

20.6.2017

Diaarinumero A129/200/2017

## **Lausunto luonnoksesta Verohallinnon ohjeeksi Siirtohinnoittelun dokumentointi**

Teknologiateollisuus ry kiittää mahdollisuudesta lausua asiassa ja esittää lausuntonaan seuraavaa:

### **Yleistä**

Verohallinto on pyytänyt lausuntoa ohjeluonnokseensa (jäljempänä "dokumentointiohje" tai "ohjeluonnos"). Ohjeluonnos koskee siirtohinnoittelun dokumentointia, jota koskevat säännökset ovat tulleet voimaan 1.1.2017. Laki verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta (1489/2016) on vahvistettu 29.12.2016. Lailla muutettiin verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995, jäljempänä "verotusmenettelylaki" tai "VML") pykälä 14 b §, 17 b § ja 32 §, sekä lisättiin uudet 14 d § ja 14 e §.

Muutokset verotusmenettelylakiin perustuvat OECD:n BEPS-hankkeen siirtohinnoittelun dokumentointia koskevaan toimenpide 13:sta annettuun ohjeistukseen (BEPS Action 13 Final Report, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, jäljempänä "BEPS-dokumentointiohjeistus").

Teknologiateollisuus ry katsoo, että Verohallinnon ohje on pääpiirteisesti kattava, selkeä ja täydentää verotusmenettelylain pykäläien tulkintaa. Esimerkkien ottaminen mukaan tekee ohjeesta käytännönläheisen. Teknologiateollisuus ry pitää hyvänä, että Verohallinnon ohjeluonnoksessa korostetaan OECD:n ohjeiden merkitystä tulkintalähteenä, vaikka OECD:n ohjeet eivät ole muodollisesti sitova tulkintalähde. Kun Verohallinnon dokumentointiohjeessa osoitetaan ohjeen tulkintalähteiksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ja BEPS-dokumentointiohjeistus, sekä määritellään, mihin kohtaan ohjeistusta tarkemmin viitataan, on tällä mahdollisuus hillitä yritysten hallinnollista taakkaa. Koska on oletettavaa, että dokumentointivaatimukset ovat suurelta osin yhtenevät myös muiden maiden vastaavien vaatimusten kanssa, konsernit voinevat hyödyntää esim. tietoja konsernista (Master File) useammassa maassa.

Teknologiateollisuus ry esittää kuitenkin, että ohjeluonnosta täydennettäisiin ottaen huomioon myös seuraavat näkemykset:

### **Dokumentointivaatimukset suhteessa hallinnolliseen taakkaan**

Teknologiateollisuus ry on huolissaan yritysten lisääntyvästä hallinnollisesta taakasta uusien dokumentointivaatimusten myötä. Verotusmenettelylain uudistamisessa ei huomioitu riittävästi OECD:n näkemystä, että yrityksille aiheutuva hallinnollinen taakka tulee ottaa huomioon dokumentointivaatimuksia säädettäessä. BEPS-dokumentointiohjeistus sisältää vahvan viestin siitä, että dokumentointivaatimukset eivät saa aiheuttaa kohtuutonta hallinnollista taakkaa yrityksille. Tätä korostetaan useaan kertaan, mm. kohdassa D. Compliance issues painotetaan, että "Taxpayers should not be expected to incur disproportionately high costs and burdens in producing documentation. Therefore, tax administrations should balance requests for documentation against the expected cost and administrative burden to the taxpayer of creating it." Lisäksi useassa kohdassa korostetaan, että dokumentoinnin tulee kohdistua olennaisiin tietoihin, jotta hillitään sekä yritysten että veroviranomaisten työtaakkaa, eivätkä tärkeimmät toimet ja tiedot hautaudu informaatiotulvan alle.



**Ehdotamme, että Verohallinnon dokumentointiohjeen johdantoon lisätään selvästi BEPS-dokumentointiohjeistuksessa painotettu perusajatus, että dokumentointivaatimukset eivät saa aiheuttaa kohtuutonta hallinnollista taakkaa yrityksille, ja painopisteen tulee olla olennaisissa tiedoissa.**

### **Salassapito**

Siirtohinnoitteludokumentoinnin yhteydessä annettavat tiedot ovat yritysten kannalta merkittäviä ja salassa pidettäviä. Laajennettu dokumentointivelvollisuus velvoittaa konsernit antamaan Verohallinnolle laajasti myös kilpailijoita kiinnostavaa tietoa. Osa saattaa sisältää myös sisäpiiritiedoksi laskettavaa tietoa.

