



<input checked="" type="checkbox"/>	Pro gradu -tutkielma
<input type="checkbox"/>	Lisensiaatintutkielma
<input type="checkbox"/>	Väitöskirja

Oppiaine	Laskentatoimi ja rahoitus	Päivämäärä	26.3.2018
Tekijä(t)	Joonas Anttila	Matrikelinumero	419879
		Sivumäärä	69 + liitteet
Otsikko	Kansainvälisten projektitoimitusten verotus EU-alueella Case-tutkimus		
Ohjaaja(t)	KTT Esa Puolamäki KTM Minna Vähäsalo		

Tiivistelmä

Valtioiden rajat ylittävä taloudellinen toiminta on lisääntynyt jatkuvasti ihmisten ja pääoman liikkuvuuden myötä. Rajat ylittävässä taloudellisessa toiminnassa verotuksella on merkittävä vaikutus liiketoiminnan kannattavuuteen. Sen takia on tärkeä tietää tai osata ennustaa liiketoimintaa koskevat verotukselliset tekijät. Tässä tutkimuksessa keskitytään erityisesti projektiliiketoiminnan verotukseen rajat ylittävissä tapauksissa sillä projektit ovat laajoja kokonaisuuksia ja niiden verotus koostuu monesta osasta. Näin ollen myös projektitoiminnan kannattavuus on pitkälti sidoksissa ennakoitavaan verotuskäytäntöön. Tässä tutkimuksessa tarkastellaan miten projektitoimitusten verotus eroaa tavallisen myynnin verotuksesta, mitä mahdollisia ongelmakohtia projektitoimituksilla on verotuksellisesta näkökulmasta ja voiko projektien verokustannuksia ennakoida tai arvioida täysin etukäteen.

Tutkimuksen ongelma on case-yrityksen havaitseminen ja sitä tarkastellaan aiheeseen liittyvän kirjallisuuden, lakien ja case-yrityksen henkilöiden haastattelujen kautta toiminta-analyttisellä tavalla. Tämä tutkimus on laadullinen ja sen empiirinen osuus koostuu mainituista case-yrityksessä toimivien henkilöiden haastatteluista. Haastateltavat vastaavat yrityksessä projektien taloudellisesta hallinnoinnista verotus mukaan lukien. Tutkimus osoittaa, että projektit eroavat tavallisesta myynnistä niiden luonteen ja erityisesti keston takia. Projektit voivat vaatia verorekisteröintejä eri valtioissa ja niillä on vaikutus sekä arvonlisäverotukseen että tuloverotukseen. Rekisteröitymiset ovat myös suurin ongelmakohta projektien verotuksessa sillä tulkinnat rekisteröitymisvelvollisuuden syntymisestä vaihtelevat valtioittain. Verotuksen ennakointi on hyvin haastavaa tulkintaerojen mutta myös projektien luonteen takia. Projektit ovat usein erilaisia ja pienikin ero voi vaikuttaa verotukseen rajat ylittävissä tilanteissa.

Tutkimuksen johtopäätöksenä todetaan, että projektitoimitusten verotuksen ennakointi kokonaisuudessaan ja liiketoiminnalle yksinkertaisen tarkastuslistan luominen on lähes mahdotonta. Projektien erojen takia huomioitavat seikatkin vaihtelevat. Mallia voidaan ottaa aikaisemmista projekteista mutta tapauskohtaista harkintaa ei tulisi jättää pois sillä se voi aiheuttaa suuremmat kustannukset kuin tarkasteluun käytetty aika.

Asiasanat	Verotus, projektit, EU, kansainvälinen kauppa
Muita tietoja	





Turun yliopisto
University of Turku

KANSAINVÄLISTEN PROJEKTITOIMITUSTEN VEROTUS EU-ALUEELLA CASE-TUTKIMUS

Liiketaloustiede, laskentatoimen ja
rahoituksen pro gradu -tutkielma

Laatija:

Joonas Anttila

Ohjaajat:

KTT Esa Puolamäki

KTM Minna Vähäsalo

26.3.2018

Pori



Turun kauppakorkeakoulu • Turku School of Economics

Turun yliopiston laatujärjestelmän mukaisesti tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck -järjestelmällä.

The originality of this thesis has been checked in accordance with the University of Turku quality assurance system using the Turnitin OriginalityCheck service.

Sisällys

1	JOHDANTO	7
1.1	Johdatus aihepiiriin	7
1.2	Case-yrityksen esittely	9
1.3	Tutkimusongelma, tavoitteet ja rajaukset.....	10
1.4	Tutkimusmetodologia ja metodit	11
1.5	Tutkimuksen rakenne	12
2	LIIKETOIMINNAN VEROTUS PÄÄPIIRTEISSÄÄN	14
2.1	Arvonlisävero	14
2.1.1	Käsite ja soveltaminen	14
2.1.2	Kansainvälinen arvonlisäverotus EU:n alueella	15
2.1.3	Projektit arvonlisäverotuksessa.....	17
2.2	Tulovero	25
2.2.1	Käsite ja merkitys	25
2.2.2	Soveltaminen liiketoiminnassa	26
2.2.3	Projektit ja osatuloutus tuloverotuksessa	27
2.2.4	Kansainvälinen tuloverotus EU:n alueella.....	28
2.3	Verotus yrityksen päätöksenteossa.....	28
3	KANSAINVÄLINEN VERO-OIKEUS.....	30
3.1	Ulkomaanvero-oikeus	30
3.1.1	Käsite ja merkitys	30
3.2	Verosopimusoikeus	30
3.2.1	Käsite ja merkitys	30
3.2.2	Sopimusten luonti ja voimassaolo	31
3.2.3	Suomen solmimat verosopimukset	32
3.2.4	Kiinteä toimipaikka.....	33
3.3	EU-vero-oikeus	36
3.3.1	Käsite ja merkitys	36
3.4	Kansainvälisen vero-oikeuden osien vuorovaikutus	37
3.4.1	Kansallinen lainsäädäntö ja verosopimukset	37
3.4.2	EU-vero-oikeus suhteessa kansalliseen lainsäädäntöön ja verosopimuksiin.....	38
3.4.3	Verotuksen harmonisointi EU:ssa.....	38
4	TUTKIMUKSESSA KÄYTETTÄVÄT VALTIOT JA NIIDEN VÄLISET VEROSOPIMUKSET	40

4.1	Tutkimuksessa tarkasteltavien valtioiden valinnan perustelut.....	40
4.1.1	Espanja.....	40
4.1.2	Puola	40
4.1.3	Suomi.....	41
4.2	Suomen ja Espanjan välinen verosopimus 67/1968.....	41
4.2.1	Sovellettavuus.....	41
4.2.2	Kiinteä toimipaikka.....	42
4.2.3	Kiinteästä omaisuudesta saatu tulo, liiketulo, työtulo ja kaksinkertaisen verotuksen poistaminen	43
4.2.4	Keskinäinen sopiminen.....	45
4.3	Suomen ja Puolan välinen verosopimus 21/2010	45
4.3.1	Sovellettavuus.....	45
4.3.2	Kiinteä toimipaikka.....	46
4.3.3	Liiketulo, työtulo ja kaksinkertaisen verotuksen poistaminen.....	47
4.3.4	Keskinäinen sopiminen.....	48
5	HAASTATTELUT JA LISÄHUOMIOITA	50
5.1	Haastateltavat	50
5.2	Ensimmäinen haastattelu – haastateltava A	50
5.2.1	Projektit yleisesti.....	50
5.2.2	Verotus yleisesti.....	51
5.2.3	Projektien verotus	52
5.3	Toinen haastattelu – haastateltava B	53
5.3.1	Projektit yleisesti.....	53
5.3.2	Verotus yleisesti.....	54
5.3.3	Projektien verotus	54
5.4	Lisähuomioita kansainvälisen projektitoiminnan verotuksessa	55
5.4.1	Cross-Border Rulings (CBR).....	55
5.4.2	Huomioitavaa verosopimuksesta Suomen ja Espanjan välillä	57
5.4.3	Verosopimusten lisäksi	58
5.4.4	Yhteisöveron kilpailukyky ja aggressiivisen verosuunnittelun ehkäisy	58
6	TUTKIMUKSEN LOPUKSI	60
6.1	Johtopäätökset.....	60
6.2	Yhteenveto	62
6.3	Tutkimustulosten arviointi	64
6.3.1	Tulosten luotettavuus.....	64
6.3.2	Tulosten yleistettävyys ja sovellettavuus.....	65

6.4	Jatkotutkimusmahdollisuudet.....	65
LÄHTEET.....		67
LIITTEET		70
Haastateltava A.....		70
Yleistä haastateltavasta		70
Projektit yrityksessä		70
Verotus yrityksessä		73
Projektit ja verotus		74
Haastateltava B.....		78
Yleistä haastateltavasta		78
Projektit yrityksessä		79
Verotus yrityksessä		81
Projektit ja verotus		82

Kuviot

Kuvio 1	Yksinkertainen rajat ylittävä tavaramyynti (Kallio ym. 2013, 308)...	19
Kuvio 2	Rajat ylittävä myynti kolmannelle osapuolelle kohdevaltiossa (Kallio ym. 2013, 308).....	20
Kuvio 3	Myynti ulkomaiselle yritykselle, toimitus vieraan valtion sisällä (Kallio ym. 2013, 309)	21
Kuvio 4	Rajat ylittävä myynti, toimittaja ostanut asennuksen kohdevaltiossa kolmannelta osapuolelta (Kallio ym. 2013, 310)	22
Kuvio 5	Palvelun myyntimaasäätely 1.1.2010 alkaen (L 13.11.2009/886 Kallion ym. 2013, 326 mukaan).....	23

Taulukot

Taulukko 1	Jäsenvaltioiden hyväksymät kielet verotuskohtelun ohjeistuksen pyyntiin (mukailten Euroopan komission tiedotetta 2013)	56
Taulukko 2	Euroopan valtioiden sitoutuminen yhteisöveron laskemiseen (Viitala 2017, 2).....	59

1 JOHDANTO

1.1 Johdatus aihepiiriin

”Ihmisten ja pääomien liikkuvuuden myötä valtioiden rajat ylittävä taloudellinen toiminta on jatkuvasti lisääntynyt. Tämä on johtanut siihen, että kansainvälisen tuloverotuksen hallitsemisesta on tullut keskeinen kilpailutekijä. Sekä yritysten että luonnollisten henkilöiden verotuksen optimointi edellyttää tänä päivänä yhä useammin kansainvälisen tuloverotuksen sääntöjen ja niiden yhteisvaikutusten tuntemista.” (Helminen 2005, 5)

Kansainvälisen kaupan lisääntyessä myös verotuksellisten tekijöiden merkitys lisääntyy. Kilpailuetua hankitaan verotuksen optimoinnilla. Toisaalta kansainvälisen verotuksen ja sen ohjeiden tuntemista vaaditaan jo rajat ylittävään tavalliseen kaupankäyntiin; ei vain kilpailuedun hankkimiseen. Kilpailuetua hankkivat yritysten lisäksi myös valtiot. Valtioiden kilpailuedun tavoittelu tarkoittaa Liesegangin ja Runkelin (2017, 1-2) mukaan sitä, että ne tarjoavat yrityksille pienempää yritystuloverotusta kuin muissa valtioissa. Tämä puolestaan johtaa tilanteeseen, jossa yritykset ”kisaavat” kohti kevyintä verotusta. Toisaalta tästä aiheutuu se, että yhden valtion keventäessä verotustaan yritykset hakeutuvat sinne ja toiset valtiot menettävät verotulojaan. Kansainvälisissä tilanteissa verotus vaikuttaa siis yrityksen talouden lisäksi myös valtiollisella tasolla.

”Taloudellisten aktiviteettien globalisoitumisella ja monikansallisten yritysten kasvulla merkityksellä on pitkälle meneviä vaikutuksia kansallisiin verokäytäntöihin. – – Lisäksi erot ja yhteensopimattomuudet kansallisten yritysverojärjestelmien kanssa vääristävät sijoituksia, monimutkaistavat verojärjestelmää ja aiheuttavat konflikteja veronmaksajien ja veroviranomaisten sekä eri valtioiden veroviranomaisten välillä.” (vapaa käännös Devereux & Fuest 2010, 23)

Devereux’n ja Fuestin (2010, 24) mukaan ideaalitalanteessa verojen ei pitäisi vaikuttaa yrityksen päätökseen sijoittaa toimintaansa tiettyyn paikkaan. Yrityksen näkökulmasta verot ovat kuitenkin kustannus. Yritys voi näin ollen päättää toiminnasta toisessa paikassa korkeiden verojen välttämiseksi.

Euroopan unionin yhdentyessä taloudellisesti työvoima ja pääoma liikkuvat erityisen nopeasti. Tätä seuraa vero-ongelmien lisääntyminen. Ongelmia esiintyy ainakin seuraavissa verolajeissa: välittömässä verotuksessa tulovero, perintövero, lahjavero ja sosiaaliturvamaksut sekä välillisessä verotuksessa arvonlisävero, tulli ja valmistevero. (Myrsky & Linnakangas 2009, 1; Ojanen & Haapea 2007, 339.) Yrityksen näkökulmasta tulovero ja arvonlisävero ovat huomattavia eriä. Näihin kohdistuvia ongelmia ratkaisemaan on kehitetty kansainvälinen vero-oikeus.

Myrskyn ja Linnakankaan mukaan (2009, 1-2) kansainvälinen vero-oikeus jakaantuu useaan alaryhmään kuten esimerkiksi sisäiseen ulkomaanvero-oikeuteen, verosopimusoi-
keuteen ja eurooppavero-oikeuteen. Kansainvälisellä vero-oikeudella pyritään esimer-
kiksi määrittämään alueellista verotusvaltaa, poistamaan kaksinkertaista verotusta ja eh-
käisemään veropakoa. Van der Maden mukaan (2007, 2) EU:ssa sijaitsevat yritykset lis-
taavat EU-vero-oikeuden tulevien vuosien kolmen suurimman haasteen joukkoon.

Kaikki yrityksen kansainvälinen toiminta ei kuitenkaan ole pelkkää myyntiä vaan se
voi esimerkiksi joutua viimeistelemään tilauksen kohdevaltiossa. Tämänkaltainen pro-
jekti voi olla sijainnin, kustannusten tai valmistukseen käytettävän ajan johdosta ongel-
mallisempi kuin tavallinen myynti ja siitä aiheutuvat verot. Tietyn projektin toimittami-
seen ja myyntiin sopivaa tarkkaa sanamuotoa ei välttämättä löydy yleisestä laista tai ve-
rosopimuksesta.

*” – Toinen erittäin tärkeä ongelma kansainvälisen tulon verottamisen määrittelyssä
on se missä tulo syntyy. Jos yritys toimii useammalla kuin yhdellä hallinta-alueella, oi-
keus verottaa yritykselle syntyvää tuloa täytyy jakaa näiden hallinta-alueiden välillä.
Tämä vaatii tiettyä yhteistyötä esimerkiksi kaksinkertaisen verotuksen tai verottamatta
jättämisen välttämiseksi.”* (vapaa käännös Devereux & Fuest 2010, 24)

Edellä mainitun johdosta kansainvälisissä tapauksissa voidaan joutua tulkitsemaan esi-
merkiksi valtioiden keskenään neuvottelemia verosopimuksia. Tämä tarkoittaa sopimuk-
sen sanamuodon mukaista, historiallista, oikeusvertailevaa, systemaattista ja teleologista
tulkintaa. Näiden lisäksi verosopimusten tulkinnassa joudutaan ottamaan huomioon myös
kansainvälisen oikeuden normit, kuten Wienin sopimus ja EY-oikeuden subsidiariteetti-
periaate sekä verosopimusten omat erityiset tulkintanormit, kuten OECD:n malli, rinnak-
kaiset verosopimukset ja verosopimusten yleinen tulkintanormi. (Helminen 2005, 46-47)

*”Pohjoismaiden kanssa sekä EU:n piirissä Suomella on multilateraalinen virka-apu-
sopimus. Sitä vastoin kaikki määräykset kansainvälisestä lainkäytöstä veroasioissa, eri-
tyisesti verosopimuksia sovellettaessa, toistaiseksi puuttuvat; tulkintariidat on pyrittävä
poistamaan ylimpien veroviranomaisten keskeisin neuvotteluin.”* (Andersson 2006, 10)
Toisin sanoen vaikeissa tapauksissa tulkinnoista joudutaan neuvottelemaan. Ainakin osan
yritysten projekteista voi lukea vaikeisiin tapauksiin niiden moniulotteisuuden ja ainut-
laatuisuuden takia. Tässä tutkimuksessa pyritään löytämään yhteisiä tekijöitä ulkomaille
toimitettavien projektien verotuksellisesta kohtelusta ja selvittämään mitä kaikkea yritys
joutuu huomioimaan verotuksen näkökulmasta toimittaessaan projektia kansainvälisessä
viitekehyksessä.

1.2 Case-yrityksen esittely

Case-yrityksenä tässä tutkimuksessa toimii suomalaisomisteinen monikansallinen teknologiateollisuuden konserni ja sen suomalainen tytäryhtiö. Konserni on nostolaitteita valmistava, huoltava, modernisoiva ja kunnossapitävä toimija. Yhtiön asiakkaita ovat esimerkiksi satamat, voimalaitokset, prosessiteollisuus-, laivanrakennus- ja valmistuslaitokset Suomessa ja ulkomailla. Yhtiön tuotteita myydään sen oman brändin lisäksi usealla itsenäisellä tuotemerkillä.

