



TURUN KAUPPAKORKEAKOULU
Turku School of Economics

KNOW-HOW'N SIIRTOHINNOITTELU
KANSAINVÄLISESSÄ KONSERNISSA

Yritysjuridiikka, pro gradu -tutkielma

Laatija

Tiia Granfors 8396

Ohjaajat

Professori Raimo Immonen

Professori Matti J. Sillanpää

11.2.2008

Turku

SISÄLLYSLUETTELO

1	JOHDANTO	4
	1.1 Taustaa	4
	1.2 Tutkimusongelma	6
	1.3 Tutkimuksen rakenne	8
2	KNOW-HOW KÄSITTEENÄ	9
	2.1 Määritelmät	9
	2.2 Know-how'n siirtotavat	10
	2.3 Patentoitavuus	11
	2.4 Rojalit	12
3	YLEISTÄ SIIRTOHINNOITTELUSTA	13
	3.1 OECD:n siirtohinnoitteluohjeet	13
	3.2 Markkinaehtoperiaate	15
	3.3 Markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta	16
	3.3.1 Vertailukelpoisuuden arviointi	16
	3.3.2 Menetelmien valinnasta ja etusijajärjestyksestä	19
	3.3.3 Vaihteluvälin käyttö siirtohinnoittelussa	20
	3.3.4 Useamman vuoden tietojen käyttö	21
4	NÄKÖKULMIA KNOW-HOW'N SIIRTOHINNOITTELUUN	23
	4.1 Know –how –liiketoimien tunnistaminen	23
	4.2 Know-how'n ominaisuudet	23
	4.3 Know-how'n omistus	24
	4.4 Omaisuuden merkitys liiketoiminnassa	25
	4.5 Siirtoajankohdan merkityksestä	26
	4.6 Ns. pakettisopimusten siirtohinnoittelun arviointia	28
5	ERILLISIÄ ROJALTEJA KOSKEVA SIIRTOHINNOITTELU	30
	5.1 Yleistä	30
	5.2 OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden suorat menetelmät	31
	5.2.1 Markkinahintavertailuhintamenetelmä	31
	5.2.2 Jälleenmyyntihintamenetelmä	33
	5.2.3 Kustannusvoittolisämenetelmä	34
	5.2.4 Voitonjakamismenetelmä	36
	5.2.5 Liiketoiminettomarginaalimenetelmä	39
	5.3 Kokoavia päätelmiä	44

6	KUSTANNUSTENJAKOJÄRJESTELMÄ	46
6.1	Yleistä	46
6.2	Edellytykset kustannustenjakojärjestelmän markkinaehtoisuudelle	47
6.2.1	Yleistä	47
6.2.2	Osapuolten panokset	48
6.2.3	Odotetut hyödyt kustannustenjaon pohjana	49
6.2.4	Muutokset kustannustenjakojärjestelmän osapuolissa	51
6.3	Know-how'n siirto kustannustenjakojärjestelmässä	52
7	KNOW-HOW –KORVAUS SUOMALAISEN KONSERNIYHTIÖN VEROTUKSESSA	55
7.1	Kohdistamisongelma	55
7.2	Arvostamisongelma	56
7.3	Know-how –korvauksen vähennyskelpoisuudesta	58
7.3.1	Erilliset rojaltit	58
7.3.2	Kustannustenjakojärjestelmä	62
7.4	Know-how -korvauksen perimisvelvollisuudesta	64
7.5	Siirtohinnoitteluoikaisu	65
7.5.1	Eryityissännös VML 31 §	65
7.5.2	Peitelty osingonjako ulkomaiselle emoyhtiölle	68
7.5.3	Vastaoikaisusta	69
7.6	Selvittämisvelvollisuus ja todistustaakka siirtohinnoittelussa	71
7.6.1	Selvittämisvelvollisuus	71
7.6.2	Siirtohinnoitteludokumentoinnista	72
7.6.3	Siirtohinnoitteluoikaisu ja todistustaakka	73
8	LOPPUPÄÄTELMÄ	75

1 JOHDANTO

1.1 Taustaa

Kansainvälisessä konsernissa verorasitusta voidaan yrittää minimoida ohjaamalla tuloa matalan verokannan maahan tai ohjaamalla tuloja tappiollisiin yhtiöihin ja kustannuksia voitollisiin yhtiöihin.¹ Toisin kuin suomalaisten konserniyhtiöiden välillä kansainvälisessä konsernissa avoin tuloksentasaus konserniavustuksen muodossa ei ole mahdollinen edes silloinkaan, kun konserniavustuksen saaja tai antaja sijaitsee toisessa EU-jäsenvaltiossa.² Erilaisilla verosopimusten ja kansallisilla säännöksillä on pyritty estämään myös se, että tuloa siirtyisi siirtohinnoittelun muodossa valtiosta toiseen. Näiden säännösten mukaan konsernin sisäisen siirtohinnoittelun tulee vastata markkinaehtoperiaatteen mukaisesti toisistaan riippumattomien osapuolten keskinäisessä kaupassaan käyttämää hinnoittelua.

Siirtohinnoitteluun liittyvät verotukselliset intressit eri maissa ovat merkittäviä. Yritysten kansainvälisyys ja kansainvälisen konsernin keskinäiset liiketoimet lisäävät siirtohinnoittelukysymysten merkitystä. OECD:n tutkimusten mukaan jopa yli 60 prosenttia maailmankaupasta koostuu kansainvälisten yritysryhmien sisäisestä kaupankäynnistä. Siirtohinnoittelu onkin noussut toistuvasti erilaisissa tutkimuksissa kansainvälisen verotuksen tärkeimmäksi kysymykseksi.³ Siirtohinnoittelun suurta painoarvoa osoittaa myös se, että useissa valtioissa, kuten EU-maista esimerkiksi Espanjassa, Isossa-Britanniassa, Ranskassa ja Saksassa, on säädetty viime aikoina uusia siirtohinnoittelua tai siirtohinnoittelun dokumentointia koskevia säännöksiä.

Myös Suomessa siirtohinnoittelun merkitys on kasvanut, koska yhä useampi suomalainen yhtiö kuuluu kansainväliseen konserniin. Vuonna 2006 myös Suomessa säädettiin uudet siirtohinnoittelun dokumentointia koskevat säännökset. Lisäksi Suomessa pääosin vuonna 2005 voimaan tullut yritys- ja pääomaverouudistus saattoi lisätä paineita siirtohinnoitteluun, koska uudessa järjestelmässä mm. konsernituen antaminen ulkomaiselle konserniyhtiölle ei poikkeuksellisessakaan tilanteessa enää ole mahdollista. Toisaalta nykyään kansainvälisen konsernin sisäisen osingonjaon veroseuraamukset

¹ Jälkimmäisessä on lähinnä kyse kansainvälisyydestä aiheutuvan haitan välttämisestä, koska tällainen tuloksentasaus olisi sallittua yleensä yhdessä valtiossa sijaitsevien yhtiöiden välillä. Ks. Niskakangas 1983 s. 180.

² Vaikka EY:n perustamissopimuksen sijoittautumisvapautta koskeva periaate kieltää verotuksen, joka saattaa rajoittaa yritysten vapaata sijoittautumista EU-jäsenvaltioissa, konserniavustusjärjestelmän kotimaisuus on hyväksytty EYT:n tuoreissa ratkaisuissa EYT 13.12.2005 asiassa C-446/03 (Marks & Spencer) sekä 18.7.2007 asiassa C-231/05 Oy AA. Ks. myös KHO 2007:92 ja KHO 2007:93.

³ Esimerkiksi Ernst & Youngin vuonna 2005 siirtohinnoittelusta tekemän kansainvälisen tutkimuksen mukaan, jossa oli mukana 28 eri maata, mm. 80 % vastanneista yrityksistä aikoo parantaa siirtohinnoittelunsa resurssveja, koska veroviranomaiset kiinnittävät yhä enenevässä määrin huomiota siirtohinnoittelukysymyksiin. Ks. Transfer Pricing Global Survey 2005 – 2006, Ernst & Young.

ovat usein lieviä.⁴ Osinkojen lievä verokohtelu voi osaltaan vaikuttaa siihen, miten yritykset suhtautuvat siirtohinnoitteluun. Osingonjaon verokohtelun ollessa edullista, on turhia riskejä siirtohinnoittelussa syytä välttää. Toisaalta siirtohinnoittelun avulla siirretään tuloja ennen veroja, kun taas osingoista on luonnollisesti jo yhteisöverot maksettu.⁵

Aineettoman omaisuuden on katsottu olevan merkittävä tekijä yritysten tulonmuodostuksessa. Aineeton omaisuus voi olla esimerkiksi teknologista osaamista tai muuta osaamista (know-how), joka kerryttää yrityksen tuloa enemmän kuin yksinkertaiset rutiinitoiminnot. Perinteisten patenttien ja lisenssisopimusten luovutusten lisäksi on nimennomaan teknisen ja tuotannollisen know-how'n kauppa kasvanut voimakkaasti.⁶ Verohallinnot ovatkin viime aikoina pyrkineet perehtymään entistä paremmin aineettoman omaisuuden verotusongelmiin, jotka liittyvät mm. kansainvälisten konsernien siirtohinnoitteluun.⁷ Aineeton omaisuus on esimerkiksi liiketoimintakokonaisuuden markkinaehtoisesta hinnan arvostamisesta yleensä keskeisin arvoon vaikuttava tekijä.⁸

OECD:n piirissä on luotu siirtohinnoitteluohjeet monikansallisten konsernien ja eri maiden verohallintojen tarpeisiin. Siirtohinnoitteluohjeissa määritetään ohjeita, joiden avulla pyritään kussakin tilanteessa löytämään suoritteelle siirtohintaa, joka vastaisi mahdollisimman hyvin OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklassa ilmaistua markkinaehtoperiaatetta. Verovelvollisen yrityksen kannalta on tärkeää selvittää, mitkä siirtohinnoitteluperiaatteet ovat hyväksytyjä verotuksessa, jotta siirtohintaa ei oikaistaisi verovelvollisen vahingoksi. Jos veroviranomainen oikaisee siirtohintaa esim. ylihinnon takia, saattaa tämä aiheuttaa myös taloudellista kansainvälistä kaksinkertaista verotusta, koska kyseisestä ylihinnasta on saatettu verottaa myös ulkomailla sijaitsevaa konserniyhtiötä.

Konsernin sisällä veloitukset suoritteista voidaan tehdä joko suoraa veloitustapaa tai kustannustenjakojärjestelmää käyttäen. Suorassa menetelmässä immateriaalioikeuden omistaja veloittaa yksikköpohjalta tietyn oikeuden käytöstä. Suorista menetelmistä keskeisiä ovat OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan markkinaehtoisuuden vaatimukset täyttävät menetelmät. Lisäksi suoritteiden siirtohinnoittelu voi tapahtua epäsuorasti kustannustenjakojärjestelmää käyttäen. Tällöin kustannukset allokoidaan kustannustenjakojärjestelmään osallistuvien konserniyhtiöiden kesken jonkin perusteen esimerkiksi liikevaihdon suhteessa. Myös kustannustenjakojärjestelmää on käsitelty OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa.

⁴ Suorasijoitusosingot ovat tietyn edellytyksin verovapaita perustuen mm. emo-tytäryhtiödirektiiviin, useisiin verosopimuksiin sekä EVL 6 a §:ään. Ks. VH 284.07 jatkuvatäydenteinen 5:15 ja 8:17.

⁵ Ks. myös Alaluusua – Niskakangas 1984 s. 29 – 34.

⁶ Mehtonen 2005 s. 270.

⁷ Laaksonen 2004 s. 423.

⁸ Laaksonen – Anttila 2007 s. 40 – 41.

1.2 Tutkimusongelma

Tutkimuksessa on tarkoitus selvittää kansainvälisen konsernin sisällä know-how'sta maksettujen korvausten siirtohinnoitteluun liittyviä kysymyksiä. Tutkimuksessa keskitytään OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin ja niiden mukaisiin siirtohinnoittelumenetelmiin. Tutkielmassa selvitetään, miten nämä menetelmät soveltuvat nimenomaan know-how'sta maksettavien korvausten siirtohinnoitteluun. Know-how'sta maksetut rojalit ja korvaukset tarjoavat monipuolisen ongelmakentän arvostusongelmiensa takia.

Tutkimuksessa keskitytään know-how –rojaltien hyväksyttävän eli markkinaehtoisen tason määrittämiseen. Toisin sanoen pääasiallisena tutkimuskohteena on know-how'n arvostusongelma verotuksessa. Tutkielmassa käsitellään lyhyesti kuitenkin myös sitä, minkä konserniyhtiön tulonhankintaan know-how'sta aiheutuneet kulut kohdistuvat tai tulot kuuluvat (kohdistamisongelma).

Tutkimuksessa keskitytään siirtohinnoittelukysymysten tarkasteluun suomalaisen konserniyhtiön kannalta. Kun suomalainen tytäryhtiö, joka on myyntiyhtiö/valmistusyhtiö, maksaa korvauksia know-how'sta esimerkiksi ulkomaiselle emoyhtiölleen, korvauksen siirtohintaa ei saa muodostua liian korkeaksi, jotta Suomen verotuksessa hyväksyttäisiin kyseiset erät vähennyskelpoisiksi. Vastaavasti suomalaisen konserniyhtiön tulee periä suoritteistaan ulkomaiselta konserniyhtiöltä markkinaehtoinen hinta, koska suoritteen alihintaan voidaan muutoin puuttua verotuksessa siirtohinnoitteluvoimassaolevalla.

Tutkimusongelma voidaan tiivistää seuraaviin kysymyksiin:

- Miten erillisten know-how'sta maksettujen rojaltien siirtohinnoittelussa päädytään OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklassa tarkoitettuun markkinaehtoiseen hintaan?
- Miten kustannustenjakojärjestelmä soveltuu know-how'sta maksettujen korvausten markkinaehtoiseen siirtohinnoitteluun?
- Millä edellytyksillä know-how –korvaus on Suomessa verotuksessa vähennyskelpoinen ja milloin know-how'sta on peritty konserniyhtiöiden välillä markkinaehtoinen korvaus?

Siirtohinnoittelun uudet säännökset tulivat voimaan 1.1.2007. Eduskunta hyväksyi säännökset 1.12.2006 hallituksen esittämässä muodossa.⁹ Uusilla säännöksillä muutettiin verotusmenettelystä annetun lain (VML) 31 §:n säännöstä kansainvälisestä peitelystä voitonsiirrosta (nykymuodossaan säännöksen otsikko on siirtohinnoitteluvoimassaoleva) sekä sisällytettiin verotusmenettelylakiin uudet siirtohinnoittelun dokumentaatiota kos-

⁹ HE 107/2006 ja VaVM 22/2006.

kevat säännökset (VML 14 a § - 14 c §). Tutkielmassa ei tutkita siirtohinnoittelun dokumentaatiota koskevia säännöksiä, koska tutkimuksen pääasiallisena kohteena eivät ole siirtohinnoitteluprosessiin liittyvät seikat. Tutkielmassa tarkastellaan ensisijaisesti sitä, miten know-how'n markkinaehtoisuuteen päädytään siirtohinnoittelussa eikä sitä, miten markkinaehtoisuus osoitetaan veroviranomaiselle. Siten siirtohinnoittelun uudet säännökset siltä osin kuin ne koskevat verovelvollisen dokumentointivelvollisuutta jäävät pääosin tarkastelun ulkopuolelle. Luvussa 7 käsitellään kuitenkin uudistettua VML 31 §:ää siirtohinnoitteluohjauksesta sekä mm. tähän liittyvää todistustaakan jakoa, jolloin dokumentaationsäännöksiä tulkitaan tältä osin.

Tutkimuksessa ei käsitellä yli eri valtioiden rajojen liikkuvien rojalten verotusta yleisesti, vaan tutkimuksessa keskitytään siihen, miten verotuksessa tarkastellaan rojalten siirtohinnoittelua konsernin sisällä. Ne säännökset, jotka koskevat sitä, millä valtiolla (lähdevaltio tai asuinvaltio) on oikeus verottaa rojalta, jäävät siten tarkastelun ulkopuolelle.

Tutkielmassa ei tarkastella kiinteitten toimipaikkojen tulonmuodostukseen liittyviä ongelmia. Myös kiinteän toimipaikan verotuksessa on kyse markkinaehtoperiaatteen noudattamisesta, ja siten samantyyppisistä arvostusongelmista kuin itsenäisellä konserniyhtiöllä. Tutkielmassa ei kuitenkaan katsottu tarkoituksenmukaiseksi puuttua kiinteän toimipaikan verotuksen kysymyksiin, koska tässä aihepiirissä on omat erityispiirteensä.

Konsernilla tutkimuksessa tarkoitetaan verotuksellisessa mielessä konserniyhtiöitä, jolloin ei välttämättä tarkoiteta samaa kuin osakeyhtiölaissa määritelty konserni. Konserni tässä tutkimuksessa on taloudellinen kokonaisuus, johon kuuluvien yhtiöiden välillä on selvä etuyhteys OECD:n malliverosopimuksen 9. artiklassa sekä VML 31.2 §:ssa tarkoitettulla tavalla.

Tutkimuksessa ei puututa verotusmenettelystä annetun lain 28 §:n mukaisiin veronkiertoa koskeviin ongelmiin. Tutkimuksessa otetaan lähtökohdaksi se, että kyseessä ovat aidot liiketoimet konserniyhtiöiden välillä ja että VML 28 § ei siten sovellu.

Tutkimus on oikeusmetodologinen tutkimus, jossa lähteinä käytetään lainvalmisteluaikaneistoa, oikeuskirjallisuutta ja oikeuskäytäntöä. Tutkimuksessa on tarkoituksenmukaisesti kohditi tehty oikeusvertailua Yhdysvaltojen siirtohinnoitteluohjeisiin, koska Yhdysvaltojen siirtohinnoitteluohjeita on pidettävä merkittävänä ja mielenkiintoisena vertailukohteena OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin. Yhdysvalloissa on siirtohinnoittelusta pitkät perinteet sekä laaja käytännön soveltamiskokemus, mistä syystä Yhdysvaltojen siirtohinnoitteluohjeita pidetään yleisesti hyvin kehittyneinä. Yhdysvaltojen siirtohinnoitteluohjeissa on otettu kantaa erityisesti myös aineettoman omaisuuden siirtohinnoitteluun. Yhdysvaltojen siirtohinnoitteluohjeisiin kantaaottavia teoksia ja artikkeleita löytyy myös runsaasti oikeuskirjallisuudesta.

1.3 Tutkimuksen rakenne

Tutkielman johdannossa selvitetään aluksi yleisesti tutkimukseen liittyviä taustoja ja perusasioita siirtohinnoittelusta. Johdannossa esitellään myös tutkimuksen tarkoitus, käytettävät oikeuslähteet, tutkimusmetodi sekä tutkimuksen rakenne.

Tutkielman toisessa luvussa selvitetään tutkimuksen kannalta keskeiset know-how'n ja rojaltn käsitteet sekä kolmannessa luvussa siirtohinnoittelun peruslähtökohdat, joihin kuuluvat muun muassa markkinaehtoperiaate sekä OECD:n siirtohinnoitteluohjeet. Neljäs luku käsittää erityisiä näkökulmia nimenomaan know-how'n siirtohinnoitteluun. Neljännessä luvussa on käyty siten läpi tekijöitä, jotka tulee kolmannessa luvussa käsiteltyjen peruslähtökohtien ohella ottaa huomioon juuri know-how'n siirtohinnoittelussa.

Luvuissa viisi ja kuusi selvitetään siirtohinnoitteluohjeiden mukaisia siirtohinnoittelumenetelmiä ja tehdään päätelmiä siitä, sopivatko nämä menetelmät know-how'n siirtohinnoitteluun. Luvussa viisi tutkitaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden pohjalta suoria menetelmiä sekä luvussa kuusi kustannustenjakojärjestelmää. Luvut myös sisältävät jonkin verran oikeusvertailua Yhdysvaltojen siirtohinnoitteluohjeisiin, jotka tietyissä kohdin poikkeavat OECD:n ohjeista.

Luvussa seitsemän käsitellään know-how'ta silmällä pitäen menon vähennyskelpoisuutta ja tulon perimisvelvollisuutta kansainvälisen konsernin sisällä Suomen kansallisten säännösten mukaan. Lisäksi luvussa käsitellään siirtohinnoitteluoikaisusäännöksiä sekä sivutaan tähän liittyvää näyttöproblematiikkaa. Luvussa selvitetään siirtohinnoitteluun liittyvien kansallisten säännösten tulkintaa ja aihepiiriin liittyviä kotimaisia oikeustapauksia.

Viimeisessä luvussa esitellään tutkielman johtopäätökset sekä kootaan yhteen tutkielman keskeiset ajatukset know-how'n siirtohinnoittelusta.

2 KNOW-HOW KÄSITTEENÄ

2.1 Määritelmät

Know-how voidaan määritellä usealla eri tavalla. OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa know-how'lla tarkoitetaan kaikkea teknistä informaatiota, jota ei ole yleisesti saatavilla ja joka sen patentoitavuudesta riippumatta on välttämätöntä tuotteen tai valmistusmenetelmän teolliselle, suoraan ja samoin ehdoin tapahtuvalle toistamiselle. Sikäli kuin know-how on hankittu kokemuksen kautta, se edustaa sitä, mistä valmistaja ei voi saada tietoa pelkästään tutkimalla tuotetta ja pelkästään tekniikan edistymistä koskevien tietojensa avulla.¹⁰

OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa know-how'n on määritelty olevan omistajansa informaatiota tai tietämystä, joka auttaa tai parantaa kaupallista toimintaa, mutta jota ei patentin ja tavaramerkin tapaan rekisteröidä suojan saamiseksi. Siten know-how saattaa käsittää teollista, kaupallista tai tieteellistä kokemusta koskevia sellaisia prosesseja tai kaavoja tai muita salaisia tietoja, joita patentti ei kata. Know-how'n tai liikesalaisuuden ilmaiseminen ulkopuolisille voisi olennaisesti vähentää omaisuuden arvoa. Kaupallinen aineeton omaisuus on siirtohinnoitteluohjeissa jaettu kahteen eri kategoriaan. Aineeton markkinointiomaisuus (marketing intangibles) käsittää mm. tavaramerkit ja kauppanimet. Kaupankäynnin kohteena olevaa aineetonta omaisuutta (trade intangibles) ovat muu kuin aineeton markkinointiomaisuus, esim. patentit, piirroksot ja mallit. Know-how voi olla sekä kaupankäynnin kohteena olevaa aineetonta omaisuutta että aineetonta markkinointiomaisuutta.¹¹

Niskakankaan mukaan tietotaidolla eli know-how'lla ymmärretään yrityksen tuotantoprosessissa aikaansaattua teknistä tai taloudellista tietosuoritetta, joka on tarjottavissa markkinoille yrityksen suoritteena ja jolle määrätty hinta. Tietotaitoon liittyy myös jonkinlainen yrityssalaisuus, koska ilman tällaista salaisuuden vaatimusta, ei tiedolla olisi kaupallista arvoa liiketoiminnassa.¹²

Haarmannin mukaan termit ”liikesalaisuus” ja ”know-how” osin peittävät toisensa. Laajimmassa merkityksessä know-how'lla tarkoitetaan kaikkea sitä tietoa ja kokemusta, jota tarvitaan tietyn elinkeinon harjoittamiseksi. Usein puhutaan jonkin keksinnön hyödyntämiseen liittyvästä know-how'sta. Kysymys voi olla esimerkiksi tietyn tuotteen valmistamiseen ja markkinointiin liittyvästä kokemukseräisestä tiedosta.¹³

¹⁰ OECD (Model) C(12)-3.

¹¹ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet VI luku s. 1 - 4.

¹² Ks. käsitteistä tarkemmin Niskakangas 1983 s. 12 - 14.

¹³ Haarmann 2006 s. 355 – 356.

Yhdysvaltalaisessa kirjallisuudessa Smith ja Parr ovat määritelleet know-how'n kuuluvan käsitteen "intellectual property" (aineeton omaisuus) alle ja tarkemmin alakäsitteen "proprietary technology" alle. Know-how ja liikesalaisuus ovat heidän terminologiassaan lähes synonyymejä. Know-how käsittää laajan kirjon luovan ajattelun ja harjoituksen tuloksia. Know-how voi olla esimerkiksi liikkeenjohdollista tai teknistä tietämystä, kaavoja, reseptejä, ainesosien erittelyjä, laskentamenetelmiä, markkinointistrategioita, myyntitekniikoita, tietämystä materiaaleista ja prosesseista, tutkimus- ja tuotekehitysinformaatiota, markkinointitutkimusten tuloksia tai asiakaslistoja. Smith – Parr mainitsevat esimerkkinä kallisarvoisesta know-how'sta Coca-Colan ja Pepsi-Colan yksilöllisen maun tai reseptin.¹⁴

Know-how'n lähteellä ei ole merkitystä, vaan se on saattanut syntyä kalliin tutkimusprojektin tuloksena yhtä hyvin kuin onnekkaan sattuman kautta. Know-how tuo omistajalleen kilpailuedun esimerkiksi vähentyneiden valmistus-, kuljetus- tms. kustannusten, lisääntyneen tuotantonopeuden yms. yrityksen arvostusta tai tuotteiden hintaa nostavan vaikutuksen kautta.¹⁵

Know-how'n keskeiset ominaisuudet voidaan kiteyttää seuraavasti: se on jotakin aineetonta, taloudellista tai teknologista tietoa tai tietämystä, josta on hyötyä yrityksen toiminnalle, salaista tai ainakin sellaista mitä muut yritykset eivät pysty esimerkiksi ilman käyttöoikeuden lisensointia hyödyntämään, vaihdantakelpoista, siirrettävää, patentoimatonta tai patentoitavaa.

2.2 Know-how'n siirtotavat

Kansainvälisessä konsernissa on usein keskitettyjä toimintoja, jotka hyödyttävät monia konserniyhtiöitä.¹⁶ Tutkimus- ja tuotekehittelytoiminta on tyypillisesti keskitetty erityiseen tuotekehittely-yksikköön (IPR –yhtiöön). Rojaltien saaminen aineettomien oikeuksien käyttöoikeudesta on eräs keino laskuttaa tuotekehittelytoiminnan tuloksista hyötyvää tytäryhtiötä. Toisaalta aineettomat oikeudet voidaan usein keskittää myös emoyhtiöön, joka puolestaan laskuttaa patenteistaan rojalteja.¹⁷

Sopimustutkimus (Contract R & D), joka edustaa yhtä keskitetyn mallin vaihtoehtoa, on kansainvälisten konsernien yleisesti käyttämä toimintamalli. Tässä toimintamallissa

¹⁴ Smith – Parr 2000 s. 27- 32.

¹⁵ Smith – Parr 2000 s. 30 - 31.

¹⁶ Aineettomien oikeuksien omistusstrategiat voidaan jakaa keskitettyyn ja hajautettuun malliin. Keskitetyssä mallissa konsernin kaikki aineettomat oikeudet, kuten myös aineettomista oikeuksista saadut tulot, kustannukset ja riskit, on keskitetty joko emoyhtiölle tai erityiselle IPR-yhtiölle. Hajautetussa mallissa puolestaan aineettomia oikeuksia omistavat useat konserniyhtiöt. Tämän lisäksi omistuspolitiikkana voi konsernissa olla keskitetyn ja hajautetun mallin välimuoto. Nordlund – Kallio – Kurkioja 2002 s. 309 – 310. Ks. aineettomaan varallisuuteen liittyvistä strategioista myös Mehtonen 2005 s. 269 - 297.

¹⁷ Hiltunen 1997 s. 87 – 88. Ks myös Nordlund – Kallio – Kurkioja 2002 s. 309 – 310.

aineettomat oikeudet keskitetään yleensä yhdelle tai muutamalle yhtiölle. Tällaisessa sopimukseen perustuvassa tutkimuksessa tutkimuksen teettäjä kantaa kaikki riskit, jolloin tutkimustyön tuloksen omistusoikeus ja ansaintamahdollisuudet täten kuuluvat tutkimustyön teettäjälle. Tuotekehitystä tekevän yksikön sen sijaan tulee saada markkinaehtoinen korvaus suorittamastaan palvelusta.¹⁸

Konserniyhtiöt antavat usein erilaisia palveluja toisilleen, jotka liittyvät tavaran kauppaan tai aineettomiin oikeuksiin (tavaroiden valmistukseen, markkinointiin, tutkimus- ja tuotekehittelytoimintaan jne. liittyvät palvelut).¹⁹ Know-how –liiketoimien yhteydessä onkin yleistä, että know-how –korvaus on osa ns. pakettia, joka sisältää know-how –luovutuksen lisäksi erilaisia palveluita.²⁰

Know-how –suoritteet kulkevat siten käytännössä usein tuotekehitysyksiköstä muihin konserniyhtiöihin (myynti/valmistusyhtiöihin) tai emoyhtiöstä know-how’ta hyödyntäviin tytäryhtiöihin. Know-how’n siirtymistapa voi olla esimerkiksi patenteista maksettava rojalti, mutta know-how’ta voi siirtyä myös huomaamattomammin mm. osana palvelupakettia. Esimerkiksi Yhdysvalloissa on keskusteluttanut know-how’n siirtyminen asiantuntijatyöntekijöiden mukana. On esitetty, että konserniyhtiön palveluksessa olevan asiantuntijan suorittaessa palvelun toiselle konserniyhtiölle, voi mukana siirtyä know-how’ta, jos työntekijä esimerkiksi jättää toisen konserniyhtiön käyttöön kaavoja, suunnitelmia, prosessikuvauksia tai muuta kirjalliseen muotoon saatettua tietoa.²¹

2.3 Patentoitavuus

Käytettäessä termiä know-how laajassa merkityksessä, voidaan sekä patentoitavissa olevaa tietämystä että muunlaista ”pehmeää” tietämystä tässä työssä kutsua termillä know-how. Näin ollen tässä työssä on omaksuttu mm. OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin kanta siitä, että know-how käsittää sekä patentoimattoman että patentoidun/patentoimiskelpoisen tietämyksen. Koska know-how’hun liittyy yleensä tietty liikesalaisuus, yritys ei välttämättä tästä syystä halua patentoida know-how’taan, vaikka edellytykset patentoitavuudelle täytyisivätkin.

Patentoitavalla keksinnöllä tulee olla tekninen luonne ja tekninen teho, sen tulee olla toisinnettavissa ja sitä on voitava käyttää teollisesti. Lisäksi innovaation tulee täyttää ns. keksinnöllisyyden vaatimus, johon kuuluu mm. keksinnön objektiivinen uutuus. Paten-

¹⁸ Mehtonen 2005 s. 280 ja Nordlund – Kallio – Kurkioja 2002 s. 309 – 310. Contract R & D –mallista myös kohdassa 5.2.3.

¹⁹ Ks. Hiltunen 1997 s. 87 - 88.

²⁰ Ks. tarkemmin jäljempänä 4.7.

²¹ Mehtonen 2005 s. 287.

tin haltija saa yksinoikeuden keksintöön ja saa suojaa PatL 3 §:n mukaan erilaisia patentinloukkauksia vastaan. Esimerkiksi know-how'n patentointi saattaa tuottaa *menetelmäpatentin*, jolloin patentinhaltijalla on yksinoikeus käyttää kyseistä menetelmää. *Tuotepatentin* haltijalla puolestaan on yksinoikeus mm. valmistaa, käyttää, pitää hallussa, maahantuoda ja tarjota tuotetta sekä saattaa tuote vaihdantaan. Ajallisesti patentti on voimassa yleensä 20 vuotta.²²

2.4 Rojaltit

Sopimuksia, joilla yritys luovuttaa patenttinsa käyttöoikeuden toiselle, kutsutaan lisenssisopimuksiksi. Rojaltili tai lisenssimaksu on lisenssisopimuksen perusteella lisenssinsaa-jalta perittävää korvausta patentin käyttöoikeudesta. Käytännössä puhdas patenttilisenssi on melko harvinainen. Tavallisesti patenttilisenssi on vain osa laajempaa yhteistyösopimusta, jonka muita ja usein tärkeämpiäkin ainesosia on muun muassa know-how'n luovuttaminen.²³

Myös know-how'n luovutuksesta saatavia korvauksia voidaan kutsua rojalteiksi.²⁴ Yritys saa lisenssimaksua vastaan käyttöönsä toisen yrityksen liikesalaisuuksia. Käytännössä puhutaan tavallisimmin know-how-lisensseistä.²⁵ Tällaisella know-how-sopimuksella siis luovutetaan esimerkiksi markkinointiin, johtamiseen tai tekniseen osaamiseen liittyviä erityistietoja. Luovuttajayritykselle maksetaan tietotaidosta rojalteja, mutta luovuttaja säilyttää yleensä myös itsellään oikeuden hyödyntää samaa osaamista.²⁶

²² Ks. tarkemmin patentoitavasta keksinnöstä Haarmann 2006 s. 126 – 136 sekä patentin tuottamasta yksinoikeudesta s. 162 – 174.

²³ Haarmann 2006 s. 177 – 178.

²⁴ OECD:n malliverosopimuksen mukaan myös know-how'sta maksettavia rojalteja kohdellaan samoin kuin muita rojalteja. OECD:n malliverosopimuksen 12 artiklassa viitataan korvauksiin teollisesta, kaupallisesta tai tieteellisestä kokemuksesta (know-how). Tällaiset korvaukset ovat rojalteja, ja selvästi luonteeltaan erotettavissa palveluista. Ks. OECD (Model) C(12)-3-4.

²⁵ Haarmann 2006 s. 357.

²⁶ Ks. tarkemmin käsitteistä Niskakangas 1983 s. 12 - 22.

