

Työntekijän lähettäminen siirtohinnoiteltavana liiketoimena

Lapin yliopisto
Oikeustieteiden tiedekunta
Pro gradu -tutkielma
Henry Leikas
Finanssioikeus
2019

Lapin yliopisto, oikeustieteiden tiedekunta

Työn nimi: Työntekijän lähettäminen siirtohinnoiteltavana liiketoimena

Tekijä: Henry Leikas

Opetuskokonaisuus ja oppiaine: Maisteritutkielma, Finanssioikeus

Työn laji: Tutkielma_X_Laudaturtyö__Lisensiaatintyö__Kirjallinen työ__

Sivumäärä: XIII + 74

Vuosi: 2019

Tiivistelmä:

Työntekijän lähettäminen kahden etuyhteisyriksen välillä aiheuttaa tavallisesti ylimääräisiä kustannuksia ainakin toiselle etuyhteisyrikselle työntekijälle maksettavan rahapalkan lisäksi. Siirtohinnoittelun kannalta kriittistä asiassa on se, kuinka kustannukset allokoidaan lähettäjän ja käyttäjäyrityksen kesken ja missä määrin näillä yrityksillä on taloudellinen intressi henkilöstön rajat ylittäviin siirtoihin. Työntekijän lähettämisestä aiheutuvien kustannusten jaon on nimittäin tapahduttava markkinaehtoperiaatteen mukaisesti.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin lisättiin BEPS-hankkeen tuloksena vuonna 2014 tulkintaohjeet markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta työvoimaa koskien. Sikäli kuin on mahdollista määritellä erikoistyövoiman luomat edut tai haitat verrattuna työntekijöihin sellaisessa yrityksessä, joka on osallisena vastaavanlaisissa liiketoimissa, voidaan vertailukelpoisuuden oikaisuja tehdä vastaamaan koulutetun työvoiman vaikutusta tuotteiden ja palvelujen markkinaehtoihin hintoihin. Saksan veroviranomaiset ovat julkaisseet ohjeet työntekijöiden lähettämisen kustannusten jaosta vuonna 2001. Lähtökohtana ohjeissa on se, että jos komennukseen liittyvät kulut on jaettu epäasianmukaisella tavalla, ts. ei ole noudatettu molempien asianomaisten yritysten etuja, verovelvollisen tuloja on korjattava sovellettavien verosäännösten mukaisesti. Jos toisesta konserniyhtiöstä siirrettävän työntekijän työskentelyssä on kyse komennuksesta, sen osallisina olevien konserniyhtiöiden välillä maksettavan korvauksen on oltava markkinaehtoinen.

Tutkielmassa vastataan kysymykseen siitä, miten siirtohinnoittelusäännöksiä sovelletaan työvoiman siirtämisestä aiheutuviin kustannuksiin tai lähettämisen johdosta syntyviin tuloihin, kuinka työvoiman vero-oikeudellisesti hyväksyttävä siirtohinna määritellään ja mitkä säännökset sitä koskevat.

Avainsanat: markkinaehtoperiaate, siirtohinnoittelu, lähetetyt työntekijät, kansainvälinen vero-oikeus, vero-oikeudellisesti hyväksyttävä arvostusratkaisu

SISÄLLYSLUETTELO

LÄHTEET	VI
KIRJALLISUUS	VI
VIRALLISLÄHTEET	VIII
ULKOMAISET VIRALLISLÄHTEET	IX
ARTIKKELIT	X
INTERNETLÄHTEET	X
OIKEUSTAPAUKSET	XI
LYHENNELUETTELO	XII
1 JOHDANTO	1
1.1 Johdatus tutkielman aiheeseen	1
1.2 Tutkimuskysymykset ja aiheen rajaus	4
1.3 Tutkimusmenetelmä	5
1.4 Keskeinen lähdeaineisto	6
1.5 Tutkielman rakenne	6
2 KONSERNI JA TYÖNTEKIJÄT	8
2.1 Konserniverotus	8
2.1 Lähetetyt työntekijät Suomen lainsäädännössä	9
2.2 Työntekijän lähettäminen liiketoimena	11
2.3 Ulkomaankomennuksen sopimusvaihtoehdot	13
3 SIIRTOHINNOITTELU	15
3.1 Siirtohinnoittelun taustaa	15
3.2 VML 31 §:n siirtohinnoitteluoikaisu	17
3.2.1 Siirtohinnoittelunormin sisältö	17
3.2.2 Siirtohinnoittelunormin laaja tai suppea tulkintatapa	18
3.3 VML:n ja siirtohinnoitteluohjeiden suhde	19
3.4 Siirtohinnoittelun dokumentointivelvollisuus	20

3.4.1	Siirtohinnoitteluoikaisu verovelvollisen vahingoksi	22
3.4.2	Siirtohinnoitteluoikaisu verovelvollisen hyväksi	23
3.4.3	Vastaoikaisu	24
3.5	Kotimainen oikeuskäytäntö	25
3.6	Verosopimusosoikeus	26
3.7	Kansainvälinen kaksinkertainen verotus ja vajaaverotus	27
3.7.1	Tulonoikaisuartikla.....	27
3.7.2	Keskinäinen sopimusmenettely	29
3.7.3	Arbitraatiosopimus	30
3.7.4	Siirtohinnoittelun ennakkosopimus	31
3.8	EU-oikeuskäytäntöä.....	32
3.8.1	Euroopan komission päätös 2017/1283.....	32
3.8.2	Euroopan komission antaman päätöksen merkitys.....	35
3.9	Saksan verolainsäädäntö.....	36
3.10	Pohjoismainen verolainsäädäntö ja siirtohinnoittelua koskeva oikeuskäytäntö.....	38
4	LÄHETETTYJEN TYÖNTEKIJÖIDEN SIIRTOHINNOITTELU	41
4.1	Tulonjako vai kustannustenjako	41
4.2	BEPS-hanke.....	42
4.3	Koulutettu työvoima	44
4.4	Lähetetyt työntekijät Saksan siirtohinnoittelusäännöksissä	48
4.5	Know-how yrityksen omaisuutena	52
5	TYÖVOIMAN SIIRTOHINNAN MÄÄRITTELYN ONGELMIA.....	56
5.1	Työntekijän tuottama arvonlisä	56
5.2	Toimintoarviointi.....	57
5.3	Vertailuarviointi	59
5.4	Vertailukelpoisuuden oikaiseminen	60
5.5	Know-how'n arvon määrittäminen.....	61

6	SIIRTOHINTA-ANALYYSI	64
6.1	Siirtohinnoittelumenetelmät	64
6.1.1	Markkinahintavertailu	64
6.1.2	Jälleenmyyntihinta.....	65
6.1.3	Kustannusvoittolisä	67
6.1.4	Liiketoiminettomarginaali	68
6.1.5	Voiton jakaminen	69
6.2	Siirtohinnoittelumenetelmän valinta	70
7	Johtopäätökset	72

LÄHTEET

KIRJALLISUUS

- Aarnio, Aulis*, Laintulkinnan teoria: yleisen oikeustieteen oppikirja, WSOY 1989.
- Blesgen, Martin – Kratzer, Carsten*, Transfer Pricing in Germany: Translation of Important Law and Regulations, Otto Schmidt KG, Verlag, 2011.
- Helminen, Marjaana*, Kansainvälinen tuloverotus, 2. uudistettu painos, Edita 2013.
- Hirvonen, Ari*: Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Yleisen oikeustieteen julkaisu 17. Helsinki 2011. [http://www.helsinki.fi/oikeustiede/tutkimus_ja_julkaisut/julkaisut/yleinen_oikeustiede/hirvonen_mitka_metodit.pdf].
- Immonen, Raimo – Nuolimaa, Risto*, Osakeyhtiöoikeuden perusteet, 3. uudistettu painos, Alma Talent 2017.
- Jaakkola, Riika – Laaksonen, Sanna – Nikula, Timo – Palmu, Mikko – Paronen, Vesa – Sandelin, Eric – Vasenius Suvi*, Siirtohinnoittelu käytännössä, Edita 2012.
- Karjalainen, Jukka – Raunio, Merja*, Siirtohinnoittelu, 2. uudistettu painos, Alma Talent 2018.
- Kujanpää, Emmiliina – Äimä, Kristiina*, Kasvuyrityksen kansainvälinen tuloverotus, Helsingin kamari Oy 2013.
- Kukkonen, Matti – Walden, Risto*, Pk-konsernin verosuunnittelu, 2. uudistettu painos, Alma Talent 2016.
- Malmgrén, Marianne*, Oikeushenkilön asuinvaltio verotuksessa ja yrityksen kansainvälistyminen, Edita 2008.
- Malmgrén, Marianne - Myrsky, Matti*, Elinkeinotulon verotus, 4. uudistettu painos, Talentum 2014.
- Malmgrén, Marianne - Myrsky, Matti*, Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus, 3. uudistettu painos, Alma Talent 2017.
- Mehtonen, Pekka*, Siirtohinnoittelu, tuloverotus ja konsernistrategiat – erityisesti strategisen suunnittelun dokumentoinnista ja reaaliargumentaatiosta, Edita 2005.

- OECD*, Commentary on Article 9, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, Paris, 2017.
- OECD*, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, 2017.
- Ossa, Jaakko*, Taloushallinnon verotus, Alma Talent Fokus, 2018.
- Pankakoski, Katriina*, Tavaramerkin siirtohinnoittelu: etuyhteysliiketoimen markkinaehtoisen hinnoittelun rajat, Acta Wasaensia, 397, 2018.
- Ryle, Gilbert*, Knowing How and Knowing That, Proceedings of the Aristotelian Society, Volume 46, Issue 1, 1946.
- Saarinen, Mauri*, Ulkomaankomennus: työ-, sosiaali- ja vero-oikeudelliset näkökohdat, Alma Talent 2018.
- Villa, Seppo*, Henkilöyhtiöt ja osakeyhtiö, 5. uudistettu painos, Alma Talent 2018.
- Wittendorff, Jens*, Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law, Kluwer Law International BV, 2010.

VIRALLISLÄHTEET

Euroopan unioni

Euroopan komission asetus N:o 2790/1999

Neuvoston direktiivi työntekijöiden oikeuksien turvaamista yrityksen tai liikkeen taikka yritys- tai liiketoiminnan osan luovutuksen yhteydessä koskevan jäsenvaltioiden lainsäädännön lähentämisestä 12.3.2001, 2001/23/EY.

Hallituksen esitykset

HE 107/2006 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi. Helsinki 2006.

HE 143/1993 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle verotuksen muutoksenhakujärjestelmän uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi. Helsinki 1993.

HE 308/2018 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä, verotusmenettelystä annetun lain 89 §:n 3—5 momentin kumoamisesta ja rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 22 §:n muuttamisesta. Helsinki 2018.

HE 39/2016 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi työntekijöiden lähettämisestä ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi. Helsinki 2016.

Säädökset

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336

Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1969/360.

Laki konserniavustuksesta verotuksessa 21.11.1986/825.

Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558.

Liikesalaisuuslaki 595/2018.

Osakeyhtiölaki 624/2006.

Sopimus Euroopan unionin toiminnasta.

Tuloverolaki 30.12.1992/1535.

Työsopimuslaki 55/2001.

Verohallinnon ohjeet

Verohallinnon kannanotto dnro A177/200/2015, OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden päivitykset tulkintalähteinä.

Verohallinnon ohje siirtohinnoittelun dokumentoinnista A68/200/2018, 30.4.2018.

Verohallinnon verkkosivut, Siirtohinnoittelun ennakkosopimus (APA), 2016.

Verohallinnon verkkosivut, Tietoa siirtohinnoittelusta, päivitetty 26.3.2016.

ULKOMAISET VIRALLISLÄHTEET

26 CFR § 1.482-1.

Abgabenordnung, 16.03.1976.

Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen, (Außensteuergesetz) AStG, 08.09.1972.

Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen, 23.2.1983.

Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen in Fällen der Arbeitnehmerentsendung, 9.11.2001.

Inkomstskattelag 1999:1229.

Körperschaftsteuergesetz, KStG, 31.08.1976.

Lov om indkomstskat til staten nr. 149 af 10. april 1922 (Statsskatteloven).

Lov om påligningen af indkomstskat til staten (Ligningsloven).

ARTIKKELIT

- Brauner Yariv*, Value in the Eye of the Beholder: The Valuation of Intangibles for Transfer Pricing Purposes, *Virginia Tax Review*, vol. 28, nr. 1, 2008.
- Förster, Hartmut*, Germany's Transfer Pricing Provisions: A Conflict with Internationally Agreed Principles? *Tax Management Transfer Pricing Report*, 2010, Vol 18, No. 17.
- Gimbel Lewis, Patricia*, Second First?? Transfer Pricing Issues in Secondment of Personnel, *The Tax Executive*, Jul/Aug 2002;54.
- Isomaa-Myllymäki, Anita – Penttilä, Seppo*, Päämiesrakenteet murroksessa – aineettoman keskittäminen ja siirtohinnoittelu (referee-artikkeli), *Verotus* 1/2018, s. 15.
- Isomaa-Myllymäki, Anita*, Konsernin sisäisen rahoituksen markkinaehtoisuus: Rahoitusrakenne ja uudelleenluokittelu (referee-artikkeli), *Verotus* 1/2014, s. 99.
- Moro Visconti, Roberto*, Evaluating Know-how for Transfer Price Benchmarking. *Journal of Finance and Accounting*, 2013, Vol. 1, No. 1, s. 27-38.
- Nuotio, Vesa-Pekka*, Siirtohintaoikaisuja, tappiontasasta, palvelumaksuja ja voittolisiä, *Verotus* 2/2018, s. 136.
- Raunio, Merja*, Konsernitukea vai markkinaehtoista hinnoittelua, *Verotus* 1/2008, s. 47.
- Syväkangas, Katja*, Vastaoikaisu siirtohinnoittelussa (referee-artikkeli), *Verotus* 5/2011, s. 531.
- Vogele, Alexander – Cruger, Arwed – Schmitt, Volker*, Sharing the cost of expatriates in Germany, *International Tax Review* 2002, Vol 13, Iss. 4, s. 24-26.

INTERNETLÄHTEET

- Euroopan komissio, Valtiontuki, päivitetty viimeksi 16.4.2012, [http://ec.europa.eu/competition/consumers/government_aid_fi.html], vierailtu 12.2.2019.
- Euroopan muuttoliikeverkosto, Maahanmuuton tunnusluvut 2017, s. 8, [http://www.emn.fi/files/1814/Maahanmuuton_tunnusluvut_2017_FI_SCREEN2.pdf], vierailtu 23.2.2019.

Isomaa-Myllymäki, Anita, VML 31.1 §:n siirtohinnoitteluvoimakkautta ja markkinaehtoperiaatteen soveltamisen rajat, [<https://www-edilex-fi.ezproxy.ulapland.fi/uutiset/50722?all-words=siirtohinnoittelu&offset=81&perpage=20&sort=relevance&searchSrc=1&advancedSearchKey=665792>], vierailtu 12.3.2019.

Neue Zürcher Zeitung, 28.2.2017, [<https://zeitungsarchiv.nzz.ch/neue-zuercher-zeitung-vom-28-02-2017-seite-1.html>], vierailtu 15.3.2019.

Oinonen, Mika, Applen maksettava 13 miljardin euron laitton valtiontuki – Komissio osoittaa kasvavaa mielenkiintoa valtiontukisääntelyn tiukempaan valvontaan, 31.8.2016, [<https://www.lexia.fi/fi/applen-maksettava-13-miljardin-euron-laitton-valtioneuvero-komissio-osoittaa-kasvavaa-mielenkiintoa-valtioneuvero-saantelyn-tiukempaan-valvontaan/>], vierailtu 4.3.2019.

PWC, International Transfer Pricing 2015/16, Germany, päivitetty 28.8.2015, [<https://www.pwc.com/gr/en/publications/assets/international-transfer-pricing-guide-2015-2016.pdf>], vierailtu 15.3.2019.

Työsuojeluhallinnon verkkopalvelu [<https://www.tyosuojelu.fi/tyosuhde/lahetetty-tyontekija>], vierailtu 23.2.2019.

Verohallinnon konserniverokeskus, Sami Laaksonen, MAP (Mutual Agreement Procedure), tuplaverotuksen poistaminen, 2018, [<https://www.vero.fi/globalassets/map-tuplaverotuksen-poistaminen.pdf>], vierailtu 1.4.2019.

OIKEUSTAPAUKSET

KHO 2013:36.

KHO 2014:33.

KHO 2014:119.

KHO 2018:173.

RÅ 1987 ref 89 I ja II.

RÅ 1998 not. 213.

DIT International Taxation, Mumbai vs. M/s. Morgan Stanley & Company Inc. (2007) 292 ITR 416 (SC).

TfS 2007, 163.

LYHENNELUETTELO

APA	Advanced Pricing Agreement
AStG	Außensteuergesetz
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CbC	Country-by-Country
CP	Cost plus method
CUP	Comparable uncontrolled price method
DL	Defensor Legis
EU	Euroopan unioni
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta
HE	Hallituksen esitys
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KonsavL	Laki konserniavustuksesta verotuksessa
KPL	Kirjanpitolaki
KStG	Körperschaftssteuergesetz
LSL	Liikesalaisuuslaki
MAP	Mutual Agreement Procedure
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
OYL	Osakeyhtiölaki
RPM	Resale price method

SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta
TfS	Tidsskrift for skatter og afgifter
TNMM	Transactional net margin method
TSL	Työsopimuslaki
TVL	Tuloverolaki
VL	Verotus-lehti
VML	Laki verotusmenettelystä

1 JOHDANTO

1.1 Johdatus tutkielman aiheeseen

Globaalin taloudellisen integraation lisääntyessä ja kaupan esteiden vähentyessä yritysten kansainvälisen liiketoiminnan määrä ja merkitys kasvavat jatkuvasti. Yhtä lailla työntekijöiden liikkuvuus maasta toiseen lisääntyy kiihtyvään tahtiin. Maailmanlaajuinen ulkomaankaupan kasvu on lisännyt työvoiman liikkuvuutta.¹ Euroopan alueella työvoiman liikkuvuuden lisääntyminen on seurausta Euroopan unionin alueen työvoiman vapaasta liikkuvuudesta.

Kansainvälisen vero-oikeuden säännöt soveltuvat pääasiassa silloin, kun valtio, josta tulo on peräisin, eli tulon lähdevaltio, ja valtio, jossa tulonsaaja asuu, eli tulonsaajan asuinvaltio, ovat eri valtioita. Samalla lailla kansainvälisen vero-oikeuden normeja joudutaan soveltamaan silloin, kun varallisuus sijaitsee eri valtiossa kuin missä varallisuuden omistaja asuu.²

Kansainvälisen tuloverotuksen hallitsemisesta on tullut kilpailutekijä, johon yritykset haluavat panostaa. Esimerkiksi suomalaisella yrityksellä voi olla verotukseen liittyviä velvoitteita useissa erilaisissa kansainvälisissä tilanteissa. Sillä voi olla toimintaa ulkomailla esim. kiinteän toimipaikan kautta, sen sopimuskumppanina voi olla ulkomainen yritys tai se voi käyttää vaikkapa ulkomaista vuokratyövoimaa.

Esimerkkinä monikansallinen yritys A Oyj, jonka kotipaikka on Suomessa, käyttää yhtenäistä tietokonejärjestelmää tilauksiin, myynnin seurantaan, jne. Yksi A Oyj:n ulkomaisista tytäryhtiöistä (B GmbH) tarvitsee ylimääräisen ohjelmistoasiantuntijan varmistukseen, että se käyttää järjestelmää oikein ja kouluttaakseen työntekijänsä sen käyttöön. A sopii työntekijä C:n lähettämistä vuodeksi B:lle Saksaan sen Espoossa sijaitsevasta toimipisteestään. C säilyy A:n palkkalistalla ja säilyttää työsuhte-etuutensa ja B korvaa A:lle tästä 150 000 euroa työnantajakustannuksina.

Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan toisilleen läheisten yritysten välisten transaktioiden eli etuyhteysliiketoimien hinnoittelua verotuksen näkökulmasta.³ Mikäli etuyhteysliiketoimi tapahtuu

¹ Saarinen 2018, s. 1.

² Helminen 2013.

³ Karjalainen – Raunio 2018, s. 1

alle markkinaehtoisen hinnan, oikaistaan se verotuksessa vastaamaan sitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten kesken olisi sovittu. Oikaisu suoritetaan soveltamalla markkinaehtoperiaatetta.

Markkinaehtoperiaate (engl. *arm's length principle*) tarkoittaa sitä, että konsernin sisäisissä liiketoimissa on käytettävä vastaavia hinnoittelu- ja muita ehtoja kuin sellaisissa liiketoimissa, jotka tehtäisiin samanlaisissa olosuhteissa riippumattomien yritysten välillä. Periaate on teoriassa yksinkertainen, mutta ongelmaksi voi muodostua esimerkiksi se, miten esimerkiksi aineetomille oikeuksille löydetään markkinaehtoinen hinta, jos vertailukohteita ei ole.⁴

Siirtohinnoittelulla on yhteiskunnallista merkitystä, sillä siinä on kyse verotulojen kohdentamisesta siihen maahan, missä yrityksen tulo syntyy. Suomi on esimerkki korkean veroasteen maasta. Siirtämällä tuotantotekijöitä matalan veroasteen maassa toimivalle yksikölle, kyseisen tuotantotekijän tuottama arvo siirtyy myös kyseiseen maahan ilman ”oikeantasoista” veroseuraamusta.

Työvoiman kansainvälisellä liikkuvuudella puolestaan voidaan nähdä olevan myös tärkeä työllisyyspoliittinen vaikutus. Ulkomaankaupan kasvu on johtanut kansainvälisen liikkuvuuden lisääntymiseen ja monet taloustieteilijät ovat yksimielisiä siitä, että viime vuosien liikkuvuuden lisääntyminen on lisännyt kansantalouden arvonlisäystä ja työllisyyttä.

Erityisen merkittävää talouselämän elpyminen on erään selvityksen mukaan ollut valtioiden välisillä raja-alueilla, joilla se on ollut jopa 10 % parempi kuin raja-alueen ulkopuolella sijaitsevilla yrityksillä.⁵ Lentolippujen halpeneminen ja tuotannon automatisointi ovat mahdollistaneet ulkomaankomennusten joustavuuden lisääntymisen⁶, joten kysymys lähetettyjen työntekijöiden palkkakustannusten kohdistamisesta ja niiden oikeanlaisesta tasosta aktualisoituu yhä useammin monikansallisissa konserneissa samaan aikaan kasvavan kansainvälisen sääntelyn rinnalla.

⁴ Karjalainen – Raunio 2018, s. 47.

⁵ Neue Zürcher Zeitung 28.2.2017

⁶ Saarinen 2018 s. 27.

Nimenomaan työperäinen maahanmuutto on kasvussa. Tarkkoja tilastoja siitä, mikä osa muuttoliikkeestä on työperäistä, ei ole saatavissa, mutta osuuden arvioidaan Suomessa olevan kuitenkin yli 50 %.⁷ Työperäisten oleskelulupahakemusten määrä on lisääntynyt vuodesta 2013 vuoteen 2016 yli 20 % ja myönteisten työperäisten oleskelulupien määrä oli 6 751 vuonna 2017.

Vuonna 2017 työntekoperusteisista oleskelulupahakemuksista hyväksyttiin 86 % ja hylättiin 14 %.⁸ Erityisasiantuntijat ovat yksi suurimmista ryhmistä, jotka eivät tarvitse työntekijän oleskelulupaa työskennelläkseen Suomessa. Erityisasiantuntijoita ovat esimerkiksi IT-alan erityisosaajat, korkeakoulututkinnon suorittaneet jonkin erityisalan osaajat tai muut korkeakoulututkinnon suorittaneet henkilöt, jotka tulevat erityistä ammattitaitoa vaativaan tehtävään.⁹

Vuonna 2017 Maahanmuuttovirasto myönsi erityisasiantuntijoille oleskelulupia 1 374 henkilölle. Eniten erityisasiantuntijoiden joukossa on IT-alan asiantuntijoita, jotka tulevat pääasiassa Intiasta. Suurimman ryhmän ulkomaalaisia, joille myönnettiin oleskelulupa työnteon perusteella, muodostavat ukrainalaiset (noin 1 414 myönteistä päätöstä), intialaiset (noin 839) ja venäläiset (noin 699).

Lukuja ei ole erikseen saatavilla siitä, kuinka moni työntekijöistä on tullut Suomeen lähetettynä työntekijänä eikä myöskään siitä, kuinka paljon Suomessa toimii työvoimaa lähettäviä ulkomaisia yrityksiä¹⁰, mutta pääteltävissä on se, että Suomeen tulevien ulkomaalaisten työntekijöiden määrä on kasvussa. Sama kehitys koskee oletettavasti myös Suomeen lähetettyjen korkeasti koulutettujen erityisasiantuntijoiden määrää. Siirtohinnoittelukysymykset koskevat lähtökohtaisesti heitä, sillä kuten myöhemmin luvussa 4 käy ilmi, on työntekijän erityisosaaminen olennainen seikka tarkasteltaessa sitä, onko lähetetystä työntekijästä maksettu korvaus ollut markkinaehtoinen.

Siirtohinnoittelu on aiheena relevantti sen vuoksi, että lähetetyt työntekijät (myös *komennusmiehet, ulkomaantyöntekijät, ekspatriaatit*) voivat muodostaa kansainvälisille yrityksille merkittävän kuluerän. Kysymys siitä, kenen kuuluisi kantaa lähetettyihin työntekijöihin liittyvä

⁷ Saarinen 2018, s. 24.

⁸ Euroopan muuttoliikeverkosto 2017, s. 8.

⁹ Euroopan muuttoliikeverkosto 2017, s. 9.

¹⁰ HE 39/2016 vp, s. 27.

kustannustaakka ja veroseuraamukset, vaatii syvempää tarkastelua, koska henkilöstön siirtäminen on tunnustettu potentiaalisesti tavaksi siirtää tuottoja kevyemmän verotuksen maihin ja se voidaan siksi laskea siirtohinnoitteluun liittyväksi kysymykseksi.¹¹

1.2 Tutkimuskysymykset ja aiheen raja

Siirtohinnoittelun päämääränä on verotuksellisesti hyväksyttävän hinnan ja muiden liiketoimen ehtojen määrittely. Tutkimuksen tarkoituksena on tutkia lähetettyjen työntekijöiden arvonmäärittästä konserniyritysten siirtohinnoittelussa. Jotta siirtohinnoittelun päämäärään päästään, on lähetettyjen työntekijöiden siirtohinnoittelussa löydettävä vastaukset ensinnäkin siihen, voidaanko siirtohinnoittelusäännöksiä ylipäätään soveltaa työvoiman siirtämisestä aiheutuviin kustannuksiin tai lähettämisen johdosta syntyviin tuloihin. Jotta liiketoimi voidaan hinnoitella, on sen kohteella oltava joku arvo. Siksi on selvitettävä, mikä on se mahdollinen arvo tai arvonalisarvo, joka työvoiman tai yksittäisen työntekijän lähettämistä syntyy.

Tutkimuksessa lähestytään tätä ongelmaa voimassa olevan lainsäädännön ja oikeuskirjallisuuden avulla. Tutkimuksessa ei käsitellä lähetettyjen työntekijöiden henkilökohtaista verotusta, vaan keskitytään ainoastaan niihin kysymyksiin, jotka koskevat työnantajana toimivia yrityksiä.

Lähetettyjen työntekijöiden siirtohinnoitteluun liittyviä kysymyksiä konsernin näkökulmasta ei ole Suomessa kovin paljon tutkittu, joten siksi katse on suunnattava myös ulkomaille ja ulkomaiseen tutkimukseen. Pyrin tutkielmassani käytännönläheisyyteen. Tutkimuksen keskiössä ovat rajat ylittävät siirtohinnoittelukysymykset ja käytän ajoittain yksinkertaisia esimerkkejä havainnollistamaan käsillä olevaa tilannetta.