Vuonna 2016 konsernin liikevaihto oli hieman yli 2100 miljoonaa euroa ja se työllisti noin 11000 henkilöä maailmanlaajuisesti. Liikevaihdosta 44 prosenttia tuli kunnossapidosta ja 56 prosenttia laitemyynnistä. Tuotantolaitoksia konsernilla on 19 valtiossa. Myynti- ja huoltopisteitä on 50:ssä valtiossa. Näissä 50 valtiossa toimipisteitä on 600. Yhtiön pääkonttori sijaitsee Suomessa. Yhtiön osake on noteerattu Nasdaq Helsingissä.

Yhtiö on yksi markkinajohtajista teollisuusnostureiden ja nostureiden kunnossapidossa sekä komponenttien ja nostolaitteiden myynnissä. Yhtiö kertoi olevansa markkinoilla toisena trukkien myynnissä sekä sijalla 3-5 satamanosturien myynnissä. Tarkkaa sijoitusta on vaikea arvioida ensimmäisen sijan jälkeen, joten luvut ovat arvioita.

Konserni mainitsee vuosikertomuksessaan (2016) käyvän ”*projektikauppaa, joka sisältää esimerkiksi suunnitteluun ja projektien toteutukseen liittyviä riskejä mukaan lukien-- konsernin toimittajat. Projektien suunnittelussa tai hallinnassa epäonnistuminen voi johtaa arvioitua korkeampiin kustannuksiin ja mahdollisiin riita-asioihin asiakkaiden kanssa.*”

Yhtiön toiminta on jaettu kolmeen maantieteelliseen alueeseen: AME - Amerikka, EMEA - Eurooppa, Lähi-itä ja Afrikka sekä APAC - Tyynenmeren alue. Tämä tutkimus keskittyy EU:n sisäisiin projekteihin, joten tästä eteenpäin käsitellään yrityksen näkökulmasta vain Euroopan, Lähi-idän ja Afrikan (EMEA) aluetta. Tämä alue on myös taloudellisesti konsernin suurin. Vuoden 2016 liikevaihdosta 47 prosenttia (1001,4 Meur) tuli EMEA:n alueelta. Alueella on 10 tuotantolaitosta ja siellä työskentelee yhtiön henkilöstöstä 53 prosenttia. EMEA:n suurimmat markkina-alueet ovat Saksa, Iso-Britannia, Ranska, Suomi, Ruotsi, Venäjä, Puola, Itävalta, Turkki, Etelä-Afrikka, Saudi-Arabia ja Yhdistyneet Arabiemiirikunnat.

Vuonna 2016 konsernin tammi-joulukuun tuloverot olivat 24,5 miljoonaa euroa ja konsernin efektiivinen verokanta oli 39,5 prosenttia, johon vaikutti Kiinan toimintoihin liittyvä alaskirjaus. Ilman laskennallisten verosaamisten alaskirjauksen ja tiettyjen transaktiokulujen vaikutusta, konsernin efektiivinen verokanta oli 27,5 prosenttia. Emoyhtiön tammi-joulukuun tuloverot olivat 4,2 miljoonaa euroa. Tammi-joulukuun tilikauden voitto oli 37,6 miljoonaa euroa.

1.3 Tutkimusongelma, tavoitteet ja rajaukset

Tutkimuksen aihe tuli ehdotuksena yritykseltä ja tavoitteena on tarkastella yrityksen havaitsemaa ongelmaa. Yhtiön liiketoimintaan kuuluu paljon projektiluontoisia toimituksia ja niiden verokohtelun hahmottaminen ennalta on joissain tilanteissa erittäin vaikeaa tai jopa mahdotonta. Tällä tutkimuksella pyritään vastaamaan seuraaviin kysymyksiin

- Miten projektitoimituksia verotetaan kansainvälisissä tapauksissa ja eroaako se tavallisesta myynnin verotuksesta?
- Mitkä ovat kansainvälisten projektitoimitusten mahdolliset ongelmakohdat verotuksellisesta näkökulmasta?
- Voiko kansainvälisten projektitoimitusten verotuksen arvioida täysin etukäteen vai onko projekteissa mahdollisia muuttuvia verokustannuksia?

Tutkimusongelmaa tarkastellaan tutkimuksessa yhdessä liiketoiminnan ongelman kanssa. Liiketoiminnan ongelma tässä tapauksessa on verotuksen suunnittelu. Case-yrityksen täytyy esittää itselleen tiettyjä kysymyksiä jokaisessa projektissa ja niiden pohjalta syntyvät tutkimusongelman kysymykset. Tutkimuksen mahdollisena tuloksena on liiketoiminnan ongelman ratkaisu vastaamalla kysymykseen: voiko yritys minimoida yksinkertaisella tavalla kansainvälisten projektitoimitusten verotuksen suunnittelusta aiheutuvat kustannukset. Kuten edellä mainittiin liiketoiminnan ongelma on verotuksen suunnittelu mutta myös verotuksen minimointi. Minimointi tapahtuu onnistuneella suunnittelulla ja verotukseen liittyvien päätösten ennakoitavuudella.

Tutkimusongelman ensimmäinen kysymys pohjautuu kirjallisuudesta ja laeista saatavaan teoriaan ja tiedon yhdistämiseen. Toiseen kysymykseen vastaaminen vaatii syvempää tietoa sekä projektien toimituksesta että näiden verotuksesta. Tämän lisäksi toiseen kysymykseen vastaamiseen hyödynnetään tietoa ja kokemusta yrityksen sisältä. Viimeinen kysymys perustuu aikaisempien kohtien analysointiin, yrityksen sisältä saatujen tietojen ymmärtämiseen ja tulkitsemiseen ja näiden perusteella tehtäviin johtopäätöksiin. Kysymyksiin vastaamisen lisäksi tutkimuksessa tarkastellaan mahdollista ratkaisua liiketoiminnan ongelmaan; onko mahdollista luoda verotuksellisiin kysymyksiin liittyvä tarkastuslista, jota yritys voisi käyttää tulevaisuudessa suunnitellessaan yksinkertaisempien projektitoimitusten verokohtelua.

Projektitoimituksia tehdään ympäri maailmaa ja lainsäädäntö vaihtelee kansallisesti, alueellisesti ja kansainvälisesti. Tämän takia tutkimuksen alue rajataan Eurooppaan ja Euroopan unioniin. Kansallinen ja EU:n lainsäädäntö ovat itsessään jo laajat pohjat tutkimukselle. Jokaisella EU-valtiolla on oma kansallinen lainsäädäntönsä, joten lisärajaus on tarpeen. Tutkimuksessa esimerkkivaltioina käytetään Suomea, Puolaa ja Espanjaa. Suomi edustaa Pohjois-Eurooppaa, Puola Itä- ja Keski-Eurooppaa sekä Espanja Etelä- ja Länsi-Eurooppaa. Konsernilla on kiinteä toimipaikka Espanjassa ja Puola on yksi yrityksen suurimmista markkinoista Euroopan alueella.

Projektitoimitusta käsitellään vain syntyvän tuotteen kannalta. Tämä tarkoittaa tuotteen myyntiä, osien valmistusta ja lopputuotteen sijoittamista. Aihe olisi liian laaja, jos esimerkiksi käytettävä työvoima ja sen verotus otettaisiin mukaan tarkasteluun. Työvoimaa tullaan kuitenkin sivuamaan tutkimuksessa.

Verotusta tullaan tarkastelemaan pääasiassa maksettavan tai syntyvän tuloveron ja arvonlisäveron kannalta. Nämä kaksi verolajia on valittu tarkastelukohteiksi niiden tärkeyden ja koon mukaan. Erityisesti kansainvälisessä vero-oikeudessa tulovero on fiskaalisesti merkityksellisin välitön vero ja arvonlisävero merkityksellisin välillinen vero. Aiheeseen liittyy muitakin veroja mutta pääpaino säilytetään näissä kahdessa.

1.4 Tutkimusmetodologia ja metodit

Kasasen, Lukan ja Siitosen (1993, 255–256) mukaan liiketaloustieteellisissä tutkimuksissa käytetään viittä erilaista lähestymistapaa eli metodologiaa. Ne muodostuvat kahden dimension pohjalta. Nämä dimensiot mittaavat tutkimuksen deskriptiivisyyttä suhteessa sen normatiivisuuteen ja teoreettisuutta suhteessa empiriaan. Mainitut viisi metodologiaa ovat käsiteanalyttinen, nomoteettinen, toiminta-analyttinen, päätöksentekometodologinen ja konstruktiiivinen tutkimusote.

Tämä tutkimus on luonteeltaan toiminta-analyttinen. Tutkimuksessa on case-yrityksen havaitsema ongelma ja sitä tarkastellaan aiheeseen liittyvän kirjallisuuden, lakien ja case-yrityksen henkilöjen haastattelujen kautta. Tutkimuksella pyritään selvittämään, onko ongelmaan yksiselitteistä ratkaisua aineiston perusteella. Tutkimuksessa käytetään teoreettisen ja ammattikirjallisuusaineiston lisäksi haastatteluja antamaan käytännön kokemusta ja tietoa aihealueeseen.

Tutkimus pyrkii kuvailemaan ja hahmottamaan vallitsevaa tilannetta mutta mahdollisesti myös tarjoamaan case-yritykselle työkalun tulevaa toimintaa varten. Tutkimuksen mahdollisena tuloksena on verotuksellisten ongelmakohtien lista, jota yritys voi halutesaan hyväksikäyttää mutta se ei ole kuitenkaan tutkimuksen lähtökohta. Tämä tutkimus on sekä deskriptiivinen että normatiivinen, joten deskriptiivisyys-normatiivisuus –dimensiossa tutkimusote sijoittuu näiden kahden välille. Teoria-empiria –dimensiossa tutkimus puolestaan sijoittuu myös dimensioiden väliin, sillä tietoa kerätään sekä case-yritykseltä että kirjallisista lähteistä ja laeista.

Edellä mainitun mukaisesti tutkimuksessa käytetään case-yritystä. Eisenhardtin (1989, 546-547) mukaan yksi case-tutkimuksen vahvuuksista on tutkittavan kohteen syvämpi ymmärrys. Toisaalta hänen mukaansa heikkouksiin kuuluu esimerkiksi kapea sovellettavuus ja huono yleistettävyys. Aihe tuli kuitenkin ehdotuksena tutkimuksessa käytettävältä yritykseltä ja dokumentaatio on tapauskohtaista. Näin ollen on mielekäästä rat-

kaista ongelmaa yhdelle yritykselle ja joustaa yleistettävyydestä. Case-yrityksestä kerätään tietoa tekemällä haastatteluja aiheesta vastaavien henkilöiden kanssa. Haastattelujen määrä ei ole suuri mutta henkilöt, joita haastatellaan, ovat yrityksessä aiheen asiantuntijoita. Tutkimus on kvalitatiivinen eli laadullinen. Tämä on toisaalta sopiva ratkaisu käytettäessä yhtä yritystä ja rajattua aihetta sekä aineistoa.

Aiemmin mainitun perusteella tämän tutkimuksen empiirinen osuus koostuu yrityksessä toimivien henkilöiden haastatteluista ja havainnoista sekä näiden haastattelujen pohjalta tehtävistä johtopäätöksistä. Kuten myöhemmin haastatteluja käsittelevässä pääluvussa mainitaan, yrityksen tieto projekteihin liittyvästä verotuksesta on pääasiassa aiheesta vastaavien henkilöiden mielessä hiljaisena tietona. Yleistä aiheeseen liittyvää materiaalia yrityksellä ei ole. Aiheeseen liittyvä dokumentaatio on lähinnä aikaisempien projektitoimitusten raportteja ja se on tapauskohtaista. Yleisen tason ohjeet ja tarkistettavat asiat ovat haastateltavien hiljaista tietoa.

Haastattelut tehtiin henkilökohtaisesti haastateltavien kanssa erikseen toukokuun alussa ja ne kestivät noin tunnin kumpikin. Haastateltavat eivät tienneet toistensa vastauksia. Haastateltavien henkilöiden vastuualueisiin yrityksessä kuuluvat sekä projektit että verotus. Toinen haastateltava toimii yrityksen projektiliiketoiminnan johtajana ammattinimikkeellä Vice President, Finance ja toinen vastaa koko konsernin verotukseen liittyvistä päätöksistä ammattinimikkeellä Head of Tax Management. Molemmat haastateltavat toimivat tutkimuksen aihealueeseen liittyvien kysymysten kanssa päivittäisessä työssään.

1.5 Tutkimuksen rakenne

Tämä tutkimus rakentuu kuudesta pääluvusta. Ensimmäisessä luvussa esitellään case-yritys, johdatetaan lukija aihepiiriin, käsitellään tutkimuskysymykset, liiketoiminnan ongelma, tavoitteet ja rajaukset sekä esitellään käytettävä metodologia ja metodit. Ensimmäisen luvun tarkoitus on antaa käsitys tulevasta tutkimuksesta.

Toinen pääluku käsittelee teoriaan pohjautuen yleisesti liiketoimia seuraavaa verotusta pääasiassa kotimaisessa mutta myös kansainvälisessä viitekehyksessä. Rajauksen mukaan verotuksen pääpaino on arvonlisä- ja tuloverolla. Tämän lisäksi sivutaan aiheita, jotka muokkaavat kyseisiä veroja kansainvälisellä tasolla. Näitä ovat ulkomaanvero-oikeus, EU-vero-oikeus, verosopimusoikeus ja kiinteän toimipaikan käsite. Tämän luvun tarkoitus on luoda kuva veroista, joita yritys voi joutua maksamaan kansainvälisessä kaupassa.

Kolmannessa luvussa kuvaillaan yrityksen kansainvälisen liiketoiminnan verotuksellisia näkökulmia tarkemmin. Aihetta käsitellään aiemmin mainittujen ulkomaanvero-oikeuden, verosopimusoikeuden ja EU-vero-oikeuden kautta. Kolmas luku pyrkii luomaan ymmärryksen kansainväliseen toimintaan liittyvistä verotuksellisista näkökulmista.

Neljäs luku koostuu tutkimuksessa käytettävien esimerkkivaltioiden verosopimusten avaamisesta. Tässä luvussa käydään myös tarkemmin läpi verosopimusten sisältöä ja kohtia. Tämän luvun tarkoituksena on selkeyttää asioita, joista valtiot sopivat keskenään luodessaan verosopimusta. Lisäksi tarkoituksena on ymmärtää näiden sisältöä.

Viides pääluke koostuu haastatteluiden tuloksista sekä yleisesti projektitoimitusten verotukseen liittyvistä lisähuomautuksista. Luvussa pyritään tarkastelemaan ovatko haastattelut linjassa aiemmin kirjoitetun teorian kanssa vai onko näissä ristiriitoja tai haasteita. Viidennessä luvussa analysoidaan haastattelujen kautta aikaisempia lukuja, joiden tehtävänä on vastata tutkimuskysymyksiin.

Kuudennessa ja viimeisessä pääluvussa esitetään tutkimustulokset johtopäätösten ja yhteenvedon muodossa. Tässä luvussa arvioidaan myös tätä tutkimusta itsessään luotettavuuden, yleistettävyyden ja sovellettavuuden kannalta. Lopuksi mainitaan tutkimuksen yhteydessä löytyneet tai havaitut jatko- ja lisätutkimusaiheet.

2 LIIKETOIMINNAN VEROTUS PÄÄPIIRTEISSÄÄN

2.1 Arvonlisävero

2.1.1 *Käsite ja soveltaminen*

Arvonlisävero on kulutusvero. Kulutuksen verottaminen tapahtuu säätämällä tavaroiden ja palveluiden myynti verolliseksi. Vero myynnistä tai liiketapahtumista tilitetään valtiolle. Tavarantoimitukset on myös säädetty verotettavaksi, jotta ulkomailta ostettujen tavaroiden tuonti ei olisi arvonlisäverotuksen kannalta kotimaassa ostettuja edullisempää. Palveluiden osalta ulkomailta Suomeen hankittujen palveluiden neutraali verokohdeltu pyritään varmistamaan määrittelemällä palvelun myynti Suomessa tapahtuvaksi ja näin ollen arvonlisäverolain soveltamisalaan kuuluvaksi. Tätä koskee vielä laaja ja monimutkainen myyntisäännöstö samassa laissa. (Kallio ym. 2013, 21-22; 42)

Suomen arvonlisäverolain 30.12.1993/1501 (AVL) 1 luvun 1 pykälän mukaan arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle seuraavista toiminnoista:

- 1) Liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarantoimituksen ja palvelun myynnistä;
- 2) Suomessa tapahtuvasta tavarantoimituksen maahantuonnista;
- 3) Suomessa tapahtuvasta 26 a §:ssä tarkoitettua tavarantoimituksen yhteisömuokkauksesta;
- 4) Suomessa tapahtuvasta 72 l §:ssä tarkoitettua tavarantoimituksen siirrosta varastointimenetelmästä.