3 YLEISTÄ SIIRTOHINNOITTELUSTA

3.1 OECD:n siirtohinnoitteluohjeet

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden tavoitteena on luoda konserniyhtiöiden väliseen siirtohinnoitteluun yhtenäiset ohjeet, joita sekä verovelvolliset että eri maiden verohallinnot noudattaisivat. Verohallintojen intressissä on varmistaa itselleen oikeus verottaa verovelvollisen voittoa, joka perustuu sellaisiin tuloihin, joiden voidaan kohtuudella olettaa syntyvän niiden tuomiovalta-alueella. Monikansallisille yrityksille uhkana on joutua kaksin- tai monikertaisen verotuksen piiriin ja lisäongelmia aiheuttaa se, että niiden on noudatettava sellaisia lakeja ja hallinnollisia vaatimuksia, jotka saattavat olla erilaisia eri maissa.²⁷

OECD:n ohjeiden kaksi tärkeää tavoitetta on sopivan veropohjan varmistaminen kullekin tuomiovalta-alueelle ja kaksinkertaisen verotuksen välttäminen. Suurempana taustatajatuksena on OECD:n tavoite järjestönä myötävaikuttaa maailmankaupan lisääntymiseen monenkeskiseltä ei-syrjivältä pohjalta sekä näin ollen poistaa mahdolliset verotukselliset esteet rajat ylittäviltä tavaroita ja palveluja koskevilta liiketoimilta ja pääomanliikkeiltä.²⁸

OECD:n veroasiainkomitea²⁹ julkaisi ensimmäiset siirtohinnoitteluohjeensa vuonna 1979 (”Transfer Pricing and Multinational Enterprises”). OECD:n piirissä katsottiin aiheelliseksi ottaa kantaa eri maissa syntyneisiin siirtohinnoittelua koskeviin sääntelyihin ja viranomaiskäytäntöihin. Erityisesti OECD:n vuoden 1979 siirtohinnoitteluohjeet olivat kannanotto Yhdysvalloissa jo vuonna 1968 säädetyille Section 482 Regulations - siirtohinnoittelusääntelylle.³⁰ Vuoden 1979 ohjeissa käsiteltiin markkinaehtoperiaatetta sekä kolmea perinteistä siirtohinnoittelumenetelmää. OECD julkaisi myös erityisaihealueisiin liittyviä siirtohinnoitteluraportteja vuonna 1984 ”Transfer Pricing and Multinational Enterprises – Three Taxation Issues” sekä vuonna 1987 raportin ”Thin Capitalization”.

Vuonna 1995 OECD julkaisi viimeisimmät siirtohinnoitteluohjeensa, jotka korvasivat vuoden 1979 siirtohinnoitteluraportin. Ohjeet saivat jatkokseen myös erityisalueita koskevat täydennysosat VI – VII vuonna 1996 ja täydennysosan VIII vuonna 1997. Viimeisimmissä siirtohinnoitteluohjeissa koottiin OECD:n aiemmat raportit yhteen sekä päivitettiin vuoden 1979 siirtohinnoitteluohjeita vastaamaan teknologian kehityksen ja lisääntyneen globalisaation vaatimuksia. Uusissa ohjeissa pyrittiin myös poistamaan

²⁷ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet Johdanto J 1-2.

²⁸ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet Johdanto J 1-2.

²⁹ Committee on Fiscal Affairs (CFA)

³⁰ Hay et al. 1994 s. 423 - 424.

vuoden 1979 raportissa esiintyneitä epäselvyyksiä sekä vastaamaan monien maiden uudistuneisiin kansallisiin säännöksiin ja käytäntöihin.³¹ Vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden I luku käsittelee markkinaehtoperiaatetta. Uudistuneisiin siirtohinnoitteluohjeisiin on lisätty perinteisten voitonoikaisumenetelmien (luku II) lisäksi ns. neljänsiä menetelmiä koskeva luku (luku III). Siirtohinnoitteluohjeiden IV luku käsittelee hallinnollisia menettelyjä sekä V luku dokumentointia. Luku VI käsittelee aineetonta omaisuutta, VII konsernin sisäisiä palveluja ja VIII kustannustenjakojärjestelmää.³²

OECD:n siirtohinnoitteluohjeet eivät ole jäsenmaita sitovaa oikeutta. Käytännössä OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla on kuitenkin hyvin tärkeä asema oikeuslähteenä kansainvälisiä siirtohinnoittelukysymyksiä ratkottaessa. OECD:n laatimia siirtohinnoitteluohjeita noudatetaan laajasti myös OECD:n ulkopuolisissa valtioissa.³³ OECD:n raportit nauttivat eri maissa suurta arvostusta sekä viranomaisten että verovelvollisten keskuudessa ja esimerkiksi Ruotsissa tuomioistuimet ovat perusteluissaan viitanneet suoraan näihin raportteihin.³⁴

Myös Suomessa markkinaehtoperiaatteen tulkinnassa tulisi nojautua kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin. Siirtohinnoitteluohjeissa esitettyjen kansainvälisesti hyväksytyjen ratkaisuperiaatteiden huomioon ottaminen on aiheellista, jotta soveltamiskäytäntö hinnoittelukysymyksissä muotoutuisi kansainvälisten yleislinjojen mukaiseksi.³⁵ OECD:n ohjeet ovat tärkein tulkinnan apuväline kansainvälisessä siirtohinnoittelussa, koska ohjeet sisältävät ajantasaisimman ja kansainvälisesti laajimmin sovelletun suosituksen siitä, miten siirtohinnoitteluun liittyviä ongelmia tulisi ratkaista.³⁶

Oikeuslähteopillisesti OECD:n siirtohinnoitteluohjeet eivät ole vahvasti eivätkä edes heikosti velvoittava oikeuslähde. KHO:n perusteluissa on kuitenkin viitattu OECD:n malliverosopimukseen sekä sen kommentaariin (KHO 2002:26). Käytännössä OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat Suomessa merkittävä siirtohinnoittelun menettelyä ohjaava ohjeistus. Siirtohinnoitteluperiaatteilla on ja tulee todennäköisesti olemaan tulevaisuudessaakin entistä suurempi merkitys myös oikeuskäytännössä.³⁷

³¹ Hay et al. 1994 s. 426. Ks. myös Becker 1994 s. 356 ja von Koch 1996 s. 265.

³² OECD:n Committee on Fiscal Affairs monitoroi parhaillaan vuonna 1995 julkaistujen siirtohinnoitteluperiaatteiden soveltamista, ja painopistealueeksi on valittu liiketoimivoittomenetelmät. CFA käynnisti asiasta myös avoimen kommentointikierroksen, jonka määräaika päättyi 31.8.2006. OECD (Invitation to Comments) 2006.

³³ ICC 1995 s. 40.

³⁴ Viherkenttä 1995 s. 251.

³⁵ Tikka – Nykänen – Juusela 2007 luku 27: Sovellettavat säännökset: OECD:n raportit.

³⁶ Helminen 2000 s. 38.

³⁷ Mehtonen 2005 s. 50 – 51. Vrt. Vapaavuori 1992 s. 242.

3.2 Markkinaehtoperiaate

Kansainvälisen konsernin eri yhtiöiden verotus perustuu erillisyydelle. Konserni muodostaa taloudellisen kokonaisuuden, jolla on yhtenäinen intressi, mutta verotuksessa jokaista yhtiötä kohdellaan kuitenkin erillisenä verovelvollisena.³⁸ Yhteinen taloudellinen intressi saattaa johtaa konsernin eri yhtiöiden välisten transaktioiden hinnoittelussa poikkeamiseen siitä, miten toisistaan riippumattomat markkinaosapuolet olisivat hinnoitelleet suoritteensa. Etuyhteydessä keskenään olevien yhtiöiden, kuten konserniyhtiöiden, välisessä siirtohinnoittelussa on tapana puhua markkinaehtoperiaatteesta (englanniksi arm's-length -periaate). Markkinaehtoperiaatteen mukaan pyritään konsernin sisäisessä siirtohinnoittelussa käyttämään siirtohintoja, jotka mahdollisimman tarkasti vastaisivat hintoja, joita toisistaan riippumattomat osapuolet käyttäisivät.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa kiistaton lähtökohta on markkinaehtoperiaate. Näin ollen kaikki ohjeissa esitetyt siirtohinnoittelumenetelmät pohjautuvat markkinaehtoperiaatteelle. OECD:n mukaan markkinaehtoperiaatteelle ei itse asiassa ole olemassa hyväksyttävää tai realistista vaihtoehtoa.³⁹ Markkinaehtoperiaatteen taustalla on keskeisesti näkemys siitä, että kansainvälisen konsernin ajatellaan koostuvan erillisistä yksiköistä (separate entity) eikä näitä yksiköitä tarkastella osana yhtä yhtenäistä yritystä.⁴⁰

Markkinaehtoperiaatetta ei ole OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa nimenomaisesti määritelty, vaan ohjeissa viitataan OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan 1 kappaleeseen. Säännöksessä määrätään etupiiri-yhtiöiksi katsottavista yhtiöistä, markkinaehtoisuudesta ja tästä poikkeamisen seurauksista.

”9. artikla. Etuyhteydessä keskenään olevat yritykset

1. Milloin

a) sopimusvaltiossa oleva yritys välittömästi tai välillisesti osallistuu toisessa sopimusvaltiossa olevan yrityksen johtoon tai valvontaan tahi omistaa osan sen pääomasta, taikka

b) samat henkilöt välittömästi tai välillisesti osallistuvat sekä sopimusvaltiossa olevan yrityksen että toisessa sopimusvaltiossa olevan yrityksen johtoon tai valvontaan tahi omistavat osan niiden pääomasta,

noudatetaan seuraavaa. Jos jommassakummassa tapauksessa 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 näiden ehtojen vuoksi ei ole kertynyt yritykselle, lukea tämän yrityksen tuloon ja verottaa siitä tämän mukaisesti.”

³⁸ Helminen 2000 s. 5.

³⁹ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku I s. 5 – 6. Markkinaehtoperiaatteen vaihtoehtona on esitetty ns. yksikköpohjaista näkökulmaa (unitary approach), jossa konsernia käsitellään kokonaisuutena ja maailmanlaajuinen tulo kohdistetaan jokaiselle konserniyhtiölle tietyn ennalta määrätyn kaavan esim. liikevaihdon suhteen avulla. Unitary approach ei ole saanut kannatusta OECD:n piirissä ja myös yritykset vastustavat tätä näkökulmaa. Hay et al 1994 s. 428 - 429.

⁴⁰ Hay et al. 1994 s. 427.

Suomen sisäisessä lainsäädännössä markkinaehtoperiaate muun muassa ilmenee OECD:n malliverosopimuksen 9.1. muistuttavasta VML 31 §:stä, joka koskee siirtohinnoitteluoikaisua.⁴¹

Markkinaehtoperiaate (arm's length standard) on ollut perusta myös USA:n siirtohinnoitteluohjeissa jo vuoden 1935 siirtohinnoitteluohjeista lähtien. Nykymuodossaan vuoden 1994 siirtohinnoittelusäännöksissä markkinaehtoperiaate on ilmaistu seuraavasti: ”In determining the true taxable income of a controlled taxpayer, the standard to be applied in every case is that of the taxpayer dealing at arm's length with an uncontrolled taxpayer...The results of the transaction are consistent with the results that would have been realized if uncontrolled taxpayers had engaged in the same uncontrolled transaction under the same circumstances”.⁴²

Markkinaehtoperiaatteen on todettu toimivan tehokkaasti useimmissa tapauksissa. Ongelmana on kuitenkin se, että johtuen erillinen yksikkö –lähestymistavasta, periaate ei ota huomioon liiketoiminnan integroinnista syntyviä sarjatuotannon etuja. Ongelmallista markkinaehtoperiaatteen soveltamisessa on myös se, että konsernin sisällä saattaa liikkua suoritteita, joita riippumattomien osapuolten välillä ei ole.⁴³ Esimerkiksi konserniyhtiö voi luovuttaa toiselle konserniyhtiölle know-how'ta, jota se ei olisi halukas luovuttamaan ulkopuolisille. Joka tapauksessa markkinaehtoperiaate on kansainvälisesti yleisesti hyväksytty siirtohinnoittelun peruslähtökohdaksi.

3.3 Markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta

3.3.1 *Vertailukelpoisuuden arviointi*

Markkinaehtoperiaatteen soveltaminen perustuu yleensä siihen, että verrataan etupiiri-toimen ehtoja riippumattomien yritysten välisten liiketoimien ehtoihin. Jotta vertailuista olisi hyötyä, vertailtavien tilanteiden taloudellisten piirteiden tulee olla riittävän vertailukelpoisia. OECD:n ohjeet korostavat vertailukelpoisuuden arvioinnin merkitystä, kun kerätään tietoja riippumattomien osapuolten välisistä liiketoimista. Tilanteet ovat vertailukelpoisia, jos mikään vertailtavien tilanteiden välinen ero ei voi olennaisesti vaikuttaa

⁴¹ Ks. tarkemmin jäljempänä kohta 7.4.1.

⁴² U.S. Treas. Reg. § 1.482 – 1 (b) (i).

⁴³ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku I s. 3-4. Ks. myös Fris 2003 s. 195 – 203, joka peräänkuuluttaa liiketaloudellisia näkemyksiä. Hänen mukaansa monikansallisten yritysten liiketoiminnassa on vaikeaa arvioida markkinaehtoisuutta yksittäisen transaktion tasolla. Markkinaehtoperiaatteen soveltamisessa tulisikin keskittyä siihen, miten osapuolten suhteet kokonaisuudessaan on järjestetty sekä verrata tätä riippumattomien osapuolten olosuhteisiin.

menetelmässä tutkittavaan ehtoon (esim. hintaan tai marginaaliin) tai että kohtuullisen tarkkoja oikaisuja voidaan tehdä kaikkien tällaisten erojen vaikutuksen poistamiseksi.⁴⁴

Vertailukelpoisuuden arviointi on keskeistä, koska kaikissa markkinaehtoisuuden periaatteet täyttävissä siirtohinnoittelumenetelmissä tarvitaan jollakin tavalla avuksi tietoja vertailukelpoisuusstandardit täyttävistä riippumattomien osapuolten tekemistä liiketoimista, oli sitten kyse sopivan hinnan tai marginaalin arvioimisesta. Tärkeää on laadukkaan tiedon tuottaminen siirtohinnoittelun lähtökohdaksi. Esimerkiksi know-how'n siirtohinnoittelussa suurimmaksi haasteeksi muodostuu edes kohtuullisen vertailukelpoisen liiketoimen löytäminen.

Vertailukohteet voidaan jakaa sisäisiin ja ulkoisiin. Sisäiset vertailukohteet sisältävät verovelvollisen tai tähän etuyhteydessä olevan yrityksen liiketoimet kolmansien riippumattomien osapuolten välillä. Ulkoiset vertailukohteet tarkoittavat liiketoimia riippumattomien osapuolten välillä. Ulkoisten vertailukohteiden löytäminen on usein vaativampaa kuin sisäisten, koska julkista tietoa riippumattomien osapuolten liiketoimista ei usein ole saatavilla.⁴⁵

Jotta etupiiriliiketoimen ja riippumattoman liiketoimen välinen vertailukelpoisuusaste voidaan määrittää ja tehdä sopivat oikaisut, on välttämätöntä vertailla liiketoimen tai yritysten niitä ominaisuuksia, jotka vaikuttaisivat markkinaehtoisesta kaupankäynnin ehtoihin ja hintaan.⁴⁶ Riippumattomat yritykset ottaisivat tietyt erot tarjolla olevien vaihtoehtojen välillä huomioon tehdessään päätöstä suoritteen hankinnasta.

OECD:n ohjeissa on mainittu seikkoja, jotka riippumattomat yritykset todennäköisesti ottaisivat harkinnassaan huomioon ja nämä seikat tulee ottaa huomioon myös vertailukelpoisuusarvioinnissa siirtohinnoittelumenetelmiä sovellettaessa. Tekijät, jotka ovat vertailukelpoisuusanalyysiä tehdessä tärkeitä ottaa huomioon, ovat 1) siirretyn omaisuuden luonne, 2) osapuolten suorittamat toiminnot (toimintoanalyysi), 3) sopimusehdot, 4) osapuolten taloudelliset olosuhteet ja 5) osapuolten noudattamat liiketoimintastrategiat.⁴⁷

Omaisuuksien luonteen osalta esimerkiksi aineettoman omaisuuden vertailussa on luonnollisesti otettava huomioon omaisuuden tyyppi (esim. patentti, tavaramerkki tai know-how), oikeussuojan kestoajaksi ja vahvuus sekä omaisuuden käytöstä odotettu hyöty.⁴⁸

⁴⁴ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku I s. 6.

⁴⁵ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku I s. 11 – 14. Ks. myös VH:n ohjeissa siirtohinnoittelun dokumentoinnista todetaan, että sisäisten vertailukohteiden käyttäminen siirtohinnoitteludokumentoinnissa on ensisijaista. Sisäisen vertailukohteen luonteiseksi voidaan tietyissä olosuhteissa tulkita myös verovelvolliseen etuyhteydessä olevan yrityksen ja riippumattoman osapuolen välinen liiketoimi. VH:n ohje 1471/37/2007 kohdat 4.5.4.1, 4.5.4.2. ja 4.5.5.1.

⁴⁶ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku I s. 6 – 8.

⁴⁷ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku I s. 6- 8.

⁴⁸ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku I s. 8.

Ns. toimintoanalyysi tarjoaa keskeisen perustan vertailukelpoisuusanalyysille ja koko siirtohinnoittelulle. Toimintoanalyysissä osapuolten toiminnot, omaisuuserät ja riskit kohdistetaan oikealle etuyhteystoimen osapuolelle. Toimintoanalyysiä laadittaessa on tärkeää ottaa huomioon konsernin rakenne ja organisaatio. Osapuolten suorittamien toimintojen (mm. suunnittelu, valmistus, kokoonpano, tutkimus- ja kehittämistoiminta) tunnistaminen ja vertailu on välttämätöntä. Toiminnossa käytettävä keskeisin omaisuus on yleensä aineeton omaisuus kuten esimerkiksi patentti, osaaminen, malli, tavaramerkki, asiakasluettelo ja jakelukanava. Toimintoarvioinnissa otetaan kunkin osapuolen olennaiset riskit huomioon, koska riskinotto tai riskien kohdistaminen vaikuttaa etupii-riyritysten välisten liiketoimien ehtoihin. Toiminnossa otettuja riskejä ovat esimerkiksi markkina-, luotto-, tuotekehitys- ja takuuriskit.⁴⁹

Hallituksen esityksen perusteluissa verotusmenettelylain uusista siirtohinnoittelua koskevista säännöksistä korostetaan toimintoarvioinnin merkitystä. Perusteluissa todetaan muun muassa, että toimintoarviointia voidaan luonnehtia liiketoimeen vaikuttavien tosiseikkojen selvittämiseksi. Toimintoarviointi selventää, mikä on osapuolen osuus liiketoimeen ja mikä on toimintojen taloudellinen merkitys.⁵⁰

Osana toimintoarviointia analysoidaan myös liiketoimen sopimusehdot. Sopimusehdoissa yleensä nimenomaisesti tai epäsuorasti määrätään, miten vastuut, riskit ja hyödyt on jaettava osapuolille.⁵¹

Taloudellisten olosuhteiden huomioonottaminen vertailukelpoisuusarvioinnissa tarkoittaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa sen arvioimista, millaisissa markkinaolosuhteissa vertailun kohteena olevat yritykset toimivat. Markkinoiden vertailukelpoisuuden määrittämiseen vaikuttavat mm. maantieteellinen sijainti, markkinoiden koko, markkinakilpailun laajuus, suhteelliset kilpailuasemat, tarjonnan ja kysynnän määrä, kuluttajien ostovoima, hallituksen harjoittaman markkinasäätelyn luonne ja laajuus, tuotantokustannukset sekä kuljetuskustannukset.⁵²

Liiketoimintastrategioiden vaikutus on tutkittava määritettäessä vertailukelpoisuutta siirtohinnoittelua varten. Liiketoimintastrategioita ovat mm. innovaatio ja tuotteiden kehittäminen, erilaistamisaste, riskinottohalukkuus, markkinoille tunkeutumista tai markkinaosuuden laajentamista koskevat suunnitelmat ja näihin liittyvä hinnoittelupolitiikka.⁵³

Kaiken kaikkiaan vertailuarvioinnin merkitys siirtohinnoittelussa on olennainen, koska siirtohinnoittelun markkinaehtoisuus on osoitettava riippumattomien osapuolten

⁴⁹ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku I s. 8 – 11.

⁵⁰ HE 107/2006 Yksityiskohtaiset perustelut 1.1. Laki verotusmenettelystä 14 b §. Ks. myös Laaksonen – Anttila 2007 s. 38, jossa tarkastellaan vertailuarvioinnin ja toimintoanalyysin suhdetta.

⁵¹ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku I s. 8 -11. Toimintoanalyysistä ks. myös esim. Smith – Parr 2000 s. 395.

⁵² OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku I s. 11 -12.

⁵³ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku I s. 12- 14.

välisellä vertailukelpoisella liiketoimella. Onkin todettava, että markkinaehtoisuutta ei käytännössä voi osoittaa millään muulla tavalla. Yleinen verotuskäytäntö, tilastotieto tai näkemykset eivät riitä näytöksi markkinaehtoisesta hinnoittelusta. Vertailuarviointi on tästä syystä siirtohinnoittelun keskeisin osa ja sen huolellista laatimista edellytetään aina, kun siirtohinnoittelua arvioidaan.⁵⁴

Luvussa 4 on käyty läpi erityisesti know-how'n siirtohinnoittelussa ja vertailukelpoisuusarvioinnissa huomioon otettavia seikkoja. Osittain nämä know-how'n siirtohinnoittelussa huomioon otettavat seikat ovat samanlaisia kuin muidenkin suoritteiden vertailukelpoisuusarvioinnissa. Know-how'hun liittyvien erityispiirteiden vuoksi näitä seikkoja on kuitenkin tarkoituksenmukaista analysoida tarkemmin.

3.3.2 Menetelmien valinnasta ja etusijajärjestyksestä

Siirtohinnoittelussa tulee valita jokin markkinaehtoperiaatteen täyttävä menetelmä, joka tyydyttävässä määrin on sovellettavissa ottaen huomioon omaisuuden usein ainutlaatuisen ja arvokkaan luonteen. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan yksikään siirtohinnoittelumenetelmä ei sovi kaikkiin mahdollisiin tilanteisiin eikä minkään yksittäisen menetelmän soveltuvuutta pidä torjua. Kulloiseenkin tilanteeseen tulisi valita parhaiten markkinaehtoiseen hintaan johtava menetelmä. Oikean tuloksen saamiseksi on toisinaan suositeltavaa myös käyttää useampaa menetelmää yhtäaikaisesti.⁵⁵

OECD:n ohjeissa ei ole omaksuttu tiukkaa etusijajärjystä eri menetelmien suhteen. Perinteiset menetelmät on kuitenkin OECD:n ohjeiden mukaan asetettava etusijalle, koska niiden on katsottu olevan suurimmat keinot sen toteamiseksi, ovatko liiketoimen ehdot etuyhteysyritysten välillä markkinaehtoperiaatteen mukaiset. Menetelmistä markkinahintavertailumenetelmä on ehdottomasti suurin menetelmä, ja siksi se on etusijalla kaikkiin muihin menetelmiin nähden.⁵⁶

Toisaalta ohjeissa todetaan, että esimerkiksi kun on kysymys erittäin arvokkaasta aineettomasta omaisuudesta, saattaa olla vaikeaa löytää vertailukelpoisia riippumattomia liiketoimia, jolloin on ehkä vaikeaa soveltaa perinteisiä liiketoimimenetelmiä. Tällöin voi olla hyväksyttävää soveltaa ns. neljänsiä eli liiketoimivoittomenetelmiä. Näitä ns. neljänsiä menetelmiä tulee OECD:n ohjeiden mukaan käyttää viimesijaisina keinoina. Niitä tulisi käyttää vain silloin, kun perinteiset menetelmät eivät yksinään riitä tuottamaan luotettavaa tulosta tai kun perinteisiä menetelmiä ei voida käyttää ollenkaan.⁵⁷ Monissa OECD:n jäsenmaissa muut kuin perinteiset liiketoimimenetelmät on hyväksyt-

⁵⁴ Laaksonen – Anttila 2007 s. 37.

⁵⁵ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku I s. 25 – 26.

⁵⁶ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku II s. 1-2 ja 17 ja luku III s. 15.

⁵⁷ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku VI s. 10.

ty käytännössä sovellettaviksi. Syynä tähän ovat näiden valtioiden kokemukset siitä, että vertailukelpoista tietoa riippumattomista liiketoimista on helpompi saada liikevoittotasolta kuin bruttovoittotasolta, mitä perinteisten menetelmien soveltaminen edellyttäisi.⁵⁸

Suomi sijoittuu ns. neljänsien menetelmien käytön hyväksyvien valtioiden joukossa keskikastiin, ja verotuskäytännössä on ollut joitakin tapauksia, joissa on sovellettu liiketoiminettomarginaalimenetelmää.⁵⁹ Siirtohinnoittelun dokumentointia koskevissa Hallituksen esityksen perusteluissa ja Verohallituksen ohjeessa todetaan, että menetelmän valinnan osalta on otettava huomioon OECD:n esittämät näkökohdat menetelmien soveltamisesta.⁶⁰ Näin ollen muita menetelmiä kuin OECD:n ohjeissa ensisijaisiksi menetelmiksi mainittuja perinteisiä menetelmiä tulee lähtökohtaisesti käyttää vain poikkeuksellisissa tilanteissa.⁶¹ Milloin mahdollista, neljänsiä menetelmiä tulisi käyttää vain muiden menetelmien rinnalla tuloksen tarkistusmielessä.⁶²

USA:ssa siirtohinnoittelumenetelmän valinnassa on omaksuttu ns. Best Method -ajattelu. Etuyhteysliiketoimen markkinaehtoinen tulos on määritettävä käyttäen menetelmää, joka tosiasiat ja olosuhteet huomioon ottaen johtaa luotettavimpaan markkinaehtoiseen tulokseen.⁶³ Ohjeissa kuitenkin priorisoidaan perinteisiä liiketoimimenetelmiä, jos on saatavissa luotettavaa ja vertailukelpoista tietoa riippumattomien liiketoimista.⁶⁴ Jos kaksi eri menetelmää johtaa epäjohdonmukaisiin tuloksiin, voidaan ottaa avuksi vielä kolmaskin menetelmä. Luotettavin menetelmä on se, jonka kanssa jokin kolmas menetelmä mahdollisesti johtaa yhdenmukaiseen tulokseen.⁶⁵ Menetelmien hierarkiajärjestys sekä OECD:n että USA:n ohjeissa on samankaltainen.

3.3.3 Vaihteluvälin käyttö siirtohinnoittelussa

OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa on omaksuttu käytännönläheinen näkökulma myöntämällä, että siirtohinnoittelu ei ole eksaktia tiedettä. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa hyväksytään markkinaehtoperiaatteen valossa mm. tietynlainen vaihteluväli, jonka puitteissa siirtohinnan katsotaan olevan markkinaehtoinen. Lisäksi ohjeiden mukaan veroviranomaisen ei tulisi puuttua pieniin poikkeamiin markkinaehtoperiaatteesta.⁶⁶

⁵⁸ Laaksonen – Anttila 2007 s. 40.

⁵⁹ Laaksonen – Anttila 2007 s. 40.

⁶⁰ HE 107/2006 Yksityiskohtaisen perustelut 1.1. Laki verotusmenettelystä 14 b § ja VH:n ohje 1471/37/2007 kohta 4.6.2.

⁶¹ VH:n ohje 1471/37/2007 kohta 4.6.2.

⁶² Helminen 2000 s. 138.

⁶³ U.S. Treas. Reg. 1.482-1 (c) (1). Ks. Smith - Parr 2000 s. 396.

⁶⁴ U.S. Treas. Reg. 1.482 preamble. Boos 2003 s. 102. Ks. myös Rozek 1996 s. 1193.

⁶⁵ Baker & McKenzie 1994 s. 550 – 555 ja Boos 2003 s. 102 - 103.

⁶⁶ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku I s. 17 – 19 ja 26.

Monissa maissa on erityiset ja yksityiskohtaiset määräykset koskien nimenomaan aineetonta varallisuutta ja sitä, millaisilla edellytyksillä verovelvollinen voi luottaa siihen, ettei hinnoitteluun tulla tekemään oikaisuja. Aineettoman varallisuuden tarkka hinnanmääritys ei useinkaan ole mahdollista, joten kohtuullinen tarkkuus hinnan asettamisessa useimmissa maissa riittää.⁶⁷

OECD:n ohjeissa ja USA:n siirtohinnoitteluohjeissa on eroja tulosten vaihteluvälin käytössä ja veroviranomaisen kynnyksessä puuttua siirtohinnoitteluun. OECD:n ohjeiden mukaan esimerkiksi liiketoiminnon marginaalimenetelmä ja ulkopuolisten verrokki- en käyttö voi johtaa vaihteluväliin, jonka puitteissa periaatteessa mikä tahansa siirtohin- ta voidaan hyväksyä, jos verovelvollinen pystyy osoittamaan, että kyseisissä olosuhteis- sa siirtohinnoittelu on markkinaehtoinen.⁶⁸ Sitä vastoin USA:n siirtohinnoittelusäännöksiä sovellettaessa veroviranomainen voi vaatia oikaisua keskimmäiseen vaihteluväliin (me- diaaniin) kaikissa olosuhteissa, jos verrokki on jouduttu valitsemaan niin, että ne eivät täytä siirtohinnoitteluohjeiden varsin tiukkoja vertailukelpoisuusedellytyksiä. USA:ssa on käytössä interquartile –vaihteluvälin soveltamistapa, jossa tuloksen tulisi osua kes- kimmäiseen vaihteluväliin, johon kuuluivat 25 – 75 prosenttia tuloksista. Tämä voi joh- taa käytännössä siihen, että vertailukelpoisuusarvioinnissa ei vaadita verrokeilta kovin suurta samankaltaisuutta, eikä oikaisuja tehdä vertailukelpoisuuden lisäämiseksi.⁶⁹

USA:n siirtohinnoittelusäännösten vaihteluvälin käyttöä on kritisoitu kirjallisuudes- sa, koska on pelätty, että se johtaa liian ”automaattiseen” käsittelytapaan.⁷⁰ Toisaalta vaihteluvälin soveltaminen on nähty myös varsin käytännöllisenä ja käyttökelpoisena tapana ratkoa siirtohinnoitteluongelmia, koska täysin samanlaisia vertailukelpoisia liike- toimia tuskin on löydettävissä.⁷¹

3.3.4 Useamman vuoden tietojen käyttö

OECD:n ohjeissa on otettu kantaa useammalta vuodelta olevien tietojen käyttöön. Koh- ta on tarkoitettu verohallinnoille ohjeeksi siirtohinnoittelutilanteiden tutkimisessa. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan on yleensä hyödyllistä tutkia sekä tutkittavan vuoden että aikaisempien vuosien tietoja. Ohjeissa mainitaan useamman vuoden tietojen

⁶⁷ Mehtonen 2005 s. 284, jossa viitataan mm. Yhdysvaltojen siirtohinnoitteluohjeisiin.

⁶⁸ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku I s. 17 - 19.

⁶⁹ Ks. U.S. Treas. Reg. § 1.482-4 riittävästä vertailtavuuden asteesta. Ks. Wright et al 1995 s. 312 – 313. Ks. myös Mehtonen 282, jonka mukaan Yhdysvaltojen siirtohinnoitteluohjeiden ulkoisten verrokkien kynnyks on varsin vaativa ja korkea.

⁷⁰ Esim. Wright et al 1995 s. 312- 313. Johtuen mm. Yhdysvaltojen veroviranomaisten veroviranomaisen automaattisesta siirtohinnoitteluun oikaisusta keskimmäiseen vaihteluväliin on jopa katsottu, että mm. CPM - menetelmä ei edes johda markkinaehtoperiaatteen mukaiseen lopputulokseen. Ks. Hamaekers 2003 s. 92 – 93.

⁷¹ Boos 2003 s. 101 - 102.

käytön tarkoituksenmukaisuus mm. toimialojen ja tuotteiden elinkaaren vuoksi sekä erilaisten olosuhteiden vaikutus hintaan tietyssä vuonna. Tällaisten tietojen analysointi ehkä paljastaa tosiasioita, jotka ovat saattaneet vaikuttaa siirtohinnan määrittämiseen.⁷²

⁷² OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku I s. 19. Ks. U.S. Treas. Reg. § 1.482-1 f (2)(iii) ja Baker & McKenzie 1994 s. 591- 592, jossa todetaan, että myös Yhdysvaltojen siirtohinnoitteluohjeet sallivat useamman vuoden tietojen käytön siirtohinnoittelussa. Veroviranomaiset eivät tietyissä tapauksissa voi oikaista siirtohintaa yhden vuoden tietojen perusteella, vaan huomioon on otettava useamman vuoden keskimääräinen hinta tai voitto.

