

FI

FI

FI



EUROOPAN KOMISSIO

Bryssel 25.1.2011
KOM(2011) 16 lopullinen

**KOMISSION TIEDONANTO EUROOPAN PARLAMENTILLE, NEUVOSTOLLE JA
EUROOPAN TALOUS- JA SOSIAALIKOMITEALLE**

EU:n yhteisen siirtohinnoittelufoorumin toiminnasta huhtikuun 2009 ja kesäkuun 2010 välisenä aikana ja tähän liittyvistä seuraavista ehdotuksista: 1. Konsernin sisäisiä pienen lisäarvon palveluja koskevat ohjeet ja 2. Mahdollisia lähestymistapoja EU:n ulkopuolisiin kolmenvälisiin tapauksiin

KOMISSION TIEDONANTO EUROOPAN PARLAMENTILLE, NEUVOSTOLLE JA EUROOPAN TALOUS- JA SOSIAALIKOMITEALLE

EU:n yhteisen siirtohinnoittelufoorumin toiminnasta huhtikuun 2009 ja kesäkuun 2010 välisenä aikana ja tähän liittyvistä seuraavista ehdotuksista: 1. Konsernin sisäisiä pienen lisäarvon palveluja koskevat ohjeet ja 2. Mahdollisia lähestymistapoja EU:n ulkopuolisiin kolmenvälisiin tapauksiin

1. JOHDANTO

Yleisesti ollaan yksimielisiä siitä, että globalisoitumisen lisääntyminen aiheuttaa käytännön ongelmia sekä monikansallisille yrityksille että verohallinnoille keskenään etuyhteydessä olevien yritysten välisten rajatylittävien liiketoimien hinnoittelussa verotuksen kannalta. Euroopan unionin (EU) jäsenvaltioissa katsotaan, että tällaisten liiketoimien hinnan asianmukainen arviointi tapahtuu markkinaehtoperiaatteen¹ perusteella. Markkinaehtoperiaate perustuu siihen, että keskenään etuyhteydessä olevien yritysten välisiä ehtoja verrataan ehtoihin, joita sovellettaisiin toisistaan riippumattomien yritysten välillä.

Markkinaehtoperiaatetta tulkitaan ja sovelletaan kuitenkin eri tavoin niin verohallintojen kesken kuin verohallintojen ja yritysten välillä. Seurauksena voi olla epävarmuutta, lisäkustannuksia ja mahdollista kaksinkertaista verotusta tai jopa verottomuutta. Nämä kaikki haittaavat sisämarkkinoiden moitteetonta toimintaa.

Tilanteen korjaamiseksi komissio perusti lokakuussa 2002 asiantuntijaryhmän, EU:n yhteisen siirtohinnoittelufoorumin² (jäljempänä ”siirtohinnoittelufoorumi”), jonka tehtävänä on etsiä käytännön ratkaisuja ongelmiin, joita markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta aiheutuu erityisesti EU:n sisällä.

Tässä tiedonannossa raportoidaan siirtohinnoittelufoorumin työstä huhtikuun 2009 ja kesäkuun 2010 välisenä aikana ja esitetään päätelmiä tämän asiantuntijaryhmän tulevaa työtä varten.

2. EU:N YHTEISEN SIIRTOHINNOITTELUFOORUMIN TOIMINTA LYHYESTI

Siirtohinnoittelufoorumi kokoontui huhtikuun 2009 ja kesäkuun 2010 välisenä aikana neljästi. Keskusteluja käytiin kahdesta aiheesta. Yhtenä aiheena olivat konsernin sisäiset liiketoimet, ja toisena aiheena oli kaksinkertaiseen verotukseen liittyvä riitojenratkaisumenettely, kun liiketoimessa on osallisena EU:n ulkopuolinen etuyhteydessä oleva yritys (EU:n ulkopuoliset kolmenväliset tapaukset). Molemmista aiheista laadittiin kertomukset. Myös siirtohinnoittelufoorumin aiempien aloitteiden

¹ Markkinaehtoperiaate on vahvistettu Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) malliverosopimuksen 9 artiklassa. OECD on laatinut myös siirtohinnoittelua koskevat toimintaohjeet monikansallisia yhtiöitä ja verohallintoja varten.

² Komission tiedonanto neuvostolle, Euroopan parlamentille ja talous- ja sosiaalikomitealle: ”Kohti sisämarkkinoita, joilla ei ole veroesteitä — Strategia yhtenäistetyn yhtiöveropohjan luomiseksi yritysten EU:n laajuista toimintaa varten”, KOM(2001) 582 lopullinen, 23.10.2001, s. 21.

täytäntöönpanoasteen arviointi saatettiin päätökseen. Ajanjaksolla aloitetut keskustelut, joita ei vielä saatu päätökseen, koskivat pieniin ja keskisuuriin yrityksiin liittyviä asioita ja erityistä konsernin sisäistä järjestelyä, kustannusten jakoa koskevaa järjestelyä. Siirtohinnoittelufoorumi alkoi myös pohtia tulevaa toimintaohjelmaansa.

2.1. Siirtohinnoittelufoorumin päätelmät konsernin sisäisistä pienen lisäarvon palveluista

Monikansallisten yritysten globalisoitumisen erityisenä piirteenä on monenlaisten konsernin sisäisten palvelujen kasvu. Tämäntyyppisten palvelujen kasvaessa on kasvanut myös niiden voimavarojen määrä, joita tarvitaan markkinaehtoperiaatteen noudattamisen varmistamiseksi. Samoin on tullut ilmi, että tällaisiin palveluihin liittyvä kaksinkertainen verotus on lisääntynyt.

Ongelmia on tuntunut aiheutuvan etenkin arvioitaessa markkinaehtoperiaatteen toteutumista erityisessä konsernin sisäisten palveluiden ryhmässä, jotka luokitellaan ”konsernin sisäisiksi pienen lisäarvon palveluiksi”. Ongelman ydin piilee siinä, että näitä pieniarvoisia palveluja koskevat asiakirjat ja niiden tarkastaminen saattavat niellä aivan liikaa voimavaroja, ja tämäntyyppisiä palveluja koskevat nykyiset ohjeet ovat puutteellisia. Tavoitteena oli pyrkiä lisäämään tehokkuutta. Liitteessä I olevassa siirtohinnoittelufoorumin kertomuksessa lähestymistapa on kaksitahoinen. Ensinnäkin tietyistä konsernin sisäisistä palveluista edellytetyn arvioinnin laajuus ja perusteellisuus suhteutetaan tilanteeseen. Toiseksi siinä opastetaan tarkemmin, miten arviointi voidaan toteuttaa. Tällaisen yhdistetyn lähestymistavan tuloksena ovat siis syntyneet konsernin sisäisiä pienen lisäarvon palveluja koskevat ohjeet.

Koska konsernin sisäisiä palveluja on monenlaisia, kertomuksessa rajataan hieman sitä palvelutyyppiä, johon ehdotettua lähestymistapaa voidaan soveltaa.

Kertomuksessa tuodaan esille muutamia peruseriaatteita. Esimerkiksi kaikki asiaan liittyvät kustannukset ovat vähennyskelpoisia kansallisen lainsäädännön mukaisesti, saatavilla on oltava laadukkaita ja olennaisia tietoja ja konsernin sisäisiä pienen lisäarvon palveluja tutkittaessa lähestymistavan pitäisi olla joustava.

Tämän jälkeen kertomuksessa tarkastellaan yksityiskohtaisemmin, miten kyseisiä periaatteita pitäisi soveltaa, ja annetaan ohjeita yleisesti hankaluuksia aiheuttavista asioista. Esimerkkejä viimeksi mainituista ovat kustannuspaikan analysointi, osakkeenomistajakustannusten määrittely, markkinaehtoperiaatteen mukaisen veloituksen arviointi ja dokumentointi.

Ohjeiden mukaisesti suoritettua arviointia voidaan hyödyntää myös muilla asiaan liittyvillä aloilla, kuten kaksinkertaista verotusta koskevaa riita-asiaa ratkaistaessa tai harkittaessa seuraamuksia siirtohinnoitteluasiakirjoja koskevien vaatimusten noudattamatta jättämisestä.

Kertomuksessa todetaan, että ehdotetut ohjeet helpottavat tiettyjen konsernin sisäisten palvelujen arviointia. Siinä huomautetaan, että joitakin ehdotuksia voidaan soveltaa osittain myös arvioitaessa muihin ryhmiin kuuluvia palveluja. Jos ohjeita kannatetaan jäsenvaltioissa, niiden täytäntöönpanon vaikutusten seurannasta tulee jatkossa siirtohinnoittelufoorumin tärkeä tehtävä.

2.2. Siirtohinnoittelufoorumin päätelmät EU:n ulkopuolisista kolmenvälisistä tapauksista

Kolmenvälisissä tapauksissa on kyseessä kahden eri jäsenvaltioissa sijaitsevan keskenään etuyhteydessä olevan yrityksen välinen siirtohinnoittelu, jota on erityisen hankala ratkaista, koska kolmannessa valtiossa sijaitsevalla, niin ikään etuyhteydessä olevalla yrityksellä on ollut asiaan merkittävä vaikutus, jonka tuloksena hinnoittelu ei vastaa markkinaehtoja.

Kolmenvälisiä tapauksia on kahdenlaisia: ne tapaukset, joissa osallisena on ainoastaan EU:n jäsenvaltioissa sijaitsevia keskenään etuyhteydessä olevia yrityksiä, ja ne tapaukset, joissa on mukana EU:n ulkopuolelle sijoittautunut etuyhteydessä oleva yritys. Siirtohinnoittelufoorumi on jo laatinut ensin mainittua tapausta koskevan kertomuksen, joka on liitetty tarkistettuihin menettelysääntöihin välimiesmenettely-yleissopimuksen tehokasta täytäntöönpanoa varten³. Liitteessä II olevassa siirtohinnoittelufoorumin kertomuksessa keskitytään kolmenvälisten tapausten jälkimmäiseen tyyppiin, niin sanottuihin EU:n ulkopuolisiin kolmenvälisiin tapauksiin.

Ensin kertomuksessa määritellään kolmenvälisten tapausten tyypit. Sitten siinä tarkastellaan ja ehdotetaan mahdollisia lähestymistapoja, joista voisi olla apua kaksinkertaiseen verotukseen liittyvässä riitojenratkaisussa.

Mahdollisia lähestymistapoja ovat verosopimusverkoston parantaminen ja laajentaminen, ennakkohinnoittelusopimuksen tulosten taannehtivuus ja keskinäiseen sopimusmenettelyyn liittyvien menettelyjen joustava soveltaminen.

Kertomuksen valmistuminen on merkittävää kahdesta syystä. Ensinnäkin siinä annetaan käytännön ehdotuksia nykytilannetta varten. Toiseksi se tarjoaa vankan perustan tulevien kokemusten pohjalta mahdollisesti käytäville keskusteluille.

2.3. Seuranta

Siirtohinnoittelufoorumin tehtävänä on seurata ja johtaa kertomustensa tehokasta täytäntöönpanoa.

Välimiesmenettely-yleissopimukseen perustuvassa menettelyssä käsiteltävinä olevia tapauksia koskevista tilastotiedoista kävi ilmi, että ratkaisemattomia tapauksia oli edelleen runsaasti. Tarkemmat tiedot olisivat hyödyksi, jotta pitkittymisen syitä olisi helpompi selvittää. Niinpä raportin muotoa aiotaan tarkistaa.

Keskenään etuyhteydessä olevien Euroopan unionin yritysten siirtohinnoitteluasiakirjoja koskevien menettelysääntöjen täytäntöönpanon vaikutuksista tehtiin erityinen arviointi. Siirtohinnoittelufoorumi totesi, että annettuja menettelysääntöjä pidetään normina tai viiteohjeena. Näin on myös silloin, kun

³ Komission tiedonanto neuvostolle, Euroopan parlamentille ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle EU:n yhteisen siirtohinnoittelufoorumin toiminnasta maaliskuun 2007 ja maaliskuun 2009 välisenä aikana ja tähän liittyvästä ehdotuksesta tarkistetuista menettelysäännöistä välimiesmenettely-yleissopimuksen (90/436/ETY, 23.7.1990) tehokasta täytäntöönpanoa varten, KOM(2009) 472 lopullinen, s. 7 ja 10.

monikansalliset yritykset eivät virallisesti noudata menettelysääntöjä, koska niiden noudattaminen on niille vapaaehtoista.

Menettelysääntöihin ehdotettuja parannuksia olivat muun muassa yhteinen kieli selvitysten laadinnassa ja yleiseurooppalaisten vertaistietojen laajempi hyväksyntä hinnoittelun arvioinnissa.

Yleisenä päätelmänä esitettiin kuitenkin, että menettelysäännöt tarvitsevat vielä aikaa vakiintuakseen, ennen kuin niitä kannattaa tarkistaa. Menettelysäännöt annettiin vuonna 2006, ja niiden vaikutus alkaa näkyä tarkastuksissa viiveellä. Siirtohinnoittelufoorumi päättikin tarkastella asiaa uudelleen kahden tai kolmen vuoden kuluttua, jolloin seuraava seuranta toteutetaan.