BEPS-dokumentointiohjeistuksessa on painotettu erittäin paljon sitä, että siirtohinnoitteludokumentoinnin tietovaatimusten ja tietojenvaihdon lisääntymisen tulee tarkoittaa myös, että kyseinen tieto tulee pitää turvassa ja salassa. Valitettavasti verotusmenettelylakiin ei lisätty BEPS-dokumentointiohjeistuksessa ehdotettua salassapitoa koskevaa pykälää. BEPS-dokumentointiohjeistuksen kohdassa "D.8. Confidentiality" todetaan:

"Tax administrations should take all reasonable steps to ensure that there is no public disclosure of confidential information and other commercially sensitive information contained in the documentation package. Tax administrations should also assure taxpayers that the information presented in transfer pricing documentation will remain confidential. In cases where disclosure is required in public court proceedings or judicial decisions, every effort should be made to ensure that confidentiality is maintained and that information is disclosed only to the extent needed."

**Teknologiateollisuus ry ehdottaa, että Verohallinnon ohjeluonnokseen lisätään kappale, missä kuvataan, miten tietojen salassapito Suomessa on järjestetty.**

Lisäksi Teknologiateollisuus ry pyytää ohjeluonnoksen valmistelussa huomioimaan seuraavat, ohjeluonnoksen otsikoittain jaotellut kommentit.

## **2 Dokumentoinnin laatimisesta**

### **2.2 Muoto**

Ohjeluonnoksessa todetaan, ettei dokumentointia ole sidottu määrämuotoon ja on riittävä, kunhan se täyttää VML 14 b §:n vaatimukset. Kuitenkin ohjeluonnoksessa pyydetään useassa kohdassa esittämään päällekkäistä tietoa eri kohdissa (osin myös BEPS-dokumentointiohjeistuksesta johdettua). Uusi ohjeluonnos antaa kuvan, että dokumentaatiosta on esitettävä samoja asioita useaan kertaan, eikä riitä, että lain edellyttämä tieto dokumentaatiosta jostain kohdin löytyy. Epäselväksi jää, voidaanko dokumentaation väittää toimitetun vaillinaisena, jos Verohallinnon ohjeistusta dokumentoinnin rakenteesta ei ole noudatettu. Ohjeluonnoksessa on poistettu aiemmassa dokumentointiohjeessa olleet lauseet "Dokumentointi voidaan esittää muussa kuin VML 14 b §:n mukaisessa järjestyksessä. Dokumentointi voi olla rakenteeltaan ja sisällöltään erilainen, jos se on tehty esimerkiksi EU TPD:n tai toisen valtion dokumentointivaatimusten mukaisesti." Lisäksi BEPS-dokumentointiohjeistuksessa on todettu sekä konsernista, että verovelvollisesta annettavien tietojen osalta, että mikäli ristikkäisviittauksilla materiaaliin (esim. Local Filessä viitataan Master Filessä esitettyihin tietoihin) voidaan täyttää dokumentointivelvollisuudet, se on katsottava riittäväksi. **Teknologiateollisuus ry esittää, että vanhassa Verohallinnon dokumentointiohjeessa olleet dokumentoinnin rakennetta koskevat lauseet lisätään uuteen dokumentointiohjeistukseen.**



## 2.3 Ajankohta

Dokumentointiohjeen kappaleen 2.3 mukaan siirtohinnoittelun oikaisuerä on verotuksessa vähennyskelpoinen meno edellyttäen, että kyseinen oikaisuerä on markkinaehtoinen. Kyse on ns. vuoden lopun oikaisusta (year end adjustment, compensating adjustment), joka voidaan verovelvollisen näkökulmasta tehdä sekä tulokseen negatiivisesti tai positiivisesti vaikuttavana. Kuvattua siirtohinnoittelun oikaisuerää koskee myös JTPF:n suositus (Report on Compensating Adjustments, JTPF/009/FINAL/2013/EN). Siirtohinnoittelun oikaisuerä voi olla tarpeen esimerkiksi, jos suomalaiselle konserniyhtiölle on toimintoanalyysin perusteella määritelty matalan riskin jakelijan korvaustaso, ja korvaustason markkinaehtoinen vaihteluväli on todennettu verrokkihaun avulla. Mikäli kyseisen matalan riskin jakelijan tulos ei asetu verrokkihaun vaihteluvälille, voidaan suomalaisen konserniyhtiön tulokseen tehdä positiivisesti tai negatiivisesti vaikuttava oikaisu, jotta lopputuloksena on markkinaehtoinen korvaustaso. Oikaisuerä ei siis niinkään itsessään ole markkinaehtoinen, vaan sen tekeminen johtaa markkinaehtoiseen korvaustasoon. **Teknologiateollisuus ry esittää, että ohjeluonnoksen teksti ”..oikaisuerä on verotuksessa vähennyskelpoinen meno” muokattaisiin huomioimaan, että oikaisuerä voidaan tehdä verovelvollisen tulokseen sekä positiivisesti että negatiivisesti vaikuttavana. Lisäksi lauseen jatko ”edellyttäen, että oikaisuerä on markkinaehtoinen.” tulisi kirjoittaa niin, että oikaisun tekemisen jälkeinen korvaustaso on markkinaehtoinen, eikä itse oikaisuerän markkinaehtoisuus ole määrävä.**