4 NÄKÖKULMIA KNOW-HOW'N SIIRTOHINNOITTELUUN

4.1 Know –how –liiketoimien tunnistaminen

Koska know-how poikkeaa luonteeltaan tavanomaisista kaupallisista hyödykkeistä, on siirtohinnoittelussa kiinnitettävä erityistä huomiota know-how'n sekä know-how'ta koskevan liiketoimen erityispiirteisiin. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden VI luvussa käsitellään aineetonta omaisuutta koskevia erityisnäkökohtia. OECD:n ohjeiden mukaan erityisen huomion kiinnittäminen aineetonta omaisuutta koskeviin liiketoimiin on taroituksenmukaista sen vuoksi, että näiden liiketoimien verotuksellinen arvioiminen on usein vaikeaa.⁷³

Ensinnäkin siirtohinnoittelussa on olennaista analysoida ja tunnistaa tosiasiallisesti etupiiriyriyten välillä tehdyt liiketoimet. Esimerkiksi Verohallituksen siirtohinnoittelun dokumentoinnista antamassa ohjeessa on nostettu esille aineettoman omaisuuden merkitys toimintoarvioinnissa ja todettu, että monissa tilanteissa aineettoman omaisuuden merkitys voi olla korostunut. On tunnistettava toiminnoissa käytetty aineeton omaisuus kuten myös vaikeammin määritettävissä oleva osaaminen, teknologia, tuotantoverkosto tai muu vastaavanlainen omaisuus, joka riippumattomien osapuolten välisissä oikeustoimissa voi tuottaa tuloa, vaikka se ei olisi rekisteröitävissä tai siirtokelpoinen.⁷⁴

Etupiiriyriytykset saattavat suorittaa know-how'n siirron tavalla, jonka käyttämistä riippumattomat osapuolet eivät kaavailisi, mille saattaa olla täysin liiketaloudellisesti hyväksyttävät perusteet. Poikkeustapauksia lukuun ottamatta verohallinnon ei pidä jättää huomioon ottamatta tosiasiallisia liiketoimia tai korvata niitä muilla liiketoimilla. Poikkeustapaukset koskevat tilanteita, joissa liiketoimelle on annettu taloudellista sisältöä vastaamaton oikeudellinen muoto, tai jos etupiiriyriyten liiketoimi kokonaisuudessaan poikkeaa siitä, mitä riippumattomat osapuolet olisivat keskenään sopineet ja tämä estää verohallintoa määrittämästä markkinaehtoista siirtohintaa.⁷⁵

4.2 Know-how'n ominaisuudet

Know-how'n olennaiset ominaisuudet tulee kussakin siirtohinnoittelutilanteessa tunnistaa. Olennaisia ominaisuuksia ovat ainakin seuraavat:

1. Odotettavat hyödyt (mahdollisesti nettonykyarvolaskelmalla määritettynä)

⁷³ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku VI s. 1.

⁷⁴ VH:n ohje 1471/37/2007 siirtohinnoittelun dokumentoinnista kohta 4.4.6.

⁷⁵ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku VI s. 6 - 7 ja luku I s. 14 – 16.

2. Oikeuksien maantieteellistä käyttöaluetta koskevat rajoitukset
3. Siirrettyjen oikeuksien perusteella tuotetuille tavaroille asetetut vientirajoitukset
4. Se, ovatko siirretyt oikeudet yksinoikeuksia
5. Pääomainvestoinnit (uusien tehtaiden rakentaminen tai erikoiskoneiden ostaminen)
6. Toiminnan aloittamisesta aiheutuvat kustannukset, markkinoiden vaatima muokkaustyö
7. Alilisensointimahdollisuudet, lisenssinsaajan jakeluverkko sekä se, onko lisenssinsaajalla oikeus osallistua lisenssinantajan toimintaan, jossa pyritään omaisuuden edelleenkehittämiseen.⁷⁶

Jos know-how on patentoitua, patentin analysoinnissa pitää ottaa huomioon patentin tyyppi (esim. tuote- tai menetelmäpatentti), lainsäädännössä annetun suojan vahvuus ja kestoaika sekä sen ajanjakson pituus, jona patentit todennäköisesti säilyttävät taloudellisen arvonsa, mikä riippuu alalla vallitsevan teknisen kehityksen nopeudesta.⁷⁷ Muita patenttiin liittyviä tekijöitä ovat tuotantoprosessi, johon omaisuutta käytetään ja arvo, jonka prosessi lopputuotteelle antaa. Jos esimerkiksi patentoitu keksintö kattaa vain yhden laitekomponentin, voisi olla epätarkoituksenmukaista laskea keksinnölle rojalti koko tuotteen myyntihinnan perusteella. Tällaisessa tapauksessa myyntihinnan osaan perustuvassa rojaltissa on otettava huomioon komponentin arvo suhteessa tuotteen muihin komponentteihin.⁷⁸

Lisenssin laji vaikuttaa myös rojaltin suuruuteen. Lisenssiä on kolmea eri lajia: 1. yksinoikeus (exclusive licence), joka tarkoittaa, ettei lisenssinantajakaan saa hyödyntää keksintöä 2. yksinoikeus lisenssinantajan ohella ja 3. jaettu lisenssi (non-exclusive licence), jolloin lisenssinsaajalla ei ole yksinoikeutta, vaan lisenssi voidaan myöntää kelle tahansa muillekin.⁷⁹

4.3 Know-how'n omistus

Ennen kuin know-how'n siirtoon sopivia siirtohinnoittelumenetelmiä ryhdytään arvioimaan, on aluksi määritettävä, kuka know-how'n omistaa. Tämä on tärkeää, koska omistajalle lähtökohtaisesti kuuluvat know-how'sta saatavat tuotot, kuten myös know-how'n kehittämiseen ja ylläpitoon liittyvät kustannukset ja riskit. Konsernin sisällä pitää siten ensinnäkin määrittää oikea know-how'n omistaja juridisen omistajuuden, taloudellisen omistajuuden tai kustannustenjakosopimukseen perustuvan omistajuuden perusteella.⁸⁰

⁷⁶ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku VI s. 8.

⁷⁷ Tikka – Nykänen – Juusela 2007 luku 27: Markkinaehdoista poikkeaminen: Rojaltit ja KM 1979 s. 59.

⁷⁸ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku VI s. 8 - 9.

⁷⁹ Lisensointiopas 1994 s. 10 - 11 ja 13.

⁸⁰ Boos 2003 s. 112 ja Mehtonen 2005 s. 284 – 285.

Omistajuuden merkitys vaihtelee eri maissa. Se taho, jota verotuksessa pidetään omistajana, omistajana taloudellisessa mielessä tai ainakin omistajan veroisena, ei välttämättä ole siviilioikeuden sääntöjen mukaan omistaja. Juridinen omistajuus syntyy, kun omistus suojataan lain mukaan. Tällaista aineetonta omaisuutta ovat esimerkiksi patentit. Taloudellisen omistajuuden perusteella know-how'n omistus kuuluisi sille, joka uhraisi eniten kustannuksia ja kantoi riskin know-how'n kehittämisestä. Kustannustenjakosopimukseen perustuvassa omistajuudessa kaikkia sopimukseen osallisia pidetään aineettoman omaisuuden omistajina sen mukaisesti, kuinka suurella osuudella he ovat myötävaikuttaneet know-how'n kehittämiseen.⁸¹ Omistajuuskysymyksestä tulisi pitää erillään se seikka, että toisinaan myös lisenssinsaaja uhraa kustannuksia ja riskiä know-how'n edelleenkehittämiseen, jolloin lisenssisajalle voi syntyä oikeus jonkinlaiseen markkinaehtoiseen korvaukseen know-how'n varsinaiselta omistajalta esimerkiksi alempien lisenssimaksujen muodossa.⁸²

4.4 Omaisuuden merkitys liiketoiminnassa

Siirtäjän näkökulmasta katsottuna markkinaehtoperiaatetta sovellettaessa tutkitaan hintaa, jolla vertailukelpoinen riippumaton yritys olisi halukas siirtämään omaisuuden. Jos lisenssinantaja on suorittanut aineettoman omaisuuden hyväksi esimerkiksi runsaasti tutkimus- ja kehittelytoimintaa, joihin on liittynyt suuret riskit toiminnan epäonnistumisesta, kasvavat tuotto-odotukset riskinoton suhteessa sekä siirtohinta voi täten olla melko korkea.⁸³

Siirronsaajan näkökulmasta katsottuna vertailukelpoinen riippumaton yritys olisi tai ei olisi valmis maksamaan tämänsuuruista rojaltaa, aina sen mukaan, mikä on aineettoman omaisuuden arvo ja hyödyllisyys sen liiketoiminnassa ottaen huomioon sen, joutuuko lisenssinsaaja vielä panostamaan omia resurssejaan keksintöön, muut kustannukset sekä realistisesti tarjolla olevat muut vaihtoehdot.⁸⁴ Vaikka keksijä olisi uhrannut paljon aikaa ja kustannuksia keksintönsä kehittämiseen, lisenssinsaajan maksuhalu määräytyy keksinnön taloudellisten tuotto-odotusten mukaan.⁸⁵

Arvioinnissa ratkaisee siten erityisesti know-how'n käyttökelpoisuus siirronsaajan liiketoiminnassa. Etupiiriyrityksen ei esimerkiksi voida edellyttää maksavan aineettomasta omaisuudesta määrää, joka perustuu suurimpaan tai tuottavimpaan käyttöön, jos

⁸¹ Boos 2003 s. 112 - 113. Kustannustenjakojärjestelmästä tarkemmin jäljempänä luvussa 6.

⁸² Ks .OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku VI s. 13- 15, jossa käsitellään aineettoman markkinointiomaisuuden omistusta.

⁸³ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku VI s. 4.

⁸⁴ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku VI s. 4.

⁸⁵ Lisensointiopas 1994 s. 10 - 11.

omaisuuden hyödyllisyys etupiiriyitykselle on rajallisempi ottaen huomioon yrityksen liiketoimintaoperaatiot ja muut asiaankuuluvat olosuhteet.⁸⁶

4.5 Siirtoajankohdan merkityksestä

Aineettomalla omaisuudella voi olla jokin erityinen ominaisuus, joka joissakin tapauksissa vaikeuttaa arvon määrittämistä etupiiritoimen ajankohtana, koska aineettoman omaisuuden tuottojen arviointi saattaa olla tuolloin erittäin epävarmaa. Kun aineeton oikeus, esimerkiksi know-how, siirretään tai lisensoidaan aikaisessa vaiheessa toiselle konserniyhtiölle, on vaikeaa tietää omaisuuden käypää arvoa liiketoimen ajankohtana. Esimerkkinä voisi mainita jonkin lääkkeen kehittelyn, jonka tuotoista ei vielä lisenssioikeuden antamishetkellä ole varmuutta.⁸⁷

OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa on annettu ohjeita, miten epävarmuus tällaisissa tilanteissa siirtohinnoittelussa pitäisi ottaa huomioon. Tällöin markkinaehtoinen hinnoittelu on ratkaistava sen mukaan, mitä riippumattomat osapuolet olisivat tehneet vertailukelpoisissa olosuhteissa ottaakseen epävarmuuden huomioon liiketoimea hinnoiteltaessa. Verohallinnon tulee siirtohinnoittelun arvioinnissa ilman jälkiviisautta objektiivisin perustein arvioida sitä, mitä riippumattomat osapuolet olisivat vastaavassa tilanteessa kyseisenä ajankohtana sopineet. Riippumattomat osapuolet ovat esimerkiksi voineet käyttää ennakoituja hyötyjä keinona määrittää hinnoittelu liiketoimen alussa, sen mukaan miten he ovat voineet ennalta arvata ja ennustaa tulevat tapahtumat.⁸⁸

Verohallituksen ohjeessa siirtohinnoittelun dokumentoinnista nostetaan esille kyseinen kohta OECD:n ohjeissa. Kuten OECD:n ohjeissa myös Verohallituksen ohjeessa todetaan, että markkinaehtoperiaatetta sovellettaessa on otettava huomioon muun muassa aineettomasta omaisuudesta odotetut hyödyt, jotka voitaisiin mahdollisesti määrittää omaisuuden tuottaman tuloksen nettonykyarvolaskelman (net present value) perusteella. Verohallituksen ohjeessa todetaan, että aineettoman omaisuuden markkinaehtoinen hinta voi olla vaikeasti määritettävissä omaisuuden luovutushetkellä, jos aineettoman omaisuuden odotetuista hyödyistä ja siihen kohdistuvista riskeistä ei ole käytettävissä riittävästi tietoa. Tämän vuoksi Verohallituksen ohjeen mukaan aineettoman omaisuuden osalta kassavirtapohjaiset arvostamismenetelmät voivat soveltua aineettoman omaisuuden arvostamiseen, koska myös riippumattomat osapuolet käyttävät vastaavia menetelmiä yleisesti.⁸⁹

⁸⁶ Ks. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku VI s. 6 -8. Ks. myös Tikka – Nykänen – Juusela 2007 luku 27: Markkinaehdoista poikkeaminen: Rojalit.

⁸⁷ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku VI s. 11.

⁸⁸ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku VI s. 11.

⁸⁹ VH:n ohje 1471/37/2007 kohta 4.6.3.

Hinnoittelun ollessa siirtoajankohtana epävarmaa riippumattomat yritykset saattavat myös hyväksyä lyhyempiaikaisia sopimuksia sekä sisällyttävät usein sopimusehtoihin varaumia, jotka koskevat ennen muuta hinnanmäärityksen perusolettamuksia ja niiden pysyvyyttä. Säännönmukaisesti sopimukseen otetaan myös varsin yksityiskohtaisia hinnanoikaisulausekkeita. Rojaltiltaso voidaan esimerkiksi asettaa niin, että se nousee lissensinsaajan myynnin kasvaessa. Riippumattomat osapuolet voivat myös sisällyttää sopimuksiinsa varaumia neuvotteluista, joita on käytävä rojaltilt markkinaehtoisien tason varmistamiseksi sopimusajan kuluessa. Odottamattomien tapahtumien sattuessa riippumattomat osapuolet voisivat myös neuvotella koko sopimuksen uudelleen.⁹⁰

Esimerkiksi USA:ssa liiketoimen hinnoittelun epävarmuuteen kiinnitettiin huomiota kuuluisiksi tulleissa tapauksissa, joissa amerikkalaiset yhtiöt siirsivät mm. uusien lääkkeiden tutkimus- ja tuotekehittelykuluja Puerto Ricossa sijaitseville konserniyhtiöille. Luovutukset konserniyhtiöille tapahtuivat tuotekehittelyn niin aikaisessa vaiheessa, että varoja oli vaikea arvostaa. Tällöin voitiin varat usein arvostaa hyvin matalaan arvoon. Osasta aineettomia oikeuksia saattoi muodostua hyvin arvokkaita, mutta oikeuksien tuotot verotettiin tällöin Puerto Ricossa. Kustannukset olivat kuitenkin rasittaneet USA:ssa verotettua tulosta. Tällaisiin toimiin pyrittiin USA:ssa puuttumaan säätämällä vuonna 1986 ns. superroyalty –säännökset.⁹¹

Ratkaisu ongelmaan oli se, että veroviranomainen pidätti itsellään oikeuden tehdä jälkikäteen ajoittaisia oikaisuja (”periodic adjustments”) ja lisätä amerikkalaisen yhtiön saamaa luovutuskorvausta. Mitä suuremmat tulot oikeus tuotti ulkomaiselle konserniyhtiölle, sitä suurempia rojalteja yhtiön piti maksaa amerikkalaiselle yhtiölle. Näitä säännöksiä kuitenkin kritisoitiin USA:ssa voimakkaasti. Superroyalty – säännökset eivät enää ole sellaisenaan voimassa, vaan vuonna 1994 voimaan tulleissa ns. Final Regulations - säännöksissä on otettu huomioon aineettoman omaisuuden siirtohinnoitteluun soveltuvat menetelmät ja säännelty mm. veroviranomaisten tekemistä lisäyksistä tuloon tietyissä tilanteissa erityisen periodic adjustments –säännön nojalla.⁹²

⁹⁰ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku VI s. 11 – 13 ja Mehtonen 2005 s. 290.

⁹¹ Superroyalty –säännökset tunnetaan myös ”commensurate with income” –standardina (CWI). Vuoden 1986 säännöksissä erotettiin toisistaan normaalit tuotto-odotukset omaava aineeton omaisuus (normal profit intangibles) ja suuret tuotto-odotukset omaava aineeton omaisuus (high profit intangibles). Suuret tuotto-odotukset omaava aineeton omaisuus on usein ainutlaatuista, ja tulovirrat ovat vaikeasti ennustettavissa. Näin ollen CWI –standardia tai superroyalty –säännöksiä sovellettiin erityisesti tällaiseen suurten tuotto-odotusten aineettomaan omaisuuteen. Boos 2003 s. 96 – 97.

⁹² Wiman 1997 s. 513. Nykyisin USA:ssa voimassa olevassa periodic adjustments –säännöksessä on useita varaumia (safe harbors), joiden täytyy täyttyä, jotta veroviranomainen voi oikaista siirtohintaa takautuvasti vastaamaan nykyisiä olettamuksia aineettoman oikeuden tuotoista. Oikaisu on tarkoitettu tehtäväksi lähinnä tilanteissa, joissa verovelvollisen ei alun perin voida katsoa noudattaneen markkinaehtoperiaatetta. Ks. tarkemmin Boos 2003 s. 96 – 106 ja Baker & McKenzie 1994 s. 546 – 547 ja 569 – 571.

4.6 Ns. pakettisopimusten siirtohinnoittelun arviointia

Jokaisen yksittäisen liiketoimen tulisi lähtökohtaisesti vastata markkinaehtoperiaatetta. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa myönnetään kuitenkin, että käytännössä saattaa esiintyä tilanteita, joissa erilliset liiketoimet ovat jatkuvia tai ne liittyvät niin läheisesti toisiinsa, ettei niitä voida riittävän hyvin arvioida erillisinä. Monikansallinen yritysryhmä voi yhdistää yhdeksi liiketoimeksi ja asettaa yhden hinnan monille eduille, kuten patentti-, know-how- ja tavaramerkkilisensseille, teknisten ja hallinnollisten palvelujen suorittamiselle ja tuotantovälineiden vuokraukselle. Tällaisessa kokonaisuudessa on kyse pakettisopimuksesta.⁹³

Aineettoman oikeuden hyvitys saattaa sisältyä esimerkiksi tavaroiden myynnistä veloitettuun hintaan, kun yritys myy viimeistelemättömiä tuotteita toiselle yritykselle ja samanaikaisesti tarjoaa käytettäväksi kokemustaan näiden tuotteiden edelleenjalostuksessa. Yritys saattaa sisällyttää know-how'ta pakettisopimukseen myös myöntämällä kaikkea omistamaansa teollista ja henkistä omaisuutta koskevan lisenssin.⁹⁴

OECD:n ohjeissa varoitetaan verohallintoja useampaan kertaan veloittamisen uhasta. Etupiiriyritykselle tuotetusta palvelusta suoritettava hyvitys saattaa sisältyä muusta siirrosta veloitettuun hintaan. Esimerkiksi know-how -sopimuksen tai patenttilisenssin hintaan saattaa sisältyä maksu patentin- / lisenssinsajalle suoritetuista teknisen avun palveluista tai keskitetyistä palveluista tai hintaan saattaa sisältyä maksu lisenssillä tuotettujen tavaroiden markkinointia koskevista liikkeenjohdollisista neuvoista. Näiden olettamien torjumiseksi on konserneissa siis aivan vakavissaan varauduttava riittävällä laskentadokumentaatiolla tarvittaessa osoittamaan se, että kaksoislaskutusta ei ole tapahtunut.⁹⁵

Jos kysymyksessä on sekä palvelujen että omaisuuden samanaikainen siirto, on sen vuoksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan ehkä välttämätöntä ottaa huomioon ohjeiden I luvussa olevat liiketoimien yhdistämistä ja osiin jakamista koskevat periaatteet. Sen jälkeen kun pakettisopimuksen erillisille osille on määritetty erilliset siirtohinnat, pitää kuitenkin harkita, onko koko paketin siirtohinnoittelu kokonaisuutena katsoen markkinaehtoista.⁹⁶

Tapaus tapaukselta on ratkaistava, päästäänkö markkinaehtoiseen hintaan parhaiten käsittelemällä kokonaisuutta osina tai osia kokonaisuutena. Lähtökohtana voidaan pitää sitä, määrittelisikö riippumaton osapuoli vastaavanlaisessa tapauksessa hinnan kokonaisuudelle vai erikseen osille.⁹⁷ Paketin osien yhteenlaskettu arvostustulos voi erota pa-

⁹³ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku I s. 16 – 17.

⁹⁴ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku VI s. 7.

⁹⁵ Mehtonen 2005 s. 237 – 238.

⁹⁶ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku I s. 17.

⁹⁷ Helminen 2008 luku 8: Siirtohinnoittelu: Markkinaehtoisen hinnan määrittäminen.

kettikokonaisuuden arvostamisesta.⁹⁸ Koko paketin markkinaehtoinen hinta voinee tällöin olla korkeampi, jos kokonaisuus on arvokas ja ainutlaatuinen.

⁹⁸ Becker 1994 s. 359, joka lähtökohtaisesti on paketin erillisten osien tarkastelua vastaan, mutta kuitenkin huomauttaa, että paketti on joissakin tapauksissa pakko jakaa osiin rojaltin lähdeverotuksen kannalta.

5 ERILLISIÄ ROJALTEJA KOSKEVA SIIRTOHINNOITTELU

5.1 Yleistä

Kun tarkastelukohteena on erillinen know-how'sta maksettu rojalti, voidaan siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden arvioinnissa tukeutua lähtökohtaisesti OECD:n siirtohinnoitteluperiaatteiden ns. suorilla siirtohinnoittelumenetelmiä koskeviin ohjeisiin. Tutkielmalle asetetun tutkimusongelman mukaisesti huomiota kiinnitetään erityisesti niihin suoriin menetelmiin, jotka saattaisivat parhaiten soveltua nimenomaan know-how'n siirtohinnoitteluun. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden suoriin menetelmiin kuuluvat ns. perinteiset liiketoimimenetelmät, joita ovat markkinahintavertailumenetelmä, jälleenyntihintamenetelmä sekä kustannusvoittolisämenetelmä. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa asetetaan perinteisten menetelmien käyttö etusijalle.⁹⁹

Muilla kuin perinteisillä menetelmillä tarkoitetaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa ns. liiketoimivoittomenetelmiä: mm. voitonjakamismenetelmää ja liiketoiminnon marginaalimenetelmää. Liiketoimivoittomenetelmistä OECD:n ohjeiden mukaan ainoastaan nämä kaksi edellä mainittua menetelmää täyttävät markkinaehtoisuuden vaatimukset.¹⁰⁰ Neljänsiä menetelmiä kutsutaan liiketoimivoittomenetelmiksi, koska niissä huomio kiinnitetään etupiiriyritysten voittoon, kun taas perinteisissä liiketoimimenetelmissä tutkitaan siirtohintaa ja liiketoimea sinänsä. Tämän on katsottu johtavan siihen, että neljänsissä menetelmissä näkökulma on siirtynyt liiketoimea edeltävästä hinnanasettamisesta (ex ante), liiketoimen toteutumisen jälkeiseen tarkasteluun (ex post) siitä, ovatko siirtohinnat vastanneet markkinaehtoisuutta.¹⁰¹

Yhdysvaltojen siirtohinnoittelua koskevat säännökset sisältyvät Section 482 of the Internal Revenue Code (IRC) –nimiseen säännökseen. Yhdysvaltojen Section 482 IRC:ssä otetaan myös huomioon erityisesti aineettomien oikeuksien siirtohinnoittelu, joille on ohjeissa nimetty omat siirtohinnoittelumenetelmänsä. Aineettoman omaisuuden siirtohinnoittelumenetelmät on jaettu neljään kategoriaan: 1. comparable uncontrolled transaction method (CUT), 2. comparable profits method (CPM), 3. profit split method ja 4. unspecified methods.¹⁰² Yhdysvaltojen siirtohinnoittelusäännökset poikkeavat siten OECD:n ohjeista, joissa korostetaan perinteisten menetelmien käyttöä.

⁹⁹ Ks. edellä kohta 3.3.2. Menetelmien valinnasta ja etusijajärjestyksestä. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku II s. 16 ja luku III s. 15 - 18.

¹⁰⁰ Ks. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku III s. 1-2.

¹⁰¹ Fris 2003 s. 195.

¹⁰² Huomionarvoista on, että markkinahintavertailumenetelmää vastaava amerikkalainen CUP –menetelmä (comparable uncontrolled price method) koskee USA:n siirtohinnoitteluohjeissa ainoastaan aineellisen omaisuuden siirtohinnoittelua. Sen sijaan aineettoman omaisuuden siirtohinnoittelussa käytössä oleva CUT –menetelmä muistuttaa pääperiaatteiltaan CUP –menetelmää.¹⁰²

Tässä luvussa käsitellään siirtohinnoittelumenetelmiä OECD:n ohjeiden valossa, mutta otetaan huomioon myös Yhdysvaltojen aineetonta omaisuutta koskevat siirtohinnoittelusäännökset. USA:n siirtohinnoittelusäännösten neljättä, määrittelemätöntä metodia (unspecified method), ei käsitellä, koska tarkoituksena keskittyä OECD:n siirtohinnoitteluperiaatteiden mukaisiin menetelmiin.¹⁰³

5.2 OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden suorat menetelmät

5.2.1 Markkinahintavertailuhintamenetelmä

Markkinahintavertailumenetelmää (comparable uncontrolled price (CUP) method) sovellettaessa verrataan konserniyhtiöiden välisen liiketoimen siirtohintaa siihen hintaan, joka on veloitettu vertailukelpoisissa olosuhteissa tapahtuneesta vertailukelpoisesta riippumattomasta liiketoimesta. Jos vertailukelpoisia riippumattomia liiketoimia voidaan löytää, on vertailuhintamenetelmälle annettava etusija, koska se on suorin ja luotettavin tapa soveltaa markkinaehtoperiaatetta. Riippumattomien osapuolten tekemää liiketoimea voidaan käyttää vertailuperustana silloin, kun 1. mikään vertailtavien liiketoimien tai liiketoimet tekevien yritysten välinen ero (jos niitä on) ei voisi olennaisesti vaikuttaa hintaan avoimilla markkinoilla tai 2. kohtuullisen tarkkoja oikaisuja voidaan tehdä tällaisten erojen olennaisten vaikutusten poistamiseksi.¹⁰⁴

Vertailukelpoisuutta arvioitaessa kiinnitetään konserniyhtiöiden ja riippumattomien osapuolten välisten transaktioiden vertailussa huomiota siihen, olisiko riippumaton yritys ollut halukas maksamaan liiketoimesta kyseisen hinnan vai olisiko riippumaton yritys valinnut tarjolla olevista vaihtoehdoista halvimman.¹⁰⁵ Kaikissa tapauksissa on myös tehtävä korjauksia, joilla oikaistaan sellainen hyödykkeen tai olosuhteiden erosta johtuva vääristymä hinnassa, jonka vaikutus pystytään kohtuullisen tarkasti laskemaan tai arvioimaan.¹⁰⁶ Lisäksi markkinahintavertailumenetelmää voidaan soveltaa, jos vastaavan liiketoimen osapuolina on myös muita, konsernin ulkopuolisia yhtiöitä.¹⁰⁷

Markkinahintavertailumenetelmä on tarkoitettu lähinnä mm. sellaisten massatavaroitten kauppaan, joita tarjotaan markkinoilla runsaasti samantyyppisinä tuotteina (esimerkiksi kahvipavut) tai ainakin kyseisille tuotteille löytyy kohtuullisen tarkkojen oikaisujen jälkeen riittävän vertailukelpoisia tuotteita. Vertailuhintamenetelmää sovellet-

¹⁰³ Ks. Boos 2003 s. 111. Verovelvollinen voi käyttää tätä muuta menetelmää, jos se riippumattomien liiketoimien perusteella johtaa parhaiten markkinaehtoiseen hinnoitteluun.

¹⁰⁴ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku II s. 2 - 3.

¹⁰⁵ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku I s. 6 - 7.

¹⁰⁶ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku I s 7.

¹⁰⁷ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku VI s. 9.

taessa olennaista on nimenomaan siirtohinnoittelun kohteena olevien tuotteiden suhteen vastaavanlaisten tuotteiden löytäminen. Toki tuotekohtaisten erojen lisäksi on vertailussa otettava huomioon myös muut liiketoimen piirteet, mutta lähtökohta on itse tuotteiden samankaltaisuus.¹⁰⁸

USA:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan CUT –menetelmä on suurin ja luotettavin menetelmä markkinaehtoisen tuloksen saavuttamiseksi, jos riippumaton liiketoimi sisältää samanlaisen omaisuuden siirron samana ajankohtana ja olennaisesti samoissa olosuhteissa. Olosuhteet CUT –menetelmän soveltamiselle aineettoman omaisuuden siirtohinnoittelussa vallitsevat yleensä vain, jos verovelvollinen itse on esimerkiksi lisensoinut kolmannelle aineetonta omaisuuttaan tai solminut samantyyppisiä lisenssisopimuksia myös kolmansien kanssa.¹⁰⁹ Ohjeissa mainitaan esimerkkinä, että uusi lääke, jonka arvioidaan saavuttavan markkinoilla monopoliaseman, ei ole vertailukelpoinen vanhan lääkkeen kanssa samaan sairauteen, koska tuottopotentialit ovat erilaiset.¹¹⁰

Markkinahintavertailumenetelmän soveltaminen monimutkaisen suoritteen kuten, know-how'n, siirtohinnoittelussa ei useinkaan ole perusteltua. Jotta know-how suorite olisi vertailukelpoinen, tulisi know-how'n olla ominaisuuksiltaan samanlaista.¹¹¹ Know-how'ta tulisi käyttää samoihin tuotteisiin tai prosesseihin samalla teollisuudenalalla tai samoilla maantieteellisillä markkinoilla, olla luonteeltaan samantyyppistä (ainutlaatuisuus ja kestoaika), omata sama kannattavuuspotentiali (nettonykyarvolaskelman mukaan¹¹²) ja olla samassa kehitysvaiheessa (esim. teknologian ikä), olosuhteiden ja liiketoimen ehtojen olisi oltava samanlaiset ja niin edelleen.¹¹³

Myös Niskakangas on todennut, että aineettoman omaisuuden, patenttien ja know-how'n, arvostamisessa on vaikeaa vertailukelpoisten liiketoimien määrittäminen. Know-how ja patenttien kohteena oleva tietämys ja tekniikka saattavat olla ainutlaatuisia, jolloin vertailukohteita ei löydy, ja oikeuksien siirtohetken arvon määrittäminen saattaa olla hyvinkin hankalaa. Mitä vähemmän know-how'lla on substituuotteja, sitä vaikeammaksi tulee soveltaa hintavertailumenetelmää. Tilannetta voidaan verrata monopoliin.¹¹⁴

On kuitenkin tietyissä tapauksissa mahdollista käyttää markkinahintavertailumenetelmää, jos on löydettävissä esimerkiksi tietoja saman toimialan ja samoissa markkinaolosuhteissa toimivien yhtiöiden yrityskaupoista, joihin on sisältynyt aineetonta omai-

¹⁰⁸ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet II luku s. 4.

¹⁰⁹ Rozek 1996 s. 1194 – 1204. Hän esittää myös esimerkin CUT –menetelmän soveltamisesta lääketeollisuuden patenttien lisenssisopimuksiin. Johtopäätöksensä esimerkistään hän esittää, että CUT –menetelmää tulee ensisijaisesti käyttää, jos on saatavissa tietoa verovelvollisen kolmansien kanssa tekemistä lisenssisopimuksista.

¹¹⁰ Baker & McKenzie 1994 s. 567 - 568.

¹¹¹ Ks. edellä 4.3. Know-how'n ominaisuudet.

¹¹² Nettonykyarvo lasketaan tulevien tuottojen perusteella, vähentämällä arvioidut kustannukset sekä diskonttaamalla saatu nettotuotto alalla tyypillisellä diskonttorolla. Rozek 1996 s. 1195.

¹¹³ Smith – Parr 2000 s. 399 – 400, jossa esitetään runsaasti kritiikkiä tämän menetelmän soveltamista kohtaan aineettoman omaisuuden siirtohinnoittelussa. Ks. myös Mehtonen 2005 s. 282 – 283 ja Baker & MacKenzie 1994 s. 567 – 568.

¹¹⁴ Niskakangas 1983 s. 293 - 294.

suutta, jonka käypä arvo on määritelty. USA:n arvopaperimarkkinoilla listattuja yhtiöitä koskevat uudet kirjanpitosäännökset edellyttävät sulautumistilanteessa yrityskauppoihin sisältyvän goodwillin erittelemistä ostajayhtiön taseessa. Kirjanpitosäännökset siten edellyttävät, että mm. tavaramerkille määritetään kauppahinnan perusteella käypä arvo. Näitä tietoja on käytetty hyväksi esimerkiksi eräässä Konserniverokeskuksen antamassa ennakkotiedossa, jossa oli kyse kotimaisen yhtiön konserniyhtiölleen myymän tavaramerkin käyvistä arvosta.¹¹⁵ Markkinahintamenetelmän käyttämisen mahdollisuus on kuitenkin arvioitava aina tapauskohtaisesti.

Vaikka OECD:n ohjeissa markkinahintavertailumenetelmää priorisoidaan, käytännön elämässä tämän menetelmän soveltaminen ei useinkaan yksinkertaisesti ole mahdollista ainakaan ainoana menetelmänä. Voidaan kuitenkin verrata samankaltaisia liiketoimia, kunhan erottavat tekijät voidaan laskennallisesti korjata. Tiedonsaannin vaikeus riippumattomien osapuolten liiketoimista ja sen hinnasta asettavat myös esteitä menetelmän soveltamiselle. Mehtosen mukaan voidaan myös kysyä, missä määrin on kohtuullista vaatia verovelvolliselta globaalia verokkien etsintää ja niistä saatavien tietojen yhteismitalliseksi saattamista.¹¹⁶

Know-how'n kyseessä ollessa on siis erittäin epävarmaa, että riittävästi tietoa vertailukelpoisista liiketoimista olisi saatavilla. On kuitenkin joissain tapauksissa mahdollista, joskin lienee melko harvinaista, että sama omistaja on lisensoinut vertailukelpoista know-how'ta konserniyhtiöiden lisäksi myös riippumattomille yhtiöille. Tällöin voidaan markkinaehtoisuuden arvioinnin pohjaksi saada vertailukelpoinen liiketoimi, tehdä mahdollisesti joitakin asiaan kuuluvia oikaisuja (esim. liiketoimen ehdot) ja saada näin luotettavasti selville markkinaehtoinen siirtohinta. Tarjoukset etupiiriin kuulumattomille osapuolille tai aidot kilpailevien lisenssisääjien tarjoukset voidaan myös ottaa huomioon.¹¹⁷

5.2.2 Jälleenmyyntihintamenetelmä

Jälleenmyyntihintamenetelmässä (resale price method) siirtohinnan markkinaehtoisuutta tarkastellaan ottamalla lähtökohdaksi ostajayhtiön jälleenmyyntihinta. Jälleenmyyntihinnasta vähennetään bruttomarginaali, jonka tulee kattaa myyjän myynti- ym. toimintokustannukset sekä tuottaa sopiva voitto. Bruttomarginaalin (=jälleenmyyntihintamarginaalin) vähentämisen jälkeen pitäisi lopputulokseksi muodostua osapuolten välinen markkinaehtoinen siirtohinta.¹¹⁸

¹¹⁵ Ks. Laaksonen 2004 s.423 – 424 ja 430 – 431.