2.4. Nykyisen ja tulevan toimintaohjelman muutokset

Siirtohinnoittelufoorumin nykyisen toimikauden perustana oleva toimintaohjelma hyväksyttiin syyskuussa 2007. Tarkasteltaviksi sovittiin viisi aihetta. Niistä ensimmäinen, seuranta, on toistuvasti käsiteltävä aihe. Toisesta ja kolmannesta aiheesta on saatu valmiiksi kaksi kertomusta, toinen välimiesmenettely-yleissopimukseen tehtävistä parannuksista ja toinen konsernin sisäisistä palveluista. Neljättä ja viidettä aihetta, pieniä ja keskisuuria yrityksiä sekä kustannusten jakoa koskevia järjestelyjä, koskeva työ on aloitettu vastikään, ja sen odotetaan tulevan valmiiksi vuonna 2011.

Hyväksytyjen aiheiden lisäksi toimintaohjelmaan on merkitty kaksi vara-aihetta: vaihtoehtoinen riitojenratkaisu ja riskinarviointi. Välimiesmenettely-yleissopimuksen tehokasta täytäntöönpanoa koskevassa komission tiedonannossa⁴ huomautettiin, että kahdesta asiasta olisi keskusteltava tarkemmin: välimiesmenettely-yleissopimuksen toimeenpanoon liittyvän pysyvän, riippumattoman sihteeristön perustamisesta sekä välimiesmenettely-yleissopimuksen ja OECD:n malliverosopimuksen 25 artiklan 5 kappaleen välisestä yhteydestä. Näitä kahta asiaa on käsiteltävä jatkossa.

Siirtohinnoittelufoorumi on eritellyt jo kolme muutakin aihetta, joita voidaan harkita tuleviksi toiminta-aiheiksi. Nämä ovat OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklan äskettäisen tarkistamisen vaikutukset, hyvittävät oikaisut ja toissijaiset oikaisut.

Komissio toteutti touko- ja kesäkuussa 2010 kuulemisen, jonka aiheena oli ”Kaksinkertaista verotusta koskevat sopimukset ja sisämarkkinat – konkreettisia esimerkkejä kaksinkertaisesta verotuksesta”. Vastausten alustavan tarkastelun perusteella siirtohinnoittelu aiheuttaa edelleen huomattavasti kaksinkertaiseen verotukseen liittyviä ongelmia. Vastaukset analysoidaan tarkemmin, ja siirtohinnoittelufoorumi saattaa ottaa kantaa esille tulleisiin ongelmiin.

⁴ Komission tiedonanto neuvostolle, Euroopan parlamentille ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle EU:n yhteisen siirtohinnoittelufoorumin toiminnasta maaliskuun 2007 ja maaliskuun 2009 välisenä aikana ja tähän liittyvästä ehdotuksesta tarkistetuista menettelysäännöistä välimiesmenettely-yleissopimuksen (90/436/EY, 23.7.1990) tehokasta täytäntöönpanoa varten, KOM(2009) 472 lopullinen, s. 9.

3. KOMISSION PÄÄTELMÄT

Komissio pitää edelleen siirtohinnoittelufoorumin asiantuntijaryhmän toimintaa arvokkaana sen käsitellessä siirtohinnoitteluun liittyviä kysymyksiä ja esittäessä käytännön ratkaisuja erilaisiin siirtohinnoittelua koskeviin ongelmiin.

Komissio huomauttaa erityisesti, että kertomus konsernin sisäisistä pienen lisäarvon palveluista liittyy suoraan yhteen keskeiseen tehtävään, jonka komissio antoi siirtohinnoittelufoorumia perustettaessa: siirtohinnoittelusääntöjen soveltamisen yhtenäistäminen Euroopan unionissa.

Komissio tukee täysin liitteenä olevissa ohjeissa esitettyjä siirtohinnoittelufoorumin päätelmiä ja ehdotuksia, jotka koskevat konsernin sisäisiä pienen lisäarvon palveluja. Komissio on erityisesti sitä mieltä, että ohjeissa opastetaan mainiosti, kuinka määritetyn tyyppisiä palveluja olisi tarkoituksenmukaista arvioida.

Komissio kehottaa neuvostoa hyväksymään konsernin sisäisiä pienen lisäarvon palveluja koskevat ohjeet ja jäsenvaltioita panemaan ohjeisiin sisältyvät suositukset pikaisesti täytäntöön kansallisessa lainsäädännössään tai hallinnollisissa määräyksissään.

Komissio tukee täysin myös siirtohinnoittelufoorumin päätelmiä ja ehdotuksia, jotka koskevat EU:n ulkopuolisia kolmenvälisiä tapauksia. Tältä osin komissio on tyytyväinen siihen, että siirtohinnoittelufoorumi on käsitellyt ja seurannut näiden ajankohtaisten aiheiden kehittymistä. Komissio katsoo, että kertomuksessa ehdotettujen lähestymistapojen ja menettelyyn liittyvien näkökohtien käyttäminen aina kun mahdollista auttaa ratkomaan EU:n ulkopuolisia kolmenvälisiä tapauksia.

Komissio kehottaa neuvostoa hyväksymään EU:n ulkopuolisia kolmenvälisiä tapauksia koskevan kertomuksen ja jäsenvaltiota panemaan kansallisessa lainsäädännössään tai hallinnollisissa määräyksissään täytäntöön käytäntöjä, jotka ovat yhdenmukaisia kertomukseen sisältyvien lähestymistapojen ja menettelyyn liittyvien näkökohtien kanssa.

Jäsenvaltioita kehoitetaan raportoimaan komissiolle vuosittain toimenpiteistä, joita ne ovat toteuttaneet näiden ohjeiden pohjalta, sekä niiden toimivuudesta käytännössä. Raporttien perusteella komissio tarkastelee näitä ohjeita uudelleen määräajoin.

Tässä yhteydessä komissio ottaa huomioon seurannan perusteella esitetyt päätelmät ja jää odottamaan tuloksia siirtohinnoittelufoorumin nykyiseen toimintaohjelmaan kuuluvista aiheista, jotka koskevat pieniä ja keskisuuria yrityksiä sekä kustannusten jakoa koskevia järjestelyjä.

Komission mielestä siirtohinnoittelufoorumin toimikautta olisi jatkettava nykyisen toimikauden päättyessä maaliskuussa 2011.

Liite I

KONSERNIN SISÄISIÄ PIENEN LISÄARVON PALVELUJA KOSKEVAT OHJEET

I. JOHDANTO

1. Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) monikansallisia yhtiöitä ja verohallintoja varten laadittujen siirtohinnoittelua koskevien toimintaohjeiden (jäljempänä ”OECD:n toimintaohjeet”) VII luvussa tarkastellaan ongelmia, joita nousee esille määritettäessä siirtohinnoittelun kannalta, onko yksi monikansallisen konsernin jäsen tarjonnut palveluja saman konsernin muille jäsenille, ja jos on, millaisia ongelmia ilmenee selvittäessä kyseisten konsernin sisäisten palvelujen markkinaehtoperiaatteen mukaista hinnoittelua. Yleisesti ottaen luvussa pohditaan tämän jälkeen sitä, onko palvelu tarjottu ja miten suuri tällaisesta palvelusta veloittavan maksun pitäisi olla verotuksen kannalta, jotta se vastaisi markkinaehtoperiaatetta.
2. OECD:n toimintaohjeissa tunnustetaan, että tarjottavia palveluja on monenlaisia ja että tällaisten palvelujen tarjoamisesta voi aiheutua – tai voidaan odottaa aiheutuvan – yhtäläillä monia erilaisia hyötyjä. EU:n yhteisen siirtohinnoittelufoorumin (jäljempänä ”siirtohinnoittelufoorumi”) mielestä OECD:n toimintaohjeissa mainittujen palvelujen luetteloa on syytä täydentää. Liitteessä 1 on luettelo sellaisista yleisesti tarjotuista konsernin sisäisistä palveluista, jotka saattavat kuulua tämän asiakirjan soveltamisalaan.
3. Siirtohinnoittelufoorumi on eritelty muutamia seikkoja, jotka ovat tärkeitä kaikille tarkastajille (tarkastajalla tarkoitetaan joko verovelvollisen itsensä tai verohallinnon toimimista tarkastajana) niiden soveltaessa toimintaohjeita konsernin sisäisissä palveluissa. Näitä seikkoja ovat globalisoitumisen lisääntyminen ja siihen liittyvä keskittetty palveluntarjonta; resurssien kasvava kysyntä; ”kariutuneet kustannukset”, joita mikään verohallinto ei hyväksy, ja tietoisuus siitä, että jonkin tyyppisessä palveluntarjonnassa riski on muita pienempi – joskaan tämä ei näytä vaikuttaneen siihen, miten tarkastajat ovat soveltaneet OECD:n toimintaohjeita käytännössä.
4. Tässä asiakirjassa keskitytään siihen, miten nämä kysymykset olisi paras ratkaista. Asiakirjalla ei pyritä rajoittamaan verohallintojen oikeutta toteuttaa tarkastuksia eikä monikansallisten yritysten mahdollisuutta tehdä oikaisuvaatimuksia tapaustensa sellaisten tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella, jotka tukevat tietyn palvelun sisällyttämistä tai pois sulkemista. Odotettavissa kuitenkin on, että jatkossa tämän asiakirjan soveltamisalaan kuuluvat konsernin sisäiset palvelut edellyttävät aiempaa vähemmän täydellisiä tarkastuksia.

II. YLEISKATSAUS

5. Tämän asiakirjan taustalla on oletus siitä, että monikansalliset yritykset ja verohallinnot toimivat vilpittömässä mielessä ja että OECD:n periaatteiden soveltaminen konsernin sisäisiin palveluihin hyväksytään yksiselitteisesti. Asiakirjan painopiste onkin siinä, miten tarkastaja pystyy selvittämään ja toteamaan

mahdollisimman tarkoituksenmukaisesti ja tehokkaasti, että markkinaehtoperiaatetta on noudatettu tiettyjä konsernin sisäisiä palveluja tarjottaessa.

6. Tämän asiakirjan ehdotuksia on tärkeää soveltaa kumulatiivisesti, sillä menettelyn alussa merkitykselliseen kysymykseen voi löytyä tyydyttävä vastaus myöhemmässä vaiheessa saatujen tietojen perusteella. Palvelun tarjoamiseen saattaa esimerkiksi liittyä perustellusti jokin ongelma, joka ratkeaa selonteossa annettujen tietojen perusteella. (Ks. tämän asiakirjan VI osio.)
7. Tässä asiakirjassa esitetyn lähestymistavan keskeiset näkökohdat tai periaatteet ovat seuraavat:
 - i) Kaikki kustannukset ovat kohdistettavissa, mutta kansallinen lainsäädäntö ei välttämättä salli kyseisten kustannusten täysimääräistä vähentämistä.
 - ii) Jokaisen tarkastukseen sovittavan lähtökohdan määrittämiseen liittyy muutamia olennaisia kriteerejä.
 - iii) Tilanteesta toimitetaan olennaiset tiivistetyt tiedot, jotta päästään perille siitä, minkä tyyppistä palvelua tarjotaan ja millaisen järjestelmän kautta.
 - iv) Joustavuus on olennaista päätettäessä, miten laajasti ja perusteellisesti tarjotun palvelun markkinaehtoperiaatteen mukaisuutta on arvioitava.

III. ASIAKIRJAN SOVELTAMISALA

8. Tämän asiakirjan soveltamisalaan kuuluvien palvelujen määrittelemineen kattavasti ei ole mahdollista eikä edes toivottavaa. Tämä johtuu siitä, että konsernin sisäisesti tarjottavia palveluja on hyvin monenlaisia ja näillä palveluilla voi olla hyvin erilaisia liiketoiminnallisia vaikutuksia tietyn liiketoiminnan yhteydessä. Lisäksi jos yritetään antaa kattava määritelmä, vähennetään tässä asiakirjassa esitettyjen ehdotusten soveltamisen joustavuutta.
9. Tässä asiakirjassa tarkoitettujen konsernin sisäisten palveluiden tyyppiä on kuitenkin mahdollista rajata tietyssä määrin viittaamalla mukaan luettavien tai ulkopuolelle jäävien palvelujen yleisiin ominaisuuksiin sekä järjestelmään, jonka kautta näitä palveluja jaetaan ja veloitetaan.
10. Vaikka tämän asiakirjan tiettyjä osia voidaan soveltaa kaikenlaisiin konsernin sisäisiin palveluihin, ne sopivat tietyntyyppiseen palveluntarjontaan paremmin kuin toiseen.
11. Tässä asiakirjassa keskitytään palveluihin, joita on kuvattu monin tavoin, esimerkiksi ”liimaksi, joka pitää konsernin rakennetta yhdessä päätoimintoja tukemassa” tai ”luonteeltaan hallinnolliseksi, saajayrityksen liiketoimintaa tukeviksi” tai ”yleisesti saatavilla oleviksi tai helposti hankittaviksi”. Palvelun keskeisenä ominaisuutena on, että vaikka se on välttämätön, se on luonteeltaan rutiininomainen eikä se tuota suurta lisäarvoa sen enempää tarjoajalle kuin saajalle. Tämän asiakirjan soveltamisalan osalta toisistaan on syytä eritellä palvelut, joista syntyvä liikevaihto voi palvelun pienestä lisäarvosta huolimatta olla suuri ja jotka voidaan sisällyttää tähän lähestymistapaan, sekä palvelut, joiden tuottama lisäarvo on suuri, vaikkei niistä

syntyvä liikevaihto sitä välttämättä ole, ja jotka eivät kuulu tämän asiakirjan soveltamisalaan.