Aiheen tarkastelu työoikeuden näkökulmasta on rajattu siihen, miten työntekijän lähettäminen käytännössä järjestetään ja millainen työsuhde sen taustalla on. Kysymys on tarpeen selvittää sen takia, että ymmärretään, minkä konserniyhtiön työntekijä lähetetty työntekijä on missäkin tilanteessa ja kenen vastuulla on esimerkiksi hänen palkanmaksunsa.

¹¹ *Vogele, Cruger, Schmitt* 2002.

1.3 Tutkimusmenetelmä

Tutkimus on vero-oikeudellinen ja se on liitynnäinen kansainväliseen vero-oikeuteen¹². Tutkimuksen näkökulma on oikeusdogmaattinen eli lainopillinen ja sen tutkimuskohteena on voimassa oleva oikeus.¹³ Oikeusdogmatiikan tehtävänä on selventää oikeussäännösten sisältöä ja systematisoida oikeussäännöksiä.¹⁴ Tässä tehtävässään oikeusdogmatiikka esittää kahdenlaisia väitteitä oikeusnormeista: normikannanottoja ja tulkintakannanottoja.¹⁵ Lainopillisen metodin myötä tutkielmassa analysoidaan kustannusten allokoinnin avulla yritysraenteissa tapahtuvaa verosuunnittelua voimassa olevan lainsäädännön ja sitä tulkitsevan oikeuskäytännön valossa. Tutkimuksen tarkoituksena on lisäksi selvittää ja tulkita lähetettyjen työntekijöiden siirtohinnoittelussa käytettäviä arvonmääritysperusteita olemassa olevien oikeuslähteiden avulla ja jäsentää voimassa olevia kasainvälisiä siirtohinnoittelusäännöksiä sekä lähetettyjen työntekijöiden verokohtelua.

Siirtohinnoittelun taustalla ovat vero-oikeuden klassiset perusongelmat. Verolainsäädäntö on lähtökohtaisesti kansallista, kun taas monikansalliset konsernit operoivat kansainvälisellä areenalla harjoittaen toimintojaan useissa eri maissa ja maanosissa. Nämä normit koskevat niin verotuksen sisältöä kuin verotusmenettelyä. Keskeinen osa kansainvälisen vero-oikeuden normeista käsittelee valtioiden verotusoikeuden ulottuvuuteen liittyviä kysymyksiä, eli sitä, milloin valtiolla on oikeus verottaa esimerkiksi yritystä. Lähestyn tutkimusongelmaa Suomen oikeusjärjestyksen pohjalta, mutta aiheen kiinteän kansainvälisen liitynnän vuoksi on tutkimuksessa huomioitava myös muiden oikeusjärjestelmien normistot ja oikeuskäytäntö.

Koska kyse on työntekijöitä koskevasta aiheesta, on tutkimuksella myös työoikeudellinen ulottuvuus. Tarkastelen erilaisia työntekijän lähettämistilanteita tämän vuoksi myös työoikeudellisen lainsäädännön näkökulmasta. Oikeusvertailevaa tutkimusnäkökulmaa hyödyntämällä karotetaan Suomen ja Saksan kansallisen siirtohinnoitteluoikaisua koskevan verolainsäädännön soveltamisen yhteneväisyyksiä ja eroavuuksia.

¹² Kansainvälinen vero-oikeus on vero-oikeuden lohko, johon kuuluvat ne veronormit, jotka koskevat kansainvälisiä taloussuhteita, eli sellaisia tilanteita, joissa vero-objektilla on yhtä aikaa liittyviä kahteen tai useampaan valtioon.

¹³ *Hirvonen* 2011, s. 21.

¹⁴ *Aarnio* 1989, s. 288.

¹⁵ *Hirvonen* 2011, s. 22.

1.4 Keskeinen lähdeaineisto

Keskeisenä lähdeaineistona tutkimuksessa on toiminut aihetta koskeva verolainsäädäntö, etenkin verotusmenettelylaki, elinkeinoverolaki ja tuloverolaki. Verotusmenettelylain tulkinnassa lähteenä on käytetty erityisesti hallituksen esityksiä ja verohallinnon syventäviä ohjeita. Kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa ja oikeustieteellisissä lehdissä siirtohinnoittelua koskevien julkaisujen määrä on lisääntynyt merkittävästi viime vuosina. Niitä on käytetty tässä tutkielmassa keskeisenä lähdeaineistona ulkomaisten artikkelien ohella. Työntekijöitä koskien siirtohinnoittelua on käsitelty ulkomailla etenkin saksalaisessa ja yhdysvaltalaisessa oikeustieteellisessä tutkimuksessa ja keskustelussa.

Kotimaisen aineiston lisäksi keskeisimpänä lähdeaineistona toimii OECD:n¹⁶ julkaisemat siirtohinnoitteluohjeet. Koska ohjeet ovat kansainvälisesti ja suomalaisessa oikeuskäytännössä hyväksytyt, ovat ne tärkeä tulkintalähde siirtohinnoittelussa käytetyn markkinaehtoperiaatteen soveltamisessa.

Saksa on EU:n ja OECD:n jäsen, joten Saksassakin noudatetaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeita. Monissa kohdin saksalainen normisto ja OECD:n siirtohinnoitteluperiaatteet ovatkin yhteensopivia. Pysin hyödyntämään tutkielmassa esimerkkejä Saksan sääntelystä, ohjeista ja käytännöstä havainnollistaakseni erilaisia näkökantoja siirtohinnoittelukysymyksiin sekä löytääkseni tulkinta- ja ratkaisuvaihtoehtoja lähetettyjen työntekijöiden siirtohinnoittelua koskeviin ongelmiin.

1.5 Tutkielman rakenne

Tutkielma jakaantuu seitsemään lukuun. Ensimmäinen luku on johdantoluku, jossa esittelen lyhyesti aihealuetta, määrittelen tutkimuskysymykset ja rajaukset sekä luon kokonaisvaltaisen kuvauksen tutkielman rakenteeseen. Johdannon tarkoituksena on esitellä tutkimus pääpiirteissään ja kertoa, mihin kysymyksiin pyrin tutkimuksessa löytämään vastauksen.

Toisessa luvussa pohjustan aihetta käsittelemällä konserniverotusta sekä lähetettyjä työntekijöitä koskevaa lainsäädäntöä. Pysin pitämään tarkastelun rajattuna, mutta koen aiheelliseksi

¹⁶ OECD (engl. Organisation for Economic Cooperation and Development) eli Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö perustettiin vuonna 1961 ja se julkaisi siirtohinnoitteluohjeet ensimmäisen kerran vuonna 1995. Siirtohinnoitteluohjeisiin on kirjattu jäsenvaltioiden yhteinen näkemys siitä, miten siirtohinnoittelua tulisi verotuksessa arvioida ja markkinaehtoperiaatetta soveltaa. OECD:n 34 jäsenvaltiota ovat sitoutuneet noudattamaan ohjeita, jotta verotuskäytäntö olisi yhdenmukaista ja ennustettavaa ja yritykset välttyisivät kahdenkertaiselta verotukselta.

käydä aiheen kannalta oleellisia perusteita läpi. Luvun tavoitteena on esitellä sitä kokonaisuutta, jonka yksi osatekijä siirtohinnoittelu on, mikä luo samalla pohjaa tutkimuksen myöhempien vaiheiden käsittelylle.

Kolmannessa luvussa tutustutaan siirtohinnoitteluun, sen normipohjaan ja oikeuskäytäntöön. Käsittelen siirtohinnoittelua myös muiden maiden näkökulmasta ottamalla vertailukohteiksi Saksan, Ruotsin ja Tanskan säännökset. Esittelen myös lyhyesti muutaman aiheita koskevan oikeustapauksen.

Neljäs luku käsittelee lähetettyjä työntekijöitä siirtohinnoittelun kohteena ja aiheita lähestytään tutustumalla OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin asianomaisen aiheen osalta. Tutkimuksen syventämiseksi tarkastellaan Saksan verolainsäädäntöön kuuluvia tulkintaohjeita työntekijöiden lähettämisestä koskien. Oikeusvertailevaa tutkimusnäkökulmaa hyödyntämällä kartoitetaan Suomen ja Saksan kansallisen siirtohinnoitteluoikaisua koskevan verolainsäädännön soveltamisen yhteneväisyyksiä ja eroavuuksia. Vertailevan näkökulman avulla voidaan löytää sellaisia ratkaisuvaihtoja, joita voidaan hyödyntää Suomen verolainsäädännössä.

Viidennessä ja kuudennessa luvussa pureudutaan työntekijän lähettämiseen siirtohinnoittelukysymyksenä sen pohjalta, mitä siirtohinnoittelumenetelmiä on käytettävissä ja mitä arvostamisongelmia kyseisiin tilanteisiin liittyy. Esittelen siirtohinnan valintaan liittyvän prosessin alusta loppuun ja sen, millä perusteilla hintojen markkinaehtoisuus voidaan tarkastaa, jos se ylittää voidaan tehdä.

Seitsemännessä luvussa vedetään yhteen aiemmissä luvuissa havaitut seikat ja esitellään tutkimuksen lopputulos.

2 KONSERNI JA TYÖNTEKIJÄT

2.1 Konserniverotus

Suomessa konserni on määritelty osakeyhtiölain 8:12.1:ssä. Sen mukaan, jos osakeyhtiöllä on kirjanpitolain 1:5:ssä tarkoitettu määräysvalta toisessa kotimaisessa tai ulkomaisessa yhteisössä tai säätiössä, osakeyhtiö on emoyhtiö ja sen määräysvallassa oleva yhtiö on tytäryhtiö. Määräysvallan käsite on keskeisessä asemassa konsernin muodostumisessa, koska määräysvalta synnyttää konsernin.¹⁷ Määräysvallan käsite on lähtökohtaisesti kirjanpito-oikeudellinen, sillä KPL 1:6:n mukaan konsernisuhde syntyy myös, jos kirjanpitovelvollisella on yhdessä yhden tai useamman tytäryrityksensä kanssa taikka kirjanpitovelvollisen tytäryrityksellä yksin tai yhdessä muiden tytäryritysten kanssa määräysvalta kohdeyrityksessä.

Määräysvalta syntyy käytännössä silloin, kun yrityksellä on yli 50 % äänivalta omistamassaan toisesta yrityksestä. Edelleen KPL 1:5:n mukaan määräysvalta voi perustua äänivaltaan, oikeuteen määrätä yrityksen hallituksesta ja tosiasialliseen määräysvaltaan.

Konserniajattelu perustuu siihen, että emoyhtiö ja tytäryhtiö muodostavat taloudellisen kokonaisuuden.¹⁸ Taloudellisessa mielessä konserniyhtiöt siis muodostavat yhden kokonaisuuden, mutta kaikki siihen kuuluvat yhtiöt ovat erillisiä, itsenäisesti verotettavia oikeushenkilöitä. Myöhemmin käsiteltävää siirtohinnoittelun dokumentointia koskien merkitystä on lähinnä mainittu KPL 1:6:lla, koska VML 14 b §:ssä dokumentointivelvollisella konsernilla viitataan kyseisessä säännöksessä tai ulkomaisessa säännöksessä tarkoitettuun konserniin.

Elinkeinotulon verotuksessa lähtökohtana on yhteisöjen ja yritysten erillisverotus, eli jokaista konserniyhtiötä verotetaan vain sen omasta tulosta. Elinkeinotulon verotuksessa keskeisenä konsernikäsitteenä voidaan pitää konserniavustuslain määritelmää. KonsavL:ssa tarkoitettua konsernista on kyse, kun osakeyhtiö tai osuuskunta omistaa vähintään 90 % osakeyhtiön tai osuuskunnan osakepääomasta tai osuuksista. Tämä merkitsee poikkeusta yhtiöiden erillisestä verovelvollisuudesta, koska se mahdollistaa verotettavan tuloksen osittaisen tai täyden siirron konserniyhtiöstä toiseen.¹⁹

¹⁷ *Villa* 2018, s. 319.

¹⁸ *Immonen – Nuolimaa* 2017, s. 26.

¹⁹ *Malmgrén – Myrsky* 2014, s. 443.

Lähtökohtana Suomen vero-oikeudessa on, että Suomessa sijaitsevien yritysten on maksettava Suomeen veroa sekä Suomesta että ulkomailta saamastaan tulosta.²⁰ Ulkomailta saatu tulo on usein verotettavaa tuloa myös siinä valtiossa, josta tulo on saatu. Jos samasta tulosta maksetaan vero sekä Suomeen että ulkomaille, syntyy kaksinkertainen verotus, joka poistetaan Suomessa vaadittaessa.²¹

Koska konserniyhtiöt ovat osa samaa kokonaisuutta, konsernin sisäisten liiketoimien ehdot eivät yleensä määräydy normaalin markkinakäyttäytymisen mukaisesti. Tämä pätee myös esim. työntekijän lähettämisestä maksettavan korvauksen suuruuteen. Voiton jakautuminen konserniyhtiöiden kesken on täydellisimmillään silloin, kun konserniyhtiöiden tulot ja menot on allokoitu oikein niin, että ne ovat oikeassa suhteessa kunkin konserniyhtiön liiketoimeen sijoittaman varallisuuden, kannetun riskin, maksetun rahoituksen ja liiketoimeen sisältyvien toimintojen kanssa.²² Kiinteän toimipaikan ja yrityksen eli pääliikkeen välillä ei tehdä varsinaisia liiketoimia, koska kiinteä toimipaikka on osa yritystä. Kiinteän toimipaikan tulon määrittämisessä on kuitenkin noudatettava markkinaehtoperiaatetta.²³

2.1 Lähetetyt työntekijät Suomen lainsäädännössä

Lähetetyllä työntekijällä tarkoitetaan työntekijää, joka työskentelee tavallisesti muussa valtiossa kuin kotimaassaan ja jonka toiseen valtioon sijoittunut ja kyseisessä valtiossa merkittävää toimintaa harjoittava työnantaja työsuhteen aikana lähettää rajoitetuksi ajaksi tilapäiseen työhön toiseen maahan.²⁴ Lähettämisestä käytetään usein myös termiä komennus (engl. *secondment*).

Suomessa lähetettyjä työntekijöitä koskee uusi laki työntekijöiden lähettämisestä (447/2016) sekä vanha laki lähetetyistä työntekijöistä (1146/1999), jota sovelletaan edelleen niihin Suomessa oleviin lähetettyihin työntekijöihin, joiden lähetys on alkanut ennen uuden lain voimaantuloa. Lakia sovelletaan työsopimuslain (55/2001) 1 luvun 1 §:ssä tarkoitetun työsopimuksen perusteella tehtävään työhön, jota muusta valtiosta lähetetty työntekijä tekee Suomessa työnan-

²⁰ Kukkonen – Walden 2016, s. 17.

²¹ Malmgrén 2008, s. 166.

²² Pankakoski 2018, s. 3.

²³ Verohallinto A68/200/2018, k. 3.5.

²⁴ Työsuojeluhallinnon verkkopalvelu.

tajan valtioiden rajat ylittävää palveluntarjontaa koskevan sopimuksen perusteella alihankintana, yritysryhmän sisäisenä siirtona tai vuokratyössä rajoitetun ajan. Lähetetyistä työntekijöistä annetun lain esitöiden mukaan työntekijöiden lähettämisestä olisi kyse ainoastaan silloin, kun työntekijöitä lähettävä yritys tarjoaa valtioiden rajat ylittäviä palveluja, eli hyödyntää palvelujen tarjonnan vapautta. Tämän arvioinnissa hyödynnettäisiin aidon lähettämisen kriteerejä.²⁵

Sopimuksella Euroopan unionin toiminnasta (SEUT) 45 artiklassa turvataan työntekijöiden vapaa liikkuvuus unionissa. Tämä merkitsee, että kaikki kansalaisuuteen perustuva jäsenvaltioiden työntekijöiden syrjintä työsopimuksen tekemisessä, palkkauksessa ja muissa työehdoissa on poistettava.

Työntekijä lähettäminen voidaan siis toteuttaa joko alihankintana, yrityksen sisäisenä siirtona tai vuokratyönä. Alihankinnalla tarkoitetaan tilannetta, jossa työntekijä lähetetään tekemään työtä, josta on tehty sopimus lähettävän yrityksen eli työnantajan ja tilaajan välillä. Työntekijä työskentelee lähettävän yrityksen lukuun ja sen johdon alaisena.

Yrityksen sisäisellä siirrolla työntekijä lähetetään tekemään työtä samaan yritysryhmään kuuluvaan, toisessa valtiossa sijaitsevaan toimipaikkaan tai yritykseen. Vuokratyöllä tarkoitetaan sitä, että työntekijä lähetetään tekemään työtä toisen yrityksen käyttöön. Työntekijän oma työnantaja on tilapäistä työvoimaa välittävä tai vuokraava yritys.

Työntekijä saattaa olla ulkomailla vain viikon tai kaksi kerrallaan ja palata takaisin kotimaahansa. Tällöin ei ole kysymys varsinaisesta ulkomaankomennuksesta, joka vaikuttaisi välittömästi esim. työntekijän työsopimukseen sovellettavaan lainsäädäntöön, sosiaaliturvaan tai verotukseen.²⁶ Työnantajalla ei direktio-oikeutensa perusteella ole oikeutta määrätä työntekijää ulkomaankomennukselle, vaan tämä edellyttää asiasta sopimista. Velvollisuudesta lähteä ulko-

²⁵ HE 39/2016 vp, s. 36.

²⁶ *Saarinen* 2018, s. 28.

maankomennukselle voidaan sopia esim. työsopimuksessa tai työnantajaa ja työntekijää sitovassa työehtosopimuksessa²⁷. Tavallisinta lienee kuitenkin erillisen komennussopimuksen tekeminen. Työntekijän velvollisuus suostua ainakin tilapäiseen ja lyhytaikaiseen ulkomaankomennukseen voi perustua myös yrityksessä syntyneeseen vakiintuneeseen käytäntöön.²⁸

2.2 Työntekijän lähettäminen liiketoimena

Konserniyhtiöiden välisen lähetyssopimuksen siirtohintaan vaikuttava taloudellinen ehto on esimerkiksi preemiotaso, josta osapuolet ovat keskenään sopineet. Puhuttaessa lähetetyn työntekijän tekemästä työstä on tehtävä rajanveto kyseisen työsuorituksen ja palvelusopimuksen välillä.²⁹ Jos tarkastellaan johdannon esimerkkiä, jossa A Oyj lähettää työntekijä C:n vuodeksi työskentelemään B GmbH:lle, voisiko kyseessä olla myös 150 000 euron suuruinen palvelusopimus, jonka nojalla A yksinkertaisesti tarjoaa IT-konsultointia B:lle? Miten tällainen palvelusopimus eroaa työntekijän lähettämisestä? Tämän rajanvedon tekemiseksi voidaan esittää ainakin seuraavat kysymykset:

- a) Tarjoaako A etua B:lle? Tämän lähestymistavan nojalla suurin osa komennuksista olisi tosiasiaassa palvelusopimuksia.
- b) Kuka on vastuussa palvelusta? Tämä lähestymistapa painottaa taloudellisen riskin ja yrittäjärisikin kantamista, esimerkiksi kenellä olisi velvollisuus lähettää toinen työntekijä korjaamaan tai tekemään loppuun C:n työ ilman lisäkorvausta.
- c) Mistä yhtiöiden kesken on sovittu? Tämä lähestymistapa painottaa osapuolten välisen sopimuksen merkitystä.
- d) Voidaanko työntekijän lainaamisen katsoa olevan mahdollista? Mikäli vastaus on myönteinen, lähettämisellä ja siitä maksettavalla korvauksella ”pääomasta” (työntekijästä) ei olisi tuloverotuksellisia seuraamuksia, vaikka pääoman käyttöön liittyvä korvaus saattaisi olla tarkoituksenmukainen.³⁰

²⁷ Esimerkiksi Teknologiateollisuuden työehtosopimuksen mukaan ulkomaankomennukselle ei työntekijää voida määrätä ilman hänen suostumustaan, ellei kyseessä ole työntekijä, jonka kanssa tehty työsuopimus edellyttää matkustamista ulkomaille tai jonka normaaleihin työtehtäviin tämä on aikaisemmin kuulunut, taikka ellei työkomennus ole kiireellinen.

²⁸ Saarinen 2018, s. 28.

²⁹ Gimbel Lewis 2002, s. 320.

³⁰ Gimbel Lewis 2002, s. 320.

- e) Kenellä on direktio-oikeus? Työnantajan direktio-oikeus käytännön päivittäisten työtehtävien suorittamisessa voidaan siirtää vastaanottavalle yritykselle. Vastaanottava yritys voi myös hoitaa palkkahallinnon konkreettiset toimenpiteet, kuten esimerkiksi palkanmaksun. Sen sijaan silloin kun on kyse työntekijän lähettämisestä, viimesijainen vastuu palkan maksamisesta työntekijälle jää lähettävälle konserniyhtiölle.³¹

Palvelusopimusten ja niiden nojalla kerättävien palvelumaksujen tausta on siinä, että konsernien emoyhtiöihin keskitetään tavanomaisesti palvelutoimintoja, jotka hyödyttävät kaikkia muita konserniyhtiöitä tai ainakin isoa osaa niistä. Koska emoyhtiölle kertyy tällöin palveluiden tuottamisesta kustannuksia, jotka hyödyttävät muita konserniyhtiöitä, emoyhtiön on veloittava kustannukset palvelumaksuina palveluja saavilta konserniyhtiöiltä. Kustannustenjakojärjestelyn käyttäminen edellyttää sitä, että sen kaikki osapuolet hyötyvät järjestelystä. Mikäli toinen osapuoli ei hyödy järjestelystä, voidaan kyseinen taho katsoa pelkäsi palveluntarjoajaksi.³²

Palvelusopimuksen ja työntekijän lähettämisen välisen rajanvedon havainnollistamiseksi voidaan ottaa *Morgan Stanley*-tapaus, jossa Intian korkein oikeus tutki kysymystä siitä, oliko yhdysvaltalainen emoyhtiö tuottanut palveluja intialaiselle tytäryhtiölle, joka suoritti emoyhtiölle back-office-tehtäviä. Emoyhtiö lähetti Intiaan kaksi työntekijäryhmää. Ensimmäiseen ryhmään kuului työntekijöitä, jotka matkustivat tytäryhtiöön lyhyeksi ajanjaksoksi suorittamaan hallintotoimia ja seuraamaan intialaisen tytäryhtiön toimintaa. Hallintotoimilla pyrittiin varmistamaan, että intialaisen tytäryhtiön työntekijöille annettiin ohjeita palvelujen laatustandardeista ja tiedotettiin ryhmän maailmanlaajuisista vertailuarvoista. Nämä työntekijät eivät olleet mukana päivittäisessä johtamisessa tai tytäryhtiön back-office-palveluiden suorittamisessa. Toinen ryhmä koostui työntekijöistä, jotka oli lähetetty tytäryhtiön pyynnöstä pidemmäksi aikaa osallistumaan tytäryhtiön päivittäiseen toimintaan ja työskentelemään tytäryhtiön ohjeiden mukaisesti. Lähetetty henkilöstö oli edelleen juridisesti emoyhtiön palveluksessa ja emoyhtiön palkkalistalla ja tytäryhtiö korvasi palkat kustannusperusteisesti.

Hallintotoiminnan osalta Intian korkein oikeus katsoi, että emoyhtiö ei suorittanut palvelua tytäryhtiölle, vaan se oli vain suojellut investointejaan ja valvonut, että palvelut suoritettiin sen laatustandardien mukaisesti. Lähetettyjen työntekijöiden osalta korkein oikeus katsoi, että emoyhtiötä on pidettävä verotuksessa työnantajana, ja sen vuoksi katsottiin, että emoyhtiö tarjoaa

³¹ *Saarinen* 2018, s. 88.

³² *Nuotio* 2018, s. 143.

palveluja tytäryhtiölle. Intian korkeimman oikeuden hallintotoimintojen osalta käyttämien palveluiden määritelmä vastaa sitä, mitä Yhdysvaltain tuomioistuimet ovat soveltaneet vuonna 1968 annetun asetuksen 482 perusteella, jossa valvontatoimintojen käsite oli keskeinen.³³

2.3 Ulkomaankomennuksen sopimusvaihtoehdot

Ulkomaankomennuksen toteuttamiseksi on neljä vaihtoehtoa: a) työntekijän lähettäminen, b) työvoiman siirto ulkomaille, c) lokalisaatiosopimus sekä d) työntekijän palkkaaminen paikan päältä.³⁴ Vaihtoehdossa a) on kysymys lähetetystä työntekijästä, joka lähtee ulkomaankomennukselle tyypillisesti noin 1 – 24 kuukauden ajaksi. Jotta työntekijä säilyttäisi sosiaaliturvansa, hänelle tulee jäädä työsopimus voimaan lähettävän suomalaisen työnantajan kanssa, minkä lisäksi tällä työnantajalla tulee olla vastuu työntekijän sosiaalivakuutusmaksujen maksamisesta. Suomalaisella työnantajalla tulee säilyä myös direktio-oikeus ainakin tärkeimmissä asioissa sekä työsopimuksen irtisanomisoikeus.

Vaihtoehdossa b) työntekijällä on voimassa kaksi työsopimusta; lähettävän työnantajan kanssa tehty työsopimus jää lepäämään ja työntekijä tekee vastaanottavan yhtiön kanssa työsopimuksen. Tällaisessa tilanteessa direktio-oikeus siirtyy kokonaisuudessaan vastaanottavan maan työnantajalle, jolla on myös vastuu palkan maksamisesta ja sosiaalivakuutusmaksuista. Tavalista on, että työntekijällä sovitaan olevan ulkomaille siirron päättymisen jälkeen oikeus jatkaa suomalaisen työnantajan palveluksessa.³⁵

Vaihtoehdon c) lokalisaatiosopimuksella suomalaisen työnantajan ja työntekijän välinen työsopimus päätetään ja työntekijä tekee työskentelymaassa ainoan voimaanjäävän työsopimuksen. Tilanteessa sovelletaan työskentelymaan lainsäädäntöä, elleivät työntekijä ja työnantaja toisin sovi. Palkkavastuu ja vastuu sosiaalivakuutuksista on yksin työskentelymaan työnantajalla eikä paluuehdosta suomalaisen työnantajan kanssa välttämättä ei sovita.³⁶

Vaihtoehdossa d) työntekijä on niin sanottu paikalta palkattu työntekijä. Käytännössä tilanne on sellainen, että suomalaisen yhtiön ulkomailta toimiva sisar- tai emoyhtiö palkkaa työntekijän

³³ Wittendorff 2010, s. 483.

³⁴ Työsuojeluhallinnon verkkopalvelu.

³⁵ Saarinen 2018, s. 89.

³⁶ Saarinen 2018, s. 89.

palvelukseensa.³⁷ Työntekijä voi olla esimerkiksi ulkomaankomennuksella olevan työntekijän puoliso ja kuulua ennen lähtöään Suomessa asutun ajan perusteella Suomen sosiaaliturvan piiriin.³⁸

Työntekijälle maksettavan palkan ja kustannusten korvausten tarkastelu on jätetty tämän tutkimuksen ulkopuolelle, mutta lyhyesti voidaan mainita, että mikäli työntekijä on komennettu maahan, jossa kustannustaso on korkeampi, voidaan työntekijän palkkaa oikaista, jotta hänen ostovoimansa säilyisi komennusmaassa vähintään samalla tasolla kuin Suomessa (ns. balance sheet -malli). Toisena vaihtoehtona on ottaa perusteeksi asemamaan markkinapalkka kyseisessä tehtävässä, johon työntekijä on siirtymässä (ns. going rate -malli).³⁹

Riippumatta siitä, millä sopimusjärjestelyllä työntekijän lähettäminen on toteutettu, liittyy lähetetyn työntekijän käyttämiseen monesti se, että vastaanottava yritys maksaa lähetetyn työntekijän käyttämisestä kustannusperusteisen korvauksen lisäksi tietyn suuruisen premion lähetetävälle konserniyhtiölle. Premion suuruus on tyypillisesti konsernin emoyhtiössä ennalta sovittu, koko konsernin kattava summa, joka voidaan määritellä esim. prosenttiosuutena lähetetyn työntekijän kokonaiskustannuksista. Mikäli premio on markkinaehtoinen, eli vastaavasta suorituksesta olisi vastaavissa olosuhteissa sovittu toisistaan riippumattomien osapuolten välillä, kysymys ei voi olla konsernituesta tai muusta ilman vastasuoritusta tytäryhtiön taloudellisen aseman parantamiseksi tehdystä suorituksesta.⁴⁰

³⁷ *Saarinen* 2018, s. 91.