## 4 Konsernitietojen dokumentointi (Master File)

OECD:n BEPS-dokumentointiohjeistuksen mukaan konsernitietojen dokumentoinnin (master file) tulisi antaa yleiskuva (high-level overview, general description) konsernin liiketoiminnasta ja korostetaan, että yksityiskohtien luetteleminen konsernitiedoissa kävisi verovelvolliselle liian rasakaksi. Myös Verohallinnon ohjeluonnoksen kappaleessa 4.1 todetaan että konsernitietojen dokumentoinnin tarkoituksena ei ole antaa yksityiskohtaista tietoa VML 14 b §:n 1 momentissa edellytetyistä tiedoista, vaan riittävää tietoa yleiskuvan muodostamiseksi. Verotusmenettelylain uudistettuun 14 b §:ään ei otettu BEPS-dokumentointiohjeistuksen mukaista sanamuotoa ”yleiskuvas” vaan lain sanamuoto on esimerkiksi ”kuvaus liiketoiminnasta”. Siksi Teknologiateollisuus kiittää, että Verohallinnon dokumentointiohjeessa todetaan selvästi ”Suomen lainsäädännön konsernitietojen dokumentointivelvoite vastaa BEPS-dokumentointiohjeistuksen mukaista tietosisältöä.”, sekä korostetaan master filen osalta pyydettävän yleiskuvan muodostamiseksi tarvittavia tietoja.

Vaikka ohjeluonnoksessa näin selkeästi todetaan, että kyse on yleiskuvan saamisesta konsernitietojen osalta, esitetään kappaleessa 4 konsernitietojen osalta osittain hyvinkin yksityiskohtaisten tietojen dokumentointia, kuten seuraavassa kuvataan.

### 4.3 Kuvaus konsernin liiketoiminnasta

#### *Tuloa tuottavat tekijät*

Otsikon alla pyydetään listattavaksi konsernin liiketoiminnan kannalta tärkeät, tuloa tuottavat ja arvoa luovat tekijät. Esimerkkinä tällaisista tekijöistä on annettu liiketoimintastrategiat, arvoa luovat toiminnot ja merkittävät riskit. Näiden kuvaukset sisältävät mahdollisesti hyvin arkaluontoisia ja liikesalaisuuksiksi luokiteltavia tietoja. Tässä varsinkin olisi tärkeää korostaa, että kyse on niemenomaisesti yleistason kuvauksesta.

Dokumentointiohjeessa suositellaan konsernitietojen siirtohinnoitteludokumentointiin liitettäväksi kuvausta konsernin raportointikäytännöistä. Tätä vaatimusta ei sisälly lainsäädäntöön, hallituksen esitykseen tai BEPS-dokumentointiohjeistukseen. Lisäksi raportointikäytäntö on käsitteenä laaja.



Konserneilla voi olla käytössä monimutkaisia järjestelmiä, joiden kuvaaminen siirtohinnoitteludokumentaatiossa aiheuttaa verovelvollisille lisävaivaa eikä tuo lisäarvoa konsernin sisäisten liiketoimien hinnoittelun markkinaehtoisuuden osoittamiselle. **Teknologiateollisuus ry katsoo, että suositus raportointikäytäntöjen liittämistä siirtohinnoitteludokumentointiin tulee poistaa ohjeesta tai vähintäänkin muuttaa muotoon "voidaan liittää".**

#### *Keskeiset palvelujärjestelyt*

Dokumentointiohjeen mukaan konsernin liiketoiminnan kuvauksessa tulisi olla listaus ja lyhyt selvitys konserniyhtiöiden välisistä keskeisistä palveluista. Dokumentointiohjeen mukaan kuvaukseen olisi liitettävä selostus palveluntarjoajan kyvyistä suorittaa palvelu. Esimerkkinä tästä mainitaan hankintapalveluiden tarjoavan yksikön henkilöstön kokemus, osaaminen ja kyky tehdä päätöksiä ("on annettava lyhyt selostus"). Tätä vaatimusta ei sisälly lainsäädäntöön, hallituksen esitykseen tai BEPS-dokumentointiohjeistukseen. Lisäksi tällainen vaatimus on hyvin yksityiskohtainen ottaen huomioon mm. sen, että dokumentointiohjeessakin on kuvattu konsernitason kuvauksen tarkoituksena olevan yleiskuvan antaminen. Vaaditun kaltaiset tiedot vaativat subjektiivista harkintaa ja lisäksi kyseisissä olosuhteissa voi tapahtua muutoksia nopeasti kesken tilikaudenkin. **Teknologiateollisuus ry vaatii, että vaatimus liittää siirtohinnoitteludokumentointiin henkilöstön kokemuksesta, osaamisesta ja kyvyistä tehdä päätöksiä koskevia tietoja, tulee poistaa dokumentointiohjeesta.**