Edellä mainittu on arvonlisäverolain yleinen soveltamisala. Laissa on myöhemmin määritelty yksityiskohtaisemmin sekä aineellinen että alueellinen soveltaminen. Arvonlisäverolliseksi katsotaan vain myynti liiketoiminnan muodossa. AVL:ssa ja EU:n direktiiveissä on määritelty laajasti sitä mikä käsitetään liiketoiminnaksi. Yrityksen näkökulmasta keskeistä on, tapahtuuko tietty toiminta – esimerkiksi kiinteistön tai laitteiden vuokraus – liiketoiminnan muodossa ja ovatko siitä saadut tulot näin ollen arvonlisäveron alaisia. (Kallio ym.2013, 28-29)

Kallion ym. (2013, 42-44) mukaan verovelvollinen on usein tavarantoimituksen tai palvelun myyjä mutta verovelvollisuus voi syntyä myös käännetyn verovelvollisuuden perusteella. Näissä tapauksissa verovelvollinen on tavarantoimituksen tai palvelun ostaja. Käännetty verovelvollisuus on käytössä ehkä yleisimpänä rakennuspalveluissa mutta myös kolmikantakaupassa, verollisen sijoituskullan myynnissä sekä päästöoikeuksien myynnissä. Tapauksissa, joissa verovelvollisuutta ei lain perusteella synny, voi hakea myös vapaaehtoisuutta

verovelvollisuutta. Velvollisuus tilittää arvonlisäveroa antaa oikeuden vähentää vero hankinnoista ja helpottaa varsinkin tilanteissa, joissa myyntiä ei vielä ole tai myytäviin tuotteisiin sisältyy paljon hankintoja ennen varsinaista myyntiä. Pääsääntöisesti yhtiön ja sen ulkomaalaisten sivuliikkeiden välisiä veloituksia ei pidetä verollisina myynteinä mutta EU:n alueella sijaitsevan pääkonttorin ja sivuliikkeiden väliset tavarasiirrot käsitellään arvonlisäverotuksessa yhteisömyynteinä ja -hankintoina.

2.1.2 Kansainvälinen arvonlisäverotus EU:n alueella

2.1.2.1 Yleistä

Arvonlisäverolain 2 luvun 2 pykälä määrittelee verovelvollisuuden seuraavasti: *”Velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa (verovelvollinen) 1§:ssä tarkoitetusta myynnistä on tavarain tai palvelun myyjä ellei 2 a, 8 a-c tai 9§:ssä toisin säädetä”*. Tämä ei määritä käsitettä verovelvollisuudesta vaan säättää kuka on velvollinen veron maksamiseen. EU:n sisällä tapahtuvassa kaupassa sillä saattaa olla merkitystä haettaessa ratkaisua EU-oikeudesta. EU:n arvonlisäverodirektiivi määrittelee verovelvollisen yksityiskohtaisesti. *”Huomattavaa on se, ettei verovelvollisuusaseman syntyminen edellytä, että taloudellinen toiminta välttämättä johtaa taloudellisesti positiiviseen lopputulokseen, sillä 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan verovelvollisuusasema syntyy riippumatta taloudellisen toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.”* (Kallio ym. 2013, 45)

Helmisen (2013, 301-307) mukaan ulkomaankaupan arvonlisäverokohtelun säännökset ovat monimutkainen kokonaisuus. Kansainvälistä kaupankäyntiä harjoittavan yhtiön tulisi selvittää arvonlisäverovelvoitteet ja muut myyntiin vaikuttavat asiat kuten velvollisuus rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi kohdemaahan tai mahdollisuus arvonlisäveron hankintavähennyksiin kohdemaassa. Lähdettäessä ratkaisemaan ulkomaankaupan verokohtelua tulisi seuraavat asiat selvittää:

- Kuka myy ja kuka ostaa
- Myydäänkö tavaraa, palvelua vai usea erillinen hyödyke
- Minkä valtion arvonlisäverolakia noudatetaan
- Onko kauppa verollinen vai veroton
- Kuka suorittaa veron

Selvitettäessä kaupan osapuolia, ostaja ja myyjä ovat usein selvästi eroteltavissa. Kaupan osapuolilla on kuitenkin ratkaiseva merkitys verokohteluun ja ne tulisi selvittää tilanteissa, joissa asia ei ole itsestään selvä. Esimerkiksi tilanteissa, joissa myyjä käyttää välittäjää, myyjän verokohtelu voi olla tulkinnallista. Yksi tulkinta voi olla, että tuote on myyty päämiehen nimissä ja tämän lukuun. Toinen tulkinta voi olla komissiokauppa,

jossa tuote myydään päämiehen nimissä välittäjän lukuun. Näiden kahden verokohtelu eroaa toisistaan. Verokohteluun saattaa vaikuttaa lisäksi esimerkiksi myyjän kiinteä toimipaikka tai rekisteröityminen arvonlisäverovelvolliseksi kohdemaassa. (Helminen 2013, 301)

Myyntituote voi olla tavaraa, palvelua tai molempia. Tavarana ja palveluna arvonlisäverosäännökset poikkeavat toisistaan olennaisesti. Yleensä tämäkin on yksinkertaista todeta mutta poikkeuksia on. Jos myyjä valmistaa tuotteen ostajan toimittamista materiaaleista, myynti nähdään palveluna. Vaikka huolto ja korjaaminen ovat yleensä palvelua, ne käsitellään tavaraksi, jos palvelun kustannukset ylittävät alkuperäisen tavarana arvon. Usein kauppaan kuuluu sekä tavarana että palveluna myyntiä. Jos palvelua voidaan pitää tavarana oheishyödykkeenä, arvonlisäverokohtelu määräytyy päähyödykkeen perusteella. Kauppa voi myös sisältää itsenäisen tavarana ja itsenäistä palvelua. (Helminen 2013, 303-304)

Tutkittaessa minkä valtion arvonlisäverolakia seurataan, noudatetaan yleensä myyntimaasääntöksiä. Tavarakaupassa myyntimaa on yleisimmin tavarana fyysisen sijainnin valtio. Palvelukaupassa myyntimaa määräytyy useimmiten ostajan aseman, sijoittumapaikan tai palvelun suorituspaikan perusteella. Arvonlisävero suoritetaan siihen maahan, joka tulkitaan myyntimaaksi. Myyjän tulisi kuitenkin selvittää tulkitaanko kohdemaan lainsäädännössä myyntimaa samalla tavalla, täytyykö myyjän rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi myyntimaahan ja miten myyjä saa takaisin esimerkiksi kohdemaan hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron. EU:n alueella arvonlisäverotuksen sääntely ei ole juurikaan harmonisoitunut, vaikka tiettyjen osien, kuten palveluiden myyntimaasääntelyn ja käännetyn verovelvollisuuden soveltaminen ovat yhdenmukaistuneet huomattavasti. (Helminen 2013, 304-305) Verotuksen harmonisointi EU:n alueella on kuitenkin vaikea tehtävä. Esimerkiksi yhteisen veropohjan, joka ottaa huomioon tarpeen yksinkertaisuudesta ja tavoitteen veropohjan kulumisen sekä voittojen uudelleensijoittamisen ehkäisemisestä, kehittäminen on haastava tehtävä ja vaatii paljon yhteistyötä EU:n jäsenvaltioilta. (Gutmann & Raingeard de la Blétière 2017, 245) Lisäksi haastateltava B mainitsee, että vaikka EU:ssa arvonlisäverolakia on pyritty harmonisoimaan, tulkinnat eri valtioiden välillä voivat olla täysin erilaiset.

Kun on selvää, minkä maan arvonlisäverolakia seurataan, täytyy selvittää, tulkitaanko myynti kyseisessä lainsäädännössä verottomaksi vai verolliseksi. Arvonlisäverolaissa on määritelty verokannat ja myyntien verottomuus. Vuodesta 2010 asti yritysten on pitänyt raportoida niin sanotut yhteisömyynnit eli myynnit EU:n sisäisille asiakkaille sillä nämä ovat yleisesti ottaen verottomia. Vaikka käytännössä verollisuuden ja verottomuuden käsitteet ovat toisiaan vastaavat eri jäsenvaltioissa, maakohtaisia eroja löytyy vielä. Näin ollen myynnin verollisuus tai verottomuus EU-asiakkaan kotimaassa tulisi selvittää. (Helminen 2013, 305)

Aikaisempien kohtien lisäksi on vielä tärkeä selvittää kuka suorittaa veron. Verovelvollinen on yleensä tavarana tai palveluna myyjä. Vero vyörytetään hinnassa asiakkaan

maksettavaksi. On kuitenkin olemassa tilanteita, joissa veronsuorittamisvelvollisuus on tuotteen ostajalla. Tätä kutsutaan käänteiseksi verovelvollisuudeksi ja se on käytössä kansainvälisen kaupan yksinkertaistamiseksi ja valvonnan tehostamiseksi. Suomen kansallisessa lainsäädännössä käänteinen verovelvollisuus koskee lisäksi muun muassa rakennuspalveluita, kuten aiemmin on mainittu. Ulkomaankaupan käänteisessä verovelvollisuudessa hyödykkeen ostaja suorittaa valtiossaan verokannan mukaisen veron verottomasta ostohinnasta ja ilmoittaa sen veroilmoituksellaan myynnin verona tai palveluostoina EU-maista. Arvonlisäverollista liiketoimintaa harjoittavilla yrityksillä on oikeus vähentää tämä vero vastaavana ajankohtana, joten todellista kustannusta ei muodostu. Arvonlisäverotonta liiketoimintaa harjoittavat eivät puolestaan pysty vähentämään tätä veroa ja heille se merkitsee tilitysvelvollisuutta ja arvonlisäverokustannusta. Käännettyssä verovelvollisuudessa myyjän ei tarvitse Suomen lainsäädännön mukaan rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Suomeen. (Helminen 2013, 306-307)

2.1.3 Projektit arvonlisäverotuksessa

2.1.3.1 Yleistä

Haastateltava A kuvailee tutkimuksessa käytettävän yrityksen projekteja erilaisiksi. Eroja on asiakkaisissa, valtioissa, toimitustavoissa ja itse tuotteessa. Eroista riippuen projektista voi joutua tilittämään arvonlisäveroa kohdevaltioon.

Yritykset voivat myös ostaa ja myydä kokonaisia projekteja tai niiden osia kohdevaltiossa. Esimerkiksi tavaran tai palvelun myynnistä ja niihin sovellettavasta arvonlisäverosta on määrätty valtioiden kansallisessa lainsäädännössä. Lisäksi EU:n alueella tapahtuvasta kaupasta on olemassa EU:n tasolla ohjeita ja sääntöjä.

Haastateltava A mainitsee myös, että case-yritys rekisteröityy projektivaltioihin helpommin arvonlisäverovelvolliseksi kuin tuloverovelvolliseksi. Hän kuvailee arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymistä seuraavalla tavalla: *”Arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröidytään pikkuisen helpommin kuin tuloverovelvolliseksi. Meillä on tiettyihin maihin jatkuva toimintaa ja syntyy koko ajan arvonlisäverollista ostoa, joten on järkevää rekisteröityä verovelvolliseksi. Arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityminen on enemmän hallinnollinen toimenpide kuin tuloverovelvolliseksi rekisteröityminen. Sanotaanko, että ero EU:ssa on, että jos ollaan rekisteröidytty arvonlisäverovelvolliseksi, niin VAT -palautus (arvonlisäveron palautus) on automaattinen ja nopeampi kuin cash payback järjestelmillä ja kun lähdetään jälkikäteen hakemaan VATia takaisin.”* Myös haastateltava B mainitsee arvonlisäveron takaisinmaksun helppouden yhdeksi syyksi rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi EU:ssa.

Vaikka yritys rekisteröityy projekteissa arvonlisäverovelvolliseksi hieman helpommin kuin tuloverovelvolliseksi pitää jokaista rekisteröitymistä ja sen kannattavuutta silti miettiä. Haastateltava A jatkaa arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisestä ja arvonlisäveron vaikutuksista seuraavasti: *”Tietenkin esimerkiksi arvonlisäverotuksessa sillä voi olla suurikin merkitys, jos jossain valtiossa ei saada arvonlisäveroa takaisin esimerkiksi asennuskaluston vuokrasta. Sillä on suora vaikutus projektien kannattavuuteen. Sen verran järkevä täytyy kuitenkin olla, että ei ihan joka maassa rekisteröidyt verovelvolliseksi yhden kymppitonin takia. Rekisteröitymisestä tulee kuitenkin aina hallinnollisia kustannuksia ja koska yleensä käytämme ulkopuolista partneria selvityksessä ja toimissa valtiossa, se on kaikki ylimääräistä kustannusta.”*

Puhuttaessa ongelmista, joita voi seurata verotuksessa, haastateltava A kuvailee vielä yhden mahdollisen liiketoimintatilanteen, joka arvonlisäverotuksesta voi seurata projekteissa: *”--Arvonlisävero on hankalin asia, koska – vaikka se läpilaskutuserä onkin – jos syntyy arvonlisäverovelvollisuus eli pitää tilittää verottajalle myynnistä arvonlisäveroa eikä sitä ole asiakkaalta laskutettu, niin joudutaan neuvottelemaan uudestaan asiakkaan kanssa arvonlisäveron laskutus. Tällöin voi syntyä ”out of pocket” tilanne, jossa maksetaan verottajalle arvonlisävero mutta sitä ei olla laskutettu asiakkaalta.”* Haastateltava B puolestaan kuvailee sopimusehtoja, maahantuontia ja aggressiivisen veropolitiikan omaavia valtioita tilanteiksi, joihin pitää kiinnittää huomiota, jotta projektin kannattavuus säilyisi hyvänä. Hän kertoo yritykselle tapahtuneesta tilanteesta, jonka seurauksena syntyi odottamattomia arvonlisäverokustannuksia seuraavalla tavalla: *”Sopimusehdot ovat myös merkittävä osa-alue. Esimerkiksi maahantuonti voi monissa maissa synnyttää rekisteröintivelvoitteen. Esimerkiksi yrityksemme Norjan rekisteröinti aiheutui toimitusehdoista. Toimitusehdoissa ilmoitimme Norjaan olevamme maahantuojia. Näin ollen maahantuonnin arvonlisävero jäi meidän maksettavaksemme ja jotta saisimme tuon veron takaisin, meidän piti rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi. Tästä oppi sekä business että yritys.”*

2.1.3.2 Tavarän myynti ja myyntimaasäännökset

Tavarakaupan arvonlisäverovelvollisuus määritellään valtioiden kansallisessa lainsäädännössä. Suomen arvonlisäverolain mukaan yritys on velvollinen tilittämään arvonlisäveroa Suomeen, jos myynnin tai hankinnan katsotaan tapahtuvan Suomessa. Arvonlisäverolain 5 luvun 63 pykälä määrittelee Suomessa tapahtuvan myynnin seuraavasti:

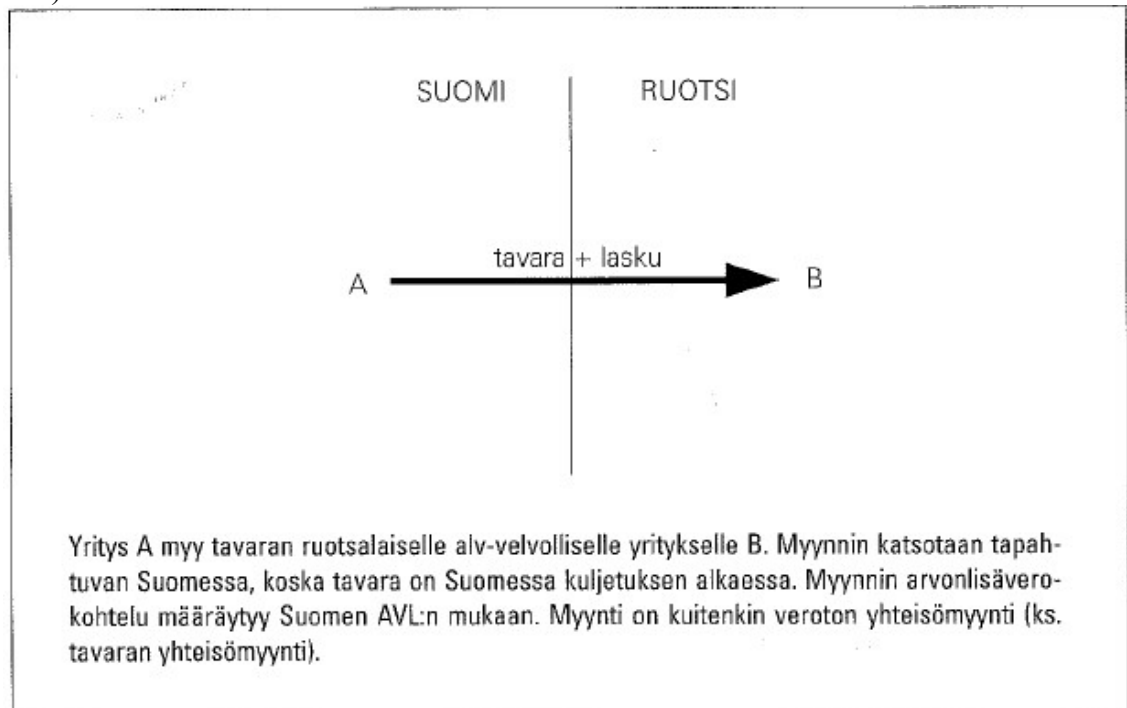
63 §

Tavara on myyty Suomessa, jos tavara on täällä kun se luovutetaan ostajalle.