¹¹⁶ Mehtonen 2005 s. 114 – 116.

¹¹⁷ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku VI s. 9.

¹¹⁸ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku II s. 4 - 5.

Sopiva jälleenmyyntihintamarginaali voidaan määrittää sen jälleenmyyntihintamarginaalin avulla, jonka riippumaton yritys saa vertailukelpoisessa riippumattomassa liiketoimessa. Liiketoimen vertailukelpoisuutta arvioidaan samojen periaatteiden mukaan kuin markkinahintavertailumenetelmää sovellettaessa ja riippumatonta oikeustointa voidaan pitää vertailukelpoisena, jos vertailtavan oikeustoimen ja konserniyhtiön välisen oikeustoimen väliset erot ovat eliminoitavissa kohtuullisen tarkkoilla oikaisuuilla.¹¹⁹

Jälleenmyyntihintamenetelmässä ei kuitenkaan ole pienillä tuote-eroilla niin olennaista merkitystä kuin markkinahintavertailumenetelmää sovellettaessa, koska tällaiset erot eivät todennäköisesti vaikuta yhtä merkittävästi bruttomarginaaliin. Vaikka itse tuotteelta siten jälleenmyyntihintamenetelmää sovellettaessa vaaditaan vähemmän vertailukelpoisuutta kuin markkinahintavertailumenetelmää sovellettaessa, tosiasia kuitenkin on, että parempi vertailukelpoisuus tuottaa paremman lopputuloksen.¹²⁰

OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa todetaan, että jos etupiiriyritys myöntää alilisenssin kolmannelle osapuolelle, saattaa aineettoman omaisuuden osalta olla mahdollista käyttää myös jonkinlaista jälleenmyyntihintamenetelmää etupiiritoimen ehtojen arvioimiseksi.¹²¹ Konserniyhtiö ei kuitenkaan tyypillisesti luovuta know-how'ta eteenpäin ulkopuoliselle taholle. Jotta jälleenmyyntihintamenetelmää voitaisiin soveltaa know-how'n siirtohinnoitteluun, vaadittaisiin, että 1. konserniyhtiö alilisensoi toiselta konserniyhtiöltä lisensoimaansa know-how'ta eteenpäin kolmannelle ja 2. on olemassa samoilla markkinoilla toimiva likimain vastaavanlaista know-how'ta tai tämän korvaavaa know-how'ta lisensoiva ulkopuolinen yhtiö (tai mieluiten useita), jonka bruttomarginaalia voidaan käyttää vertailukohteena. Koska nämä edellytykset eivät useinkaan täyty, jälleenmyyntihintamenetelmän soveltamismahdollisuudet know-how'n siirtohinnoittelussa ovat lähinnä marginaaliset.

5.2.3 Kustannusvoittolisämenetelmä

Kustannusvoittolisämenetelmässä (cost plus method) otetaan lähtökohdaksi hyödykkeen kustannukset, joihin lisätään kohtuullinen voittolisä. Tässäkin menetelmässä tarvitaan riippumattomien osapuolten välisiä vertailukelpoisia liiketoimia arvioinnin perustaksi, koska kohtuullisena voittolisänä pidetään riippumattoman yksikön vertailukelpoisissa liiketoimissa kustannustensa lisäksi tuottamaa voittolisää.¹²² Jos kustannukset siihen lisätyn sopivan voittolisän jälkeen vastaavat siirtohintaa, on hinnoittelu markkinaehtoisista. Jos sen sijaan siirtohintaa on korkeampi tai matalampi kuin kustannukset lisätynä

¹¹⁹ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku II s. 5.

¹²⁰ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku II s. 4 – 6.

¹²¹ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku VI s. 9.

¹²² OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku II s. 10 - 12.

vertailukelpoisista yrityksistä saadulla voittolisällä, voi siirtohinnoittelu olla markkinaehtoperiaatteen vastaista.

Kustannusvoittolisämenetelmää sovellettaessa on löydettävä ensinnäkin riippumaton yritys, jolla on vertailukelpoinen kustannuspohja ja tarvittaessa on tehtävä oikaisuja. On otettava huomioon 1. toiminnolliset erot (otetut riskit sekä esim. se, onko käytetty vuokrattua omaisuutta vai itse omistettua omaisuutta) 2. kustannuksia lisäävät lisätoiminnot 3. yrityksen tehokkuuden tai tehottomuuden vaikutus voittolisään 4. kirjanpidon yhdenmukaisuus.¹²³

Normaalisti kustannusvoittolisämenetelmässä voittolisä tarkoittaa bruttomarginaalin määrittämistä (välittömät ja välilliset tuotantomarginaalit). Nettomarginaali puolestaan on välittömät ja välilliset tuotantokustannukset lisättyinä liikekustannuksilla, joita ovat valvonta-, yleis- ja hallintokustannukset. Tietyissä tapauksissa voidaan joutua käyttämään nettomarginaaleja tai ainakin liikekustannusten vaikutus on otettava jollain tapaa huomioon. Tässäkin menetelmässä on ensiarvoisen tärkeää toimintoanalyysin tekeminen. On esimerkiksi mahdollista, että ostaja vastaa joistakin yleiskustannuksista, jotka eivät kokonaan liity etupiiritoimeen, vaan myös johonkin muuhun liiketoimintaan. Tähän liittyy silloin ongelma, miten liikekustannukset pitää jakaa esim. liikevaihdon, työntekijämäärän tai jonkin muun kriteerin perusteella.¹²⁴

Kustannusvoittolisämenetelmä perustuu siihen, että pitkällä tähtäimellä yhtiön on pakko saada kustannuksensa katetuiksi. Kustannukset eivät kuitenkaan välttämättä ole yhden vuoden voiton kannalta ratkaiseva tekijä. Kilpailu voi tiettyinä vuosina pakottaa yhtiöt alentamaan hintojaan kustannuksiin nähden. Analyysissä voidaankin tällöin käyttää eri vuosien kustannusten keskiarvoja tai jopa esimerkiksi rajakustannuksia, jos ne antavat tarkemman arvion sopivasta voittomarginaalista.¹²⁵ Voi olla myös vaikeaa arvioida, missä määrin jotkut yksittäiset kustannukset ovat menestyksellisesti tuottaneet liiketoimintavarallisuutta ja voi olla vaikeaa laskea se taloudellinen vaikutus, joka tällä varallisuudella on tietynä vuonna.¹²⁶

Kustannusvoittolisämenetelmän on katsottu soveltuvan erityisesti palvelujen suorittamiseen, puolivalmistekauppaan, sopimukseen yhteisistä laitteistoista ja pitkäaikaisiin osto- ja hankintasopimuksiin.¹²⁷ Näissä kaikissa on yhteistä se, että kustannukset ovat suhteellisen helposti kohdennettavissa juuri laskutettavaan suoritteeseen.

Eräs kustannusvoittolisämenetelmän suosittu soveltamisalue on sopimukseen perustuvan tutkimustyön (ns. Contract R & D) siirtohinnoittelu.¹²⁸ Tutkimuksen varsinaiselle tekijälle on korvattava kaikki kustannukset sekä mahdollinen lisä tutkimuksen innova-

¹²³ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku II s. 12 - 13.

¹²⁴ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku II s. 13 - 15.

¹²⁵ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku II s. 12 ja 14.

¹²⁶ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku VI s. 3.

¹²⁷ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku II s. 10.

¹²⁸ Ks. edellä 2.2.

tiivisuudesta.¹²⁹ Kustannusvoittolisämenetelmän on katsottu soveltuvan hyvin tällaiseen sopimustutkimukseen.¹³⁰ Eri asia on, jos tutkimuksen tekijä haluaa myös hyödyntää know-how'ta, koska silloin tämän tulee maksaa rojaltia know-how'n varsinaiselle omistajalle.

Kustannusvoittolisämenetelmän ongelma know-how'n hinnoittelussa on ensinnäkin se, että know-how'n aiheuttamia kustannuksia voi olla vaikea tunnistaa. Lisäksi menetelmässä oletetaan markkinaehtoisien hinnan muodostuvan liian kaavamaisesti. Know-how'n arvo ei määräydy suorassa suhteessa sen kehittämiskustannuksiin.¹³¹ Kustannusten ja arvon välillä ei välttämättä ole mitään yhteyttä. Erityisesti aineettoman omaisuuden tosiasiallisen markkina-arvon suhde aineettoman omaisuuden kehittämis- ja ylläpitokustannuksiin on usein mahdoton mitata. Eräs syy on se, että aineeton omaisuus, esimerkiksi patentti ja know-how, saattaa olla pitkäaikaisen ja kalliin tutkimus- ja kehittämistoiminnan tulosta – kuitenkin lähiajan välittömät menot voivat olla vähäiset.¹³² Toisaalta taas hinnanmuodostukseen markkinoilla ei juurikaan vaikuta keksintöön uhratut kustannukset, vaan hyvinkin arvokkaan keksinnön tekemisestä on voinut aiheutua omistajalle vain pienet tutkimuskustannukset.¹³³

5.2.4 Voitonjakamismenetelmä

Voitonjakamismenetelmää (profit split method) käytettäessä pyritään markkinaehtoinen hinta löytämään jakamalla liiketoimesta saatava voitto siten kuin riippumattomat yritykset olisivat edellyttäneet voiton jakautuvan. Voitonjakamismenetelmää tulee etupiiriyritysten välillä käyttää varsinkin silloin, jos samanlaisessa tilanteessa riippumattomat yritykset ehkä päättäisivät perustaa jonkinlaisen yhtymän (joint venture). Kyse on siis läheisesti toisiinsa liittyvistä liiketoimista, joihin tarvitaan yritysten yhteispanosta.¹³⁴

Menetelmässä siirtohinnan määrittelyn lähtökohta on voitto, joka pitää ensin tunnistaa ja sitten jakaa pätevän toimintoarvioinnille perustuvan perusteen mukaan konsernin eri osille.¹³⁵ Voitonjakamisperusteita ovat mm. osapuolten liiketoimeen käyttämän aineettoman omaisuuden arvot, suoritettavat toiminnot (contributions) ja otetut riskit.¹³⁶ Muita mahdollisia perusteita voitonjakoon ovat esimerkiksi käytetty pääoma sekä voit-

¹²⁹ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku II s. 16 ja Mehtonen 2005 s. 280.

¹³⁰ Association of German Chambers of Industry and Commerce et al. 1995 s. 94. Vrt. jäljempänä luvussa 6 esiteltävä kustannustenjakojärjestelmä, jossa kustannukset ja täten myös omistusoikeus jakautuvat useille konserniyhtiöille.

¹³¹ Tikka – Nykänen- Juusela 2007 luku 27: Markkinaehdoista poikkeaminen: Rojaltit. Ks. myös Niskakangas 1983 s. 295 - 301 ja KM 1979 s. 58 - 59.

¹³² OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku VI s. 10- 11 ja Mehtonen 205 s. 289 – 290.

¹³³ Ks. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku II s. 12.

¹³⁴ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku III s. 2.

¹³⁵ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ks. luku I s. 8-11 toimintoarvioinnista ja luku III s. 2 - 3.

¹³⁶ Smith – Parr 2000 s. 401.

tojen jako sen mukaan, miten voitot on tosiasiallisesti jaettu riippumattomien osapuolten välillä.¹³⁷

Voitonjakomenetelmässä käytetään apuna ulkopuolisista yrityksestä saatavaa markkinainformaatiota esim. erilaisten toimintojen myötävaikutuksesta voittoon ja havaituisista tuotoista vertailukelpoisia toimintoja suorittavilla riippumattomilla yrityksillä. Menetelmän markkinaehtoisuus johtuu juuri siitä, että voitto jaetaan sen mukaan, miten voiton riippumattomien osapuolten välillä olisi voitu kohtuudella ennustaa jakaantuneen. Voitonjakamismenetelmää sovellettaessa veroviranomaisen tulisi ehdottomasti ottaa huomioon, ettei verovelvollinen etupiiri-toimen ehtojen asettamisajankohtana voinut tietää, miten suuri liiketoimen tosiasiallinen voitto tulee olemaan. Jälkiviisauden välttämiseksi on huolellisesti varmistettava, että voitonjakamismenetelmää sovelletaan niiden tietojen perusteella, joita etupiiriyrityksillä oli käytettävissään liiketoimen tekemisen ajankohtana tai jotka ne kohtuudella saattoivat ennakoita.¹³⁸

Voitonjakamismenetelmää voidaan soveltaa lähinnä kahdella eri tavalla: panosarvioinnin (comparable profit split) tai jäännösarvioinnin (residual profit split) avulla. Näistä ensimmäisessä käytetään laajemmin vertailukelpoisista yrityksistä saatavaa tietoa kuin jälkimmäisessä, joka on jonkin verran teoreettisempi tarkastelutapa.

Panosarvioinnissa jaetaan yhdistetty kokonaisvoitto (yleensä liikevoitto) etupiiriyritysten suorittamien toimintojen suhteellisen arvon perusteella täydennettynä mahdollisimman laajalti ulkopuolisilla markkinoita koskevilla tiedoilla, jotka osoittavat miten riippumattomat yrityksen olisivat voiton jakaneet. Jos panosten suhteellinen arvo voidaan mitata suoraan, ei välttämättä ole tarpeen arvioida panosten tosiasiallista markkina-arvoa. Toisinaan voidaan jakaa bruttovoitto etupiiriyritysten kesken, ja vähentää tämän jälkeen kussakin yrityksessä erikseen muut kustannukset, joita ei vielä ole otettu huomioon bruttovoiton jakamisessa.¹³⁹ Bruttovoiton jakaminen liikevoiton sijasta lienee järkevää esimerkiksi tilanteessa, jossa välittömien ja välillisten muuttuvien kustannusten panosarvo voidaan määrittää, mutta liikekustannusten panosarvon määrittäminen on jostain syystä vaikeaa. Panosarvioinnissa panosten suhteellisen arvon määrittämisessä voidaan vertailla osapuolten erityyppisiä panoksia ja määrittää etupiiriyritysten keskinäisen vertailun ja ulkopuolisen markkinoita koskevan tiedon perusteella prosenttiosuudet.¹⁴⁰

Toinen voitonjakamismenetelmän soveltamistapa, jäännösarviointi, tarkoittaa menettelyä, jossa voitto jaetaan kahdessa vaiheessa. Ensimmäisessä vaiheessa kokonaisvoitto jaetaan etupiiriyritysten kesken siten, että kukin saa tekemiensä liiketoimien perustuottoa vastaavan osan voitosta. Perustuotossa ei yleensä oteta huomioon sitä tuottoa, jonka

¹³⁷ Hay et al. 1994 s. 436.

¹³⁸ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku III s. 3 – 5.

¹³⁹ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku III s. 5 – 6.

¹⁴⁰ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku III s. 5 – 6.

osallistujien omistama ainutlaatuinen ja arvokas omaisuus tuottaisi. Yhdysvaltojen siirtohinnoitteluohjeissa on ns. peruspanosten (routine contributions) katsottu olevan mm. aineellista omaisuutta, palveluita ja sellaista aineetonta omaisuutta, joita samankaltaisissa liiketoimissa toimivat riippumattomat osapuolet omistavat yleisesti. Tällaisille peruspanoksille kohdennetaan sitten markkinoilta saadun informaation perusteella sopiva tuotto omaisuuden kirjanpitoarvolle tai paremminkin markkina-arvolle.¹⁴¹

Toisessa vaiheessa kohdennetaan ensimmäisen jakamisen tuloksena jäljelle jäänyt jäännösvoitto. Tämä jäännösvoitto jaetaan sellaisia tosiasioita ja olosuhteita koskevan analyysin perusteella, jossa otetaan huomioon markkinaehtoperiaate.¹⁴² Jäännösvoiton jakamisessa tulee näin ollen huomioon otetuksi myös kallisarvoinen aineeton omaisuus kuten know-how. Jäännösvoiton jakaminen on voitonjakamisen menetelmää käytettäessä haastavin vaihe, koska tuloja, jotka aiheutuvat jostain tietystä aineettomasta oikeudesta ei välttämättä ole helppo jäljittää. Yhdysvaltojen siirtohinnoitteluohjeiden mukaan kallisarvoisen aineettoman omaisuuden osuus voitosta voidaan saada selvittämällä niiden suhteellinen arvo käyttämällä tietoa ulkopuolisten yritysten omistaman aineettoman omaisuuden markkina-arvosta (external benchmarks) tai pääomittamalla aineettoman omaisuuden kustannukset. Kustannusten perusteella ei kuitenkaan päästä kovinkaan usein aineettoman omaisuuden todellista arvoa kuvaavaan lopputulokseen, koska kustannukset ovat tässä suhteessa huono mittari.¹⁴³

Voitonjakamisen menetelmässä ei kuitenkaan tarvita tarkalleen vertailukelpoisia liiketoimia. Esimerkiksi know-how'n siirtohinnoittelussa menetelmän etuna on juuri tämä seikka silloin, kun ei pystytä kovin hyvin tunnistamaan riippumattomien osapuolten välisiä vertailukelpoisia liiketoimia. Voitonjakamisen menetelmä tarjoaakin joustavuutta ottaa huomioon erityiset etupiiriyritysten tosiasiat ja olosuhteet. Lisäksi riski siitä, että voitto jakautuisi etupiiriyritysten välillä epätasaisesti, vähenee, koska molempien osapuolten voitto on tarkastelun kohteena.¹⁴⁴

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan jos liiketoimen kumpikin osapuoli omistaa arvokasta aineetonta omaisuutta tai ainutlaatuisia varoja, joita on liiketoimessa käytetty ja jotka eroavat liiketoimen potentiaalisten kilpailijoiden liiketoimista, voi voitonjakamisen menetelmä tällaisissa tapauksissa olla asianmukainen, vaikka sen soveltamisessa saattaa esiintyä käytännön ongelmia.¹⁴⁵

Voitonjakamisen menetelmä saattaisi soveltua know-how'sta perittävän rojaltilin siirtohinnoitteluun, koska menetelmässä ei yleensä käytetä tarkalleen vertailukelpoisia liiketoimia. Kirjallisuudessa onkin voitonjakamisen menetelmää tästä syystä pidetty aineetto-

¹⁴¹ Smith – Parr 2000 s. 403- 404.

¹⁴² OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku III s. 6.

¹⁴³ Smith – Parr 2000 s. 405 - 406.

¹⁴⁴ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku III s. 3.

¹⁴⁵ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku VI s. 10. Tätä on tulkittu siten, että OECD:n ohjeissa voitonjakamisen menetelmää on pidetty parempana kuin nettomarginaalimenetelmää Emmanuel – Mehafdi 1994 s. 85.

man omaisuuden siirtohinnoitteluun parhaiten soveltuvana menetelmänä.¹⁴⁶ Voitonjakamismenetelmässä on selvitettävä tarkkaan verovelvollisten omat toiminnot, eikä menetelmässä ole vertailukelpoisuusnäköyksillä niin suurta painoarvoa kuin perinteisissä liiketoimimenetelmissä. Tässä suhteessa voitonjakamismenetelmän on katsottu vastaavan tosiasiallista liikkeenjohtajien tapaa arvostaa aineettomia oikeuksia liiketoimissa.¹⁴⁷

OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa on kuitenkin huomautettu, että koska voitonjakamismenetelmä vaatii soveltamisessa vähän markkinainformaatiota, on vaarana liian subjektiivinen tarkastelutapa. Lisäksi menetelmän heikkoutena ovat soveltamisvaikeudet, joita syntyy, kun tulee laskea etupiiriyhtymien yhdistetyt tuotot ja kustannukset, mikä vaatii tiettyä kirjanpidon yhtenäisyyttä.¹⁴⁸ Lisäksi menetelmän heikkoutena on, samoin kuin muissakin menetelmissä, tiedonsaantivaikeudet esimerkiksi ulkomaisista tytäryhtiöistä kattavaa toimintoanalyysiä varten.¹⁴⁹

On myös kritisoitu sitä, että riippumattomat yritykset eivät normaaliolosuhteissa sovi siirtohinnoistaan voitonjakautumisen perusteella, lukuun ottamatta jonkinlaisia yhteensuhteita ja yhteistyöyhtymisiä. Todellisuudessa voi myös hyvin olla mahdollista, että riippumattomien liikekumppanien välisessä liiketoimessa toinen osapuoli saa liiketoimesta voittoa ja toinen tappiota.¹⁵⁰ Mm. Becker on huomauttanut, että voitonjakamismenetelmää sovellettaessa liikutaan OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan soveltamisalan raja-alueella. Koska voitonjakamismenetelmä kuitenkin nivoutuu todellisen liiketoimen ehtojen tulkintaan eikä pelkästään voiton arvioimiseen, on menetelmää kuitenkin Beckerin mukaan pidettävä markkinaehtoperiaatteen mukaisena.¹⁵¹

Menetelmässä tarkastelukohteena on ensisijaisesti voitto, joka jaetaan toimintoarvioinnin (käytetty omaisuus, otetut riskit) perusteella. Tämä lähtökohta saattaa myös soveltua hyvinkin know-how'n arvostamiseen, koska sen hinnanmuodostuksessa on keskeistä mm. riskit. Voitonjakamismenetelmä on kuitenkin toissijainen siirtohinnoittelumenetelmä, eikä siihen näin ollen voine lähtökohtaisesti tai pelkästään tukeutua.

5.2.5 Liiketoiminettomarginaalimenetelmä

Liiketoiminettomarginaalimenetelmässä (transactional net margin method) arvioidaan liiketoimen nettomarginaalia suhteessa sopivaan perustaan esimerkiksi kustannuksiin,

¹⁴⁶ Smith – Parr 2000 s. 401 – 402 ja Boos 2003 s. 110.

¹⁴⁷ Smith – Parr 2000 s. 401 – 402. Ks. myös Casley – Kritikides 2003 s. 166: Riippumattomat yritykset tyypillisesti harkitsevat liiketoimeen ryhtyessään saamaansa nettomarginaalia sekä myös vastapuolen voittopotentiaalia. Eri mieltä Wright et al 1995 s. 310: riippumattomien osapuolten hinnoittelu tapahtuu alasta riippuen yleensä kustannusvoittolisämenetelmällä tai arvioimalla lopullista myyntihintaa.

¹⁴⁸ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku III s. 4.

¹⁴⁹ Hay et al 1994 s. 435 – 436.

¹⁵⁰ Association of German Chambers of Industry and Commerce et al. 1995 s. 95 ja 98 - 99.

¹⁵¹ Becker 1994 s. 363.

myyntiin tai omaisuuteen. Liiketoiminettomarginaalimenetelmä muistuttaa siten jälleenmyyntihintamenetelmää ja kustannusvoittolisämenetelmää.¹⁵² Vertailuperustana on ensisijaisesti saman verovelvollisen ulkopuolisten kanssa tekemistään vastaavanlaisista liiketoimista saamat nettomarginaalit tai toissijaisesti riippumattomien yritysten vertailukelpoisista liiketoimista saamat nettovoittomarginaalit.¹⁵³

Menetelmää voidaan valaista seuraavalla yksinkertaisella esimerkillä. Yrityksellä on liikevaihto 10, kustannukset myydyille tavaroille 4, joten bruttovoitoksi muodostuu 6. Tästä bruttovoitosta vähennetään yleiskustannukset 4, jolloin liikevoitoksi jää 2. Nettomarginaali on siten 20 %. Kyseistä nettomarginaalia verrataan nettomarginaaliin saman verovelvollisen myydessä tavaroita riippumattomalle ostajalle tai riippumattoman vertailukelpoisen yrityksen saamaan nettomarginaaliin.

Liiketoiminettomarginaalimenetelmän soveltamisessa voidaan erottaa viisi vaihetta: 1. toimintoanalyysin laatiminen, 2. verrokkien tunnistaminen, 3. voittomittarin valinta, 4. analyysille sopivan ajanjakson määrittäminen 5. tulosten järkevyyden testaaminen. Menetelmän käytössä tarvitaan toimintoanalyysiä ensinnäkin etupiiriyrityksestä. Toimintoanalyysissä on keskeistä selvittää mm. omistaako asianomainen etupiiriyritys kalisarvoista aineetonta omaisuutta. Verrokkien tunnistamisessa ensisijaisesti tukeuduttaisiin OECD:n ohjeiden mukaan etupiiriyrityksen sisäisiin vertailukelpoisiin liiketoimiin, mutta jos tämä ei ole mahdollista, tukeudutaan riippumattomien kolmansien välisiin liiketoimiin. Tällaisista kolmansista yrityksistä ja heidän liiketoimistaan tulisi myös laatia toimintoanalyysit.¹⁵⁴

Kolmannessa vaiheessa valitaan sopiva voittomittari. On katsottu, että yleisesti ottaen voitto suhteessa myyntiin on paras mittari, kun arvioidaan jakelijan tai muun tyyppisen myyntiyrityksen siirtohinnoittelua, kun taas voitto suhteessa varoihin sopii valmistusyhtiön voittomittariksi.¹⁵⁵ Useamman vuoden tietoja tulee yleensä käyttää, koska näin vältetään tulosten vääristyminen poikkeuksellisten tapahtumien, markkinapenetratiostrategioiden yms. johdosta. Yleensä riittävä tarkasteluajanjakso on kolme vuotta tai enemmän. Keskimääräinen voittoprosentti saadaan laskemalla tarkasteluajanjakson keskiarvo tai painotettu keskiarvo suhteessa myyntiin. Lopuksi olisi hyvä testata siirtohinnoittelun lopputulos käyttämällä jotain muuta siirtohinnoittelumenetelmää.¹⁵⁶

¹⁵² OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku III s. 8 . Tavallisimmin käytetyt mittarit ovat voitto suhteessa myyntiin (return on sales = ROS) ja voitto suhteessa varoihin (return on assets = ROA). Wright et al 1995 s. 306.

¹⁵³ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku III s. 8 - 9.

¹⁵⁴ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku III s. 13 - 14. On kahta eri koulukuntaa: joidenkin mielestä verrokeiksi voidaan valita melko laajasti samantyyppisiä yrityksiä, koska tämä ei vaikuta olennaisesti sallittuun vaihteluväliin. Toiset taas katsovat, että verrokkeihin tulee tehdä oikaisuja riskien ja toimintojen perusteella, Wright et al 1995 s. 307 - 308.

¹⁵⁵ Ks. tarkemmin Wright et al 1995 s. 308 - 309.

¹⁵⁶ Wright et al 1995 s. 307 - 309.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden liiketoiminettomarginaalimenetelmä pohjautuu USA:ssa kehitettyyn Comparable Profits Method (CPM) –menetelmään, jonka käyttö USA:ssa on nykyään yleistä.¹⁵⁷ USA:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan CPM –menetelmää tulisi kuitenkin käyttää viimesijaisena menetelmänä, kun se aikaisemmin oli ohjeissa jopa menetelmä, jolla testattiin muiden menetelmien luotettavuus.¹⁵⁸ Pohjimmiltaan liiketoiminettomarginaalimenetelmä ja CPM –menetelmä ovat samanlaisia teoreettiselta perustaltaan.¹⁵⁹ Erot liittyvät lähinnä menetelmien soveltamistapoihin.

CPM –menetelmää USA:ssa sovellettaessa valitaan sopiva tuottotaso indikaattori (profit level indicator = PLI). Tämä voi olla esimerkiksi EBIT jaettuna nettomyynneillä tai ns. ”Berry ratio”, bruttomarginaali jaettuna liikekustannuksilla.¹⁶⁰ Sen sijaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeet eivät tunne esimerkiksi Berry ratiota vastaavaa tunnuslukua, eikä OECD:n ohjeissa muutoinkaan kuvata yksityiskohtaisesti liiketoiminettomarginaalimenetelmässä käytettäviä voittotunnuslukuja.¹⁶¹

Liiketoimien väliset erot vaikuttavat tässä menetelmässä vähemmän hintoihin kuin esimerkiksi markkinahintavertailumenetelmässä. Nettomarginaalit voivat myös bruttomarginaaleja helpommin sietää eräitä etupiiritoimien ja riippumattomien osapuolten toimintojen välisiä eroja. Yritysten bruttomarginaalit saattavat vaihdella huomattavastikin johtuen liikekustannusten määrästä, mutta yritykset tuottavat silti suurin piirtein yhtä suuria nettovoittoja.¹⁶² Menetelmässä voidaan myös keskittyä arvioimaan vain sitä osapuolta, joka on vähemmän monimutkainen, ja päätellä tämän voitosta siirtohinnan markkinaehtoisuus, toisin kuin esimerkiksi voitonjakomenetelmässä, jossa kaikkien osapuolten markkinaehtoinen voiton osuus on arvioitava.¹⁶³

OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa esitetään lukuisia varaumia liiketoiminettomarginaalimenetelmän käytölle ja vaatimuksia vertailukelpoiselle liiketoimelle. Vertailtavien yritysten toimintojen erot tulisi ottaa huomioon tekemällä oikaisuja, jos eroilla on olennainen vaikutus nettomarginaaliin. Ohjeissa todetaankin, että liiketoiminettomarginaalimenetelmän käyttö huolestuttaa suuresti erityisesti sen vuoksi, että sitä voidaan soveltaa ottamatta riittävästi huomioon vertailtavien etupiiriyritysten ja riippumattomien yritysten välisiä merkittäviä eroja.¹⁶⁴ OECD:n ohjeissa korostetaankin vertailukelpoisuu-

¹⁵⁷ Vuonna 2000 tehdyn raportin mukaan 60 tapauksessa, joissa oli tehty APA –sopimus (Advance Pricing Agreement), 31 tapauksessa oli käytetty CPM –menetelmää Hamaekers 2003 s. 92. Ks. myös Becker 1994 s. 361, jossa todetaan että yli joka kolmannessa siirtohinnoittelutapauksessa käytetään USA:ssa neljänsiä menetelmiä.

¹⁵⁸ Baker & McKenzie 1994 s. 548. Vuoden 1992 Yhdysvaltojen siirtohinnoitteluohjeissa CPM mainittiin sekä yhtenä käytettävistä menetelmistä että muiden menetelmien tarkistusmenetelmänä.

¹⁵⁹ Wiman 1997 s. 510. Ks. liiketoimivoittomenetelmien historiasta Hamaekers 2003 s. 91.

¹⁶⁰ Ks. tarkemmin PLI –lukuista Boos 2003 s. 108 – 109.

¹⁶¹ Hamaekers 2003 s. 92.

¹⁶² OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku III s. 9. Vrt. Association of German Chambers of Industry and Commerce et al. 1995 s. 99 - 100, jossa todetaan, että erot tuotteissa, toiminnoissa ja riskeissä hyvinkin vaikuttavat myös yrityksen voittoihin.

¹⁶³ Hay et al. 1994 s. 436.

¹⁶⁴ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku III s. 10 – 14 ja 16.

den merkitystä ja sopiva vertailukelpoinen nettomarginaali tulisi etsiä tietyistä riippumattomista liiketoimista (ei esim. alan keskivertonettotuloksista). OECD:n ohjeiden mukaan verovelvolliselle varataan tilaisuus esittää näyttöä olosuhteistaan, jos siirtohintaa poikkeaa nettomarginaalimenetelmällä laskettuna vertailukelpoisten riippumattomien yritysten vaihteluvälistä.¹⁶⁵

Ylipäänsä liiketoiminettomarginaalimenetelmän omaksumista OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin pidetään kompromissiratkaisuna.¹⁶⁶ Menetelmä on saanut osakseen runsaasti kritiikkiä. Suurin kritiikin aihe nettomarginaalimenetelmässä on se, että siirtohinnoittelun perustamista yritysten voittoon ei pidetä hyvänä ratkaisuna, koska yrityksen voitto on lukuisien tekijöiden tulosta ja hinnat ovat vain yksi näistä tekijöistä.¹⁶⁷

Vertailukelpoisuusanalyysissä verrattaessa etupiiriyrityksen ja riippumattomien osapuolten välisiä liiketoimia on tärkeää ottaa huomioon, että nettomarginaaliin ovat saattaneet vaikuttaa mm. uhka uusista alalle tulijoista, kilpailuasema, johdon tehokkuus ja yksittäiset strategiat, korvaavien tuotteiden uhka, vaihtelevat kustannusrakenteet, erot pääomakustannuksissa ja liikealan kokemuksen määrä. Eräiden tekijöiden vaikutusta ei myöskään voida poistaa kovin helposti.¹⁶⁸ Jotta vertailukelpoisuusanalyysistä tulisi luotettava, olisi menetelmää sovellettaessa saatava melko runsaasti riippumattomia liiketoimia koskevaa informaatiota, jota ei etupiiriyrityksen ajankohtana ehkä ole saatavissa. Varsinkin verovelvollisille on vaikeaa saada selville riittävän täsmällisiä tietoja riippumattomien osapuolten liiketoimien voitoista.¹⁶⁹

Ongelmana menetelmän käytössä on myös se, että nettomarginaalimenetelmää sovelletaan vain yhteen etupiiriyritykseen, jolloin yhdelle monikansallisen ryhmän yhtiölle voidaan katsoa kuuluvaksi sellainen voittomäärä, joka epäsuorasti jättää muille yhtiöille epätodennäköisen pienen tai suuren voiton. Tämä sama ongelma on myös muissa siirtohinnoittelumenetelmissä. OECD:n ohjeiden mukaan ongelma kuitenkin korostuu nettomarginaalimenetelmää sovellettaessa, koska monet siirtohintoihin liittymättömät tekijät voivat vaikuttaa nettomarginaaliin, mikä lisää huolta analyysin yksipuolisuudesta.¹⁷⁰

Liiketoiminettomarginaalimenetelmää tulisi käyttää OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan vain 1) poikkeuksellisissa tilanteissa, 2) jos voittoja etupiiriyrityksistä voidaan verrata riippumattomien osapuolten vertailukelpoisista liiketoimista saamiin voittoihin ja 3) sillä edellytyksellä, että liiketoiminettomarginaalimenetelmän sovelta-

¹⁶⁵ Hamaekers 2003 s. 93.