³⁸ *Saarinen* 2018, s. 88.

³⁹ *Saarinen* 2018, s. 95.

⁴⁰ *Raunio*, VL 1/2008, s. 48.

3 SIIRTOHINNOITTELU

3.1 Siirtohinnoittelun taustaa

Siirtohinnoittelussa on kysymys verotulojen jakamisesta kahden tai useamman valtion välillä. Siirtohinnoittelu ei ole aina vain rajat ylittävää. Myös etuyhteydessä olevien kotimaisten osapuolten välisiin liiketoimiin on lähtökohtaisesti sovellettu markkinaehtoperiaatetta.⁴¹ Käytännössä veroviranomaisten mielenkiinto kohdistuu kuitenkin yleensä rajat ylittäviin transaktioihin, koska niissä hinnoittelulla on vaikutusta verotulojen jakautumiseen valtioiden välillä.⁴²

Valtioiden välisen verotusoikeuden jakautumisessa on puolestaan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi solmituilla verosopimuksilla keskeinen rooli. Verosopimukset ovat valtioita sitovia kansainvälisiä sopimuksia, joiden kaksinkertaista verotusta koskevat määräykset menevät esimerkiksi Suomessa verotusoikeuden jakautumisen osalta kansallisen lainsäädännön säännösten edelle. Verosopimuksen määräyksiä on noudatettava, vaikka ne olisivat ristiriidassa kansallisen lainsäädännön kanssa.⁴³

Siirtohinnoittelun historia alkaa 1900-luvun alusta, sillä ensimmäiset siirtohinnoittelusäännökset tulivat voimaan Iso-Britanniassa ensimmäisen maailmansodan aikoihin. Maailmansodan myötä verot olivat nousseet, koska sotatoimet piti saada rahoitetuksi. Tämä johti siihen, että kansainväliset yritykset alkoivat etsiä keinoja verorasituksensa alentamiseksi. Siirtohinnoittelusäännökset syntyivät sen estämiseksi, että yritykset eivät kykenisi siirtämään verotulojaan matalamman verokannan maihin konsernien sisäistä hinnoittelua manipuloimalla.⁴⁴

Siirtohinnoiksi kutsutaan konsernin sisäisessä kaupassa käytettyjä hintoja, jotka suunnitellaan usein esimerkiksi yhtiöiden pääkonttoreissa. Lähtökohtaisesti meno on vähennyskelpoinen suomalaisen konserniyhtiön verotuksessa ainoastaan, jos meno objektiivisin kriteerein tarkasteltuna on syntynyt kyseisen suomalaisen yhtiön todellisessa ja vakaassa tulonhankkimis- tai tulon säilyttämistarkoituksessa, taikka jos se on tosiasiassa kerryttänyt tai säilyttänyt kyseisen suomalaisen yhtiön tuloa.⁴⁵ EVL 4 §:n mukaisesti konserniyhtiön kaikki rahana tai rahanarvoisena

⁴¹ HE 107/2006 vp.

⁴² *Karjalainen – Raunio* 2018, s. 1.

⁴³ *Malmgrén* 2008, s. 164.

⁴⁴ *Karjalainen – Raunio* 2018, s. 2.

⁴⁵ *Helminen* 2013, s. 218.

etuutena saamat tulot ovat sen veronalaista tuloa, ellei jotakin tuloa ole erityisesti säädetty verovapaaksi saman lain 6 – 6 d §:ien mukaan. EVL 7 §:n mukaan vähennyskelpoisia menoja ovat elinkeinotoiminnassa tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot ja menetykset. Tällaisia menoja ovat saman lain 8.1 §:n 4 kohdan mukaan elinkeinotoiminnassa työskennelleiden henkilöiden palkat.

Mikäli menon edellä mainittu objektiivisuusperuste ei täyty, eli tulo on syntynyt jonkin toisen konserniin kuuluvat yhtiön tulonhankkimisintressissä, ei kyseistä menoa voida vähentää konserniyhtiön verotuksessa. Vastaavasti konserniyhtiö ei voi verotuksessa hyväksyttävällä tavalla luopua tulosta, joka olisi objektiivisesti tarkastellen syntynyt sen aikaansaamasta suoritteesta, jos vastapuolena olisi ollut riippumaton osapuoli.⁴⁶

Yleensä siirtohinnoittelukiista alkaa veroviranomaisten tekemällä siirtohintaoikaisulla, jos veroviranomainen ei pidä yrityksen käyttämiä siirtohintoja markkinaehtoisena. Tällöin viranomainen oikaisee yrityksen käyttämät siirtohinnat omasta mielestään markkinaehtoiselle tasolle.⁴⁷ Siirtohintojen oikaisu yhdessä maassa johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, mikäli siirtohintoja ei oikaista myös liiketoimen toisen osapuolen verotuksessa, jolloin puhutaan vastaoikaisusta.⁴⁸

Suomen perustuslain 81 §:n mukaan valtion verosta säädetään lailla, eli verokohtelun on siis perustuttava kansallisen lain säännökseen. Verosopimuksilla voidaan supistaa lailla säädettyä Suomen verotusoikeutta, mutta veroa voidaan määrätä vain kansallisen lain säännöksen perusteella.⁴⁹ Siirtohinnoittelua koskevat säännökset on Suomessa sisällytetty VML:n 14 a–c ja 31 §:iin. Ensiksi mainituissa on säädetty siirtohinnoittelun dokumentaatiovelvollisuudesta ja jälkimmäisessä siirtohinnoittelu-oikaisusta sekä etuyhteisyriyten määritelmästä.

⁴⁶ *Helminen* 2013, s. 218.

⁴⁷ *Karjalainen – Raunio* 2018, s. 372.

⁴⁸ *Karjalainen – Raunio* 2018, s. 382.

⁴⁹ *Karjalainen – Raunio* 2018, s. 4

3.2 VML 31 §:n siirtohinnoitteluoikaisu

3.2.1 Siirtohinnoittelunormin sisältö

Kansainvälistä peiteltyä voitonsiirtoa koskeva VML 31 § astui voimaan 1.1.2007 ja se vastaa pitkälti jo vuodesta 1965 voimassa ollutta markkinaehtoperiaatteen julki lausuvaa säännöstä. Vanhassa säännöksessä käytettiin muotoa ”myynyt tavaroita käypää alempaan hintaan tai ostanut tavaroita käypää korkeampaan hintaan taikka muutoin sopinut taloudellisista ehdoista”. Nykyisen säännöksen mukaan, jos verovelvollisen ja häneen etuyhteydessä olevan osapuolen välisessä liiketoimessa on sovittu ehdoista tai määrätty ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu, ja verovelvollisen elinkeinotoiminnan tai muun toiminnan verotettava tulo on tämän johdosta jäänyt pienemmäksi tai tappio on muodostunut suuremmaksi kuin se muutoin olisi ollut, lisätään tuloon määrä, joka olisi kertynyt ehtojen vastatessa sitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu. Kyseinen lainkohta edellyttää siis etuyhteystransaktioiden markkinaehtoisuutta.

Pykälän toisessa momentissa on säädetty, milloin liiketoimen osapuolella on toiseen osapuoleen etuyhteyden muodostava määräysvalta. Sen mukaan 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.

Määräysvaltaa käyttävän kolmannen osapuolen asemassa voi olla luonnollinen henkilö yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa.

Konsernin sisäinen siirtohinnoitus tulee määrittää nojaten VML 31 §:ssä ilmaistuun hinnoittelutasoon ja jos hinnoittelutaso poikkeaa normin asettamasta tasosta, voi siirtohinnoitteluoikaisua

koskeva säännös tulla sovellettavaksi.⁵⁰ Huomioitavaa on, että siirtohinnoitteluoikaisu voidaan tehdä vain siten, että verotettava tulo kasvaa.⁵¹ Joskus voi tulla tilanteita, joissa veroviranomaisen tulisi loogisen ja yhdenmukaisen käsittelyn takia tehdä tulonoikaisu myös alaspäin joidenkin transaktioiden osalta. Kuitenkaan VML 31 §:ää sovellettaessa tämä ei ole mahdollista.⁵²

Erona VML 28 §:n yleiseen veronkiertosäännökseen on siinä, ettei siirtohinnoitteluoikaisu edellytä veron kiertämisen- tai välttämistarkoitusta. Konsernin yhtiöt ovat erillisiä verovelvollisia, ja luonnollisena lähtökohtana onkin, että jokaista konserniyhtiötä verotetaan sen oman aidon tuloksen perusteella.⁵³ Vuoden 2006 lainmuutoksella siirtohinnoitteluoikaisu ulotettiin koskemaan myös kahden suomalaisen yrityksen välisiä toimia. Siirtohinnoitteluoikaisu ei tällaisessa tapauksessa kuitenkaan lisää verotuloja Suomessa, sillä etupiiritransaktion toisen osapuolen verotettavaa tulosta on vastaavasti alennettava. Tämän lisäksi konserniavustusjärjestelmän takia yrityksillä on mahdollisuus itse usein päättää, missä suomalaisessa konserniyhtiössä tuloveroa maksetaan.⁵⁴

Liiketoimi on määritelty oikaisusäännöksessä väljästi, eli sillä tarkoitetaan kaikkia elinkeinotoiminnassa tai muussa taloudellisessa toiminnassa suoritettuja liikeloudellisia toimenpiteitä. Lain esitöissä liiketoimeksi on katsottu kaupallisten osto- ja myyntitoimien lisäksi myös esimerkiksi rahoitustoimet, aineettoman omaisuuden luovutukset ja muut vastikkeelliset tai ilman vastasuoritusta tehdyt järjestelyt. Myös mm. konserniyhtiön vastikkeettomasti muiden konserniyhtiöiden puolesta suorittamat palvelut kuuluvat säädöksen soveltamisalaan.⁵⁵ Näin ollen voidaan katsoa, että mitään estettä ei ole sille, etteikö myös työntekijän lähettäminen transaktiona voisi kuulua säännöksen piiriin.

3.2.2 Siirtohinnoittelunormin laaja tai suppea tulkintatapa

Pankakoski on väitöskirjassaan ”*Tavaramerkin siirtohinnoittelu*” tutkinut VML 31 §:n soveltamisalan laajuutta. Tutkimus osoitti, että laaja markkinaehtoperiaatteen tulkintatapa on mahdollinen VML 31 §:ää sovellettaessa, ja että liiketoimessa sovittuja tai määrättyjä ehtoja voidaan oikaista. Ongelmallisuus oli markkinaehtoperiaatteen sisällön määrittämisessä VML 31

⁵⁰ *Pankakoski* 2018, s. 27.

⁵¹ *Jaakkola ym.* 2012, s. 37.

⁵² *Jaakkola ym.* 2012, s. 37.

⁵³ *Ossa*, 2018.

⁵⁴ *Karjalainen – Raunio* 2018, s. 13.

⁵⁵ HE 107/2006 vp. s. 20.

§:ää sovellettaessa ja siinä, voidaanko liiketoimessa sovittuja tai määrättyjä ehtoja oikaista yhden tai useamman ehdon osalta, jolloin liiketoimen oikeudellinen muodon luonnehtiminen saattaisi johtaa osittaiseen uudelleen luonnehtimiseen.

Samaa problematiikkaa on käsitelty mm. vuosikirjaratkaisussa KHO 2014:119, jossa oli kysymys siitä, voidaanko OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan kommentaarissa ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa esitettyjä suosituksia laajasta markkinaehtoperiaatteen tulkintatavasta soveltaa myös VML 31 §:n 1 momentin mukaisissa tilanteissa.⁵⁶

Ratkaisu oli laajalle markkinaehtoperiaatteen tulkintatavalle myönteinen. Laajaa markkinaehtoperiaatteen tulkintatapaa on myös noudatettu Helsingin hallinto-oikeuden oikeuskäytännössä.⁵⁷ VML 31 §:ään sisältyy siten laaja markkinaehtoperiaate, jolloin markkinaehtoisuuden vaatimus koskee etuyhteysliiketoimessa sovittua hintaa ja ehtoja.⁵⁸ Tällöin siis työntekijän lähettämissopimuksen markkinaehtoisuutta voidaan arvioida muunkin kuin konserniyhtiöiden kesken sovitun preemion hintatason perusteella. Myös muiden lähettämiseen liittyvien ehtojen markkinaehtoisuutta voidaan arvioida VML 31:n nojalla. Vero-oikeudellisesti hyväksyttävä lähetettyjä työntekijöitä koskeva arvostusratkaisu muodostuu tämän perusteella siten, että hinnoittelutason selvittämisessä huomioidaan siirtohintojen taloudelliset arvioimisperusteet niin kuin ne muodostuvat vapailla markkinoilla.⁵⁹

3.3 VML:n ja siirtohinnoitteluohjeiden suhde

Kansainvälinen vero-oikeus ei nimestään huolimatta ole ylikansallista oikeutta, eli se ei muodostu kaikkia valtioita koskevista ylikansallisista normeista, vaan kyseessä on osa kunkin valtion omaa oikeusjärjestelmää. Jokainen valtio säätää myös itse omat kansainvälisiä suhteita koskevat verolakinsa. VML 31 §:n tulkinnassa Verohallinto käyttää tulkintalähteenä OECD:n julkaisemaa ohjetta ”Transfer Pricing Guidelines for Tax Administrations and Multinational Enterprises” (Siirtohinnoitteluperiaatteet monikansallisia yrityksiä ja verohallintoja varten, jäl-

⁵⁶ Pankakoski 2018, s. 126.

⁵⁷ Pankakoski 2018, s. 79.

⁵⁸ Pankakoski 2018, s. 80.

⁵⁹ Pankakoski 2018, 234.

jempänä OECD:n siirtohinnoitteluohjeet). Ohjeet julkaistiin ensimmäisen kerran täysin uusituina vuonna 1995 ja niihin tehtiin merkittäviä päivityksiä vuonna 2010.⁶⁰ Uusimmat päivitykset on tehty vuonna 2017 ja ne liittyvät OECD:n ja G20-maiden BEPS-hankkeeseen, jonka keskeisenä tavoitteena oli siirtohinnoitteluohjeiden päivittäminen, jotta verotettava tulo kertyisi sinne, missä arvoa luodaan.

Siirtohinnoitteluohjeiden asema markkinaehtoperiaatteen tulkintalähteenä on vakiintunut kansainvälisesti ja myös Suomessa.⁶¹ Sitä ilmentävät mm. korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut KHO 2013:36, KHO 2014:33 ja KHO 2014:119. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet eivät ole lain tasoista sääntelyä, vaan niitä voidaan luonnehtia lain säännöksen soveltamisessa huomioon otettavaksi tulkintalähteeksi.

Vero-oikeudellinen legaliteettiperiaate edellyttää, että tulkinnan on perustuttava säännösten sanamuotoon. Tämän vuoksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeet eivät voi laajentaa VML 31 §:n soveltamisalaa. Verohallintoa on tosin syytetty siitä, että se olisi soveltanut VML 31 §:ää voimassa olevan oikeuden vastaisella ja legaliteettiperiaatetta rikkovalla tavalla. Verotarkastuksissa siirtohinnoittelusäännöstä on päädytty soveltamaan mm. tapauksessa KHO 2014:119 lain sanamuodosta ja tarkoituksesta irrallisella tavalla, ja kyseistä tulkintaa voidaan luonnehtia ”fiktiivisten liiketoimien opiksi”.⁶²

3.4 Siirtohinnoittelun dokumentointivelvollisuus

VML 14 §:ssä on säädetty siirtohinnoittelun dokumentointivelvollisuudesta ja laatimisvelvollisista. Verovelvollisen on laadittava kirjallinen selvitys verovuoden aikana etuyhteydessä tekemistään liiketoimista, joissa liiketoimen toinen osapuoli on ulkomaalainen, sekä ulkomaalaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisistä toimista. Dokumentointivelvollisuus koskee siis myös ulkomaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisiä toimia.⁶³

Pieniltä ja keskisuurilta yrityksiltä ei edellytetä siirtohinnoitteludokumentointia. Pienellä ja keskisuurella tarkoitetaan VML 14 §:ssä yritystä,

⁶⁰ *Karjalainen – Raunio* 2018, s. 3.

⁶¹ Verohallinnon kannanotto dnro A177/200/2015.

⁶² *Juusela DL* 2018, s. 462.

⁶³ Verohallinto A68/200/2018, k. 3.5.

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

Käytännössä edellä mainittu tarkoittaa sitä, että dokumentoinnista vapautettu pieni tai keskisuuri yritys ei ole osa suurempaa konsernia, sillä edellä mainittuihin lukuihin liittyviä raja-arvoja tarkasteltaessa otetaan huomioon suomalaisen yrityksen lisäksi myös tämän yrityksen omistus- ja sidosyritysten tiedot. Vaikka yritys ei täyttäisi näitä raja-arvoja ja olisi siten vapautettu dokumentointivelvoitteesta, ei se kuitenkaan ole vapautettu markkinaehtoperiaatteen noudattamisesta etuyhteydessä tehdyissä liiketoimissa. Verohallinto voi näin ollen pyytää tarvittaessa selvitystä myös dokumentointivelvollisuudesta vapautetun yrityksen siirtohinnoittelun markkinaehtoisuudesta. Sama koskee myös suomalaisten yritysten välisiä liiketoimia, joihin voidaan puuttua siirtohinnoitteluoikaisupykälän nojalla, mutta joiden osalta ei edellytetä siirtohinnoitteludokumentointia.⁶⁴

VML 14 b §:ssä on säädetty siirtohinnoitteludokumentoinnin sisällöstä. Säännös on jaoteltu kahteen osaan niin, että ensin luetellaan tarvittavat tiedot konsernista ja sen jälkeen verovelvollisesta. Konsernista siirtohinnoitteludokumentointiin on sisällytettävä mm. tiedot organisatorakenteesta, kuvaus liiketoiminnasta, kuvaus aineettomaan omaisuuteen liittyvästä toiminnasta sekä tiedot rajat ylittävää tulon allokointia koskevista verotuksen ennakkollisista kannanotoista ja sopimuksista.

Verovelvollisesta on sisällytettävä VML 14 b §:n mukaan seuraavat tiedot:

- 1) organisaatio- ja hallintorakenteen kuvaus;
- 2) tiedot liiketoiminnasta;
- 3) kuvaus etuyhteyssuhteista;
- 4) tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista;

⁶⁴ Jaakkola ym. 2012, s. 34.

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

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

VML 14 c §:ssä säädetään siirtohinnoitteludokumentoinnin ja sitä täydentävän lisäselvityksen esittämisestä. Säännöksen 1 momentin mukaisesti verovelvollisen on esitettävä siirtohinnoitteludokumentointi 60 päivän kuluessa veroviranomaisen kehotuksesta. Verovuoden siirtohinnoitteludokumentointi on kuitenkin esitettävä aikaisintaan kuuden kuukauden kuluttua tilikauden päättymiskuukauden lopusta.

Siirtohinnoitteludokumentointia täydentävät lisäselvitykset, esim. tieto vertailukohteista, on esitettävä 90 päivän kuluessa veroviranomaisen kehotuksesta. Veroviranomainen voi pyytää dokumentointia esitettäväksi verotarkastuksen kohdevalinnan, verotarkastuksen, veroilmoituksen käsittelyn, keskinäisen sopimusmenettelyn tai muun verotukseen liittyvän toimenpiteen yhteydessä.⁶⁵

3.4.1 Siirtohinnoitteluoikaisu verovelvollisen vahingoksi

Siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta ei tutkita säännönmukaisen verotuksen yhteydessä.⁶⁶ Markkinaehtoperiaatteen vastaisen siirtohinnoittelun myötä VML 31 §:n mukainen siirtohinnoitteluoikaisu tulee tehtäväksi verotuksen oikaisuna verovelvollisen vahingoksi VML 56 §:n nojalla. Kyseisen säännöksen mukaan Verohallinto oikaisee verotusta verovelvollisen vahingoksi, jos verovelvollinen on jäänyt osaksi tai kokonaan verottamatta tai hänelle on muuten jäänyt määräämättä säädetty vero.

⁶⁵ Jaakkola ym. 2012, s. 35.

⁶⁶ Karjalainen – Raunio 2018, s. 373.

VML 56 b §:n nojalla verotusta voidaan oikaista siirtohinnoitteluvoimassa kuuden vuoden kuluessa verovuoden päättymistä seuraavan vuoden alusta. Kun verotusta oikaistaan verovelvollisen vahingoksi, määrätään myös veronlisäys ja veronkorotus VML 57 §:n mukaisesti.

Veronkorotus määrätään VML 32 §:n nojalla, jos verovelvollinen a) ei ole esittänyt siirtohinnoitteludokumentointia tai sitä täydentävää lisäselvitystä 14 c §:ssä tarkoitetussa määräajassa taikka b) on esittänyt siirtohinnoitteludokumentoinnin tai lisäselvityksen olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä tai jos c) 14 d §:ssä tarkoitettu ilmoituksen tai verotuksen maakohtaisen raportin antaja ei ole täyttänyt velvoitettaan säädetyssä määräajassa tai on täyttänyt sen olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä. Siirtohinnoittelutapauksissa veronkorotusta on määrätty usein VML 32.3 §:n perusteella noin 2-5 % lisätystä tulosta.⁶⁷

Erityisen veronkorotuksen säätämistä pidettiin hallituksen esityksen mukaan tarpeellisenä siksi, että asianmukaisen dokumentoinnin edellyttämisellä pyritään mahdollistamaan asian tehokas selvittäminen, joten sanktio ei voi olla riippuvainen ainoastaan siitä, tehdäänkö asiassa loppujen lopuksi siirtohinnoitteluvoimassa. Dokumentointivelvollisuus koskee lähinnä suuria yrityksiä, eikä 32 §:n 2 momentin perusteella määrättävää enintään 800 euron korotusta pidetty riittävän tehokkaana sanktiona näin maksukykyisille verovelvollisille.⁶⁸

3.4.2 Siirtohinnoitteluvoimassa verovelvollisen hyväksi

Veronkorotus voidaan tehdä myös verovelvollisen hyväksi VML 55 §:n nojalla. Säännöksen nojalla oikaisu verovelvollisen hyväksi voidaan verovuodesta 2017 alkaen tehdä kolmen vuoden kuluessa verovuoden päättymistä seuraavan vuoden alusta. Jos verovelvollinen oikaisuvaatimuksessaan vetoaa seikkaan, jota se ei ole aiemmin ilmoittanut tai johon aikaisempi verotuspäätös ei ole perustunut, Verohallinto tutkii asian ja tekee VML 51 a §:n mukaisen täydentävän verotuspäätöksen. Siltä osin kuin Verohallinto ei hyväksy oikaisuvaatimusta, se voidaan viedä verotuksen oikaisulautakunnan ratkaistavaksi.⁶⁹

Myös veronsaajien oikeudenvallontayksiköllä on oikeus hakea muutosta verotuksen oikaisulautakunnalta. Vuodesta 2017 alkaen sen on ollut haettava oikaisua neljän kuukauden kuluessa verovelvollisen verovuoden päättymisestä.⁷⁰ Oikaisulautakunnan päätökseen haetaan edelleen

⁶⁷ Karjalainen – Raunio 2018, s. 375.

⁶⁸ HE 107/2006 vp.

⁶⁹ Karjalainen – Raunio 2018, s. 376-377.

⁷⁰ Karjalainen – Raunio 2018, s. 378.

muutosta valittamalla hallinto-oikeuteen ja korkeimpaan hallinto-oikeuteen, mikäli se myöntää asiassa valitusluvan. VML 71 a §:ssä on säännös myös ennakkopäätösvalituksesta, eli tilanteesta, jossa oikaisulautakunnan päätöksestä voidaan valittaa suoraan KHO:een. KHO voi myöntää ennakkopäätösvalitukseen luvan prejudikaattiperusteella sillä ehdolla, että osapuolena oleva yritys tai veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö suostuu siihen kirjallisesti.⁷¹

3.4.3 Vastaoikaisu

Vastaoikaisulla poistetaan taloudellinen kaksinkertainen verotus, eli saman tulon verottaminen kahden eri verovelvollisen tulona.⁷² Verosopimustilanteissa toisessa maassa tehdyn siirtohinnoitteluoikaisun jälkeen oikaisua voidaan vaatia myös verosopimuksen 9 artiklan 2 kappaleen nojalla vastaoikaisuna. Suomen verolainsäädännössä vastaoikaisu on ilmaistu VML 75 §:ssä, jonka mukaan Verohallinto voi muuttaa verovelvollisen verotusta silloinkin, jos verotusta on toisessa valtiossa muutettu Suomen verotukseen vaikuttavalla tavalla.

Vastaoikaisu koskee vain siirtohinnoitteluasioita ja sellaisia tilanteita, jossa veroviranomainen tekee ensimmäisessä maassa ns. ensioikaisun ja lisää verotettavaan tuloon sen määrän, joka tuossa ensimmäisessä maassa olisi kertynyt, mikäli hinnoittelu olisi ollut markkinaehtoista. Mikäli sama tulo on sisältynyt verotettavaan tuloon toisessa maassa, tuon toisen maan on oikaistava verotusta siltä osin kuin samaa tuloa on verotettu tässä toisessa maassa.⁷³

Vastaoikaisun tekemisen ei tulisi periaatteessa edellyttää verovelvollisen vaatimusta. Kuitenkin kansainvälisissä tilanteissa, joissa siirtohinnoitteluoikaisu on tehty ulkomailla, on verovelvollisen käytännössä vaadittava Verohallinnolta vastaoikaisun tekemistä Suomessa, koska Suomen veroviranomaiset eivät saa automaattisesti tietoa ulkomailla toimitetusta verotuksesta.⁷⁴ OECD:n malliverosopimuksen vastaoikaisumääräyksen mukaan toimivaltaisten viranomaisten on tarvittaessa neuvoteltava keskenään.⁷⁵

⁷¹ *Karjalainen – Raunio* 2018, s. 380.

⁷² *Karjalainen – Raunio* 2018, s. 382

⁷³ *Karjalainen – Raunio* 2018, s. 382.

⁷⁴ *Syväkangas* 2011, s. 531.

⁷⁵ OECD:n malliverosopimus 7.3 art.

3.5 Kotimainen oikeuskäytäntö

Siirtohinnoittelua koskevaa Suomen korkeimman oikeuden oikeuskäytäntöä on oikeastaan saatavilla vain 2010-luvulta. Otan tarkasteluun vanhimman ja tuoreimman vuosikirjapäätöksen.

Tapauksessa KHO 2013:36 korkein hallinto-oikeus teki linjauksen OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden sovellettavuudesta. Ratkaisun perusteella OECD:n siirtohinnoitteluohjeita voitiin pitää markkinaehtoperiaatteen tärkeänä tulkintalähteenä.

