



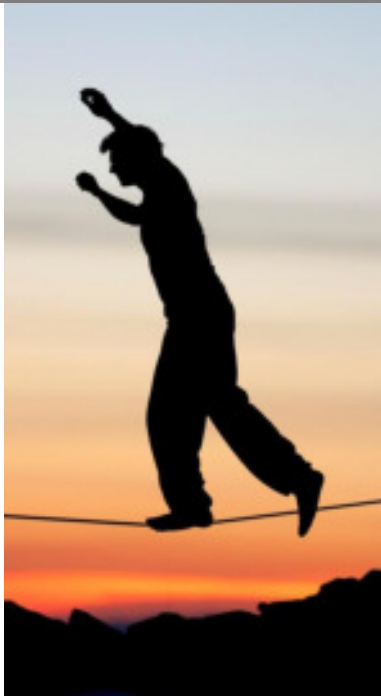
Work ahead

Kiinteät toimipaikat kansainvälisessä verotuksessa

Torstai 17.3.2016 klo 9.00–12.00

Breakfast at Alder & Sound's 17.3.2016 | Seminaarin agenda

Mastering the high-wire act – Kiinteät toimipaikat kansainvälisessä verotuksessa



1. Alkusanat ja viimeaikaiset kehityshankkeet kansainvälisessä verotuksessa
2. Kiinteän toimipaikan muodostuminen ja sen seuraukset
3. Tulojen ja menojen kohdistaminen kiinteälle toimipaikalle

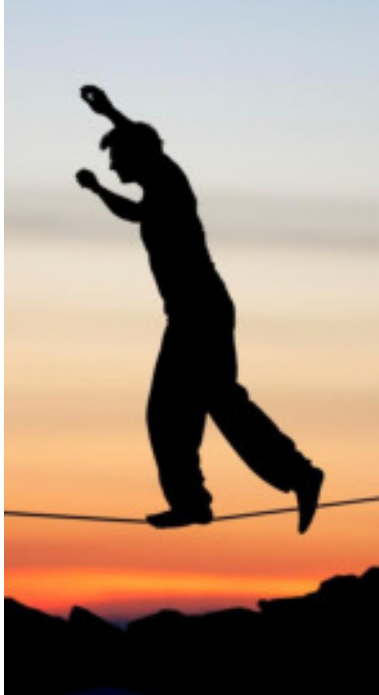


Kiinteän toimipaikan muodostuminen ja sen seuraukset

Tero Ahonen | Senior Associate

Kiinteän toimipaikan muodostuminen | Tausta ja lähtökohdat

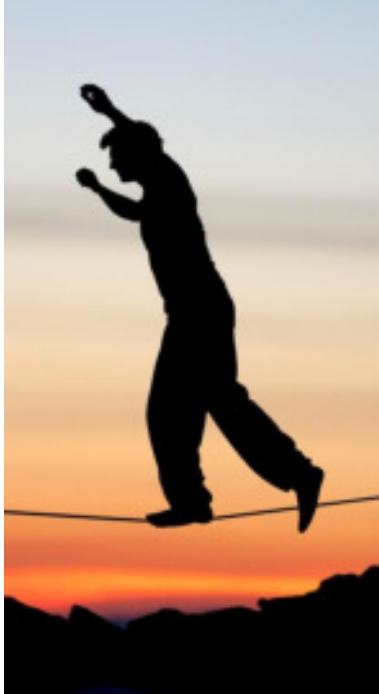
Liiketoimintaa toisessa valtiossa voidaan harjoittaa usealla eri tavalla



- Tytäryhtiö
- Omissa nimissä omaan lukuun ilman kiinteää toimipaikkaa
- Kiinteä toimipaikka (*permanent establishment, PE*)
- Edustusto (*representative office*)

Kiinteän toimipaikan muodostuminen | Mikä on ”kiinteä toimipaikka”?

Verosopimukset ovat lähtökohtaisesti ensisijaisia kansallisiin säännöksiin nähden

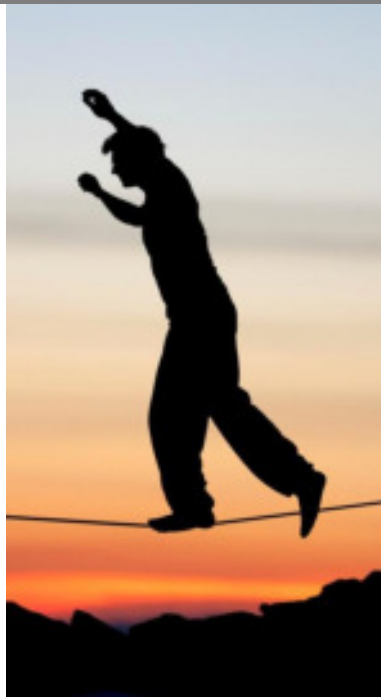


- ▶ Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan toisessa maassa sijaitsevaa kiinteää liikepaikkaa (sivuliike), josta yhtiön liiketoimintaa osaksi tai kokonaan harjoitetaan.
- ▶ Kiinteä toimipaikka ei ole erillinen oikeushenkilö, kyse on samasta yhtiöstä kuin pääliike.
- ▶ Kiinteää toimipaikkaa ei kuitenkaan muodostu, jos kysymyksessä on paikka tai toiminta, joka verosopimuksissa rajataan kiinteän toimipaikan käsitteen ulkopuolelle.

Edustaja voi muodostaa yritykselle kiinteän toimipaikan yleisestä kiinteän toimipaikan määritelmästä riippumatta.