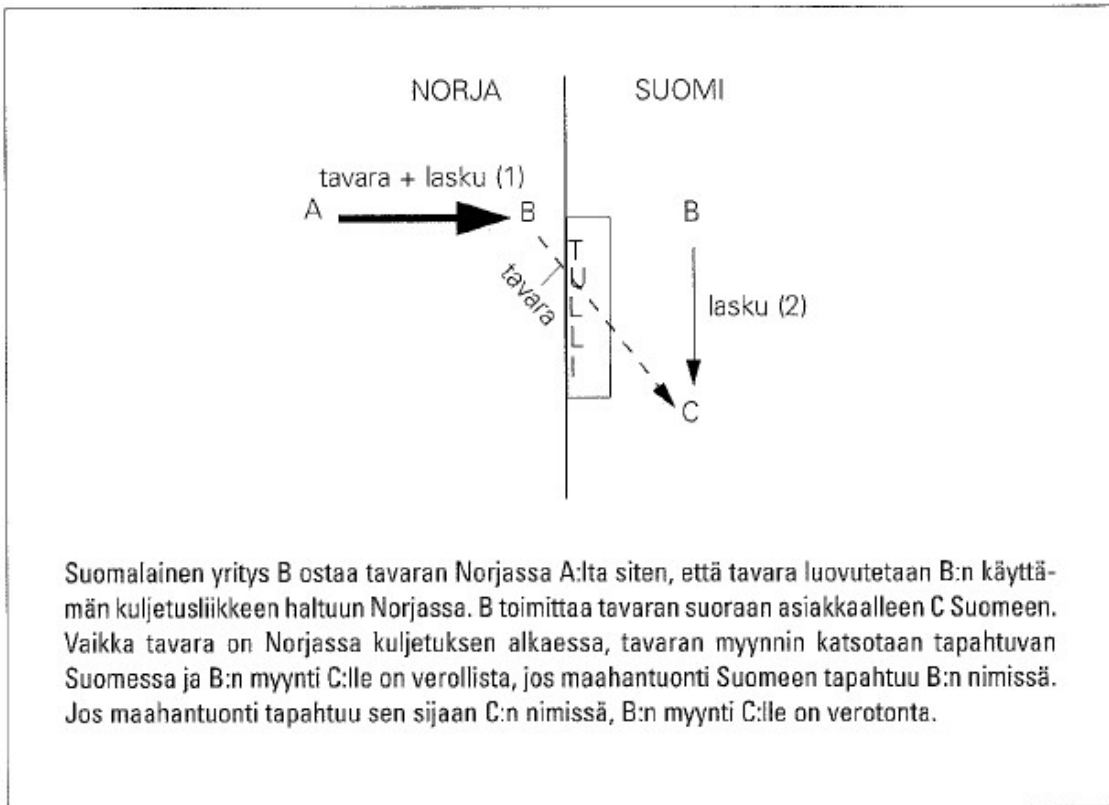
Ostajalle kuljetettava tavara on myyty Suomessa, jos tavara on täällä myyjän tai jonkun muun aloittaessa kuljetuksen, jollei 3 momentissa tai 63 a, 63 b tai 63 d §:ssä toisin säädetä. Tavara on myyty Suomessa silloinkin, kun tavara on Yhteisön ulkopuolella kuljetuksen alkaessa, jos myyjä tuo sen Suomeen myyntiä varten.

Tavara, joka kuljetetaan jäsenvaltiosta toiseen ja jonka myyjä asentaa tai kokoaa on myyty Suomessa, jos asennus- tai kokoamistyö suoritetaan täällä.

Arvonlisäverovelvollisuus ratkaistaan lähes poikkeuksetta myyntimaan perusteella. Myyntimaa ratkaistaan ensisijaisesti tavaran sijainnin perusteella. Tavaroiden myyntimaan pääsäännön mukaan tavaran myynnin käsitetään tapahtuvan Suomessa, jos tavara on Suomessa, kun se luovutetaan ostajalle tai tavara on Suomessa, kun sen kuljetus alkaa. Lisäksi laissa määritellään tavaran myynnin tapahtuvan Suomessa myös, jos tavara tuodaan Euroopan yhteisön ulkopuolelta Suomeen myyntiä varten. (Kallio ym. 2013, 300-308)

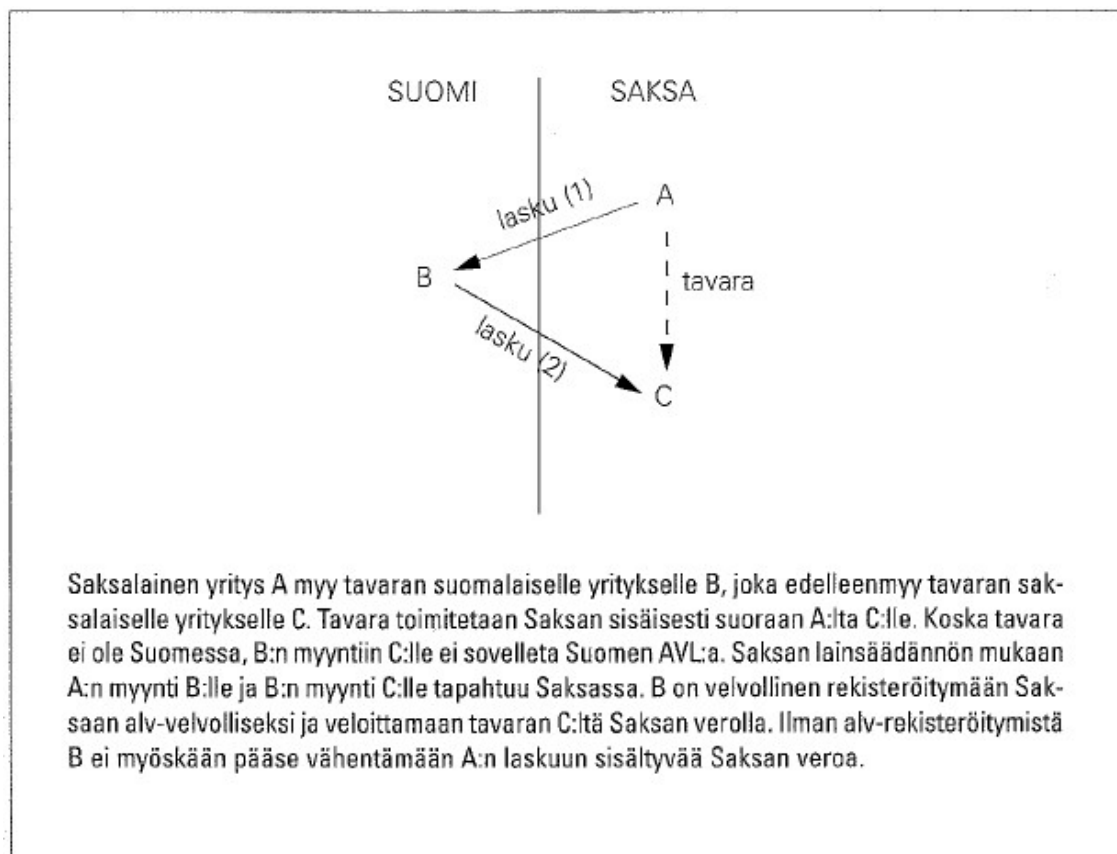


Kuvio 1 Yksinkertainen rajat ylittävä tavaramyynti (Kallio ym. 2013, 308)



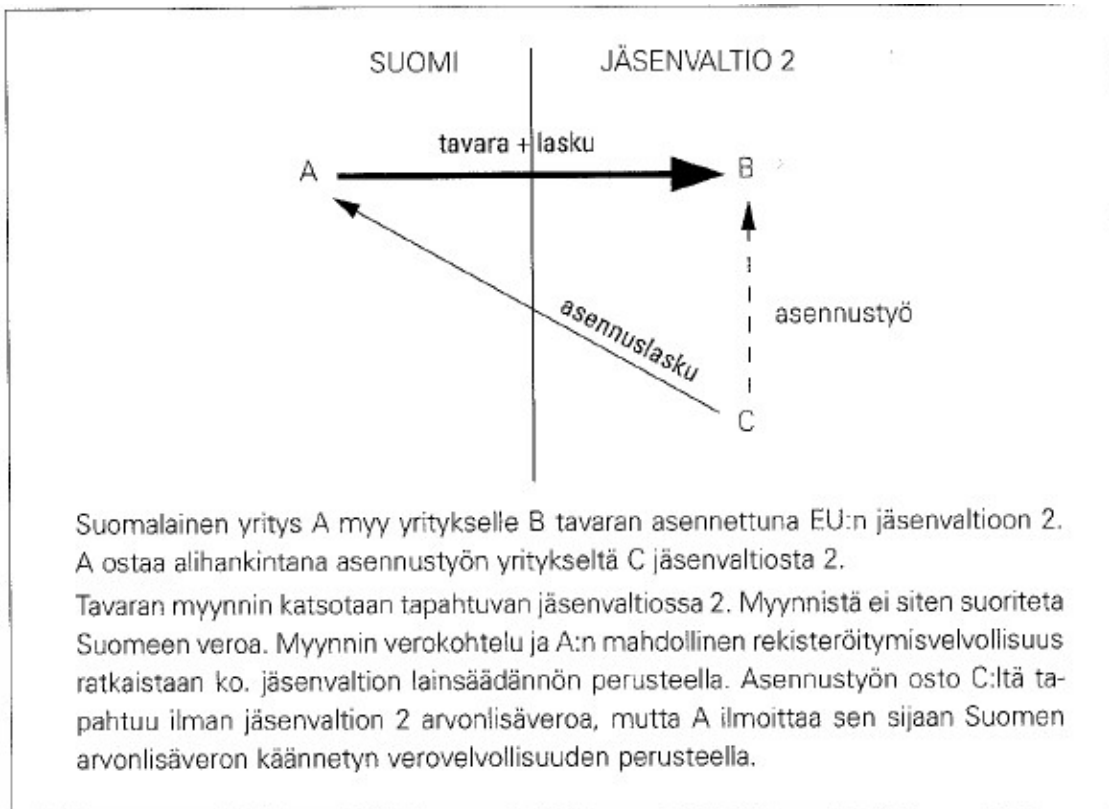
Kuvio 2 Rajat ylittävä myynti kolmannelle osapuolelle kohdevaltiossa (Kallio ym. 2013, 308)

Yrityksen myydessä ulkomailla sijaitsevan tuotteen maan sisäisesti, tai toiseen vierasmaahan valtioon niin, että tavara ei käy Suomessa, myynnistä ei suoriteta Suomeen arvonlisäveroa. Myynti on arvonlisäveroton, vaikka ostaja olisi toinen suomalainen yritys. Näissä tapauksissa myyvän yrityksen tulisi selvittää kohdemaan mahdolliset arvonlisäverovelvoitteet. Useissa EU:n jäsenvaltioissa tavarakaupassa ei voida soveltaa käännettä verovelvollisuutta ja paikallinen myynti luo herkästi velvollisuuden rekisteröityä kohdemaan verovelvolliseksi. (Kallio ym. 2013, 300-309)



Kuvio 3 Myynti ulkomaiselle yritykselle, toimitus vieraan valtion sisällä (Kallio ym. 2013, 309)

Arvonlisäverolain 5 luvun 63 pykälän 3 momentin mukainen asennus tai koonti perustuu EU:n arvonlisäverodirektiiviin ja sitä sovelletaan kaikissa jäsenvaltioissa. Näin ollen asennettavan tai koottavan tavaran arvonlisäverokohtelu ratkaistaan aina kohdemaan arvonlisäverosäännösten perusteella. Suomeen arvonlisäveroa ei tilitetä edes tapauksissa, joissa ostava osapuoli on ulkomailla sijaitseva suomalainen yritys. Tavaran myyntiä asennettuna tai koottuna ei käsitellä yhteisömyyntinä vaan se raportoidaan 0-verokannan alaisena liikevaihtona. Jos myyntiin liittyy lisäksi oheispalveluja, ne nähdään osana tavaramyyntiä ja niiden arvonlisäverokohtelu määräytyy tavaramyynnin perusteella. (Kallio ym. 2013, 300-310)



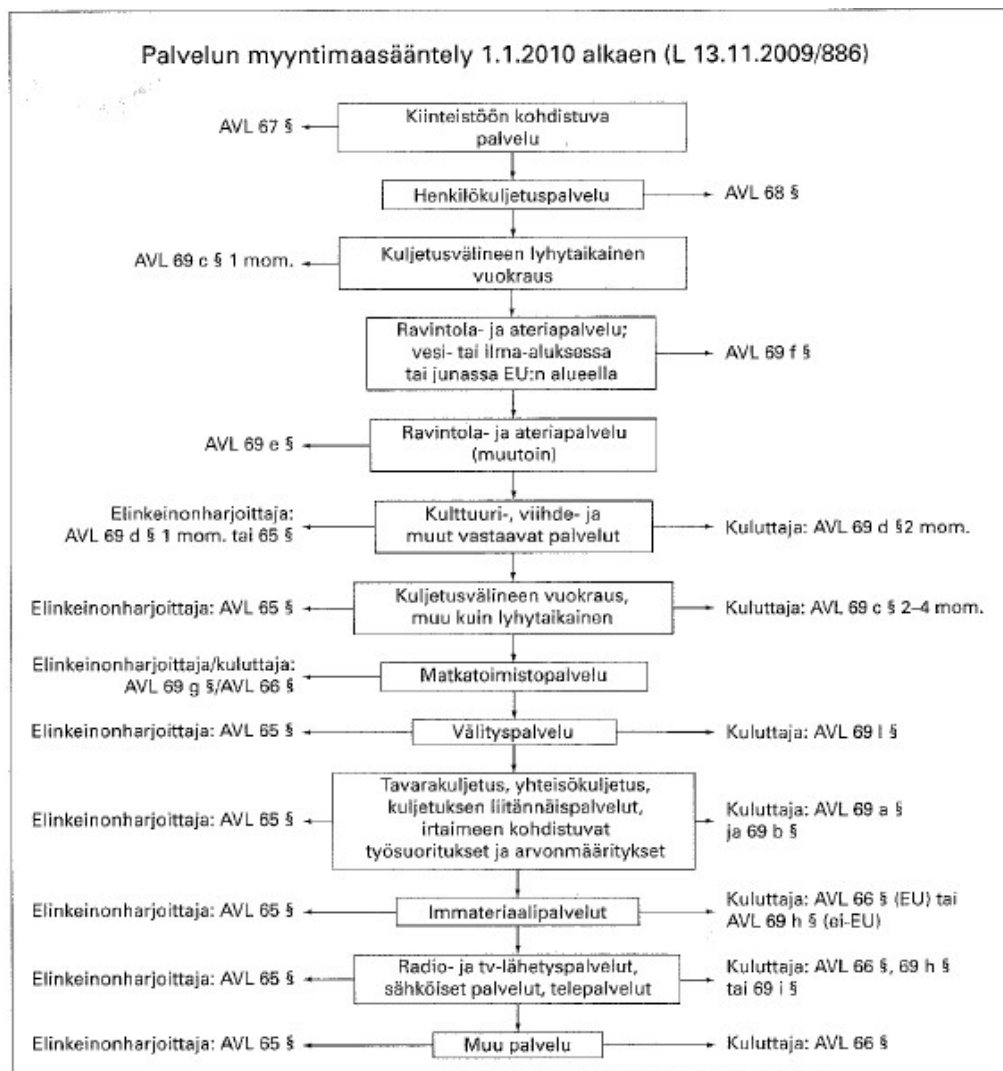
Kuvio 4 Rajat ylittävä myynti, toimittaja ostanut asennuksen kohdevaltiossa kolmannelta osapuolelta (Kallio ym. 2013, 310)

Käännettyä verovelvollisuutta ei voida soveltaa kaikissa jäsenvaltioissa asennus- ja kokoonpanotoimituksiin, joten jo pelkästään tämän kaltainen toiminta voi aiheuttaa verovelvollisuuden rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi kohdemaahan. Verovelvollisuus rekisteröityä verovelvolliseksi syntyy lähes aina, jos asiakas ei ole verovelvollinen kohdemaassa. Lisäksi rekisteröitymisvelvollisuus saattaa syntyä projektin keston, alihankkijoiden käytön tai ulkomaisten materiaalihankintojen perusteella. Rekisteröityminen voi olla ainoa tapa hyödyntää paikallisten hankintojen arvonlisäverovähennys. *"Erityisesti projektitoimituksia tekevän suomalaisen yrityksen kannattaa selvittää kohdemaan verokohtelu esimerkiksi aina ennen tarjouksen antamista"*. (Kallio ym. 2013, 311)

Kallion ym. (2013, 311) mukaan asennuksen tai kokoamisen määritelmää ei löydy arvonlisäverolain valmisteluaineistosta tai oikeuskäytännöstä. Näin ollen lain soveltamiseen ei pitäisi vaikuttaa kuinka suuren osan kauppahinnasta asennus tai kokoaminen muodostaa, kunhan se on osa asiakkaan tilaamaa kokonaisuutta. Kuljetusteknistä eli kuljetuksen ajaksi tapahtuvaa purkamista ja kokoamista ei käsitellä asennus- ja kokoamispalveluksi Suomessa Keskusverolautakunnan (KVL) ratkaisun 30.9.2009 N:53/2009 perusteella. Pieniä tai vähäisiä työsuorituksia kuten laitteen kytkemistä sähköverkkoon ei pidetä lain mukaisina asennuksina. Tilanteissa, joissa asennuspalvelussa saattaa olla tulkinvaraisuutta, tulisi selvittää etukäteen asennus- tai kokoonpanovaltiossa noudatettava linjaveto.

