [Viitattu 29.4.2022] Saatavissa: <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report-9789264241480-en.htm>
- OECD. 2022. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022. OECD Publishing, Paris. [Viitattu 25.3.2022] Saatavissa: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>.
- Osakeyhtiölaki 2006. 624/21.7.2006.
- Oyelere, P. B., & Emmanuel, C. R. 1998. International transfer pricing and income shifting: Evidence from the UK. *European Accounting Review*, 7(4), 623-635.
- Penttilä, Seppo. 2015. Siirtohinnoittelua koskevat oikeuskäytännön linjaukset. *Verotus 2/2015*, s. 120-141.
- Pinkernell, R. 2012. Ein musterfall zur internationalen steuerminimierung durch US-konzerne. *Steuer und Wirtschaft-StuW*, 89(4), 369-374.
- Potter, J. 2007. Discourse and psychology: Volume 2, Discourse and social psychology. Sage Publications.

- Raeste, J. 6.5.2018. Veroparatiisien aika on ohi, uskovat Suomen, Norjan ja Viron verojohtajat – ”Panaman papereiden kaltaiset ratkaisut ovat menossa pois muodista”. Helsingin Sanomat. [Viitattu 23.3.2022]. Saatavissa: <https://www.hs.fi/talous/art-2000005669302.html>
- Raunio, M. & Karjalainen, J. 2018. Siirtohinnoittelu. 2., uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent.
- Raunio, M. 2018. Siirtohinnoitteludokumentoinnin merkitys liiketoimen tunnistamisessa. Verotus 4/2018, s. 449–459.
- Rogers, H., & Oats, L. 2022. . Transfer pricing: changing views in changing times. In Accounting Forum (Vol. 46, No. 1, pp. 83-107). Routledge
- Sporken, E., Bader, W., & Musgrave, E. 2001. Transfer pricing in Europe: OECD versus local practice. Int'l Tax Rev., 12, 46.
- Tuomi, J. & Sarajarvi, A. 2018. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Uudistettu laitos. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi. Valtion painatuskeskus.
- Valtiovarainministeriö 2017. BEPS-toimenpiteiden taloudellisten vaikutusten arviointiraportti. Valtiovarainministeriön julkaisuja 26/2017. [Viitattu 3.9.2021]. Saatavissa: <https://vm.fi/julkaisu?pubid=20402>
- Vehmanen, P. & Koskinen, K. 1997. Tehokas kustannushallinta. Helsinki: WSOY.
- Verohallinto 2018. Siirtohinnoittelun dokumentointi. [Viitattu 26.3.2022]. Saatavissa: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47978/siirtohinnoittelun-dokumentointi2/>
- Verohallinto 2018b. Hyvä verotarkastustapa. [Viitattu 14.4.2021]. Saatavissa: https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49204/hyva_verotarkastustap/
- Verohallinto 2021. Verotuksen maakohtainen raportti. [Viitattu 13.3.2022]. Saatavissa: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49771/verotuksen-maakohtainen-raportti3/>.
- Verohallinto 2021b. Verotuksen muuttaminen viranomaisaloitteisesti. [Viitattu 13.3.2022]. Luettavissa: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49036/verotuksen-muuttaminen-viranomaisaloitteisesti2/>.
- Verohallinto 2021c. Yhteisön yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus.[Viitattu 13.3.2022]. Saatavissa: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/95551/yhteis%C3%B6n-yleinen-ja-rajoitettu-verovelvollisuus/>.
- Veronmaksajat 2022. Osakeyhtiön veroilmoitus 2011. [Viitattu 6.4.2022]. Saatavissa: <https://www.veronmaksajat.fi/Veroilmoitus/osakeyhtion-veroilmoitus-2021/#fa1703cb>.

LIITE 1 HAASTATTELURUNKO

1. Taustatiedot

- Kuka, ikä, koulutus ja muuta
- kokemus siirtohinnoitteluasiantuntijana
- Työnkuva
- Lupa haastattelun nauhoittamiseen ja suorien sitaattien käyttöön

2. Kokemukset siirtohinnoittelun dokumentoinnin muutoksista BEPS 13 -toimenpiteen myötä

- Kuinka paljon muutokset on vaikuttanut työtehtäviin ja miten?
- Kuvaile merkittävimmät muutokset
- Onko muutokset yhtenäistänyt dokumentointia?
- Vaikuttaako muutokset yhtiön hallinnollisiin kuluihin?
- Onko ollut vaikutuksia muutoksilla veropohjan rapautumiseen ja voiton siirron estämiseen?

3. Antaako uusi siirtohinnoittelun dokumentointi enemmän informaatiota?

- Miksi antaa lisää informaatiota/miksi ei?
- Mikä on olennaisinta siirtohinnoittelun dokumentoinnin kannalta?

4. Siirtohinnoitteluohjeiden tulkinta

- Onko siirtohinnoitteluohjeita helppo tulkita asiantuntijan näkökulmasta? Miksi/miksi ei?
- Onko siirtohinnoitteluohjeita helppo tulkita dokumentointivelvollisen näkökulmasta? Miksi/miksi ei?

5. Siirtohinnoittelun dokumentoinnin kehittäminen tulevaisuudessa

- Miten kehittäisit siirtohinnoittelun dokumentointia tulevaisuudessa?
- Miten voitaisiin parantaa siirtohinnoittelun dokumentointia? Mitä nämä muutokset voisivat olla?
- Milloin kannattaisi lähteä arvioimaan muutoksia?

6. Yhteenveto

- Onko tarvetta vielä palata aiempiin teemoihin?
- Mahdollisuus lisätä omia mielipiteitä ja näkemyksiä vapaasti