Kiinteän toimipaikan muodostuminen | Verotukselliset lähtökohdat

Kiinteän toimipaikan syntymiseen liittyy merkittäviä epävarmuustekijöitä



- Kiinteään toimipaikkaan liittyviä tuloja verotetaan ensisijaisesti kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa.
- Liiketuloa verotetaan pääliikkeen sijaintivaltiossa.
- Kahdenkertainen verotus poistetaan pääliikkeen sijaintivaltiossa.
- Mahdollisia ongelmakohtia:
 - Eri valtioiden veroviranomaisten välillä eroavaisuuksia tulkinnoissa
 - Eri kirjanpito- ja verosäännökset

Kiinteän toimipaikan muodostumisen keskeiset seuraukset

Kiinteän toimipaikan muodostumisella olennainen merkitys myös työntekijän verotukseen



- Hallinnollinen vaiva ja kustannukset
- Lakisääteiset velvollisuudet
- Henkilöstöön liittyvät tekijät

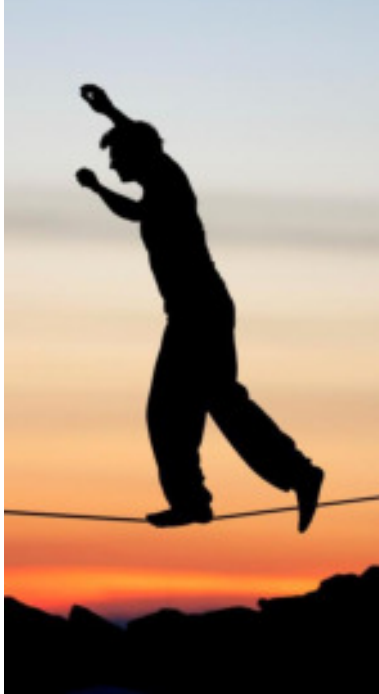
Kiinteät toimipaikat | Viimeaikaista kehitystä

Kiinteät toimipaikat ovat olleet OECD:n erityisen kiinnostuksen kohteena

- 2010:** OECD Model tax convention 2010
Report on the attribution of profits to permanent establishments
 - 2011:** Discussion draft on the definition of permanent establishment
 - 2012:** Revised proposal concerning the interpretation and application of article 5
 - 2013:** OECD invites interested parties to identify strategies that allegedly result in the artificial avoidance of PE Status
 - 2014:** Report: Address the tax challenges of the digital economy
 - 2015:** Report: Preventing the artificial avoidance of PE status
- BEPS Action 7: The Final Report (*Preventing the artificial avoidance of permanent establishment status*)**

Kiinteä liikepaikka

”Kiinteä liikepaikka”, josta yrityksen liiketoimintaa kokonaan tai osittain harjoitetaan



- Liikepaikka
- Maantieteellinen pysyvyys
- Liikepaikan käyttö
- Ajallinen pysyvyys

Liiketoiminnan harjoittaminen

Kiinteä liikepaikka, josta yrityksen ”liiketoimintaa kokonaan tai osittain harjoitetaan”



- Henkilökunta
- Liiketoiminta
- Edellytysten täytyminen

Kiinteä toimipaikka | Erityiset muodot

Kiinteän toimipaikan syntymiseen liittyy aina tapauskohtainen kokonaisarviointi



- Liikkeen johtopaikka
- Sivuliike & toimisto
- Tuotantolaitos & työpaja
- Kaivos, louhos tai muu luonnonvarojen irrottamispaikka

Kiinteä toimipaikka | Erityiset muodot (jatkuu)

Projektit ja kiinteät toimipaikat



- Yli 12 (6-18) kk kestävä rakennus- tai asennustyön suorituspaikka
- Projektin keston laskeminen
- Kaupallisesti ja maantieteellisesti yhtenäinen kokonaisuus?

Pre-BEPS: Mikä ei muodosta kiinteää toimipaikkaa?

Avustava ja valmisteleva toiminta määritellään konsernin varsinaisen liiketoiminnan kautta



Kiinteän liikepaikan pitäminen seuraavissa tilanteissa:

1. Varastointi, näytteillä pito tai lähettäminen;
2. Toisen yrityksen tavaroiden varastointi;
3. Varaston pitäminen toisen yrityksen suorittamaa tavaroiden muokkausta varten;
4. Tavaroiden ostaminen tai tietojen kerääminen; tai
5. Kiinteän toimipaikan pitäminen muuta valmistelevaa tai avustavaa toimintaa varten.
6. Edellisten toimintojen yhdistelmä, edellyttäen että toiminta kokonaisuudessaan on valmistelevaa tai avustavaa

Post-BEPS: Mikä ei muodosta kiinteää toimipaikkaa?

Avustava ja valmisteleva toiminta määritellään konsernin varsinaisen liiketoiminnan kautta

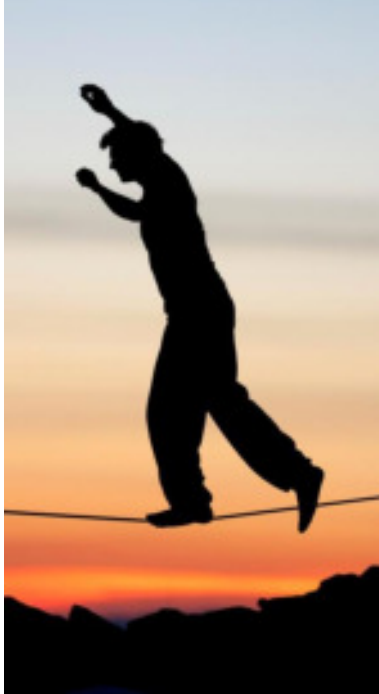


Kiinteän liikepaikan pitäminen seuraavissa tilanteissa edellyttäen, että toiminta kokonaisuudessaan on avustavaa tai valmistelevaa:

1. Varastointi, näytteillä pito tai lähettäminen;
2. Toisen yrityksen tavaroiden varastointi;
3. Varaston pitäminen toisen yrityksen suorittamaa tavaroiden muokkausta varten;
4. Tavaroiden ostaminen tai tietojen kerääminen; tai
5. Kiinteän toimipaikan pitäminen muuta valmistelevaa tai avustavaa toimintaa varten;
6. Edellisten toimintojen yhdistelmä.

Pre-BEPS: Toimintojen jakaminen (fragmentation)

Useita liikepaikkoja samassa maassa



Jos yrityksellä on samassa maassa useita kiinteitä liikepaikkoja, jotka eroavat toisistaan organisationaalisesti ja paikallisesti, tulee kutakin liikepaikkaa arvioida itsenäisesti kiinteän toimipaikan muodostumisen osalta.

Liikepaikat eivät eroa toisistaan organisationaalisesti, jos kukin liikepaikka harjoittaa toisiaan täydentäviä toimintoja, kuten tavararoiden varastointi, tavaroiden jakelu jne.

Yritys ei voi jakaa liiketoiminnan harjoittamista useiksi eri toiminnoiksi, jotka olisivat kukin yksinään valmistelevia tai avustavia toimia.