2.1.3.3 Palveluiden myynti ja myyntimaasäännökset

Palvelukauppaan sovellettavat arvonlisäveroperiaatteet eroavat olennaisesti tavara-kauppaan sovellettavista periaatteista. Palveluiden luonteen takia myyntimaa, jossa verotus tapahtuu, pyritään ratkaisemaan sellaisia kriteerejä käyttäen, jotka varmistavat verotuksen tapahtuvan tosiasiallisessa kulutusmaassa. Kuten tavaramyynnissä palvelumyynnissä arvonlisäverotuspaikka määritetään myyntimaasäännöksellä. Säännös on kuitenkin yksityiskohtainen ja laaja kokonaisuus, jossa pyritään huomioimaan kaikki erilaiset palvelut. Palveluiden myyntimaasääntelyä uudistettiin EU:n tasolla vuoden 2010 alussa. Lainsäädäntö on jakaantunut kuluttajille ja elinkeinoharjoittajille myytäviin palveluihin. Näitä koskevat eri säännöt. Lisäksi molempiin säännöstöihin on poikkeuksia. (Kallio ym. 2013, 325)



Kuvio 5 Palvelun myyntimaasääntely 1.1.2010 alkaen (L 13.11.2009/886 Kallion ym. 2013, 326 mukaan)

Palvelujen arvonlisäverokohtelu EU:n alueella lukuun ottamatta tiettyjä poikkeustilanteita on harmonisoitu arvonlisäverodirektiivillä. Poikkeustilanteissa direktiivi antaa jäsenvaltioille oikeuden valita vaihtoehtoisista sääntelytavoista. Verotusta on helpointa läheteä tarkistelemaan poikkeussääntöjen kautta; jos yksikään poikkeussääntö ei ole sovellettavissa, käytetään pääsääntöjä. Arvonlisäverodirektiivi laajentaa elinkeinoharjoittajan käsitettä. Säännöksen mukaan elinkeinoharjoittajana, hänelle myytyjen palveluiden osalta, pidetään tahoja, jotka harjoittaa myös muuta kuin verotuksen soveltamisalaan kuuluvaa myyntitoimintaa. Myös oikeushenkilöä, joka on merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, pidetään elinkeinoharjoittajana, vaikka rekisteröinti perustuisi vain esimerkiksi kiinteistöhallintapalveluiden tai tarjoilupalvelun omaan käyttöön tai hyödykkeiden yhteisöhallintoihin. (Kallio ym. 2013, 326-327) Tämän tutkimuksen kannalta olennainen osa on elinkeinoharjoittajille myydyt palvelut sillä case-yritys toimittaa projekteja vain elinkeinoharjoittajille. Näin ollen kuluttajille myydyt palvelut voidaan rajata tutkimuksesta ulos.

Arvonlisäverolain 5 luvussa 65 pykälässä on olemassa pääsääntö sille milloin palvelua verotetaan Suomessa:

65 §

Elinkeinoharjoittajalle, joka toimii tässä ominaisuudessaan, luovutettu palvelu on myyty Suomessa, jos se luovutetaan ostajan täällä sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, ellei jäljempänä toisin säädetä. Jos tällaista palvelua ei luovuteta kiinteään toimipaikkaan, se on myyty Suomessa, jos ostajan kotipaikka on täällä.

Tätä pääsääntöä sovelletaan, jos mikään poikkeussäännöksistä ei sovellu myytyyn palveluun. Poikkeussäännökset määrittävät arvonlisäverolain 5 luvussa 67 – 69 g pykälissä. Jos 5 luvun 65 pykälän mukaisen palvelun myyjä ei ole samassa maassa kuin ostaja, sovelletaan kaikissa jäsenvaltioissa käännettyä verovelvollisuutta. Arvonlisäverodirektiivin mukaan käänneistä verovelvollisuutta sovelletaan myös, vaikka myyjällä olisi kiinteä toimipaikka ostajavaltioissa mutta tämä ei osallistu palvelun suorittamiseen. Jos toisessa EU-maassa sijaitsevalle ostajalle syntyy käänneinen verovelvollisuus, myyjälle muodostuu Suomessa AVL 162e §:n 1 momentin 2 kohdan perusteella velvollisuus kuukausittaisen yhteenvetoilmoituksen antamiseen.

Myyty palvelu voi olla myös liitännäinen tavara kauppaan. Tällaisessa tapauksessa palvelusuorituksen arvonlisäverokohtelu määräytyy tavaran verokohtelun perusteella. *“Esimerkiksi laite- ja konetoimituksissa kokonaistoimituksen kokonaisarvon kannalta suhteellisesti vähäarvoista ja tavanomaista käyttöönottovalvontaa, -testausta ja -koulutusta pidetään yleensä tavaran myyntihintaan sisältyvänä epäitsenäisenä liitännäispalveluna,*

joka verotetaan osana tavaran myyntihintaa.” (Kallio ym. 2013, 303) Toimituksen jälkeen tapahtuvia lisäpalveluita tulkitaan kuitenkin erillisinä myynteinä ja niitä koskee näin ollen palveluiden verotuksen säännökset. (Kallio ym. 2013, 302-303)

2.2 Tulovero

2.2.1 Käsite ja merkitys

Tulovero on vero, jota laissa määritetyt luonnolliset henkilöt ja muut subjektit ovat velvollisia maksamaan saamastaan tulosta. Tuloveron voi jakaa valtion tuloveroon ja kunnalliseen tuloveroon. Valtion tulovero on yksikkövero, jonka suuruus on säädetty laissa. Kunnallinen tulovero on jakovero johon vaikuttaa verovelvollisten lukumäärä ja yhteinen verotettava tulo kunnassa. Kunnallisen tuloveron suuruus määrätään vuodeksi etukäteen kunnanvaltuuston toimesta. Lisäksi kunnallisverotukseen liittyvät kirkollisvero sekä sairausvakuutusmaksun sairaanhoitomaksu. (Andersson ym. 2016, 4-5; 14) Tässä tutkimuksessa keskitytään valtion tuloveroon sillä se on mainituista tuloveroista ainoa yrityksiä koskeva osa.

Anderssonin ym. (2016, 4-6) mukaan valtion tulovero on nettovero, jossa verotus kohdistuu tuloon hankkimis- ja säilyttämismenövähennysten jälkeen. Tämä vero oli aiemmin yhtenäinen vero, jossa verovelvollisen kaikkien toimintojen tulokset laskettiin yhteen ja niiden perusteella ilmoitettiin nettotulo. Nykyään kuitenkin valtion tuloverossa luonnollisten henkilöiden tulolähdejako on saanut tärkeän merkityksen ja siinä erotellaan pääomatulon ja ansiotulon verotus. Ansiotulon verotus on progressiivista ja pääomatulon verotuksessa käytetään kiinteää prosenttia.

Luonnollisten henkilöiden tulot jaetaan kolmeen tulolähteeseen. Nämä tulolähteet ovat henkilökohtaiset tulot, elinkeinotulot ja maataloustulot. Tulolähteillä on omat lakinsa; Tuloverolaki 30.12.1992/1535 (TVL), Elinkeinoverolaki 24.6.1968/360 (EVL) ja Maatalousverolaki 15.12.1967/543 (MVL). TVL:n mukaiset tulot ovat joko ansio- tai pääomatuloa mutta EVL:n ja MVL:n mukaiset tulot joudutaan jakamaan ansio- ja pääomatulon osuuksiin. (Andersson ym. 2016, 6; Ossa 2006, 24)

Valtion ja kunnan tuloverot muodostavat yhdessä suurimman verolähteen Suomessa. Tulovero ajateltiin aikoinaan veroksi, joka olisi voinut korvata useimmat muut verot. Näin ei kuitenkaan käynyt mutta tuloverosta tuli tärkeä kokonaisverojärjestelmän osa. Tuloveroa käytetään kehittyneissä markkinatalousmaissa. Kansalaisten tulotason täytyy olla sellainen, että tuloverotus on mielekäs. Kehitysmaissa käytetään ensisijaisesti tulleja ja muuta kulutusverotusta. 1970-luvulla tulo- ja omaisuusvero ohittivat aikoinaan hallin-

neen liikevaihtoveron verotulojen lähteenä. Nykyään tulo- ja yhteisöverojen pienen laskun myötä arvonlisäveron osuus kokonaistulosta on selvästi kasvanut mutta kuten mainittu valtion ja kunnan tuloverot yhdessä muodostavat suurimman verolähteen. (Andersson ym. 2016, 12-13)

2.2.2 *Soveltaminen liiketoiminnassa*

Yhteisöt ja yhteisetuudet ovat luonnollisten henkilöiden lisäksi verovelvollisia maksamaan tuloveroa. Yhteisöllä tarkoitetaan TVL:n 2 luvun 3 pykälän mukaan:

- 1) Valtiota ja sen laitosta;
- 2) Kuntaa ja kuntayhtymää;
- 3) Seurakuntaa ja muuta uskonnollista yhdyskuntaa;
- 4) Osakeyhtiötä, osuuskuntaa, säästöpankkia, sijoitusrahastoa, yliopistoa, keskinäistä vakuutusyhtiötä, lainajyvästää, aatteellista tai taloudellista yhdistystä, säätiötä ja laitosta,
- 5) Kumottu L:lla 16.12.1994/1223
- 6) Ulkomaista kuolinpesää,
- 7) Edellä 1-6 kohdassa tarkoitettuihin yhteisöihin verrattavaa muuta oikeushenkilöä tai erityiseen tarkoitukseen varattua varallisuuskokonaisuutta

Tässä tutkimuksessa käytettävä yritys kuuluu osakeyhtiönä neljännen kohdan määritelmään. Eurooppayhtiöihin sovelletaan TVL:n osakeyhtiötä koskevia säännöksiä. (Andersson ym. 2016, 40)

“Yhteisöjen tuloverotuksessa jaolla pääoma- ja ansiotuloihin ei ole merkitystä, koska yhteisöjen tuloverotus on kaikkien tulojen kohdalla suhteellista.” (Andersson ym. 2016, 7) Vuonna 2017 yhteisöjen verokanta on 20 prosenttia. Yritysten ja yhteisöjen tuloverokertymä jaetaan valtion ja kuntien kesken. (Andersson ym. 2016, 7;14)

Yhteisöjen verotuksessa käytetään samoja tulolähteitä kuin luonnollisten henkilöiden verotuksessa. Yhteisöillä on näistä tulolähteistä vain harvoin maataloustuloa mutta henkilökohtaista tuloa löytyy usein. Yhteisöjen henkilökohtainen tulo on elinkeinotoimintaan kuulumatonta tuloa kuten korko- tai vuokratuloja. Ainoastaan henkilökohtaista tuloa saavia yhteisöjä ovat esimerkiksi useimmat asunto- ja kiinteistöyhtiöt. Laskettaessa yhteisön henkilökohtaisen tulon veroa käytetään soveltuvin osin TVL:n pääomatulon laskemista koskevia säännöksiä. (Andersson ym. 2016, 7)

Case-yrityksellä on holding-yhtiöitä, joten mainittakoon, että holding-yhtiöitä on monenlaisia. Osa on EVL:n ja osa TVL:n alaisia. Holding-yhtiön päämäärä on vain omistaa ja hallinnoida osakkeita. Esimerkiksi konsernin emoyhtiönä toimiva tai muutoin konsernissa kiinteästi vaikuttava holding-yhtiö on EVL:n alainen. (Andersson ym. 2016, 9)

2.2.3 Projektit ja osatuloutus tuloverotuksessa

Projektit ovat osa liiketoimintaa ja niitä verotetaan näin ollen samoilla periaatteilla kuin muutakin liiketoimintaa. Haastateltava A kuvailee tuloverotusta projekteissa seuraavasti: *”Tulovero on tulovero ja ikävää työtä. Tulovero saadaan kuitenkin yleensä verosopimusten valossa Suomessa takaisin. Poikkeuksia on tietenkin. Lisäksi pitää miettiä mikä on yrityksen kannalta järkevämpi verokanta, Suomen vai toisen valtion, ja mikä lasketaan verotettavaksi tuloksi johonkin maahan, koska kiinteitäkin kustannuksia on aina.”*

Projekteista saatu tulo lasketaan yrityksen tulokseen, jota puolestaan verotetaan normaalisti. Projektit voivat kuitenkin olla kestoaltaan pitkiä ja jakaantua usealle verovuodelle. Esimerkiksi case-yrityksen projektit voivat haastateltava A:n mukaan kestää muutamasta kuukaudesta 2-3 vuoteen. Näin ollen niihin saattaa päteä tulon jaksottamisen säännöt.

Elinkeinoverolaissa olevat säännökset määräävät veronalaisten tulojen ja vähennyskelpoisten menojen oikean verovuoden. Pääsääntöisesti menot ja tulot jaksotetaan suoriteperiaatteen mukaisesti. Toisin sanoen tulon käsitetään syntyvän suoritteen luovutuksessa ja menon tuotannontekijän vastaanotossa. (Engblom ym. 2013, 59)

EVL:ssa osatuloutus määritellään seuraavasti:

19 §

Jos verovelvollinen on tilinpäätöksessään merkinnyt pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta syntyvän tulon tuotoksi kirjanpitolain 5 luvun 4 §:n tai kirjanpitolain 7 a luvun 1 §:ssä tarkoitettujen kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaisesti valmistusasteen perusteella, edellä tarkoitettu tulo luetaan verovuoden tuotoksi. (30.12.2008/1077)

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336 puolestaan määrittelee osatuloutusta seuraavasti:

5 luku 4 §

Pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta syntyvä tulo saadaan kirjata tuotoksi valmistusasteen perusteella. Suoritteesta kertyvän erilliskatteen tulee tällöin olla luotettavalla tavalla ennakoitavissa. Kirjanpitovelvollisen tulee noudattaa samaa perustetta kaikkien tässä tarkoitettujen tulojen kirjaamisessa tuotoksi.

Tulon jaksottamista koskevat myös hankintamenovähennykset. Jos tulo kuuluu EVL 3 osan 1 luvun 19 pykälän 2 momentissa tarkoitettulla tavalla tuotoksi valmistusasteen perusteella, vastaava osa hankintamenosta vähennetään kuluna. (Engblom ym. 2013, 62)

2.2.4 *Kansainvälinen tuloverotus EU:n alueella*

Suomen verolaki kohdistuu vain sellaisiin verovelvollisiin sekä tuloon, joilla on liittymäkohtia Suomeen. Valtion verotusvalta ei voi kansainvälisoikeudellisista tai käytännöllisistä syistä ulottua miten pitkälle tahansa. Lisäksi kansallisen verolain on osoitettava valtion verotusvallan tarkat rajat. Valtiot kuitenkin pyrkivät ulottamaan verotusvallan suhteellisen laajalle. Verotus voi perustua esimerkiksi siihen, että verovelvollinen asuu valtiossa, on valtion kansalainen, tai tulon lähde on valtiossa. Tämän takia valtioiden verotus saattaa olla ristiriidassa keskenään tai saattaa syntyä kaksin- tai moninkertainen verotus. Moninkertaista verotusta pyritään kuitenkin estämään kansallisella ja kansainvälisellä lainsäädännöllä sekä verosopimuksilla. (Andersson ym. 2016, 64-65)

Valtioiden kansainvälisen vero-oikeuden käsitetään muodostuvan kolmesta kokonaisuudesta: valtioiden kansallisesta kansainvälisestä vero-oikeudesta, solmituista verosopimuksista ja EU-vero-oikeudesta. Yleiset periaatteet ja järjestelmän rakenne ovat pysyneet vuosikymmeniä melko muuttumattomina mutta lainsäädäntö ja oikeuskäytännöt ovat muuttuneet nopeasti. Asiantuntijoilta vaaditaan jatkuvaa oppimista kansainvälisen vero-oikeuden moniulotteisuuden ja nopean muutosvauhdin takia. (Andersson ym. 2016, 66-67; Helminen 2012, 26)

2.3 Verotus yrityksen päätöksenteossa

Wolowiecin, Skican ja Nedyalkovan (2014, 2) mukaan verojärjestelmä vaikuttaa merkittävästi kotitalouksien ja taloudellisten entiteettien materiaalitytanteeseen ja lailliseen asemaan. Näin ollen yritysten täytyy ottaa huomioon verosäännöt ja -säännöt päätöksentekoprosessissaan. Verotuksella on vaikutus yritysten kassavirtaan, omaisuuserien rakenteeseen ja organisaatioon itsessään. Verotusta koskevilla päätöksillä on näin ollen vaikutus näihin yrityksen osa-alueisiin.

Verotus vaikuttaa myös yrityksen rahoituksen eri tapojen kannattavuuteen. Yrityksen tulisi ottaa päätöksenteossään huomioon, että joitain yritysrahoituksen muotoja verotetaan eri tavalla kuin toisia. Esimerkiksi yrityksen tuloverotuksessa täytyy miettiä yrityksen kassavirtaa ja taloudellista jatkuvuutta. Kassavirtaan voidaan vaikuttaa viivästyttämällä verojen maksua esimerkiksi lineaarisilla ja alenevilla poistoilla. (Wolowiec ym. 2014, 7)

Wolowiecin ym. (2014, 7) mukaan yrityksen päätöksenteossa on myös tärkeä arvioida esimerkiksi EU-valtioiden tuloverotusta tapauksissa, joissa vero syntyy yritykselle, jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa valtiossa, johon verot maksetaan. Tämä huomio koskee erityisesti tässä tutkimuksessa tarkasteltavaa projektien verotusta.

Verotuksen organisaationaalisia vaikutuksia voidaan tarkastella kahdella tavalla. Ensimmäisenä yritysten täytyy varmistaa verotuksellisten vastuidensa oikea-aikainen maksu organisaatiossa. Toisena yritysten tekemillä päätöksillä on välitön vaikutus verotukseen. Näin ollen yrityksen johdon tulisi ottaa huomioon verotukselliset seikat päätöksenteosaan. Verotukselliset ongelmat voidaan ratkaista joko perustamalla yrityksen sisäinen vero-osasto tai käyttämällä verokonsulttipalveluita. Yritykset voivat myös käyttää molempia vaihtoehtoja. Tähän päätökseen vaikuttavat usein niihin liittyvät kustannukset. (Wolowiec ym. 2014, 12-13)

Tässä tutkimuksessa käytettävällä yrityksellä on haastateltava B:n mukaan oma vero-osastonsa, joka on kasvanut viime aikoina. Tällä osastolla keskitytään enemmän ja enemmän verotuksellisiin asioihin yrityksen liiketoiminnassa. Haastateltava A mainitsee, että yritys käyttää myös ulkoisia toimijoita. Molempien mielestä verotuksella on suuri merkitys liiketoiminnassa ja haastateltava A lisää, että tällä osa-alueella olisi ”lisätehoja” saatavissa.