#### **4.4 Kuvaus aineettomaan omaisuuteen liittyvästä toiminnasta**

Lain mukaan siirtohinnoitteludokumentaatiossa on esitettävä kuvaus aineettomaan omaisuuteen liittyvästä toiminnasta. Dokumentointiohjeen kappaleen 4.4 mukaan aineeton omaisuus on merkittävässä asemassa liiketoiminnan arvomuodostuksessa. Tällainen oletus tehdään yleispäteväenä. Siirtohinnoitteludokumentaation laatimisvelvollisuus soveltuessaan koskee hyvin eri toimialoilla toimivia yrityksiä. Toisilla toimialoilla aineettomalla omaisuudella on suurempi merkitys arvon luomisessa ja tulonmuodostuksessa kuin toisilla. Joillakin toimialoilla aineettomalla omaisuudella on melko vähäinen merkitys. **Teknologiateollisuus ry ehdottaa, että kyseistä lausetta voisi lieventää siten, että dokumentointiohjeessa todettaisiin esimerkiksi, että aineeton omaisuus on usein tai yleensä merkittävässä asemassa liiketoiminnan arvomuodostuksessa. Tällöin kuvaus aineettomaan omaisuuteen liittyvästä toiminnasta voitaisiin esittää suppeampana siinä tapauksessa, että aineettomalla omaisuudella ei ole kovin suurta roolia konsernin tulonmuodostuksessa.**

#### **4.5 Kuvaus rahoitustoiminnasta**

Kuvaus rahoitustoiminnasta on lain mukaan esitettävä konsernitason siirtohinnoitteludokumentaatiossa. Hallituksen esityksen mukaan tämä kattaa yleisen tason tiedot siitä, miten konsernin rahoitus on järjestetty. Hallituksen esityksen mukaan tältä osin olisi esitettävä myös, mitä rahoitusjärjestelyjä konserniyrityksillä on riippumattomien, konsernin ulkopuolisten lainanantajien kanssa. BEPS-dokumentointiohjeistuksen mukaan vaaditaan yleisluonteinen kuvaus siitä, miten konsernin rahoitus on järjestetty. Dokumentointiohjeen kappaleessa 4.5 vaaditaan, että mikäli konsernin ulkoisen rahoituksen hankinta on keskitetty, tällöin ulkoisen rahoituksen hankkimisesta vastaavan yhtiön ottama merkittävä laina ehtoineen on kuvattava yleisellä tasolla. Lisäksi olisi kuvattava, miten tämä merkittävä laina suhteutuu konsernirahoitukseen. Dokumentointiohjeessa asetetaan laaja ja yksityiskohtainen selvitysvelvollisuus, vaikka konsernitason dokumentoinnin tarkoitus on antaa tietoa yleiskuvan muodostamiseksi. Kyseinen vaatimus on käytännössä ongelmallinen. Isoilla konserneilla voi olla useita ulkoisesta (ja sisäisestä) rahoituksesta vastaavia konserniyhtiöitä, ulkoisia lainoja voi olla huomattava määrä ja summat voivat olla huomattavia. Lisäksi ulkoisia lainoja voi olla useita erin tyyppejä (pankkilainoja, joukkovelkakirjalainoja jne.) jolloin niiden ehdot poikkeavat toisistaan huomattavasti. Näin ollen kaikkien ulkoisten lainojen kuvaaminen ehtoineen voi



johtaa esimerkiksi suurten konsernien tapauksessa kohtuuttomaan työtaakkaan. Vaatimus rahoitusjärjestelyiden ehtojen kuvaamisesta ei vastaa hallituksen esityksen mukaista vaatimusta yleisen tason tietojen esittämistä konsernin rahoituksen järjestämisestä, vaan ylittää selvästi tämän vaatimuksen. **Siksi Teknologiateollisuus ry esittää, että dokumentointiohjetta muokataan toteamaan entistä selvemmin, että rahoitustoiminnasta vaadittava kuvaus edellytetään vain yleiskuvan muodostamiseksi.**