Post-BEPS: Toimintojen jakaminen (fragmentation)

Useita liikepaikkoja samassa maassa



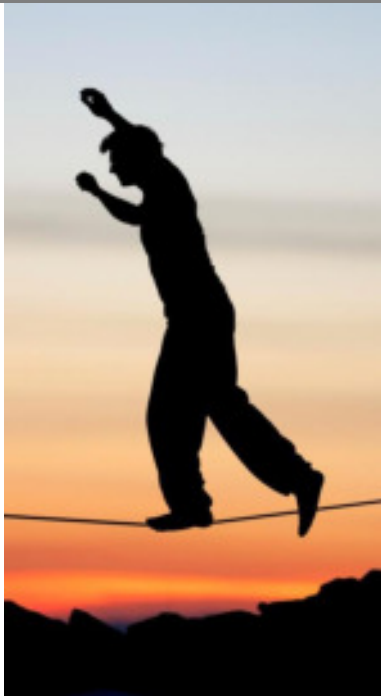
Paragraph 4 shall not apply to a fixed place of business that is used or maintained by an enterprise if the same enterprise or a closely related enterprise carries on business activities at the same place or at another place in the same Contracting State and

a) that place or other place constitutes a permanent establishment for the enterprise or the closely related enterprise under the provisions of this Article, or

b) the overall activity resulting from the combination of the activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two places, is not of a preparatory or auxiliary character, provided that the business activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two places, constitute complementary functions that are part of a cohesive business operation.

Pre-BEPS: Kiinteä toimipaikka | Erityistilanteita

Edustajan/agentin toiminnallinen profiili



➤ Epäitsenäinen edustaja

- Epäitsenäisen edustajan välityksellä toimiminen muodostaa yritykselle kiinteän toimipaikan, jos edustaja toistuvasti toimii yrityksen puolesta valtuudella solmia yrityksen liiketoiminnan kannalta olennaisia sopimuksia yrityksen nimissä.

➤ Itsenäinen edustaja

- Kiinteää toimipaikkaa ei muodosta se, että yritys harjoittaa toimintaa toisessa valtiossa itsenäisen välittäjän, komissionäärin tai minkä tahansa muun itsenäisen edustajan välityksellä, edellyttäen että edustaja toimii normaalin liiketoimintansa puitteissa.



Post-BEPS: Kiinteä toimipaikka | Erityistilanteita

Edustajan/agentin toiminnallinen profiili



➤ Epäitsenäinen edustaja

- Jos edustaja toistuvasti solmii yrityksen puolesta sopimuksia TAI toimii pääasiallisessa roolissa toiminnassa, joka johtaa sopimuksen syntymiseen yrityksen kanssa ja nämä sopimukset toistuvasti hyväksytään ilman materiaalisia muutoksia.

➤ Itsenäinen edustaja

- Oman liiketoimintansa puitteissa toimiva edustaja ei muodosta kiinteää toimipaikkaa edellyttäen, että edustaja ei toimi kokonaan tai pääosin lähiyritysten puolesta (>50 % omistus).

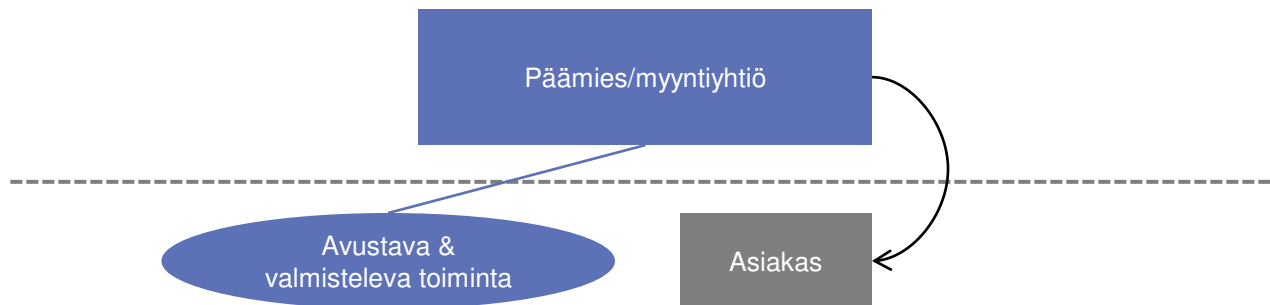


Pre-BEPS: Kiinteä toimipaikka – Valmisteleva & avustava toiminta

Myyntimalleja: sivuliike toisessa valtiossa



- ▶ Toisessa valtiossa harjoitettava valmisteleva & avustava toiminta ei luo kiinteää toimipaikkaa, vaikka muut edellytykset täyttyisivätkin
- ▶ Avustavaa tai valmistelevaa toimintaa voi olla esimerkiksi mainostaminen ja tietojen kerääminen.

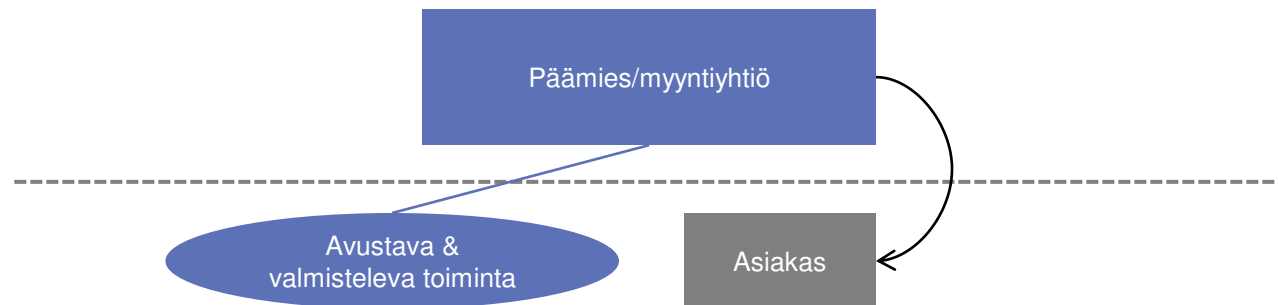


Post-BEPS: Kiinteä toimipaikka – Valmisteleva & avustava toiminta

Myyntimalleja: sivuliike toisessa valtiossa



- ▶ Toisessa valtiossa harjoitettava valmisteleva & avustava toiminta ei luo kiinteää toimipaikkaa, vaikka muut edellytykset täyttyisivätkin.
- ▶ Avustavaa tai valmistelevaa toimintaa voi olla esimerkiksi mainostaminen ja tietojen kerääminen.