Wolowiecin ym. (2014, 13) mukaan sillä, että verotus otetaan huomioon yrityksen päätöksenteossa, minimoidaan riski joutua verotukselliseen konfliktiin. Tällaisten konfliktien seuraamukset ovat usein taloudellisia sakkoja ja maksuja mutta niillä voi olla myös vaikutus yrityskuvaan ja yrityksen luotettavuuteen.

3 KANSAINVÄLINEN VERO-OIKEUS

3.1 Ulkomaanvero-oikeus

3.1.1 Käsite ja merkitys

Kullakin EU-valtiolla on oma kansallinen verojärjestelmänsä. Valtioiden kansainväliseen vero-oikeuteen kuuluvat EU-vero-oikeus, valtion solmimat verosopimukset sekä kansallinen verolainsäädäntö (Andersson ym. 2016, 67; Helminen 2012, 26).

Valtion kansainvälisen vero-oikeuden pohjan muodostavat ne valtion kansallisen verolainsäädännön normit, jotka koskevat kansainvälisiä taloussuhteita. Tähän viitataan ulkomaanvero-oikeutena, kansallisena tai sisäisenä kansainvälisenä vero-oikeutena. Ulkomaanvero-oikeus määrittelee voiko valtio verottaa ja missä laajuudessa tiettyä kansainvälistä tilannetta, jos muut kansainvälisen vero-oikeuden osa-alueet sen sallivat. (Helminen 2013, 30)

Ulkomaanvero-oikeudelle voidaan antaa suppea ja laaja merkitys. Suppeassa merkityksessä valtion kansalliseen kansainväliseen vero-oikeuteen kuuluvat vain ne kansallisen lainsäädännön normit, jotka koskevat kansainvälisiä tilanteita. Keskeisenä tavoitteena on valtion verotusvallan turvaaminen kansainvälisissä tilanteissa ja moninkertaisen verotuksen rajoittaminen. Laajassa merkityksessä ulkomaanvero-oikeuteen kuuluvat kaikki valtion veronormit, jotka koskevat sekä kotimaisia että ulkomaisia suhteita. (Helminen 2013, 30)

3.2 Verosopimusoikeus

3.2.1 Käsite ja merkitys

Yksi kansainvälisen vero-oikeuden osista muodostuu eri valtioiden keskenään solmimista monenkeskisistä ja kahdenkeskisistä verosopimuksista. Tätä osaa kutsutaan verosopimusoikeudeksi. Valtiot solmivat verosopimuksia keskenään vastavuoroisuuden periaatetta noudattaen lieventääkseen tai poistaakseen moninkertaisen verotuksen. (Andersson ym. 2016, 67-69; Helminen 2013, 31)

Verosopimuksissa sovitaan verottamisoikeuden jakamisesta. Jako koskee sopimuksessa mainittuja objekteja, kuten tulotyyppettä ja varallisuuseriä sopimusvaltioiden välillä. Sopimuksen nojalla verovelvollinen voidaan vapauttaa osaksi tai kokonaan maksamasta

veroa toiseen sopimusvaltioista. Jos verosopimus on olemassa ja verotuksessa toimitaan sen mukaan, verotuksen katsotaan tapahtuneen kansallisen lainsäädännön mukaan. Moninkertaisen verotuksen poistaminen verosopimuksilla on myös EU-oikeuden mukaista. (Andersson ym. 2016 67-68; Helminen 2013, 31)

Verosopimukset voivat toisinaan olla ristiriidassa EU direktiivien kanssa. Näissä tapauksissa ratkaisuun vaikuttaa onko ristiriita kahden jäsenvaltion vai jäsenvaltion ja ulkopuolisen valtion välillä. Jäsenvaltioiden välillä olevien ristiriitojen ratkaisu pohjautuu direktiiveihin, kun taas jäsenvaltion ja ulkopuolisen valtion ristiriitatilanteen ratkaisu ei ole niin yksinkertaista. Näissä tapauksissa jäsenvaltion tulee kunnioittaa ulkopuolisen valtion oikeuksia mutta samalla pyrkiä poistamaan verosopimuksesta kohdat, jotka eivät ole yhteensopivia EU-lain kanssa. (Gutmann & Raingard de la Blétière 2017, 234)

Verosopimukset ovat neuvotteluiden tuloksena aikaansaatuja kompromisseja ja näin ollen yksityiskohdissaan aina erilaisia. Tuloverosopimukset perustuvat usein OECD:n malliverosopimukseen tai YK:n malliverosopimukseen, joka puolestaan perustuu OECD:n malliin. Verosopimuksissa määritellään sopimusetuihin oikeutetut henkilöt, jotka ovat yleensä molemmissa sopimusmaissa asuvat henkilöt. Sopimuksissa määritellään myös verot, joihin sopimusta sovelletaan. Määrittelyissä on usein mukana myös erityinen kiinteän toimipaikan määritelmä. Pääsääntöisesti verosopimukset koskevat sekä tulo- että varallisuusveroja ja tuloveroista niin valtion tuloveroa, kunnallisveroa kuin kirkollisveroakin. (Andersson ym. 2016, 67-68; Helminen 2013, 34-35)

Verosopimusten perusteella verottaminen voidaan jakaa asuin- ja lähdevaltioperiaatteisiin. Asuinvaltioperiaatteessa henkilön tai yrityksen tulo tai varallisuuden verotus tapahtuu asuinvaltiossa. Useimmat teollisuusmaat pitävät tätä tärkeimpänä normina. Lähdevaltioperiaatteen mukaan tulo tai varallisuuden verotus tapahtuu puolestaan lähdevaltiossa. Yhtenä harvoista teollisuusmaista esimerkiksi Yhdysvallat käyttää vielä lähdevaltioperiaatetta. Usein tulojen osalta verotusoikeus jaetaan asuin- ja lähdevaltion kesken. Sopimuksessa on verotusoikeuden kannalta tärkeää määritellä tulo lähdevaltio, varallisuuden sijaintivaltio ja verovelvollisen asuinvaltio huolellisesti, sillä nämä vaikuttavat sopimuksen sovellettavuuteen. Lisäksi verosopimuksissa määritellään tarkasti eri tulotyyppit ja verotusoikeuden jakautuminen tulotyypeittäin. (Andersson ym. 2016, 66; Helminen 2013, 35-36)

3.2.2 Sopimusten luonti ja voimassaolo

Sopimuksien valmistelu ja neuvotteluiden käyminen valtioiden välillä kuuluvat valtiovarainministeriön vero-osastolle. Kun yksimielisyys sopimuksesta on saavutettu, sopimus parafoidaan eli molempien osapuolien puheenjohtajat vahvistavat tekstin allekirjoi-

tuksellaan. Parafoinnin jälkeen verosopimus hyväksytään hallituksen toimesta ja allekirjoitetaan virallisesti. Suomessa on käytössä dualistinen järjestelmä eli verosopimukset täytyy lisäksi hyväksyä lailla. Näin ne tulevat osaksi kansallista lainsäädäntöä. Eduskunta hyväksyy lain hallituksen esityksestä. Joissain maissa on käytössä monistinen järjestelmä ja tällöin erillistä lainsäädäntöä ei tarvita. Kun laki on hyväksytty, sopimuksen voimaantulo vaatii vielä ratifioinnin eli todentamisen siitä, että perustuslailliset edellytykset on täytetty. Ratifioinnin jälkeen sopimus saatetaan voimaan asetuksella, joka kertoo voimaantulopäivän ja soveltamisen aloituspäivän. (Helminen 2013, 32-33)

Sopimuksia voidaan muuttaa solmimisen jälkeen valtioiden yhteisellä hyväksynnällä. Dualistisessa järjestelmässä muutokset hyväksytään lailla. Verosopimuksen irtisanominen on myös mahdollista esimerkiksi tapauksissa, joissa toinen valtio ei noudata sopimusta, uuden sopimuksen sopimusneuvotteluita halutaan jouduttaa tai tiettyjen etujen väärinkäyttö halutaan estää. Sopimuksissa on usein määritelty se miten irtisanominen tapahtuu. Yleensä tämä pitää tehdä vähintään kuusi kuukautta ennen vuodenvaihdetta. Kuten muutostapauksissa dualistisessa järjestelmässä irtisanominen vahvistetaan lailla, joka kumoaa sopimuksen luonnissa voimaan tulleen lain. Kun verosopimus on osa kansallista lainsäädäntöä ja toinen sopimusvaltio lakkaa olemasta, verosopimus pysyy periaatteessa voimassa. Tapauksissa, joissa entisen valtion tilalle on syntynyt uusi, voidaan verosopimus saattaa uutta valtiota sitovaksi valtioiden välisellä noottien vaihdolla. (Helminen 2013, 33-34)

3.2.3 Suomen solmimat verosopimukset

Suomella on tuloverosopimus yli kuudenkymmenen valtion kanssa. Suurimmassa osassa tuloverosopimukset koskevat myös varallisuusverotusta. Suurin osa Suomen solmimista verosopimuksista on kahdenkeskisiä mutta pohjoismaiden välille on solmittu monenkeskinen tuloverosopimus. Lisäksi pohjoismaiden välillä on monenkeskinen perintöverosopimus. Tämä sopimus koskee myös lahjaverotusta. Suomella on lisäksi muutamien muiden maiden kanssa perintö- ja lahjaverosopimuksia. Perintöverosopimus on solmittu Alankomaiden, Ranskan, Sveitsin ja Yhdysvaltojen kanssa ja lahjaverosopimus Kreikan kanssa. (Andersson ym. 2016, 68; Helminen 2013, 32)

3.2.4 Kiinteä toimipaikka

3.2.4.1 Käsite

Ulkomaantoiminnan harjoittaminen voi tapahtua ulkomailla sinne sijoitetun epäitsenäisen sivuliikkeen tai edustajan välityksellä. Tämä muodostaa ulkomaille kiinteän toimipaikan. Kiinteän toimipaikan käsite määritellään verosopimuksissa, kansallisessa lainsäädännössä ja EU:n korko-rojaltidirektiivissä. (Helminen 2013, 155)

Verosopimusten kiinteän toimipaikan käsitteen määrittelyt perustuvat OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan määritelmään. Eri sopimuksissa määritelmät saattavat kuitenkin hieman poiketa toisistaan. Verosopimustilanteissa verosopimusten määritelmät ratkaisevat verotusoikeuden laajuuden. Verosopimuksen määritelmä kiinteästä toimipaikasta on kiinteä liikepaikka, josta yhtiön liiketoimintaa harjoitetaan osaksi tai kokonaan. Kiinteää toimipaikkaa ei kuitenkaan muodostu, jos paikka tai toiminta on erikseen rajattu määritelmän ulkopuolelle verosopimuksen käsitteen määritelmässä. Kiinteän toimipaikan voi kuitenkin perustaa yritykselle määritelmästä riippumatta. ”*Verosopimustilanteissa valtio, joka ei ole yhtiön asuinvaltio, saa verottaa yhtiön liiketuloja ainoastaan, jos yhtiöllä on sovellettavan verosopimuksen mukaan kyseisessä valtiossa kiinteä toimipaikka*” (Helminen 2013, 156).

Korko-rojaltidirektiivin määritelmä kiinteälle toimipaikalle on EU-valtiossa sijaitseva kiinteä liikepaikka, josta toisesta EU-valtiosta olevan yhtiön liiketoimintaa harjoitetaan osaksi tai kokonaan. Määritelmä eroaa OECD:n malliverosopimuksen määritelmästä sillä se jättää määritelmää laajentavat, rajoittavat ja selventävät kohdat lisäämättä. Näin ollen joissain yksittäistapauksissa korko-rojaltidirektiivin mukaista kiinteän toimipaikan käsitettä voidaan joutua tulkitsemaan eri tavalla kuin verosopimuksen käsitettä. Yleensä käsitteet kuitenkin tulkitaan samalla tavalla. (Helminen 2013, 156)

Suomen tuloverolaki määrittelee kiinteäksi toimipaikaksi paikan, jossa on erityinen liikepaikka elinkeinon pysyvää harjoittamista varten tai jossa on ryhdytty erityisiin järjestelyihin. Tämäkin määritelmä on hyvin samankaltainen OECD:n malliverosopimuksen määritelmän kanssa ja tulkinta on usein sama. Kuten korko-rojaltidirektiivin määritelmä, tuloverolain määritelmä ei ole yhtä yksityiskohtainen, kuin verosopimuksen määritelmä. Määritelmät eroavat toisistaan hieman sanamuodoissaan ja yksityiskohdissaan. (Helminen 2013, 157)

3.2.4.2 *Merkitys*

”Verosopimusten liiketuloja koskevan pääsäännön mukaan yrityksiä verotetaan vain niiden saamasta liiketulosta pelkästään yrityksen asuinvaltiossa. Toinen sopimusvaltio voi verottaa yrityksen liiketuloa vain, jos yrityksen toimintaa harjoitetaan siellä olevasta kiinteästä toimipaikasta. Kiinteän toimipaikan muodostuminen johonkin valtioon laukaisee kyseiselle valtiolle verotusoikeuden siellä harjoitetun liiketoiminnan osalta.” (Helminen 2013, 171)

Valtiolla, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee, on rajoittamaton oikeus verottaa kyseiseen toimipaikkaan liittyviä liiketuloja. Sijaintivaltio voi esimerkiksi verottaa yrityksen maailmanlaajuista liiketuloa, jonka kiinteä toimipaikka on tuottanut ja verotusta varten kiinteään toimipaikkaan kuuluva tulo täytyy eritellä muusta tulosta. OECD:n mallisopimuksen mukaan kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi tuloksi käsitetään se tulo, jonka kyseisen toimipaikan olisi voitu olettaa tuottavan, jos se olisi ollut erillinen yritys samassa tilanteessa. Tulos määritellään markkinaehtoperiaatetta noudattaen. Näin ollen kiinteän toimipaikan liiketoimet emoyhtiön kanssa tulisi arvioida markkinaehtoperiaatteen mukaisesti. Veronalaiset tulot ja vähennykset kiinteän toimipaikan tulosta määriteltäessä noudattavat kansallista lainsäädäntöä. (Helminen 2013, 171-172; 178-179)

Vain verosopimuksettomissa tilanteissa valtiossa syntynyttä liiketuloa voidaan verottaa, vaikka kiinteää toimipaikkaa ei syntyisikään. (Helminen 2013, 171-172)

3.2.4.3 *Kiinteä toimipaikka projekteissa*

”Verosopimusten mukaan asennus-, rakennus- tai kokoonpanopaikka saattaa muodostaa kiinteän toimipaikan. Samoin tuloverolain mukaan kiinteän toimipaikan muodostaa rakennusurakoissa sellainen paikka, jossa urakointia on huomattavassa määrin harjoitettu. - - Kiinteän toimipaikan syntymistä ei estä se, että työ tehdään useammalla paikkakunnalla.” (Helminen 2013, 164)

Kaikki kiinteän toimipaikan määritelmät eivät sisällä erillistä mainintaa rakennus- ja asennustoiminnasta ja näin ollen tämän toiminnan osalta kiinteän toimipaikan olemassaoloa tulee tarkastella yleisen määritelmän mukaan. Toisin sanoen kiinteä toimipaikka muodostuu EU-valtioon, jos rakennus- tai asennuspaikasta harjoitetaan osaksi tai kokonaan toisen EU-valtion yhtiön liiketoimintaa. Edellytyksenä asennus-, rakennus- tai kokoonpanotoimintojen kiinteälle toimipaikalle on tietty toimintojen vähimmäiskesto. Useimmissa verosopimuksissa tämä kesto on 12 kuukautta. Joissain sopimuksissa on määritelty, että jo kuusi kuukautta riittää kiinteän toimipaikan syntymisen perusteeksi. Sopimukset voivat myös määritellä eri tyyppiset projektit eri tavalla. Kiinteän toimipaikan edellyttämän aikarajan täytyessä sijaintivaltiolle syntyy oikeus projektiin liittyvän

tulon verottamiseen toiminnan alkamisesta lähtien. Tuloverolaissa aikaraja on määritelty sanamuodolla ”huomattavassa määrin”. Tätäkin voidaan tulkita eri tavoilla mutta tuloverolain määritelmä on merkittävä vain tapauksissa, joissa verosopimusta ei ole. (Helminen 2013, 164-165)

Yrityksen kannalta onkin tärkeää huomioida projektin kesto ja tyyppi sillä aikarajan ylittyessä kustannukset voivat kasvaa moninkertaisiksi. Tapauksissa, joissa eri tyyppiset projektit ovat saaneet eri aikarajat, on myös tärkeää varmistua, että projektin tyyppiä tulkitaan samalla tavalla molemmissa verosopimusmaissa.