12. Tässä asiakirjassa ei keskitytä suoraan veloitettaviin palveluihin, joihin liittyvät tosiseikat ja olosuhteet ovat yleensä täysin selviä. Asiakirja ei koske myöskään palveluja, joihin kuuluu olennaisesti suuri lisäarvo. Se, mitä suurella lisäarvolla tarkoitetaan, riippuu palvelusta, sen tarjoajasta ja sen saajasta. Olisi kuitenkin poikkeuksellista, että tämän asiakirjan lähestymistapa tyydyttäisi sellaisen tarkastajan tarpeet, jonka tarkastuksen kohteena ovat innovatiivisen tutkimuksen ja kehittämisen, teollis- ja tekijänoikeuksien ja rahoitustapahtumien luonteiset palvelut tai muut palvelut, jotka ovat merkittäviä liiketoiminnan vetureita. Sen piiriin ei kuulu myöskään toiminta, joka perustuu olennaisesti mahdollisuuteen saada suuri tuotto suurella riskillä. Tämä asiakirja ei koske etenkin kustannusten jakoa koskevia järjestelyjä.
13. Lisäksi on tärkeää huomata ero suoran veloituksen ja tarjontamekanismien sekä monimutkaisempien järjestelyjen välillä. Yhdestä keskitetysti tuotetusta pienen lisäarvon palvelusta, joka veloitetaan useilta etuyhteydessä olevilta yrityksiltä helposti tunnistettavissa olevan kohdistamisperusteen avulla, ei odoteta aiheutuvan ongelmia. Tässä asiakirjassa keskitytään siis tilanteisiin, joissa on kyse useista pienen lisäarvon palveluista, joita tarjotaan usein yhden ainoan sopimuksen perusteella, ja joihin liittyy tavallisesti kustannuspaikka ja kohdistamisperusteita.

IV. TARKASTUKSET JA KESKITETYSTI TUOTETUT KONSERNIN SISÄISET PALVELUT

14. On täysin kohtuullista, että tarkastaja haluaa saada varmuuden siitä, että palvelun tarjoaminen on tapahtunut OECD:n periaatteiden mukaisesti, kaikki aiheelliset kustannukset on otettu mukaan, kaikki aiheettomat kustannukset on jätetty pois ja hinta on ollut markkinaehtoperiaatteen mukainen. Vaadittu varmuuden taso ja sen saavuttaminen voidaan toteuttaa monella tapaa sen mukaan, mitkä ovat tapauksen erityiset olosuhteet ja miten verohallinto yleisesti suhtautuu siirtohinnoittelua koskeviin tarkastuksiin.
15. Tässä asiakirjassa ehdotetaan tältä osin vaihtoehtoisia lähestymistapoja, joilla voidaan saavuttaa riittävä varmuus markkinaehtoperiaatteen noudattamisesta. Tasapainoa haetaan samalla käytettävissä olevien voimavarojen, veloitteiden ja mahdollisen oikaistavan määrän välillä.
16. Yksittäisen tapauksen täydellinen tarkastaminen täyttää tietenkin jokaisen tarkastajan tarpeet, mutta tässä asiakirjassa esitetyllä lähestymistavalla pyritään löytämään tarkoituksenmukaisempi tapa päästä samaan tulokseen valtaosassa tapauksista, joita tämän asiakirjan soveltamisalalla tulee yleisesti vastaan.
17. Täydelliseen tarkastukseen nähden toisessa ääripäässä on joidenkin verohallintojen omaksuma käytäntö rakentaa suhteita monikansallisiin yrityksiin. Päämääränä on ymmärtää paremmin kummankin osapuolen näkökulmia ja lisätä luottamusta. Tämä pyritään toteuttamaan verohallinnon ja monikansallisten yritysten välisellä avoimella ja jatkuvalla vuoropuhelulla, joka ei perustu tarkastuksiin. Näin ollen esimerkiksi keskitetysti tuotetuissa konsernin sisäisissä palveluissa verohallinto pyytää (tarkastustoiminnan ulkopuolella) selvitystä siitä, miten monikansallisen yrityksen järjestelmä toimii. Monikansallinen yritys ryhtyy käymään avointa vuoropuhelua

verohallinnon kanssa varmistaakseen, että järjestelmä ymmärretään täysin, ja esittää tarvittaessa tueksi ajantasaisia tietoja. Lisäksi on suositeltavaa, että verohallinto pidetään tilanteen tasalla säännöllisesti järjestettävillä tapaamisilla. Tämän tuloksena verohallinto saattaa katsoa, että monikansallisen yrityksen liiketoiminnan tietyt näkökohdat ovat vaatimusten mukaisia ja että riski on näin ollen pieni. Mutta jos tarkastuksen katsotaan olevan tarpeen, se voidaan kohdentaa paremmin ongelmallisiin aloihin. Lisäksi tiettyjä perustavia kysymyksiä (kuten onko palvelua tarjottu) ei voida todentaa muutoin kuin ehkä siten, että yritys vakuuttaa näin tapahtuneen, mikä perustuu verohallinnon ja monikansallisen yrityksen välille syntyneeseen luottamukseen.

18. Kun kuitenkin myönnetään, ettei edellä esitettyä lähestymistapaa sovelleta vielä laajalti Euroopassa eikä täydelliseen tarkastukseen perustuva lähestymistapa paranna nykytilannetta, suositellaan seuraavien ohjeiden noudattamista, kun keskitetysti tarjotut konsernin sisäiset palvelut edellyttävät tarkempaa tarkastelua.

V. OLENNAISET KRITTEERIT

19. Olennaisia kriteerejä ovat seuraavat:

- (a) Kyseessä olevat palvelut ovat pienen riskin ja pienen lisäarvon liiketoimia.
- (b) Tarjottu palvelu täyttää OECD:n markkinaehtoperiaatteen, ja etenkin palvelut todella tarjotaan ja niiden saajalle aiheutuu taloudellista tai liiketoiminnallista arvoa.
- (c) Monikansallisella yrityksellä on käytössä oma hallintojärjestelmänsä ja omat tarkastusmenettelynsä, ja kaikkien palvelujen tarjontaan sovelletaan kyseistä hallintojärjestelmää.
- (d) Laadukkaat tiedot voidaan toimittaa pyynnöstä.

20. Osa edellisistä olennaisista kriteereistä tai ne kaikki on sallittua testata menettelyn kuluessa.

VI. SELONTEKO

21. Tarkastaja voi käyttää tapauksen tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella sekä sillä perusteella, millaisia kokemuksia kyseessä olevasta monikansallisesta yrityksestä on ja miten hyvin se tunnetaan, erilaisia lähestymistapoja pyytäessään riittäväksi katsomiaan selvityksiä, jotka vahvistavat tarjotun palvelun markkinaehtoperiaatteen mukaisuuden. Tietoon perustuvan päätöksen tekemiseksi on ratkaisevaa, että käytettävissä on riittävästi laadukasta tietoa. Tässä asiakirjassa ehdotetaan, että selonteon toimittaminen täyttäisi suurimmaksi osaksi tämän tiedonsaantia koskevan vaatimuksen.

22. Koska kyseessä olevat palvelut ovat luonteeltaan rutiininomaisia ja niiden tuoma lisäarvo on pieni, tarkastajan pitäisi pystyä saamaan selonteon perusteella riittävä varmuus siitä, että palveluntarjoajan näkökulmasta palvelu on tarjottu ja palvelun saajan näkökulmasta palvelu tuottaa taloudellista tai liiketoiminnallista arvoa ja että

palvelun saaja – jos se olisi riippumaton – olisi maksanut vastaavasta toiminnosta tai toteuttanut muutoin palvelun itse. Tästä syystä vastauksen kysymykseen siitä, onko palvelu tarjottu, olisi oltava yksiselitteisen selvä.

23. Selonteon täsmällinen sisältö ja laajuus voi vaihdella, mutta kattavankin selonteon ajatellaan olevan suhteellisen vaatimaton asiakirja. On erityisen tärkeää säilyttää tasapaino vaadittujen tietojen määrän, kyseessä oleville palveluille ominaisen pienen riskin ja mahdollisten velvoitteiden välillä. Selonteko voi kattaa mahdollisten muiden seikkojen lisäksi tilanteen mukaan joko kaikki seuraavat aiheet tai osan niistä:
- (a) Osana käytäntöjen asianmukaisuuden tarkistamista joitakin viitteellisiä suhdelukuja (kuten konsernin sisäisistä palveluista aiheutuneet kustannukset verrattuna kaikkiin liiketoiminnan kuluihin tai konsernin sisäisen palvelun tarjonnasta syntyvän liikevaihdon osuus kokonaisvaihdosta) saatetaan tarvita palvelujen sijoittamiseksi asiayhteyteen. Suhdelukuja tulkittaessa on otettava huomioon etuyhteydessä olevan yrityksen liiketoiminnan luonne.
 - (b) Palvelun tarjoamista on selostettava koko monikansallisen yrityksen liiketoiminnan kannalta, jotta ymmärretään sen hyödyt sekä palvelun tarjoajalle että sen saajalle. Esimerkiksi mittakaavaetujen vuoksi tytäryhtiön voi olla tehokkaampaa saada palkanmaksu tai henkilöstöhallinnon palvelut keskitetysti. Taloudellisesti voi myös olla järkevämpää, että tietotekniikkapalvelut ovat ”saatavilla pyynnöstä”.
 - (c) Monikansallisen yrityksen yleisten siirtohinnoittelukäytäntöjen täsmääminen todellisuudessa keskitetysti tarjottuihin palveluihin.
 - (d) Selvitys tarjottujen palvelujen tyypistä ja palvelujen saajista.
 - (e) Yksityiskohtaiset tiedot palvelun saajille aiheutuneesta hyödystä tai odotetusta hyödystä. Joistakin palveluista aiheutuvat hyödyt ovat ilmeisiä (esimerkiksi palkanmaksu). Lisäselvityksiä saatetaan tarvita muista palveluista, joissa hyöty ei ole yhtä ilmeinen. Esimerkiksi jos kyseessä ovat maailmanlaajuiset markkinointipalvelut, miten ne hyödyttävät yksittäistä tytäryhtiötä.
 - (f) Selvitys järjestelmästä, jonka kautta palvelua tarjotaan. Palvelua keskitetysti tarjoavia yksiköjä voi olla yksi, tai vaihtoehtoisesti eri tytäryhtiöt voivat tarjota tiettyjä palveluja konsernin sisäisesti. Näitä kahta järjestelmää voidaan käyttää myös rinnakkain, jolloin järjestelmien välinen yhteys on ymmärrettävä.
 - (g) Kuvaus konsernin vakiokäytännöistä tilintarkastusta koskevan lähestymistavan ja sen palveluihin soveltamisen osalta. Esimerkiksi miten määritetään välittömät ja välilliset kustannukset sisällytettäväksi kustannuspaikkaan; millaisilla suojoitoimilla varmistetaan tiettyä palvelua koskevan kohdistamisperusteen johdonmukainen soveltaminen ja miten varmistetaan, etteivät palvelut ole päällekkäisiä.
 - (h) Kuvaus siitä, miten kustannuspaikka rakentuu.
 - (i) Kuvaus kohdistamisperusteista.

- (j) Sovelletun voittolisän perustelevinen markkinaehtoperiaatteen mukaisesti tai vaihtoehtoisesti selvitys siitä, miksi voittolisää ei ole sovellettu.
 - (k) Asiakirja, josta käy ilmi, miten palveluista pidetään kirjaa: laskutusjärjestelmä, eräpäivät, maksutavat ja mahdollinen talousarvio verrattuna todellisiin oikaisuihin.
 - (l) Kuvaus sulautumisten tai yritysostojen sisällyttämisestä palveluntarjontajärjestelmään.
 - (m) Selvitys siitä, miten uudet palvelut liitetään järjestelmään ja miten palvelun tarjoaminen päätetään.
 - (n) Miten pyynnöstä tarjottavat palvelut on järjestetty.
 - (o) Miten palveluntarjontajärjestelmää pidetään yllä ja ajantasaistetaan.
 - (p) Saatavilla olevat asiakirjat.
24. Edellä esitetyt tiedot voidaan antaa saataville ja toimittaa monilla tavoin. Asiasta voidaan tietenkin toimittaa kirjallinen selonteko. Osa tiedoista voidaan antaa tilanteen mukaan suullisesti. Myös kirjallisia sopimuksia tarkastelemalla voi saada kuvan laajemmasta asiayhteydestä sekä suurimman osan tiedoista, jotka annettaisiin selonteossa. Kaikki nämä tavat tai niiden yhdistelmät kelpaavat. Tärkeintä on, että lopulta saadaan selville, miten palveluntarjontajärjestelmä toimii.
25. Selonteon saamisen jälkeen seuraavaksi on pohdittava, tarvitaanko yksityiskohtaista lisäselvitystä, ja jos tarvitaan, millainen sen on oltava ja miten se olisi toimitettava.