Tapauksessa KHO 2013:36 oli kyse siitä, että A Oyj:n Virossa asuvalta tytäryhtiöltään B AS:ltä ostamien valmistuspalvelujen siirtohinnoittelu oli heinäkuusta 2004 lähtien määritelty liiketoimintomarginaalimenetelmän avulla. B AS:n toteutuneiden kustannusten lisäksi laskentapohjaan oli sisällytetty myös puolet niin sanotuista location savings -säästöistä. Verotuksessa ja jälkiverotuksessa hyväksyttiin A Oyj:n vähennyskelpoiseksi menoksi vain B AS:lle syntyneet todelliset kustannukset ja niille laskettu voittomarginaali. Kysymyksessä oli asetelma, jossa A Oyj:llä ei ollut ollut Suomessa sen laatuista tuotteiden valmistustoimintaa, jota B AS oli harjoittanut kyseessä olevina verovuosina Virossa, vaan B AS:n tuotteiden valmistustoiminta erosi tehdasmaisuutensa vuoksi merkittävästi A Oyj:n aikaisemmin Suomessa harjoittamasta käsityövaltaisesta toiminnasta. Suurin osa Virossa kehitetyistä uusista työmenetelmistä ja työvaiheista ei ollut ollut koskaan tässä muodossa käytössä Suomessa. Tämä asetelma ei siten vastannut OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa kuvattua toimintojen siirtämiseen liittyvää location savings -tilannetta, eikä hinnoittelua ollut asiassa arvioitava OECD:n raportin kyseisiä tilanteita koskevien periaatteiden pohjalta. Veroituksen laskentapohjaan ei voitu sisällyttää tytäryhtiön matalista tuotantokustannuksista saatua laskennallista hyötyä suhteessa arvioituihin kustannuksiin, jotka olisivat syntyneet yhtiön omana työnä Suomessa tekemässä vastaavassa valmistustoiminnassa. KHO:n ratkaisun mukaan A Oyj:n tuloon oli voitu tehdä lisäyksiä markkinaehtoista suurempien veroitusten vuoksi, mutta lisäysten määriä alennettiin.

Siirtohinnoittelua koskevassa vuosikirjaratkaisussa KHO 2018:173 ratkaistiin kysymys siitä, voidaanko etuyhteysliiketoimien hinnoittelun markkinaehtoisuus määrittää yhtiöiden käyttämien siirtohinnoittelumenetelmien perusteella ja voidaanko yhtiöiden antamia veroilmoituksia pitää siirtohinnoittelumenetelmän valinnan osalta virheellisenä. Ratkaisussa oli keskeistä KHO:n linjaus siitä, että siirtohinnoittelumenetelmää valittaessa tuli tulkintalähteenä käyttää sitä siirtohinnoitteluohjetta, joka oli ollut julkaistuna veroilmoituksen antohetkellä. Tällainen linjaus tehtiin, koska vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjetta oli muutettu perustavanlaatuisesti menetelmävalinnan osalta vuoden 1995 ohjeeseen verrattuna.

Tapauksessa KHO 2018:173 oli kyse siitä, että A-konsernissa laaditussa siirtohinnoitteludokumentoinnissa lisenssimaksujen, jotka konsernin emoyhtiö A peri konsernin valmistusyhtiöltä, markkinaehtoisuus oli määritetty markkinahintavertailumenetelmän mukaan ja valmiiden tuotteiden myyntihintojen markkinaehtoisuus oli puolestaan määritetty jälleenmyyntihintamenetelmän mukaan. Asiassa oli kysymys siitä, olivatko yhtiöt antaneet virheelliset veroilmoitukset, kun ne olivat käyttäneet kyseisiä siirtohinnoittelumenetelmiä. Verohallinto, verotuksen oikaisulauta-

kunta ja hallinto-oikeus olivat OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeiden perusteella arvioineet, että parhaiten yhtiöiden välillä toteutettujen liiketoimien markkinaehtoisten hintojen määrittämiseen soveltui voitonjakamismenetelmään perustuva jäännösvoittolisämenetelmä. KHO ratkaisi, että yhtiöiden etuyhteysliiketoimien markkinaehtoinen hinnoittelu oli voitu määrittää niiden siirtohinnoittelumenetelmien perusteella, joita yhtiöt olivat käyttäneet siirtohinnoitteludokumentaatiossaan, eikä yhtiöiden kysymyksessä olleilta verovuosilta antamia veroilmoituksia voitu pitää siirtohinnoittelumenetelmän valinnan osalta virheellisinä.

3.6 Verosopimusoikeus

Kansainväliset verosopimukset muodostavat toisen lohkon Suomen kansainvälisestä vero-oikeudesta.⁷⁶ Suomi on solminut kahden- tai monenkeskisiä⁷⁷ verosopimuksia eri valtioiden kesken. Verosopimusten merkitys on siinä, että niissä sovitaan verottamisoikeuden jakamisesta sopimuksessa mainittujen vero-objektien, kuten eri tulotyyppejen ja varallisuuserien osalta Suomen ja toisen sopimusvaltion välillä.⁷⁸

Verosopimusten suhde muihin vero-oikeuden normeihin on TVL 135 §:n mukaan se, että kun verosopimus on olemassa ja verotus toimitetaan sen mukaan, verotuksen katsotaan tapahtuneen kansallisen lainsäädännön mukaisesti. Valtioiden välisistä verosopimuksista oli aikaisemmin erillinen säännös EY:n perustamissopimuksen 293 artiklassa, mutta SEUT:ssa vastaavaa säännöstä ei ole. Verosopimusten solmiminen kuuluu jäsenvaltioiden yksinomaisen toimivallan alle, mutta kolmansien maiden kanssa solmitut verosopimukset eivät saa olla ristiriidassa EU-oikeuden kanssa.⁷⁹

Tuloverosopimukset seurailevat pitkälti OECD:n laatimaa malliverosopimusta, ja ne ovat siksi yksityiskohtia lukuun ottamatta pitkälti samankaltaisia⁸⁰. Joidenkin kehitysmaiden kanssa solmittujen verosopimusten taustalla saattaa olla myös YK:n malliverosopimus, mutta sekin perustuu OECD:n malliverosopimukseen.⁸¹

⁷⁶ *Helminen* 2013, s. 31.

⁷⁷ Pohjoismaiden välillä on solmittu monenkeskinen verosopimus. Ks. lisää esim. *Helminen* 2007 s. 23-38.

⁷⁸ *Helminen* 2013, s. 31

⁷⁹ *Malmgren – Myrsky* 2017, s. 88.

⁸⁰ Suomella on voimassa OECD:n malliverosopimuksen mukainen tuloverosopimus yli 70 valtion kanssa, ks. lisää HE 6/2016 vp.

⁸¹ *Helminen* 2013, s. 34.

Verosopimuksissa sopimusvaltioiden välinen verotusoikeuden jakaminen toteutetaan joko asuinvaltio- tai lähdevaltioperiaatteen avulla. Asuinvaltioperiaate tarkoittaa sitä, että tiettyä tuloa tai varallisuutta verotetaan vain tulonsaajan tai varallisuuden omistajan asuinvaltiossa. Lähdevaltioperiaate puolestaan tarkoittaa, että tulon lähdevaltiolle tai varallisuuden sijaintivaltiolle annetaan yksinomainen verotusoikeus kyseisen tulon tai varallisuuden osalta.

Verosopimukset on jaoteltu tulotyyppiartikloihin ja menetelmäartikloihin. Tulotyyppiartikloissa käydään läpi verotusoikeuden jakautuminen sopimusvaltioiden kesken ja menetelmäartiklat määrittelevät, miten kansainvälinen kaksinkertainen verotus poistetaan verovelvollisen asuinvaltiossa silloin, kun tulotyyppiartikla antaa verotusoikeuden sekä tulon lähdevaltioon, että tulonsaajan asuinvaltiolle.

Toisistaan riippuvaisten osapuolten välisen siirtohinnoittelun verokohtelua ja siirtohinnoittelu-oikaisusta aiheutuvan taloudellisen kahdenkertaisen verotuksen poistamista koskee erityinen malliverosopimuksen artikla 9. Lisäksi verosopimukset sisältävät yleensä erityisen syrjäntäkieltoartiklan, sopimusvaltioiden viranomaisten keskinäisen sopimusmenettelyn mahdollistavan artiklan ja tietojen vaihtoa koskevan artiklan. Verosopimuksen tehtävänä on vain määrittää kunkin valtion oikeus kyseessä olevaan tuloon ja kansallisen lainsäädännön nojalla määritetään se, miten verotettavan tulon määrä lasketaan ja mikä yleensä on verotettavaa tuloa tai vähennyskelpoinen meno.⁸²

3.7 Kansainvälinen kaksinkertainen verotus ja vajaaverotus

3.7.1 Tulonoikaisuartikla

OECD:n malliverosopimus ja sen myötä valtioiden väliset verosopimukset sisältävät nimenomaisen säännöksen, jonka nojalla ne ovat oikeutettuja verosopimustilanteissakin suorittamaan konserniyhtiöiden tulonoikaisun. Tulonoikaisuun voidaan ryhtyä kutakuinkin samojen edellytysten vallitessa kuin Suomen kansallisen lainsäädännönkin nojalla.⁸³ Malliverosopimuksen 9 artiklan 1 kohdan mukaan:

”Milloin yritysten välillä kauppa- tai rahoitussuhteissa sovitaan ehdoista tai määrätään ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mistä riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu, voidaan kaikki tulo, joka ilman näitä ehtoja olisi kertynyt toiselle näistä yrityksistä, mutta

⁸² Pankakoski 2018, s. 132.

⁸³ Helminen 2013, s. 223.

näiden ehtojen vuoksi ei ole sille kertynyt, lukea tämän yrityksen tuloon ja verottaa siitä tämän mukaisesti.”

Eli verosopimus sallii valtiolta sellaisten tulojen verotuksen, jotka olisivat syntyneet yritykselle, jos se ei olisi käyttänyt kaupallisissa suhteissaan itseensä etuyhteydessä olevan osapuolen kanssa sellaisia ehtoja, jotka poikkeavat toisistaan riippumattomien osapuolten käyttämistä ehdoista. Edelleen, artiklan 2 kohdan mukaan:

”Milloin sopimusvaltio lukee tämän valtion yrityksen tuloon – ja tämän mukaisesti verottaa – tuloa, josta toisen sopimusvaltion yritystä on verotettu tässä toisessa valtiossa, ja näin mukaan luettu tulo on tuloa, joka olisi kertynyt ensiksi mainitun valtion yritykselle, jos yritysten välillä sovitut ehdot olisivat olleet sellaisia, joista riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu, tämän toisen valtion on asianmukaisesti oikaistava tästä tulosta siellä määrätyn veron määrä. Tällaista oikaisua tehtäessä on otettava huomioon tämän sopimuksen muut määräykset, ja sopimusvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on tarvittaessa neuvoteltava keskenään.”

Tämän kyseisen kappaleen kohdalla Suomi on jättänyt varauman, eli se on varannut oikeuden jättää sen pois solmimistaan verosopimuksista.⁸⁴ Verosopimukset sallivat keskenään etuyhteydessä olevien yritysten markkinaehtoperiaatteeseen perustuvan tulonoikaisun minkälaisessa reaaliolosuhteissa tahansa.⁸⁵ Eroa ei siis tehdä sen suhteen, tapahtuuko peitelty voitonsiirto esimerkiksi emoyhtiöltä tytäryhtiölle, tytäryhtiöltä emoyhtiölle tai sisaryhtiöltä sisaryhtiölle.

Tulonoikaisu sallitaan melko laajasti eri tilanteissa, jos yritykset ovat poikenneet markkinaehtoperiaatteen noudattamisesta. Kysymykseen tulevat mitkä tahansa kaupallisissa tai rahoitussuhteissa käytetyt ehdot, kuten tavaroista, immateriaalioikeuksista tai työvoiman lainaamisesta maksetun korvauksen. Kun tulonoikaisuartiklan edellytykset täyttyvät, voidaan tulonoikaisuun ryhtyä verosopimusten syrjäntäkieltoartikloista huolimatta, koska useiden verosopimusten syrjäntäkielto säännökset⁸⁶ rajaavat syrjäntäkiellon ulkopuolelle nimenomaisesti sellaiset tilanteet, joihin soveltuu verosopimusten markkinaehtoperiaatteeseen perustuva tulonoikaisuartikla.⁸⁷

⁸⁴ *Karjalainen – Raunio* 2018, s. 7.

⁸⁵ *Helminen* 2013, s. 224.

⁸⁶ Syrjinnällä tarkoitetaan verotuksessa sitä, että ollakseen neutraalia, verotus ei saa syrjiä tiettyjä toimijoita tai toimintavaihtoehtoja suhteessa toisiin.

⁸⁷ Ks. OECD:n mallin 24.4 artikla.

3.7.2 Keskinäinen sopimusmenettely

Verosopimuksista huolimatta saattaa syntyä sellaisia tilanteita, joissa kansainvälinen kaksinkertainen verotus jää poistamatta tai verotus jää muuten verosopimusten tarkoitusten vastaiseksi. Tulkintaerimielisyyden seurauksena kaksinkertaista verotusta ei saada poistettua tavallisen kansallisen muutoksenhakujärjestelmän avulla. Näiden tilanteiden varalta on verosopimukseen sisällytetty säännös keskinäisestä sopimusmenettelystä. Keskinäinen sopimusmenettely (engl. *Mutual Agreement Procedure*, MAP) on kahden tai useamman verosopimusvaltion toimivaltaisten viranomaisten välinen neuvottelumenettely, joka perustuu malliverosopimuksen 25 artiklaan. Sen turvin sopimusvaltioiden veroviranomaiset voivat pyrkiä neuvottelemalla ratkaisemaan tulkintaerimielisyytensä ja parhaassa tapauksessa poistamaan kansainvälisen juridisen kaksinkertaisen tai taloudellisen kahdenkertaisen verotuksen.⁸⁸

Sopimusmenettely voi alkaa joko viranomaisen tai verovelvollisen aloitteesta. Viranomaiset voivat oma-aloitteisesti ryhtyä neuvotteluihin jonkun verosopimuksen tulkinta- tai soveltamisongelman osalta ja näin hakea tulkintaratkaisua yleisellä tasolla kaikkia vastaisuudessa syntyviä soveltamistilanteita silmällä pitäen.⁸⁹

VML 89 §:n 3 momentin mukaan verovelvollinen voi verosopimustilanteessa hakea sopimusmenettelyyn ryhtymistä omassa konkreettisessa asiassa normaalien muutoksenhakukeinojen ohella kansainvälisen monenkertaisen verotuksen tai muuten verosopimuksen tarkoituksen vastaisen verotuksen estämiseksi. Sisäisen lainsäädännön virheellisen soveltamisen osalta sopimusmenettely ei ole mahdollinen.⁹⁰

Sopimusmenettely tulee vireille, kun yritys tekee kirjallisen hakemuksen. Suomen osalta toimivaltainen viranomainen on VML 89 §:n mukaan valtionvarainministeriö ja sen valtuuttamana Verohallinto. Menettelyn seurauksena verotusta voidaan huojentaa jommassakummassa tai kummassakin sopimusvaltiossa monenkertaisen verotuksen poistamiseksi tai verosopimusten määräysten toteuttamiseksi.

⁸⁸ Karjalainen – Raunio 2018, s. 9.

⁸⁹ Helminen 2013, s. 543.

⁹⁰ Karjalainen – Raunio 2018, s. 31.

3.7.3 Arbitraatiosopimus

EU-arbitraatioyleissopimus, lyhyemmin arbitraatiosopimus, on EU-valtioiden kesken voimassa oleva yleissopimus kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä (90/436/ETY). Arbitraatiosopimus kattaa menettelyn, jonka puitteissa yritykset voivat pyytää EU-valtioita neuvottelemaan keskenään sopimuksen soveltamisalaan kuuluvassa tapauksessa.⁹¹

Jos toimivaltainen viranomais katsoo valituksen perustelluksi mutta ei voi itse saada aikaan tyydyttävää ratkaisua, sen on pyrittävä toisen sopimusvaltion toimivaltaisen viranomaisen kanssa keskinäisin sopimuksin ratkaisemaan asia.⁹² Varsinaisesti arbitraatiosopimus ei ole osa EU-oikeutta, vaan se on jäsenvaltioiden tekemä erillinen verosopimus.⁹³

Alun perin määräaikaiseksi vuonna 1990 tarkoitetun arbitraatiosopimuksen voimassaoloa on jatkettu pöytäkirjalla 1999/C202/01 ja se on siten tullut uudestaan voimaan 1.11.2004. Sopimusta sovelletaan kuitenkin taannehtivasti jo 1.1.2000 lähtien ja katkeamatta vuodesta 1990 lähtien siitä huolimatta, että se ei välillä ollut voimassa.⁹⁴

Arbitraatiosopimus mahdollistaa EU-valtioiden viranomaisten välisen neuvottelu- ja välitysmenettelyn, koska sen mukaan valtioiden toimivaltaisten viranomaisten on ensisijaisesti neuvotteluteitse pyrittävä monenkertaisen verotuksen poistamiseen. Jos yhteisymmärrystä ei kahden vuoden kuluessa synny, on valtioiden noudatettava erityisen tapausta varten asetetun arbitraatiokomission suositusta, joka on valtioita sitova.⁹⁵

Suomessa siirtohinnoitteluoikaisun myötä monenkertaisen verotuksen uhkaama yritys voi hakea valtiovarainministeriöltä välitysmenettelyyn ryhtymistä. Suomi on ollut vuosina 2010-2012 osallisena kahdessa⁹⁶ arbitraatiomenettelyssä, eli käytännössä arbitraatiosopimuksen mahdollistamaa menettelyä ei ole juurikaan käytetty. Syynä on se, että prosessia pidetään verrattain raskaana ja verosopimusten mahdollistama MAP-menettely palvelee samaa tarkoitusta.⁹⁷

⁹¹ *Malmgren – Myrsky* 2017, s. 180.

⁹² HE 308/2018 vp.

⁹³ *Karjalainen – Raunio* 2018, s. 10.

⁹⁴ *Helminen* 2013, s. 546.

⁹⁵ *Malmgren – Myrsky* 2017, s. 180.

⁹⁶ Verohallinto 2018.

⁹⁷ *Helminen* 2013, s. 546.

3.7.4 Siirtohinnoittelun ennakkosopimus

Siirtohinnoittelun ennakkosopimuksella (engl. *Advance Pricing Agreement* tai *Advance Pricing Arrangement* eli APA) tarkoitetaan sopimusta, jonka vähintään kaksi verosopimusvaltiota solmii.⁹⁸ Ennakkosopimuksen neuvottelevat kunkin maan toimivaltaiset viranomaiset. Siirtohinnoittelun ennakkosopimus on verosopimusvaltioiden välinen sopimus, joka on tarkoitettu sellaisiin tilanteisiin, joissa on tarve ratkaista tulkinnallisia siirtohinnoittelukysymyksiä, jotka liittyvät kansainvälistä toimintaa harjoittavan konsernin sisäisiin liiketoimiin. EU⁹⁹ ja OECD¹⁰⁰ ovat antaneet omia suosituksia ja ohjeistuksia APA-menettelystä.

Periaatteessa siirtohinnoittelua koskevista kysymyksistä on mahdollisuus saada Verohallinnon tai keskusverolautakunnan antama ennakkoratkaisu, mutta tällä ei voida välttää kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen riskiä. Ennakkoratkaisut jättävät nimittäin aina avoimeksi sen, miten etuyhteydessä tehtyä liiketointa käsitellään toisen osapuolen verotuksessa ja muutenkin ennakotieto soveltuu vain hakemuksessa yksilöityyn tilanteeseen, jonka todenperäisyyttä ei hakemusta käsiteltäessä tutkita.¹⁰¹

Toisaalta kahden tai useamman valtion välinen ennakkosopimusta koskeva neuvotteluprosessi voi kestää pitkään, eikä se välttämättä aina johda sopimukseen.¹⁰² Sen sijaan APA on toimivaltaisten viranomaisten neuvottelema sopimus, ja yleisesti toimivaltaisella viranomaisella tarkoitetaan valtiovarainministeriötä tai sen valtuuttamaa edustajaa.¹⁰³

Suomessa toimivaltaiseksi viranomaiseksi on säädetty VML 89 §:ssä Verohallinto silloin, kun toimivaltaisena viranomaisena voi verosopimuksen mukaan olla valtiovarainministeriön valtuuttama tai määräämä edustaja tai viranomainen. Vaikka Suomessa ei ole erillistä APA:aa

⁹⁸ Verohallinto 2016.

⁹⁹ EU:n suositukset perustuvat Euroopan unionin yhteisen siirtohinnoittelufoorumin (Joint Transfer Pricing Forum, JTPF) havaitsemiin parhaisiin käytäntöihin. Ks. lisää https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum_en.

¹⁰⁰ OECD on antanut ohjeistuksen APA-menettelystä OECD:n siirtohinnoitteluoheissa. Ks. ohjeiden luku IV, kappale F ja sen liite.

¹⁰¹ *Karjalainen – Raunio* 2018, s. 412.

¹⁰² Verohallinto 2016.

¹⁰³ *Malmgren – Myrsky* 2017, s. 398.

koskevaa lainsäädäntöä, ei se estä kyseisen järjestelyn hakemista.¹⁰⁴ Vaan siirtohinnoittelun ennakkosopimus voidaan tehdä niiden valtioiden kanssa, joiden kanssa Suomella on voimassa oleva verosopimus.¹⁰⁵

Etuna edellä esiteltyyn keskinäiseen sopimusmenettelyyn on se, että usean valtion veroviranomaisten kanssa voidaan jo etukäteen sopia siitä, millä menetelmillä tiettyjen transaktioiden siirtohinnot tulevaisuudessa määritellään ja mitä vertailuaineistoa käytetään.¹⁰⁶ Ennakkosopimuksen edellytyksenä on se, että sopimuksen ratkaisu on markkinaehtoperiaatteen mukainen ja siksi sopimusneuvotteluissa voidaan päätyä vain ratkaisuun, jolla Suomi saa markkinaehtoperiaatteen mukaisen määrän niistä verotuloista, jotka sopimuksen kohteena olevat liiketoimet tuottavat.

Menettelyn etuna verovelvollista ajatellen on se, että APA sitoo Verohallintoa sen voimassaoloajan, jos verovelvollinen noudattaa APA:n ehtoja sen voimassaoloajan ja sopimuksen kriittiset oletukset toteutuvat. APA:n sitovuus edellyttää myös, että verovelvollinen on antanut todenmukaista tietoa ja että APA:ssa sovellettu lainkohta ei ole muuttunut.¹⁰⁷

3.8 EU-oikeuskäytäntöä

3.8.1 Euroopan komission päätös 2017/1283

Vero-oikeudellinen harmonisointi Euroopan unionin tasolla on keskittynyt välilliseen verotukseen ja välitön verotus kuuluu pääsääntöisesti jäsenvaltioiden omaan toimivaltaan. Tästä syystä varsinaista siirtohinnoittelua koskevaa EU-tuomioistuinkäytäntöä on niukasti saatavilla.

Euroopan komissio on antanut kielletyn valtiontuen antamista koskevia päätöksiä, joilla on ollut liittyviä siirtohinnoitteluun. Näistä päätöksistä merkittävä on ollut erityisesti 30.8.2016 annettu komission päätös 2017/1283 valtiontuesta, jonka Irlanti on myöntänyt Appllelle.

¹⁰⁴ *Karjalainen – Raunio* 2018, s. 411.

¹⁰⁵ *Malmgren – Myrsky* 2017, s. 398.

¹⁰⁶ *Helminen* 2013, s. 252.

¹⁰⁷ Verohallinto 2016.

Tapauksessa oli kyse Irlannin Apple-konsernin hyväksi tekemistä veropäätöksistä ennakkohinnoittelusopimusten kautta. Apple Sales International (ASI) ja Apple Operations Europe (AOE) ovat Apple-konsernin kokonaan omistamia Irlannissa rekisteröityjä yhtiöitä.

Irlannin veroviranomainen oli tammikuussa 1991 ja toukokuussa 2007 tehnyt veropäätökset¹⁰⁸, joilla se hyväksyi ASI:n ja AOE:n käyttämät menetelmät voittojen kohdentamiseksi irlantilaisille sivuliikkeilleen. Kyseisten veropäätösten perusteella yhtiöt saivat määrittää vuosittaisen yhtiöverovelvollisuutensa Irlannissa soveltamalla Irlannin veroviranomaisen näissä päätöksissä hyväksymiä voittojen kohdentamismenetelmiä. Verokohtelu Irlannissa mahdollisti komission mukaan sen, että Apple välttyi maksamasta veroa lähes kaikesta tuotteidensa myynnistä kertyneestä voitosta. Irlanti on ilmoittanut jo lokakuussa 2014, että se sulkee *The Double Irish with a Dutch Sandwich* -järjestelyn¹⁰⁹ mahdollistavat erityispiirteet lainsäädännössään, jotta kyseisen järjestely ei enää tulevaisuudessa olisi mahdollista.¹¹⁰ Irlanti on luvannut lopettaa kyseisen järjestelyn soveltamisen mahdollisuuden vuosikymmenen loppuun mennessä. Järjestelyn avulla monet Irlannissa toimivat monikansalliset yhtiöt eivät maksa edes 12,5 %:n veroa¹¹¹ toiminnastaan Irlannin erikseen myöntämien huomattavien verohelpotusten ja erilaisten kansallisten verovähennysten ansiosta.

Irlannin Appelle antamat veropäätökset itsessään olivat täysin laillisia veroviranomaisen antamia hallinnollisia kirjeitä, joilla selvennettiin yritykselle, miten sen yhteisövero lasketaan tai jossa selvennettiin erityisverosäännösten soveltamista.

Kuitenkin EU:n toteuttaman valtiontukien valvonnan tarkoituksena on varmistaa, etteivät jäsenvaltiot tarjoa valikoiduille yrityksille suotuisampaa verokohtelua kuin muille samalla alalla toimiville yrityksille tekemillään veropäätöksillä tai muilla toimenpiteillä.¹¹² Markkinaehtope-

¹⁰⁸ Kyseisten veropäätösten nojalla yhtiöiden voitoista suurin osa kohdennettiin sisäisesti päätoimipaikalle, eikä niistä kannettu veroa missään. Jakomenetelmän seurauksena Apple maksoi ASI:n voitoista tosiasiallisesti yhteisöveroa yhden prosentin vuonna 2003, ja vuoteen 2014 mennessä tämä vero oli supistunut 0,005 prosenttiin.

¹⁰⁹ *Double Irish with a Dutch Sandwich* on yhtiöjärjestely, jossa veroparatiisista, esim. Bermudalta, käsin toimivan irlantilaisyhtiön, toisen Irlantia kotipaikkanaan pitävän irlantilaisyhtiön ja hollantilaisen tytäryhtiön avulla esimerkiksi yhdysvaltalainen yhtiö voi laillisesti yritysten keskinäisiä rojalteja ja lisenssejä hinnoitteleamalla minimoida tehokkaasti verotustaan.

¹¹⁰ Talouselämä, 13.10.2014.

¹¹¹ Irlanti soveltaa eri verokantoja liikevoittoihin, muusta kuin elinkeinotoiminnasta saataviin tuloihin ja pääomavoittoihin. TCA 97:n 21 §:ssä yleiseksi yhtiöverokannaksi vahvistetaan 12,5 prosenttia.

¹¹² Euroopan komissio 2012.

riaatteen mukaan kohdentamisessa on noudatettava samaa linjaa kuin jos ne perustuisivat toisistaan riippumattomien yritysten välisiin kaupallisiin ehtoihin. Voitot on kohdennettava samaan yritysryhmään kuuluvien yritysten eri osien välillä taloudellisia tosiasioita vastaavalla tavalla.

Komissio päätti aloittaa muodollisen tutkintamenettelyn, koska se päätteli alustavasti, että kiistanalaisilla veropäätöksillä Irlanti myönsi Appelle, ASI:lle ja AOE:lle SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea ja että tämä tuki ei sovellu sisämarkkinoille SEUT-sopimuksen 107 artiklan 2 ja 3 kohdan nojalla.¹¹³ Kyse oli sen arvioinnista, antoiko näiden yhtiöiden Irlannissa verotettavan voiton laskemismenetelmä Appellelle perusteettoman edun, mikä olisi lainvastaista EU:n valtiontukisääntöjen mukaan.

Komission tutkimus osoitti, että Irlannin tekemissä veropäätöksissä hyväksyttiin voiton sisäinen kohdentaminen ASI:n ja AOE:n sisällä keinotekoisella tavalla, jolle ei ollut minkäänlaista todellisuuspohjaa tai talouteen liittyvää perustetta. Päätösten johdosta suurin osa ASI:n myyntivoitosta kohdennettiin sen ”päätoimipaikalle”, jolla ei kuitenkaan ollut kapasiteettia hoitaa jakelua tai muutenkaan varsinaista liiketoimintaa. ASI:n Irlannissa oleva sivuliike sai jonkin verran liiketoimintatuloja Applen tuotteiden jakelusta, jotka olisi pitänyt kirjata Irlannissa olevalle sivuliikkeelle ja verottaa Irlannissa.