#### 4.7 Ennakolliset kannanotot

Siirtohinnoitteludokumentoinnissa on esitettävä luettelo ja lyhyt kuvaus kaikista konsernin verovuonna voimassa olevista yksipuolisista siirtohinnoittelun ennakkosopimuksista ja muista veroviranomaisten antamista ennakollisista kannanotoista, jotka koskevat tulon allokoitumista valtioiden välillä. BEPS-dokumentointiohjeistuksessa sanamuoto on "tax rulings". Dokumentointiohjeessa linjataan, että tällaiseksi ennakolliseksi kannanotoksi katsotaan myös Verohallinnon kanssa käydyn ennakollisen keskustelun muistiot ja vastaavat kirjalliset kannanotot. Verohallinto on ottanut työssään erittäin myönteisen linjauksen, että yrityksiä pyritään auttamaan ja neuvomaan jo aikaisessa vaiheessa ja Verohallintoon voi ottaa matalalla kynnyksellä yhteyttä. Mikäli Verohallinnon kanssa käytyjen ennakollisten keskusteluiden muistiot katsotaan tax ruling -tasoiseksi dokumentiksi, on hyvin oletettavaa, että tämä vähentää merkittävästi yritysten halukkuutta käydä Verohallinnon kanssa ennakollisia keskusteluita.

Ennakollisten keskusteluiden sitovuus ja luottamuksensuoja on rajattu annettujen tietojen keskustelun yksityiskohtaisuuteen. Mikäli asioista puhutaan yleisellä tasolla, luottamuksensuojaa saa vain yleisellä tasolla ja mikäli myöhemmin Verohallinto saa asiasta tarkempia tietoja, joiden perusteella tulkinta vaihtuu, ei muistion linjaus ole enää sitova. Keskustelun perusteella laadittu muistio ei myöskään ole valituskelppoinen asiakirja. On täysin kohtuutonta, että verovelvollinen joutuu liittämään siirtohinnoitteludokumentointiinsa alustavasta keskustelusta tehdyn muistion, jonka sitovuus on epävarma ja tulkinta voi muuttua. Myös termi "vastaavia kirjallisia kannanottoja" on epäselvä, eikä voida vaatia, että verovelvollinen joutuu itse arvioimaan, mitä Verohallinto tällä tarkoittaa.

**Teknologiateollisuus vaatii, että Verohallinnon dokumentointiohjeistuksesta ehdottomasti poistetaan linjaus, että "ennakollisen keskustelun muistiot ja vastaavat kirjalliset kannanotot" olisivat tax ruling -tasoisia dokumentteja. Siirtohinnoitteludokumentointiin BEPS-dokumentointiohjeistuksen mukaan on liitettävä APA-sopimukset ja "other tax ruling" -tasoiset dokumentit. Tämän on ehdottomasti katsottava tarkoittavan vain valituskelppoisia ratkaisuja.** Muutoin Verohallinnon oikea suunta ennakoivaan neuvontaan vähenee merkittävästi, ja tämä lisää verovelvollisten ja verohallinnon työtä säännönmukaisessa verotuksessa ja verotarkastuksissa.

### 5 Verovelvollistietojen dokumentointi (Local File)

#### 5.1 Organisaatio- ja hallintorakenteen kuvaus

Dokumentointiohjeen kappaleessa 5.1 veloitetaan esittämään selvitys yrityksen johdolle aneetuista konsernin sisäisistä raportointivelvoitteista. Lisäksi pyydetään esittämään, mitä tietoa raportoidaan ja miten tietoa hyödynnetään. Raportointivelvoitteiden esittäminen perustuu BEPS-dokumentointiohjeistukseen. BEPS-dokumentointiohjeistuksessa ei kuitenkaan vaadita raportoitavan tiedon ja sen hyödyntämisen esittämistä. Mainitun yksityiskohtaisen tiedon esittäminen monimutkaisista konserniraportointijärjestelmistä suomalaisen konserniyhtiön siirtohinnoitteludokumentaatiota varten aiheuttaisi yritykselle huomattavaa lisävaivaa. **Siksi Teknologiateollisuus ry esittää, että ehdotus esittää, mitä tietoa raportoidaan ja miten tietoa hyödynnetään, poistetaan ohjeesta.**