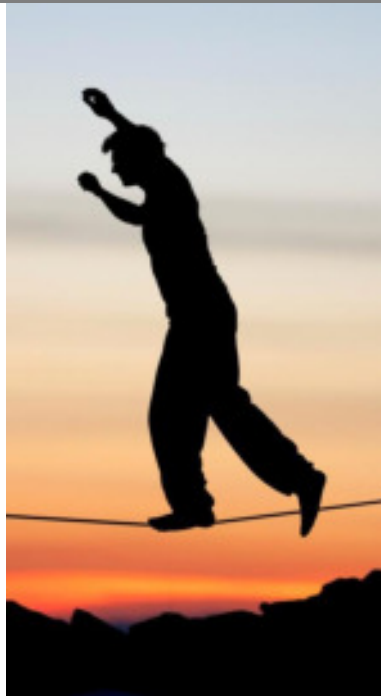
Mikä ei ole valmistelevaa ja avustavaa toimintaa?

Avustava ja valmisteleva toiminta määritellään konsernin varsinaisen liiketoiminnan kautta

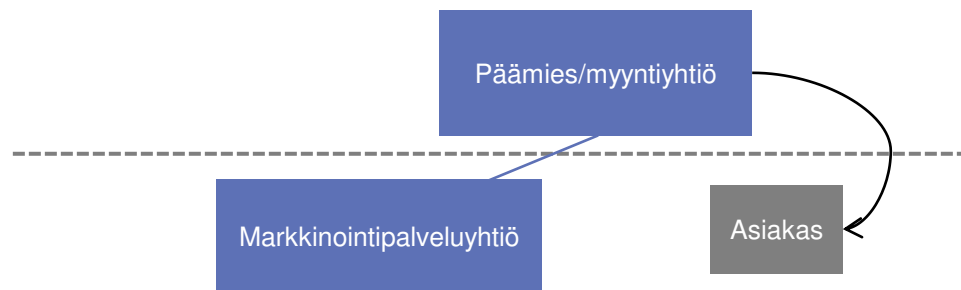
- a) Yrityksen päätoimialaan liittyvät olennaiset toiminnot (esim. tieteellinen tutkimus silloin, kun tutkimuksessa kehitetyt patentit ovat keskeisessä roolissa yrityksen liiketoiminnassa)
- b) Aktiivinen osallistuminen myyntiin
- c) Johtaminen
- d) Myynnin jälkeiset toiminnot, kuten luovutettujen laitteiden huolto ja korjaus
- e) Palvelujen tai tuotteiden räätälöinti yksittäisille asiakkaille
- f) Palvelujen tai tuotteiden tarjoaminen muiden kuin pääliikkeen lukuun (esim. toisen konserniyhtiön tuotteiden mainostaminen).

Pre-BEPS: Kiinteä toimipaikka – Epäitsenäinen edustaja

Myyntimalleja: edustaja

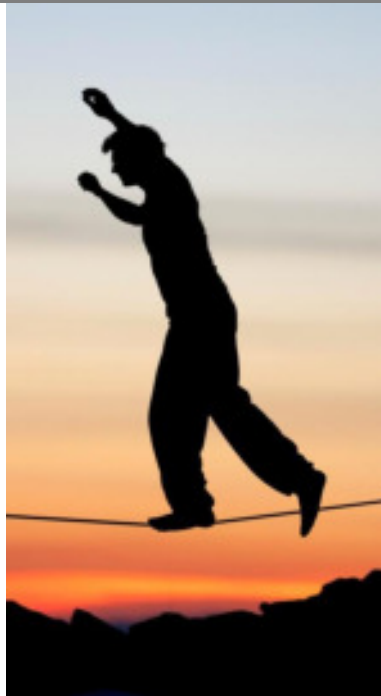


- Markkinointipalvelua tarjoava yritys muodostaa kiinteän toimipaikan päämiehelle, jos edustaja tekee aktiivisesti päämiestä sitovia.
- Edustajan toiminta ei muodosta kiinteää toimipaikkaa, jos toiminta on luonteeltaan avustavaa tai valmistelevaa.

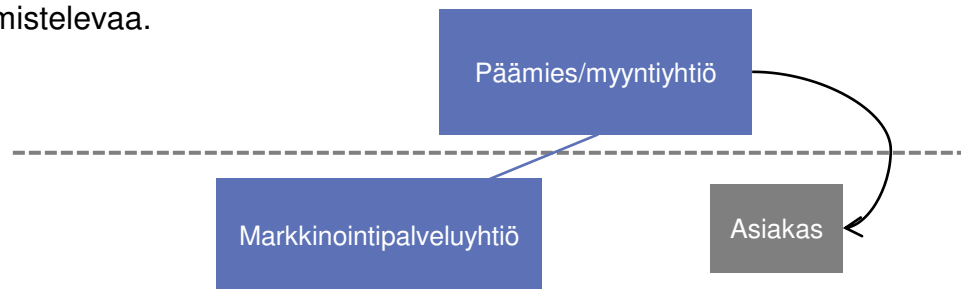


Post-BEPS: Kiinteä toimipaikka – Epäitsenäinen edustaja

Myyntimalleja: edustaja



- Markkinointipalvelua tarjoava yritys muodostaa kiinteän toimipaikan päämiehelle, jos edustaja tekee aktiivisesti päämiestä sitovia sopimuksia tai toimii pääasiallisessa roolissa toiminnassa, joka johtaa sopimuksen syntymiseen yrityksen kanssa ja nämä sopimukset toistuvasti hyväksytään ilman materiaalisia muutoksia.
- Edustajan toiminta ei muodosta kiinteää toimipaikkaa, jos toiminta on luonteeltaan avustavaa tai valmistelevaa.