Huomioitavaa oli, että ”päätoimipaikalla” ei ollut työntekijöitä eikä omia toimitiloja, vaan sen ainoana varsinaisena toimintana olivat hallituksen tekemät suppeat päätökset, jotka koskivat yhtiön hallintoa. Samat hallituksen jäsenet työskentelivät samaan aikaan kokopäiväisesti Apple Inc:n johtajina. Kyseisestä toiminnasta syntyneet korkovoitot olivat komission arvion mukaan ainoat voitot, jotka voidaan tulkita ”päätoimipaikan” tuottamiksi.

Samoin AOE:n osalta ainoastaan sen Irlannissa oleva sivuliike sai liiketoimintatuloja joidenkin tietokonemallien valmistamisesta Apple-yhtymälle, joten myös sen myyntivoitto olisi pitänyt kirjata Irlannissa sijainneelle sivuliikkeelle ja verottaa Irlannissa.

Tämän perusteella komissio päätteli, että Irlannin antamat veropäätökset tarkoittivat sen hyväksymistä, että ASI:n ja AOE:n myyntivoitto kohdistettiin keinotekoisesti näiden yritysten ”päätoimipaikoille” siten, että ne välttyivät maksamasta veroa kyseisistä tuloista. Tämä menettely

¹¹³ Komission päätös kohta (145).

johti siihen, että Apple maksoi huomattavasti vähemmän veroa kuin muut yritykset, mikä on EU:n valtiontukisääntöjen mukaan laitonta.

Päätöksessä perusteluosiossa komissio totesi valtiontukisääntöjen ja siirtohinnoittelun suhteen, että ”vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kaikkien jäsenvaltioiden hyväksymien verotoimenpiteiden, myös veropäätösten, joilla hyväksytään voitonkohdentamismenetelmä sivuliikkeen veroperusteen määrittämiseksi, on noudatettava valtiontukisääntöjä, jotka sitovat jäsenvaltioita ja ovat ensisijaisia niiden kansalliseen lainsäädäntöön nähden. Unionin tuomioistuimien on jo katsonut, että sellaisesta verotoimenpiteestä johtuva veroperusteen pieneneminen, jonka avulla verovelvollinen voi käyttää konsernin sisäisissä liiketoimissa siirtohinnoitusta, jotka eivät ole lähellä vapaassa kilpailussa samanlaisissa olosuhteissa markkinaehtoisesti neuvottelevien itsenäisten yritysten välillä perittäviä hintoja, aiheuttaa tälle verovelvolliselle SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valikoivan tuen. Tämä johtuu siitä, että yleisten yhtiöverosääntöjen mukaan määritetty kyseisen verovelvollisen verovelvollisuus pienenee verrattuna itsenäisiin yrityksiin, joiden verotettava voitto perustuu markkinaehtoperiaatteen mukaisesti markkinoilla määritettyihin hintoihin.”

3.8.2 Euroopan komission antaman päätöksen merkitys

Maksamattomia veroja oli perittävä takaisin vuodesta 2003 alkaen yhteensä 13 miljardia euroa korkoineen. Näistä noin 50 miljoonaa euroa liittyi voiton perusteettomaan kohdentamiseen AOE:n ”päätoimipaikalle” ja loput liittyivät voiton perusteettomaan kohdentamiseen ASI:n ”päätoimipaikalle”. Jakso, jota takaisinperintä koski, päättyi vuoteen 2014, koska jälkeen vuoden 2007 veropäätös ei ollut enää voimassa Applen uudistettua Irlannin-toimintojensa rakennetta vuonna 2015.

Vaikka Euroopan komission Irlannille antamassa päätöksessä oli kyse ensisijaisesti EU:n valtiontukia koskevien säännösten tulkinnasta, oli sillä tosiasiallisia vaikutuksia myös siihen, millä tavoin ylikansalliset yritykset pystyvät jatkossa minimoimaan verotaakkaansa.

Euroopan komissio viittasi päätöksessään OECD:n malliverosopimuksen markkinaehtoperiaatetta koskevaan kohtaan. Komission mukaan markkinaehtoperiaatteen mukaisesti verohallintojen pitäisi hyväksyä vain sellaiset samaan konserniin kuuluvien yhtiöiden väliset siirtohinnot, jotka vastaavat sellaisten itsenäisten yritysten välillä vahvistettuja liiketoimien hintoja, jotka neuvottelevat vastaavanlaisissa markkinaehtoisissa olosuhteissa. Tällä tavoin monikansallisia yhtiöitä estetään manipuloimasta siirtohinnoitusta siten, että mahdollisimman vähän voittoja kohdennetaan veroalueille, joilla näistä voitoista peritään korkeampi vero, ja mahdollisimman paljon voittoja kohdennetaan veroalueille, joissa niiden verotus on matalampi.

Euroopan komission päätöksellä pyrittiin viestittämään, että jäsenmaat eivät voi antaa epäreiluja verohelpotuksia valituille yrityksille, olivat ne eurooppalaisia tai ulkomaisia, pieniä tai suuria. Korostettakoon, että päätöksellä ei suoranaisesti puututtu varsinaisiin verojärjestelyihin tai niihin liittyvien eri muotojen sallittavuuteen, koska tällaiset kysymyksen jäävät valtiontukisääntösten soveltamisalan ulkopuolelle. Vaikutus on pikemminkin välillinen, koska keskeistä on se, vääristävätkö valikoidut verotukselliset etuudet kilpailua.

Euroopan komission Appellelle asettamien sanktioiden merkittävin vaikutus yrityksille Suomessa ja ulkomailla oli verosuunnittelun vaikeutuminen, kun ne eivät enää pysty minimoimaan veroja yhtä tehokkaasti ainakaan Euroopan talousalueella mm. mainittua Double Irish –keinoa hyödyntäen. Sinänsä jäsenvaltioiden välinen verokilpailukaan ei ole kielletty, mutta Euroopan komissio osoitti päätöksellään, että sille on valtiontukisääntelyn nojalla rajansa.¹¹⁴

3.9 Saksan verolainsäädäntö

Saksan verolainsäädäntö käsittää velvoittavuudeltaan useita erilaisia oikeuslähteitä. Vahvimmin velvoittavia ovat Liittopäivien (saks. *Bundestag*) säätämät verolait, kuten ”yleinen verolaki” *Abgabenordnung*. Niiden lisäksi tarkentavia ja täydentäviä säännöksiä annetaan valtionvarainministeriön antamalla asetuksilla, joiden tehokkuus edellyttää, että ne annetaan lain antaman asetuksenantovaltuutuksen nojalla.¹¹⁵

Saksan verolainsäädäntöön ei ole sisällytetty kokonaisvaltaista lakia siirtohinnoittelua koskevista säännöksistä, vaan sen kannalta relevantit säännökset ovat pirstaloituneet useisiin eri lakeihin. Merkittävin siirtohinnoittelua koskeva laki on vuonna 1972 voimaan astunut *Außensteuergesetz* (AStG), jonka 1 luvun 1 § sisältää markkinaehtoperiaatteen¹¹⁶. AStG on merkittävin

¹¹⁴ Oinonen, 2016.

¹¹⁵ Blesgen – Kratzer 2011, s. 1.

¹¹⁶ Säännös kuuluu kokonaisuudessaan: *werden Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus einer Geschäftsbeziehung zum Ausland mit einer ihm nahe stehenden Person dadurch gemindert, dass er seiner Einkünfteermittlung andere Bedingungen, insbesondere Preise (Verrechnungspreise), zugrunde legt, als sie voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten (Fremdvergleichsgrundsatz), sind seine Einkünfte unbeschadet anderer Vorschriften so anzusetzen, wie sie unter den zwischen voneinander unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären.*

tulkintalähde saksalaisessa siirtohinnoittelua koskevassa verotuskäytännössä.¹¹⁷ Edelleen konserniverolain (*Körperschaftsteuergesetz*) 1 luvun 3 §:n mukaan piilotettu voitonjako ei vähennä verotettavaa tuloa ja piilotetut voitonsiirrot eivät kasvata konsernin verotettavaa tuloa.

Saksassa veroviranomaisilla ei ole toimivaltaa antaa sitovaa laintasoista sääntelyä, mutta heillä on valtuudet antaa ei-sitovia yleisiä ohjeistuksia, periaatteita ja julkilausumia sellaisissa sen toimintaan liittyvissä asioissa, jotka katsotaan asiaankuuluviksi, mukaan lukien siirtohinnoittelukysymykset. Toimivalta on siis käytännössä sama kuin Suomen Verohallinnolla¹¹⁸. Veroviranomaisilla tarkoitetaan tässä yhteydessä ennen kaikkea Saksan liittovaltion keskusverovirastoa (saks. Bundeszentralamt für Steuern). Korkeamman tason viranomaisen antamana Saksan verohallinnon antamat hallinnolliset suuntaviivat toimivat ohjeena verovelvolliselle verotusta koskevien säännösten tulkinnassa. Nämä ohjeistukset ja periaatteet sitovat vain veroviranomaisia ja tätä työkalua viranomaiset käyttävät laajamittaisesti edistääkseen omaa tulkintaansa laeista ja oikeuskäytännöstä. Näin ollen nämä julkilausumat osoittavat veroviranomaisten vaikutusvaltaa ja siksi niillä on huomattava merkitys verotuskäytännössä.¹¹⁹

Saksan valtionvarainministeriö on julkaissut ensimmäiset ohjeensa¹²⁰ siirtohinnoittelua koskien vuonna 1983. Nämä ohjeet noudattivat pitkälti OECD:n vuonna 1979 julkaisemia siirtohinnoitteluohjeita. Ohjeita on päivitetty vuosien saatossa; vuonna 1999 julkaistiin päivitetty ohjeet kustannustenjakomenetelmästä ja vuonna 2001 annettiin uudet ohjeet työntekijöiden ulkomaankomennuksiin liittyen. Lisäysten tarkoituksena on ollut yhtenäistää viranomaisten tulkintalinjaa kyseisiin aiheisiin liittyvissä kysymyksissä siirtohintoja koskevien tosiseikkojen ja olosuhteiden dokumentoinnissa.

Käytännössä Saksan siirtohinnoittelusäännökset ovat hyvin saman sisältöisiä Suomen verolakien kanssa. AStG:n markkinaehtoperiaatteen kuvaava säännös noudattelee OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaa. Huomattavin ominaispiirre Saksassa on taloudellisesti järkevän ja

¹¹⁷ PWC 2015.

¹¹⁸ Vaikka tällainen ohjaus ei ole sitovaa, ovat alemmat viranomaiset verraten yleisesti noudattaneet ohjeita sitovina. Verohallinto voi julkaisuissaan myös lausua käsityksensä jostakin tulkintaongelmasta. Kysymys on silloin vain tulkintasuosituksista. Ks. lisää Myrsky – Svensk, *Vero-oikeuden oppikirja* s. 57.

¹¹⁹ PWC 2015.

¹²⁰ Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen, annettu 23.2.1983.

huolellisen toimitusjohtajan¹²¹ konsepti. Sitä käytetään tilanteessa, jossa markkinaehtoista vertailuhintaa kahden toisistaan riippumattoman yrityksen välillä ei ole saatavilla. Silloin markkinaehdon täyttävänä hintana pidetään sitä hintaa, jonka taloudellisesti järkevä ja huolellinen liikkeenjohtaja liiketoimesta maksaisi (hypoteettinen markkinaehtohintavertailu).

3.10 Pohjoismainen verolainsäädäntö ja siirtohinnoittelua koskeva oikeuskäytäntö

Oikeusjärjestelmiemme samankaltaisuuden vuoksi on syytä tarkastella lyhyesti Ruotsin ja Tanskan verolainsäädäntöä siirtohinnoitteluperspektiivistä. Myös Ruotsi on OECD:n jäsenenä hyväksynyt siirtohinnoitteluohjeet tulkintalähteeksi ja sisällyttänyt markkinaehtoperiaatteen tuloverolain (ruots. Inkomstskattelag 1999:1229, IL) 14 luvun 19 ja 20 pykäliin. Tämä oikaisusäännöksi (korrigeringsregeln) nimetty pykälä on sisällöltään samanlainen VML 31 §:ään nähden. Sen mukaan:

Om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, ska resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits. Detta gäller dock bara om

1. *den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte ska beskattas för detta i Sverige enligt bestämmelserna i denna lag eller på grund av ett skatteavtal,*
2. *det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna, och*
3. *det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.*

Ruotsin em. säännöksen mukaan elinkeinotoiminnan tuloksen alentueessa sen seurauksena, että on sovittu ehdoista, jotka poikkeavat siitä, mitä olisi sovittu toisiinsa nähden riippumattomien elinkeinonharjoittajien välillä, tulos on laskettava sen määrän suuruiseksi, johon se olisi nousut, jos tällaisia ehtoja ei olisi ollut.

¹²¹ Ohjeissa käytetään termiä ”ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter”, englanninkielisessä käännöksessä ”prudent and diligent managing director”.

Edellä mainitun säännöksen soveltaminen edellyttää ensinnäkin, että sitä, joka ehtojen perusteella saa suuremman tuloksen, ei ole verotettava Ruotsissa. Lisäksi on oltava todennäköisiä syitä olettaa, että osapuolten välillä on taloudellinen etuyhteys eikä olosuhteista käy ilmi, että ehdot ovat syntyneet muista syistä kuin taloudellisen etuyhteyden vuoksi.¹²²

Myöskään Ruotsissa ei toistaiseksi ole oikeuskäytäntöä siitä, kuinka markkinaehtoperiaatetta sovellettaisiin lähetettyjen työntekijöiden siirtohinnoitteluun liittyen. Kuitenkin samankaltaisista tapauksista Ruotsin korkeimman oikeuden HFD:n ratkaisukäytännöstä voidaan mainita RÅ 1998 not. 213 ja RÅ 1987 ref 89 I ja II. Ensimmäisessä HFD:n tapauksessa oli kysymys oman käytön verotuksesta tilanteessa, jossa konsernin johtotoimintoja siirrettiin toiseen maahan. Jälkimmäisessä HFD:n tapauksessa oli kyse vuokraoikeuden vaikutuksesta luovutusvoitoveron laskemiseen, kun myydään asumisoikeutta, jossa vuokraoikeutta käytetään maksun osana.

Tanskassa verotusta koskevia muutosvaatimuksia käsitellään pääasiassa veroasioita varten perustetuissa erityisissä muutoksenhakuelimissä. Veroasiassa voidaan myös nostaa kanne yleisessä tuomioistuimessa.¹²³

Työntekijöiden lähettämisen pätevyydestä siirtohinnoittelutarkoituksessa on Tanskassa annettu ratkaisu TfS 2007, 163, joka koski tanskalaista emoyhtiötä, joka maksoi ulkomaisiin tytäryhtiöihin lähetettyjen työntekijöiden palkat, jotka tekivät sopimusvalmistusta emoyhtiölle. Lähetetty henkilöstö suoritti tuotanto- ja laadunvalvontatehtäviä, kuten teknistä avustamista, ja he viettivät ulkomailla pitkiä aikoja. Työntekijöiden lähettämisen tarkoituksena oli varmistaa, että tuotteiden standardit ja laadunormit täyttyvät. Emoyhtiö hankki tytäryhtiöiden koko tuotannon. Emoyhtiöllä ei ollut oikeutta tehdä vähennystä palkoista valtion verolain (tansk. *statskattelov*) 6 §:n 1 a kohdan mukaisen tulonsiirron periaatteen perusteella. Emoyhtiö väitti muun muassa, että yrityksen omien työntekijöiden käyttö tuotanto- ja laadunvalvontatehtäviin oli tavallista sopimussuhteissa ulkomaalaisten valmistajien ja alihankkijoiden kanssa, joilla on vähemmän perinteitä tehokkaan tuotannon ja laadun suunnittelusta. Tanskan veroviranomaisten siirtohinnoittelukeskus taas väitti, että lähetykset kuuluivat tuloverolain (tansk. *ligninslov*) 2 §:n siirto-

¹²² HE 107/2006 vp, s. 8.

¹²³ HE 143/1993, s. 9.

hinnoittelusäännöksen soveltamisalaan, koska emoyhtiön työntekijät tekivät työtä tytäryhtiöiden suorittamien toimintojen osalta. Tanskan kansallinen verotuomioistuin oli siirtohinnoittelukeskuksen kannalla.¹²⁴

¹²⁴ *Wittendorff* 2010, s.484.

4 LÄHETETTYJEN TYÖNTEKIJÖIDEN SIIRTOHINNOITTELU

4.1 Tulonjako vai kustannustenjako

Työntekijän siirtäminen kahden etuyhteisyrytyksen välillä aiheuttaa tavallisesti ylimääräisiä kustannuksia ainakin toiselle osapuolelle työntekijälle maksettavan rahapalkan lisäksi. Ennen kuin työntekijä voi aloittaa työskentelyn ulkomailla, joudutaan tyypillisesti hoitamaan kuntoon sekä hänen että hänen mahdollisesti mukana tulevan perheenjäsentensä työnteko- ja oleskelulupa-asiat. Lisäksi työntekijälle on järjestettävä asunto ja hänen henkilökohtainen omaisuutensa on mahdollisesti muutettava maasta toiseen. Työntekijälle voidaan tarjota myös esimerkiksi kieli- tai kulttuuriopetusta, jotta sopeutumisen uuteen asemamaahan helpottuu.

Tällaiset toimenpiteet aiheuttavat sellaisia lisäkustannuksia, joiden osalta on tavallista, että työnantaja hyvittää ne joko kokonaan tai ainakin osaksi. Myös komennustyön väliaikainen luonne saattaa tuottaa ylimääräisiä kustannuksia varsinaisen ulkomailla olemisen aikana. Tällaisia kustannuksia ovat esimerkiksi matkakorvaukset säännöllisten kotivierailujen ajalta, kompensatio kahden asunnon vuokraamisen takia tai vaikka lasten lukukausimaksut.

Kustannukset vaihtelevat jokaisen komennustapauksen ollessa yksilöllinen. Kustannusten määrä riippuu lukuisista eri tekijöistä, kuten siitä, mistä maasta mihin maahan siirto tapahtuu, mikä on komennuksen kesto ja muuttaako työntekijä yksin vai perheensä kanssa ja minkä kokoinen perhe on.¹²⁵

Siirtohinnoittelun kannalta kriittistä asiassa on se, kuinka kustannukset allokoidaan lähettäjän ja käyttäjäyrityksen kesken ja missä määrin näillä yrityksillä on taloudellinen intressi henkilöstön rajat ylittäviin siirtoihin. Työntekijän lähettämistä aiheutuvien kustannusten jaon on nimittäin tapahduttava markkinaehtoperiaatteen mukaisesti. Tämän voidaan katsoa asettavan järjestelylle kaksi edellytystä¹²⁶:

1. Kaikkia lähetetystä työntekijästä aiheutuneita kuluja tarkastellaan kummankin osapuolen taloudellisen intressin perusteella ja allokoidaan sen mukaan, ja
2. lähetetystä työntekijästä toiselle osapuolelle aiheutunut kustannustaakka ei saisi ylittää sitä määrää, jonka taloudellisesti järkevä ja huolellinen toimitusjohtaja olisi valmis kan-

¹²⁵ *Vogele – Cruger – Scmitt 2002.*

¹²⁶ *Vogele – Cruger – Scmitt 2002.*

tamaan vastaavasta riippumattomasta työntekijästä. Tämä hypoteettinen markkinaehtovertailu voidaan tehdä joko paikallisilta työvoimamarkkinoilta saatavilla olevan työntekijän kanssa tai, mikäli tällaisia vertailukohteita ei ole, työntekijän lähettävän maan työvoimamarkkinoilta saatavan riippumattoman työntekijän kanssa matkustamisesta aiheutuneet kustannukset mukaan lukien.

Työntekijän lähettämisestä syntyvää tuloa arvonlisän muodossa käsitellään jäljempänä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden näkökulmasta.

4.2 BEPS-hanke

OECD:n toteuttaman ja G20-maiden käynnistämän BEPS-hankkeen (Base Erosion and Profit Shifting) tuloksena OECD julkaisi vuonna 2013 toimenpideohjelman, johon sisältyi 15 toimenpidettä BEPS-tilanteiden ratkaisemiseksi.¹²⁷ BEPS-raportin päivitys ei kuitenkaan sisältänyt perustavanlaatuisia muutoksia eikä esimerkiksi malliverosopimuksen 9 artiklaa katsottu aiheelliseksi muuttaa.

Hankkeen taustalla oli se, että kansainvälistä veropohjaa rapauttava verotuskäytäntö ja voiton siirto nollaverokannan tai alhaisen verorasituksen maihin alkoi olla niin laajamittaista, että sen rajoittamiseksi oli välttämätöntä alkaa toimenpiteisiin.¹²⁸ Keskeisenä tavoitteena oli hankkeen nimen mukaisesti edistää kansallisten veropohjien suojelua ja veronvälttelyn estämistä tukevia toimenpiteitä.¹²⁹ Hankkeen etenemistä ohjaa 15-kohtainen toimenpidesuunnitelma, joista kohdat 8-10 pyrkivät varmistamaan markkinaehtoisen siirtohinnoittelun ja arvonmuodostuksen välisen yhteyden.

BEPS-hankkeen myötä siirtohinnoitteluohjeiden aineettomiin omaisuuseriin liittyvää käsittepiiriä laajennettiin. Siirtohinnoittelun kannalta merkittäviin omaisuuseriin lisättiin mm. know-how (tietotaito) ja liikesalaisuudet, tavaramerkit ja liikenimet, toimintojen siirtoon liittyvät säästöt (location savings) ja muut paikalliset markkinapiirteet, kuten esim. koulutettu työvoima (assembled workforce).

¹²⁷ HE 142/2016 vp, s. 3.

¹²⁸ Pankakoski 2018, s. 144.

¹²⁹ Pankakoski, VL 2/2016, s. 196.

Lisäksi siirtohinnoitteluohjeiden luku V uusittiin lokakuussa 2015 julkaistun toimenpidettä 13 koskevan päivityksen myötä, johon sisältyi ohjeistus siirtohinnoittelun dokumentoinnista ja maakohtaisesta raportista.¹³⁰ Uudistuksiin kuului ajantasaisen dokumentaation korostaminen mm. siten, että otettiin käyttöön *ex ante* vs. *ex post* –lähestymistapa hinnoitteluun ja markkinaehtoisuuden varmistamiseen. Kolmitasoinen siirtohinnoitteludokumentaatiomalli otettiin käyttöön ja se käsittää seuraavat tasot:

- Master file: Konsernitason kuvaus toiminnasta ja sen jakautumisesta; ”vuosikertomus”
- Local file: Yhtiökohtaista ja transaktiokeskeistä tietoa; hinnoittelun markkinaehtoisuuden arviointi
- Country-by-Country (CbC) reporting: tulojen, veronmaksun sekä toiminnan jakautuminen

VML:ssä näitä käsitteitä ei käytetä, eikä siinä säännellä myöskään dokumentoinnin muodosta, vaan ainoastaan määritellään, mitä tietoja dokumentoinnissa on oltava.¹³¹ Korkeimman hallinto-oikeuden siirtohinnoittelua koskevat ratkaisut ohjaavat VML 31 §:n soveltamista kuten aiemminkin, vaikka ne on tehty ennen OECD:n ohjeiden päivittämistä. Näin ollen esimerkiksi ratkaisu KHO 2014:119 vaikutti VML 31 §:n soveltamiseen siten, että liiketoimen uudelleenluonnehdinta (päivitetyissä ohjeissa engl. ”non-recognition”) ei ole Suomessa toimenpiteenä mahdollinen, vaikka OECD:n siirtohinnoitteluohjeet tällaisen lähestymistavan mahdollistavatkin.¹³²

Oikeusturvan vaatimuksen voidaan katsoa edellyttävän VML 31 §:n soveltamisessa sitä, että markkinaehtoperiaatteen soveltamiskäytäntö on yhdenmukaista ja että vakiintuneita tulkintatapoja ei muuteta ilman perusteltua syytä. OECD:n pehmeän sääntelyn merkitys VML 31 §:n tulkinnassa perustuu ensinnäkin sen sisällölliseen hyväksyttävyyteen.¹³³ VML 31 §:n säännöksen sisältö ja tarkoitus vastaa joka tapauksessa pitkälti OECD:n malliverosopimuksen 9(1) artiklaa, minkä vuoksi VML 31.1 §:n sisältämän markkinaehtoperiaatteen täsmentämisessä ja tulkinnassa voidaan nojautua soveltuvien osin myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin. Toiseksi

¹³⁰ HE 142/2016 vp, s. 3.

¹³¹ *Karjalainen – Raunio* 2018, s. 313.

¹³² *Malmgren – Myrsky* 2014, s. 443.

¹³³ *Isomaa-Myllymäki*, 20.12.2016.

tulkintamateriaalin merkitystä voidaan perustella verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun näkökulmasta ja ohjeiden vakiintuneella asemalla.

Verovelvollisen ja Verohallinnon välinen siirtohinnoittelua koskeva riitatilanne voidaan ratkaista lähtökohtaisesti joko kotimaisella oikaisuvaatimuksella (verotuksen oikaisulautakunta, hallinto-oikeus, korkein hallinto-oikeus) tai verosopimustilanteessa keskinäisellä sopimusmenettelyllä. Vaikka kansallisella tasolla kansainvälisillä verosopimuksilla ei olekaan merkitystä, saadaan siirtohinnoitteluohjeista tulkinta-apua myös kotimaisissa konserneissa.¹³⁴

4.3 Koulutettu työvoima

OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin lisättiin BEPS-hankkeen tuloksena vuonna 2014 tulkintaohjeet markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta työvoimaa koskien ja ne sijoitettiin markkinaehtoperiaatetta käsittelevän I-osion kappaleeseen D.7. Ohjeet on syytä ottaa lähempään tarkasteluun.

1.152 Some businesses are successful in assembling a uniquely qualified or experienced cadre of employees. The existence of such an employee group may affect the arm's length price for services provided by the employee group or the efficiency with which services are provided or goods produced by the enterprise. Such factors should ordinarily be taken into account in a transfer pricing comparability analysis. Where it is possible to determine the benefits or detriments of a unique assembled workforce vis-à-vis the workforce of enterprises engaging in potentially comparable transactions, comparability adjustments may be made to reflect the impact of the assembled workforce on arm's length prices for goods or services.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappaleen 1.152 mukaan jotkin yritykset onnistuvat kasaaamaan erityisen taitavan tai kokeneen työntekijäryhmän. Tällaisella erityisen osaavalla ja ammattitaitoisella työvoimalla voi tietyissä olosuhteissa olla vaikutusta siihen markkinaehtoiseen hintaan, jonka yhtiö voi veloittaa kyseisen työntekijäryhmän tuottamista palveluista tai tuotteista. Tämä johtuu siitä, että esimerkiksi tehokkaammat työntekijät suorittavat työn nopeammin ja siksi palvelusta voidaan periä korkeampi hinta.

Sikäli kuin on mahdollista määritellä erikoistyövoiman luomat edut tai haitat verrattuna työntekijöihin sellaisessa yrityksessä, joka on osallisena vastaavanlaisissa liiketoimissa, voidaan

¹³⁴ Ossa, 2016, 10. KONSERNIAVUSTUS JA KONSERNITUKI>Yhtiön ja sen osakkeenomistajan väliset oikeustoimet>Siirtohinnoitteluoikaisu.

vertailukelpoisuuden oikaisuja tehdä vastaamaan koulutetun työvoiman vaikutusta tuotteiden ja palvelujen markkinaehtoihin hintoihin. Tällaiset tekijät on otettava huomioon siirtohinnoittelumenetelmän vertailuanalyysissä.

1.153 In some business restructuring and similar transactions, it may be the case that an assembled workforce is transferred from one associated enterprise to another as part of the transaction. In such circumstances, it may well be that the transfer of the assembled workforce along with other transferred assets of the business will save the transferee the time and expense of hiring and training a new workforce. Depending on the transfer pricing methods used to evaluate the overall transaction, it may be appropriate in such cases to reflect such time and expense savings in the form of comparability adjustments to the arm's length price otherwise charged with respect to the transferred assets. In other situations, the transfer of the assembled workforce may result in limitations on the transferee's flexibility in structuring business operations and create potential liabilities if workers are terminated. In such cases it may be appropriate for the compensation paid in connection with the restructuring to reflect the potential future liabilities and limitations.