### 5.2.2 Liiketoiminnan ja liiketoimintastrategian kuvaus

Verohallinnon dokumentointiohjeen kappaleessa 5.2.2 kehoitetaan liittämään liiketoimintakuvaukseen selvitys liiketoiminnan päätöksenteosta. Tätä vaatimusta ei sisälly lainsäädäntöön, hallituksen esityksen tai BEPS-dokumentointiohjeistuksen liiketoiminnan kuvausta koskevaan kohtaan. Kehotusta perustellaan liiketoimintariskin kontrolloinnin näkökulmasta. Siirtohintadokumentaatioon sisältyy mm. lainsäädännön mukaan myös toimintoarviointi. Dokumentointiohjeen kappale 5.5 koskee toimintoarviointia myös riskin näkökulmasta. Luonteensa perusteella liiketoiminnan / verovelvollisen päätöksenteon kuvaaminen kuuluisi siirtohinnoittelun toimintoanalyysiin ei niinkään liiketoiminnan tai liiketoimintastrategian kuvaukseen. **Teknologiateollisuus ry esittää, että vaatimus liiketoiminnan päätöksenteon liittamisestä liiketoimintakuvaukseen poistetaan dokumentointiohjeesta.**

### 5.4 Tiedot liiketoimista

Verohallinnon ohjeluonnos sisältää linjauksia ja OECD:n malliverosopimuksen tulkintaohjeita liittyen liiketoimen tunnistamiseen. Teknologiateollisuus ry:n mielestä tällaisia linjauksia ei ole perusteltua esittää siirtohinnoitteludokumentaatiota koskevan ohjeen yhteydessä, varsinkaan, kun oikeus- ja verotuskäytäntö ei ole tältä osin vakiintunutta (vrt. esimerkiksi KHO 2014:119). On dokumentointiohjeeseen kuulumatonta esittää korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuun kohdistuvaa kritiikkiä. Tällaisten linjausten esittäminen siirtohinnoitteludokumentaatiota koskevassa ohjeessa saattaa johtaa siihen, että Verohallinto vetoaa jatkossa aineellisessa tulkinta-asiassa ohjeeseen, joka itse asiassa koskee vain siirtohinnoitteludokumentaation laatimista. **Siksi Teknologiateollisuus ry vaatii, että ohjeen liiketoimen tunnistamiseen liittyvien linjausten osalta korostetaan, että kyse on vain siirtohinnoitteludokumentoinnin laatimiseksi annetuista ohjeista, ei yleisistä tulkintaohjeista. Dokumentointiohjeesta tulee myös poistaa KHO 2014:119 kohdistuva kritiikki, että tämä olisi ollut OECD:n siirtohinnoitteluoheiden tulkintalähteen aseman vastainen. Suomen lainsäädäntö ei mahdollista liiketoimen sivuuttamista eikä uudelleen luonnehdintaa, eikä tätä voi Verohallinnon ohjeistuksella muuttaa. Verotuksen on perustuttava lakiin.**

#### 5.4.2 Liiketoimen tunnistaminen

Verohallinnon ohjeluonnoksessa linjataan, että verovelvolliselta odotetaan entistä enemmän aloitteellisuutta tosiasiallisen liiketoimen tunnistamisessa. Tähän liittyen verovelvollisen tulisi aina analysoida liiketoimen sisältöä ja kuvata liiketoimeen vaikuttavia tekijöitä, sekä vaaditaan ottamaan huomioon realistiset vaihtoehdot, sekä kehoitetaan arvioimaan vaihtoehtoisten liiketoimien seurauksia. Tällaisia tietoja ei vaadita BEPS-dokumentointiohjeistuksessa. On kohtuutonta, että yritystä vaaditaan tekemään tällaisia pitkälle meneviä, tulkinnallisia ja siirtohinnoitteludokumentoinnin osalta liian laajoja tietoja, varsinkaan liiketoimista jotka eivät ole olennaisia. Mikäli toiminta on sopimuksen mukaista, ei laajaa analysointia realistisista vaihtoehdoista voida vaatia. **Teknologiateollisuus ry vaatii, että liiketoimen tunnistamisen osalta ohjeluonnoksesta poistetaan realististen vaihtoehtojen analysoinnin vaatimus ja ohjeistuksessa rajataan, että tosiasiallisen käyttäytymisen laajaa kuvausta edellytetään vain tapauksissa, joissa käyttäytymisen ja sopimus poikkeavat selvästi toisistaan.** Jättämällä lisätietojen vaatiminen käyttäytymisestä ohjeluonnoksessa kuvattuun laajuuteen viittaa siihen, että Verohallinto varaa itselleen mahdollisuuden uudelleen luokitella liiketoimen, mikäli laajaa analyysiä kaikista liiketoimista ei ole liitetty dokumentaatioon. Verovelvollisen osalta jää myös merkittävä epävarmuus tulkinnasta ja missä menee raja riittävän tiedon antamiseen, jotta veronkorotusta ei määrätä puutteellisen dokumentoinnin perusteella.