VII. ERITYISIÄ NÄKÖKOHTIA

26. Selonteossa annetaan kokonaiskuva tilanteesta ja myös jonkin verran tarkempia tietoja. Jotkin seikat ovat tärkeämpiä kuin toiset, jotta perusteltu päätös voidaan tehdä, joten seuraavia näkökohtia käsitellään hieman tarkemmin:

VII.1. Onko palvelu tarjottu?

27. Tarkastajan on keskeistä vakuuttua siitä, että palvelun tarjoajan näkökulmasta palvelu on tarjottu ja palvelun saajan näkökulmasta palvelu tuottaa taloudellista tai liiketoiminnallista arvoa, mikä vahvistaa saajan liiketoiminnallista asemaa, ja saajan olisi joko pitänyt maksaa kyseisestä palvelusta tai tuottaa palvelu itse.
28. Aina ei ole mahdollista esittää kiistattomia todisteita, jotka osoittavat tietyn etuyhteydessä olevan yrityksen saavan hyötyä tietystä palvelusta. Saatavilla olevia todisteita, joiden tukena on mahdollinen monikansallisen yrityksen oikaisuvaatimus, olisi tulkittava järkevästi. Mielessä on pidettävä periaate, jonka mukaan kaikki kustannukset ovat kohdistettavissa, joten jos jotain palvelun kustannusta tuntuu olevan mahdotonta liittää tiettyyn etuyhteydessä olevaan yritykseen, se on kohdistettava toiseen etuyhteydessä olevaan yritykseen noudattaen valtion sisäistä lainsäädäntöä, jonka mukaan kyseiset kustannukset eivät välttämättä ole täysimääräisesti vähennettävissä.

29. Kuten edellä todettiin, on tapauskohtaista, miten suuren varmuuden tarkastaja vaatii voidakseen todeta, että palvelua on tarjottu markkinaehtoperiaatteen mukaisesti. Tämän asiakirjan ohjeissa tarkoitettujen palvelujen tarjoamisesta varmistumisen pitäisi olla yksiselitteisen selvää, koska kyseessä ovat luonteeltaan rutiininomaiset, yleisesti tarjotut pienen lisäarvon palvelut, joiden tueksi on toimitettu selonteko.

VII.2. Kustannuspaikat

30. Kustannuspaikan kvantitatiivinen ja kvalitatiivinen sisältö on seikka, joka aiheuttaa yleisesti huolta.
31. Tarkastaja haluaa aina tietyn varmuuden – jonka aste vaihtelee tapauksen erityisten olosuhteiden mukaisesti – siitä, että kaikki aiheelliset kustannukset on sisällytetty kustannuspaikkaan ja aiheettomat jätetty sen ulkopuolelle. Ennen voittolisän ja kohdistamisen tarkastelua on varmistettava, että osakkeenomistajakustannukset ja suoraan veloitetuihin palveluihin liittyvät kustannukset on jätetty ulkopuolelle (kohdistettavat kustannukset saadaan selville vähentämällä kokonaiskustannuksista osakkeenomistajakustannukset ja suoraan veloitetut kustannukset). On myös tärkeää ymmärtää kustannuspaikkaan jäävien kustannusten luonne. Kustannukset voivat koostua välittömistä ja välillisistä kustannuksista sekä mistä tahansa asianmukaisista koko yrityksen liiketoiminnan kuluista (esimerkiksi valvontakustannukset, yleiset kustannukset ja hallintokustannukset), kunhan niitä ei ole jo merkitty toisaalle kustannuslajeihin.
32. Ohjeiden tässä osiossa esitetään kustannuspaikan tarkastamista koskevia lähestymistapoja, joissa tietojen yksityiskohtaisuus vaihtelee. Tämän jälkeen tarkastellaan tarkemmin muutamia kustannuspaikan tarkastamiseen liittyviä erityisiä näkökohtia.
33. Lähestymistavoissa keskitytään hakemaan tasapainoista ratkaisua riittävän varmuuden ja tarvittavan yksityiskohtaisuuden välillä. Jokaista kuvatuista lähestymistavoista voidaan soveltaa erikseen tai yhdessä, ja tietenkin myös muita lähestymistapoja on yhtälailla mahdollista käyttää, jotta kustannuspaikan sisällöstä päästään yksimielisyyteen.
34. Tarkastaja voi päättää tehdä korkeatasoisen arvioinnin kustannuspaikasta arvioimalla kirjanpito- ja tilintarkastusjärjestelmien eheyttä. Tällainen lähestymistapa edellyttää, että tarkastaja on hyvin perillä järjestelmästä, joilla monikansallinen yritys varmistaa kustannuspaikkansa eheyden. Siinä tarvitaan selvitykset tilintarkastuksen kriteereistä, näiden kriteerien soveltamissäännöistä sekä voittolisän ja kohdistamisperusteiden taustalla olevista perusteista. Tällä lähestymistavalla on selvä yhteys edellä kuvattuun, meneillään olevaan monikansallisten yritysten vuoropuheluun.
35. Toinen tarkastaja voi, pyrkiessään saamaan riittävän varmuuden, päättää tarkastaa lisäksi joitakin tarkoituksellisesti tai satunnaisesti valittuja kustannuksia. Tällä lähestymistavalla laajennetaan ensin mainittua lähestymistapaa siltä osin, että edelleen on saatava kokonaiskäsitys kustannuspaikan muodostamisessa käytettävistä menettelyistä, mutta lisäksi katsotaan aiheelliseksi suorittaa pieniä lisätutkimuksia.
36. Tarkastaja voi myös katsoa aiheelliseksi, että hänen on saatava yksityiskohtaisempia tietoja kuin edellisissä kahdessa lähestymistavassa. Tällöin tarvitaan tarkempi kuvaus siitä, miten kustannuspaikka toimii. Tämän asiakirjan soveltamisalalla olisi kuitenkin

poikkeuksellista tarkastaa kustannuspaikka perusteellisesti. Kokonaisnäkemysten lisäksi yksityiskohtaisempia tietoja voidaan kuitenkin pyytää joiltakin oleellisilta aloilta.

37. Sen mukaan, mikä edellisistä lähestymistavoista soveltuu parhaiten tapauksen tosiseikkoihin ja olosuhteisiin, voidaan pyytää joko kaikki tai osa seuraavista kustannuspaikkaa koskevista tiedoista, ellei niitä ole jo esitetty selonteossa:
- (a) Kustannuspaikkaan sovellettava yhtiön tai konsernin tilintarkastusstandardi, esimerkiksi olennaisuusrajat, sekä todistustaso.
 - (b) Selvitys kustannuslaskentamenetelmästä, jolla välittömät tai välilliset kustannukset kohdistetaan kustannuspaikkaan. Jos käytössä on monia palveluja tarjoavia keskuksia, on esitettävä kuvaus siitä, miten kustannuksia käsitellään.
 - (c) Perusteet, joiden nojalla kustannuspaikasta on jätetty nimenomaisesti pois osakkeenomistajakustannuksiksi katsotut kustannukset. Näistä kustannuksista voidaan toimittaa erillinen analyysi täydentävyyden vuoksi.
 - (d) Kuvaus ja analyysi kustannuspaikan otsakkeista (esimerkiksi tietotekniikka, kirjanpito, henkilöstöhallinto).
 - (e) Sovelletun voittolisän alkuperä ja ilman voittolisää kohdistettujen kustannusten erittely.
 - (f) Kuvaus ja analyysi kohdistetuista kustannuksista. Yksityiskohtaiset tiedot ovat tässä tähdellisiä etenkin silloin, kun maailmanlaajuisesti tarjottujen palvelujen kustannuksia kohdistetaan yksittäisille etuyhteydessä oleville yrityksille.
 - (g) Kustannuspaikan kokonaiskustannusten täsmäys kohdistettujen kustannusten kokonaisuuteen, jotteivät kohdistetut kustannukset ole kokonaiskustannuksia suuremmat.

VII.3. Laskutus

38. Huomiota on syytä kiinnittää myös niin sanottuihin perusteltuihin odotuksiin tehtäessä kriittistä analyysiä kustannuspaikasta.
39. Laskuja ei ole useinkaan saatavilla, jos kohdistetut kustannukset ovat sisäisesti ositettuja välittömiä tai välillisiä kustannuksia. Tällöin tarvitaan selvitystä siitä, millä perusteella ja miten kohdistettuihin kustannuksiin on päädytty. Jos absoluuttista lukuarvoa ei voida määrittää, on arvioitava, sopiiko tietty kustannus sisällytettäväksi kustannuspaikkaan ja vastaako sen määrä asianmukaisesti aiheutunutta kustannusta.
40. Jos laskuja on olemassa, lopulliseen laskuun on usein yhdistetty sekaisin ulkopuolisen kolmannen osapuolen kustannuksia sekä sisäisiä kustannuksia. Lopulliset kustannukset näkyvät oikein yksittäisessä loppulaskussa, vaikka kyseinen lasku olisi tarjottuun palveluun osallistuneille eri yksiköille aiheutuneiden, aiemmin laskutettujen kustannusten tulos. Esimerkiksi kun etuyhteydessä oleva yritys A tarjoaa rutiininomaista tietoteknistä tukea, se voi tehdä alihankintasopimuksen etuyhteydessä olevan yrityksen B kanssa joistakin osista kyseistä tukipalvelua. Yritys B voi puolestaan tehdä alihankintasopimuksen riippumattoman yrityksen C kanssa.

A:n kustannuspaikassa oleva lasku on peräisin yritykseltä B. Tämäntyyppisessä tilanteessa on toki kohtuullista, että laskua voidaan vaatia ja sen alkuperä jäljittää, mutta olisi kohtuutonta odottaa, että lasku jaoteltaisiin lopullisesti osiin B:n ja C:n osuuksien perusteella ja mahdollisesti vieläkin tarkemmin. Näin on erityisesti siksi, että yhden riippumattoman yrityksen esittämä lasku ei tavallisesti johda kyseisen laskun alkuperän ja osien jaotteluun (eikä tämä olisi välttämättä mahdollistakaan).

VII.4. Osakkeenomistajakustannukset

41. Kansallisessa lainsäädännössä, hallinnollisissa menettelyissä ja oikeuskäytännössä ei ole monia määritelmiä tai muita tietoja toiminnoista, joista muodostuu osakkeenomistajakustannuksia.
42. OECD:n toimintaohjeissa mainitaan tiettyjä toimintoja, jotka katsotaan osakkeenomistajien toiminnoiksi. Liitteessä 2 on esimerkinomainen luettelo OECD:n toimintaohjeisiin sisältyvistä toiminnoista ja lisäpalveluista, jotka siirtohinnoittelufoorumi on tarkistanut ja tunnustanut sellaisiksi, jotka luokitellaan tavallisesti osakkeenomistajakustannuksiksi. Luokittelu riippuu aina tapauksen tosiseikoista ja olosuhteista.
43. On kuitenkin olemassa perustava vertailutesti, jota voidaan soveltaa ratkaistaessa, onko kustannus tosiasiaa osakkeenomistajakustannus.
44. OECD:n toimintaohjeiden 7.9 kohdassa selvitetään tätä asiaa: *Joissakin tapauksissa konserniin jäseniin liittyvä konsernin sisäinen toiminto voidaan suorittaa, vaikeivät kyseiset jäsenet sitä tarvitsisi (eivätkä olisi halukkaita maksamaan siitä, jos olisivat riippumattomia). Konsernin jäsen (yleensä emoyhtiö tai alueellinen omistajayhtiö) suorittaa tällaisen toiminnon ainoastaan siksi, koska sillä on omistusosuus yhdessä tai useammassa konsernin muussa jäsenessä, eli osakkeenomistajana. Tällaista toimintoa ei voida veloittaa saajayhtiöiltä.*
45. Arviointi on tarpeen, jos toiminnolla paitsi täytetään osakkeenomistajan velvollisuus, myös tuotetaan lisähyötyä. Emoyhtiön hallituksen jäsen voi hoitaa velvollisuuksia, jotka liittyvät kyseisen emoyhtiön omistusosuuksiin konsernin muissa yhtiöissä. Tällainen toiminto luokiteltaisiin tavallisesti osakkeenomistajakustannukseksi. Kun osakkeenomistajakustannus on todettu, sitä ei ole soveliasta veloittaa suoraan eikä kustannuspaikan kautta.
46. Kun hallituksen jäsen hoitaa tällaisia velvoitteita alun perin osakkeenomistajana, voi olla, että hallituksen jäsen hoitaa velvoitteet niin, että samalla tarjotaan muutakin palvelua ja tuotetaan muutakin hyötyä emoyhtiön omistusosuuteen perustuvan hyödyn lisäksi.
47. Tällöin herää kysymys, onko lisäpalvelua tosiasiaa tarjottu? Tähän kysymykseen vastattaessa on pohdittava seuraavia seikkoja: hyötyykö koko konserni vai kohdistuuko hyöty tiettyyn tytäryhtiöön, miten kustannukset ositetaan ja miten asianmukaista markkinaehtoperiaatetta vastaavaa hintaa sovelletaan? Vastaus piilee kustannusten jakamisessa osittain emoyhtiölle ja osittain tytäryhtiöille. Jakaminen perustuu teollisuudenalaa, yhtiötyyppiin ja tarjottuun palveluun, minkä perusteella voidaan päätellä, että tapauskohtainen lähestymistapa on ainoa tarkoituksenmukainen lähestymistapa.