Kappaleessa 1.153 käsitellään yrityksen organisaation uudelleenjärjestelyjä. Kappale soveltuu vain sellaiseen tilanteeseen, jossa työntekijäjoukko siirretään toiseen maahan yhdessä muun omaisuuden kanssa¹³⁵, ja myös tällaisessa tilanteessa työntekijäryhmä otetaan huomioon vertailuanalyysissä. Tämä kappale ei siten sovellu liiketoimeen, joka käsittää vain työntekijöiden lähettämisen.

1.154 The foregoing paragraph is not intended to suggest that transfers or secondments of individual employees between members of an MNE group should be separately compensated as a general matter. In many instances the transfer of individual employees between associated enterprises will not give rise to a need for compensation. Where employees are seconded (i.e. they remain on the transferor's payroll but work for the transferee), in many cases the appropriate arm's length compensation for the services of the seconded employees in question will be the only payment required.

Kappaleessa 1.154 selvennetään, että työntekijöiden siirtäminen itsessään ei pääsääntöisesti muodosta siirtohinnoiteltavaa liiketoimea. Sellaisessa tilanteessa ei yleensä vaadita erillisen korvauksen suorittamista työntekijän lähettamisestä. Kappaleessa puhutaan kuitenkin vain siitä, miten tällaisessa tilanteessa yleensä toimitaan, joka viittaa siihen, että työvoiman liikkuminen voisi edellyttää jonkinlaisen erityisen korvauksen maksamista.

¹³⁵ Huomaa muotoilu ”...the transfer of the assembled workforce along with other transferred assets...”

Kappaleen ensimmäisessä virkkeessä viitataan selvästi seuraaviin kohtiin, jonka voidaan tulkita olevan osoitus siitä, että ne koskevat tyhjentävästi sellaisia tilanteita, joissa työvoiman siirtäminen aiheuttaa siirtohinnoiteltavan liiketoimen. Tämä ei toki ole ehdottoman selkeä lopputulos, vaan myös päinvastaiset tulkinnat ovat mahdollisia.

1.155 It should be noted, however, that in some situations, the transfer or secondment of one or more employees may, depending on the facts and circumstances, result in the transfer of valuable know-how or other intangibles from one associated enterprise to another. For example, an employee of Company A seconded to Company B may have knowledge of a secret formula owned by Company A and may make that secret formula available to Company B for use in its commercial operations. Similarly, employees of Company A seconded to Company B to assist with a factory start-up may make Company A manufacturing know-how available to Company B for use in its commercial operations. Where such a provision of know-how or other intangibles results from the transfer or secondment of employees, it should be separately analysed under the provisions of Chapter VI and an appropriate price should be paid for the right to use the intangibles.

Kappaleessa 1.155 ilmaistaan se, että työntekijöiden lähettäminen tai vuokraaminen voi johtaa siirtohinnoiteltavaan liiketoimeen tietyissä olosuhteissa. Tällainen tilanne on käsillä silloin, kun työntekijöiden lähettämisen myötä siirretään samalla arvokasta tietotaitoa (know-how) tai muuta vastaavanlaista aineetonta omaisuutta etuyhteydessä olevalle yritykselle.

Uudistetuissa siirtohinnoitteluohjeissa know-how määritellään yrityksen omistamaksi suojaetuksi tiedoksi tai tietämykseksi, joka auttaa tai parantaa kaupallista toimintaa, mutta jota ei voida suojata patentilla tai tavaramerkillä.¹³⁶ Tähän voidaan todeta, että tietotaidon määritelmä on laaja ja se voi käsittää runsaasti erilaista tietoa. On kuitenkin huomattava, että tietojen on oltava yrityksen omistuksessa.

Tässä yhteydessä on korostettava sitä, että uusissa siirtohinnoitteluohjeissa laajasti kuvailtu tietotaidon käsite voi käsittää myös työntekijällä olevan tietotaidon. Kappaleessa 1.155 on selvästi ilmaistu, että tiedon täytyy olla yrityksen ”omistuksessa”, mutta sitä ei selvennetä, milloin tiedon katsotaan olevan yrityksen omistamaa. Tämä voi aiheuttaa rajanveto-ongelmia.

1.156 Moreover, it should also be noted that access to an assembled workforce with particular skills and experience may, in some circumstances, enhance the value of transferred intangibles or other assets, even where the employees making up the workforce are not transferred. Example 24 in the Annex to Chapter VI

¹³⁶ Ks. siirtohinnoitteluohjeiden kappaleen VI kappale 6.20: Know-how and trade secrets.

illustrates one fact pattern where the interaction between intangibles and access to an assembled workforce may be important in a transfer pricing analysis.

Tässä kappaleessa huomautetaan vielä siitä, että erityisosaamisella varustetun työvoiman käyttäminen voi kasvattaa siirrettävän omaisuuden arvoa, vaikka työntekijöitä ei siirrettäisi minnekään. Jotta tätä kappaletta voidaan soveltaa, on työvoiman oltava yrityksen käytettävissä jollain tavalla. Se, että tämä voi vaikuttaa markkinaehtoiseen hintaan on periaatteessa itsestään selvää. Esimerkiksi jos laite siirretään yritykselle, jolla ei ole käytettävissään sitä käyttämään kykeneviä työntekijöitä, on laite hyödytön. Sitä vastoin, jos yrityksellä on käytettävissään työntekijöitä, jotka osaavat käyttää laitetta, tarkoittaa se arvonnousua laitteelle.

Sen havainnollistamiseksi, milloin kappale 1.156 on sovellettavissa, viitataan toimenpideohjelman esimerkkiin 24, jossa käytetään teknologiaa kehittävää tytäryhtiö T:tä. Sekä olemassa oleva teknologia että se teknologia, jota T tällä hetkellä kehittää, siirtyvät emoyhtiön aloitteesta tytäryhtiölle S. S solmii T:n kanssa tutkimus- ja tuotekehityssopimuksen, mikä tarkoittaa sitä, että T:n tytäryhtiön työvoima jatkaa työskentelyään S:lle yksinomaan siirretyn teknologian parissa S:n työntekijöinä.

Esimerkki ei anna selkeää vastausta siihen, miten kyseistä kappaletta olisi tarkoitus soveltaa. Kohdan sanamuoto osoittaa, että esimerkissä kuvatulla tilanteella on vaikutusta siirretyn teknologian arvoon. Tutkimus- ja tuotekehityssopimuksen voidaan nähdä mielestäni olevan henkilöstön vuokraussopimukseen verrattavissa oleva sopimus, ja että siirron pitäisi vaikuttaa tämän sopimuksen arvoon. Kappaleen 1.156 oikeanlaisesta soveltamisesta jää epävarmuus, ja tämä seikka jäänee tulevaisuudessa ratkaistavaksi.

Yhteenvetona ohjeista voidaan todeta, että pääsääntöisesti työvoima ei yksinään ole sellainen resurssi, josta maksettaisiin korvausta lähettämisestä tai siirrosta johtuen. Kuitenkin tietyn työntekijäryhmän käyttäminen tai osallistuminen tuotantoprosessiin voi vaikuttaa muiden siirrettävien omaisuuserien arvoon.

Siirtohinnoitellun kohteella on oltava jotain konkreettista taloudellista tai verotuksellista arvoa. Edelleen siirtohinnoitteluohjeissa esitetään, että työntekijöiden siirto voi joissain tilanteissa tarkoittaa sitä, että käyttäjäyrityksessä hyödynnetään siirron johdosta tietotaitoa ja osaamista tai vastaavaa omaisuutta. Tämä tarkoittaa siis sitä, että työvoima itsessään ei muodosta siirtohinnoiteltavaa liiketoimea. Selvää kuitenkin on se, että ohjeissa tunnustetaan, että koulutettu työvoima voi myös vaikuttaa muiden siirrettyjen omaisuuserien arvoon tai aiheuttaa välillistä

know-how'n siirtämistä.¹³⁷ Näissä tilanteissa toisin sanoen ei arvoteta työvoimaa, vaan muita siirrettyjä omaisuuseriä tai välillisesti siirrettyä know-how'ta, jolla on myöhemmin kerrotulla tavalla vaikutus lähetetyn työvoiman tuottamaan tuotteen tai palvelun arvonlisään.

4.4 Lähetetyt työntekijät Saksan siirtohinnoittelusäännöksissä

Saksa oli ensimmäinen maa, joka otti käyttöön lähetettyjen työntekijöiden siirtohinnoittelua koskevat erilliset ohjeet rajat ylittäviin tilanteisiin.¹³⁸ Saksan valtiovarainministeriö julkaisi vuonna 2001 syventävät ohjeet¹³⁹, jotka sisältävät periaatteet ja soveltamisohjeet veroviranomaisille lähetettyjen työntekijöiden siirtohinnoittelua koskien¹⁴⁰ (saks. *Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen in Fällen der Arbeitnehmerentsendung*, lyh. *Verwaltungsgrundsätze - Arbeitnehmerentsendung*). Periaatteet toimivat saman tyyppisenä ohjeistuksena¹⁴¹ Saksan veroviranomaisille kuin Suomen Verohallinnon julkaisemat syventävät ohjeet.¹⁴² Ohjeistuksen 4.1 kohdassa virheellisesti kohdistettujen menojen osalta on todettu seuraavasti:

Sind die Aufwendungen einer Arbeitnehmerentsendung den beteiligten Unternehmen nicht sachgerecht, d.h. nicht der jeweiligen betrieblichen Interessenlage folgend zugeordnet worden, sind die Einkünfte nach den maßgeblichen Vorschriften zu berichtigen.

Eli milloin komennukseen liittyvät kulut on jaettu epäasianmukaisella tavalla, ts. ei ole noudatettu molempien asianomaisten yritysten etuja, verovelvollisen tuloja on korjattava sovelletta-

¹³⁷ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet 1.155.

¹³⁸ *Gambel Lewis* 2002, s. 322.

¹³⁹ Virallisesti kyseessä on ”Grundsätze” tai englanninkieliseltä käännökseltä ”circular”, eli kiertokirje, mutta olen valinnut käytettäväksi tässä yhteydessä termit ”syventävät vero-ohjeet” tai ”ohjeistus”.

¹⁴⁰ Ohjeistuksesta on julkaistu myös epävirallinen englanninkielinen käännös ja se on luettavissa osoitteessa https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Downloads/VWG-AN.pdf?__blob=publicationFile&v=1.

¹⁴¹ Ks. edellä jakso 3.9.

¹⁴² Ohjeiden alussa todetaan, että ”unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den Vertretern der obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen in Fällen der grenzüberschreitenden Arbeitnehmerentsendung im Unternehmensverbund”.

vien verosäännösten mukaisesti. Jos toisesta konserniyhtiöstä siirrettävän työntekijän työskentelyssä on kyse komennuksesta, sen osallisina olevien konserniyhtiöiden välillä maksettavan korvauksen on oltava markkinaehtoinen.¹⁴³

Saksalaisessa siirtohinnoitteluaajattelussa on otettu se lähestymistapa, että lähetetyn työvoiman aiheuttama kustannustaakka tulisi jakaa oikeanlaisesti osapuolten kesken. Se, että Saksa lähti kehittämään ohjeita ilman OECD-maiden konsensusta, aiheutti ohjeen julkaisuaikaan myös huolestuneita kommentteja. Kuitenkin ohjeissa käsitellään keskeisiä käsitteellisiä kysymyksiä ja ne antavat mahdollisuuden pohtia ja kritisoida niitä.¹⁴⁴ Ohjeiden kattavuudesta kertoo se, että niissä on eritelty sellaiset erityistilanteet kuin asiantuntijoiden lähettäminen, rotaatiojärjestely, harjoittelijoiden lähettäminen sekä suuren työntekijäryhmän lähettäminen.

Lähtökohtaisesti kaikki työntekijän komennuksesta aiheutuvat välittömät ja välilliset kustannukset on kohdistettava työntekijän lähettämisestä aiheutuneiksi, jos ne ovat pienentäneet vastaanottavan ja/tai lähettävän yrityksen tulosta ja niillä on taloudellinen yhteys työntekijän toimiin komennuksen aikana.¹⁴⁵ Tätä lähtökohtaa sovelletaan riippumatta siitä, kuuluvatko kustannukset työntekijän veronalaiseen palkkaan. Tällaisia kuluja ovat mm. työntekijälle maksettu peruspalkka, kertaluonteiset palkkiot, bonukset, yms., myyntipremiot, lomarahat, verovapautukset, eläkemaksut, sosiaaliturvamaksut työntekomaassa ja kotimaassa, luontoisedut (auto-, lounas-, optioedut), korvaukset kohonneista elinkustannuksista ja veroista, muutto- ja matkakulut (ml. perheenjäsenten kulut) ja kustannukset kahden asunnon ylläpitämisestä sekä työntekijän lasten koulumaksut sekä lukukausimaksut.

Koska työntekijöiden lähettämisestä aiheutuvat kustannukset ovat syy-yhteysperiaatteen mukaisesti taloudellisen työnantajan alkuperäisiä kustannuksia, eivät kustannusten voittolisät ole verotuksellisesti hyväksyttäviä.¹⁴⁶

Ohjeiden kohta 3. käsittelee tulonjaon arviontiperusteita. Ensimmäinen kysymys, johon sovellettavaa tulonjakoa määriteltäessä on vastattava, on se, onko kustannuksista vastaaminen asianomaisen työntekijän osalta markkinaehtoperiaatteen mukaista. Vastaavasti kustannustaakan kantaminen on sen yrityksen vastuulla, jonka intresseissä lähettäminen, eli joka siitä hyötyy.

¹⁴³ *Wittendorff* 2010, s. 483.

¹⁴⁴ *Gambel Lewis* 2002, s. 322.

¹⁴⁵ *Verwaltungsgrundsätze* 2.3.

¹⁴⁶ *Verwaltungsgrundsätze* 2.3.

Tarkasteltavana on (a) asiaa koskevien seikkojen osalta se, onko työntekijän työskentely yksinomaan vastaanottavan yrityksen liiketoiminnallisten etujen mukaista, vai onko lähetetyn työntekijän työskentely kokonaan tai osittain johtunut lähettävän yrityksen tai ylemmän tasoisen yrityksen intresseistä, ja (b) asiaa koskevien kustannusten osalta se, olisiko huolellinen ja taloudellisesti järkevä toimitusjohtaja hyväksynyt saman määrän kustannuksia vertailukelpoisen työntekijän osalta.

Tosiasiana otetaan huomioon se, että lähettävällä yrityksellä voi myös olla intressi lähettämiseen erityisesti silloin, kun lähetettävälle työntekijälle maksetaan sellaista palkkaa, joka ylittää tavallisen palkkatason vastaanottavan yrityksen kotimaassa. Tällaista intressiä voi osoittaa esimerkiksi se, että lähetetyllä työntekijällä on lähettävälle yritykselle suunnittelusta, koordinoimista ja valvonnasta koostuvia tehtäviä, joista ei makseta erillistä korvausta, tai että työntekijän kotiinpaluun jälkeen, lähettävä yritys käyttää ja hyödyntää sitä kokemusta, joka on saatu ulkomailla olleelta työntekijältä, tai että tietyt tytäryhtiöiden positiot ovat jatkuvasti täytetty emoyhtiön palveluksessa olevilla työntekijöillä rotaatiojärjestelmän perusteella.¹⁴⁷

Tarkasteltaessa kotimaista tai kotimaista toimintaa harjoittavaa vastaanottavaa yhtiötä, Saksan ohjeiden mukaan olisi katsottava, että riippumattoman yrityksen huolellinen ja taloudellisesti järkevä toimitusjohtaja suostuu kantamaan vain sellaiset kustannukset, joita aiheutuisi siitä, kun vastaava työntekijä otettaisiin palvelukseen vastaavissa olosuhteissa. Painopisteen on kohdistuttava kokonaismenoihin, jotka ovat vähentäneet vastaanottavan yrityksen nettotuloja riippumatta siitä, onko työntekijä itse hyötynyt taloudellisesti siirrosta. Jos lähetetty työntekijä johtaa korkeampiin kustannuksiin vastaanottavalle yritykselle kuin mitä olisi aiheutunut paikallisesta työntekijästä, joka tekee vastaavia tehtäviä vastaavassa asemassa, vastaanottavan yrityksen on osoitettava, että kustannusten ylimääräiselle osuudelle on liiketaloudellisesti perusteltu syy. esim. koska työntekijällä on jotain sellaista erityisosaamista, jonka avulla vastaanottava yritys voi kattaa ylimääräiset kustannukset tuottamalla suurempia voittoja. Jos tätä perustelua ei voida antaa, oletetaan, että ylimääräiset kustannukset kuuluvat lähettävän yrityksen kannettavaksi, jolle ne olisi konsernin kulujaossa sen vuoksi kohdistettava.¹⁴⁸

Ohjeistuksen kohdassa 4.2 käsitellään tietotaidon (know-how) siirtämistä. Sen osalta todetaan, että vastaanottava yritys hyötyy yleensä lähetettyjen asiantuntijoiden tietotaidosta ja kokemuk-

¹⁴⁷ Verwaltungsgrundsätze 3.4.2.

¹⁴⁸ Verwaltungsgrundsätze 3.1.2.

sesta. Siltä osin, kun vastaanottajayritykselle annetaan tietoa ja kokemusta pelkästään lähetettyjen työntekijöiden toiminnan avulla (esim. mallia näyttäen, tietoa siirtäen) tämä on osa työntekijän lähettämistä, eikä siitä yleensä makseta erikseen korvausta. On kuitenkin huomattava, että konkreettinen know-how'n (suunnitelmat, mallit, prosessit, kaavat, patentit jne.) siirtäminen voi myös tapahtua erikseen, jolloin toisistaan riippumattomien osapuolten välillä suoritettaisiin maksu.

Vakiomenetelmänä markkinaehtoperiaatteen soveltamiseksi ohjeissa tunnustetaan markkinahintavertailumenetelmä.¹⁴⁹ Tässä prosessissa kohtuulliset kustannukset määritetään vertailevan analyysin avulla, joka perustuu joko yrityksen sisäisiin tai ulkoisiin lähteisiin. Jos vertailutietoja ei ole saatavilla, joudutaan käyttämään hypoteettista markkinahintavertailumenetelmää.

Verotarkastuksen yhteydessä verovelvollisen on toimittava yhteistyössä veroviranomaisten kanssa yleisen verolain 90 §:n mukaisesti. Verovelvollisen on annettava tarkastuksessa näyttöä siitä, että työntekijän lähettämiseen liittyvät kustannukset on maksettu markkinaehtoisesti. Näytön antamista tukevia dokumentteja ovat ohjeiden mukaan mm. lähetyssopimus, lähetetyn työntekijän työsopimukset lähettävän ja/tai vastaanottavan yhtiön kanssa, palvelusopimus, kuvaus vastaanottavan yhtiön toiminnasta, konserniyhtiöiden välinen lähettämiseen liittyvä kirjeenvaihto, lähetetyn työntekijän tehtäväkuvaus, vertailut paikallisesti tarjolla olevien työntekijöiden saatavuudesta ja palkkatasosta, näyttö työntekijän lähettämistä edeltävästä palkasta sekä kustannus-hyötyvertailu lähetetyn työntekijän käytöstä aiheutuneiden kustannusten ja hänen tuottaman hyödyn välisestä suhteesta.¹⁵⁰

Kansainvälisestä näkökulmasta kritiikkiä ohjeet ovat saaneet niin määritelmien, siirtohinnoittelun rajauksen, sisäisen epäjohtonmukaisuuden ja dokumentoinnin massiivisuuden takia.¹⁵¹ Yhteenvetona ohjeiden sisällöstä voidaan todeta, että sen yhtiön on vastattava kustannuksista, jonka pääasiallisessa intressissä lähettäminen tapahtuu. Tämä voi olla lähettävä työnantaja, jos esimerkiksi työntekijöiden lähettäminen ulkomaille on osa yhtiön kansainvälistä strategiaa tai jos työntekijällä on raportointi- ja valvontatehtäviä vastaanottavalla työnantajalla tehtävänä lähettävän työnantajan hyväksi tai jos lähettäminen mahdollistaa tietotaidon siirtämisen lähettä-

¹⁴⁹ Verwaltungsgrundsätze 3.2.

¹⁵⁰ Verwaltungsgrundsätze 5.

¹⁵¹ *Gimbel Lewis* 2002, s. 323.

vältä yritykseltä vastaanottavalle yritykselle. Toisaalta vastaanottavan työnantajan on vastattava kustannuksista, jos se tarvitsee tällaisen työntekijän erityisosaamista tai jos se haluaa kouluttaa työntekijää omaksi hyväkseen.

Kaikki tämä on dokumentoitava, samoin kuin työntekijän palkka ja siihen liittyvien kustannusten yksityiskohdat. Ohjeissa määrätään lisäksi, että lähettävän yhtiön veloittaessa vastaanottavalta yhtiöltä korvausta lähetetystä työntekijästä, on sovellettava ensisijaisesti markkinahintavertailumenetelmää. Tämän vuoksi on selvitettävä, mitä kustannuksia olisi aiheutunut, jos työnantaja olisi palkannut paikallisen henkilön, jolla on samat tiedot ja valmiudet. Nämä vertailukelpoiset kulut ovat yläraja sille, mitä lähettävä yritys voi vastaanottavalta yritykseltä veloittaa.¹⁵² AO:n mukaan verovelvollisen on hankittava valitsemaansa siirtohinnoittelumenetelmää vastaavia vertailutietoja, jos hänellä tai häneen etuyhteyssuhteessa olevalla henkilöllä on saatavilla tällaisia tietoja tai jos hän voi hankkia niitä kohtuullisin kustannuksin.

Kysymykseen siitä, voidaanko Saksan siirtohinnoitteluohjeita hyödyntää Suomessa, voidaan vastata sen perusteella, ovatko ohjeet ristiriidassa KHO:n tulkintalähteeksi hyväksymien OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kanssa. *Hartmut* on sitä mieltä, että Saksan ohjeet eivät ole ristiriidassa OECD:n ohjeiden kanssa ja hypoteettinen markkinaehtohintavertailumenetelmäkin on johdettavissa malliverosopimuksen 9 artiklasta.¹⁵³ Mikäli menetelmää käyttäen saadaan riittävän luotettava selvyys siirtohinnan markkinaehtoisuudesta, on se tällöin myös VML 31 §:n mukainen.

4.5 Know-how yrityksen omaisuutena

Kuten OECD:n siirtohinnoitteluohjeissakin on todettu, koulutettu työvoima voi vaikuttaa muiden siirrettyjen omaisuuserien arvoon tai aiheuttaa välillisesti know-how'n siirtämistä. Lähetettyjä työntekijöitä koskevalla siirtohinnoittelulla olisi näin ollen kytkös tietotaidon eli know-how'n siirtämiseen. Siksi on määriteltävä know-how ja selvitettävä se, minkälainen asema sillä on yrityksen omaisuutena. Myös se, kuka know-how'n omistaa, on selvitettävä ennen sen siirtoon sopivan siirtohinnoittelumenetelmän arvioimista. Omistajuuden merkityksen eroihin on syytä kiinnittää erityistä huomiota niistä eri maissa aiheutuvan verokohtelun erojen takia. Se

¹⁵² *Gimbel Lewis* 2002, s. 323.

¹⁵³ *Hartmut* 2010, s. 7.

taho, jota verotuksessa saatetaan pitää omistajana, omistajana taloudellisessa mielessä tai ainakin omistajan veroisena, ei välttämättä ole siviilioikeuden sääntöjen mukainen omistaja.¹⁵⁴

TEPA-termipankin määritelmän mukaan know-how'lla tai tietotaidolla tarkoitetaan tietoa sitä, miten jokin asia tehdään asianmukaisesti. Gilbert Ryle¹⁵⁵ erotti toisistaan kaksi tiedon lajia: 1) tietotaidon 2) faktatiedon. Tietotaito koskee kykyä organisoida ja hyödyntää tietoa silloin, kun se löydetään. Tietotaitoa voidaan luonnehtia taipumukseksi toimia tehokkaasti.¹⁵⁶ Se, mikä kaikki lasketaan know-how'ksi, vaihtelee lähteestä ja asiayhteydestä riippuen. Se voi käsittää esimerkiksi yrityksen salaisia prosesseja tai toimintatapoja tai muuta salaista tietoa koskien teollista-, kaupallista tai tieteellistä osaamista, jota ei voida patenteilla suojata. Tällaisen tiedon paljastaminen sivulliselle laskisi kyseisen liikesalaisuuden tai know-how'n arvoa.¹⁵⁷

EU-komission asetuksen N:o 2790/1999 1 artiklan määritelmässä "taitotiedolla" tarkoitetaan sellaisten käytännön tietojen kokonaisuutta, jota ei ole patentoitu ja joka on toimittajan kokemusten ja kokeilun tulosta ja salaista, olennaista ja yksilöityä; tässä yhteydessä "salaisella" tarkoitetaan, että taitotieto ei ole yleisesti tunnettua eikä helposti saatavaa sellaisena kokonaisuutena tai siinä nimenomaisessa kokoonpanossa, jonka sen osatekijät muodostavat; "olennaisella" tarkoitetaan, että taitotietoon sisältyy tietoa, joka on välttämätöntä ostajalle käytettäessä, myytäessä tai jälleenmyytäessä sopimuksessa tarkoitettuja tavaroita tai palveluja; "yksilöidyllä" tarkoitetaan, että taitotiedosta on oltava kuvaus, joka on riittävän tarkka todentamaan salaisuuden ja olennaisuuden vaatimusten täyttymisen.

OECD:n malliverosopimuksen kommentaariteoksen 12 artiklaa koskevassa osiossa know-how'n käsitteen sisällöstä on todettu, että

"various specialist bodies and authors have formulated definitions of know-how. The words "payments ... for information concerning industrial, commercial or scientific experience" are used in the context of the transfer of certain information that has not been patented and does not generally fall within other categories of intellectual property rights. It generally corresponds to undivulged in-

¹⁵⁴ Mehtonen 2005, s. 285.

¹⁵⁵ Ryle 1946.

¹⁵⁶ TEPA-termipankki.

¹⁵⁷ Moro Visconti 2013, s. 29.

formation of an industrial, commercial or scientific nature arising from previous experience, which has practical application in the operation of an enterprise and from the disclosure of which an economic benefit can be derived.”¹⁵⁸

Yleensä se siis vastaa julkaisematonta teollista-, kaupallista- tai tieteellistä informaatiota, joka on syntynyt aikaisemman kokemuksen myötä ja joita voidaan soveltaa yrityksen käytännön toimintaan ja jonka julkaisemisesta voidaan saada taloudellista hyötyä.

Know-how voidaan siis tulkita liikesalaisuuksien piiriin kuuluvaksi. Suomessa liikesalaisuuksista on säädetty liikesalaisuuslaissa 595/2018 (LSL), jonka 2 §:n mukaan liikesalaisuudella tarkoitetaan tietoa, a) joka ei ole kokonaisuutena tai osiensa täsmällisenä kokoonpanona ja yhdistelmänä tällaisia tietoja tavanomaisesti käsitteleville henkilöille yleisesti tunnettua tai helposti selville saatavissa; b) jolla a alakohdassa tarkoitettun ominaisuuden vuoksi on taloudellista arvoa elinkeinotoiminnassa; ja c) jonka laillinen haltija on ryhtynyt kohtuullisiin toimenpiteisiin sen suojaamiseksi. Liikesalaisuuden haltijalla tarkoitetaan luonnollista henkilöä tai oikeushenkilöä, jolla on laillinen määräysvalta liikesalaisuuteen ja liikesalaisuutta loukkaavalla tuotteella tavaraa tai palvelua, jonka suunnittelussa, ominaisuuksissa, toiminnassa, tuotantoprosessissa tai markkinoinnissa saadaan merkittävää hyötyä oikeudettomasti hankitusta, käytetystä tai ilmaistusta liikesalaisuudesta.