## 5.6 Vertailuarviointi

Veronmaksajan kannalta on tärkeää, että Verohallinnon eri ohjeet koskien siirtohinnoittelua ovat linjaltaan ja terminologialtaan yhtenevät, jotta tulkintaa vaikeuttavia ristiriitoja ei syntyisi. Verohallinnon tuoreessa ohjeessa "Yleistä tulon kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle" diaarinumero A134/200/2017, antopäivä 13.6.2017, käytetään comparability analysis -termistä käännoystä vertailuanalyysi. Olisi johdonmukaista, että Verohallinnon ohjeissa käytettäisiin yhteneviä termejä, joko vertailuanalyysi tai vertailuarviointi.

### 5.6.3 Vertailukohteet

Verohallinnon ohjeluonnoksessa todetaan, että "Sisäisen vertailukohteen käyttäminen vertailuarvioinnissa on ensisijaista." Silti ohjeen kohdassa "5.7.2 Menetelmän valinta" todetaan, että "Siirtohinnoittelumenetelmänä voidaan käyttää mitä tahansa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden menetelmää" ja, että sisäisiä vertailukohteita on harvoin saatavissa ja siksi usein päädytään hakemaan ulkoisia vertailukohteita.

Sisäisistä verrokeista on kannanotto esimerkiksi EU:n Komission alaisen Joint Transfer Pricing Forum (JTPF) vertailutietohakuja koskevassa raportissa (DOC: JTPF/007/2016/FINAL/EN). Siinä EU-maiden sanotaan preferoivan sisäisiä verrokeita, mutta raportin suosituksessa kohdassa 3b todetaan:

"In the context of the same TP method, internal and external comparables should be treated in the same manner as regards the degree of comparability required. There is no systematic preference towards using internal or external comparables and comparability should prevail."

**Sisäisen vertailukohteen hakeminen ei ole enää ensisijainen ja siksi tämä linjaus tulee poistaa Verohallinnon dokumentointiohjeesta.** Ensisijaisuuden korostaminen voi aiheuttaa turhaa lisätyötä ja kuluja, jos yritys tietää, ettei sisäisiä verrokkeja ole olemassa, mutta Verohallinto vaatii, ensisijaisuutta korostaen, varmistamaan tämän.

### 5.6.7 Vaihteluväli

Verohallinnon ohjeluonnoksessa kappaleessa 5.6.7 kuvataan, miten määritellään markkinaehtoisien hinnan vaihteluväli. Ohjeessa kuvataan pitkästi, miten vaihteluväliä voidaan kaventaa tilastollisilla menetelmillä käyttämällä vertailutietojen kvartiiliväliä. Vaikka ohjeluonnoksessa mainitaan, että vertailutietoja voidaan (ei ole pakko), rajata määrittämällä kvartiiliväli, on todettava, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan, mikäli vaihteluväliltä ei voida osoittaa tiettyä yksittäistä markkinaehtoisuutta osoittavaa arvoa tai pistettä, tulee koko vaihteluväliä pitää markkinaehtoisena.

Kuten OECD:n siirtohinnoitteluohjeet (luku III, kappale A.7 "Arm's length range"):

3.55 In some cases it will be possible to apply the arm's length principle to arrive at a single figure (e.g. price or margin) that is the most reliable to establish whether the conditions of a transaction are arm's length. However, because transfer pricing is not an exact science, there will also be many occasions when the application of the most appropriate method or methods produces a range of figures all of which are relatively equally reliable.

Siirtohinnoittelussa on syytä muistaa myös toisen valtion näkökulma. Mitä suppeammaksi markkinaehtoisien hinnan vaihteluväli rajataan, sitä todennäköisempää on, että toisen yrityksen sijaintivaltio voi haastaa tämän.

### 6.3 Veronkorotus

Verotusmenettelylain 14 c §:n mukaan verovelvollisen on esitettävä siirtohinnoitteludokumentointi 60 päivän kuluessa veroviranomaisen kehotuksesta. Verovuoden siirtohinnoitteludokumentointi on kuitenkin esitettävä aikaisintaan kuuden kuukauden kuluttua tilikauden päättymiskuukauden lopusta. Master filen -dokumentaation osalta konsernin yrityksillä voi olla vaikeuksia saada vaadittuja tietoja ajallaan, jos konsernin ylimmän emon siirtohinnoitteludokumentoinnin määräajat eroavat Suomen konserniyhtiön määräajoista. Emoyhtiö voi myös kieltäytyä antamasta kaikkia Suomessa siirtohinnoitteludokumentoinnissa tarvittuja tietoja.