VII.5. Kohdistamisperusteet

48. OECD:n toimintaohjeissa todetaan kohdistamisperusteista kaksi erityisen tärkeää seikkaa:

Kaikkien suoran veloituksen menetelmien pitäisi vastata kyseessä olevan tapauksen liiketoiminnallisia ominaispiirteitä (esimerkiksi kohdistamisperusteiden on oltava järkevä asianomaisissa olosuhteissa), sisältää suoja-toimet manipulointia vastaan ja olla hyvän kirjanpito-menetelmän periaatteiden mukaisia ja pystyä tuottamaan veloituksia tai kustannusten kohdistamisia, jotka vastaavat palvelun saajalle aiheutuvaa todellista tai kohtuullisesti odotettavissa olevaa hyötyä. (OECD:n toimintaohjeet, 7.23 kohta).

Markkinaehtoperiaatteen täyttääkseen valitulla kohdistamismenetelmällä syntyvän lopputuloksen on oltava sellainen, jollaisen vastaavat riippumattomat yritykset olisivat olleet valmiita hyväksymään. (OECD:n toimintaohjeet, 7.24 kohta)

49. Tarkastajalla ei pitäisi olla kohtuuttomia ongelmia, kun itsestään selvää kohdistamisperustetta on sovellettu yhden palvelun tarjoamiseen, esimerkiksi kun palkanmaksupalvelu on kohdistettu henkilöstömäärän perusteella.
50. Useamman kuin yhden palvelun tarjoaminen yhden sopimuksen nojalla voi edellyttää useiden erilaisten kohdistamisperusteiden käyttöä. Kohdistamisperusteista päätetään erilaisin perustein kunkin tilanteen erityisten olosuhteiden mukaan. Olisi kuitenkin epäjohdonmukaista soveltaa erilaisia kohdistamisperusteita saman palvelun eri saajiin.
51. Koetinkiveksi muodostuu se, että jokainen kohdistamisperuste on voitava perustella ja sitä on sovellettava johdonmukaisesti (ja tarkistettava säännöllisin väliajoin). Perusteiden täsmällisyyttä on punnittava suhteessa rasitukseen, joka aiheutuisi käytettäessä monimutkaista perustetta, joka toisi vain pienen parannuksen verrattuna perusteeseen, jota on käytännössä paljon helpompi soveltaa.
52. Edellä esitetty käytännönläheinen lähestymistapa perustuu siihen, että valittiinpa mikä kohdistamisperuste tahansa, sen on oltava perusteltu ja sitä on sovellettava johdonmukaisesti.
53. Vaikka tietyn kohdistamisperusteiden soveltaminen riippuu yksittäisen tapauksen tosiseikoista ja olosuhteista, seuraavat kohdistamisperusteet ovat yleisesti käytössä:
- (a) Tietotekniikka: tietokoneiden lukumäärä
 - (b) Liiketoimintaohjelmistot (kuten SAP): lisenssien lukumäärä
 - (c) Henkilöstöhallinto: henkilöstömäärä
 - (d) Terveys ja turvallisuus: henkilöstömäärä
 - (e) Johdon kehittäminen: henkilöstömäärä
 - (f) Verotus, kirjanpito jne.: liikevaihto tai taseen suuruus
 - (g) Markkinointipalvelut: liikevaihto

(h) Ajoneuvojen hallinnointi: autojen lukumäärä.

54. Kannattaa huomata, että käytössä voi olla myös monimutkaisempia kohdistamisperusteita.
55. Voi olla, että aiemmin on sovittu kohdistamisperusteesta, joka vastaa markkinaehtoperiaatteen edellytyksiä ja sen mukaista hintaa. Näissä ohjeissa ei ole tarkoitus edellyttää käytössä olevien perusteiden automaattista tarkistamista.

VII.6. ”Päivystysluonteiset palvelut” (OECD:n toimintaohjeet, 7.16–7.17 kohta)

56. Tarkempaa tarkastelua edellyttää myös ala, jota kutsutaan monilla nimillä, kuten ”päivystyssopimukset”, ”kutsusopimukset” tai ”valmiussopimukset”. Kun kyseessä on kolmannen osapuolen kanssa tehtävä sopimus, tavallisesti sovitaan palvelun käyttämisestä tarvittaessa. Tällä on kolmenlaisia vaikutuksia. Veloitetaanko pelkästä mahdollisuudesta käyttää palvelua; peritäänkö lisämaksua, kun palvelua todella käytetään, ja jos peritään, minkä suuruista, ja mitä seuraa, jos palvelua ei käytetä tietyssä vuonna?
57. Ensinnäkin infrastruktuurin on oltava käytössä, jotta päivystysluonteista palvelua voidaan tarjota ja siihen liittyvät sitoumukset täyttää. Joissakin tapauksissa voi olla järkevää veloittaa infrastruktuurikustannukset ja voittolisän kattava maksu. Joissakin tapauksissa voi olla vastaavasti järkevää, että käyttäjä maksaa mahdollisuudesta käyttää infrastruktuuria, mutta lisämaksua ei peritä, kun sovittu palvelu varsinaisesti tarjotaan pyynnöstä. Tätä voidaan verrata tilanteeseen, jossa pyydetään erityistä palvelua normaalin päivystysluonteisen palvelun lisäksi. Tällöin erillinen lisämaksu on paikallaan, ja se veloitetaan suoraan.
58. Konserniin kuuluva yhtiö ei ehkä tarvitse päivystysluonteista palvelua yhtenä vuonna, mutta tämä ei välttämättä tarkoita, ettei se ostaisi kyseistä palvelua seuraavana vuonna. Tämä ei tarkoita automaattisesti myöskään sitä, että sillä olisi oikeus vuosimaksun alennukseen, koska palvelua ei käytetty yhden vuoden aikana. Maksu riippuu enemmän palvelun tarjoajan arvioimasta riskistä ja käyttäjän halusta ottaa riski vuosikohtaisesti.

VII.7. Markkinaehtoperiaatteen mukainen veloitus

59. Kuten usein on todettu, siirtohinnoittelu on taidetta, ei eksaktia tiedettä, mikä jättää harkinnanvaraa sen suhteen, miten paljon todisteita vaaditaan siirtohinnoittelun arvioimiseksi ja sen varmistamiseksi, että tietyllä menetelmällä on saatu kohtuullinen arvio markkinaehtoperiaatteen mukaisesta hinnasta (OECD:n toimintaohjeet, 1.12–1.13 ja 1.68–1.69 kohta).

VII.8. Menetelmä

60. Voi olla, että aiemmin on sovittu muunlaisesta markkinaehtoperiaatteen edellytyksiä vastaavasta menetelmästä kuin OECD:n toimintaohjeissa kuvatusta, ja tähän perustuvasta hinnasta (OECD:n toimintaohjeet, 1.68 kohta). Näillä ohjeilla ei ole tarkoitus korvata tällaista menetelmää.
61. Jos sopiva vertailukelpoinen markkinahinta voidaan löytää helposti tietylle palvelun tarjoamiselle, ratkaisu löytyy vaivattomimmin sitä kautta. Tarkasteltavana olevaa

palvelua on esimerkiksi tarjottu riippumattomalle osapuolelle tai kolmas osapuoli on saanut vastaavanlaista palvelua.

62. Konzernin sisäisissä palveluissa käy kuitenkin useimmiten niin, ettei asianmukaista vertailukelpoista markkinahintaa löydetä. Vaikka yleisesti mikä tahansa OECD:n menetelmistä voi soveltua sen tarkistamiseen, että palvelua tarjotaan markkinaehtojen mukaisesti, tässä asiakirjassa huomautetaan, että kustannuksiin perustuva menetelmä on yleisimmin käytetty (OECD:n toimintaohjeet, 7.31 kohta).

VII.9. Voittolisää koskevat näkökohdat

63. Koska tässä asiakirjassa tarkoitetut pienen lisäarvon palvelut sisältävät tavallisesti vain pienen voittolisän, asianmukaisen kustannusperustan määrittäminen on suhteessa tärkeämpää.
64. Kun tietyn palvelun kustannusperusta on määritetty, on tarkoituksenmukaista pohtia, miten suurta voittolisää noihin kustannuksiin on sovellettava, jos sitä on sovellettava lainkaan. OECD:n toimintaohjeissa myönnetään, ettei voittolisää ole aina aiheellista soveltaa (OECD:n toimintaohjeet, 7.33 ja 7.36 kohta). Toimintaohjeissa mennään itse asiassa pidemmälle ja ehdotetaan, että vaikka periaatteessa voittolisä voi olla asianmukainen, kustannus-hyötyanalyysin perusteella voi käydä niin, ettei verohallinto voi jatkaa asian tutkimista kustannusten kohdistamista pidemmälle (OECD:n toimintaohjeet, 7.37 kohta).
65. Jos voittolisän käyttö on kyseessä olevassa tapauksessa asianmukaista, voittolisä on tavallisesti vaatimaton, ja kokemuksen perusteella voittolisäksi sovitaan tavallisesti 3–10 prosenttia, usein noin 5 prosenttia. Asian toteaminen riippuu kuitenkin tosiseikoista ja olosuhteista, joiden perusteella muun suuruinen voittolisä voi olla perusteltu.
66. Näissä ohjeissa tarkasteltujen palvelujen luonteen perusteella viiden vertailutekijän perusteellinen arviointi, mukaan luettuna toiminta-arvio, ja vertailu, joka kattaa mahdollisten vertaistietojen kvantitatiivisen ja kvalitatiivisen seulonnan sopivan voittolisän määrittämiseksi, saattaa vaatia liian paljon voimavaroja. Tarkastaja voi siis harkita pienempimuotoista tiedonhakua ilmoitettua voittolisää arvioidakseen. Pienempimuotoisen tiedonhaun tulisi kuitenkin täyttää markkinaehtoperiaatteen vaatimukset. Lopullista ratkaisua tehdessään tarkastaja voi ottaa sopivaksi katsomassaan määrin huomioon seuraavassa luettelossa esimerkkeinä mainitut seikat:
- (a) Syyt ja todisteet, joiden perusteella palvelun tarjoaja päätyi kyseiseen voittolisäään.
 - (b) Tarkastajan kokemus ja havainnot tavallisesti sovitusta voittolisästä sen tyyppisissä palveluissa, joita nämä ohjeet koskevat.
 - (c) Laajemmat todisteet, joita on saatavilla tilastollisista tutkimuksista.
 - (d) Muun muassa joidenkin verohallintojen julkaisemat käytännöt tai kokemukset.
67. Joskus samaa voittolisää sovelletaan saman sopimuksen perusteella tarjottaviin eri palveluihin. Tämä voi olla hyväksyttävää, jos voidaan katsoa, että kyseessä olevissa

erillisissä palveluissa sovellettaisiin samanlaista voittolisää, ja vaihtelun ennakoidaan olevan vähäistä.

VIII. ASIAKIRJAT

68. OECD:n toimintaohjeissa (5.4 kohta) viitataan järkevän liikkeenjohdon periaatteisiin, joita sovelletaan pohdittaessa, onko siirtohinnoittelu tehty verotuksen kannalta asianmukaisesti ja miten paljon siirtohinnoitteluasiakirjoja on esitettävä sen tueksi.

69. Vastaava asia toistetaan siirtohinnoitteluasiakirjoja koskevista menettelysäännöistä annetussa siirtohinnoittelufoorumin kertomuksessa, jonka 2.3.1 kohdassa todetaan seuraavaa:

Talouden periaatteisiin perustuva ”järkevän liikkeenjohdon periaate” merkitsee sitä, että suurten liiketoimien osalta asianmukaisiksi katsottavat todisteet voivat olla hyvin erilaisia kuin kokonaisarvoltaan huomattavasti pienemmän liiketoimen osalta asianmukaisiksi katsottavat todisteet.

70. Sovellettaessa tätä periaatetta näissä ohjeissa tarkasteltuihin palveluihin on otettava huomioon, ettei asiakirjoja, myöskään kirjallisia sopimuksia, välttämättä ole saatavilla. Asiakirjojen puuttuminen ei saisi kuitenkaan olla ratkaisevat tekijä, jonka perusteella palvelun tarjoaminen tai hyöty kiistetään, vaan se on katsottava vain yhdeksi osaksi päätöksen perustana olevien tosiseikkojen kokonaisuutta (OECD:n toimintaohjeet, 7.18 kohta).

71. Kun otetaan huomioon tämän lähestymistavan kumulatiivinen luonne – palvelujen rutiininomaisuus, tiettyjen olennaisten kriteerien soveltaminen, selonteon antaminen ja kustannuspaikkoja koskevat selvitykset – on loogista, että asiakirjojen pyytämisen lopullinen tarkoitus on jo täytetty.

72. On kuitenkin hyödyllistä kerrata, mitä tarkoituksenmukaiseen ja oikeasuhteiseen asiakirjakokonaisuuteen voi sisältyä:

- (a) edellä tarkemmin kuvattu selonteko
- (b) kirjalliset sopimukset
- (c) edellä tarkemmin kuvattu kustannuspaikka
- (d) perustelut sovelletusta OECD:n menetelmästä
- (e) hinnan markkinaehtoperiaatteen mukaisuuden varmistaminen
- (f) laskutusjärjestelmä ja laskut – ks. selonteko.