Projektin keston laskeminen saattaa vaihdella valtioittain mutta urakan katsotaan päättyneen, kun työ on suoritettu loppuun tai työt kohteessa on lopullisesti pysäytetty. Yleisesti ottaen projektin ei lasketa keskeytyneen olosuhteiden kuten sään tai lakkojen takia. Jos yritys on suorittanut kohteessa esimerkiksi suunnittelua, valvontaa tai neuvontaa, lasketaan tämä kuuluvaksi projektin keston. Yksittäistä projektia ei voi pilkkoa pienempiin osiin, jotta kiinteää toimipaikkaa ei syntyisi. Samaan projektiin kuuluvien osien kesto voidaan laskea yhteen, kun tarkistellaan kiinteän toimipaikan aikarajan ylittymistä. (Helminen 2013, 166)

Jos kohdevaltiossa suoritetaan useampaa toisistaan riippumatonta projektia samaan aikaan, tulisi niitä tarkistella erillisinä tapahtumina. Näin ei kuitenkaan ole aina edes tapauksissa, joissa jokaisesta projektista olisi erillinen sopimus. Projektien yhteenlaskettua kesto voidaan verrata verosopimuksen aikarajaan ja näin ollen kiinteä toimipaikka saattaa muodostua. (Helminen 2013, 166)

3.2.4.4 Kaksinkertainen verotus

“Liiketuloa koskevan tulotyyppiartiklan takaama kiinteän toimipaikan sijaintivaltion verotusoikeus ei poista yrityksen asuinvaltion verotusoikeutta. Useat valtiot verottavatkin yrityksen ulkomailla olevaan kiinteään toimipaikkaan liittyviä tuloja osana yrityksen kokonaistuloa.” (Helminen 2013, 175)

Tapauksissa, joissa verovelvollinen joutuisi maksamaan kaksinkertaista veroa, on asuinvaltion tehtävä ainakin verosopimustilanteissa poistaa kaksinkertainen verotus joko hyvitys- tai vapautusmenetelmällä. Useimmissa Suomen verosopimuksissa kaksinkertaisuus on poistettu hyvitysmenetelmällä mutta joissain tapauksissa saatetaan edellyttää vapautusmenetelmää. Vapautusmenetelmässä ulkomaisten valtioiden kiinteisiin toimipaikkoihin liittyvät tulot ovat verovapaita Suomessa. Hyvitysmenetelmässä ulkomaan kiinteässä toimipaikassa hankitut tulot ovat asuinvaltiossa veronalaista tuloa mutta asuinvaltion verotuksessa vähennetään kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa verovelvollisen maksamat saman ajanjakson verot. Hyvityskelpoisia ovat kuitenkin vain valtiolle tilitetyt verot eivätkä paikallistason kuten osavaltiolle maksettavat tuloverot. Hyvittämismenetelmässä

kiinteän toimipaikan tuloa jää rasittamaan sen valtion vero, joka on suurempi eli aina vähintään Suomen veroprosentin suuruinen vero. (Andersson ym. 2016, 113-114; Helminen 2013, 176-178)

3.3 EU-vero-oikeus

3.3.1 Käsite ja merkitys

“Euroopan unionin luominen ja Suomen liittyminen siihen vuonna 1995 toivat Suomen vero-oikeuteen kansallisen lainsäädännön ja verosopimusten lisäksi kolmannen osa-alueen, EU-vero-oikeuden” (Helminen 2012, 23).

Verotuksen näkökulmasta Euroopan yhteisöjen keskeisin sopimus on sopimus Euroopan unionin toiminnasta (SEUT). Tämä sopimus perustuu Euroopan talousyhteisöjen perustamissopimukseen, joka solmittiin Roomassa 1957 ja joka on myöhemmin korvattu Maastrichtin sopimuksella ja muutettu Amsterdamin, Nizzan ja Lissabonin sopimuksilla. Nämä sopimukset ja niiden perusteet muodostavat EU-oikeuden. Tätä kutsutaan myös primäärioikeudeksi. Jos EU-oikeuden normeilla on vaikutusta verotukseen, käytetään käsitettä EU-vero-oikeus. Tämä on puolestaan sekundäärioikeutta eli johdettua oikeutta. (Helminen 2012, 23-24; Helminen 2013, 37-39)

EU-vero-oikeuden normit rajoittavat jäsenvaltioiden itsenäistä verotusoikeutta tilanteissa, joissa osapuolina on kaksi EU-valtiota. EU-vero-oikeuden normit koskevat lähtökohtaisesti koko EU:n aluetta. Muutamia poikkeuksia tosin on. Esimerkiksi koko Suomen alue kuuluu välitöntä verotusta koskevan EU-vero-oikeuden piiriin mutta Ahvenanmaata eivät koske välillisen verotuksen normit. (Helminen 2012, 24; Helminen 2013, 38)

EU ei pääse suoraan muuttamaan kansallista lainsäädäntöä verotuksen osalta mutta se voi antaa jäsenvaltioita sitovia direktiivejä. Jäsenvaltioiden tulee mukauttaa lainsäädäntöään direktiivien mukaiseksi mutta ne saavat itse päättää yksityiskohdista. (Helminen 2013, 40). *”EU-vero-oikeus ohjaa kunkin jäsenvaltion kansallista verolainsäädäntöä vain siinä määrin kuin se on tarpeen sisämarkkinoiden toteutumisen ja toiminnan kannalta. Tarkoituksena ei ole jäsenvaltioiden verolainsäädäntöjen täydellinen yhdenmukaistaminen, ellei se palvele sisämarkkinoita.” (Helminen 2012, 26)*

EU-valtiot ovat jäsenyydestään huolimatta säilyttäneet laajan suvereniteetin välittömän verotuksen osalta. EU:n elimillä ei ole tämän osalta omaa verotusvaltaa. Verotukseen liittyvästä sääntelystä voi kuitenkin päättää sekä EU että sen jäsenvaltiot. EU:n jäsenvaltiot toteuttavat verotusvaltaansa omilla verolaeillaan ja valtiot itse päättävät ne kriteerit, jotka määrittelevät välittömän verotuksen verovelvollisuuden laajuuden kyseisessä

valtiossa. Jäsenvaltiot voivat niin päättäessään esimerkiksi verottaa tuloveroa vain kyseisessä valtiossa muodostuneesta tulosta. Tämä on niin sanottu territoriaaliperiaate. Valtioiden täytyy kuitenkin noudattaa EU:n perussopimuksien ja niiden normien velvoitteita. (Helminen 2012, 25; Helminen 2013, 38; Devereux & Fuest 2010, 25)

Tulkittaessa EU-vero-oikeutta laajassa merkityksessä voidaan siihen katsoa kuuluvaksi myös EU-valtioiden solmima monenkeskinen arbitraatiosopimus. Arbitraatiosopimus on sopimus moninkertaisen verotuksen poistamisesta, kun puhutaan etuyhteydessä toistensa kanssa olevien yritysten tulonoikaisuista. Tällä voidaan esimerkiksi poistaa siirtohintaoikaisuista johtuvaa moninkertaista verotusta. (Helminen 2013, 41)

3.4 Kansainvälisen vero-oikeuden osien vuorovaikutus

3.4.1 Kansallinen lainsäädäntö ja verosopimukset

Yllämainitut kansallinen lainsäädäntö, verosopimukset ja EU-vero-oikeus ovat itsenäisiä osa-alueita, jotka kaikki vaikuttavat toisiinsa. Erillisyydestä johtuen kaikilla osilla on oma kieli, käsitteet ja säännökset. Näin ollen osat voivat olla ristiriidassa keskenään ja on keskeistä tietää lainsäädännön suhteista ja etusijajärjestyksestä. (Helminen 2013, 41-42)

Jokainen valtio verottaa tuloja oman kansallisen lainsäädäntönsä mukaan myös verosopimustilanteissa. Verosopimukset rajoittavat lähtökohtaisesti kunkin valtion kansalliseen lainsäädäntöön perustuvaa verotusta. Ne eivät toimi muiden ristiriitatilanteiden tavoin kansainvälisessä oikeudessa, jossa yleensä ratkaistaan, minkä valtion lakia sovelletaan. Verosopimukset luodaan valtioiden välillä kansainvälisiksi sopimuksiksi niin, että kansallinen lainsäädäntö ei voi olla ristiriidassa sopimuksen kanssa. Sopimukselle määritellään usein etusija konfliktitilanteissa ja se toteutetaan eri tavoin eri valtioissa. Kansallisessa lainsäädännössä voidaan esimerkiksi säätää verosopimuksille etusija. Tämän lisäksi verosopimus voi erityislakina syrjäyttää yleislain kansallisessa lainsäädännössä tai se voi saada ajallisen etusijan tapauksissa, joissa verosopimus on solmittu yleislain hyväksymisen jälkeen. Suomessa verosopimukset ovat periaatteessa hierarkkisesti samanarvoisia muiden lakien kanssa uudemman syrjäyttäessä vanhemman mutta käytännössä verosopimukset saavat etusijan. Näin pyritään välttämään sopimusrikkomukset. Verosopimusoikeudessa verosopimusten etusija pätee yleisenä periaatteena, vaikka sitä ei olisi kansallisessa lainsäädännössä mainittukaan. (Helminen 2013, 42-43)

Verosopimusoikeuden kultainen sääntö on se, että sopimukset supistavat kansalliseen lainsäädäntöön perustuvaa verotusta mutta eivät laajenna sitä. Verosopimusten ja kansallisen lainsäädännön välinen suhde ratkaistaan kultaisen säännön periaatteella. Verosopi-

musoikeudessa käytetään myös lievemmän normin periaatetta. Tässä periaatteessa verosopimuksen määräykset ohittavat kansallisen lainsäädännön, jos verosopimus johtaa verovelvollisen kannalta lievempään lopputulokseen. Jos verosopimus puolestaan sallisi kansallista lainsäädäntöä laajemman verotuksen, verotus tapahtuu kansallisen lainsäädännön mukaan. Verosopimuksien tarkoituksena on poistaa tai lieventää kansainvälistä moninkertaista verotusta mutta ne eivät estä nollaverotusta. (Helminen 2013, 43)

3.4.2 EU-vero-oikeus suhteessa kansalliseen lainsäädäntöön ja verosopimuksiin

EU-oikeuden ja valtioiden kansallisten lainsäädäntöjen suhteesta ei ole olemassa erillistä säännöstä mutta Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisujen perusteella EU-oikeudella on ristiriitatilanteissa etusija. Tapauksissa, joissa kansallisen lainsäädännön normit ovat ristiriidassa EU-oikeuden normien kanssa, EU-oikeuden normit ovat etusijalla. Tämä koskee myös jäsenvaltioiden solmimia verosopimuksia. Näin ollen verosopimuksia ja kansallista lainsäädäntöä on tulkittava EU-oikeuden mukaan. EU-oikeuden etusija koskee myös jäsenvaltion solmimia verosopimuksia EU:n ulkopuolisen valtion kanssa. Sopimukset eivät saa olla ristiriidassa EU-oikeuden kanssa. Poikkeuksia ovat sopimukset, jotka on solmittu ennen perustamissopimusta tai uusien valtioiden liittyessä Euroopan unioniin ennen liittymistä solmitut sopimukset. Valtioilla, joilla on EU-oikeuden kanssa ristiriidassa olevia verosopimuksia, on velvollisuus pyrkiä muuttamaan sopimukset EU-oikeuden mukaisiksi. (Helminen 2013, 43-44)

Kuten verosopimusoikeudessa myös EU-vero-oikeudessa käytetään lievemmän normin periaatetta. EU-oikeus syrjäyttää kansallisen lainsäädännön silloin, kun se johtaa verovelvollisen kannalta lievempään verotukselliseen lopputulokseen. Päinvastaista tilannetta ei synny usein sillä kansallisen lainsäädännön normit, jotka olisivat lievempiä ja näin ristiriidassa EU-oikeuden verotusta koskevien normien kanssa esiintyy vain harvoin.

EU-oikeus on osa kunkin jäsenvaltion oikeusjärjestystä ilman muuntamistoimia. Näin ollen EU-oikeus luo oikeuksia ja velvollisuuksia EU:n toimielimille, jäsenvaltioille ja jäsenvaltioiden kansalaisille. Kansalliset viranomaiset tai tuomioistuimet voivat vedota suoraan EU-oikeuden normeihin. (Helminen 2013, 44-45)

3.4.3 Verotuksen harmonisointi EU:ssa

“Periaatteessa verotuskäytäntöjen harmonisointi EU:ssa ei ole tarpeen, jotta voitaisiin välttää verovääritymät taloudellisten aktiviteettien alueelle. Jos epäsuorat verot kerätäisiin aina valtiossa, jossa lopullinen kulutus tapahtuu ja jos tulovero maksettaisiin aina veronmaksajan asuinvaltiossa, tuottajahinnat vaihdettavissa hyödykkeissä tasaantuisivat

kaikissa EU-valtioissa, vaikka jäsenvaltiot päättäisivät eri tasoisista verotuksista. Kuitenkin käytännöllisten esteiden takia näiden veropolitiikkojen käyttöönotossa nykyiset verojärjestelmät EU:ssa vääristävät yhden markkina-alueen hyödyt ja kansallisilla verotusmenettelyillä voi olla merkittäviä heijastusvaikutuksia. Suurimmat ongelmat ovat pääomatulojen verotuksessa. Väitän, että täysin harmonisoidun yritysverotuksen tulisi olla pitkän tähtäimen tavoite EU:n politiikassa.” (vapaa käännös Birch Sørensen 2001, 143)

Birch Sørensen (2001, 143) mainitsi, että veropolitiikkojen harmonisoinnissa on käytännöllisiä esteitä. Aiemmin tässä tutkimuksessa Gutmann & Raingard de la Blétière (2017, 245) mainitsivat, että verotuksen harmonisointi ja yhteensovittaminen EU:ssa on vaikea tehtävä ja vaatii paljon jäsenvaltioiden yhteistyötä. Helmisen (2013, 304-305) mukaan puolestaan arvonlisäverotuksessa EU:ssa ei ole juurikaan tapahtunut harmonisointia vaikka tiettyä yhdenmukaistumista on tapahtunut. Vaikka aikaväli vanhimman ja uusimman kirjoituksen välillä on 16 vuotta samoja ongelmia vaikuttaa vieläkin olevan verotuksen harmonisoinnissa. Tuloverotuksessa EU pyrkii ohjeistamaan valtioita EU-vero-oikeuden avulla mutta kuten Andersson ym. (2016, 64-65) mainitsivat aikaisemmin valtiot pyrkivät silti ulottamaan kansallisen verotusoikeutensa mahdollisimman pitkälle. Lisäksi harmonisointi ei ole yksiselitteistä vaan eri tahot voivat tulkita sopimuksia eri tavalla kuten haastateltava B mainitsee puhuttaessa verotuksen haasteista.

Birch Sørensenin (2001, 189-190) mukaan EU:n pitäisi harmonisoida yritysverotus yhdessä systemaattisen EU:n sisäisen tiedonvaihdon kanssa. Tämä mahdollistaisi jäsenvaltioiden pakotteet tuloverotuksen asuinpaikkaperiaatteelle. Tällainen harmonisointi saisi aikaan monia hyötyjä. Tällaisia hyötyjä olisivat esimerkiksi yrityspääomakustannusten vääristymien korjaantuminen, EU-yritysten yhden verotusmenettelyn seuraaminen monien sijaan, valtioiden ei tarvitsisi määrätä tiukkoja siirtohinnoittelu- ja pääomitusääntöjä ja yhteisön valtioille haitallinen verokilpailu häviäisi. Lisäksi tiedonvaihdon seurauksena harmonisoitu yritysvero olisi vain alustava veronpidätys ja jokainen jäsenvaltio voisi valita omat haluamansa pääomatuloerot. Kokonaisuutena tällaisen harmonisoinnin vaikutuksena EU:n BKT kasvaisi noin 0,4% mutta osa valtioista menettäisi verotulojaan tämänhetkisestä.

Birch Sørensen (2001, 191) viittaa vielä Euroopan komission¹ näkemykseen siitä, että selektiivinen verokilpailu osalle erittäin liikkuvista liiketoiminta-aktiviteeteista olisi kohtuullista ja tervettä vaikka yleisesti ottaen haitallista. Hänen mielestään on vaikea määrittää kuinka kauan ja usealle tapaukselle tämä olisi ”tervettä ja kohtuullista”, joten näitä tapauksia tulisi välttää.

¹ European Commission (2001), Future priorities for EU tax policy, Working Document prepared for the fourteenth meeting of the Taxation Policy Group, Friday, 16 March 2001, pp. 3-4 Doc. TPG\010316.

4 TUTKIMUKSESSA KÄYTETTÄVÄT VALTIOT JA NIIDEN VÄLISET VEROSOPIMUKSET

4.1 Tutkimuksessa tarkasteltavien valtioiden valinnan perustelut

4.1.1 *Espanja*

Case-yrityksellä on liiketoimintaa Euroopassa monessa valtiossa mutta projektiliiketoiminnassa ainoa kiinteä toimipaikka on tällä hetkellä Espanjassa. Näin ollen on mielekästä käyttää Espanjaa esimerkkivaltiona. Vaikka verotuksen lainsäädäntö ja mallit lienevät enemmän valtiosta riippuvia kuin alueellisia lienee alueellisissa malleissa ja säännöissä samankaltaisuuksia. Näin ollen tutkimuksessa pyritään valitsemaan esimerkkivaltiot eri puolilta Eurooppaa. Birch Sørensen (2001, 150) jakaa Euroopan verotuskäytäntöjen perusteella ydinvaltioihin, Pohjoismaihin ja reunavaltioihin. Espanja edustaa tässä tutkimuksessa Etelä-Eurooppaa ja Birch Sørensenin reunavaltioita.

Yrityksellä on ollut kiinteä toimipaikka Espanjassa jo pitkään mutta nyt yritys harkitsee sen purkamista. Haastateltava B mainitsee, että hallinnolliset tehtävät voivat muuttua liian raskaiksi ja yritykselle olisi edullista purkaa kiinteä toimipaikka. Toistaiseksi kiinteä toimipaikka on kuitenkin olemassa ja näin ollen maata käytetään esimerkkinä.