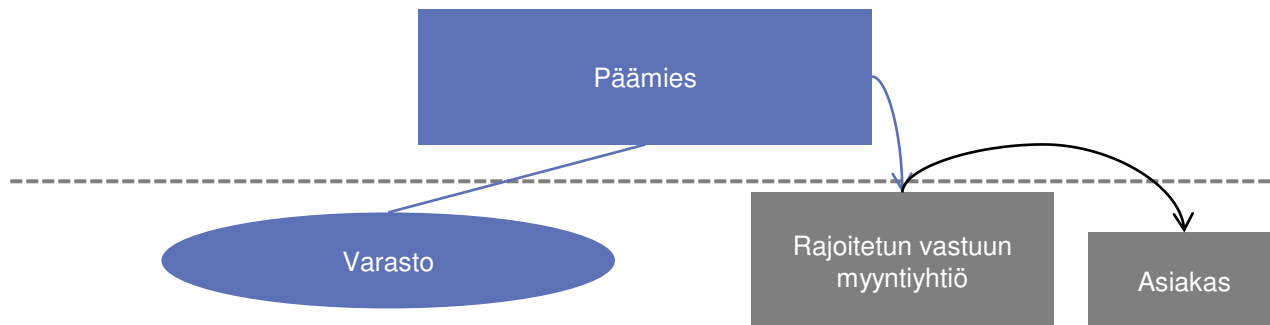


Pre-BEPS: Kiinteä toimipaikka – Paikallinen rajoitetun riskin myyntiyhtiö

Myyntimalleja: rajoitetun riskin myyntiyhtiö



- ▶ Paikallinen rajoitetun riskin myyntiyhtiö myy omissa nimissään ja omaan lukuunsa tuotteita asiakkaille
- ▶ Päämiehellä varasto asiakkaan kotivaltiossa, josta tavara toimitetaan asiakkaalle ("flash title")

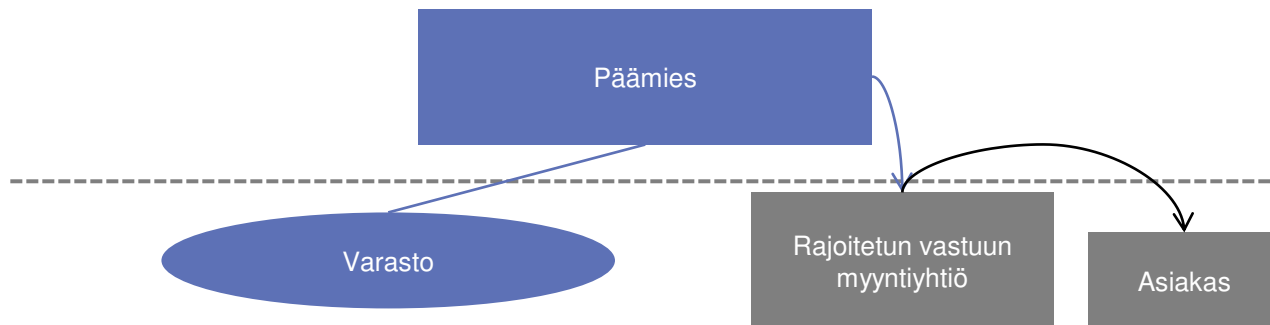


Post-BEPS: Kiinteä toimipaikka – Paikallinen rajoitetun riskin myyntiyhtiö

Myyntimalleja: rajoitetun riskin myyntiyhtiö



- ▶ Paikallinen rajoitetun riskin myyntiyhtiö myy omissa nimissään ja omaan lukuunsa tuotteita asiakkaille
- ▶ Päämiehellä varasto asiakkaan kotivaltiossa, josta tavara toimitetaan asiakkaalle ("flash title")



Pre-BEPS: Kiinteä toimipaikka – Komissionääri

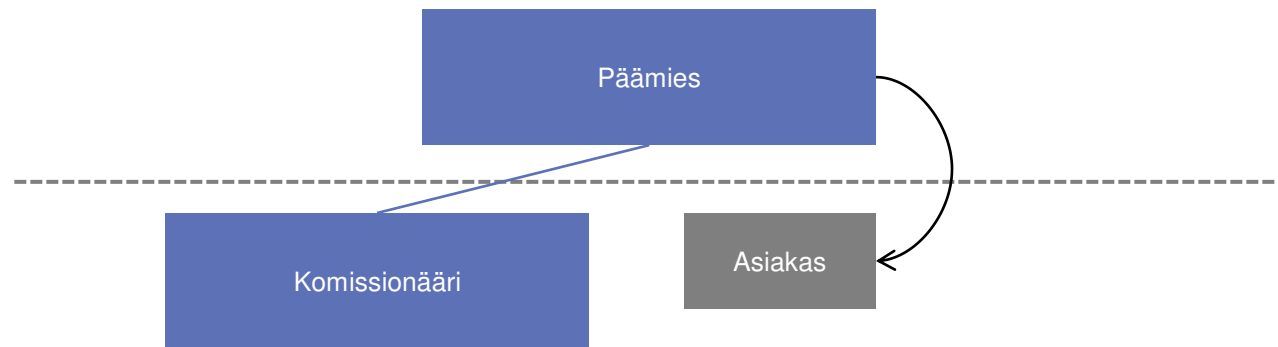
Myyntimalleja: komissionääri

Oikeuskäytäntöä:

- Ranska: Zimmer Ltd 31.3.2010
- Norja: Dell 2.12.2011
- Komissionääri ei muodostanut kiinteää toimipaikkaa päämiehelle, sillä se ei voinut tehdä sopimuksia päämiehen nimissä (Vrt. *common law*)



- Komissionääri toimii omissa nimissään mutta myy tuotteita päämiehen lukuun
- Muodostaako komissionääri kiinteän toimipaikan päämiehelle?



Post-BEPS: Kiinteä toimipaikka – Komissionääri

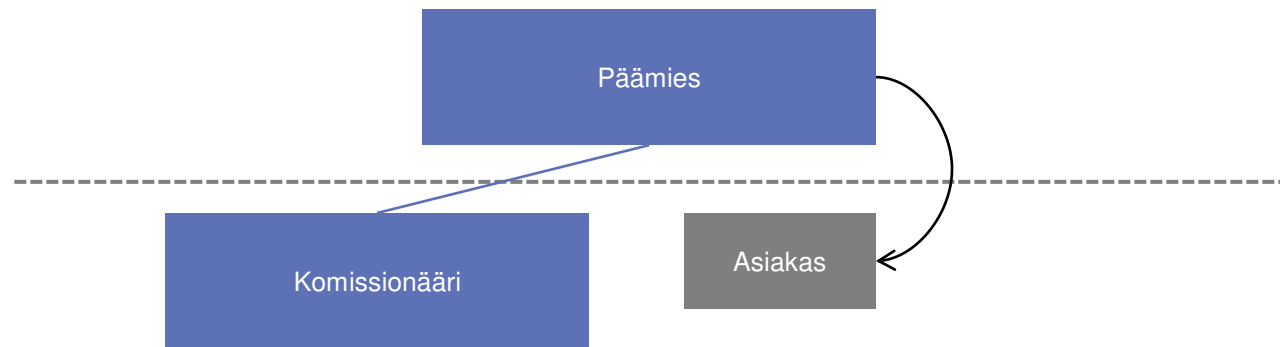
Myyntimalleja: komissionääri

Oikeuskäytäntöä:

- Ranska: Zimmer Ltd 31.3.2010
- Norja: Dell 2.12.2011
- Komissionääri ei muodostanut kiinteää toimipaikkaa päämiehelle, sillä se ei voinut tehdä sopimuksia päämiehen nimissä (Vrt. *common law*)



- Komissionääri toimii omissa nimissään mutta myy tuotteita päämiehen lukuun
- Muodostaako komissionääri kiinteän toimipaikan päämiehelle?