73. Kannattaa huomata, että yhdestä lähteestä (kuten kirjallisesta sopimuksesta) saadut tiedot voivat kattaa toiselta lähteeltä (kuten selonteolta) vaadittavat tiedot. Myös tietoteknisten järjestelmien laaja käyttö antaa mahdollisuuden tutustua tiivistetyssä muodossa oleviin tietoihin, minkä ansiosta varsinaisiin kattavampiin ensikäden asiakirjoihin ei välttämättä ole tarvetta.

IX. TARKASTUKSEN JÄLKEEN

74. On suositeltavaa, että selonteosta tehdään prosessin päätteeksi mahdollista tulevaa käyttöä varten erillinen tiedosto, jota saatetaan jollain tavalla säännöllisin väliajoin ajan tasalle.
75. Voimavarojen tehokkaan käytön kannalta olisi epädullista olla ottamatta huomioon aiemmassa tarkastuksessa todettua. Poikkeusraportoinnista voidaan sopia silloin, kun tilanne on säilynyt muuttumattomana – mahdollisia asianmukaisia hinnoittelun muutoksia edellyttäen – ellei verohallinnolle toisin ilmoiteta.
76. Verohallinnon olisi pohdittava, olisiko tietojenvaihto tarpeen, ja monikansallinen yritys voi katsoa aiheelliseksi varata tälle asialle osion mahdollisesta EU:n siirtohinnoitteluasiakirjoja koskevasta käytännöstään.
77. EU:n siirtohinnoitteluasiakirjoja koskevien menettelysääntöjen mukaisesti jäsenvaltioiden ei tulisi langettaa seuraamuksia asiakirjavaatimusten noudattamatta jättämisestä, jos veronmaksaja noudattaa hyvässä uskossa, kohtuullisella tavalla ja kohtuullisen ajan kuluessa edellä lueteltujen tietojen toimittamista koskevia vaatimuksia.
78. Tarkastus voi johtaa oikaisuun. Jos oikaisu on seurausta siitä, että tietty kustannus hylätään, päätös olisi perusteltava selkeästi, jotta kyseinen kustannus voidaan kohdistaa uudelleen ja jotta kaikkien kustannusten kohdistettavuuden periaate voidaan säilyttää.
79. Oikaisu voi sitten olla perustana kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtävään sopimukseen ja/tai välimiesmenettely-yleissopimukseen perustuvalla keskinäiselle sopimusmenettelylle. Tällöin olisi asianmukaista kiinnittää toimivaltaisten viranomaisten huomio siihen, että ohjeita on noudatettu. Jos uusia seikkoja ei ilmene, oikaisun hyväksyminen ilman lisätutkimuksia voi olla perusteltua.

X. PÄÄTELMÄT

80. Siirtohinnoittelufoorumi toteaa, että näiden ohjeiden noudattaminen helpottaa markkinaehtoperiaatteen täyttymisen arviointia ja hyväksymistä suurimmassa osassa näiden ohjeiden soveltamisalaan kuuluvista tapauksista.
81. Siirtohinnoittelufoorumi tunnustaa, että tämä kertomus koskee erityisesti pienen lisäarvon palveluja, mutta osa olennaisista kriteereistä ja muista seikoista voi päteä myös monimutkaisempiin suuren lisäarvon palveluihin.
82. Siirtohinnoittelufoorumi seuraa näiden ohjeiden vaikutusta määräajoin ja varmistaa erityisesti, että mainitut voittolisät ovat edelleen oleellisia.

Liite 1: Luettelo tämän asiakirjan soveltamisalaan mahdollisesti kuuluvista yleisesti tarjotuista konsernin sisäisistä palveluista

A. Tietotekniikkapalvelut, esimerkiksi

- A.1. tietojärjestelmien rakentaminen, kehittäminen ja hallinnointi
- A.2. ohjelmien tutkiminen, kehittäminen asentaminen ja määräajoin tai tarvittaessa tapahtuva ylläpito
- A.3. tietokonelaitteiden tutkiminen, kehittäminen, asentaminen ja määräajoin tai tarvittaessa tapahtuva huolto
- A.4. tietojen toimitus ja välitys
- A.5. varmistuspalvelut.

B. Henkilöstöhallintopalvelut, esimerkiksi

- B.1. henkilöstöhallinnon tavanomaisiin ja poikkeuksellisiin tehtäviin liittyvät lainsäädäntöä, sopimuksia, hallintoa, sosiaaliturvaa ja verotusta koskevat toiminnot
- B.2. työntekijöiden valinta ja vuokraus
- B.3. urasuunnitelmien laatimisessa avustaminen
- B.4. korvaus- ja etujärjestelmien (myös osakeoptiosuunnitelmien) laatimisessa avustaminen
- B.5. henkilöstön arviointiprosessin määrittelemine
- B.6. henkilöstökoulutus
- B.7. henkilöstön hankinta määräajaksi
- B.8. henkilöstön väliaikaisen tai pysyvän yhteiskäytön koordinointi ja irtisanomisten hoitaminen.

C. Markkinointipalvelut, esimerkiksi

- C.1. markkinointitoiminnan tutkiminen, kehittäminen ja koordinointi
- C.2. myyntikampanjoiden tutkiminen, kehittäminen ja koordinointi
- C.3. mainoskampanjoiden tutkiminen, kehittäminen ja koordinointi
- C.4. markkinatutkimus
- C.5. internetsivujen kehittäminen ja ylläpito
- C.6. tytäryhtiön asiakkaille jaettavien (myös koko konsernia koskevien) lehtien julkaiseminen.

D. Juridiset palvelut, esimerkiksi

- D.1. sopimusten laadinnassa ja tarkistamisessa avustaminen
- D.2. jatkuva lainopillinen neuvonta
- D.3. juridisten lausuntojen ja verolausuntojen laadinta ja teettäminen
- D.4. lainsäädännön velvoitteiden täyttämässä avustaminen
- D.5. oikeusriidoissa avustaminen
- D.6. vakuutusyhtiöiden ja meklarien kanssa muodostettujen suhteiden keskitetty hallinnointi
- D.7. veroneuvonta
- D.8. siirtohinnoittelututkimukset
- D.9. aineettoman omaisuuden suoja.

E. Kirjanpito- ja hallintopalvelut, esimerkiksi

- E.1. budjetin ja toimintasuunnitelmien laadinnassa avustaminen pakollisesta kirjan- ja tilinpidosta huolehtimalla
- E.2. (konsernitilinpäätöksistä erillisten) määräaikaisten tilinpäätösten, vuositaseiden ja ylimääräisten taseiden tai tiliotteiden laatimisessa avustaminen
- E.3. verovelvoitteiden täyttämässä avustaminen, kuten veroilmoitusten täyttäminen, verojen laskenta ja maksaminen jne. sekä tietojenkäsittely
- E.4. tytäryhtiön tilien tarkastus ja laskutuksesta huolehtiminen.

F. Tekniset palvelut, esimerkiksi

- F.1. tuotantolaitokseen, koneisiin, laitteisiin, prosesseihin tms. liittyvä tuki
- F.2. toimitiloissa ja tuotantolaitoksessa suoritettavien määräaikaishuoltojen tai tarvittaessa suoritettavien huoltojen suunnittelu ja toteutus
- F.3. toimitiloissa ja tuotantolaitoksissa tehtävien määräaikaisten ja poikkeuksellisten rakennejärjestelyjen suunnittelu ja toteutus
- F.4. teknisen tietotaidon siirto
- F.5. tuoteinnovointiin liittyvien ohjeiden laatiminen
- F.6. tuotannosuunnittelu liikakapasiteetin minimoimiseksi ja kysyntään vastaamiseksi tehokkaasti
- F.7. käyttöomaisuusinvestointien suunnittelussa ja toteutuksessa avustaminen
- F.8. tehokkuuden seuranta

F.9. insinööripalvelut.

G. Laadunvalvontapalvelut, esimerkiksi

G.1. tuotannon ja palveluntarjonnan laatupolitiikan ja -normien laatiminen

G.2. laatusertifikaattien (esim. ISO 9000) hankkimisessa avustaminen

G.3. asiakastyytyväisyysohjelmien laatiminen ja toteutus.

H. Muut palvelut

H.1. strategiapalvelut ja liiketoiminnan kehittämispalvelut, kun on olemassa yhteys nykyiseen tai tulevaan tytäryhtiöön

H.2. yritysturvallisuus

H.3. tutkimus ja kehittäminen

H.4. kiinteistöjen isännöinti ja tilojen huolto

H.5. logistiikkapalvelut

H.6. varastonhallinta

H.7. kuljetus- ja jakelustrategianeuvonta

H.8. varastointipalvelut

H.9. hankintapalvelut ja raaka-aineiden hankinta

H.10. kustannussäästöjen hallinta

H.11. pakkauspalvelut.

Liite 2: Luettelo osakkeenomistajakustannuksista (luettelo ei ole tyhjentävä eikä velvoittava; kursivilla merkitty teksti vastaa OECD:n toimintaohjeita)

Siirtohinnoittelufoorumin kokouksessa maaliskuussa 2009 käydyin keskustelun perusteella voidaan todeta, että tähän taulukkoon koottujen kustannusten voidaan katsoa aiheutuneen yleensä emoyhtiön hyödyksi. Siirtohinnoittelufoorumi totesi kuitenkin, että arvioinnissa on aina kunkin luetteloon merkityn kustannuksen kohdalla välttämätöntä pohtia seuraavia kysymyksiä: hyödyttääkö kustannus koko konsernia vai pelkästään emoyhtiötä, olisiko se kohdistettava tytäryhtiöihin tai olisiko sen katsottava hyödyttävän tiettyä tytäryhtiötä? Lähestymistavan on siis oltava ehdottomasti tapauskohtainen.

	Kuvaus osakkeenomistajakustannuksiksi katsottavista kustannuksista	Huomautuksia
a.	<i>emoyhtiön juridiseen rakenteeseen liittyvistä toiminnoista aiheutuvat kustannukset (ks. OECD:n toimintaohjeet, 7.10 kohdan a alakohta)</i>	yleensä osakkeenomistajakustannuksia, ks. kuitenkin jäljempänä oleva huomautus
a.1.	<i>emoyhtiön osakkeenomistajien kokouksista aiheutuvat kustannukset, myös mainoskustannukset</i>	osakkeenomistajakustannuksia
a.2.	<i>emoyhtiön osakkeiden liikkeeseenlaskusta aiheutuvat kustannukset</i>	osakkeenomistajakustannuksia
a.3.	sellaiset emoyhtiön hallituksen toiminnasta aiheutuvat kustannukset, jotka liittyvät hallituksen jäsenen lakimääräisiin tehtäviin	Vuodelta 1984 olevassa OECD:n kertomuksessa myönnetään, että hallituksen jäsenet voivat toteuttaa myös tytäryhtiöitä hyödyttäviä toimintoja, jolloin ainoastaan osa hallitukseen liittyvistä kustannuksista voidaan katsoa osakkeenomistajakustannuksiksi. Näin voi olla, kun yhdellä tai useammalla hallituksen jäsenellä on pätevyyksiä ja taitoja, jotka ylittävät pelkät omistajatehtävät ja joihin sisältyy tietotaitoa ja osaamista, joka on oleellista tytäryhtiöiden liiketoiminnassa. <u>Siirtohinnoittelutyöryhmän päätelmät:</u> Tapauskohtainen lähestymistapa on aina asianmukainen, koska hallituksen jäsen voi toteuttaa toimintoja (osittain tai kokonaan) nimenomaisesti yhden tai useamman tytäryhtiön hyödyksi, jolloin kustannukset on ehkä kohdistettava.
a.4.	emoyhtiölle verolainsäädännön noudattamisesta aiheutuvat kustannukset	osakkeenomistajakustannuksia