BEPS-dokumentointiohjeistuksen kohdassa D.7. Penalties: *"Care should be taken not to impose a documentation-related penalty on a taxpayer for failing to submit data to which the SME group did not have access."* **Siten Teknologiateollisuus ry esittää, että ohjeeseen lisätään maininta, ettei veronkorotusta kuitenkaan määrätä, mikäli suomalaisella konserniyhtiöllä ei yrityksestään huolimatta ole ollut pääsyä siirtohinnoitteludokumentoinnin laatimiseen vaadittaviin tietoihin ajallaan tai se kykenee antamaan tiedot vain vaillinaisena.**

Vanhassa Verohallinnon Siirtohinnoittelun dokumentointi -ohjeessa veronkorotusten osalta oli lisätty ohjeistus, että "Dokumentointia koskevan veronkorotuksen soveltamisessa on ensimmäisinä soveltamisvuosina noudatettava erityistä varovaisuutta, koska kyseessä on uusi menettely, jonka sisältöä verovelvolliset vasta pyrkivät omaksumaan." Kappaleessa on annettu lisäksi tarkempia ohjeita veronkorotuksen määrittämisen arvioinnista. Siirtohinnoittelun dokumentointiin on tullut suuria muutoksia, jotka vaativat yrityksiltä paljon omaksumista ja opettelemista. Rajanveto milloin tiedot on toimitettu uutta lainsäädäntöä ja Verohallinnon ohjeistuksen mukaisesti tai milloin dokumentointi on ollut vaillinaista tai olennaisesti vaillinaista, tulee olemaan vaikea alkuvuosien aikana. Dokumentointivelvollisuuteen ehdotettavat muutokset tulevat edellyttämään yrityksiltä laajoja sekä ainakin aluksi vaikeasti saatavilla olevia tietoja. Tarvittavat tiedot eivät ole yrityksillä/konserneilla suoraan sellaisenaan saatavilla. Lainsäädännön muutokset edellyttävät verovelvollisilta muutoksia järjestelmiin, dokumentointitapoihin, tiedon siirtämiseen, työtapoihin yleensä, raportointityökaluja tulee yhtenäistä ym. Nämä kaikki vaativat aikaa ja resursseja. **Siksi Teknologiateollisuus ry ehdottaa, että 2007 Siirtohinnoittelun dokumentointiohjeen mukainen, ensimmäisiä soveltamisvuosia koskeva varovaisuuden periaate veronkorotuksia määrättäessä, lisättäisiin myös tähän dokumentointiohjeeseen.**

#### Lopuksi

Teknologiateollisuus ry kiittää siitä, että Verohallinto on laatinut Siirtohinnoittelun dokumentoinnista yksityiskohtaisen ja esimerkkejä sisältävän ohjeistuksen ja, että dokumentointiohjeen tulkinta sidotaan OECD:n BEPS-dokumentointiohjeistukseen ja siirtohinnoitteluohjeisiin. Ohjeluonnosta on kuitenkin muokattava niin, että BEPS-dokumentointiohjeistuksessa painotettu perusajatus, että dokumentointivaatimukset eivät saa aiheuttaa kohtuutonta hallinnollista taakkaa yrityksille, ja painopisteen tulee olla olennaisissa tiedoissa käy selvästi ja koko dokumentointiohjeistuksen kattavasti ilmi. Liian laajat tietovaatimukset tulee ohjeluonnoksesta poistaa, koskien mm.

- raportointikäytäntöjä,
- henkilöstön kokemusta, osaamista ja kykyä tehdä päätöksiä,
- mitä tietoa raportoidaan ja miten tietoa hyödynnetään,
- tietojen liiketoiminnan päätöksenteosta liittämistä liiketoimintakuvaukseen, ja
- realististen vaihtoehtojen analysoinnista liiketoimen tunnistamisen yhteydessä.

Lisäksi Teknologiateollisuus ry vaatii, että Verohallinnon dokumentointiohjeistuksesta ehdottomasti poistetaan linjaus, että "ennakollisen keskustelun muistiot ja vastaavat kirjalliset kannanotot" olisivat tax ruling -tasoisia dokumentteja. "Other tax ruling" on ehdottomasti katsottava tarkoittavan vain valituskelpoisia ratkaisuja.





Liiketoimen tunnistamiseen liittyvien linjausten osalta tulee korostaa, että kyse on vain siirtohinnoitteludokumentoinnin laatimiseksi annetuista ohjeista, ei yleisistä tulkintaohjeista. Verotuksen on perustuttava lakiin.

Teknologiateollisuus ry esittää myös varovaista linjaa veronkorotusten määräämisen osalta ensimmäisiä soveltamisvuosia koskien ja jos verovelvollinen ei yrityksestään huolimatta ole saanut tarvittavia tietoja ajoissa tai vain vaillinaisena.

Helsingissä 20.6.2017

Matti Mannonen  
johtaja

Lisätietoja: [maria.volanen@teknologiateollisuus.fi](mailto:maria.volanen@teknologiateollisuus.fi) p. 040 5323 744