Suomessa tuomioistuin voi LSL 10 §:n mukaan vaatimuksesta määrätä käyttökorvauksen maksamisesta liikesalaisuuden haltijalle, eli liikesalaisuudella on konkreettista taloudellista, mitattavissa olevaa arvoa. Voidaan siis todeta, että myös Suomen oikeusjärjestelmän puitteissa tietotaito voidaan katsoa yrityksen aineettomaksi omaisuuseräksi.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa know-how ja liikesalaisuudet on määritelty aineettomaksi omaisuudeksi. Ohjeissa todetaan, että niitä voidaan suojata i) lailla sopimattomalta menettelyltä elinkeinotoiminnassa, ii) työsopimuksilla ja iii) taloudellisilla ja teknologisilla kilpailuesiteillä.¹⁵⁹ Aineettomien omaisuuserien siirtohinnoittelu tunnistamis- ja arvostuskysymyksiin muodostaa oikeuskirjallisuudessa esitetyn käsityksen mukaan yhden vaikeimmista siirtohinnoittelua koskevista kysymyksistä.¹⁶⁰

¹⁵⁸ OECD:n malliverosopimuksen artiklan 12 kommentaari, luku 11, s. 225.

¹⁵⁹ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet, luku VI, A.4.2.

¹⁶⁰ Pankakoski 2018, s. 68.

Työsopimusten myötä työntekijöiden lähettäminen siirtohinnoittelun näkökulmasta kytkeytyy siis voimakkaasti oikeastaan myös know-how'n siirtohinnoitteluun. Yrityksen know-how kuuluu yleensä liikesalaisuuden piiriin. Aineettomana omaisuutena know-how'ta koskevan siirtohintaanalyysin avainkysymyksenä on se, millä konserniyhtiöllä on oikeus know-how'n kerryttämään tuloon. Lähetetyn työntekijän työsuoritteeseen lisäarvon luo nimenomaan hänen mukanaan kulkeva tietotaito. Sen arvo ilmenee siten, että se tuo taloudellista etua kilpailijoihin nähdessä tiedon luottamuksellisen luonteen takia. Yrityksen ulkopuolisilla henkilöillä ei ole siihen vapaata pääsyä. Tyypillisesti know-how'n jakamisesta etuyhteisyritysten kesken on sovittu tutkimus- ja tuotekehitystä koskevilla kustannustenjakosopimuksilla.¹⁶¹

¹⁶¹ *Moro Visconti* 2013, s. 30.

5 TYÖVOIMAN SIIRTOHINNAN MÄÄRITTELYN ONGELMIA

5.1 Työntekijän tuottama arvonlisä

VML 31 § ei määrittele sitä, miten markkinaehtoperiaatteen mukainen hinnoittelu on saavutettavissa tai määriteltävissä. Lain esitöiden mukaan siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden määrittämisen kannalta olennainen tieto riippuu OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti tapauksen tosiasioista ja olosuhteista ja että konserniyhtiöiden välisten liiketoimien dokumentoinnissa tulisi noudattaa siirtohinnoitteluohjeissa esiteltyjä menetelmiä.¹⁶² Uudistettujen siirtohinnoitteluohjeiden VI luku sisältää siirtohinnoittelua silmällä pitäen luodut ohjeet aineettoman oikeuden määritelmästä ja joidenkin aineettomien oikeuksien siirtohintanalyysistä.

Kuten todettua, VML 31 §:n pääsääntönä on, että jos verovelvollisen ja häneen etuyhteydessä olevan osapuolen välisessä liiketoimessa on sovittu ehdoista tai määrätty ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu, ja verovelvollisen elinkeinotoiminnan tai muun toiminnan verotettava tulo on tämän johdosta jäänyt pienemmäksi tai tappio on muodostunut suuremmaksi kuin se muutoin olisi ollut, lisätään tuloon määrä, joka olisi kertynyt ehtojen vastatessa sitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu. Tätä periaatetta kutsutaan markkinaehtoperiaateksi, joka sisältyy myös OECD:n malliverosopimukseen ja sen soveltamisalaa on kehitetty siirtohinnoitteluohjeilla.

Konserniyhtiöiden välisessä kaupanteossa tai liiketoiminnassa ylipäättään ei sinänsä ole välttämätöntä määrittää yhtiöiden välistä hintaa samalla menetelmällä, jolla markkinaehtoisuutta arvioidaan verotusta varten. Verotusta varten yrityksen on kuitenkin hyväksytyjä menetelmiä soveltamalla pystyttävä osoittamaan, että konsernissa käytetyt hinnat vastaavat riippumattomien osapuolten välisiä hintoja ja muita ehtoja.¹⁶³

Markkinaehtoperiaate rakentuu sen ajatuksen varaan, että markkinavoimat säätelevät kysynnän ja tarjonnan mukaan tuotteen tai palvelun markkinaehtoisin hinnan ja muut ehdot. Markkinaehtoperiaatteen taustalla olevana perusajatuksena on verrata etuyhteydessä olevien osapuolten vä-

¹⁶² HE 107/2006 vp, s. 14.

¹⁶³ Verohallinto 2016.

listä liiketoimea riippumattomien osapuolten väliseen liiketoimeen. Tämän toteutumisen arviointi tapahtuu yleensä kahdessa vaiheessa, joita ovat toimintoarviointi ja vertailuarviointi. Niiden mukaan tapahtuu myös sopivimman siirtohinnoittelumenetelmän valinta.¹⁶⁴

5.2 Toimintoarviointi

Toimintoarvioinnilla tarkoitetaan siirtohinnoitteluohjeiden mukaista toimintoanalyysiä (functional analysis), jossa arvioidaan etuyhteysuhteessa tehdyissä liiketoimissa ja riippumattomien yritysten vertailukelpoisissa riippumattomissa liiketoimissa suorittamia toimintoja ottaen huomioon käytetty omaisuus ja otetut riskit. Sen sisällyttämisestä verovelvollisen siirtohinnoitteludokumentointiin on säädetty VML 14 b §:n 2 momentin 5 kohdassa. Toimintoarviointi on esitettävä liiketoimen molemmista osapuolista, jotta osapuolten panostuksista liiketoimeen saadaan kokonaiskuva, jonka luominen on tärkeää, koska etuyhteysosapuolten suorittamilla toimintoilla on keskeinen merkitys liiketoimen hinnoitteluun. Siirtohinnoitteluohjeissa tämä on ilmaistu havaintona, että riippumattomien osapuolten välisessä kaupankäynnissä suoritettu korvaus kuvastaa yleensä osapuolten suorittamia toimintoja ottaen huomioon käytetty omaisuus ja otetut riskit.¹⁶⁵

Siirtohinnoitteluohjeissa korostetaan, että on erityisen tärkeää ymmärtää, miten liiketoiminnan arvoa muodostetaan koko konsernissa ja miten etuyhteisyrietysten suorittamat toiminnot vaikuttavat toisiinsa, sekä edelleen, mitä panostuksia etuyhteisyrietykset tekevät arvon luomiseen. Ohjeiden johtopäätöksenä on, että suoritettujen toimintojen lukumäärällä ei ole merkitystä, vaan toimintojen taloudellinen merkitys on tärkeintä.¹⁶⁶

Toimintoanalyysin suorittaminen vaatii tietojen keräämistä useista lähteistä ja se saattaa viedä usein hyvin paljon aikaa. Tyypillisesti toimintoanalyysi aloitetaan selvittämällä perustiedot yhtiön ja konsernin toiminnasta tutustumalla olemassa olevaan taustamateriaaliin. Tämän jälkeen voidaan haastatella yhtiön eri toimintoihin liittyviä avainhenkilöitä, kuten esimerkiksi talouspäällikköä, hr-päällikköä, tuotannosta vastaavaa johtajaa ja logistiikkapäällikköä.¹⁶⁷

¹⁶⁴ Jaakkola ym. 2012, s. 118.

¹⁶⁵ Verohallinto 2016, kohta 5.5.1.

¹⁶⁶ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet 2.2.

¹⁶⁷ *Karjalainen – Raunio* 2018, s. 61.

Näiden kerättyjen tietojen perusteella laaditaan liiketoimen osapuolista toimintoanalyysit, joista käyvät ilmi muun muassa liiketoimen hinnoittelun kannalta kummankin osapuolten tekemät toiminnot, niiden ottamat riskit sekä liiketoimintaan sitoutuneet varat ja yhtiöiden mahdollisesti omistamat aineettomat oikeudet. Merkittäviä aineettomaan omaisuuteen liittyviä toimintoja on kuvattava tässä vaiheessa tarkemmin kuin konsernitiedoissa yleisellä tasolla kuvattuja konsernin keskeisiä aineettomaan omaisuuteen liittyviä toimintoja. Seikkaperäistä selvitystä edellytetään erityisesti osapuolten panoksesta tutkimus- ja kehitystoimintaan sekä markkinointitoimintaan liittyvään päätöksentekoon.¹⁶⁸

Toimintoanalyysissä kuvataan myös tarkasteltavassa transaktiossa käytettävät varat. Käytettävät varat jaotellaan usein aineellisiin ja aineettomiin varoihin. Aineettomia varoja, kuten know-how'ta analysoitaessa on syytä huomata, että siirtohinnoittelun kannalta merkittävä aineeton omaisuus on varsin harvoin yhtiön taseessa. Kuten todettua, aineetonta omaisuutta koskevat ohjeet on siirtohinnoitteluohjeissa sijoitettu erilliseen VI-lukuun. Ohjeissa on korostettu useassa kohdassa, että siirtohinnoittelussa arvioidaan liiketoimen markkinaehtoisuutta eikä liiketoimelle annettua nimikettä. Ohjeiden johtopäätös on, että taloudellista arvoa siirtävä erä tai toimenpide otetaan huomioon markkinaehtoista hintaa määritettäessä, vaikka kyse ei olisikaan aineettomasta omaisuudesta.¹⁶⁹

Varojaan aineettoman oikeuden kehittämiseen, parantamiseen, ylläpitoon, suojaamiseen ja hyväksikäyttämiseen käyttävien konserniyritysten tulee saada markkinaehtoinen korvaus näiden varojen käytöstä.¹⁷⁰ Koulutetun työvoiman kohdalla tämä tarkoittaa siis sitä, että jos esimerkiksi työvoiman kouluttanut ja know-how'n kehittänyt emoyhtiö lähettää työntekijöitään tytäryhtiön käyttöön, on se oikeutettu korvaukseen tämän työntekijän tai ryhmän käyttöön luovuttamisesta.

Siirtohinnoitteluohjeissa mainitaan erikseen tietyt riskit, jotka voivat olla tärkeitä aineettomia oikeuksia koskevaa toimintoanalyysiä tehtäessä.¹⁷¹ Näitä ovat muun muassa:

- i. riskit, jotka liittyvät aineettoman oikeuden kehittämiseen, sisältäen riskin siitä, että kehitystyö ei tuota toivottua lopputulosta

¹⁶⁸ Verohallinnon syventävät ohjeet siirtohinnoittelu dokumentoinnista 5.5.2.

¹⁶⁹ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet 6.2.

¹⁷⁰ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet 6.55.

¹⁷¹ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet 6.65.

- ii. riski tuotteen hyödyttömyydestä mukaan lukien tuotteen arvon lasku johtuen teknologian kehityksestä
- iii. riski aineettomien oikeuksien loukkaamisesta
- iv. tuotevastuuriski
- v. hyödyntämiseen liittyvä riski liittyen siihen, että aineettoman oikeuden tulevaisuuden tuotot ovat epävarmoja.

Riskien voidaan tietyissä tilanteissa katsoa soveltuvan myös, kun kyseessä on työntekijän lähettäminen ja hänen mukanaan siirtyvä know-how. Tarkasteltavan transaktion merkittävien riskien allokoiminen liiketoimen osapuolten kesken tehdään lähtökohtaisesti osapuolten tekemän sopimuksen, kuten vaikka työvoiman lähettämissopimuksen perusteella. Pelkän riskin siirtämisestä ei yleensä makseta tai peritä korvausta puolin tai toisin. Sen sijaan riskin siirtäminen vaikuttaa usein osapuolten väliseen markkinaehtoiseen hinnoitteluun siirron jälkeen.¹⁷²

Minkälaisia riskejä työntekijän lähettämiseen sitten voi liittyä? Käytännössä tällaisiksi voidaan ajatella ainakin lähetetyn työntekijän työsuoritteessa ilmeneviä puutteita tai virheitä, joiden johdosta kolmas osapuoli voisi kohdistaa esim. vahingonkorvaus- tai hyvitysvaatimuksia käyttäjyrytystä kohtaan.

5.3 Vertailuarviointi

Kun toimintoanalyysin keskeinen tavoite, eli tarkasteltavan transaktion tai tarkasteltavien transaktioiden kannalta tärkeiden toimintojen identifioiminen, joita liiketoimen osapuolilla on, on saavutettu, voidaan siirtyä vertailuarviointiin. VML 14 b §:n 2 momentin 6 kohdan mukaan siirtohinnoitteludokumentoinnissa on oltava vertailuarviointi, johon luetaan käytettävissä oleva tieto vertailukohteista. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti liiketoimet ovat vertailukelpoisia, jos mikään liiketoimien välinen ero ei voisi olennaisesti vaikuttaa metodissa tutkittavaan tekijään (esimerkiksi hintaan tai katteeseen) tai jos kohtuullisen tarkkoja oikaisuja voidaan tehdä erojen olennaisten vaikutusten poistamiseksi.¹⁷³

Vertailuarvioinnissa analysoidaan, ovatko etuyhteystoimi ja mahdollisen vertailukohteen liiketoimi vertailukelpoisia. Vertailukelpoisuutta arvioidaan siirtohinnoitteluohjeiden vertailukelpoisuutta määrittävän viiden tekijän mukaisesti, joita ovat sopimusehdot, toimintoarviointi,

¹⁷² *Karjalainen – Raunio* 2018, s. 75.

¹⁷³ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet, luku 1.

tuotteen tai palvelun ominaisuudet, osapuolten taloudelliset olosuhteet ja osapuolten noudattamat liiketoimintastrategiat. Pääpaino vertailussa kohdistuu niihin etuyhteystoimiin, jotka ovat taloudellisesti merkittäviä. Merkittävyys ratkeaa tapauskohtaisesti.

Konsernin sisäisistä palveluista on annettu vertailuarviointiin liittyvää tarkempaa ohjausta siirtohinnoitteluohjeiden VII luvun D-osassa, jossa on käsitelty vähäistä lisäarvoa tuottavien konsernin sisäisten palvelujen hinnoittelua. Ne ovat luonteeltaan kuitenkin enemmän tukitoimintoja eivätkä sellaisia konsernin ydintoimintoja, jotka vaatisivat ainutlaatuisen ja arvokkaan aineettoman (esim. know-how) käyttämistä. Ne eivät myöskään johda ainutlaatuisen ja arvokkaan aineettoman luomiseen eikä palveluihin liitty palvelun tarjoajan ottamaa tai kontrolloimaa merkittävää riskiä.¹⁷⁴ Täten ne eivät tule kysymykseen lähetettyjä työntekijöitä koskien.

Vertailuarvioinnissa on esitettävä VML 14 b §:n sanamuodon mukaisesti käytettävissä oleva tieto vertailukohteista. Tämä tarkoittaa sitä, että verovelvollinen voi jättää vertailukohteen esittämättä, jos etuyhteystoimelle ei löydy vertailukohdetta tai vertailukohteen hakeminen on liian kallista. VML:n esitöiden mukaan dokumentoinnissa on kuitenkin esitettävä perustelut, miksi vertailukohteita ei ole käytettävissä. Lisäksi verovelvollisen on osoitettava, mihin muihin taloudellisiin arvioihin liiketoimen markkinaehtoisuuden toteutuminen perustuu.¹⁷⁵

5.4 Vertailukelpoisuuden oikaiseminen

Vertailukelpoisuuteen tehtävä oikaisu on mainittu useissa eri siirtohinnoitteluohjeiden kohdissa. Yhden määritelmän mukaan vertailukelpoisuus tarkoittaa sitä, ettei mikään vertailtavien tilanteiden välinen ero (jos eroja esiintyy) voi olennaisesti vaikuttaa menetelmässä tutkittavaan ehtoon tai että kohtuullisen tarkkoja oikaisuja voidaan tehdä kaikkien tällaisten erojen vaikutuksen poistamiseksi.¹⁷⁶ Siirtohinnoitteluohjeiden mukaisena pääsääntönä on, että työvoima otetaan huomioon vertailuarvioinnissa.¹⁷⁷ Tässä kohtaa on korostettava sitä, että vertailukelpoisuuden oikaisuja voidaan soveltaa vasta silloin, kun työvoima on käytettävissä tai siirretty muiden omaisuuserien siirron yhteydessä.

¹⁷⁴ Verohallinnon syventävät ohjeet siirtohinnoittelun dokumentoinnista 5.6.2.

¹⁷⁵ HE 107/2006.

¹⁷⁶ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet 3.47.

¹⁷⁷ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet 1.152.

Työntekijäryhmä otettaisiin huomioon vertailussa siten, että sille johdetaan markkinaehtoinen hinta tai kate vertailukelpoisten liiketoimien tiedoista. Jotta työvoiman käyttöön voidaan tehdä vertailukelpoisuuden oikaiseminen, tärkeää on, että on mahdollista määritellä se, kattaako vertailtava työntekijäryhmä edut tai haitat juuri tässä kyseisessä tilanteessa. Lisäksi on myös tärkeä määritellä, mitkä nämä edut ja haitat ovat ja miten lopputulosta olisi oikaistava näiden seikkojen huomioon ottamiseksi.¹⁷⁸ Oikaisujen tekemiseen suhtaudutaan siirtohinnoitteluohjeissa ilmeisen varauksellisesti, sillä mikäli vertailukelpoisuuden oikaisut ovat huomattavan laajoja tai mikäli ne eivät lisää vertailutuloksen luotettavuutta, ei oikaisemista pidä tehdä.¹⁷⁹

5.5 Know-how'n arvon määrittäminen

Kuten edellä jaksossa 4.5 on todettu, voi työntekijän lähettäminen johtaa siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden testaamisen vain sellaisissa tapauksissa, joissa 1) koulutetun, erikoistaitoa omaava työvoima on vastaanottavan yrityksen käytettävissä, tai 2) työntekijäryhmä suorittaa työn tehokkaammin, tai 3) työvoimaa siirretään yhdessä muun yrityksen omaisuuden kanssa siten, samalla työntekijän mukana käyttäjäyhtiölle siirtyy tietotaitoa tai vastaavaa liikesalaisuudeksi laskettavaa osaamista, jolle voidaan laskea taloudellista arvoa. Tämä tarkoittaa sitä, että lähetetyn työntekijän tai työntekijäryhmän arvo ei ole määritettävissä ilman yrityksen käyttämän tietotaidon arvoa. Koska tietotaito ja vastaava aineeton omaisuus vaihtelee luonteeltaan, jokainen komennus on analysoitava senhetkisen tilanteen olosuhteiden mukaan. Eli toisin sanoen mitään yleispätevää sääntöä tai laskukaavaa tällaisen tietotaidon arvostamiseksi ei ole.

Know-how'n erityispiirteenä on se, että se koostuu tyypillisesti salaisesta tiedosta. Esimerkkeinä know-how'sta ovat patentoimattomat keksinnöt, tekniset tiedot ja yrityskohtaiset kaupan käyntitiedot.¹⁸⁰ Tällaisen tiedon paljastuminen sivulliselle laskisi kyseisen liikesalaisuuden tai know-how'n arvoa. Jos tieto ei ole täysin salaista, vaan yleisesti tiedossa, on kyseinen tieto silloin enemmän tai vähemmän arvotonta, eikä mikään taho ole halukas maksamaan sen käy-

¹⁷⁸ OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kohdan 1.152 mukaan “*where it is possible to determine the benefits or detriments of a unique assembled workforce vis-à-vis the workforce of enterprises engaging in potentially comparable transactions, comparability adjustments may be made to reflect the impact of the assembled workforce on arm's length prices for goods or services.*”

¹⁷⁹ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet 3.50.

¹⁸⁰ Moro Visconti 2013, s. 29.

töstä. Tästä voidaan päätellä, että know-how'n arvoon vaikuttaa se, kuinka salaista ja ainutlaatuista se on. Arvoon vaikuttaa myös se, kuinka vaikeaa kyseisen osaamisen tai tiedon suojaaminen on.¹⁸¹

Know-how'n arvostamiseen liittyvänä paradoksina on se, että tällaisen tiedon luovuttamisen yhteydessä kyseinen aineeton omaisuus menettää jonkin verran arvoa, kun siihen pääsee käsiksi useampia osapuolia.¹⁸² Know-how'n omistava yritys ei siis liene kovin halukas ainakaan ilman korvausta luovuttamaan tällaista tietoa ulkopuolisille. Markkinaehtoperiaatteen soveltamisen kannalta tämä tarkoittaa sitä, että vertailukelpoisen tilanteen ja testattavan osapuolen löytäminen on huomattavan vaikeaa.

Know-how'n hiljaisen tiedon luonteesta johtuu, että sitä on vaikea välittää pelkästään tavanomaisin keinoin paperilla tai puheen välityksellä. Know-how on usein osallisena yrityksen toiminnassa ja siten vahvistamassa sen arvoa vuorovaikutuksessa yrityksen muiden omaisuuserien tai tuotteiden kanssa (tai upotettuna tällaisiin varoihin tai tuotteisiin).¹⁸³ Siksi kyseisen tietotaidon siirtämiseksi on usein välttämätöntä siirtää sellainen omaisuuserä, johon know-how on kytketty. Know-how on kytketty tyypillisimmin juuri sellaisiin työtä suorittaviin työntekijöihin, joilla on tarvittava koulutus ja osaaminen know-how'n hyödyntämiseen.

Entisestään arvonmäärittämistä vaikeuttaa se, että uniikkien ja ainutlaatuisten aineettomien hyödykkeiden, kuten tietotaidon, hintaa ei voida johtaa tavanomaisten markkinavoimien, kuten tarjonnan ja kysynnän avulla. Syynä tähän on se, että tällaisille hyödykkeille ei ole olemassa markkinoita. Know-how'n katsotaan olevan sellaista, joka ei ole luovutettavissa (vrt. patentti, lisenssi) ja siksi on haastavaa kontrolloida sitä, täyttääkö yrityksen sille asettama siirtohinta markkinaehtoisuuden vaatimukset.¹⁸⁴ Se seikka, että tietylle omaisuuserälle ei ole olemassa vaikiintuneita markkinoita, ei kuitenkaan tarkoita sitä, että hintaa ei olisi olemassa. Ristiriita, jota on vaikea haastaa siirtohinnoittelun markkinaehtovertailulla, on se, että siinä määrin kuin know-how on ainutlaatuista, se ei voi olla samaan aikaan yleistä.¹⁸⁵

¹⁸¹ Brauner 2008, s. 88.

¹⁸² Moro Visconti 2013, s. 29.

¹⁸³ Brauner 2008, s. 88.

¹⁸⁴ Brauner 2008, s. 91.

¹⁸⁵ Moro Visconti, s. 36.

Saksan siirtohinnoitteluohjeissa know-how'n osalta todetaan, että työntekijän vastaanottava yritys hyötyy yleensä lähetettyjen työntekijöiden osaamisesta ja kokemuksesta. Mikäli isäntäyritys hyötyy yksinomaan lähetettyjen asiantuntijoiden tosiasiallisesta toiminnasta (esim. työntekijän hyvästä esimerkistä), tämä on osa asiantuntijoiden lähettämistä, minkä vuoksi erillistä korvausta ei yleensä makseta. Erikseen on kuitenkin huomattava, että lisäksi voidaan toteuttaa konkreettista taitotiedon siirtoa (suunnitelmia, näytteitä, prosesseja, kaavoja, patenteja jne.), joista erillisen kolmannen osapuolen välillä olisi suoritettava erillinen korvaus.¹⁸⁶

¹⁸⁶ Verwaltungsgrundsätze 4.2.

6 SIIRTOHINTA-ANALYYSI

6.1 Siirtohinnoittelumenetelmät

Työvoiman markkinaehtoisien siirtohinnan asettaminen ei ole yksinkertainen kysymys. Sopivin siirtohinnoittelumenetelmä valitaan toimintoarvioinnin ja saatavilla olevien vertailukohteiden perusteella. Markkinaehtoperiaatteen toteutuminen voidaan osoittaa käyttämällä siirtohinnoittelumenetelmiä, jotka ovat siirtohinnoitteluohjeiden mukaisia. Siirtohinnoittelumenetelmät jaetaan perinteisiin menetelmiin ja voittopohjaisiin menetelmiin. Perinteisiä siirtohinnoittelumenetelmiä ovat markkinahintavertailumenetelmä, jälleenmyyntihintamenetelmä ja kustannusvoittolisämenetelmä. Voittopohjaisia menetelmiä ovat liiketoimintomarginaalimenetelmä ja voitonjakamismenetelmä.¹⁸⁷

Siirtohinnoitteluohjeet sallivat myös muiden kuin edellä mainittujen käyttämisen. Edellytyksenä on, että niillä päästään markkinaehtoiseen lopputulokseen. Yleisimpiä muista käytetyistä menetelmistä ovat aineettoman omaisuuden hinnoittelussa käytettävät kassavirtapohjaiset arvonmääritysmenetelmät.¹⁸⁸

Perinteisesti on ajateltu, että luotettavien vertailukohteiden puuttuminen saattaa pakottaa yrityksen vaihtamaan siirtohinnoittelumenetelmää. Viime aikoina tähän ajattelutapaan on kuitenkin tullut muutos ja toimintoarviota sekä sen avulla tehtävää testattavan osapuolen valintaa on alettu pitää tärkeämpänä.¹⁸⁹ Kiellettyinä siirtohinnoittelumenetelmänä mainitaan ainoastaan globaalisen jakokaavan menetelmä.¹⁹⁰

6.1.1 Markkinahintavertailu

Markkinahintavertailumenetelmä (engl. *comparable uncontrolled price method, CUP*) vertaa tavarasta, aineettomasta omaisuudesta tai palvelusta etuyhteystransaktiossa veloitetun hintaa siihen hintaan, jota tuotteesta tai palvelusta käytetään toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä vertailukelpoisessa transaktiossa.¹⁹¹ Toisin sanoen vertailuhinnoilla tarkoitetaan hintoja, joita on sovellettu toisistaan riippumattomien toimijoiden välisissä liiketoimissa. Etuyh-

¹⁸⁷ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet 2.1.

¹⁸⁸ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet 2.9.

¹⁸⁹ Karjalainen – Raunio 2018, s. 100.

¹⁹⁰ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet. Chapter I: Part C: A non-arm's length approach.