Post-BEPS: Sopimuksien pilkkominen

Rakennus- ja asennustoiminnan aikaraja on ollut helposti kierrettävissä



- Paikka, jossa harjoitetaan rakennus- tai asennustoimintaa, muodostaa kiinteän toimipaikan vain, jos toiminta kestää yli kaksitoista kuukautta.
- Käytännössä sopimuksia on voitu pilkkoa useille samaan konserniin kuuluville yhtiöille, jolloin aikaraja ei ole täyttynyt
- BEPS: Principal Purposes Test / malliverosopimuksen kommentaarin muutos

Sähköinen kaupankäynti

Sähköisessä kaupankäynnissä BEPS muutoksien vaikutus voi vaihdella toimintavaltiosta ja toiminnasta riippuen



- Sähköisessä kaupankäynnissä palvelin voi muodostaa kiinteän toimipaikan
 - Ajallinen & maantieteellinen pysyvyys
 - Oma/leasing palvelin
 - Automaattinen toiminta ei vaadi henkilökuntaa
 - Toiminta ei ole avustavaa tai valmistelemaa toimintaa
- Sähköisessä kaupankäynnissä helpompaa vaikuttaa kiinteiden toimipaikkojen syntymiseen.
- Post-BEPS: Avustavan ja valmistelevan toiminnan kokonaisarviointi

Agreement between Australia and Germany for the elimination of double taxation

Article 5: Permanent establishment

1 For the purposes of this Agreement, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of the enterprise is wholly or partly carried on.

2 The term "permanent establishment" includes especially:

- (a) a place of management;
- (b) a branch;
- (c) an office;
- (d) a factory;
- (e) a workshop;
- (f) (a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place relating to the exploration for or exploitation of natural resources; and
- (g) an agricultural, pastoral or forestry property.

Agreement between Australia and Germany for the elimination of double taxation (jatkuu)

Article 5: Permanent establishment

3 A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than nine months.

4 Notwithstanding the preceding provisions of this Article, where an enterprise of a Contracting State:

- (a) carries on supervisory or consultancy activities in the other State for more than nine months in connection with a building site, or a construction or installation project, which is being undertaken in that other State;
- (b) carries on activities (including the operation of substantial equipment) in the other State in the exploration for or exploitation of natural resources situated in that other State for a period or periods exceeding in the aggregate 90 days in any 12 month period; or
- (c) operates substantial equipment in the other State (including as provided in subparagraph (b)) for a period or periods exceeding in the aggregate 183 days in any 12 month period,

such activities shall be deemed to be carried on through a permanent establishment that the enterprise has in that other State, unless the activities are limited to those mentioned in paragraph 6 and are, in relation to the enterprise, of a preparatory or auxiliary character.

Agreement between Australia and Germany for the elimination of double taxation (jatkuu)

Article 5: Permanent establishment

5 Where an enterprise of a Contracting State carries on any of the activities referred to in paragraphs 3 and 4 in the other Contracting State, any connected activities carried on in that other Contracting State during different periods of time, each exceeding 30 days, by one or more enterprises closely related to the firstmentioned enterprise will be added to the period of time during which the firstmentioned enterprise has carried on the activities for the purpose of determining whether the periods referred to in paragraphs 3 and 4 have been exceeded.

6 Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term "permanent establishment" shall be deemed not to include:

- (a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;
- (b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;
- (c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;
- (d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise, or for collecting information, for the enterprise;
- (e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity,
- (f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs (a) to (e), provided that such activity or, in the case of subparagraph (f), the overall activity of the fixed place of business, is of a preparatory or auxiliary character.

Agreement between Australia and Germany for the elimination of double taxation (jatkuu)

Article 5: Permanent establishment

7 Paragraph 6 shall not apply to a fixed place of business that is used or maintained by an enterprise if the same enterprise or a closely related enterprise carries on business activities at the same place or at another place in the same Contracting State and

- (a) that place or other place constitutes a permanent establishment for the enterprise or the closely related enterprise under the provisions of this Article, or
- (b) the overall activity resulting from the combination of the activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two places, is not of a preparatory or auxiliary character,

provided that the business activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two places, constitute complementary functions that are part of a cohesive business operation.

Agreement between Australia and Germany for the elimination of double taxation (jatkuu)

Article 5: Permanent establishment

8 Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2 but subject to the provisions of paragraph 9, where a person is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise and

(a) in doing so, habitually concludes contracts, or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise, and these contracts are

(i) in the name of the enterprise, or

(ii) for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or

(iii) for the provision of services by that enterprise, or

(b) manufactures or processes in a Contracting State for the enterprise goods or merchandise belonging to the enterprise,

that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 6 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.

Agreement between Australia and Germany for the elimination of double taxation (jatkuu)

Article 5: Permanent establishment

9 Paragraph 8 shall not apply where the person acting in a Contracting State on behalf of an enterprise of the other Contracting State carries on business in the firstmentioned State as an independent agent and acts for the enterprise in the ordinary course of that business. Where, however, a person acts exclusively or almost exclusively on behalf of one or more enterprises to which it is closely related, that person shall not be considered to be an independent agent within the meaning of this paragraph with respect to any such enterprise.

10 For the purpose of this Article, a person is closely related to an enterprise if, based on all the relevant facts and circumstances, one has control of the other or both are under the control of the same persons or enterprises. In any case, a person shall be considered to be closely related to an enterprise if one possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interests in the other (or, in the case of a company, more than 50 per cent of the aggregate vote and value of the company's shares or of the beneficial equity interest in the company) or if another person possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interest (or, in the case of a company, more than 50 per cent of the aggregate vote and value of the company's shares or of the beneficial equity interest in the company) in the person and the enterprise.