¹⁶⁶ Nettomarginaalimenetelmän mukaanotto OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin yhdeksi ns. neljänneksi menetelmäksi herätti aikanaan suurta vastustusta erityisesti verovelvollisia edustavilta tahoilta (mm. ICC, BIAC). Kuitenkin OECD:n siirtohinnoitteluohjeita kommentoineista osa myös puolsi nettomarginaalimenetelmää erityisesti testaus- ja tarkistustyökaluna, mutta ei yksinomaan siirtohinnoittelumenetelmänä. Ks. Becker 1995 s. 256 – 259.

¹⁶⁷ Ks. mm Becker 1994 s. 363 -364.

¹⁶⁸ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku III s. 11 – 12.

¹⁶⁹ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku III s. 9 – 10.

¹⁷⁰ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku III s. 10.

minen ei missään tilanteessa saisi johtaa siihen, että etupiiriyritystä verotetaan voitosta, jota se ei pystynyt tuottamaan.¹⁷¹

OECD:n ohjeissa poikkeuksellisilla tilanteilla tarkoitetaan tilanteita, joissa todellisen liike-elämän monimutkaisuudet aiheuttavat käytännössä vaikeuksia perinteisten liiketoimimien käytölle.¹⁷² Ohjeissa tarkoitetaan ilmeisesti sitä, että vain harvoissa tapauksissa olisi niin, että kustannusvoittolisää tai luotettavaa bruttomarginaalia ei olisi käytettävissä. Todellisuudessa monissa maissa ei kuitenkaan ole saatavilla tietoja bruttomarginaaleista (esim. Kaakkois-Aasian alueilla). Lisäksi bruttomarginaali saatetaan määrittää eri tavoilla. Nettomarginaali on tällöin usein ainoa luotettava vaihtoehto käytettäväksi siirtohinnoittelussa.¹⁷³

Tämä on osittain myönnetty myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa, koska on tilanteita, joissa bruttomarginaalia ei voida oikaista luotettavasti eikä tehdä siten riippumattomaan yritykseen nähden vertailukelpoiseksi. Jos yritysten toiminnoissa ei kuitenkaan ole olennaisia eroja, voi olla mahdollista soveltaa liiketoimintomarginaalimenetelmää vertaamalla yritysten myynti – nettovoitto - suhteeseen liittyvää marginaalia.¹⁷⁴

Nettomarginaalin laskeminen saattaa ylipäänsä olla hyödyllistä vertailukelpoisten riippumattomien liiketoimien tunnistamiseksi, koska esim. samansuuruiset kiinteät liikekustannukset voivat olla osoitus toimintojen samankaltaisuudesta.¹⁷⁵

Myös CPM –menetelmän soveltaminen on USA:ssa saanut osakseen kritiikkiä. Tähän on syynä mm. liian vähäinen vertailukelpoisuus etupiiriyrityksen ja verrokkien kanssa. CPM –menetelmää käytetään usein, eikä riittävää vertailukelpoisuutta aina varmisteta. USA:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan on toisinaan riittävää, että käytetään tuotantoalojen tai yritysyhmiön keskivertotuloksia tai otetaan satunnaisotannalla verrokkeja saman alan yritysten joukosta. Saatujen tulosten perusteella siirtohinnoitteluun puututaan, jos etupiiriyrityksen tulos ei ole yhdenmukainen vertailussa saatujen tulosten mediaanin kanssa.¹⁷⁶ Tulosten vaihteluvälin käyttö koskee USA:n siirtohinnoittelusäännöksissä myös muita menetelmiä, joten tältä osin kritiikki ei kohdistu ainoastaan CPM –menetelmään. CPM –menetelmää, kuten muutakaan menetelmää, ei tule soveltaa sokeasti.¹⁷⁷

Know-how'n arvostamisessa nimenomaan vertailukelpoisten liiketoimien löytäminen on vaikeinta. Itse tuotteen ei nettomarginaalimenetelmää sovellettaessa tarvitse olla sa-

¹⁷¹ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku III s. 1 -2. Ks. Hamaekers 2003 s. 92.

¹⁷² OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku III s. 1.

¹⁷³ Casley – Kritikides 2003 s. 164. Ks. myös Hamaekers 2003 s. 92, jossa todetaan, että USA:ssa usein valitaan CPM –menetelmä juuri nettomarginaalitietojen saatavuuden ansiosta.

¹⁷⁴ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku III s. 14 – 15.

¹⁷⁵ Casley – Kritikides 2003 s. 164.

¹⁷⁶ Hamaekers 2003 s. 93. Menetelmän puolustajien mielestä tämä ongelma on kuitenkin vältettävissä segmentoimalla vertailukelpoiset yritykset oikein suhteessa toimintoihin, riskeihin ja tuotteisiin, Casley – Kritikides 2003 s. 165.

¹⁷⁷ Casley – Kritikides 2003 s. 167 – 168.

manlainen, mikä ensi tuntumalta saattaisi puoltaa menetelmän käyttöä know-how'n siirtohinnoittelussa. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan kuitenkin liiketoimintomarginaalimenetelmää sovellettaessa etupiiriyrityksen tulisi olla sellainen yritys, jonka osalta voidaan löytää luotettavaa tietoa vertailukelpoisista liiketoimista. Tämä merkitsee usein sitä, että etupiiritoimeen osallistuneista yrityksistä valitaan yksinkertaisin, jolla ei ole arvokasta aineetonta omaisuutta tai ainutlaatuista omaisuutta.¹⁷⁸ Vertailukelpoisuusnäkökohtien vuoksi ohjeissa todetaankin, että nettomarginaalimenetelmää voi olla vaikea soveltaa aineettomaan omaisuuteen.¹⁷⁹ Koska liiketoimintomarginaalimenetelmän käytölle esitetään muutenkin ohjeissa melko tiukkoja vaatimuksia varsinkin vertailukelpoisuusarvioinnin suhteen, ja menetelmää suositellaan käytettäväksi viimeisenä keinona, ei menetelmää myöskään voi ensisijaisesti suositella know-how'n siirtohinnoitteluun, jos on mahdollista käyttää muita menetelmiä.

5.3 Kokoavia päätelmiä

Jokaisella OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa esitetyllä menetelmällä on omat vahvuutensa ja heikkoutensa. Kussakin siirtohinnoittelutilanteessa on pääteltävä, mikä juuri kyseisessä tilanteessa on sopivin siirtohinnoittelumenetelmä ottaen huomioon käytettävissä olevat tiedot ja siirron kohteena olevan omaisuuden laatu. Vaikka siirtohinnoittelumenetelmän valinta siten on tapauskohtaista, voidaan know-how'n siirtohinnoittelussa kuitenkin tehdä tiettyjä johtopäätöksiä eri menetelmien sopivuudesta.

Markkinahintavertailumenetelmä on luotettavin tapa saavuttaa markkinaehtoperiaatteen mukainen siirtohinnoittelun lopputulos. Käytännössä on tavallista, että myös aineettoman omaisuuden rojaltien tasoa lähestytään ensiksi markkinahintavertailumenetelmän kautta, ja tämän jälkeen tyypillisesti liiketoimintomarginaalimenetelmän ja kahden vaihtoehdoisen profit split – menetelmän kautta.¹⁸⁰

Markkinahintavertailumenetelmän käyttö asettaa kuitenkin huomattavia edellytyksiä tietojen saannille riippumattomien osapuolten välisistä vertailukelpoisista liiketoimista. Ainutlaatuisen know-how'n siirtohinnoittelussa tämän menetelmän käyttö ei siten välttämättä ole mahdollista. Ihanteellinen tilanne siirtohinnoittelun kannalta tietenkin on, jos konserniyhtiön on luovuttanut myös konsernin ulkopuoliselle yhtiölle know-how'ta, jolloin mahdollisten oikaisujen jälkeen pystytään selvittämään markkinaehtoinen siirtohintaa myös etupiiriliiketoimelle.

¹⁷⁸ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku III s. 14.

¹⁷⁹ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku VI s. 10.

¹⁸⁰ Mehtonen 2005 s. 287 – 288.

Jälleenmyyntihintamarginaalimenetelmä ei sovellu know-how'n siirtohinnoitteluun, koska know-how on tyypillisesti omaisuutta, jota ei alilisensoida eteenpäin kolmansille osapuolille.

Kustannusvoittolisämenetelmän vahvuutena know-how'n siirtohinnoittelussa on menetelmän tietynlainen yksinkertaisuus verrattuna liiketoimivoittomenetelmiin. Know-how'n syntymiseen vaikuttaneet kustannukset on löydettävä ja määriteltävä sopiva voitollisia. Voittolisän suuruus riippuu mm. otetuista riskeistä. Koska kuitenkin know-how'n arvo ei suoraan määrydy kustannusten suhteessa, on tässä menetelmässä omat ongelmansa. Varsinkin, jos voidaan katsoa, että know-how on syntynyt vahingossa liiketoiminnan sivutuotteena, voi kustannusvoittolisämenetelmä tuottaa harhaanjohtavan tuloksen.

Voitonjakamismenetelmän soveltaminen on käytännössä haasteellisinta. Tätä menetelmää on kuitenkin pidetty ainutlaatuisen aineettoman omaisuuden siirtohinnoitteluun periaatteessa hyvin soveltuvana menetelmänä. Jos markkinahintavertailumenetelmän tai kustannusvoittolisämenetelmän soveltaminen ei know-how'n siirtohinnoittelutilanteessa tule kyseeseen, voidaan tämän jälkeen selvittää voitonjakomenetelmän soveltuvuus. Voitonjakomenetelmää käytetään eri maissa lähinnä silloin, kun kyse on kompleksisista tai erityisen suuren verotuksellisen intressin tapauksista. Tällöin käytetään useimmiten ”residual profit split” eli jäännösarviointiin perustuvaa voitonjakomenetelmään. Voiton jakaminen panosten arvojen suhteessa vaatii kuitenkin tuekseen pätevän panosten arvonnäilytyksen, ja tässä yhteydessä on erityisen arvokasta, jos käytettävissä olisi riippumatonta vertailumateriaalia.¹⁸¹

Liiketoiminettomarginaalimenetelmän soveltamista voidaan suositella vain, jos mikäään muu menetelmä ei jossakin know-how'n siirtohinnoittelutilanteessa sovellu. Liiketoiminettomarginaalimenetelmän käytössä on tällöin huolellisesti varmistettava vertailtavien kohteiden riittävä vertailukelpoisuus suhteessa etupiiriliiketoimeen.¹⁸² Liiketoiminettomarginaalimenetelmän käyttö on hyväksytty eri maissa lähinnä siinä tilanteessa, kun muut menetelmät eivät vaikeuksista sovellu tilanteeseen. Käytännössä liiketoiminettomarginaalimenetelmän käyttö on kuitenkin melko yleistä.¹⁸³ Oikein käytettynä liiketoiminettomarginaalimenetelmä voikin tarjota käyttökelpoisen keinon selvittää markkinaehtoinen siirtohintaa haasteellisessa aineettoman omaisuuden siirtohinnoittelutilanteessa.

¹⁸¹ Mehtonen 2005 s. 291 – 296.

¹⁸² Mehtonen 2005 s. 291 – 296.

¹⁸³ OECD (Comments from PriceWaterhouseCoopers) 2006.

6 KUSTANNUSTENJAKOJÄRJESTELMÄ

6.1 Yleistä

OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa kustannustenjakojärjestelmällä (cost contribution arrangement = CCA) tarkoitetaan järjestelmää, jossa yritykset ovat sopineet jakavansa ne riskit ja kustannukset, jotka aiheutuvat omaisuuserien, palveluiden tai oikeuksien kehittämisestä, tuottamisesta tai hankkimisesta, ja jossa osapuolet myös samalla määrittävät kunkin osanottajan näihin omaisuuseriin, palveluihin tai oikeuksiin kohdistuvat oikeudet ja velvollisuudet.¹⁸⁴ Kyseessä on sopimusjärjestely eikä niinkään erillinen juridinen yksikkö tai kiinteä toimipaikka. Kustannustenjakojärjestelmässä jokaisen osanottajan osuutta kustannuksista vastaa osuus näitä kustannuksia vaativan toiminnan odotetuista eduista ts. kukin osapuoli saa käyttää hyväkseen osuuttaan toiminnan tuloksista omistajan tavoin ilman, että joutuisi maksamaan erillistä lisenssimaksua. Vastaavasti kustannustenjakojärjestelmän ulkopuolisen tahon on maksettava korvausta sille kustannustenjakojärjestelmän osapuolelle, jonka omaisuuserää, palvelua tai oikeutta hän käyttää.¹⁸⁵

Yhdysvaltojen siirtohinnoitteluohjeiden mukaan kustannustenjakojärjestelmää käytetään yhden tai useamman aineettoman omaisuuden kehittämiseen ja tästä aiheutuvien tutkimus- ja tuotekehitystoiminnan kustannusten jakamiseen. Kustannustenjakojärjestelmän käyttö on siten rajoitetumpaa kuin OECD:n ohjeissa, jossa sallitaan kustannustenjakojärjestelmän käyttö mm. konsernin sisäisissä palveluissa.¹⁸⁶

Yleisin kustannustenjakojärjestelmä konsernissa on tutkimus- ja tuotekehittelytoimintayksikön kustannusten jakamiselle tarkoitettu järjestely, jossa kukin konserniyhtiö odottaa hyötyvänsä kustannustenjakojärjestelmästä esimerkiksi saamalla osuuden aineettomasta oikeudesta. Kustannustenjakojärjestelmiä käytetään lisäksi myös esimerkiksi yritysten yhteisten johtamispalveluiden tai mainoskampanjan kehittämiskustannusten jakoon.¹⁸⁷ Maksuista, joita kustannustenjakojärjestelmän osapuoli maksaa kustannusten jaon perusteella käytetään erilaisia nimiä kuten hallinto- tai know-how- maksu tai service fee – eli palvelumaksu.¹⁸⁸

¹⁸⁴ Yhdysvaltojen siirtohinnoitteluohjeissa vastaavaa järjestelmää kutsutaan Cost Sharing Arrangementiksi (= CSA), Boos 2003 s. 139.

¹⁸⁵ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku VIII s. 2.

¹⁸⁶ Boos 2003 s. 140 – 142. Yhdysvaltojen kustannustenjakojärjestelmää koskevat säännökset tulivat sovellettaviksi lopullisessa muodossa vuoden 1996 alusta lähtien, ja ne sisältyvät U.S. Treas. Reg. § 1.482-7 lukuun. Ks. historiasta Anwar et al. 2004 s. 3.

¹⁸⁷ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku VIII s. 3.

¹⁸⁸ Tikka – Nykänen – Juusela 2007 luku 27: Markkinaehtoista poikkeaminen: Kustannustenjakojärjestelmät. Ks. myös Niskakangas 1983 s. 321. Niskakankaan mukaan yleisimmin käytetty nimitys on hallintomaksu.

Kustannusten jakamiseen verrattuna on lisensointi kuitenkin selkeästi yleisempi tapa veloittaa aineettoman omaisuuden käytöstä. Laskentajärjestelmien työmäärien kannalta rojaltien käyttö on usein selvästi joustavampi vaihtoehto kuin kustannusten jako. Joissakin tilanteissa kustannustenjako voi kuitenkin olla mielekkäämpi vaihtoehto. Näin voi olla esimerkiksi silloin, kun lisenssinantajan voi olla vaikeaa rahoittaa toimintaansa verrattuna kustannustenjakojärjestelmään. Järjestelmä helpottaa kalliiden tuotekehityskustannusten rahoittamista, ja sitä voidaan käyttää myös joustavasti yhdessä tutkimusali-hankintatyön kanssa. Toisaalta vaikka lisenssisopimusten laadinnalta vältytäänkin, saattaa markkinaehtoisen kustannustenjakojärjestelmän laadinta olla vähintään yhtä monimutkaista ja työlästä.¹⁸⁹

6.2 Edellytykset kustannustenjakojärjestelmän markkinaehtoisuudelle

6.2.1 Yleistä

OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa käsitellään erityisesti sitä, millä edellytyksillä kustannustenjakojärjestelmä edustaa markkinaehtoperiaatetta. Tiivistetysti voidaan todeta, että OECD:n ohjeiden mukaan järjestelmässä sovelletaan silloin markkinaehtoperiaatetta, kun voidaan ajatella, että myös riippumattomat osapuolet voisivat ryhtyä kyseiseen järjestelyyn ja odottaisivat saavansa uhraamallaan kustannuksilla niitä vastaavan kohtuullisen edun. Myös riippumattomat yritykset voisivat ryhtyä kustannustenjakoon esimerkiksi pienentääkseen riskejään ja mahdollisia tappioitaan.¹⁹⁰

OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa mainitaan erityisesti seuraavat seikat, joiden on täyttyvä, jotta kustannustenjakojärjestelmää voidaan pitää markkinaehtoisena: 1) järjestelmään osallistuvat vain yritykset, jotka odottavat voivansa saada välittömästi tai välillisesti hyötyä kustannustenjakojärjestelmästä, 2) järjestelmässä on erityisesti määriteltä minkä luontoisen ja laajuisen hyödyn osallistuja saa järjestelmän tuloksista, 3) järjestelmän osapuolet maksavat vain järjestelmään tyypillisesti kuuluvia maksuja, 4) osanottajien maksamat maksut määritetään käyttäen jotakin asianmukaista allokointimetodia suhteessa kullekin osanottajalle järjestelmästä odotettavaan hyötyyn 5) järjestelmä sallii tasapainottavien maksujen maksamisen silloin, kun olosuhteiden muutoksen johdosta alkuperäinen kustannusten allokointi ei ole enää asianmukainen ja 6) järjestelmäs-

¹⁸⁹ Mehtonen 2005 s. 281. Ks. myös Torkkel 2003 s. 290, jossa todetaan, että kustannustenjakojärjestelmät ovat käytännössä hyvin harvinaisia suomalaisissa kansainvälisissä konserneissa.

¹⁹⁰ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku VIII s. 4 - 5.

sä voidaan tehdä oikaisuja mm. uusien osanottajien tullessa järjestelmään tai vanhojen osanottajien poistuessa järjestelmästä.¹⁹¹

6.2.2 Osapuolten panokset

Jotta kustannustenjakojärjestelmä olisi markkinaehtoperiaatteen mukainen, kunkin osapuolen panoksen on vastattava sitä, mitä riippumaton osapuoli olisi vastaavissa olosuhteissa tehnyt. Panos voidaan suorittaa hyödykkeinä, palveluina, oikeuksina tai esimerkiksi rahana.¹⁹²

Jokaisen kustannustenjakojärjestelmään osallistuvan panosten tai kustannusten suhteellinen arvo tulee ensinnäkin määrittää. Panosten arvot eivät yleensä ole suoraan määritettävissä, koska usein panokset käsittävät esimerkiksi varojen, rakennusten, koneiden tai laitteiden antamista osittain järjestelmän käyttöön tai tiettyjen palvelujen tarjoamista. Panosten arvojen määrittelyssä tulee nojautua OECD:n ohjeiden mukaisiin markkinaehtoihin arvostusratkaisuihin. Jos jonkun osapuolen panos ja hänen hyväksensä tuleva odotettavissa oleva hyöty poikkeavat toisistaan, tämä on kompensoitava osapuolten välisellä erillisellä tasoitusmaksulla (balancing payment).¹⁹³

OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa ei suoraan mainita, tuleeko osapuolen kustannustenjakojärjestelmään antamasta panoksesta periä voittolisää. Kustannustenjakojärjestelmän luonteesta johtuen on katsottu, että voittolisää ei tule pääsääntöisesti periä.¹⁹⁴ Voittolisä voi tulla kysymykseen vain, jos sopijapuoli luovuttaa olemassa olevia aineellisia tai aineettomia hyödykkeitä ja nämä tulevat osaksi kustannustenjakojärjestelmän tarkoittamaa hyödykettä, palvelua tai oikeutta, eli ko. hyödykkeiden omistusoikeus siirtyy yhdeltä osapuolelta kaikkien osapuolten yhteisomistukseen.¹⁹⁵

Oikeuskirjallisuudessa on asiasta ollut eri näkemyksiä. Niskakankaan mukaan jaettavaan kustannuksiin olisi mahdollista lisätä kohtuullinen voittolisä.¹⁹⁶ Helmisen mukaan osapuolen panoksen arvoon voidaan sisällyttää pieni voittolisä, joka ei ole kuitenkaan korvausta riskinotosta, vaan joka tulee sisällyttää sillä perusteella, että pitkällä tähtäimellä yhtiön on katettava kustannuksensa ja pyrittävää tuottamaan voittoa.¹⁹⁷

¹⁹¹ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku VIII s. 15.

¹⁹² OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku VIII s. 6 - 7.

¹⁹³ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku VIII s. 6 - 7.

¹⁹⁴ Torckel 2003 s. 284 – 285 ja 291.

¹⁹⁵ Ks. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku VIII s. 5.

¹⁹⁶ Niskakangas 1983 s. 326 – 327 ja 331, jossa viitataan OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin vuodelta 1979.

¹⁹⁷ Helminen 2000 s. 145, jossa viitataan tässä kohdin OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin vuodelta 1979 sekä Niskakankaaseen 1983 s. 326 sekä Helminen 2008 luku 8: Siirtohinnoittelu: Kustannustenjakojärjestelmät.

Näkemykseni mukaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa tarkoitetaan, että osapuolen panokseen ei sisältyisi lähtökohtaisesti voittolisää, vaikka panos arvostetaan sen käyvän arvon mukaan suhteessa toisten osapuolten panoksiin. Kustannustenjakojärjestelmästä mahdollisesti seuraava voitto tai tappio realisoituu vasta lopullisten hyödykkeiden, palveluiden tai oikeuksien myötä.¹⁹⁸ Näin ollen osapuolen ei kuulu saada voittolisää siinä vaiheessa, kun kustannustenjakojärjestelmän piirissä olevia omaisuuseriä, palveluita tai oikeuksia kehitetään. Osapuoli tulee saamaan voittonsa (tai tappionsa) kustannustenjakojärjestelmän tuottaman lopputuloksen perusteella.¹⁹⁹

Yhdysvaltojen siirtohinnoitteluohjeissa korostetaan sitä, että ensinnäkin tulee määrittää, mitkä kustannukset kuuluvat kustannustenjakojärjestelmän piiriin. Esimerkiksi vuonna 2003 siirtohinnoitteluohjeisiin sisällytettiin säännös, jonka mukaan kustannustenjakojärjestelmän piiriin kuuluviin kustannuksiin on luettava myös ne kustannukset, jotka aiheutuvat tutkimustoimintaan osallistuville työntekijöille annettavien osakeoptioiden tms. kannustimien käytöstä.²⁰⁰ Yhdysvaltojen siirtohinnoitteluohjeissa voittolisän periminen panokselle on kiellettyä. Tähän on kuitenkin olemassa kaksi poikkeusta: 1) osapuolen olemassa olevan aineettoman oikeuden luovuttamisesta ja 2) sopijapuolen aineellisen omaisuuden käytöstä on veloitettava markkinaehtoinen korvaus.²⁰¹

6.2.3 Odotetut hyödyt kustannustenjaon pohjana

Kustannustenjakojärjestelmässä perustavanlaatuisen oletus on, että jokaisella osapuolella on oltava kohtuulliset odotukset järjestelmällä saavutettavista hyödyistä. Eri asia sinänsä on saavutetaanko odotetut hyödyt vai ei. Esimerkiksi tutkimus- ja tuotekehitystoiminta voi tuottaa epäonnistuneen lopputuloksen.²⁰² Erityisesti kun kustannustenjakojärjestelmässä kehitetään aineetonta omaisuutta, saattaa tuottaa vaikeuksia määritellä, millaisia järjestelmällä saavutettavat hyödyt tulevat olemaan. Järjestelmä saattaa synnyttää patenteja tai sitten osapuolet voivat päätyä tietojen säilyttämiseen pelkästään patentoimattoman know-how'n muodossa.²⁰³

Koska kustannustenjakojärjestelmän osapuolten maksamat panokset määräytyvät tulevaisuudessa – useiden vuosienkin päästä – mahdollisesti saatavien hyötyjen perusteel-

¹⁹⁸ Torkkel 2003 s. 286.

¹⁹⁹ Ks. kustannustenjakojärjestelmästä myös Mehtonen 2005 s. 131 – 136, jossa ei mainita voittolisän lisäämistä osapuolen panokseen, vaan korostetaan panoksen suhdetta odotettavissa olevaan hyötyyn. Panos-hyöty –suhteen on oltava sellainen, josta myös riippumattomat yritykset olisivat keskenään sopineet.

²⁰⁰ Tämä uusi säännös saattaa olla jopa niin merkittävä erityisesti teknologia-alan yhtiöille, jotka antavat huomattavasti optioita työntekijöilleen, että tämänkaltaiset yhtiöt saattavat jopa luopua kustannustenjakojärjestelmän käytöstä. Ks. Anwar et al 2004 s. 3 – 4.

²⁰¹ Torkkel 2003 s. 284.

²⁰² OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku VIII s. 5.

²⁰³ Smith – Parr 2000 s. 412.

la, voidaan toisinaan osapuolten panoksiin joutua tekemään olosuhteiden muuttuessa oikaisuja, jotta panokset vastaisivat paremmin ennakoitujen hyötyjen suhdetta. OECD:n ohjeissa mainitaan esimerkkeinä ennusteet uuden tuotantolinjan myyntimääristä tai osapuolten saamat ennakoidut rojaltitulot uuden prosessin lisensoinnista.²⁰⁴

Mitään yleistä ohjetta sen määrittämiseksi, miten kustannustenjakojärjestelmään osallistujan osuus kustannuksista saataisiin vastaamaan tämän saamaa hyötyä, ei voida antaa. Odotettuja hyötyjä osapuolen kohdalla voidaan arvioida sen mukaan, paljonko osapuolen odotetaan saavan lisätuloja tai säästävän kustannuksia järjestelyn ansiosta.²⁰⁵ Vaikka teoriassa tämä olisikin oikea tapa arvioida järjestelmän markkinaehtoisuutta, on tämä käytännössä melko mahdotonta. Tästä syystä useimmiten käytetään jotain kaava- maista jakoperustetta kuten liikevaihtoa, käytettyjen, tuotettujen tai myytyjen yksiköiden määrää, brutto- tai nettoliikevoittoa, työntekijöiden määrää, investointien määrää jne., mikä myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa hyväksytään sillä edellytyksellä, että jakoperuste on valittu oikein. Jos jälkikäteen huomataankin, että yritys on maksanut kustannuksia enemmän kuin on saanut hyötyä, saattaa tämä herättää epäilyksiä jakoperusteen oikeellisuudesta. Jakoperusteen sopivuutta on kuitenkin arvioitava sen mukaan, olisivatko riippumattomat yritykset vertailukelpoisissa olosuhteissa, ottaen huomioon kaikki kohtuudella ennakoitavat seikat, päätyneet samaan jakoperusteeseen.²⁰⁶

Myös Yhdysvaltojen siirtohinnoitteluohjeiden mukaan kustannustenjakojärjestelmän osanottajan tulee näyttää, että se odottaa saavansa hyötyä järjestelmässä kehitetystä aineettomasta omaisuudesta joko käyttämällä tällaista aineetonta omaisuutta itse tai lisensoimalla sen edelleen.²⁰⁷ Samoin kuin OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa myös Yhdysvaltojen säännösten mukaan odotettuja hyötyjä on mitattava joko suoraan (järjestelmän tulosten ansioista saatavat lisätulot tai kertyvät säästöt) tai epäsuorasti jonkin johdonmukaisen perusteen mukaan kuten myydyt, tuotetut tai käytetyt yksiköt, liikevaihto tai liikevoitto.²⁰⁸

Käytännössä yleisin kustannusten jakoperuste on konserniyhtiön liikevaihto suhteessa koko konsernin liikevaihtoon.²⁰⁹ Niskakangas esittää myös vaihtoehtoisina hyväksyttävinä kustannusten jakoperusteina mm. tytäryhtiön voiton ja tytäryhtiön investointien volyymin. Niskakankaan mukaan liikevaihto jakoperusteena on kuitenkin käyttökelpoi-

²⁰⁴ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku VIII s. 8 – 10.

²⁰⁵ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku VIII s. 7.

²⁰⁶ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku VIII s. 7-8.

²⁰⁷ Boos 2003 s. 140 – 142 ja 144. Ennen vuotta 1996 aineettomasta omaisuudesta saaduksi hyödyksi ei riittänyt se, että osapuoli olisi saanut omaisuuden lisensoinnista rojaltituloja, vaan osapuolen tuli itse käyttää aineetonta omaisuutta liiketoiminnassaan. Vrt. OECD:n ohjeet, jossa mainitaan välitön tai välillinen hyöty, OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku VIII s. 15.

²⁰⁸ U.S. Treas. Reg. § 1.482-7 (f) (3) (ii) - (iii) (A-D).

²⁰⁹ Hiltunen 1997 s. 89 – 90. Konsernissa voidaan liikevaihdon lisäksi käyttää muina jakoperusteina esim. palkkamenot. Ks. myös Helminen 2000 s. 143.

nen, ja täydellistä jakoperustetta tuskin on löydettävissä.²¹⁰ Liikevaihto jakoperusteena ei kuitenkaan sovellu puhtaisiin myyntiyhtiöihin, koska näiden liikevaihto muodostuu usein suureksi, vaikka se tosiasiaassa on vain valmistusyhtiön jatke.²¹¹

6.2.4 Muutokset kustannustenjakojärjestelmän osapuolissa

Kustannustenjakojärjestelmän alkuperäiset osanottajat voivat erinäisistä syistä vaihtua. OECD:n ohjeiden mukaan järjestelmään tulevan uuden osanottajan on tietyissä tapauksissa korvattava markkinaehtoisella liittymismaksulla (ns. buy-in payment) järjestelmään liittyessään saamansa etu. Ohjeissa on kuitenkin huomautettu, että liittymismaksua ei vaadita uudelta osapuolelta, jos aikaisemmalla kustannustenjakojärjestelmän toiminnalla ei ole arvoa. Toisaalta uusi osanottaja voi liittyessään tuoda järjestelmään esimerkiksi kehitteillä olevaa aineetonta omaisuutta, jolloin muiden osanottajien on korvattava tälle aineettoman omaisuuden arvo tai omaisuuden käyttö.²¹² Myös know-how voi olla omaisuutta, jonka korvaaminen tulee kyseeseen liittymismaksuna.²¹³ Liittymismaksut voidaan suorittaa könttäsuumana, erissä tai rojalteina.²¹⁴

Erytyisesti kehitteillä olevan aineettoman omaisuuden liittymismaksujen tilanteet tuovat usein esiin hyvin vaikeita arvostusongelmia omaisuuden käyvästä arvosta. Tärkeää on, että on tiedossa tarkka ajankohta, jolloin kehitteillä oleva aineeton omaisuus on siirtynyt kustannustenjakojärjestelmän piiriin. Osapuolten intressit on tarkoin määriteltävä, otettava huomioon aineettoman omaisuuden kehitysaste sekä riskit.²¹⁵ Aineettoman omaisuuden erilaiset arvostamismallit ovat usein ongelmallisia, koska kehitteillä olevalle aineettomalle omaisuudelle ei ole olemassa todellisia kassavirtoja tai historia-tietoihin perustuvia myyntejä tai tuottoja, joihin perustaa laskelmat ja ennusteet. Jos kuitenkin yritys on myös aikaisemmin osallistunut tutkimus- ja tuotekehitysprojekteihin, voidaan tästä saatavaa tietoa mm. tuottoprosentista tai pääomakustannuksista käyttää hyväksi uudessa arvostamistilanteessa.²¹⁶

Yhdysvaltojen veroviranomaiset käyttävät aineettoman oikeuden liittymismaksun arvostamisessa useimmiten lähtökohtana ns. markkinakapitalisoinnin mallia, jossa aineet-

²¹⁰ Niskakangas 1983 s. 327 - 330. Myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeet sallivat useampia jakoperusteita, ja tarvittaessa on samanaikaisesti käytettävä useampaa kuin yhtä jakoperustetta. Ks. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku VIII s. 7-9.

²¹¹ Helminen 2000 s. 143.

²¹² OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku VIII s. 12 -13.

²¹³ Levey – Miesel – Garofalo 2001 s. 26.

²¹⁴ U.S. Treas. Reg. § 1.482-7 (g) (7) (i-iii) ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku VIII s. 12 -13, jossa mainitaan, että buy-in maksu voi tapahtua rojalteina, jos maksaja saa vain oikeuden käyttää aineetonta omaisuutta.

²¹⁵ Smith – Parr 2000 s. 413 - 414.