¹⁹¹ Karjalainen – Raunio 2018, s. 110.

teystransaktio ja riippumattomien osapuolten välinen transaktio ovat vertailukelpoisia, jos mikään vertailtavien transaktioiden tai niiden osapuolena olevien yritysten välinen ero ei olennaisesti vaikuttaisi hintaan avoimilla markkinoilla tai tällaisten erojen olennaiset vaikutukset voidaan poistaa tekemällä kohtuullisen tarkkoja oikaisuja. Vertailukelpoisia liiketoimia ovat ne, joissa:

- 1) samaa tai vertailukelpoista tuotetta myydään sekä konserniyhtiöille että ulkopuolisille,
- 2) samaa tai vertailukelpoista tuotetta ostetaan sekä konserniyhtiöltä että ulkopuolisilta, tai
- 3) samaa tai vertailukelpoista tuotetta myydään ja ostetaan toisistaan riippumattomien ulkopuolisten yritysten välillä.¹⁹²

Siitä huolimatta, että siirtohinnoittelumenetelmien hierarkiasta on siirtohinnoitteluohjeissa luovuttu, markkinahintavertailumenetelmä on OECD:n suosima siirtohinnoittelumenetelmä silloinkin, kun riittävän luotettavia sisäisiä tai ulkoisia vertailuhintoja on löydettävissä. Ulkoiseen markkinahintavertailumenetelmään eli konserniyhtiöiden välillä käytettävän hinnan perustaminen kahden konsernille vieraan yrityksen käyttämään hintaan tulee käytännössä sovellettavaksi rahoitusliiketoimissa, aineettoman omaisuuden lisensioinnissa sekä noteerattujen hyödykkeiden kuten raaka-aineiden hinnoittelussa.¹⁹³

Monimutkaisen suoritteen, kuten know-how'n, siirtohinnoitteluun markkinahintavertailumenetelmä ei usein ole paras mahdollinen, koska ollakseen vertailukelpoinen, tulisi vertailtavan know-how-suoritteen olla ominaisuuksiltaan samanlainen. Tietyissä tapauksissa on kuitenkin mahdollista käyttää markkinahintavertailumenetelmää, jos löydettävissä on tietoja saman toimialan ja samoissa markkinaolosuhteissa toimivien yritysten yrityskaupoista, joihin on sisältynyt aineetonta omaisuutta, jonka käypä arvo on määritelty.¹⁹⁴

6.1.2 Jälleenmyyntihinta

Jälleenmyyntihintamenetelmässä (engl. *resale price method*, RPM) lähdetään siitä hinnasta, jolla etuyhteisyrykseltä ostettu tuote myydään edelleen riippumattomalle ostajalle. Siirtohintaa saadaan vähentämällä tästä jälleenmyyntihinnasta kohtuullinen alennus, jota voidaan kutsua

¹⁹² Karjalainen – Raunio 2018, s. 111.

¹⁹³ Karjalainen – Raunio 2018, s. 114.

¹⁹⁴ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet 6.147.

myös jälleenmyyntikatteeksi (myyntikate, bruttomarginaali, tai eng. *resale price margin*). Kohtuullisella jälleenmyyntikatteella jälleenmyyjän tulee yleensä kattaa liiketoimintansa kustannukset ja tehdä toimintaansa (sekä toiminnassa käytettyihin varoihin ja otettuihin riskeihin) nähden kohtuullinen voitto.

Jälleenmyyntihintamenetelmää käytettäessä vertailu tapahtuu käytännössä myyntikatteen tasolla. Jälleenmyyjälle jäävä kate määritellään yleensä prosenttiosuutena myynnistä.¹⁹⁵ Jälleenmyyjän saama jälleenmyyntikate voidaan määritellä siitä myyntikatteesta, jonka sama jälleenmyyjä ansaitsee, kun hän ostaa tuotteita riippumattomalta myyjältä ja jälleenmyyjä ne edelleen riippumattomille ostajille (ns. sisäinen verrokki). Mikäli sisäisiä verrokkeja ei ole käytettävissä, kohtuullinen jälleenmyyntikate voidaan määritellä tarkastelemalla myyntikatteita, jotka ulkopuolinen riippumaton yritys ansaitsee jälleenmyyjätoiminnastaan. Etuyhteystransaktio ja riippumattomien osapuolten välinen transaktio ovat vertailukelpoisia, jos 1) mikään vertailtavien transaktioiden tai niiden osapuolena olevien yritysten välinen ero ei olennaisesti vaikuttaisi jälleenmyyntikatteeseen avoimilla markkinoilla tai 2) tällaisten erojen olennaiset vaikutukset voidaan poistaa tekemällä kohtuullisen tarkkoja oikaisuja.

Jälleenmyyntihintamenetelmää käytettäessä vertailukelpoisuudelle ei aseteta yhtä tiukkoja vaatimuksia kuin markkinahintavertailumenetelmää käytettäessä. Arvioitaessa kahden transaktion vertailukelpoisuutta toisaalta markkinahintavertailumenetelmää käytettäessä ja toisaalta jälleenmyyntihintamenetelmää käytettäessä, jälleenmyyntihintamenetelmää käytettäessä tuotteiden samankaltaisuuden vaatimus ei ole yhtä suuri kuin markkinahintavertailumenetelmää käytettäessä. Sen sijaan jälleenmyyntihintamenetelmää käytettäessä jälleenmyyjän toimintojen (toimintaan sitoutuneiden varojen ja toiminnassa otettujen riskien) samankaltaisuuden vaatimus on olennainen. Myös muilla vertailukelpoisuuden osatekijöillä, kuten esimerkiksi sopimusehdoilla, taloudellisilla olosuhteilla ja liiketoimintastrategioilla on vaikutusta vertailukelpoisuuteen.¹⁹⁶

Tätä menetelmää käytettäessä tuotteiden ei tarvitse olla samanlaisia, mutta vertailukelpoisuuden kannalta tuotteiden samankaltaisuus on etu. Tuotteiden samankaltaisuuden vaatimus perustuu ajatukseen, että samankaltaisten tuotteiden jälleenmyyjien toiminta, varat ja riskit ovat sa-

¹⁹⁵ Karjalainen – Raunio 2018, s. 116.

¹⁹⁶ OECD:n siirtohinnoitteluohteet 2.30 ja 2.32.

mankaltaiset, minkä seurauksena jälleenmyyntikatteen voidaan arvioida olevan samalla tasolla.¹⁹⁷ Jälleenmyyntihintamenetelmä on OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan käyttökelpoisin markkinointitoiminnassa sekä jälleenmyyjän ostaessa ja myydessä edelleen tuotteita ilman niiden muokkaamista tai muutoinkaan olemaan tekemättä sellaisia toimia, jotka nostaisivat tuotteen arvoa. Jälleenmyyntihintamenetelmän soveltamismahdollisuudet know-how'n siirtohinnoittelussa ovat rajalliset, koska riittävän luotettavien ulkoisten tai sisäisten vertailuhintojen löytäminen on vaikeaa. Vertailun tekemiseksi olisi oltava samoilla markkinoilla toimiva, likimain vastaavanlaista know-how'ta tai tämän korvaavaa know-how'ta lisensoiva ulkopuolinen yhtiö, jonka bruttomarginaalia voidaan käyttää vertailukohteena.

6.1.3 Kustannusvoittolisä

Kustannusvoittolisämenetelmää (engl. *cost plus method*, CP) käytetään konsernin sisäisten palvelujen hinnoittelussa. Siirtohintaa saadaan lisäämällä kustannuksiin kohtuullinen kate (voittolisä, engl. *profit mark up*). Kohtuullisella voittolisällä tavaran tai palvelun myyjän tulee tehdä toimintaansa (sekä toiminnassa käytettyihin varoihin ja otettuihin riskeihin) nähden kohtuullinen voitto.¹⁹⁸ Voittolisä määritellään myyntikatteen tasolla prosenttiosuutena kustannuksista. Eli käytännössä, jos konserniyhtiö saa korvauksen palveluista kustannusvoittolisämenetelmän mukaisesti, sen kulupohjan perusteella voidaan laskea esim. viiden prosentin suuruinen voittolisä. Voittolisän perusteella lasketaan konserniyhtiön verotettavan tulon määrä asuinvaltion verotuksessa.¹⁹⁹

Kustannusvoittolisämenetelmää käytetään usein palveluiden hinnoittelussa. Tällaisia palveluja ovat erilaiset konsernin valmistuspalvelut, mutta myös hallintopalvelut ja tuotekehityspalvelut.²⁰⁰ Tässäkin menetelmässä etuyhteystransaktio ja riippumattomien osapuolten välinen transaktio ovat vertailukelpoisia, jos 1) mikään vertailtavien transaktioiden tai niiden osapuolena olevien yritysten välinen ero ei olennaisesti vaikuttaisi kustannusvoittolisän määrään avoimilla markkinoilla tai 2) tällaisten erojen olennaiset vaikutukset voidaan poistaa tekemällä kohtuullisen tarkkoja oikaisuja.

¹⁹⁷ Karjalainen – Raunio 2018, s. 117.

¹⁹⁸ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet 2.45.

¹⁹⁹ Kujanpää – Äimä 2013, 9.3.4 kustannusvoittolisämenetelmä.

²⁰⁰ Karjalainen – Raunio 2018, s. 122.

Silloin kun käytetään kustannusvoittolisämenetelmää, on olennaista määrittää sekä huomioon otettavat kustannukset että markkinaehtoinen voittomarginaali. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan kustannusten määrää ja tyyppiä koskevat erot voivat edellyttää oikaisua:

1. voittolisässä (kun kustannukset kuvaavat toiminnallisia eroja),
2. mahdollisen lisäkorvauksen määrittelyssä (kun kustannukset kuvaavat lisätoimia) tai
3. ei missään (kun kustannukset kuvaavat yhtiön tehokkuutta tai tehottomuutta).²⁰¹

Konserniyhtiön kulupohjaan voi sisältyä vain sellaisia kuluja, jotka liittyvät konserniyhtiön toimialan mukaiseen toimintaan.²⁰² Konserniyhtiön toimialana voi olla esimerkiksi markkinointi- ja muut tukipalvelut. Jos kulupohjaan sisällytetään ulkomaisen emoyhtiön liiketoimintaan liittyviä kuluja, voi Verohallinto katsoa, että konserniyhtiö harjoittaa emoyhtiön liiketoimintaa. Tällöin esimerkiksi verotarkastuksessa voidaan katsoa, ettei kustannusvoittolisämenetelmä johda markkinaehtoiseen korvaukseen Suomessa olevan konserniyhtiön kannalta ja että siirtohinnoitteluun tulisi soveltaa menetelmää, jonka nojalla konserniyhtiön Suomessa näytettävä veronalainen tulo muodostuu suuremmaksi. Verohallinto voi myös katsoa, että ulkomaiselle emoyhtiölle muodostuu Suomeen kiinteä toimipaikka, koska konserniyhtiö harjoittaa sen liiketoimintaa.²⁰³

6.1.4 Liiketoiminettomarginaali

Liiketoiminettomarginaalimenetelmää (engl. *transactional net margin method*, TNMM) käytettäessä tutkitaan nettovoittomarginaalia suhteessa sopivaan pohjaan, joka voi olla esimerkiksi liikevaihto, varat tai kustannukset. Vertailtavaa tunnuslukua kutsutaan voittoindikaattoriksi (engl. *net profit indicator* tai *profit level indicator*, PLI). Käytännössä TNMM toimii usein kuitenkin jälleenmyyntihintamenetelmä tai kustannusvoittolisämenetelmä, mutta vertailukohde on tuloslaskelmassa alempana kuin perinteisiä menetelmiä käytettäessä ja yleensä TNMM:ssä vertailu tehdään liikevoiton tasolla.²⁰⁴ Tätä menetelmää käytettäessä tuotteiden samanlaisuuden vaatimus on lievempi kuin markkinahintahintavertailumenetelmää käytettäessä. Lisäksi käytettäessä TNMM:ää toiminnan ja riskiprofiilin samankaltaisuuden vaatimus ei ole yhtä suuri kuin jälleenmyyntihintamenetelmää tai kustannusvoittolisämenetelmää käytettäessä.

²⁰¹ Karjalainen – Raunio 2018, s. 124.

²⁰² OECD:n siirtohinnoitteluohjeet 2.56.

²⁰³ Kujanpää – Äimä 2013, 9.3.4 kustannusvoittolisämenetelmä.

²⁰⁴ Karjalainen – Raunio 2018, s. 128.

Riippumattomien yritysten liikevoittotasoja voidaan pyrkiä selvittämään kaupallisten tietokantojen avulla (esimerkiksi Bureau van Dijkin Amadeus-tietokanta). Tietokantaan tehtävän vertailuhaun hakukriteerit pyritään määrittelemään niin, että valikoituvat yhtiöt ovat toiminnoiltaan, riskeiltään ja esimerkiksi arvokkaan aineettoman omaisuuden hyödyntämisen kannalta vertailukelpoisia. Yksittäisten verrokkien vertailukelpoisuus on lisäksi arvioitava huolellisesti suhteessa vertailtavaan yhtiöön.²⁰⁵

6.1.5 Voiton jakaminen

Voitonjakamismenetelmässä (engl. *transactional profit split method*) määritellään toisilleen läheisten osapuolten välisen transaktion tai transaktioiden (yhteinen) voitto tai tappio, joka jaetaan osapuolten kesken markkinaehtoisesti eli tavalla, josta toisistaan riippumattomat osapuolet sopisivat. Siten menetelmän soveltamisessa on kaksi vaihetta eli 1) hinnoiteltavan transaktion yhteisen voiton tai tappion määrittelemine yleensä liikevoiton tasolla ja 2) tuon voiton jakaminen osapuolten kesken markkinaehtoisella tavalla.

Silloin kun liiketoimen kumpikin osapuoli omistaa arvokasta aineetonta omaisuutta tai ainutlaatuisia varoja, kuten know-how'ta, joita on liiketoimessa käytetty ja jotka eroavat liiketoimen potentiaalisten kilpailijoiden liiketoimista, voi voitonjakamismenetelmä tällaisissa tapauksissa olla asianmukaisin siirtohinnoittelumenetelmä.²⁰⁶ Menetelmässä on tarkastelukohteena ensisijaisesti voitto, joka jaetaan toimintoarvioinnin perusteella. Toimintoarvioinnissa otetaan huomioon käytetty omaisuus ja otetut riskit. Tämä lähtökohta voisi soveltua hyvin myös know-how'n arvostamiseen, koska sen hinnanmuodostuksessa on keskeistä mm. riskit. Siirtohinnoittelumenetelmänä voitonjakamismenetelmä on kuitenkin toissijainen, eikä siihen näin ollen voitane ensisijaisesti tai yksinomaan tukeutua.

²⁰⁵ Verohallinnon siirtohinnoittelua koskevat verkkosivut.

²⁰⁶ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet 6.148.

6.2 Siirtohinnoittelumenetelmän valinta

Siirtohinnoitteluohjeiden vuoden 2010 päivityksessä luovuttiin menetelmien hierarkiasta, mutta edelleen ajatellaan, että markkinahintavertailumenetelmä on OECD:n ensisijaisesti suosittelema siirtohinnoittelumenetelmä.²⁰⁷ Sitä tulisi siis käyttää, jos vain mahdollista. Siirtohinnoittelumenetelmä valitaan tarkasteltavan transaktion tai yhdistettyjen transaktioiden tapauskohtaisten olosuhteiden perusteella.

Tavoitteena on löytää jokaiseen tapaukseen sopivin menetelmä ottaen huomioon OECD:n tunnistamien siirtohinnoittelumenetelmien vahvuudet ja heikkoudet, menetelmän sopivuus käsillä olevan transaktion luonteeseen ja osapuolten toimintoanalyysiin, luotettavan vertailutiedon ja erityisesti ulkoisten vertailukohteiden saatavuus, sekä tarkasteltavan transaktion ja riippumattomien osapuolten välisten transaktioiden vertailukelpoisuus.²⁰⁸ Menetelmän valinta on yleensä perusteltava, mutta sitä ei tarvitse perustella, miksi jotain menetelmää ei ole valittu.

Vero-oikeudellisen hyväksyttävyyssarvioinnin kannalta on korostettava sitä, että käytetyn metodin avulla tulisi mahdollisimman pitkälle kyetä refleктоimaan vapaiden markkinoiden hinnanmuodostusta myös konsernin sisäisissä luovutuksissa. Metodeja valittaessa ja käytettäessä on siksi turvallista lähteä siitä, että yleensä verohallinnot edellyttävät huolellisen liikkeenjohtajan kallistuvan sen menetelmän kannalle, joka on lähimpänä niitä olosuhteita, joissa taloudellisesti vertailukelpoisilla markkinoilla hinnat toisistaan riippumattomien välillä muodostuvat.²⁰⁹

Suomen siirtohinnoittelusäännökset eivät edellytä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden noudattamista siirtohintojen asetettaessa, sillä olennaista on vain se, että siirtohinnat ovat markkinaehtoiset. Siirtohinnoitteluun voidaan puuttua säännönmukaisen verotuksen yhteydessä tai jälkiverotuksien puuttua vain, mikäli siirtohinnoittelun lopputulos ei ole markkinaehtoinen, eli jos verovelvollisen elinkeinotoiminnan tai muun toiminnan verotettava tulo on lähetetystä työntekijästä maksetun ylisuuren korvauksen myötä jäänyt pienemmäksi tai tappio muodostunut suuremmaksi kuin se muutoin olisi ollut. Tämä tarkoittaa sitä, että yritys voi käyttää siirtohinnoittelumekanismia myös jotain sellaista menetelmää, jota ei ole mainittu siirtohinnoitteluohjeissa.

²⁰⁷ *Karjalainen – Raunio* 2018, s. 101.

²⁰⁸ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet 2.2.

²⁰⁹ *Mehtonen* 2005, s. 137.

Kotimaisten esimerkkien puuttuessa esim. saksalainen hypoteettinen markkinaehtotesti voisi olla hyvä menetelmä suomalaiselle yritykselle. Tällöin lähetetystä työntekijästä kannettavat kustannukset eivät saisi ylittää sitä määrää, minkä huolellinen ja taloudellisesti järkevä toimitusjohtaja olisi valmis maksamaan vastaavasta työntekijästä. Lopuista kustannuksista vastaisi lähettävä yritys. Koska työvoiman lähettäminen on siirtohinnoitteluohjeissakin kytketty sellaisiin tilanteisiin, joissa siirretään samalla know-how'ta, on siirtohinnoittelumenetelmää valittaessa suositeltavinta käyttää joko markkinahintavertailumenetelmää tai voitonjakamismenetelmää.²¹⁰

Yrityksen siirtohinnoitteluperiaatteet kirjataan siirtohinnoittelupolitiikkaan, josta voidaan päättää ja joka voidaan hyväksyä esimerkiksi emoyhtiön hallituksessa. Kirjallinen ja hallituksen päättämä siirtohinnoittelupolitiikka saatetaan kaikkien konserniyhtiöiden tietoon ja noudatettavaksi. Tavallisesti konserniyhtiöiden välisissä transaktioissa noudatettavat ehdot määritellään konserniyhtiöiden välisissä sopimuksissa, joiden merkitys on korostunut siirtohinnoitteluohjeisiin vuonna 2017 otetussa riskianalyyssissä, joka aloitetaan tarkastelemalla, mitä osapuolet ovat riskeistä ja liiketoimen muista ehdoista sopineet.²¹¹

Saksan työvoiman lähettämistä koskevissa siirtohinnoitteluohjeissa markkinahintavertailumenetelmä on asetettu ensisijaiseksi siirtohinnoittelumenetelmäksi ja vertailukohteiden puuttuessa ehdotetaan käytettäväksi hypoteettista markkinaehtohintaa. Markkinahintavertailumenetelmä näyttäisi olevan työntekijän lähettämiseksi määriteltävän siirtohinnan valinnassa käyttökelpoisin menetelmä.

²¹⁰ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet 6.145.

²¹¹ *Karjalainen – Raunio* 2018, s. 108.

7 Johtopäätökset

Johdannossa esittämiini lähetettyihin työntekijöihin liittyviin siirtohinnoittelukysymyksiin kuului, voidaanko siirtohinnoittelusäännöksiä ylipäätään soveltaa työvoiman siirtämisestä aiheutuviin kustannuksiin tai lähettämisen johdosta syntyviin tuloihin.

VML 31 §:ää sovellettaessa on tunnistettava se oikeustoimi, joka otetaan verotuksen perustaksi, eli esimerkiksi osapuolten välillä tehty työntekijän lähettämissopimus ja siinä sovittu korvaus.²¹² VML 31 §:n sanamuodon perusteella ei voida juurikaan tehdä päätelmiä siitä, miten työntekijän lähettämisen johdosta mukana siirtyvän know-how'n tuottaman tulon jakautumista konserni- ja emoyhtiöiden rakenteissa arvioidaan kyseisen säännöksen nojalla. Tukea tämän ongelman selvittämiseen voidaan hakea ratkaisusta KHO 2014:119, jossa todettiin, että VML 31.1 §:n säännös oikeuttaa osapuolten välisen ja niiden valitseman liiketoimen markkinaehtoisuuden tarkastelun. Sovitun ja toteutetun liiketoimen ehtojen markkinaehtoisuuden tarkastelu merkitsee vain sen arvioimista, onko verovelvollinen lisännyt tuloonsa riittävän määrän tai käsitellyt vähennyskelpoisena menona vain markkinaehtoperiaatteella hyväksyttävän määrän.

Jotta työntekijän lähettäminen voisi tulla tarkasteltavaksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisena siirtohinnoiteltavana liiketoimena, on 1) koulutetun, erikoistaitoa omaavan työvoiman oltava vastaanottavan yrityksen käytettävissä, 2) työntekijäryhmän suoritettava työ tehokkaammin, tai 3) työvoimaa siirrettävä yhdessä muun yrityksen omaisuuden kanssa.

Know-how on käsitteenä laaja ja se voi sisältää paljon erilaista tietoa ja osaamista. Mikäli yritysten välillä on sovittu siitä, että vastaanottava yritys suorittaa korvausta lähettävälle yritykselle, on tämän korvauksen vastattava sitä, mistä toisistaan riippumattomien osapuolten kesken olisi sovittu. Jos korvaus on huomattavan suuri tai sitä ei makseta ollenkaan, voi Verohallinto puuttua tähän tekemällä siirtohintaoikaisun.

Liian suuri korvaus tai korvauksen puuttuminen kokonaan voi tietyissä tilanteissa johtaa siihen, että konserni pystyisi siirtämään tuloaan matalamman verokannan maahan, eikä tulo tulisi verotetuksi siinä maassa, missä se on syntynyt. Työvoimasta puhuttaessa tämä voi tapahtua esimerkiksi siten, että jostakin korkean yhteisöverokannan ja palkkatason maasta siirretään työntekijä matalan verokannan ja palkkatason maahan ja sovitaan, että vastaanottava työnantaja kattaa kaikki työntekijästä aiheutuneet kustannukset ja työntekijälle maksettaisiin hänen kotimaan palkkatason mukaista palkkaa. Työntekijän työpanos ja hänen mukanaan siirtyvä know-

²¹² *Isomaa-Myllymäki – Penttilä 2018, s. 29.*

how vaikuttaisi siihen hyödykkeeseen, johon hän työpanostaan käyttää, aiheuttaen hyödykkeen arvonnousun ja parhaimmillaan se kasvattaa vastaanottavan yrityksen verotettavaa tuloa.

Vastaanottavan yrityksen käytettävissä olevan koulutetun, erikoistaitoa omaavan työvoiman vaikutusta markkinaehtoiseen hintaan on tarkasteltava molempien konserniyhtiöiden näkökulmasta. Tietyissä tilanteissa voidaan katsoa, että mahdollisuus koulutetun työvoiman käyttämiseen on välttämätöntä jonkin muun omaisuuden käyttämiseksi. Ilman mahdollisuutta osaavan työvoiman käyttöön voi esimerkiksi jokin laite käydä hyödyttömäksi ja arvottomaksi. Sitä vastoin, jos yrityksellä on mahdollisuus saada käyttöön osaavaa työvoimaa toisesta konserniyhtiöstä, vaikuttaa se myöskin yrityksen omaisuuteen sen arvoa nostavasti ja tuosta omaisuudesta tai sen avulla tuotetuista tavaroista ollaan halukkaita maksamaan korkeampi hinta.

Toisessa tilanteessa liiketoimi tai tietty palvelu voidaan suorittaa osaavan työvoiman ansiosta tehokkaammin. Kun yritys pystyy suorittamaan liiketoimen tehokkaammin tai valmistamaan tuotteita nopeammalla tahdilla, olisi vaikutus riippumattomien osapuolten kesken se, että kyseisistä palveluista tai tuotteista oltaisiin valmiita maksamaan enemmän. Ajatellaan vaikka tilannetta, jossa yritys on kiinnostunut ostamaan tuotteen. Yritykset X ja Y myyvät kyseistä tuotetta. Koska X:llä on erikoiskoulutettua ja osaavaa työvoimaa, pystyy se tarjoamaan toimituksen puolel nopeammin kuin Y. Yleensä tämä tarkoittaa ostajan kannalta sitä, että se on valmis maksamaan nopeammasta toimituksesta enemmän. Toki tämä on aina tilannekohtaista ja muillakin olosuhteilla voi olla vaikutusta hintaan, mutta markkinaehtoiseen hintaan vaikuttaa se, miten tehokkaasti yritys kykenee toimittamaan tuotteen, minkä vuoksi siirtohintaoikaisu on sovellettavissa tässä tilanteessa lähetetyn työvoiman tuottamaan tuloon.

Kolmanneksi siirtohinnoitteluohjeiden mukaan koulutettu työvoima vaikuttaa markkinaehtoiseen hintaan silloin, kun se siirretään yhdessä muun omaisuuden kanssa. Tällainen tilanne on kyseessä yksinomaan silloin, kun puhutaan yrityksen uudelleenjärjestelyistä ja toiminnan siirtämisestä. Markkinaehtoinen hinta voi olla korkeampi tai alempi riippuen siitä, kuinka työntekijäjoukko vaikuttaa todellisessa tilanteessa. Esimerkiksi EU:n liikkeenluovutusdirektiivin mukaan luovuttajan oikeudet ja velvoitteet, jotka johtuvat luovutuksen tapahtuessa voimassa olleesta työsopimuksesta tai työsuhteesta, siirtyvät tällaisen luovutuksen seurauksena luovutuksensaajalle.²¹³ Tämä voi monissa tilanteissa olla yritykselle taakka, joka vaikuttaa liiketoiminnan hintaan alentavasti. Voi myös olla myönteistä, että yrityksen ei tarvitse palkata uusia työn-

²¹³ Neuvoston direktiivi 2001/23/EY, 3 artikla.

tekijöitä, koska rekrytointi voi olla kallis ja aikaa vievä prosessi. Tällöin vaikutus on liiketoiminnan hintaa korottava. Riippumatta työvoiman lähettämisen yksityiskohdista, on selvää, että jos henkilöstö siirretään liiketoimintasiirron mukana, on tällä vaikutusta liiketoimen markkinaehtoiseen siirtohintaan kokonaisuudessaan.

Kun otetaan huomioon edellä esitetyt seikat, uudet siirtohinnoitteluohjeet näyttävät joissakin kohdissa määrittelevän uuden markkinaehtoperiaatteen, joka ei vastaa perinteistä markkinaehtoperiaatetta. Se seikka, että työvoima voi tietyissä olosuhteissa vaikuttaa muiden omaisuuserien hintoihin, vastaa markkinaehtoperiaatetta. Siirtohinnoitteluohjeet lähtevät siitä, että vain markkinaehtoinen lopputulos on ratkaiseva.²¹⁴ Osapuolten työntekijän lähettamisestä maksama kertakorvaus tai juokseva korvaus voivat kumpikin johtaa markkinaehtoiseen lopputulokseen. Näin ollen osapuolten valitsema ja soveltama siirtohinnoittelumalli – kertakorvaus tai juokseva tulo – on siten VML 31 §:ää sovellettaessa otettava oikaisun perustaksi.²¹⁵

Kun yrityksessä tulee ratkaistavaksi kysymys siitä, mikä olisi vero-oikeudellisesti hyväksyttävä taso lähettävälle konserniyhtiölle maksettavasta korvauksesta lähetetystä työntekijästä ja siitä, miten lähettamisestä aiheutuneet kulut tulisi konserniyhtiöiden kesken allokoida, voidaan mielestäni hyväksi lähtökohdaksi ottaa Saksan siirtohinnoitteluohjeissa kuvattu hypoteettinen markkinaehtovertailumenetelmä. Vastaanottavan yrityksen olisi siis kannettava vain se osa kustannuksista, jotka riippumattoman yrityksen huolellinen ja taloudellisesti järkevä toimitusjohtaja olisi valmis maksamaan vastaavasta työntekijästä. Kustannusten jakamisen painopiste riippuu siitä, kumman konserniyhtiön liiketoiminnan kannalta perustellumpi syy työntekijän lähettämiseen on. Mikäli korvaus ja työntekijästä aiheutuneet kustannukset ovat linjassa markkinoilla vallitsevan hintatason kanssa, voidaan tämä perustella ja näyttää Verohallinnolle, eikä VML 31 §:n mukaiselle siirtohintaoikaisulle olisi tällöin tarvetta.

²¹⁴ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet, kappale 6.89.

²¹⁵ *Isomaa-Myllymäki – Penttilä 2017*, s. 28.