Agreement between Australia and Germany for the elimination of double taxation (jatkuu)

Article 5: Permanent establishment

11 The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself make either company a permanent establishment of the other.

12 The principles set forth in the preceding paragraphs of this Article shall be applied in determining for the purposes of paragraph 7 of Article 11 and paragraph 5 of Article 12 whether there is a permanent establishment outside both Contracting States, and whether an enterprise, not being an enterprise of a Contracting State, has a permanent establishment in a Contracting State.



Tulojen ja menojen kohdistaminen kiinteälle toimipaikalle

Mika Sipilä | Senior Associate

Yleistä nykytilanteesta

OECD:n raportti keskeinen tulkintaohje, mutta paikalliset käytännöt vaihtelevat runsaasti



- OECD ohjeistus keskeisellä sijalla
 - Yläraja sille, mitä PE-maassa saadaan verottaa
- Teorian ja käytännön ristiriita
- Voimakkaasti vaihteleva käytäntö
- BEPS:n vaikutus
- Kilpailu verotuloista
- Epävarmuus
 - Aina harmaalla alueella → helppo haastaa

Perusperiaatteita kansainvälisessä ohjeistuksessa

Lähtökohtana erillisyhtiöperiaate, jossa ajatuksellisesti luodaan PE:n toimintoja harjoittava yhtiö



➤ Mitä tapahtuu, kun kiinteä toimipaikka on tunnistettu?

- Tulojen allokointi erillisyhtiöperiaatetta soveltaen
- YK:n ja OECD:n ohjeistukset eroavat toisistaan. Joissain maissa käytössä myös esim. kaavamaiseen jakoon perustuvia lähestymistapoja.

➤ Mitä erillisyhtiöperiaatteen soveltaminen vaatii?

- Toiminto- ja riskianalyysin
- Siirtohinnoittelumenetelmän valinnan
- Menetelmän soveltaminen ja dokumentointi

Toiminto- ja riskianalyysi

Vasta transaktioiden havaitsemisen jälkeen pystytään todistamaan markkinaehtoisuus

- Toiminto- ja riskianalyysin tarkoituksena on
 - Tunnistaa transaktiot, joihin kiinteä toimipaikka on osallinen
 - Tunnistaa transaktioihin liittyvät toiminnot, erityisesti ”significant people functions”
 - Selvittää toimintoihin liittyvät riskit
 - Identifioida liiketoimiin liittyvä omaisuus
 - Kohdistaa sivuliikkeelle pääomaa (myös vierasta) riskien ja omaisuuden suhteessa
- Käytännössä sama prosessi kuin erillisillä yhtiöilläkin
- Kaikki sivuliikemaasta saadut tulot eivät automaattisesti kuulu sivuliikkeeseen. Huom! BEPS

Toiminto- ja riskianalyysi – Toiminnot

Analyysissa korostuu merkittävää lisäarvoa tuottavien strategisten toimintojen tunnistaminen

- Taloudellisesti merkittävien toimintojen tunnistaminen
 - Mitä sivuliike tekee? Mitä toimintoja sivuliikkeessä tulee olla, jotta se suoriutuu tästä?
- Kaikki sivuliikkeen toiminnot ("people functions") otetaan huomioon (ulkoiset ja sisäiset)
 - Molempiin suuntiin pää- ja sivuliikkeen välillä olevat transaktiot muistettava
- Ensimmäinen vaihe analyysissä:
 - Toiminnot → varat & riskit → pääoma → tulo
- Verrokkiyhtiöillä oltava saman tyyppisiä toimintoja, samoissa olosuhteissa

Toiminto- ja riskianalyysi – Varat

Erityisesti transaktioon liittyvät aineettomat oikeudet on tärkeää huomioida tulon allokoinnissa

- Varoja allokoidaan sivuliikkeelle, jos ne liittyvät siellä harjoitettaviin funktioihin.
 - Taloudellinen omistajuus ratkaisevaa = ”Significant people functions relevant to ownership of the asset”
- Aineettomat oikeudet vaikeampi ja usein merkittävämpi kysymys.
 - Tapauskohtaista, esim. kuka kantaa riskit kehityksestä.
 - Käyttö ei sinänsä niin ratkaisevaa kuin aineellisissa hyödykkeissä.
- Allokoitavat varat kirjataan useimmiten käyvästä arvosta
- Vaikutus sivuliikkeen rahoitukseen

Toiminto- ja riskianalyysi – Riskit

Sivuliikkeelle allokoitavat riskit vaikuttavat usein merkittävästi sivuliikkeen tuloon

- Sivuliikkeelle ne riskit, jotka liittyvät siellä harjoitettaviin funktioihin
- Riskien allokoinnissa keskeistä sellaiset avaintoiminnot (*significant people functions*), jotka liittyvät riskien ottamiseen
 - Päätetäänkö asiasta sivuliikkeessä vai pääliikkeessä?
- Sivuliikkeelle allokoitavasta riskistä johtuvat tappiot ja voitot kuuluvat myös sivuliikkeelle
- Vaikutus myös sivuliikkeen rahoitukseen
- Dokumentoitava erityisellä huolella

Transaktiot pää- ja sivuliikkeen välillä

Erillisyhtiöperiaatteesta huolimatta transaktioiden "luominen" pää- ja sivuliikkeen välillä haastavaa



- Toiminto- ja riskianalyysin jälkeen tulisi olla ymmärrys siitä, missä transaktioissa (ulkoisissa ja sisäisissä) sivuliike on mukana.
- Transaktiot pää- ja sivuliikkeen välillä? Huom! OECD:n malliverosopimuksen muutos 2010
 - Tavaroiden / tuotteiden siirtäminen?
 - Hallintopalvelut?
 - Aineettomien oikeuksien hyödyntäminen?
 - Korot?
 - Vuokrat?