²¹⁶ Levey – Miesel – Garofalo 2001 s. 28 ja 30. Ks. tarkemmin kehitteillä olevan aineettoman omaisuuden arvostamisongelmista ja -metodeista s. 27 – 35.

toman omaisuuden arvo määritetään koko yritykselle laskettavan markkina-arvon perusteella. Näin toimitaan erityisesti, jos yritys on pörssinoteerattu. Arvon määrittely jokaiselle aineettoman oikeuden erälle koko yrityksen arvo silmällä pitäen on kuitenkin vaikea ja subjektiivinen prosessi, jolla on taipumus johtaa aineettoman omaisuuden ylihinnoitteluun tai väärin hinnoitteluun. Lisäksi tämä menetelmä ei ole avuksi aineettomasta omaisuudesta saatavan voiton allokoinnissa kustannustenjakojärjestelmän osapuolten kesken, mikä on kuitenkin olennaista arvioitaessa liittymismaksun määrää.²¹⁷

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan vastaavasti kuin uudelle kustannustenjakojärjestelmän osapuolelle kustannustenjakojärjestelmästä lähtevälle osanottajalle voivat muut osapuolet joutua maksamaan markkinaehtoisena lunastusmaksun tämän osuudesta järjestelmässä (ns. buy-out payment). Tämä edellyttää kuitenkin sitä, että luopuva osapuoli jättää muiden osapuolten käyttöön jotain sellaista kustannustenjakojärjestelmään kuuluvaa omaisuutta, jolla on arvoa. Toisinaan kustannustenjakojärjestelmään jäävien osapuolten intressit eivät ole lisääntyneet yhden osapuolen poisjäännin seurauksena, jolloin mitään lunastusmaksua ei myöskään tulisi maksaa.²¹⁸ Lunastusmaksujen määrittämiseen liittyvät ongelmat ovat samankaltaisia kuin edellä liittymismaksujen yhteydessä käsitellyt. Lunastusmaksun suuruudessa tulee kuitenkin ottaa huomioon, että kustannustenjakojärjestelmään jäljelle jäävän omaisuuden arvoa saattaa laskea merkittävän osapuolen poisjääminen järjestelmästä mm. menetettyjen synergiaetujen kautta. Luopuvalle osapuolelle ei tulisi automaattisesti korvata tämän uponneita kustannuksia, vaan ottaa huomioon kustannustenjakojärjestelmään kuuluvan omaisuuden tosiasiallinen arvo luopumishetkellä.²¹⁹

Osapuolten vaihtuessa kustannustenjakojärjestelmässä on myös syytä tarkistaa järjestelmään jäljelle jäävien osuudet kustannuksiin ja odotettuihin tuottoihin, ja tehdä tarvittavia oikaisuja. Koko kustannustenjakojärjestelmän loppuessa jokaisen osapuolen on luonnollisesti saatava kustannuksiaan vastaava osuus kustannustenjakojärjestelmän koko toimintakauden tuloksista.²²⁰

6.3 Know-how'n siirto kustannustenjakojärjestelmässä

Kustannustenjakojärjestelmä soveltuu luontevimmin juuri tutkimustoiminnasta aiheutuneiden kustannusten kohdistamiseen, koska tällainen järjestelmä on parhaimmillaan selkeä keino jakaa muutoin hankalasti allokoidavissa olevat maksut eri yhtiöille.²²¹ Eri

²¹⁷ Ks. markkinakapitalisoinnin mallista ja sen kritiikistä tarkemmin Levey – Miesel – Garofalo 2001 s. 32 – 34.

²¹⁸ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku VIII s. 8, 12 – 14.

²¹⁹ Levey- Miesel – Garofalo 2001 s. 38 – 39.

²²⁰ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luku VIII s. 14.

²²¹ Ks. Niskakangas 1987 s. 58.

maiden veroviranomaiset ovat hyväksyneet kustannustenjakojärjestelmän hyödylliseksi keinoksi laskuttaa know-how-virroista, koska on uskottu, että kustannustenjakojärjestelmällä saatetaan toisinaan päästä lähemmäksi markkinaehtoisuutta kuin erillislaskutuksella.²²² Esimerkiksi järjestelmä voi estää suurten voittomäärien siirtämisen peitelysti tytäryhtiöstä emoyhtiöön, koska erillisen rojalтин määrä saatettaisiin mitoittaa moninkertaiseksi kehityskustannuksiin nähden. Näin ollen kustannustenjakojärjestelmä johtaa useimmiten kohtuulliseen, vaikkakaan ei täsmälliseen lopputulokseen.²²³

Myös Anson ja Ahya suosivat kustannustenjakojärjestelmän käyttöä know-how'n siirtohinnoittelussa. Esimerkiksi tilanteessa, jossa teknisiä know-how-suoritteita kulkee kahden yhtiön välillä molempiin suuntiin, kustannustenjakojärjestelmä havaittiin parhaiten toimivaksi siirtohinnoittelun muodoksi. Molemmat osapuolet olivat kehittäneet aineetonta omaisuutta ennen kustannustenjakojärjestelmän perustamista, mutta buy-in suorituksia ei maksettu, koska osapuolilla oli samankaltaiset aineettoman omaisuuden kehityskustannukset. Know-how'ta analysoitaessa molemmat osapuolet olivat kehittäneet toisiaan vastaavanlaisesti mm. arvokkaita henkilöresursseja ja koulutusohjelmia. Kustannustenjakojärjestelmässä valittiin jakoperusteeksi bruttotuotot, joiden perusteella hyötyjen oletettiin jakautuvan suhteessa 75:25, ja kustannukset know-how'n edelleenkehittämisestä jaettiin tämän mukaisesti.²²⁴

Vaikka esimerkkitapauksessa järjestelmän perustamishetkellä osapuolten katsottiin omistavan suunnilleen yhtä arvokasta know-how'ta, jatkossa toisen osapuolen liiketoiminnan analysoitiin hyötyvän enemmän know-how'sta. Esimerkkitapaus kuvastaa hyvin sitä, että hyötyjen ja kustannusten jakoperusteen arvioiminen vaatii tarkkaa analysointia.

Know-how'n kehitystoiminta voi olla riskialtista. Kustannustenjakojärjestelmässä tutkimustoiminnan kustannukset jaetaan, vaikka tällaiseen toimintaan liittyvä riski saattaa myöhemmin realisoitua. Tämä on perusteltua, koska sen hetken tietämyksen mukaan kun kustannuksia syntyi, oli tutkimustoiminta ehdottomasti kannattavaa, ja jaetut kustannukset ovat olleet kaikkien osapuolten intressissä.²²⁵ Jos siis kustannustenjakojärjestelmän tuotekehitysprojekti johtaa epäonnistumiseen, kustannukset on myös helpompi tässäkin tapauksessa hyväksyä osapuolilla vähennyskelpoisiksi verrattuna liiketappioihin, jotka yleensä herättävät epäilyksiä veroviranomaisissa.²²⁶

Toisaalta yksittäistapauksissa järjestelmä ei aina vastaa hyvin markkinaehtoperiaatetta: tytäryhtiö voi käyttää arvokasta know-how'ta jonkin aikaa alhaisin kustannuksin.

²²² Niskakangas 1983 s. 321.

²²³ Niskakangas 1983 s. 326 – 327. Samaa mieltä myös Smith – Parr 2000 s. 411- 412, koska kustannustenjakojärjestelmässä maksetut maksut perustuvat osoitettavissa oleviin kustannuksiin.

²²⁴ Anson – Ahya 2004 s. 38 – 39.

²²⁵ Niskakangas 1983 s. 330.

²²⁶ Smith – Parr 2000 s. 412.

Kokonaisuutena ja pitkällä aikavälillä tarkasteltuna järjestelmän on kuitenkin katsottu toimivan vähintäänkin välttävästi.²²⁷

Kustannustenjakojärjestelmä asettaa tiukkoja vaatimuksia kustannusten allokoinnille markkinaehtoperiaatetta vastaavasti sen mukaan, miten hyödyt kehitettävästä know-how'sta jakautuvat osapuolten kesken. Osapuolilla tulee siten olla hyvin perusteltu käsitys järjestelmällä saavutettavan know-how'n arvosta kullekin osapuolelle. Myös vuosittaisia oikaisuja on tarvittaessa tehtävä osapuolten panoksiin. Lisäksi liittymis- ja lunastusmaksuja koskevat tilanteet voivat olla erittäin haastavia, koska näissä on kyse vaikeasti arvostettavan know-how'n arvonmäärityksestä. Jos kuitenkin näistä ongelmista selvittää kunnialla, voi kustannustenjakojärjestelmä olla know-how'n siirtohinnoittelussa hyvin toimiva apuväline.

²²⁷ Niskakangas 1983 s. 326- 327.

7 KNOW-HOW –KORVAUS SUOMALAISEN KONSERNIYHTIÖN VEROTUKSESSA

7.1 Kohdistamisongelma

Lähtökohtana konserniverotuksessa on, että konsernissa tulot ja menot kohdistetaan oikeille konserniyhtiöille (verotuksen erillisyyden periaate). Tämän vaatimuksen on katsottu seuraavan tuloverojärjestelmän yleisistä periaatteista.²²⁸ Kansainväliseen konserniin kuuluvan yhtiön verotuksessa erillisyyden periaatteen noudattaminen on erityisen korostunutta, koska toisin kuin kotimaisissa konserneissa avoin tuloksentasaus konserniavustuslain mukaisesti ei ole kansainvälisessä konsernissa mahdollista.²²⁹

Menon vähennyskelpoisuutta tarkastellaan Suomen sisäisessä lainsäädännössä yleissäännöksen EVL 7 §:n valossa, kun taas tulojen veronalaisuus perustuu lähtökohtaisesti EVL 4 §:n yleissäännökseen. Ensinnäkin verotuksessa tulee selvittää oikea verosubjekti know-how –korvaukselle ts. se, kenen tulonmuodostusta menon kuuluu rasittaa tai kelle kuuluvasta tulosta on kyse (kohdistamisongelma).

Jotta meno olisi suomalaiselle konserniyhtiölle vähennyskelpoinen, tulee sen olla EVL 7 §:n mukaan vakaassa ansiotarkoituksessa tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä aiheutunut meno. Konsernisuhteissa edellytetään, että meno on kohdistettavissa juuri kyseiselle konserniyhtiölle, jonka verotuksessa meno aiotaan vähentää.²³⁰

EVL 7 §:n mukaisen arvioinnin lähtökohtana on yleensä verovelvollisen oma subjektiivinen näkemys siitä, että meno todella on tarkoitettu tuottamaan tuloa verovelvollisen omassa liiketoiminnassa. Konserniyhtiöiden välisissä oikeustoimissa on katsottu osapuolten etuyhteystilanteen vuoksi, että kohdistamisongelman tarkastelutapa on kuitenkin osittain objektiivinen.²³¹ Verotuksessa joudutaan valvomaan, onko meno todella uhrattu kyseisen konserniyhtiön tulon hankkimiseksi, vai onko meno uhrattu esimerkiksi koko konsernin yhteisen taloudellisen intressin vuoksi. Lähtökohtana konsernisuhteissa on, että kustannus on vähennyskelpoinen, jos riippumaton yritys olisi vertailukelpoisessa tilanteessa ollut halukas maksamaan toiminnasta. Kyse on ns. hyötytestistä eli siitä, onko meno myös objektiivisesti tarkastellen hyödyttänyt suomalaista maksajayhtiötä.²³²

²²⁸ Verovelvollisen kohdistamisratkaisuun on katsottu voitavan puuttua ilman nimenomaista korjaukseen oikeuttavaa lainsäädännöstäkin. Ranta-Lassila 2001 s. 34.

²²⁹ Helminen 2000 s. 35.

²³⁰ Ainoastaan harvinaisissa poikkeustapauksissa on emoyhtiö voinut vähentää menon, joka on suoritettu toisen konserniyhtiön nimissä, kun meno on selvästi uhrattu vähennystä vaativan yhtiön oman tulonmuodostuksen intressissä. Tikka 1995 s. 85.

²³¹ Tikka 1995 s. 87 ja Helminen 2000 s. 16 - 22 ja 35 - 39.

²³² Helminen 2000 s. 36 – 43 ja 89.

KHO 2007/1194(29): A Oy kuului A-konserniin Yhdysvalloista olevan A Corp:n tytäryhtiönä. A-konsernin tytäryhtiöiden henkilöstöllä oli oikeus osallistua A Corp:n optio-ohjelmaan. Ohjelman mukaan työntekijöillä oli oikeus saada optioita, jotka oikeuttivat merkitsemään Yhdysvalloista olevan emoyhtiön liikkeelle laskemia uusia osakkeita hintaan, joka vastasi osakkeen markkinahintaa option antamispäivänä. Tytäryhtiöt, joiden palveluksessa optioiden saajat olivat, maksoivat emoyhtiölle optioiden kohdeosakkeen käyvän arvon optioiden käyttämishetkellä ja työntekijän osakkeesta maksaman merkintähinnan välisen erotuksen määrän emoyhtiön takaisinveloitussopimuksen nojalla tekemän veloituksen mukaisesti. Emoyhtiö A Corp:n tytäryhtiöltään A Oy:ltä näin veloittama määrä, joka vastasi A Oy:n työntekijöiden merkitsemien emoyhtiö A Corp:n osakkeiden käyvän arvon ja merkintähinnan erotusta, oli A Oy:n verotuksessa vähennyskelpoinen meno. Äänestys 4–1.²³³

EVL 4 §:n mukaan konserniyhtiön veronalaista tuloa ovat kaikki sen rahana tai rahanarvoisena etuutena saamat tulot, ellei tuloa ole erityisesti säädetty verovapaaksi. Tulon veronalaisuus perustuu lähtökohtaisesti kirjanpitoon ja subjektiiviseen arviointitapaan. Lähtökohtana on, että verotuksen kohteena ovat vain verovelvollisen todella saamat tulot, eivätkä tulot, joita verovelvollinen olisi voinut saada. Konsernissa markkinaehtoperiaatteen soveltaminen merkitsee kuitenkin siirtymistä subjektiivisesta tarkastelutavasta osittain objektiiviseen tarkasteluun.²³⁴ Sellaisten tulojen verottaminen, joita verovelvollinen olisi voinut saada, mutta ei ole saanut, edellyttää VML 31 §:n erityissäännöksen tai verosopimuksen tulonoikaisuartiklan soveltamista. VML 31 §:ää sovellettaessa tulojen saamista verrataan siihen tilanteeseen, miten riippumattomat yhtiöt olisivat toimineet. Jos suomalainen yhtiö ei esimerkiksi peri lainkaan korvausta suoritteista, joita se on antanut muille konserniyhtiöille, voidaan tulo, joka suoritteista olisi pitänyt saada, lisätä VML 31 §:n nojalla yhtiön verotettavaan tuloon.²³⁵

7.2 Arvostamisongelma

Kohdistamisongelman jälkeen on vielä selvitettävä, onko suorite hinnoiteltu oikein (arvostusongelma). Voidaan kysyä, onko hinnoittelussa käytetty käypää arvoa ja olisiko riippumaton osapuoli suorittanut menosta tai saanut tulosta saman hinnan. Jos verotuksessa katsotaan, että siirtohinnoittelussa on poikettu näiden säännösten edellyttämästä markkinaehtoisuudesta, voidaan menoon kohdistuvan ylihinnan vähennyskelpoisuus evätä suoraan EVL 7 §:n perusteella.²³⁶ Sen sijaan pelkästään EVL 4 §:n perusteella ei veronalaista tuloa voida lisätä, vaikka hinnoittelussa olisi käytetty käypää arvoa alem-

²³³ Vrt. KHO 31.3.1998/544, jossa katsottiin, että suomalainen emoyhtiö ei voinut verotuksessaan vähentää ulkomaisen tytäryhtiön palveluksessa olevan suomalaisen henkilökunnan Suomeen maksettua eläkevakuutusmaksuja, koska kyseisten kustannusten oli katsottava kerryttäneen ulkomaisen tytäryhtiön tuloa.

²³⁴ Helminen 2008 luku 8: Siirtohinnoittelu: Markkinaehtoperiaate.

²³⁵ Helminen 2000 s. 43 – 44.

²³⁶ Tikka 1983 s. 239.

paa hintaa, ja yhtiöltä olisi siten jäänyt tuloa saamatta.²³⁷ Kansainvälisissä tilanteissa menon vähennyskelpoisuus tai tulon alihintaisuus voidaan oikaista suoritteiden markkinaehtoiseen määrään siirtohinnoitteluoikaisua koskevan VML 31 §:n tai verosopimuksen tulonoikaisuartiklan nojalla.²³⁸

Vanhastaan Suomen oikeuskäytännössä hyväksyttiin myös tietynlainen konsernituki siten, että suomalaisen emoyhtiön vähennyskelpoiseksi menoksi hyväksyttiin EVL 7 §:n nojalla tytäryhtiön puolesta uhraamansa meno. Meno hyväksyttiin vähennyskelpoiseksi lähinnä silloin, kun tytäryhtiöllä oli tappiollisuuden vuoksi tuen tarve ja tytäryhtiön kohdalolla oli olennainen merkitys emoyhtiön toiminnalle. Oikeuskäytäntö muodostui sellaiseksi, että tietyissä tilanteissa juuri perustetun tai tappiollisen tytäryhtiön tukeminen suuremman tappion syntymisen estämiseksi katsottiin toiminnaksi, joka on emoyhtiön omassa intressissä. Konsernituen vähennyskelpoisuus oli kuitenkin erityinen poikkeus muutoin noudatetusta markkinaehtoperiaatteesta.²³⁹

Yritys- ja pääomaverouudistuksen johdosta 19.5.2004 jälkeen konsernitukea koskeva oikeustila on muuttunut.²⁴⁰ Uudistuksessa voimaan tulleen uuden EVL 16 §:n 7 kohdan mukaan tilanteessa, jossa konserniyhtiöt²⁴¹ omistavat yhteensä vähintään 10 prosenttia osakeyhtiön osakepääomasta, EVL 6 §:n 1 momentissa tarkoitetulle yhtiölle²⁴² vähennyskelpoisia menoja eivät ole tältä osakeyhtiöltä olevien muiden saamisten kuin myyntisaamisten menetykset ja arvonalenemiset, tällaiselle yhtiölle annettu konsernituki sekä muut vastaavat osakeyhtiön taloudellisen aseman parantamiseksi ilman vastasuoritusta suoritettavat menot. Siten konsernituen antaminen samaan konserniin kuuluvalla yhtiöllä ei enää nykyään ole mahdollista.²⁴³ Lain esitöissä kyseistä säännöstä perustellaan sillä, että säännös tukee uuden järjestelmän johdonmukaisuutta. Koska verovapaasti luovutettavien käyttöomaisuusosakkeiden hankintamenot ja käyttöomaisuusosakkeiden hankintamenoista tehdyt arvonalennuspoistot eivät ole enää vähennyskelpoisia, ei myöskään konsernituki voi tällöin olla vähennyskelpoinen, koska muutoin tämä johtaisi siihen, että hankintamenojen vähennyskelvottomuus voitaisiin osittain välttää.²⁴⁴ Säännöksen voidaan katsoa liittyvän myös siirtohinnoitteluun, koska sen voidaan katsoa estävän

²³⁷ Ranta-Lassila 2001 s. 34 – 35.

²³⁸ Joissakin tilanteissa myös VML 28 §:n tai 29 §:n soveltaminen voivat tulla kysymykseen.

²³⁹ Helminen 2000 s. 40 - 42.

²⁴⁰ Ks. siirtymäsäännösproblematiikasta Mattila 2004a s. 296 – 297.

²⁴¹ Konserniyhtiöillä tarkoitetaan EVL 6b §:n 7 momentissa osakeyhtiölain 1 luvun 3 §:ssä tarkoitettuun konserniin kuuluvia yhtiöitä tai sellaisia yhtiöitä, joissa kaikissa yhdellä tai useammalla luonnollisella henkilöllä, oikeushenkilöllä tai näillä yhdessä on osakeyhtiölain 1 luvun 3 §:ssä tarkoitettua määräysvaltaa vastaava määräysvalta.

²⁴² Säännöksessä viitataan EVL 6 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuun yhteisöön, joita ovat muut kuin pääomasijoitustoimintaa harjoittavat osakeyhtiöt tai osuuskunnat sekä säästöpankit ja keskinäiset vakuutusyhtiöt.

²⁴³ Ks. tarkemmin EVL 16 §:n 7 kohdan tulkinnasta mm. Juusela 2004 s. 224 – 232.

²⁴⁴ HE 92/2004 kohta 3.3.7 ja VaVM 12/2004 s. 7.

myös epäsuoran, hinnoittelun muodossa annettavan, konsernituen vähennyskelpoisuuden.²⁴⁵

Kirjallisuudessa EVL 16 §:n 7 kohdan uutta säännöstä on kritisoitu mm. sillä perusteella, että säännöstä ei tulisi tulkita liian laajasti konserniyhtiöiden siirtohinnoitteluun puuttuvaksi säännökseksi, eikä sen nojalla tulisi lisätä yhtiön verotettavaan tuloon esimerkiksi perimättä jätettyä korkoa.²⁴⁶ Menon vähennyskelpoisuuden osalta uusi säännös aiheuttaa rajanveto-ongelmia siitä, missä menee hyväksyttävän siirtohinnoittelun ja vähennyskeltottoman konsernituen välinen raja.²⁴⁷ Koska siirtohinnoittelun puutteisiin voidaan edelleen puuttua VML 31 §:n markkinaehtoperiaatetta kuvastavalla säännöksellä, on uutta säännöstä tarpeen soveltaa ainoastaan selviin EVL 16 §:n 7 kohdassa mainittuihin konsernituen antamistilanteisiin.

7.3 Know-how –korvauksen vähennyskelpoisuudesta

7.3.1 Erilliset rojaltit

Suomalaisen yhtiön ulkomaiselle konserniyhtiölle maksamat rojaltit ovat yleensä EVL 7 §:n mukaisesti suomalaisen yhtiön oman tulonhankkimistoiminnan intressissä olevia menoja, jos myös mikä tahansa riippumaton yritys olisi halukas maksamaan rojaltia saamastaan know-how'sta. Vero-oikeudessa on jo vanhastaan yleisesti hyväksytty rojaltilien vähennyskelpoisuus myös etuyhteysyritysten välillä, koska rojaltit ovat jo luonteensa puolesta sellaisia korvauksia, joita maksetaan myös riippumattomille yrityksille.²⁴⁸

Mitä selkeämmin kyse on yksittäisestä konkreettisesta know-how –suoritteesta, joka on hyödyttänyt suomalaista konserniyhtiötä, sitä varmemmin kustannus on vähennys-

²⁴⁵ Valtiovarainvaliokunnan mietinnössä todetaan säännöksen yhteydestä siirtohinnoitteluun seuraavasti: ”Konsernituen vähennyskelpoisuutta voidaan joissain tilanteissa pitää poikkeamana markkinaehtoperiaatteesta. Suomalaisen oikeuskäytännön mukaan konsernitukea voidaan antaa tappiolliselle tytäryhtiölle, vaikka siirtohinnoittelussa olisi noudatettu oikeita siirtohinnoitteluperiaatteita ja vaikka tappiollinen yhtiö olisi markkinaehtoperiaatteen mukaisesti velvollinen itse kantamaan toimintansa riskit. OECD:n siirtohinnoitteluperiaatteet eivät tunne konsernituen muodossa tapahtuvaa poikkeamista markkinaehtoisista hinnoitteluperiaatteista, eikä menettely yleensä ole mahdollista useimmissa maissa. Myös Suomen sisäinen lainsäädäntö (VML 31 §) samoin kuin Suomen solmimat verosopimukset edellyttävät markkinaehtoperiaatteen noudattamista. Konsernitukea voidaan kuitenkin edelleen antaa uudistuksen jälkeenkin. Emoyhtiö voi rahoittaa uutta tytäryhtiötä omalla tai vieraalla pääomalla ja myös hinnoittelutuella. Esitys koskee vain näiden erien vähennyskeltottomuutta ja viime kädessä sitä, että näitä rahoitustapoja on käsiteltävä verotuksessa samalla tavoin.” VaVM 12/2004 s. 7.

²⁴⁶ Ks. mm. Mattila 2004b s. 494 – 495 ja Andersson 2004 s. 506. Ks. kritiikistä muiltakin osin Andersson 2004 s. 497 – 506.

²⁴⁷ Andersson 2004 s. 503- 504.

²⁴⁸ Ks. esim. KHO 1973 B II 516.

kelpoinen Suomessa. Sen sijaan jos kyseessä on koko konsernin intressissä syntynyt kustannus, sen kohdistamista suomalaiseen tytäryhtiöön ei välttämättä hyväksytä.²⁴⁹

Jos suomalainen tytäryhtiö on valmistusyhtiö, joka maksaa rojalta esimerkiksi tietyn emoyhtiön kehittämän valmistusmenetelmän käytöstä, ei kohdistamisongelman kannalta useinkaan ole epäselvyyttä siitä, etteivätkö rojalit tällöin palvelisi tytäryhtiön liiketoimintaa. Sen sijaan jos kyseessä on pelkkä myyntiyhtiö, ei rojaltimaksujen liittyminen tytäryhtiö omaan tulonmuodostukseen ole yhtä selvää.²⁵⁰

EVL 7 §:n nojalla voidaan kuitenkin hyväksyä vähennyskelpoiseksi tuotekehitystoiminnan rojaltimeho, jos tuotekehitystoiminta on epäsuorasti hyödyttänyt myyntiyhtiötä esimerkiksi paremman myyntikatteen muodossa, joka on saatu kehitystyön ansiosta syntyneistä paremmista tuotteista. Vähennyskelpoisuus edellyttää myyntiyhtiöltä tällöin vahvaa näyttöä siitä, että yhteys liiketoimintaan on olemassa ja että kyseinen erä ei ole jo sisällytetty niihin hintoihin, joilla valmistusyhtiö on siirtänyt tuotteita myyntiyhtiöön.²⁵¹

Esimerkiksi seuraavassa julkaisemattomassa päätöksessä KHO katsoi konserniyhtiöiden välillä poiketun markkinaehtoperiaatteesta, kun yhdysvaltalainen emoyhtiö peri suomalaiselta pelkästään myyntitoimintaa harjoittaneelta tytäryhtiöltään rojalteja mm. know-how'sta.²⁵²

Julkaisemattomassa tapauksessa KHO 24.9.1993 T 3561 suomalainen tytäryhtiö oli maksanut n. 10 miljoonaa markkaa eli 5 % arvonlisäverottomasta liikevaihdosta rojaltimaksua yhdysvaltalaiselle emoyhtiölleen. Rojalteista 2 % liikevaihdosta oli korvausta emoyhtiön omistamien patenttien ja tavaramerkkien tuomasta hyödystä tytäryhtiölle sekä 3 % liikevaihdosta oli korvausta tietotaidosta ja teknisestä avusta. Suomalainen tytäryhtiö harjoitti pääasiassa myyntitoimintaa, mutta selvitti tehneensä maahantuomiinsa tavaroihin myös jalostamis- ja muuntamistoimenpiteitä. Tapauksessa ei mainita tytäryhtiön toimialaa, mutta kyseessä on teknisesti ja kemiallisesti erittäin pitkälle kehitettyjen tuotteiden myyntitoiminta. Emoyhtiö vastasi keskitetysti konsernin tuotekehittämisestä. Rojalit oli erotettu tavaran myyntihinnasta ja se maksettiin erillisenä suoraan emoyhtiölle. Konsernilla oli tytäryhtiöitä myös lukuisissa muissa Euroopan maissa, joissa kaikissa vastaavanlaisten rojaltien vähennyskelpoisuus oli hyväksytty.

Suomalaisen tytäryhtiön verotuksessa kiista koski vain rojalтин suuruutta, joka verotarkastuskertomuksen mukaan olisi tullut olla 2 %:ia 5 %:in sijasta. Tarkastuskertomuksessa ei kuitenkaan esitetty mitään perusteluja tai laskelmia väitteen tueksi. Yhtiö sen sijaan lääninoikeudelle tekemässään valituksessa perusteli laajasti maksetun rojalтин oikeaa määrää OECD:n siirtohinnoitteluperiaatteiden mukaisilla menetelmillä. Kuitenkin sekä lääninoikeus että KHO hylkäsivät valituksen. Lääninoikeuden mukaan yhtiö ei ollut näyttänyt saaneensa rojaltimaksun vastineeksi enempää hyötyä liiketoiminnassaan kuin vastaavan rojalтин määrän, jonka yhtiö oli jo saanut verotuksessa vähentää. Näin ollen yhtiöiden

²⁴⁹ Ks. Helminen 2000 s. 89 – 94.

²⁵⁰ Ks. Helminen 2000 s. 89 – 94.

²⁵¹ Helminen 2000 s. 90.

²⁵² Vrt. samansuuntainen jäljempänä kohdassa 7.2.2. selostettava tapaus KHO 17.7.1986/2772.

välillä katsottiin poiketun VerL 73 §:n mukaisesti siitä, mitä riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu. KHO puolestaan ei perustellut yhtiölle kielteistä ratkaisuaan mitenkään, vaan lääninoikeuden päätös jätettiin pysyväksi. KHO äänesti päätöksestä 3 -2.²⁵³

Finckenberg on kritisoinut edellä esitettyä päätöstä erityisesti KHO 1993 T 3561 tapauksesta ilmenevän verovelvollisen näyttövelvollisuuden osalta.²⁵⁴ Mielestäni merkille pantavaa tapauksessa on myös se, että lääninoikeus ja KHO hylkäsivät suomalaisen tytärmuutintyhtiön verotuksessa rojaltilmaksuista nimenomaan sen osuuden vähennyskelpoisuuden, joka kohdistui know-how'sta perittyihin rojalteihin. KHO on päätenyt ilmeisesti katsomaan, että patenteista ja tavaramerkeistä maksetut rojaltilit toisivat konkreettisemmän hyödyn suomalaiselle myyntiyhtiölle, ja näiltä osin rojaltilien vähennyskelpoisuus hyväksyttiin. Tähän ratkaisuun päädyttiin, vaikka tytäryhtiö oli selvittänyt myyvänsä tuotteita, joiden myynnin yhteydessä tarvitaan erityistä tietämystä sekä tehneensä maahantuomiinsa tavaroihin jalostamis- ja muuntamistoimenpiteitä.

Mielestäni know-how voi sen patentoimattomuudesta huolimatta olla aivan yhtä arvokasta ja hyödyllistä liiketoiminnalle kuin patentit tai tavaramerkki. Näkemykseni mukaan tapauksesta KHO 1993 T 3561 ei tulisi vetää kovin pitkälle meneviä johtopäätöksiä know-how'n vähennyskelpoisuudesta ensinnäkään siksi, koska kyseessä on vanhahko julkaisematon äänestyspäätös. Know-how'n merkitys liiketoiminnassa on kasvanut ja kasvaa edelleen, ja sen hyödyllisyys liiketoiminnassa tulee siten yhä vaikeammaksi kiistää. Toisaalta verovelvollisen tulisi pyrkiä tarkasti selvittämään, mitä hyötyjä liiketoiminnassa know-how tuottaa, koska know-how voi käsittää hyvin monenlaisia vaikeasti määriteltävää omaisuutta.

KHO:n tapauksessa 1993/3009 (B 504) konsernin sisäisten rojaltilien vähennyskelpoisuus sen sijaan hyväksyttiin. Rojalteja maksanut suomalainen tytäryhtiö harjoitti sekä myynti- että valmistustoimintaa. Tässä tapauksessa kyse oli järjestelmästä, jossa hallintomaksu kattoi erilaisia palveluja sekä emoyhtiön kehittämän know-how'n (atk-pohjainen laadunvalvontajärjestelmä) käyttöoikeuden.

KHO 27.8.1993/3009 (B 504). A Oy harjoitti pääasiassa valokuva-alan tuotteiden tukkukauppaa ja kuvanvalmistusta. Se oli yhdysvaltalaisen emoyhtiönsä kanssa 31.10.1966 tekemällään markkinoinnin palvelusopimuksella sitoutunut suorituksiin, joiden suuruus oli vuosittain enintään 1,5 %:ia yhtiön kokonaisymyynnistä. Lasketut määrät olivat kunakin vuonna perustuneet asianomaisen vuoden budjetoitujen markkinointipalveluiden määrään, joka oli jaettu Suomen liikevaihdon ja kokonaisylikevaihdon suhteessa. A Oy oli suorittanut maksuja emoyhtiölle 0,50 %:ia vuodelta 1984, 0,44 %:ia vuodelta 1985 ja 0,33 %:ia vuodelta 1986, kokonaisymyynnistään. A Oy oli saanut sopimuksen perusteella korvauksetta käyttöönsä emoyhtiön kehittämän ja asentaman atk-pohjaisen laadunvalvontajärjestelmän, hopean erottamistoimintaan liittyvän neuvonnan, erilaisia palveluita, jotka liittyvät laitevirheisiin ja käyttöongelmiin sekä koulutus-

²⁵³ Ks. tapausta kommentoinut Finckenberg 1994 s. 215 – 216.

²⁵⁴ Finckenberg 1994 s. 215 – 216. Ks. tarkemmin näyttövelvollisuusproblematiikasta jäljempänä 7.4.2.

ohjelmien suunnittelupalveluita. Asiassa oli otettava huomioon, mitä nämä palvelut, sikäli kun niitä oli saatavissa, maksoivat ulkopuolisilta hankittuina. Esitetyn selvityksen perusteella ei voitu katsoa, että edellä mainittujen palvelumaksujen suorittaminen A Oy:n emoyhtiölle, perustuisi sopimukseen, jonka taloudelliset ehdot verotuslain 73 §:n tarkoittamalla tavalla poikkesivat siitä, mitä toisistaan riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu. Lääninoikeuden päätös ja toimitetut jälkiverotukset, joissa arviolta puolet maksuista oli palautettu A Oy:n tuloon, kumottiin.

Tapauksessa kyse oli hallintomaksun vähennyskelpoisuuden osalta ainoastaan siitä, minkä suuruisen rojaltin yhtiö saa vähentää. Koska kyseessä oli myynti- ja valmistusyhtiö, olivat rojalit suhteessa liikevaihtoon prosentuaalisesti hyvin pieniä. Maksujen vähennyskelpoisuutta ei kiistetty, vaan mm. know-how'n laadunvalvontajärjestelmän muodossa katsottiin hyödyttävän tytäryhtiön omaa liiketoimintaa, harjoittihan se myös mm. kuvanvalmistustoimintaa.

Korkeimman hallinto-oikeuden käytännössä on kuitenkin hyväksytty myös pelkääntään maahantuontia ja tukkukauppaa harjoittavan suomalaisen tytäryhtiön vähennyskelpoiseksi menoksi tutkimus- ja tuotekehitystoiminnan rojalit.