	(veroilmoitukset, kirjanpito jne.)	
b.	<i>emoyhtiön raportointivaatimukseen, myös konsernin eri osien raporttien yhdistämiseen, liittyvät kustannukset</i> (ks. OECD:n toimintaohjeet, 7.10 kohdan b alakohta)	osakkeenomistajakustannuksia
b.1.	emoyhtiön konsolidoidun vuosikertomuksen kustannukset	osakkeenomistajakustannuksia
b.2.	konsernitilinpäätöksen kustannukset	<p><u>Siirtohinnoittelufoorumin päätelmät:</u></p> <p>Tässä tarkoitetaan kaikkia kustannuksia, jotka ovat välttämättömiä millä tahansa tasolla tapahtuvalle tietojen yhdistämiselle.</p> <p>Kustannukset saattavat liittyä emoyhtiöön tai tytäryhtiöön, jolloin on pohdittava, kuka hyötyy? Tytäryhtiölle voi aiheutua rinnakkaishyötyä, mutta yhdistäminen on varsinaisen konsernin tehtävä. Osa jäsenistä selitti, että käytännössä tytäryhtiöiden paikallisia kustannuksia ei siirretä emoyhtiölle, koska kyseisten kustannusten määrittäminen ja erittely olisi liian kallista.</p>
b.3.	verotuksen rajatylittävää konsolidointia koskevien vaatimusten soveltamisesta ja noudattamisesta aiheutuvat kustannukset (Joidenkin jäsenvaltioiden verolaissa säädetään verotuksen rajatylittävästä konsolidoinnista, jonka mukaan emoyhtiön on kerättävä tiedot tytäryhtiöiltä ja noudatettava muodollisia vaatimuksia, kuten tehtävä ulkomaisten tytäryhtiöiden tileihin vero-oikaisuja yhtiön konsernivoiton laskemiseksi yhtiöverotusta varten. Nämä kustannukset aiheutuvat yksinomaan emoyhtiön hyödyksi.)	<p>osakkeenomistajakustannuksia</p> <p>Tytäryhtiö voi tosin hyötyä konsolidoinnista joissakin harvinaisissa tapauksissa, kuten poistettaessa sellaisia ennakkoveroja, jotka muutoin perittäisiin emoyhtiön kotimaassa emoyhtiön suorittamista maksuista.</p>
b.4.	emoyhtiön tilintarkastuksen kustannukset	osakkeenomistajakustannuksia
c.	<i>varojen keräämisestä sen [emoyhtiön] omistussuoksien hankintaa varten aiheutuvat kustannukset</i> (ks. OECD:n toimintaohjeiden 7.10 kohdan c alakohta)	osakkeenomistajakustannuksia
d.	<i>omistussuoksia koskevien investointien</i>	Yleensä katsotaan

	<i>hallinnointiin ja suojaamiseen liittyvästä hallinnoinnista ja valvonnasta (seurannasta) aiheutuvat kustannukset, ellei riippumaton osapuoli ole ollut halukas suorittamaan ostoa tai hoitamaan tehtäviä itse</i>	osakkeenomistajakustannuksiksi.
d.1.	emoyhtiön suorittamasta tytäryhtiön tilintarkastuksesta aiheutuvat kustannukset, jos tilintarkastus suoritetaan yksinomaan emoyhtiön edun vuoksi	osakkeenomistajakustannuksia Jos tilintarkastus suoritetaan myös tytäryhtiön edun vuoksi, toiminto on osittain konsernin sisäinen palvelu. Näin on silloin, kun tilintarkastus on pakollinen tytäryhtiön perustamisvaltion lainsäädännön mukaisesti, kun tarkastuskertomus julkaistaan tytäryhtiön tilinpäätöksen yhteydessä tai tytäryhtiön verkkosivuilla tai kun tytäryhtiö ylipäätään käyttää sitä (esimerkiksi se toimitetaan pankille tytäryhtiön hakiessa lainaa tai se on tytäryhtiön johdon käytössä).
d.2.	tytäryhtiön tilinpäätösten laatimisesta ja tarkastamisesta emoyhtiön kotivaltion kirjanpitokäytäntöjen (esim. US GAAP) mukaisesti aiheutuvat kustannukset	Osakkeenomistajakustannuksia, ellei tällaisilla toimilla ole myönteistä vaikutusta tytäryhtiön omaan toimintaan myös muutoin kuin siitä syystä, että yhtiö on osa konsernia. Näin voi käydä, kun emoyhtiö käyttää emoyhtiön kirjanpitokäytäntöjen mukaisesti laadittua tilinpäätöstä tytäryhtiölle tarjoamiinsa palveluihin, kuten markkinatutkimuksiin, budjetointiin jne.
d.3.	tietotekniikasta aiheutuvat kustannukset	<u>Siirtohinnoittelufoorumin päätelmät:</u> Nämä kustannukset koituvat harvoin yksin emoyhtiön hyödyksi. Näin ollen tapauskohtainen lähestymistapa on tarpeen.
d.4.	konsernin jäsenen tuloksen yleisestä tarkastelusta aiheutuvat kustannukset, ellei tämä liity tytäryhtiöille tarjottaviin konsultointipalveluihin	<u>Siirtohinnoittelufoorumin päätelmät:</u> Nämä kustannukset voivat aiheutua yksin emoyhtiön hyödyksi, jolloin ne ovat vain osakkeenomistajakustannuksia. Monissa tapauksissa nämä voivat kuitenkin auttaa kehittämään myös tytäryhtiön liikkeenjohtoa, jolloin ne on kohdistettava.

e.	<p>konsernin rakennejärjestelystä, uusien jäsenten hankinnasta tai osaston lakkauttamisesta aiheutuvat kustannukset</p>	<p><u>Siirtohinnoittelufoorumin päätelmät:</u></p> <p>OECD:ssä keskustellaan parhaillaan yrityksen rakennejärjestelystä, joten OECD:n tulevista päätelmistä voi olla apua.</p> <p>Tapauskohtaista lähestymistapaa ehdotettiin, koska myös rakennejärjestelyn kohteena olevalle yksikölle voi aiheutua välitöntä hyötyä.</p> <p>OECD:n huomautukset: OECD huomauttaa, että siirtohinnoittelua koskevien toimintaohjeiden 7.12 kohdan sanamuodon perusteella kyseessä ovat varsinaisesti kustannukset, jotka aiheutuvat sen harkitsemisesta, toteutetaanko konsernissa rakennejärjestely, hankitaanko konserniin uusia jäseniä tai lakkautetaanko osasto, ja jotka ovat siis laajuudeltaan huomattavasti kapea-alaisempia. OECD:n mielestä rakennejärjestelyn kustannuksia – kuten omaisuuden alaskirjauksia, työsuhteiden päättämisiä tai muita vastaavia – ei pidä käsitellä osakkeenomistajakustannuksina tai palveluina, vaan sen sijaan on tutkittava tapauskohtaisesti, minkä yksikön tulisi vastata kustannuksista erityisesti sen mukaan, millaisia oikeuksia ja mitä muuta varallisuutta osapuolilla on.</p> <p>Yritysten rakennejärjestelyihin liittyvistä siirtohinnoittelua koskevista näkökohdista laaditussa OECD:n keskusteluluonnoksessa pohditaan jonkin verran sitä, minkä konsernin yksikön tulisi vastata rakennejärjestelyn kustannuksista monikansallisessa yhtiössä. OECD toteaa alustavasti, että kustannuksista voi vastata tapauksen tosiseikkojen ja olosuhteiden mukaisesti rakennejärjestelyn kohteena oleva yksikkö, toiminnan siirrosta hyötyvä konsernin toinen yksikkö, emoyhtiö, useampi konsernin yksikkö yhdessä jne.</p>
f.	<p>emoyhtiön listautumisesta pörssiin aiheutuvat kustannukset ja</p>	<p>osakkeenomistajakustannuksia</p>

	osakemarkkinoille listautumiseen liittyvästä emoyhtiön toiminnasta listautumisen jälkeisinä vuosina aiheutuvat kustannukset (esim. osakemarkkinoiden valvontaelimen edellyttämien asiakirjojen laatiminen)	
g.	emoyhtiön sijoittajasuhteista aiheutuvat kustannukset	osakkeenomistajakustannuksia
g.1.	tiedotustilaisuuksista ja muusta tiedottamisesta (i) emoyhtiön osakkeenomistajille (ii) rahoitusanalyytikoille (iii) rahastoille ja (iv) emoyhtiön muille sidosryhmille aiheutuvat kustannukset	
h.	tytäryhtiöiden pääomarakenteen tutkiminen ja toteutus	tapauskohtainen lähestymistapa
i.	tytäryhtiön osakepääoman lisäämisestä aiheutuvat kustannukset	tapauskohtainen lähestymistapa
j.	muu osakkeenomistajien toiminnaksi katsottu toiminta: emoyhtiön tai koko konsernin hallinto- ja ohjausjärjestelmään liittyvien lakimääräisten sääntöjen ja menettelytapasääntöjen hyväksymiseen ja täytäntöönpanoon liittyvä toiminta	osakkeenomistajakustannuksia

Liite II

KERTOMUS EU:N ULKOPUOLISISTA KOLMENVÄLISISTÄ TAPAUKSISTA

1. JOHDANTO

1. EU:n yhteisen siirtohinnoittelufoorumin (jäljempänä 'siirtohinnoittelufoorumi') 23.10.2007 ja 21.2.2008 pidetyissä kokouksissa käydyssä keskustelussa annettiin työryhmän tehtäväksi keskustella tarkemmin kolmenvälisiä siirtohinnoittelutapauksia koskevista kysymyksistä. Työryhmä kokoontui Brysselissä 15.1.2008, 29.4.2008, 8.7.2008 ja 23.1.2009.
2. Kertomus perustuu työryhmän työhön, josta se raportoi siirtohinnoittelufoorumin kokouksessa maaliskuussa 2009.
3. Tässä siirtohinnoittelufoorumin kertomuksessa esitetään joitakin ehdotuksia, jotka eivät ole velvoittavia, riitojenratkaisusta siirtohinnoittelutapauksissa, joissa on kyse EU:n ulkopuolisesta kolmenvälisestä siirtohinnoittelusta sellaisena kuin se on määritelty jäljempänä, sanotun rajoittamatta mitenkään sitä, voidaanko tapauksiin soveltaa osittain tai kokonaan EU:n välimiesmenettely-yleissopimusta.
4. Tarkoituksena ei ole, että toimivaltaisten viranomaisten toimilla EU:n ulkopuolisissa siirtohinnoittelutapauksissa saataisiin suurempi varmuus kuin EU:n sisäisissä kolmenvälisissä tapauksissa tai että EU:n ulkopuoliseksi tapaukseksi katsominen estäisi välimiesmenettely-yleissopimuksen soveltamisen vain siksi, että asiassa on osallisena EU:n ulkopuolinen valtio.

2. KOLMENVÄLISTEN TAPAUSTEN MÄÄRITTELY (KESKINÄISEN SOPIMUSMENETTELYN YHTEYDESSÄ)

5. Siirtohinnoittelufoorumin keskustelujen keskittämiseksi esitettiin, että kolmenväliset tapaukset määriteltäisiin siten, ettei määritelmä olisi liian laaja eikä liian suppea. Hyväksytyssä määritelmässä toistetaan määritelmä, joka on esitetty EU:n sisäisiä kolmenvälisiä tapauksia koskevassa kertomuksessa.
6. Tässä asiakirjassa tarkoitetaan kolmenvälisellä tapauksella tapausta, jossa keskinäisessä sopimusmenettelyssä olevat kaksi valtiota eivät pysty poistamaan täysin siirtohinnoittelutapauksesta johtuvaa kaksinkertaista verotusta markkinaehtoperiaatetta soveltamalla, koska jokin etuyhteydessä oleva yritys [sellaisena kuin se on määritelty välimiesmenettely-yleissopimuksessa], joka sijaitsee kolmannessa valtiossa ja jonka molemmat EU:n toimivaltaiset viranomaiset ovat tunnistaneet (vertailevaan arvioon, toiminta-arvio mukaan luettuna, ja muihin asiaan liittyviin tosiseikkoihin perustuva näyttö), vaikuttaa merkittävästi markkinaehdoista poikkeavan tuloksen syntymiseen asianomaisten liiketoimien taikka kaupallisten suhteiden tai rahoitussuhteiden ketjussa, ja jonka kaksinkertaisesta verotuksesta kärsivä ja keskinäisen sopimusmenettelyn soveltamista vaativa verovelvollinen on sellaiseksi tapaukseksi tunnustanut.
7. Toisistaan voidaan erotella kaksi erilaista kolmenvälistä tapausta:

- tapaukset, joissa kaikki asianomaiset etuyhteydessä olevat yhtiöt sijaitsevat EU:ssa (jäljempänä 'EU:n sisäiset kolmenväliset tapaukset')
- tapaukset, joissa se etuyhteydessä oleva yhtiö, josta markkinaehdoista poikkeavan tuloksen katsotaan aiheutuneen asianomaisten liiketoimien taikka kaupallisten suhteiden tai rahoitussuhteiden ketjussa, sijaitsee EU:n ulkopuolella (jäljempänä 'EU:n ulkopuoliset kolmenväliset tapaukset').

3. MAHDOLLISIA LÄHESTYMISTAPOJA EU:N ULKOPUOLISIIN KOLMENVÄLISIIN TAPAUKSIIN

3.1. Sopimusverkosto

3.1.1. Sopimusverkoston parantaminen ja laajentaminen

8. Jos kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyä sopimusta ei ole tai sellaisessa ei ole määräystä keskinäisestä sopimusmenettelystä, kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi ei ole mitään selkeää menettelyä. Tilanteen korjaamiseksi tarvitaan siis ehdottomasti sekä EU:n jäsenvaltioiden että EU:n ulkopuolisten valtioiden välistä laajaa sopimusverkostoa, joka sisältää toimivan keskinäistä sopimusmenettelyä koskevan määräyksen.

3.1.2. Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) malliverosopimuksen 25 artiklan 5 kappaleen sisällyttäminen sopimuksiin

9. Valtaosassa nykyisistä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyistä sopimuksista keskinäinen sopimusmenettely ei *edellytä*, että toimivaltaisten viranomaisten on päästävä sovintoon kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta, vaan viranomaisten on vain *pyrittävä* ratkaisemaan tapaus. Jos toimivaltaiset viranomaiset eivät pyrkimyksistä huolimatta pääse sovintoon, voi tästä seurata kaksinkertaisen verotuksen säilyminen ennallaan tai verosopimuksen vastainen verotus. Tilanne huolestuttaa erittäin paljon verovelvollisia ja toimivaltaisia viranomaisia. Malliverosopimuksen 25 artiklan 5 kappaletta koskevassa OECD:n työssä päädyttiin tarjoamaan mahdollisuus välimiesmenettelyyn.