Taloudellinen analyysi – Markkinaehtoisuuden todentaminen

Taloudellinen analyysi seuraa soveltuvin osin OECD:n siirtohinnoitteluohjeita



- Hinnoittelun markkinaehtoisuuden todentaminen
 - Identifioimalla käytettävä verrokkieto
 - Valitsemalla sopivin siirtohinnoittelumenetelmä
 - Soveltamalla valittua menetelmää
- Todentaminen tapahtuu käytännössä useimmiten
 - Käyttämällä tietokannoista saatua verrokkietoa
 - Soveltamalla TNMM:ää tai modified C+/R- tai Profit Split -menetelmää

Tyypillisiä sivuliikkeitä

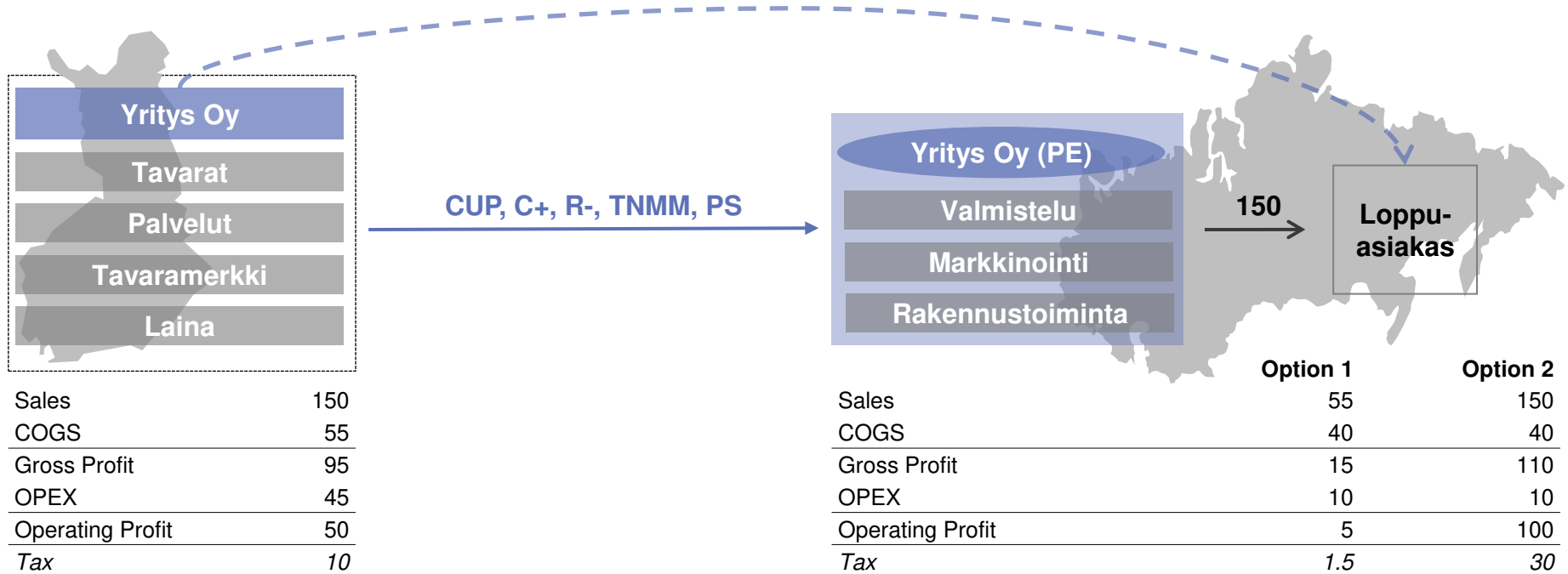
Vertailu tulee tehdä vastaavalla tavalla toimiviin itsenäisiin yhtiöihin



- ▶ Tukipalveluita (myyntitukea, t&k) tarjoava sivuliike
- ▶ ”Jälleenmyyjä”
- ▶ Projekti-sivuliike (rakennus, asennus, konsultointi)
- ▶ Agentti-sivuliike
- ▶ Osakkeita omistava sivuliike
- ▶ IP-sivuliike
- ▶ Johtopaikka

Kiinteät toimipaikat & siirtohinnoittelu | Ääripäät

Faktojen tunnistaminen → Toimintoanalyysi → Taloudellinen analyysi



Juridisen rakenteen vaikutus

Käytännössä myös rakenneratkaisut lieventävät riskejä huomattavasti



- Tulojen / menojen jako pää- ja sivuliikkeen välillä aina subjektiivista ja haastettavissa
- Mitä enemmän toimintoja pääliikkeessä, sitä suurempi riski on
- Erillisten PE-yhtiöiden tai tulppayhtiöiden käyttö
 - Esim. tiettyjen maiden tai tietyn tyyppisten hankkeiden kohdalla
- Toimintojen erottaminen eri yhtiöihin kotivaltiossa
 - Esim. myynti ja markkinointi, valmistus, aineettomat oikeudet eri yhtiöissä
 - BEPS

BEPS:n vaikutus

Monet toimenpiteet soveltuvat myös sivuliikkeen tulon laskemiseen



- Nimenomaista ohjeistusta luvassa 2016 lopulla
- Anti-fragmentation sääntö: Avustavaa toimintaa harjoittavat sivuliikkeet.
 - Aina rajoitetun riskin yksiköitä?
- Siirtohinnoittelua koskevat osiot
- Dispute resolution

Kiinteiden toimipaikkojen rahoituskysymykset

Rahoituserien laskentaan kiinteän toimipaikkojen verotusta varten liittyy monia erityishaasteita



- Kiinteiden toimipaikkojen verokysymyksistä rahoituseriä koskeva käytäntö lienee epäselvintä
- Kiinteä toimipaikka ei ole juridinen yksikkö, joten sillä ei ole käytettävissään omia rahoitusinstrumentteja
 - pääliikkeen hankkima rahoitus jaettava pääliikkeen ja kiinteän toimipaikan välillä
- Rahoituserien allokointi välttämätöntä korkokulun määrittämiseksi
- Suora allokointi - Seurataan omaisuuseriä
- Allokointi fiktiivisen taseen pohjalta - Seurataan oman pääoman tarvetta

Korkokustannuksen määrä

Myös koron määrittämisessä useampia lähestymistapoja



- Korkokustannuksen määrittelyssä pohjana vieraan pääoman määrä
- Korkokustannus erillisyhtiöperiaatetta noudattaen
- Korkokustannus pääliikkeen korkokustannuksen pohjalta
- Koron suora kohdistaminen

Seuraava A&S-seminaari järjestetään huhtikuun puolivälissä:

Can't touch this

Aineettomat omaisuuserät kansainvälisessä verotuksessa

Keskiviikko 13.4.2016 klo 9.00-12.00

Paikkoja rajoitetusti, varaa omasi osoitteessa:

www.aldersound.fi