KHO 29.4.1994/1847. Suomalainen osakeyhtiö kuului maailmanlaajuiseen konserniin. Konserni valmisti sähköliittimiä sekä alan erikoistyökaluja. Suomalaisen tytäryhtiön toimialana oli näiden tuotteiden maahantuonti ja tukkukauppa. Yhtiö oli suorittanut lisenssisopimuksen perusteella yhdysvaltalaiselle emoyhtiölleen rojalta määräprosentin liikevaihdosta. Veronsaajien edustajat vaativat valituksessaan, että rojaltin määrä palautetaan yhtiön tuloon, koska yhtiö oli pelkkä sähkötarvikkeiden myyntiyhtiö ja yhtiön tulos olisi maksettujen rojaltien verran suurempi, mikäli lisenssisopimusta ei olisi ollut. Yhtiö esitti vastineessaan, että emoyhtiö käytti tutkimukseen ja tuotekehittelyyn keskimäärin selvästi suuremman osan konsernin liikevaihdosta kuin mitä suomalainen tytäryhtiö suoritti rojalina omasta liikevaihdostaan. Konsernissa korvauksia tutkimuksesta ja tuotekehittelystä ei veloitettu osana tuotteiden myyntihintaa eikä muutoinkaan erikseen vaan yksinomaan rojalteina. Yhtiö oheisti selvityksiä, joista kävi ilmi, että alin hinta, jonka konsernin ulkopuolinen jälleenmyyjä maksoi konsernin tuotteista, oli huomattavasti korkeampi kuin yhtiön samoista tuotteista konsernin puitteissa maksama kokonaishinta rojalta mukaan lukien.

Lääninoikeus viittasi perusteluissaan yhtiön lisenssisopimuksen nojalla saamiin oikeuksiin, palveluihin ja muihin etuihin sekä siihen, että yhtiö oli myös selvittänyt, että yhtiön tuotehintoina suorittamat määrät yhdessä sen rojalikorvauksen kanssa, jonka yhtiö oli maksanut lisenssisopimuksen perusteella saamistaan eduista, olivat määrältään pienemmät kuin mitä markkinaehtoperiaatteen nojalla olisi voitu veloittaa. Tämän vuoksi lääninoikeus katsoi jääneen näyttämättä, että konserniyhtiöiden väliseen kustannustenjakojärjestelmään perustuvina rojalteina olisi maksettu enemmän kuin vastasuorituksen käypä arvo tai sen lisenssisopimuksessa muutoinkaan olisi sovittu taloudellisista ehdoista, jotka poikkeaisivat siitä, mitä toisistaan riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu. Rojalimaksujen vähennyskelpoisuuden rajoittamiseen verotuslain 56 ja 73 §:n nojalla ei siten ollut aihetta. KHO ei muuttanut lääninoikeuden päätöstä.

Veronsaajan edustajat vetosivat jälleen siihen, että yhtiö on pelkkä myyntiyhtiö. Tässä tapauksessa KHO päätyi kuitenkin kohdistamaan rojaltime non suomalaisen tytäryhtiön menoksi, koska tuotteisiin, joita suomalainen yhtiö maahantoi ja myi, oli ilmeisesti käytetty tutkimus- ja tuotekehittelytoiminnan tuloksia, eikä yhtiö maksanut tästä osana ostohintoja tai muita suorituksia emoyhtiölle.

7.3.2 Kustannustenjakojärjestelmä

Jos konserni käyttää kustannustenjakojärjestelmää, jossa tutkimus- ja tuotekehittelytoiminnan kustannukset vyörytetään muille konserniyhtiöille, tulee kulujen kohdistamisongelma keskeiseksi. Kustannustenjakojärjestelmässä suomalaiselle yhtiölle kohdistettuja kuluja on pidetty tietyin edellytyksin verotuksessa vähennyskelpoisina. Vähennyskelpoisuus edellyttää, että suoritus hyödyttää suomalaisen yhtiön liiketoimintaa.²⁵⁵

Jos esimerkiksi suomalainen yhtiö maksaa hallintomaksua hyvin kirjavasta määrästä suoritteita, on tarkasteltava sitä, hyödyttävätkö todella kaikki suoritteet tytäryhtiön liiketoimintaa vai pitääkö maksu jakaa vähennyskelpoiseen ja vähennyskelvottomaan osaan.²⁵⁶ Kustannustenjakojärjestelmään perustuvan know-how- tai hallintomaksun vähennyskelpoisuus ratkeaa siis lähtökohtaisesti samoin kuin minkä tahansa muunkin menon vähennyskelpoisuus.

Niskakankaan mukaan ylipäänsä kustannustenjakojärjestelmän käytön hyväksyminen johtaa siihen, että veronsaaja ei voi vaatia kovin yksityiskohtaista selvitystä siitä, mitä erilliset suoritteet suomalainen tytäryhtiö on saanut kansainväliseltä tutkimusyksiköltä. Tarkasteluaikaväli on myös pitkä: hallintomaksusta konkretisoituvan hyödyn ei tarvitse koitua tytäryhtiön hyväksi juuri kyseisenä vuonna, vaan riittää, että tytäryhtiö keskimäärin pitkällä aikavälillä saa suoritteista hyötyä suhteessa toimintansa laajuuteen.²⁵⁷

Kansainvälinen konserni saattaa toisinaan soveltaa sekä kustannustenjakojärjestelmää että periä erillisiä rojalteja tietystä kallisarvoisesta know-how'sta. Tällainen käytäntö on Niskakankaan mukaan vero-oikeuden näkökulmasta hyväksyttävää, jos palveluvirrasta on selkeästi erotettavissa jokin osa omaksi kokonaisuudekseen. Kyseisessä tilanteessa on verotuksessa kuitenkin tarkkailtava, että tytäryhtiö ei vähennä palveluita kahteen kertaan, sekä know-how-maksun osana että esimerkiksi erillisenä rojaltinga.²⁵⁸

Seuraavassa oikeustapauksessa KHO ei hyväksynyt suomalaisen myyntiyhtiön maksamaa service fee -maksua vähennyskelpoiseksi. Tilanteeseen sovellettiin VerL 73 §:ää, jonka nojalla meno tulkittiin vähennyskelvottomaksi. Tapauksessa oli kyse myös menon

²⁵⁵ VH 284.07 jatkuvatyöntöinen 8:22.

²⁵⁶ Niskakangas 1983 s. 322.

²⁵⁷ Niskakangas 1983 s. 323. Ks. myös Andersson 1995 s. 190.

²⁵⁸ Niskakangas 1983 s. 324 - 325.

kohdistamisongelmasta (EVL 7 §), koska service fee –maksua ei katsottu tytäryhtiön menoksi sillä perusteella, että maksu ei hyödyttänyt myyntiyhtiön omaa tulonmuodostusta.²⁵⁹ Kyse ei tapauselosteen perusteella ollut varsinaisesta kustannustenjakojärjestelmästä, vaan konsernipalvelujen (mukaan lukien tutkimus- ja tuotekehittely) epäsuorasta veloistavasta liikevaihdon perusteella. Itse asiassa varsinaista kustannustenjakojärjestelmää koskevia tapauksia ei ole esiintynyt julkaistussa oikeuskäytännössä.²⁶⁰

KHO 17.7.1986/2772 (II 577). Suomalainen kosmetiikka-alan tuonti- ja tukku-liike oli maksanut hollantilaiselle emoyhtiölleen 152 212 mk palvelu- (service fee-) maksuja, joilla sopimuksen mukaan tuli kattaa tutkimus-, tuotekehittely- ja muut palvelukulut, joita emoyhtiön ylläpitämät, koko konsernia palvelevat tutkimuskeskukset ja palveluosasto aiheuttivat. Konsernin piirissä oli sovittu näiden kustannusten jakamisesta tytäryhtiöiden kesken niiden ulkopuolisille tapahtuneen myynnin suhteessa. Kun yhtiö, joka ei lainkaan harjoittanut valmistustoimintaa, ei ollut selvittänyt saaneensa vastasuoritukseksi liiketoiminnassaan tarpeellisia hyödykkeitä tai palveluksia, se ei voinut vähentää service fee –maksuja tulon hankkimisesta johtuneina menoina. Tytäryhtiön ja emoyhtiön välisessä service fee – sopimuksessa oli menetelty poikkeavasti siitä, mitä toisistaan riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu. Äänestys 3-1.

Yhtiölle kielteinen päätös perustui Viherkentän mukaan siihen, että KHO:n mukaan maksuista saatu hyöty jäi liian etäiseksi. Kyseisenlaisen service fee - maksun vähennyskelpoisuus ei lankea helposti myyntiyhtiölle, koska yhtiö ei välittömästi hyödynnä maksun pohjana olevan toiminnan tuloksia.²⁶¹ Jotta meno olisi hyväksytty vähennyskelpoiseksi, verovelvollisen olisi tapauksessa tullut osoittaa, että sen toiminta on luonteeltaan sellaista, että voidaan olettaa yhtiön saavan maksuista konkreettista hyötyä.²⁶²

Päätöstä voimakkaasti kritisoi Anderssonin mukaan Suomen veroviranomaisilla ei tule olla oikeutta määrätä siitä, miten suuri kansainvälinen konserni allokoii tutkimuskustannuksensa. Anderssonin mukaan konsernin näkökulmasta katsottuna kustannusten jako ulkoisen liikevaihdon perusteella sekä valmistus- että myyntiyhtiöiden suhteen oli täysin looginen, eikä järjestelmällä pyritty saamaan veroetuja. Anderssonin mukaan KHO:n päätös valitettavasti osoitti, ettei KHO ymmärrä tutkimustoiminnan luonnetta ja että KHO asetti oman näkemyksensä siitä, miten kustannukset sen mielestä olisi pitänyt jakaa (ts. korotettuina myyntihintoina), konsernin oman kustannusten allokointimenetelmän edelle. Anderssonin mielestä konsernin omaa valintaa jakaa tutkimustoiminnan kustannukset pitäisi lähtökohtaisesti myös Suomessa kunnioittaa jo mm. kustannustenjakojärjestelmän kansainvälisen hyväksyttävyyden takia, mutta sillä edellytyksellä, että

²⁵⁹ Ks. Viherkenttä 1987 s. 60 - 61, jossa hän toteaa ratkaisun osuneen usean säännöksen solmukohtaan, jossa olisi voitu soveltaa myös mm. EVL 7 §:ää.

²⁶⁰ Torkkel 2003 s. 287.

²⁶¹ Ks. tarkemmin Viherkenttä 1987 s. 58 - 60. Viherkentän mukaan myyntiyhtiön olisi kaiki tultu osoittaa, että se sain hyötyä service fee –maksusta markkinaehtoista hintaa alempien ostohintojen kautta.

²⁶² Kilpi 1987 s. 196.

tutkimustoiminta tosiasiaa koskee myös suomalaisen myyntiyhtiön myymiä tuotteita.²⁶³

Edellä käsitellyssä KHO:n tapauksessa kuitenkin hylättiin menon vähennyskelpoisuus kokonaan. Tämä on mielestäni erikoista, koska Anderssonin mukaan KHO olisi kuitenkin ollut valmis hyväksymään korotetut myyntihinnat.

Vuosikirjapäätöksen veroasiamiehen vaatimusosasta ilmenee, että ”maksut perustuvat emoyhtiön kanssa solmittuun service fee –sopimukseen, joka velvoitti emoyhtiön antamaan suomalaiselle yhtiölle kaikkea mahdollista tukea ja know-how –tietoa sekä myöntämään yhtiölle oikeuden käyttää kaikkia sen teollisia oikeuksia ja tietoa.” Yhtiö toteaa vastineessaan service fee –maksusta, että sen...”tarkoituksena on kattaa kaikki todelliset tutkimus-, tuotekehittely- ja muut palveluosastojen kulut, jotka emoyhtiön tutkimuskeskukset sekä pääkonttorien sopimuksessa mainitut palveluosastot ovat aiheuttaneet...”. Lääninoikeus on päätnyt yhtiölle myönteiseen kantaan ja katsonut, että ”yhtiön...service fee –sopimuksen perusteella käyttöönsä saama know-how on ollut hyödynnettävissä yhtiön liiketoiminnassa Suomessa”. Sen sijaan KHO käyttää päätösosassaan nimitystä ”palvelumaksuja (service fee) koskeva sopimus”. Tapauksessa kyseessä lienee ollut jonkinlainen pakettisopimus, joka kattaa know-how’n lisäksi tutkimustoimintaan liittyviä palveluja.

Know-how’n osalta tapaus on myös mielenkiintoinen. KHO ei mainitse päätöksessään termiä know-how, vaikka termi muutoin esiintyy tapauksessa useassa yhteydessä. Mielestäni KHO:n kuitenkin olisi voinut käyttää termiä know-how palvelumaksun sijasta, koska kyse oli enemmän tutkimus- ja tuotekehittelytoiminnasta eikä niinkään konkreettisista palveluista. Tapauksessa KHO katsoi, että ”yhtiö...ei ole selvittänyt saaneensa vastasuorituksiksi yhtiön ilmoittamassa liiketoiminnassa tarpeellisia hyödykkeitä tai palveluksia”. Tämä johtui ilmeisesti siitä, että kyse oli nimenomaan know-how’sta, jonka konkreettinen hyöty voi myyntiyhtiölle olla vaikeampi osoittaa kuin palvelun.²⁶⁴

7.4 Know-how -korvauksen perimisvelvollisuudesta

Tulon veronalaisuutta koskevaa EVL 4 §:ää yhdessä VML 31 §:n kanssa soveltamalla voidaan verotuksessa puuttua tilanteeseen, jossa katsotaan, että suomalainen konserniyhtiö on perinyt etuyhteisyryykseltä alihintaa tai ei ollenkaan korvausta suorittamastaan know-how’sta. Jos kyseessä on know-how –suorite, jonka suorittamisesta konserniyhtiö olisi riippumattomalta yritykseltä perinyt maksun, on sen perittävä maksu myös konserniyhtiöltä. Esimerkiksi erilaiset tutkimus – ja tuotekehityskulut tulee käytännössä jakaa

²⁶³ Ks. tarkemmin Andersson 1995 s. 188 - 193 ja Andersson 1987 s. 172 - 173.

²⁶⁴ Vrt. edellä käsitelty KHO 29.4.1994/1847, jossa myyntiyhtiö sai vähentää maksamansa rojaltimaksut, koska se oli saanut vastikkeena ”oikeuksia, palveluja ja muita etuja”.

kaikkien niiden konserniyhtiöiden kannettaviksi, jotka hyötyvät tästä toiminnasta. Kyse on siten tavallaan maksun perimisvelvollisuuden osalta käänteisestä hyötytestistä kuin maksun vähennyskelpoisuuden osalta.²⁶⁵

Korkeimman hallinto-oikeuden käytännössä ei ole esiintynyt yhtään oikeustapausta, jossa kyse olisi ollut aineetonta omaisuutta koskevan korvauksen alihinnoittelusta.²⁶⁶ Edellä know-how –korvauksen vähennyskelpoisuuden osalta käsitellyt Korkeimman hallinto-oikeuden tapaukset ovat kuitenkin relevantteja myös perimisvelvollisuuden osalta, koska tapauksissa on pyritty löytämään markkinaehtoista siirtohintaa know-how’lle. Tapauksissa esille nousseet kysymykset know-how’n hyödyistä liiketoiminnassa liittyvät myös perimisvelvollisuuteen, koska voidaan kääntäen ajatella, että sen konserniyhtiön, jonka liiketoimintaa know-how on hyödyttänyt, kuuluu maksaa korvausta toiselle konserniyhtiölle tämän antamasta know-how’sta. Verovelvollisen olisi tunnustettava, milloin kyse on toista konserniyhtiötä siinä määrin hyödyttävästä know-how’sta että tästä tulisi periä korvaus.

7.5 Siirtohinnoitteluoikaisu

7.5.1 Erityissäännös VML 31 §

Verotusmenettelystä annetun lain 31 §, joka tuli voimaan 1.1.2007 kuuluu nykymuodossaan seuraavasti:

”31 §. *Siirtohinnoitteluoikaisu.* Jos verovelvollisen ja häneen etuyhteydessä olevan osapuolen välisessä liiketoimessa on sovittu ehdoista tai määrätty ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä on 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.

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;

²⁶⁵ Helminen 2000 s. 94 -98.

²⁶⁶ Vrt. hyödykkeiden alihinnoittelusta KHO 1986 B II 578, jossa suomalaisen emoyhtiön katsottiin myyneen ulkomaiselle tytäryhtiölle puolivalmisteita alihintaan, KHO 1985 B II 604, jossa suomalainen tytäryhtiön katsottiin myyneen omistamiaan emoyhtiön osakkeita alihintaan emoyhtiön ulkomaisille osakkaille ja näin antaneen osakkaille peiteltyä osinkoa sekä KHO 1977 B II 515, jossa suomalaisen emoyhtiön katsottiin myyvän lääkealan tavaroiden varastonsa ulkomaiselle tytäryhtiölle alihintaan.

- 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 yhtiön hallitukseen tai siihen verrattavaan toimielimeen tai toimielimeen, jolla tämä oikeus on; tai
- 4) sitä johdetaan yhteisesti toisen osapuolen kanssa tai se muutoin voi tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa toisessa osapuolella.

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

Säännöksen 1 momentti vastaa sisällöltään pitkälti aikaisempaa VML 31 §:n säännöstä kansainvälisestä peitelystä voitonsiirrosta, jossa markkinaehtoperiaate jo vanhaan oli omaksuttu Suomen lainsäädäntöön. Uusi VML 31 § lähinnä tarkentaa aikaisempaa säännöstä muun muassa siten, että siinä määritellään yksityiskohtaisemmin, milloin yritykset ovat etuyhteydessä toisiinsa.²⁶⁷

Hallituksen esityksen mukaan säännöksen soveltamisalaa haluttiin kuitenkin myös laajentaa uudella VML 31 §:llä siten, että siirtohinnoitteluoikaisu on mahdollista tehdä myös Suomessa asuvien yritysten välisten liiketoimien yhteydessä. Säännöksen soveltamisalan laajennusta kotimaisiin etuyhteystilanteisiin on perusteltu mm. konserniyhtiöiden verotuksen erillisyyperiaatteella, yhdenvertaisuusnäkökohdilla ja jo vallitsevalla verotuskäytännöllä.²⁶⁸

Veroviranomaisella on oikeus tehdä siirtohinnoitteluoikaisu, jos etuyhteyssuhteessa olevien osapuolten välisessä liiketoimessa on sovittu tai määrätty ehdoista, jotka poikkeavat siitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu. Tällöin veroviranomainen voi toimittaa verotuksen säännöksen nojalla niin kuin markkinaehtoperiaatetta olisi noudatettu. Oikaisu voidaan toteuttaa jättämällä ylihintaa vähentämättä siirtäjän verotuksessa tai katsomalla alihinnan määrä siirtäjän veronalaiseksi tuloksi.

Tulonoikaisun lisäksi voidaan määrätä veronkorotus, jos verovelvollisen voidaan katsoa syyllistyneen moitittavaan menettelyyn (VML 32 §). Veronkorotus ei ole automaattinen, vaan korotuksen edellytyksiä on arvioitava tapauskohtaisesti. Veronkorotuksen määrä suhteutetaan rikkeen tai laiminlyönnin moitittavuuteen.²⁶⁹

Uuden VML 31 §:n 1 momentin soveltamisala on tarkoitettu samalla tavalla laajaksi kuin aikaisemman säännöksen, jonka sanamuoto kuului ”myynyt tavaroita käypää alempaan hintaan tai ostanut tavaroita käypää korkeampaan hintaan taikka muutoin sopinut taloudellisista ehdoista”. Liiketoimeksi katsotaan siten tyypillisten myynti- ja ostotoimien lisäksi mm. kaikki rahoitustoimet, aineettoman omaisuuden luovutukset ja

²⁶⁷ HE 107 /2006 Yksityiskohtaisen perustelut 1.1. ja VaVM 22/2006 Markkinaehtoperiaate

²⁶⁸ HE 107/2006 Yksityiskohtaiset perustelut 1.1. Laki verotusmenettelystä 31 §VaVM 22/2006 Markkinaehtoperiaate

²⁶⁹ Ks. tarkemmin esim. Helminen 2008 luku 8: Siirtohinnoittelu: Peiteltyyn voitonsiirron veroseuraamukset.

muut vastikkeelliset tai ilman vastasuoritusta tehdyt järjestelyt.²⁷⁰ Säännös on tarkoitettu myös siten kattavaksi, että markkinaehtoisesta hinnoittelusta poikkeamisen määrällä tai syyllä ei periaatteessa sinänsä ole merkitystä.²⁷¹

Ottaen huomioon edellä kuvatut uudistukset vanhan VML 31 §:n soveltamisesta muodostunutta oikeuskäytäntöä voidaan edelleen soveltuvin osin pitää pätevänä.²⁷² Vanhaa VML 31 §:ää puolestaan edelsi verotuslain (VerL) 73 §, joka oli sisällöltään vastaavanlainen. Laki verotusmenettelystä tuli voimaan vuoden 1996 alussa. Verotusmenettelylakia säädettyä tehtiin ainoastaan vähäisiä muutoksia kansainvälistä peiteltyä voitonsiirtoa koskevaan säännökseen, jotta siitä saatiin sanamuodoltaan täsmällisempi.²⁷³ Myös VerL 73 §:n aikaista oikeuskäytäntöä voidaan näin ollen edelleen soveltuvin osin käyttää tukena VML 31 §:n tulkinnassa.

Esimerkiksi seuraavassa tapauksessa konserniyhtiöiden väliseen siirtohinnoitteluun puututtiin kansainvälistä peiteltyä voitonsiirtoa koskeneen VerL 73 §:n nojalla. Kokonaisuus huomioon ottaen KHO totesi kyseessä olevan veronkierron. Yhtiö ei kyennyt esittämään hyväksyttäviä liiketaloudellisia perusteita järjestelylle.

KHO 27.12.1999/4219. A Oy oli tehnyt hollantilaisen tytäryhtiönsä kanssa lisenssisopimuksen, jolla emoyhtiö oli luovuttanut tytäryhtiölleen käyttöoikeuden tavaramerkkiin. Sopimuksen mukaan hollantilainen tytäryhtiö maksoi vuosittain oikeudesta emoyhtiölleen A Oy:lle rojaltia, joka oli kaksi prosenttia konsernin nettomyynistä. Hollantilainen tytäryhtiö oli tehnyt konserniyhtiöiden kanssa alilenssisopimukset, joiden perusteella konserniyhtiöt maksoivat hollantilaiselle yhtiölle vuotuista viiden prosentin rojaltia nettomyynistään. A Oy oli vuosittain saanut hollantilaiselta tytäryhtiöltään rojaltin lisäksi osinkoja. Yhteensä rojalit ja osingot olivat viisivuotisjaksona lähes yhtä suuret.

Verotarkastuksessa katsottiin, että emoyhtiön ja hollantilaisen tytäryhtiön välinen rojalit sopimus ei ollut markkinaehtoinen vaan alihinnoiteltu. Konsernin suomalaiset tytäryhtiöt olivat maksaneet viiden prosentin mukaisia rojalteja, jotka ne olivat vähentäneet kuluina verotettavista tuloistaan, jotta hollantilainen tytäryhtiö oli voinut maksaa emoyhtiölleen A Oy:lle verovapaita osinkotuloja. Sen vuoksi verotarkastuksessa katsottiin alihinnoitteluun ryhdytyn ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin.

A Oy:n tuloon määrättiin lääninoikeudessa verotuslain 56 ja 73 § huomioon ottaen lisättäväksi 5 000 000 markkaa hollantilaisen tytäryhtiön maksamista osingoista. Hollantilaisen tytäryhtiön tulot olivat olleet lähes kokonaisuudessaan lisenssisopimusten mukaisia rojalituloja. Katsottiin, että A Oy oli sopinut hollantilaisen tytäryhtiön kanssa taloudellisista ehdoista, jotka poikkesivat siitä, mitä toisistaan riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu. Lääninoikeuden päätöstä ei muutettu korkeimmassa hallinto-oikeudessa, joka perusteli päätöstä lisäksi sillä, että yhtiö ei ollut riittävästi esittänyt selvitystä hollantilaisen yhtiön saamien ja emoyhtiölleen maksamien rojaltien määrien eroon vaikuttaneista hyväksyttävistä tekijöistä. Verovuosi 1995. Äänestys 3-2.

²⁷⁰ HE 107/2006 Yksityiskohtaisen perustelut 1.1. Laki verotusmenettelystä 31 §

²⁷¹ Ks. VaVM 22/2006 Siirtohinnoittelu-oikaisu

²⁷² Tikka – Nykänen – Juusela 2007 luku 27: Sovellettavat säännökset: VML 31 §.

²⁷³ Ks. HE 131/1995 Yksityiskohtaiset perustelut. 1.2. L verotusmenettelystä 4. luku.

Merkittäviä siirtohinnoittelua koskevia säännöksiä ovat myös kansainvälisten verosopimusten etuyhteydessä keskenään olevia yrityksiä koskevat artikkelit. Suomen solmimissa kansainvälisissä verosopimuksissa on yleensä OECD:n malliverosopimuksen 9. artiklaa vastaava säännös kansainvälisestä peitelystä voitonsiirrosta.²⁷⁴ Esimerkiksi Pohjoismaiden välisessä verosopimuksessa artikla 9.1. vastaa muutoilultaan täysin malliverosopimuksen 9.1. artiklaa.²⁷⁵

Verosopimuksen tulonoikaisuartiklan ja VML 31 §:n välinen ristiriitatilanne on harvinainen, koska säännökset ovat hyvin samankaltaiset. Verosopimuksella ei voida laajentaa sisäisen lainsäädännön mukaista verotusoikeutta. Toisaalta artikla ei näytä myöskään supistavan sisäisiin säännöksiin perustuvia voitonoinkaisumahdollisuuksia.²⁷⁶ Viimeksi mainittu näkemys on kuitenkin ristiriidassa sen kansainvälisen vero-oikeuden yleisen periaatteen kanssa, jonka mukaan verovelvolliselle lievempää verotusta tulee noudattaa riippumatta siitä, johtuuko lievempi verotus kansainvälisestä verosäännöksestä tai sisäisestä säännöksestä. Vapaavuoren mukaan Suomessa on kuitenkin yleisesti katsottu, että verosopimuksen tulonoikaisuartiklan tarkoitus ei ole rajata sopimusvaltion sisäisen lainsäädännön mukaista verotusoikeutta vaan antaa sopimusvaltiolle mahdollisuus tulonoikaisuun muiden sopimusmääräysten tätä estämättä.²⁷⁷

Käytännössä verosopimusten tulonoikaisuartiklan merkitys on jäänyt vähäiseksi Suomessa, koska samaan lopputulokseen päädytään tavallisesti tai aina kansainvälistä peiteltyä voitonsiirtoa koskevan kansallisen säännöksen kautta.²⁷⁸ Kun verotusoikeus voinee siirtohinnoittelutapauksessa perustua vain sisäiseen lainsäädännökseen, ja koska useimmiten on vaikeaa osoittaa verosopimusartiklan kautta päädyttävän toisenlaiseen lopputulokseen kuin siirtohinnoitteluoikaisua koskevalla sisäistä säännöstä soveltamalla, ei tulonoikaisuartiklaa usein ole tarpeen erikseen mainita.²⁷⁹

7.5.2 Peitelty osingonjako ulkomaiselle emoyhtiölle

Markkinaehtoperiaatteesta poikkeaminen voi tulla tarkasteltavaksi myös VML 29 §:n valossa. Jos esimerkiksi hyödykkeitä siirretään tytäryhtiöltä emoyhtiölle alihintaan tai jos tytäryhtiö maksaa emoyhtiölle liian suuria rojalteja, voidaan tilannetta pitää peiteltyinä osingonjakona. Tällaisissa osingonjakorelaatioissa tehdyissä siirroissa tulee noudattaa käypää hintaa, koska muutoin voi kyseeseen tulla peiteltyä voitonjakoa koskevan VML

²⁷⁴ Ks. edellä 1.3., jossa kyseisen artiklan 1. kappale on siteerattu.

²⁷⁵ Ks. Pohjoismaiden verosopimuksen kommentaari Andersson et al. 1986 s. 97.

²⁷⁶ Tikka – Nykänen – Juusela 2007 luku 27: Sovellettavat säännökset: Tulonoikaisuartikla.

²⁷⁷ Vapaavuori 1992 s. 240 - 241.

²⁷⁸ Ks. Viherkenttä 1987 s. 61. Tosin joissakin tapauksissa KHO on perustellut tulonoikaisua myös verosopimusten tulonoikaisusäännöksillä. Ks. esim. KHO 17.7.1986/2772.

²⁷⁹ Vapaavuori 1992 s. 241.

29 §:n säännöksen soveltaminen. VML 29 §:n sanamuoto ei aseta esteitä säännöksen soveltamiselle myös kansainvälisissä suhteissa.

Käytännössä VML 29 §:n soveltamisen seuraamukset ovat samankaltaiset kuin VML 31 §:ää sovellettaessa. Yhtiön verotuksessa menetellään kuin olisi käytetty markkinaehtoista tai käypää hintaa, ja ylihinnan osuus jää verotuksessa vähentämättä tai käyvän hinnan ja alihinnan erotus lisätään verotettavaan tuloon. Lisäksi voi kyseeseen tulla veronkorotuksen määrääminen VML 32 §:n mukaisesti. Osakasyhtiön lähdeverotuksessa peiteltyä osinkoa kohdellaan kuten normaalia osingonjakoa. Johtuen verovapaussäännöksistä, konserniyhtiöiden välillä ei osingoista kuitenkaan yleensä peritä lähdeveroa, kuten ei myöskään osingon tuloveroa. Lähdeveroseuraamukset koskevat lähinnä verosopimuksettomia tilanteita.²⁸⁰

Kansainvälistä peiteltyä voitonsiirtoa koskevan VML 31 §:n säännöksen on katsottu erityissäännöksenä omalla soveltamisalueellaan syrjäyttävän VML 29 §:n.²⁸¹ Tästä ei kuitenkaan voida päätellä, että kansainväliset tilanteet jäisivät kokonaan muiden tulonoikaisusäännösten soveltamisalan ulkopuolelle.²⁸² Silloin kun VML 31 §:ää ei voida soveltaa, voi VML 29 §:n soveltua myös kansainvälisessä suhteessa.²⁸³

7.5.3 Vastaoikaisusta

Jos tulo, joka VML 31 §:n nojalla katsotaan Suomessa verotettavaksi, on verotettu myös ulkomaisen yhtiön tulona, syntyy taloudellista kansainvälistä kaksinkertaista verotusta. Jotta kaksinkertaiselta verotukselta olisi mahdollista välttyä, on OECD:n malliverosopimukseen otettu 9. artiklan 2. kappaleeseen seuraava säännös:

”2. Milloin sopimusvaltio tässä valtiossa olevan yrityksen tuloon lukee – ja tämän mukaisesti verottaa – tulo, josta toisessa sopimusvaltiossa olevaa yritystä on verotettu tässä toisessa valtiossa, sekä siten mukaan luettu tulo on tuloa, joka olisi kertynyt ensiksi mainitussa valtiossa olevalle 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, jos tämä toinen valtio pitää oikaisua oikeutettuna sekä periaatteellisesti että määrällisesti. Tällaista oikaisua tehtäessä on otettava huomioon tämän sopimuksen muut määräykset, ja sopimusvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on tarvittaessa neuvoteltava keskenään.”

²⁸⁰ Ks. tarkemmin Helminen 2008 luku 8: Siirtohinnoittelu: Peiteltyyn voitonsiirron veroseuraamukset.

²⁸¹ Tikka – Nykänen- Juusela 2007 luku 27: Sovellettavat säännökset.

²⁸² Viherkenttä 1987 s. 61.

²⁸³ Tikka – Nykänen – Juusela 2007 luku 27: Sovellettavat säännökset. Ks. myös Viherkenttä 1987 s. 61.

Huomionarvoista on se, että sopimusvaltiolla ei ole velvollisuutta vastaoikaisuun, jos se arvioi, että toisella sopimusvaltiolla ei ollut oikaisulle perusteita periaatteellisesti tai määrältään.²⁸⁴

Suomen VML 75 §:ssä on säädetty ns. seurannaismuutoksesta. Säännöksen 1 momentin mukaan jos verotusta on muutettu toisen verovelvollisen verotukseen vaikuttavalla tavalla, verovirasto *muuttaa* myös toisen verovelvollisen verotusta muutosta vastaavasti, jollei muutoksen tekemistä ole pidettävä erityisestä syystä kohtuuttomana. Pykälän toisen momentin mukaan verovirasto *voi muuttaa* verotusta myös silloin, jos verotusta on toisessa valtiossa muutettu Suomen verotukseen vaikuttavalla tavalla. Verovirastolla on siten lähtökohtaisesti velvollisuus tehdä viran puolesta siirtohinnoitteluoikaisua vastaava vastaoikaisu liiketoimen toisen osapuolen verotuksessa kotimaisissa yhteyksissä.²⁸⁵ Kansainväliseen vastaoikaisuun sen sijaan sovelletaan kulloinkin kyseessä olevan verosopimuksen vastaoikaisua koskevan artiklan määräyksiä, ja lisäksi VML 75 §:ää.

Suomi on tehnyt varauman OECD:n malliverosopimuksen vastaoikaisua koskevaan säännökseen, mikä merkitsee kuitenkin vain sitä, että Suomi ei automaattisesti hyväksy vastaoikaisua joka tilanteessa.²⁸⁶ Kaikissa Suomen tekemissä verosopimuksissa ei siten ole 9 artiklan 2 kappaleessa olevaa määräystä. Silloin kun määräys on otettu verosopimukseen, siihen on otettu lisäys, jonka mukaan vastaoikaisu on tehtävä vain jos sopimusvaltio pitää toisen sopimusvaltion oikaisua oikeutettuna.²⁸⁷

Esimerkiksi Pohjoismaiden verosopimuksen 9.2 artikla poikkeaa malliverosopimuksen mukaisesta säännöksestä. Pohjoismaiden verosopimuksen 9.2 artiklan mukaan jos yrityksen tuloa markkinaehtoperiaatteen nojalla oikaistaan sopimusvaltiossa, on toisessa sopimusvaltiossa oikaistava tästä tulosta siellä määrätyn veron määrää, jos tämä toinen valtio pitää oikaisua oikeutettuna sekä periaatteellisesti että määrällisesti. Sopimusvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on tarvittaessa neuvoteltava keskenään. Pohjoismaiden verosopimuksen 9.2 on siis jonkin verran muotoilultaan lievempi kuin malliverosopimuksen vastaava kohta. Pohjoismaiden verosopimuksen 9.2 artiklan soveltamiselle suurin este on se, että kahden maan veroviranomaiset eivät useinkaan ole samaa mieltä siitä, että oikaisulle oli edellytykset tai että oikaisu tehtiin oikeanmääräisenä.²⁸⁸

²⁸⁴ OECD (Model) C(9)-3.