10. Kyseistä määräystä koskevan OECD:n kommentaarin 64 kohdan mukaisesti 25 artiklan 5 kappaleella *laajennetaan [näin ollen] keskinäistä sopimusmenettelyä ja vahvistetaan näin kyseisen menettelyn tehokkuutta varmistamalla, että jos toimivaltaiset viranomaiset eivät pääse sovintoon yhdestä tai useammasta seikasta, jotka estävät asian ratkaisemisen, asia voidaan ratkaista saattamalla kyseiset seikat välimiesmenettelyyn.*

11. Jos kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyissä kahdenvälisissä sopimuksissa on tällainen lauseke, keskinäisen sopimusmenettelyn tehokkuus lisääntyy.

12. Lisäksi olisi hyödyllistä, jos EU:n jäsenvaltiot voisivat ilmoittaa, aikovatko ne ehdottaa verosopimuksesta neuvotellessaan tai sellaista tarkistaessaan OECD:n malliverosopimuksen 25 artiklan 5 kappaleen sisällyttämistä sopimukseen.

13. Keskustelussa käsiteltiin myös muutamia käytännön näkökohtia, joita liittyy uuden 25 artiklan 5 kappaleen sisällyttämiseen. Keskustelussa todettiin, että sovellettaessa

OECD:n malliverosopimuksen 25 artiklan 5 kappaletta kahdenvälisissä verosopimuksissa, toimivaltaisilla viranomaisilla saattaisi olla selkeiden sääntöjen puuttuessa toimeenpanovaikeuksia (esimerkiksi miten neuvoo-antava toimikunta perustetaan, miten jäsenet valitaan, miten kustannukset jaetaan, mitä kieltä käytetään, miten tietty viitekohta valitaan jne.). Menettelystä voisi tulla tällöin hyvin pitkä ja vaarana olisi jääminen lopulta 25 artiklan 5 kappaleen mukaisen välimiesmenettelyn ulkopuolelle. Soveltamistapamallista (esimerkki välimiesmenettelyä koskevasta keskinäisestä sopimuksesta), joka on liitetty 25 artiklaa koskevien OECD:n ajantasaistettujen kommentaarien liitteeksi, saattaisi olla tältä osin hyötyä.

3.2. Tapauskohtainen lähestymistapa asian ratkaisemisessa

14. Seuraavia ratkaisuvaihtoehtoja ehdotetaan, mutta samalla korostetaan, että kunkin tapauksen tosiseikat ja olosuhteet määräävät lopulta sen, onko ehdotettu ratkaisu asianmukainen.

3.2.1. Asian ratkaiseminen etukäteen: ennakkohinnoittelusopimukset

15. Yksi lähestymistapa voi olla ennakkohinnoittelusopimuksen tekeminen liiketoimista, jotta vältetään ongelman ilmeneminen tulevina vuosina. Ennakkohinnoittelusopimuksen tekemisen lisäksi toimivaltaiset viranomaiset voivat sopia ennakkohinnoittelusopimuksen soveltamisesta meneillään olevan keskinäisen sopimusmenettelyn kohteena oleviin aiempiin vuosiin virallisella tai epävirallisella sopimuksella, jossa otetaan huomioon valtion sisäisen lainsäädännön mukaiset mahdollisuudet.

16. Mahdollista taannehtivuutta koskevassa kysymyksessä työryhmä viittasi EU:n yhteisen siirtohinnoittelufoorumien toiminnasta erimielisyyksien ehkäisemiseksi ja ratkaisemiseksi sekä EU:n ennakkohinnoittelusopimuksia koskevista suuntaviivoista neuvostolle, Euroopan parlamentille ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle 26. helmikuuta 2007 annetun komission tiedonannon (KOM(2007) 71 lopullinen) liitteenä olevan Euroopan unionin ennakkohinnoittelusopimuksia koskevien suuntaviivojen 8.3 kohtaan, jossa todetaan seuraavaa:

”8.3. Taannehtivuus

58. Jos sopimuksen taannehtivuudesta säädetään kansallisessa lainsäädännössä, sitä voidaan harkita, jos sen nojalla voidaan ratkaista erimielisyyksiä tai poistaa erimielisyyksien mahdollisuus edeltäviltä ajanjaksoilta.

59. Taannehtivuudella pitäisi olla ennakkohinnoittelusopimuksessa vain toissijainen merkitys ja sitä pitäisi soveltaa vain tapauksiin, joissa se on perusteltua tapaukseen liittyvien tosiasioiden perusteella. Ennakkohinnoittelusopimuksen tosiasioita ja olosuhteita vastaavien tekijöiden on pitänyt vallita aikaisempina ajanjaksoina, jotta taannehtivuus olisi perusteltua.

60. Taannehtivuutta saa soveltaa ennakkohinnoittelusopimukseen vain verovelvollisen suostumuksella.

61. Verohallinto voi toteuttaa tavanomaisia kansallisia toimenpiteitä, jos se saa sopimusmenettelyn aikana haltuunsa tietoja, joilla on vaikutusta aikaisempiin ajanjaksoihin kohdistuvaan verotukseen. Verohallintojen on kuitenkin ilmoitettava verovelvolliselle tällaisista aikomuksistaan, jotta verovelvollisella on mahdollisuus antaa selvitys ilmenneistä ristiriitaisuuksista ennen kuin aikaisempia ajanjaksoja koskeva veron uudelleenmääritys toteutetaan.”

Asiaa on käsitelty tarkemmin ennakkohinnoittelusopimusta koskevan kertomuksen 77 kohdassa.

3.2.2. *OECD:n malliverosopimuksen 25 artiklan 3 kappale*

17. OECD:n malliverosopimuksen 25 artiklan 3 kappaletta, sisällytettynä osapuolten välillä tehtyihin sopimuksiin, voidaan tulkita siten, että sillä laajennetaan 25 artiklan soveltamisalaa siirtohinnoittelun oikaisemista koskeviin riitoihin tapauksissa, joissa on kyse EU:n ulkopuolisesta kolmenvälisestä siirtohinnoittelusta, ja annetaan mahdollisuus kolmenväliseen lähestymistapaan kyseessä olevan kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi. Kaikissa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyissä sopimuksissa ei kuitenkaan noudateta malliverosopimuksen sanamuotoa, niin että tällainen tulkinta olisi mahdollista.

18. Tällaisissa tapauksissa yksi mahdollisuus asian ratkaisemiseen voi olla erillisen erityisen (kahdenvälisen tai monenvälisen) pöytäkirjan tai (lisä-) yleissopimuksen tekeminen. Tällaisen pöytäkirjan tai (lisä-) yleissopimuksen hyväksyminen saattaa kuitenkin edellyttää lainsäätäjän hyväksyntää, mikä voi viedä huomattavasti aikaa.

3.2.3. *Välimiesmenettely-yleissopimuksen ulottaminen koskemaan kolmatta valtiota*

19. Tapauskohtaisesti kannattaa ehkä tutkia, voidaanko välimiesmenettely-yleissopimuksen määräykset ulottaa koskemaan kolmatta valtiota valtiosopimusoikeutta koskevan Wienin yleissopimuksen 35 ja 36 artiklan nojalla, mikäli kolmas valtio hyväksyy tällaiset oikeudet tai velvollisuudet. Toimivaltaiset viranomaiset voivat harkita tämän välineen käyttöä, jotta myös kolmas valtio saadaan osallistumaan menettelyyn. Tämä soveltamisalan laajentaminen velvoittaisi vain kyseessä olevaan tapaukseen osallistuvia toimivaltaisia viranomaisia.

20. Valtiosopimusoikeutta koskevan Wienin yleissopimuksen 35 ja 36 artiklassa määrätään seuraavaa:

”35 artikla[:] Kolmansille valtioille velvoituksia asettavat valtiosopimukset

Valtiosopimuksen määräyksestä johtuu kolmannelle valtiolle velvoitus, mikäli valtiosopimuksen osapuolten tarkoituksena on tällä määräyksellä perustaa sanottu velvoitus, ja kolmas valtio nimenomaan kirjallisesti hyväksyy sen.

36 artikla[:] Kolmansille valtioille oikeuksia luovat valtiosopimukset

1. Valtiosopimuksen määräyksestä syntyy kolmannelle valtiolle oikeus, mikäli osapuolten tarkoituksena on tällä määräyksellä myöntää tämä oikeus joko kolmannelle valtiolle tai valtioryhmälle, johon se kuuluu, taikka kaikille

valtioille, ja kolmas valtio suostuu tähän. Sen suostumus oletetaan annetuksi, mikäli muuta ei ole ilmaistu, eikä valtiosopimus toisin määrää.

2. Kun valtio käyttää 1 kappaleen mukaista oikeutta, sen tulee noudattaa niitä käyttöä koskevia ehtoja, jotka valtiosopimuksessa on määrätty tai jotka on vahvistettu valtiosopimuksen mukaisesti.”

3.3. Menettelyyn liittyvät näkökohdat

3.3.1. Verovelvollisen asema

21. Siirtohinnoittelufoorumi tunnustaa verovelvollisen keskeisen aseman EU:n ulkopuolisissa kolmenvälisissä tapauksissa.
22. Vaikka keskinäinen sopimusmenettely on varsinaisesti verohallintojen välinen menettely, kolmenvälisen tapausten erityisen luonteen vuoksi verovelvollisten osallistumista keskinäiseen sopimusmenettelyyn voitaisiin harkita lisättävän esimerkiksi niin, että verovelvollinen toimittaisi pyydytetyt lisätiedot ja tosiseikkoja koskevat selvitykset.
23. Tässä yhteydessä on myös lisättävä, että kaksinkertaiseen verotukseen johtavien kaupallisten suhteiden tai rahoitussuhteiden erittely kuuluu pääasiassa verovelvolliselle. Verovelvollisen on esitettävä kattava analyysi kaikista oleellisista tosiseikoista sekä todisteisiin perustuvat syyt, joiden vuoksi sopimusvaltioiden olisi aloitettava asianmukainen menettely. EU:n siirtohinnoitteluasiakirjoja koskevissa menettelysäännöissä käytettyjen käsitteiden omaksumisesta voi olla paljon hyötyä.
24. Verovelvollisen on ilmoitettava toimivaltaisille viranomaisille mahdollisimman pian, että asiassa on osallisena yksi tai useampi EU:n ulkopuolinen valtio. Ilman tällaista tietoa tapauksen ratkaiseminen voi muodostua mahdottomaksi erilaisten määräaikojen vuoksi. On sekä verohallintojen että verovelvollisen edun mukaista tehdä yhteistyötä, jotta ratkaisuun päästään nopeasti. Tämä edellyttää, että kaikki sidosryhmät (myös verohallinnot) vaihtavat tietoja ja toimittavat asiakirjoja oikea-aikaisesti.

3.3.2. Toimien koordinointi EU:n toimivaltaisten viranomaisten välillä

25. Tunnistetussa EU:n ulkopuolisessa kolmenvälisessä tapauksessa EU:n ulkopuolisten toimivaltaisten viranomaisten osallistuminen on välttämätöntä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi. EU:n toimivaltaisten viranomaisten olisi sovittava siitä, miten asiasta keskustellaan ja kenen on paras ottaa ensimmäisen kerran yhteyttä asiasta vastaavaan EU:n ulkopuoliseen toimivaltaiseen viranomaiseen, jotta keskinäinen sopimusmenettely käynnistyisi tehokkaasti.

3.3.3. Kahden vuoden määräajan pidentäminen

26. Jotta asiassa osallisina olevilla toimivaltaisilla viranomaisilla olisi riittävästi aikaa päästä tarkoituksenmukaiseen ja hyväksyttävään ratkaisuun, voidaan tarvittaessa harkita 7 artiklan 4 kohdan soveltamista, eli 7 artiklan 1 kohdassa määrättyä kahden vuoden määräaikaa voidaan jatkaa kahdenkeskisillä sopimuksilla ja asianosaisten etuyhteydessä olevien yrityksen suostumuksella. Jos tätä vaihtoehtoa päätetään käyttää, on erittäin suositeltavaa, että osapuolet sopivat etukäteen myös

kaksivuotisen määräajan jatkamisen päättymisestä eivätkä sovi sen jatkamisesta määrittämättömäksi ajaksi. Tällä tavoin turvataan verovelvollisen oikeudet ja veroviranomaiset pystyvät hakemaan oikeudenmukaista ratkaisua, vaikka käyttävät enemmän aikaa kuin välimiesmenettely-yleissopimuksen 7 artiklan mukaan voidaan tavallisesti käyttää.

4. PÄÄTELMÄ

27. Siirtohinnoittelufoorumi on sitä mieltä, että tähän mennessä saatujen käytännön kokemusten perusteella aiheesta on nyt keskusteltu niin perusteellisesti kuin mahdollista. Aihe voidaan kuitenkin palauttaa siirtohinnoittelufoorumin toimintaohjelmaan, kun valtiot ja yritykset saavat jatkossa lisää kokemuksia asiasta.

28.