²⁸⁵ HE 107/2006 Yksityiskohtaiset perustelut 1.1. Laki verotusmenettelystä 31 §. Ks. myös VaVM 22/2006 Vastaoikaisu.

²⁸⁶ Tikka – Nykänen – Juusela 2007 luku 27: Oikaisutoimet: Vastaoikaisu. Syynä varaumaan oli se käsitys, että kyseinen malliverosopimuksen 9.2 artikla saattaa myötävaikuttaa tietoiseen vääristyneeseen siirtohinnoitteluun, kun taloudellinen riski on vähäinen. Varauma on tehty pitäen etusijalla valtion fiskaalisia etuja, ja varaumaa voidaan pitää melko tarpeettomana, koska velvollisuus vastaoikaisuun on muotoiltu niin suppeaksi, Andersson et al. 1986 s. 103 - 104. Vrt. OECD (Model) C(9)-3, jossa myös korostetaan, että vastaoikaisua ei tule tehdä automaattisesti,

²⁸⁷ HE 107/2006 Yleisperustelut 2.1. Verosopimusmääräykset.

²⁸⁸ Ks. Andersson et al. 1986 s. 102 - 103.

Oikeustila vastaoikaisukysymyksissä ei ole vakiintunut. Useisiin Suomen solmimiin verosopimuksiin vastaoikaisuartikla on kuitenkin sisällytetty. Tikan, Nykäsen ja Juuselan mielestä vastaoikaisua ei tulisi tehdä ainakaan tahallisissa ja törkeissä voitonsiirtotapauksissa. Automaattinen vastaoikaisu myös poistaisi riskin kyseisiin toimiin ryhtymisestä. Vastaoikaisu tulisi heidän mukaansa tehdä vain oloissa, joissa voiton oikea allokointi kahden valtion kesken on tulkinnanvarainen asia.²⁸⁹

OECD:n malliverosopimuksen kommentaariteoksessa on laajasti käsitelty vastaoikaisua koskevia kysymyksiä.²⁹⁰ Raportissa katsotaan, että vastuu kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen riskistä on kuitenkin lähtökohtaisesti konsernilla itsellään, koska sen tulee pyrkiä markkinaehtoiseen siirtohinnoitteluun. Kuitenkin jos monikansallisen konsernin katsotaan siitä huolimatta, että se on vilpittömästi yrittänyt soveltaa siirtohinnoittelussaan markkinaehtoperiaatetta, syyllistyneen tästä periaatteesta poikkeamiseen, voisivat kyseisten valtioiden veroviranomaiset sopia oikaisusta. Muutoinkin olisi suositeltavaa, että sopimusvaltioiden veroviranomaiset mahdollisuuksiensa mukaan sopisivat keskenään oikaisuista siten, että kaksinkertaista verotusta ei syntyisi.²⁹¹ Käytännössä OECD:n malliverosopimuksen vastaoikaisuartikla ja sitä vastaavat verosopimusten vastaoikaisuartiklat eivät useinkaan estä monenkertaisen verotuksen syntymistä.²⁹²

7.6 Selvittämisvelvollisuus ja todistustaakka siirtohinnoittelussa

7.6.1 Selvittämisvelvollisuus

Asian selvittämisvelvollisuutta veroasioissa selventää nykyisin VML 26.4 §:n yleissäännös, jonka mukaan sen jälkeen kun verovelvollinen on täyttänyt ilmoitusvelvollisuutensa, tulee veroviranomaisen ja verovelvollisen osallistua mahdollisuuksiensa mukaan asian selvittämiseen. Pääasiallisesti sen osapuolen, jolla on siihen paremmat edellytykset, on esitettävä asiasta selvitystä. Poikkeuksellisesti jos verovelvollisen suorittaman oikeustoimen toinen osapuoli ei asu Suomessa tai tällä ei ole kotipaikkaa täällä, eikä veroviranomainen voi saada oikeustoimesta tai sen toisesta osapuolesta riittävää tietoa kansainvälisen sopimuksen nojalla, selvityksen esittäminen on ensisijaisesti vero-

²⁸⁹ Tikka – Nykänen – Juusela 2007 luku 27: Oikaisutoimet: Vastaoikaisu.

²⁹⁰ Ks. OECD (Model) R(1)7-47.

²⁹¹ OECD (Model) R(1)-44.

²⁹² Helminen 2000 s. 200.

velvollisen asia (VML 26.4 §).²⁹³ Säännöksen jälkimmäinen osa koskee lähinnä ns. verokeidasvaltioissa sijaitsevista verovelvollisista saatavia tietoja.²⁹⁴

Hallituksen esityksessä todetaan, että veroviranomaisilla on esimerkiksi helpompi pääsy useisiin rekistereihin kuin verovelvollisilla. Samoin veroviranomainen pystyy vaivattomammin selvittämään erilaisia hintatilastoja ja vastaavia, joita käytetään muun muassa käyvän arvon määrittämisessä verotuksessa. Verovelvollinen pystyy vastaavasti luontevammin esittämään selvitystä muun muassa taloudellista asemaansa koskevista seikoista.²⁹⁵

7.6.2 Siirtohinnoitteludokumentoinnista

Verotusmenettelylain siirtohinnoittelun dokumentointia koskevat erityissäännökset tulivat voimaan 1.1.2007. Dokumentoinnin tarkoituksena on osoittaa toisistaan riippuvaisien yritysten välisten liiketoimien markkinaehtoisuus ja antaa siten verovelvolliselle suojaa veroviranomaisten jälkikäteen tekemiä siirtohinnoitteluoikaisuja vastaan sekä vähentää tällaisiin liiketoimiin kohdistuvaa kaksinkertaisen verotuksen riskiä. Toisaalta dokumentointi helpottaisi viranomaisten mahdollisuuksia tutkia siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta.²⁹⁶

VML 14 a §:ssä on säädetty siirtohinnoitteludokumentoinnista yleisesti sekä sen laatimiseen velvollisista yrityksistä. 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 (*siirtohinnoitteludokumentointi*). Säännöksessä tarkemmin määritellyiltä pieniltä ja keskisuurilta yrityksiltä ei edellytetä siirtohinnoitteludokumentointia.

VML 14 b §:ssä säädetään tarkemmin siirtohinnoitteludokumentoinnin sisällöstä. Dokumentoinnin tulee sisältää 1) kuvaus liiketoiminnasta; 2) kuvaus etuyhteyssuhteista; 3) tiedot etuyhteyслиiketoimista; 4) toimintoarviointi etuyhteyssuhdeliiketoimista; 5) vertailuarviointi käytettävissä oleva tieto vertailukohteista mukaan lukien; 6) kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta.

²⁹³ Ks. HE 53/1998 Yleisperustelut. 2.1. Verotusmenettelylain yleiset periaatteet. Myös HL:n yleiset säännökset asian selvittämisestä saattavat tulla veroasioissa sovellettaviksi (HL 26 – 40 §). Ks. myös Mehtonen 2005 s. 322 – 330 siirtohinnoittelun selvittämisvelvollisuudesta, kuulemisesta ja perustelemisesta.

²⁹⁴ Helminen 2008 luku 8: Siirtohinnoittelu: Selvittämisvelvollisuus ja todistustaakka.

²⁹⁵ HE 53/1998 Yleisperustelut. 2.1. Verotusmenettelylain yleiset periaatteet.

²⁹⁶ HE 107/2006 Yksityiskohtaiset perustelut 1.1. Laki verotusmenettelystä 14 a §

VML 14 c § koskee siirtohinnoittelun esittämistä ja täydentämistä. Sen mukaan pääsääntöisesti verovelvollisen on esitettävä siirtohinnoitteludokumentointi 60 päivän kuluessa veroviranomaisen kehotuksesta, sekä täydentävät lisäselvitykset 90 päivän kuluessa viranomaisen kehotuksesta.²⁹⁷

Siirtohinnoitteludokumentointisäännösten yhteydessä tehtiin muutos myös VML 32 §:ään, jossa säädetään enintään 25 000 euron suuruudesta veronkorotusta siirtohinnoittelun laiminlyöntitapauksissa. Veronkorotus voidaan määrätä, jos siirtohinnoitteludokumentointia tai lisäselvitystä ei ole laadittu riittävän huolellisesti tai sitä ei esitetä määräaikojen puitteissa. Jos asianmukaisen dokumentoinnin puutteet ovat vaikeuttaneet asian selvittämistä, veronkorotus voidaan määrätä itsenäisesti riippumatta siitä, onko hinnoittelu ollut markkinaehtoista tai tehdäänkö siirtohinnoitteluoikaisua.²⁹⁸

7.6.3 Siirtohinnoitteluoikaisu ja todistustaakka

Todistustaakan kantaa se taho, joka kärsii haitalliset seuraukset siitä, että jokin asiahaara on lopullisesti jäänyt näyttämättä toteen. Selvittämiselvollisuus on siten käsitteenä eri kuin todistustaakka.²⁹⁹

Ennen siirtohinnoittelun dokumentointisäännösten voimaantuloa todistustaakan VML 31 §:n soveltamisedellytysten täyttymisestä katsottiin olevan veronsaajalla johtuen lainkohdan soveltamisen erityistoimenpideluonteesta.³⁰⁰ Vero-oikeudessa on vakiintuneesti noudatettu periaatetta, jonka mukaan veronsaajan on esitettävä näyttö perusteista, joilla poiketaan verovelvollisen vahingoksi veroilmoituksesta. Näin ollen veronsaajan on osoitettava osapuolten intressiyhteys, voitonsiirron olemassaolo ja se määrä, jota normaalitilanteessa voitaisiin pitää markkinaehtoisena.³⁰¹ Sen osoittaminen, että etuyh-

²⁹⁷ Ks. dokumentointisäännöksistä ja niiden sisällöstä tarkemmin HE 107/2006 Yksityiskohtaiset perustelut 1.1. Laki verotusmenettelystä, Myrsky – Linnakangas 2007 s. 132 – 136, Laaksonen – Anttila 2007 s. 32 – 42.

²⁹⁸ Esimerkiksi jos verovelvollisen tuloa lisätään siirtohinnoitteluoikaisulla, voidaan verovelvolliselle määrätä veronkorotus VML 32 §:n 1-3 momenttien mukaan kuten ennen. Laiminlyönnin olennaisuutta arvioitaessa tulisi huomiota kiinnittää erityisesti siihen, onko verovelvollinen siirtohinnoitteludokumentoinnissaan tai muutoin osoittanut, että hän on pyrkinyt riittävän huolellisesti hinnoittelemaan etuhyteys-suhteissa tekemänsä liiketoimet markkinaehtoisesti. HE 107/2006 Yksityiskohtaiset perustelut 1.1. Laki verotusmenettelystä 31 - 32 §. Ks. tarkemmin myös VH:n ohje 1471/37/2007 kohta 5.3.

²⁹⁹ Ryytänen 2001 s. 347 – 350.

³⁰⁰ Joitakin poikkeuksia veronsaajan todistustaakkaan kuitenkin löytyi: KHO katsoi edellä esillä olleessa julkaisemattomassa tapauksessa KHO 1993 T 3561, että verovelvollisen olisi tullut esittää näyttöä siirtohinnan markkinaehtoisuudesta. Finckenberg on kritisoinut kyseistä päätöstä voimakkaasti. Hänen mukaansa veronsaajalla on paremmat mahdollisuudet saada omista tietolähteistään todistusaineistoa säännöksen soveltamisedellytysten täyttymisestä, koska yksittäinen yritys ei pysty saamaan tietoja kilpailijoiden hinnoitteluista ja muista liiketoimintaan vaikuttavista seikoista. Ks. Finckenberg 1994 s. 216 – 217.

³⁰¹ Ryytänen 2001 s. 363 ja Helminen 2000 s. 179 – 180.

teysliiketoimen ehdot poikkeavat tavanomaisuudesta, on koettu hankalaksi.³⁰² Peiteltyä voitonsiirtoa koskevan säännöksen soveltaminen näyttää olevan ennen kaikkea käytännöllinen, selvittämiseen ja näyttöön liittyvä ongelma.³⁰³

Oikeuskäytännöstä ilmenee kuitenkin, että verovelvollisen asiana on ollut osoittaa, että hän on saanut vastikkeen ulkomaalaiselle osapuolelle maksetusta etuudesta.³⁰⁴ Lisäksi jos veronsaajat ovat näyttäneet toteen poikkeaman markkinaehtoisesta hinnoittelusta, mutta verovelvollinen katsoo, että poikkeama on ollut liiketaloudellisesti perusteltu, on verovelvollisella todistustaakka sellaisen liiketaloudellisen perusteen olemassaolosta.³⁰⁵

Käytännössä VML 31 §:n soveltaminen on edellyttänyt, että markkinaehtoperiaatteesta poikkeaminen on ollut ilmeistä. Kun poikkeama ei ole niin ilmeinen, veronsaajan puolelta voidaan edellyttää suurempaa näyttöä. Luonnollisesti todistustaakka kuuluu vahvemmin verovelvolliselle silloin, kun poikkeama markkinaehtoisesta hinnasta on ilmeinen.³⁰⁶

Siirtohinnoittelun dokumentointisäännösten tultua voimaan näyttökysymykset siirtohinnoittelussa tulevat ilmeisesti selkiytymään. Dokumentointisäännökset edellyttävät verovelvolliselta siirtohinnoittelunsa huolellista dokumentointia. On katsottu, että jos verovelvollinen jättää myötävaikutusvelvollisuutensa asian selvittämiseen täyttämättä, saatetaan näyttökynnystä asian toteennäyttämisestä alentaa, ja hyväksyä vastapuolelta heikompi näyttö kuin sellaisessa tapauksessa, jossa verovelvollinen on kaikin puolin täyttänyt velvollisuutensa.³⁰⁷

Nykyiset VML 14a – c §:n dokumentointisäännökset siten ankaroittavat verovelvollisen selvittämisen velvollisuutta, mutta eivät kuitenkaan VML 31 §:n soveltamisessa käänneä todistustaakkaa, jonka on katsottava edelleen olevan veronsaajalla. Jos verovelvollinen kuitenkin jättää siirtohinnoitteludokumentointivelvollisuutensa täyttämättä, tästä saattaa seurata näyttökynnyksen alentuminen, jolloin siirtohinnoitteluoikaisun tekemiseen verotuksessa riittää vähempi näyttö kuin muutoin.

³⁰² Andersson toteaa, että aiemmin VerL 73 §:ää sovellettiin hyvin vähän. Asiaa koskevia KHO:n oikeustapauksia on saatu mainittavasti vasta 1980- ja 1990-luvuilla, Andersson 1996 s. 55 - 56 ja VerL 73 §:n osalta Vapaavuori 1992 s. 237 ja KM 1979 s. 48.

³⁰³ Ks. esim. edellä käsitelty KHO 27.8.1993/3009 (B 504), jota kommentoi Myrsky 1994 s. 383. Samaa mieltä myös Andersson 1995 s. 195 - 196.

³⁰⁴ Ks. edellä esitetty tapaus KHO 1986/2772 ja Ryyänen 2001 s. 363.

³⁰⁵ Ryyänen 2001 s. 363 ja Helminen 2000 s. 179 - 180. Ks. myös edellä esitetty tapaus 27.12.1999/4219, jossa yhtiö ei kyennyt esittämään liiketaloudellisia perusteita markkinaehtoisesta hinnoittelusta poikkeamiselle.

³⁰⁶ Helminen 2008 luku 8: Siirtohinnoittelu: Selvitysvelvollisuus ja todistustaakka.

³⁰⁷ Ryyänen 2001 s. 347 – 350 ja Helminen 2000 s. 178. Toisaalta Ryyänen huomauttaa kuitenkin säännöstä (negativa non sunt probanda), jonka mukaan osapuolelta ei voida edellyttää ns. negatiivisten seikkojen toteennäyttämistä, koska negatiivisten asioiden näyttäminen on yleensä mahdotonta tai ainakin erittäin vaikeaa. Ryyänen 2001 s. 352.

8 LOPPUPÄÄTELMIÄ

Know-how käsitteenä sisältää joukon erilaisia aineettomia omaisuuseriä, kuten liikkeenjohdollista tai teknistä tietämystä, prosesseja, kaavoja tai reseptejä, jotka ovat usein patentoimattomia mutta kuitenkin erityisen arvokkaita liiketoiminnalle. Johtuen know-how'n erityispiirteistä sen siirtohinnoittelussa tulee esille muista siirtohinnoittelutilanteista poikkeavia kysymyksiä kuten know-how'n ominaisuudet ja siirtotavat, omistus, siirtoajankohdan merkitys sekä ns. pakettisopimusten arviointi.

Know-how'n ominaisuudet tulee kussakin siirtohinnoittelutilanteessa tunnistaa. Olennaisia ominaisuuksia ovat esimerkiksi minkä tyyppisestä know-how'sta on kyse, odotetut hyödyt, lisenssin laajuus ja lisenssinsaajan omat investoinnit. Tärkeää on myös analysoida konsernin sisällä tehdyt liiketoimet ja selvittää, onko niissä siirtynyt know-how'ta (toimintoanalyysi). Toimintoanalyysin laatimisen jälkeen on pyrittävä etsimään verrokkeja konserniyhtiöiden väliselle liiketoimelle. Vertailuanalyysin tekeminen on tärkeää jokaisessa siirtohinnoittelutilanteessa, koska markkinaehtoperiaatteen soveltaminen perustuu yleensä siihen, että verrataan etupiiritoimen ehtoja riippumattomien yritysten välisten liiketoimien ehtoihin. Toisaalta know-how on usein hyvin ainutlaatuista, eikä vertailukelpoisia kohteita helposti löydy, ellei konserni myy vastaavia käyttöoikeuksia myös konsernin ulkopuolisille. Ongelmana ovat myös tiedonsaannin vaikeudet.

Know-how'sta voidaan periä erillisiä rojalteja tiettyä käyttöoikeutta vastaan tai know-how'n kehittämiskustannukset voidaan jakaa kustannustenjakojärjestelmässä. Kustannustenjakojärjestelmään perustuvan know-how -maksun suuruuden tulisi markkinaehtoperiaatteen mukaan määräytyä sen hyödyn mukaan, jonka yhtiö uhraamistaan kustannuksista saa tai voidaan olettaa saavan. Käytännössä kustannustenjakojärjestelmään liittyy paljon ongelmallisia kysymyksiä hyödyistä ja sen määrästä sekä kustannusten allokoinnista hyödyn mukaan. Kustannustenjakojärjestelmän laatiminen markkinaehtoperiaatetta noudattavaksi voi olla työlästä. Näin ollen kustannustenjakojärjestelmä on käytännössä harvinainen.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden valossa voidaan selvittää, mitä suoria arvostamismenetelmiä know-how –rojaltien arvostamisessa tulisi käyttää, jotta päädyttäisiin markkinaehtoiseen hintaan. OECD:n siirtohinnoitteluohjeita tulee Suomessakin noudattaa, koska ohjeet on kansainvälisesti yleisesti hyväksytyt.

Tutkielmassa on esitetty perinteisiin siirtohinnoittelumenetelmiin liittyvät heikkoudet know-how'ta hinnoiteltaessa. Know-how'n siirtohinnoittelussa neljänsien menetelmien käyttöä voidaan puoltaa, koska voitonjakamis- ja liiketoimintomarginaalimenetelmiä sovellettaessa riippumattomien osapuolten välisiltä toimilta, verrokeilta, ei vaadita niin suurta samankaltaisuutta kuin perinteisiä liiketoimintomenetelmiä käytettäessä. Vertailutie-

toa ulkopuolisten yritysten nettovoitoista on myös helpommin saatavissa kuin bruttovoitoista. Neljänsiä menetelmiä sovellettaessa markkinaehtoperiaatteen toteutuminen tulisi kuitenkin erityisesti varmistaa.

Käytännössä liiketoiminettomarginaalimenetelmä on melko yleinen arvostamismenetelmä. Koska liiketoiminettomarginaalimenetelmä on tärkeä käytännön soveltamistilanteissa, olisikin toivottavaa, että OECD päivittäisi ja kehittäisi erityisesti tätä menetelmää koskevaa osuuttaan siirtohinnoitteluohjeissa. Voitonjakamisen menetelmän käyttö puolestaan on käytännössä rajoittunut suhteellisen harvoihin hyvin monimutkaisiin aineettoman omaisuuden arvostusongelmiin. Tällöin käytössä on ollut yleensä jäännösarviointiin perustuva voitonjakamisen menetelmä.

Know-how'ta koskevissa Korkeimman hallinto-oikeuden tapauksissa pelkästään myyntitoimintaa harjoittavan konserniyhtiön know-how -korvausten vähennyskelpoisuutta ei aina ole hyväksytty. Jotta know-how -maksu olisi vähennyskelpoinen verotuksessa, verovelvollisen tuleekin kiinnittää erityisesti huomiota näyttökysymyksiin, koska know-how'n hyödyllisyys liiketoiminnassa on vaikeammin osoitettavaa kuin esimerkiksi konkreettisen palvelun. Oikeuskäytännössä siirtohinnoittelu-oikaisujen problematiikkaa näyttävät leimaavan ennen kaikkea näyttökysymykset.

Tähänastisessa oikeuskäytännössä on asia voitu ratkaista sen osapuolen vahingoksi, joka on jättänyt sille kuuluvaksi katsotun selvitysvelvollisuuden täyttämättä. Uudet dokumentointia koskevat säännökset VML 14 a – c §:t tuovat tässä mielessä selkeyttä näyttökysymyksiin. Aika näyttää, miten oikeuskäytäntö kehittyy dokumentointisäännösten myötä, mutta aikaisemman käytännön valossa voitaneen todeta, että puutteet dokumentoinnissa ovat omiaan johtamaan VML 31 §:n soveltamiseen.

Kansainväliseen konserniin kuuluvan suomalaisen tytäryhtiön intressissä on, että konsernin sisäinen siirtohinnoittelu vastaisi mahdollisimman hyvin markkinaehtoperiaatetta, jotta verottaja ei oikaisisi yhtiön verotettavaa tuloa VML 31 §:n nojalla. Tämän säännöksen soveltaminen saattaa johtaa kansainväliseen kaksinkertaiseen verotukseen, koska vastaoikaisun tekeminen ulkomaisen yhtiön tuloon ei ole taattua.

LÄHDELUETTELO

- Alaluusua, Seppo – Niskakangas, Heikki (1984): Verotus kansainvälistyvän yrityksen päätöksiin vaikuttavana tekijänä. Liiketaloustieteellisen tutkimuslaitoksen julkaisuja. Sarja A:45. Helsinki.
- Andersson, Edward – Mattsson, Nils – Michelsen, Aage – Zimmer, Frederik (1986): Det nordiska skatteavtalet med kommentarer. Juristförbundets förlag. Helsingfors.
- Andersson, Edward (1987). Internprissättning i multinationella koncerner. Rapporter och inlägg vid NSF:s seminarium i Saltsjöbaden i november 1987. NSFS 19 s. 168-173.
- Andersson, Edward (1995). Förutsättningarna för ett inhemskt bolag att i beskattningen avdra ersättningar för tjänster till ett utländskt koncernbolag. JFT 1995 s. 183-199.
- Andersson, Edward (1996): Verotusmenettelylain kommentaari. Lakimiesliiton kustannus. Helsinki.
- Andersson, Edward (2004): Uusi konsernituen vähennyskieltosäännös (EVL 16 § 7 k.). Verotus 5/2004 s. 496 – 506.
- Anson, Weston - Ahya, Chaitali (2004): Establishing Royalty Rates and Cost Sharing Arrangement. Valuation Strategies Nov/Dec 2004. s. 34 – 39.
- Anwar, Nabeel – Droubay, Jennifer V. – Rosenbloom, Jessica – Thibeault, Chrystal – Tomar, Rahul – Wright, Deloris R. (2004): Cost Sharing, Services and Intangibles: Recent Changes in Transfer Pricing Regulations. International Transfer Pricing Journal 1/2004 s. 3 – 12.
- Association of German Chambers of Industry and Commerce - Federation of German Industries (1995): Comment on OECD Transfer Pricing Guidelines, Part I – Discussion Draft. Intertax 2/1995 s. 93 – 104.
- Baker & McKenzie, North American Tax Practice Group (1994): The Final Section 482 Regulations. Intertax 12/1994 s. 544 – 593.
- Becker, Helmut (1994): The New OECD Report on Transfer Pricing – A First Overview and Comment. Intertax 8-9/1994 s. 356 – 365.
- Becker, Helmut (1995): Comments on Profit Methods proposed by the OECD Discussion Report. Intertax 5/1995 s. 256 – 259.
- Boos, Monica (2003): International Transfer Pricing. The Valuation of Intangible Assets. Kluwer Law International. Bodmin, Cornwall.
- Casley, Andrew – Kritikides, Artemis (2003): Transactional Net Margin Method, Comparable Profits Method and the Arm's Length Principle. International Transfer Pricing Journal 5/2003 s. 162 – 168.
- Emmanuel, Clive – Mehafdi, Messaoud (1994): Transfer Pricing. Academic Press Ltd. London.
- Transfer Pricing Global Survey 2005–2006, Ernst & Young. http://www.ey.com/global/content.nsf/International/Transfer_Pricing_Global_Survey_2005-2006 Haettu 11.9.2007.

- Fris, Pim (2003): Dealing with Arm's Length and Comparability in the Years 2000. International Transfer Pricing Journal November/December 2003 s. 194 – 203.
- Haarmann, Pirkko-Liisa (2006): Immateriaalioikeus. Talentum. Helsinki.
- Hamaekers Hubert (2003): The Comparable Profits Method and the Arm's Length Principle. International Transfer Pricing Journal 3/2003 s. 90 – 93.
- Hay, Diane – Horner, Frances – Owens, Jeffrey (1994): Past and Present Work in the OECD Transfer Pricing and Selected Issues. Intertax 10/1994 s. 423 - 439.
- Helminen, Marjaana (2008): Kansainvälinen verotus. WSOY. Jatkuvatäydenteinen. Seurattu tammikuulle 2008 asti.
- Helminen, Marjaana (2000): Kansainvälisen konsernin sisäiset palvelut verotuksessa. Lakimiesliiton kustannus. Helsinki.
- Hiltunen, Kirsi (1997). Geitel, Juhani et al. Uudistuva verosuunnittelu 1997. Ernst & Young. Gummerus Kirjapaino Oy. Jyväskylä.
- ICC (1995): ICC Comments on OECD Transfer Pricing Guidelines for MNEs and Tax Administrations – Discussion Draft of Part I. Intertax 1/1995 s. 39-44.
- Juusela, Janne (2004): Osinkojen ja osakeluovutusten verotus. Talentum. Helsinki.
- Kilpi, Lassi (1987). KHO:n oikeuskäytäntöä tulo- ja varallisuusverotuksen piiristä vuonna 1986. Defensor legis 1987 s. 195-.
- Laaksonen, Sami – Anttila, Tuomas (2007): Uudet siirtohinnoittelun dokumentointia koskevat säännökset. Verotus 1/2007 s. 31 – 43.
- Laaksonen, Sami (2004): Tavaramerkin siirtohinnoittelusta. Verotus 2004 s. 423 – 432.
- Levey, Marc M. – Miesel, Victor H. – Garofalo, William S. (2001): Cost-Sharing Agreements: “Pandora’s Box” or the Buy-In, Buy-Out Challenge? International Tax Journal 3/2001 s. 23 – 39.
- Lisensointiopas (1994). Keksintösäätiö. Hakapaino Oy. Helsinki.
- Mattila, Pauli K. (2004a): Verouudistuksen siirtymä- ja voimaantulosäännökset. Teoksessa Verouudistus 2005. WSOY. Helsinki.
- Mattila, Pauli K. (2004b): Luovutusvoitot ja –tappiot yritysverotuksessa. Verotus 5/2004 s. 485 – 495.
- Mehtonen, Pekka (2005): Siirtohinnoittelu, tuloverotus ja konsernistrategiat. Edita. Helsinki.
- Myrsky, Matti – Linnakangas, Esko (2007): Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Talentum. Helsinki.
- Myrsky, Matti (1994): Oikeustapauskommentaarit tapaukseen KHO 27.8.1993/3009 (B 504). Lakimies 3/1994 s. 377 – 383.
- Niskakangas, Heikki (1983): Rojaltit ja palvelumaksut kansainvälisessä vero-oikeudessa. Lakimiesliiton kustannus. Jyväskylä.
- Niskakangas, Heikki (1991): Kansainvälisen yrityksen tuloksenohjauksen uudet tuulet. Verotus 1991 s. 33 - 46.

- OECD (Model). OECD Model Tax Convention on Income and Capital. Updated as of 29 April 2000. VOL I and VOL II. OECD Committee on Fiscal Affairs. Paris.
- OECD:n siirtohinnoitteluohteet. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, July 1995 (updated in 1996, 1997, 1998 and 1999). OECD. Paris. Suomenkielinen käännös: Siirtohinnoitteluperiaatteet monikansallisia yrityksiä ja verohallintoa varten, sisältäen vain vuoden 1996 täydennysosan. Edita. 1997.
- OECD (Invitation to Comments). OECD invites comments on the application of transactional profit methods 2006. http://www.oecd.org/document/58/0,3343,en_2649_37427_36199290_1_1_1_37427,00.html Haettu 11.9.2007.
- OECD (Comments from PriceWaterhouseCoopers). OECD invites comments on the application of transactional profit methods. Contribution received from PriceWaterhouseCoopers. 2006. <http://www.oecd.org/dataoecd/62/63/14554576.pdf> Haettu 11.9.2007.
- Ranta-Lassila, Hannele (2001): Konserniyhtiöiden erillisverotus II (konsernin sisäiset omaisuuden luovutukset sekä kohdistamis- ja hinnoitteluvirheiden oikaiseminen). Verotus 1/2001 s. 29 – 45.
- Rozek, Richard P. (1996): Applying the Best Method Rule When Reliable Internal Comparable Intangibles Exist. Tax Notes International April 9, 1996. s. 1191 – 1204.
- Ryynänen, Olli (2001): Todistustaakan jaosta tuloverotuksessa. Verotus 4/2001 s. 344 – 368.
- Smith, Gordon V. – Parr, Russell L. (2000): Valuation of Intellectual Property and Intangible Asset. Third Edition. John Wiley & Sons Inc.
- Tikka, Kari S. (1995): Yritysverotuksen perusteet.
- Tikka, Kari S. – Nykänen, Olli – Juusela, Janne: Yritysverotus I-II. WSOY. Jatkuvatäydenteinen. Seurattu lokakuulle 2007 asti.
- Torkkel, Timo (2003): Konsernin sisäisen palvelun ja kustannuspanossopimuksen käsite Suomen kansainvälisessä tulovero-oikeudessa. Verotus 3/2003 s. 279 – 292.
- Vapaavuori, Ahti (1992): Kuittauksesta kansainvälisten peiteltyjen voitonsiirtojen verotuksessa. Verotus 1992 s. 237 - 242.
- Viherkenttä, Timo (1987): Kansainvälisten voitonsiirtojen oikaisemisesta KHO:n uusimman oikeuskäytännön valossa. Verotus 1987 s. 57 - 67.
- Viherkenttä, Timo (1995): Kansainvälisen verotuksen uudistamistyöryhmän ehdotukset. Verotus 3/1995 s. 247-254.
- Von Koch, Nils (1996): OECDs nya riktlinjer för internprissättning. Skattenytt 1996 s. 264 – 274.
- Wiman, Bertil (1997): Utvecklingen på internprissättningsområdet. Skattenytt 1997 s. 500 – 523.
- Wright, Deloris R. – Nelson, Caterina K. – Kasdan, Jonathan C. (1995): TNMM – The OECD's Response to CPM: Are They Really Different? European Taxation October 1995 s. 306 – 314.

Virallislähteet

HE 107/2006	Hallituksen esitys Eduskunnalle tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi
HE 92/2004	Hallituksen esitys Eduskunnalle yritys- ja pääomaverouudistukseksi
HE 131/1995	Hallituksen esitys Eduskunnalle verohallintolaiksi ja laiksi verotusmenettelystä sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi
HE 53/1998	Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi verotusmenettelystä annetun lain ja ennakkoperintälain 27 §:n muuttamisesta
KM 1979:4	Kansainvälisten yritysten verottamisesta. Kansainvälisten yritysten verotustoimikunnan mietintö. Helsinki.
VaVM 22/2006	Valtiovarainvaliokunnan mietintö Hallituksen esitykseen tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi
VaVM 12/2004	Valtiovarainvaliokunnan mietintö Hallituksen esitykseen yritys- ja pääomaverouudistukseksi HE 92/2004
VH 284.07	Verohallituksen julkaisu. Kansainvälisen verotuksen käsikirja. Jatkuvatäydenteinen. Seurattu syyskuuhun 2007 asti.
VH 1471/37/2007	Verohallituksen ohje. Siirtohinnoittelun dokumentointi. Dnro 1471/37/2007, 19.10.2007.

Oikeustapaukset

KHO 31.12.2007/3379 (KHO 2007:93)
KHO 31.12.2007/3378 (KHO 2007:92)
EYT 18.7.2007 asiassa C-231/05
KHO 9.5.2007/1194 (KHO 2007:29)
EYT 13.12.2005 asiassa C-446/03 (Marks & Spencer)
KHO 20.3.2002/596 (KHO 2002:26)
KHO 27.12.1999/4219
KHO 31.3.1998/544
KHO 27.8.1994/1847
KHO 24.9.1993 T 3561
KHO 27.8.1993/3009 (B504)
KHO 17.7.1986/2772 (B II 577)

KHO 15.9.1986/ 3441 (B II 578)

KHO 31.12.1985/6091 (B II 604)

KHO 10.9.1979/3611 (B II 542)

KHO 16.3.1977/1076 (B II 515)

KHO 23.2.1973/766 (B II 516)