4.1.2 *Puola*

Yrityksellä on Espanjan lisäksi paljon liiketoimintaa Puolassa. Toistaiseksi yrityksellä ei kuitenkaan ole ollut kiinteää toimipaikkaa eikä se ole ollut verorekisteröitynyt Puolassa. Haastateltava B kertoo, että verorekisteröitymistä Puolaan on harkittu sillä Amerikassa käynnissä oleva projekti aiheuttaa paljon toimintaa Euroopassa ja erityisesti Puolassa. Puolasta tehdään paljon toimituksia, siellä on materiaalien ja palvelujen hankintaa ja lisäksi valmistustoimintaa. Nämä voivat ylittää lainsäädännön rajat niin, että yrityksen on pakko rekisteröityä Puolaan.

Puolaa käytetään tutkimuksessa esimerkkivaltiona näin ollen sen takia, että se voi tulevaisuudessa olla yrityksen toinen verorekisteröityminen ja kiinteä toimipaikka Euroopassa. Puola edustaa lisäksi maantieteellisesti Itä- ja Keski-Eurooppaa, joten alueellisia eroja Etelä-Euroopan kanssa voi ilmetä. Birch Sørensenin (2001, 150) jaottelussa Puola edustaa Euroopan ydinvaltioita. Se voi myös antaa erilaisen näkökulman verotuksen alueellisista eroista.

4.1.3 *Suomi*

Suomi on yrityksen emoyhtiön kotimaa ja projektitoimintaa harjoitetaan pääosin Suomesta käsin. Molempien haastateltavien pääasiallinen työpaikka on lisäksi Suomessa. Näin ollen verotukselliset päätökset ja projektien johtaminen tapahtuvat Suomessa. Tämän johdosta on perusteltua käyttää Suomea esimerkkivaltiona ja vertailupohjana.

Suomen käyttäminen esimerkkinä täydentää lisäksi tutkimuksessa tarkasteltavien valtioiden maantieteellisen jakautumisen Euroopassa. Aiemmin luetellut valtiot sijaitsevat Etelä-, Keski- ja Itä-Euroopassa. Suomi tuo tutkimukseen Pohjois-Euroopan verotuksellisen näkökulman. Birch Sørensenin (2001, 150) jaottelussa Suomi edustaa Pohjoismaita.

Myöhemmin luvussa tarkastellaan verosopimuksia erityisesti Suomen ja toisten valtioiden välillä sillä kuten edellä todettiin liiketoiminta tapahtuu pääosin Suomen ja jonkun toisen valtion kanssa. Toisten osapuolien välinen liiketoiminta on lähes olematonta, joten tässä tutkimuksessa ei tarkastella näiden osapuolten välisiä sopimuksia.

4.2 **Suomen ja Espanjan välinen verosopimus 67/1968**

4.2.1 *Sovellettavuus*

Suomen ja Espanjan välisessä verosopimuksessa määritellään sopimuksen soveltamisala. Sopimuksen 1 luvun 1 artiklan mukaan sopimusta sovelletaan toisessa tai molemmissa sopimusvaltiossa asuviin henkilöihin. Henkilö määritellään 2 luvun 3 artiklan kohdassa d) luonnolliseksi henkilöksi, yhtiöksi ja muiksi henkilöyhteenliittymiksi. Sopimuksen 1 luvun 2 artiklassa määritellään puolestaan asiallinen soveltaminen seuraavasti:

1. Tätä sopimusta sovelletaan sopimusvaltiolle tai julkisoikeudelliselle yhdyskunnalle tai yhteisölle tulon ja omaisuuden perusteella suoritettaviin veroihin niiden kantotavasta riippumatta
2. Tulon ja omaisuuden perusteella suoritettavina veroina pidetään kaikkia kokonaisuudesta ja -omaisuudesta taikka tulon ja omaisuuden osasta maksettavia veroja niihin luettuina irtaimen tai kiinteän omaisuuden luovuttamisesta saaduista voitoista, samoin kuin yritysten maksamien työpalkkojen (sosiaaliturvaosuutta lukuun ottamatta) sekä omaisuuden arvonnousun perusteella määrättävät verot.
3. Verot, joihin tätä sopimusta sovelletaan, ovat tällä hetkellä erityisesti

- a) Espanjassa
 - 1) Luonnollisten henkilöiden tulosta maksettava yleinen vero;
 - 2) Yhtiöiden ja muiden juridisten yhteisöjen tulosta maksettava yleinen vero, 11 päivänä kesäkuuta annetun lain 104 pykälässä (41/1964) säädetty 4 prosentin erikoisvero mukaan luettuna;
 - 3) Seuraavat verot: maaseutukiinteistöstä sekä karjasta maksettava vero, kaupunkikiinteistöstä maksettava vero, henkilökohtaisesta työtulosta maksettava vero, pääomatulosta maksettava vero, kaupallisesta ja teollisesta toiminnasta sekä siitä saadusta tulosta maksettava vero;
 - 4) Fernando Poossa, Río Munissa, Saharassa ja Ifnissä, tulosta (työstä ja omaisuudesta saatu tulo) ja yhtiöiden liiketulosta maksettava vero;
 - 5) Joulukuun 26 päivänä 1958 annetussa laissa tarkoitettujen öljylöydösten tutkimusta ja hyväksikäyttöä harjoittaviin yhtiöihin sovelletaan tätä sopimusta tässä artiklassa lueteltujen verojen lisäksi maasta suoritettavaan rojaltiin, bruttotuotosta maksettavaan veroon sekä kyseisen yhtiön tulosta maksettavaan erikoisveroon;
 - 6) Tulosta ja omaisuudesta maksettava kunnallisvero (joista tämän jälkeen käytetään sanontaa ”Espanjan vero”).

- b) Suomessa:
 - 1) Valtion tulo- ja omaisuusvero;
 - 2) Kunnallisvero;
 - 3) Kirkollisvero;
 - 4) Merimiesvero (joista tämän jälkeen käytetään sanontaa ”Suomen vero”).

4. Tätä sopimusta sovelletaan myös kaikkiin samanlaisiin tai saman luonteisiin nykyisten lisäksi tai tilalle säädettäviin veroihin. Sopimusvaltioiden asianomaisten viranomaisten on vuosittain ilmoitettava toisilleen verolainsäädännössään tapahtuneista muutoksista. (Suomen ja Espanjan verosopimus 1 luku 1-2 artikla)

4.2.2 Kiinteä toimipaikka

Verosopimuksen 2 luvun 5 artiklassa määritellään kiinteän toimipaikan käsite. Sopimuksen määritelmän mukaan kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan kiinteää liikepaikkaa, jossa harjoitetaan yrityksen liiketoimintaa kokonaan tai osittain. Kiinteän toimipaikan määri-

telmään kuuluvat erityisesti liikkeen johtopaikka, sivuliike, toimisto, tuotantolaitos, työpaja, kaivos, louhos tai muu luonnonvarojen irrottamispaikka ja yli kahdentoista kuukauden ajan kestävä rakennus- tai asennustyön suorituspaikka.

Kiinteänä toimipaikkana ei pidetä tilojen käyttämistä tai pitämistä vain yrityksen tavaroiden varastoimiseen, näytteillä pitämiseen tai lähettämiseen, yritykselle kuuluvien mutta vain toisen yrityksen muokattavaksi tai jalostettavaksi tarkoitettujen tavaroiden varastoimista, kiinteän liikepaikan pitämistä vain tavaroiden ostamista tai tietojen hankkimista varten eikä kiinteän liikepaikan pitämistä vain yrityksen mainontaa, tiedotustoimintaa, tieteellistä tutkimusta tai muuta valmistelevaa tai avustavaa toimintaa varten. (2 luku 5 artikla 3 kappale)

Sopimusvaltiossa toisen valtion yrityksen lukuun toimiva henkilö muodostaa kiinteän toimipaikan, mikäli hänellä on valtuus tehdä ensiksi mainitussa valtiossa sopimuksia yrityksen nimissä ja hän käyttää tätä valtuutta tavanomaisesti. Jos toiminta rajoittuu tavaroiden ostamiseen yrityksen puolesta tai liikesuhteiden ylläpitämiseen välittäjän, yleisen kaupinta-agentin tai muun itsenäisen edustajan välityksellä, kiinteän toimipaikan ei katsota muodostuvan. Kiinteän toimipaikan ei katsota muodostuvan kumpaankaan sopimusvaltioon myöskään silloin, kun sopimusvaltiossa asuvalla yhtiöllä on määräämisvalta toisessa valtiossa asuvaan tai sieltä liiketoimiaan suorittavaan yhtiöön. (2 luku 5 artikla 4-6 kappale)

4.2.3 Kiinteästä omaisuudesta saatu tulo, liiketulo, työtulo ja kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

Verosopimuksen kolmannessa luvussa määritellään tulon verottamisesta. Sopimuksen 3 luvussa 6 artiklassa määritellään erikseen kiinteästä omaisuudesta saatu tulo. Kiinteän omaisuuden käsite määräytyy sen sopimusvaltion lainsäädännön mukaan, missä omaisuus on. Käsite sisältää kuitenkin aina kiinteän omaisuuden tarpeiston, maa- ja metsätalousyrityksen elävän ja elottoman irtaimiston, oikeudet, joihin sovelletaan yleisen lain kiinteätä omaisuutta koskevia säännöksiä, kiinteistön käyttöoikeuden sekä erilaisten luonnonvarojen hyväksikäytöstä saatavista korvauksista. Tällaisesta omaisuudesta voidaan verottaa siinä sopimusvaltiossa, missä omaisuus on. Kiinteistön vuokrauksesta tai käytöstä saadut tulot saadaan aina verottaa siinä valtiossa, jossa kiinteistö on. Nämä säännökset koskevat myös yrityksen kiinteästä omaisuudesta saamaa tuloa.

Liiketulon verotuksesta säädetään 3 luvun 7 artiklassa. Yrityksen tuloa verotetaan vain sen kotivaltiossa paitsi, jos kiinteän toimipaikan kriteerit täyttyvät ja kiinteästä toimipaikasta harjoitetaan liiketoimintaa. Tällöin asuinvaltio saa verottaa siitä osasta yrityksen tuloa, jonka voidaan katsoa syntyneen kiinteän toimipaikan valtiossa. Kiinteän toimipaikan liiketulon verottamista laskettaessa kiinteän toimipaikan tuloiksi täytyy arvioida se

tulo, jonka toimipaikka olisi hankkinut itsenäisenä yrityksenä. Tuloa laskettaessa vähennyksiksi on hyväksyttävä toimipaikan hyväksi suoritettut kustannukset. Lisäksi vähennyksiksi voidaan laskea asianmukaisesti selvitettyt johto- ja hallintokulut riippumatta siitä missä valtiossa ne ovat syntyneet. Yrityksen kiinteän toimipaikan laskennallinen tulo voidaan laskea myös sopimusvaltiossa käytettävien käytäntöjen mukaan mutta jakamistavan on johdettava artiklassa sanottujen periaatteiden mukaiseen tulokseen. Tulo tulee laskea joka vuosi samaa periaatetta noudattaen, jollei toiselle laskentatavalle ole päteviä syitä. Sopimuksen mukaan kiinteälle toimipaikalle ei muodostu tuloa pelkästään tavaroiden ostamisesta yrityksen lukuun. Yritykselle katsotaan syntyvän sopimusvaltiossa verotettavaa tuloa mikäli toisessa valtiossa oleva yritys välittömästi tai välillisesti osallistuu tässä valtiossa olevan yrityksen johtoon, valvontaan tai omistaa osan sen pääomasta ja yritysten välillä on kaupallisia tai taloudellisia sopimuksia tai ehtoja, jotka aiheuttavat yritykselle tuloa, jota ilman näitä ehtoja tai sopimuksia ei olisi syntynyt. Lisäksi 3 luvun 7 artiklassa mainitaan, että tuloerät, joista säädetään muualla sopimuksessa eivät noudata tämän artiklan määräyksiä.

Lähtökohtaisesti verosopimuksen 3 luvun 15 artiklan mukaan työstä saadusta hyvityksestä verotetaan siinä valtiossa, jossa työ on tehty. Poikkeuksena työstä voidaan verottaa työntekijän asuinvaltiossa, vaikka työ olisi tehty toisessa sopimusvaltiossa, jos työntekijä on oleskellut toisessa sopimusvaltiossa enintään 183 päivää verovuoden aikana, hyvityksen suorittaja ei asu toisessa sopimusvaltiossa tai hyvityksellä ei rasiteta työnantajan toisessa valtiossa olevaa kiinteä paikkaa tai kiinteää toimipaikkaa. Toisessa valtiossa asuvan yrityksen johto- tai hallintoelimen jäsenyydestä saamasta osapalkkiosta, kokouspäivärahasta ja muusta vastaavasta suorituksesta voidaan verottaa tässä toisessa valtiossa, vaikka se ei olisi henkilön asuinvaltio.

Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi mainitaan verosopimuksen 5 luvun 23 artiklassa. Sen mukaan sopimusvaltiot joutuvat vähentämään verotettavasta tulosta tai omaisuudesta sen tulon tai omaisuuden osan, mikä johtuu toisessa valtiossa saadusta tulosta tai siellä olevasta omaisuudesta. Osingoista, koroista ja rojalteista saatavat tulot, joita voidaan verottaa toisessa sopimusvaltiossa, täytyy vähentää toisen sopimusvaltion verotuksessa. Vähennys ei kuitenkaan voi olla suurempi kuin se osa ennen vähennyksen tekemistä menevästä verosta, joka johtuu toisessa sopimusvaltiossa saadusta tulosta. Lisäksi tapauksissa, joissa lainojen tai velaksiantojen koroista, osingoista tai rojalteista syntyvästä verosta on annettu valtion sisäisen lainsäädännön perusteella vapautus, ei voida periä veroa toisessa sopimusvaltiossa.

4.2.4 Keskinäinen sopiminen

Verosopimuksen 6 luvun 25 artiklassa määrätään sovintomenettelystä. Jos henkilö kokee verotuksensa olleen ristiriidassa sopimuksen kanssa, hän voi valtioiden sisäisen lainsäädännön varaamista muutoksenhakukeinoista huolimatta kääntyä asuinvaltionsa asianomaisen viranomaisen puoleen. Mikäli asianomainen viranomainen toteaa huomautuksen perustelluksi mutta ei itse pysty korjaamaan asiaa täytyy hänen pyrkiä ratkaisemaan tilanne toisen sopimusvaltion asianomaisen viranomaisen kanssa niin, että sopimuksen vastainen verotus vältetään. Lisäksi sopimusvaltioiden asianomaisten viranomaisten tulisi yhdessä toimia kaikkien sopimuksen tulkinnassa tai soveltamisessa esiintyvien vaikeuksien ja epätietoisuutta aiheuttavien kysymysten poistamiseksi. Viranomaiset voivat myös keskenään neuvotella kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tilanteissa, joita ei ole mainittu verosopimuksessa. Jos sopimukseen pääsemiseksi tarvitaan keskustelua, voidaan keskustelu käydä viranomaisten edustajista kootussa toimikunnassa.

4.3 Suomen ja Puolan välinen verosopimus 21/2010

4.3.1 Sovellettavuus

Suomen ja Puolan välisessä verosopimuksessa määritellään sopimuksen piiriin kuuluvat henkilöt ja verot. Sopimuksen piiriin kuuluviksi henkilöiksi määritellään sopimuksen 1 artiklassa henkilöt, jotka asuvat sopimusvaltiossa tai molemmissa sopimusvaltioissa. Sopimuksen 2 artiklassa siihen kuuluvat verot määritellään seuraavasti:

1. Tätä sopimusta sovelletaan tulon perusteella suoritettaviin veroihin, jotka määrätään sopimusvaltion tai sen paikallisviranomaisten lukuun, riippumatta siitä, millä tavoin verot kannetaan.
2. Tulon perusteella suoritettavina veroina pidetään kaikkia kokonaistulon taikka tulon osan perusteella suoritettavia veroja, niihin luettuina irtaimen tai kiinteän omaisuuden luovutuksesta saadun voiton perusteella suoritettavat verot sekä arvonnousun perusteella suoritettavat verot.
3. Tällä hetkellä suoritettavat verot, joihin sopimusta sovelletaan, ovat:
 - a) Suomessa:
 - 1) valtion tuloverot;

- 2) yhteisöjen tulovero;
- 3) kunnallisvero;
- 4) kirkollisvero;
- 5) korkotulon lähdevero; ja
- 6) rajoitetusti verovelvollisen lähdevero; (jäljempänä ”Suomen vero”);

b) Puolassa:

- 1) luonnollisten henkilöiden tulovero; ja
- 2) yhtiöiden tulovero (jäljempänä ”Puolan vero”).

4. Sopimusta sovelletaan myös kaikkiin samanlaisiin tai pääasiallisesti saman luonteisiin veroihin, joita on sopimuksen allekirjoittamisen jälkeen suoritettava tällä hetkellä suoritettavien verojen ohella tai asemasta. Sopimusvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on ilmoitettava toisilleen verolainsäädäntönsä tehdyistä merkittävistä muutoksista.

4.3.2 Kiinteä toimipaikka

Verosopimuksen 5 artiklassa määritellään kiinteän toimipaikan käsite. Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan kiinteää liikepaikkaa, josta yrityksen toimintaa harjoitetaan osaksi tai kokonaan. Se käsittää erityisesti liikkeen johtopaikan, sivuliikkeen, toimiston, tehtaan, työpajan ja kaivoksen, öljy- tai kaasulähteen, louhoksen tai muun paikan, josta luonnonvaroja otetaan. Lisäksi paikka, jossa harjoitetaan rakennus-, asennus- tai kokoonpanotoimintaa, muodostaa kiinteän toimipaikan vain, jos toiminta kestää yli kaksitoista kuukautta. (5 artikla 1-3 kappale)

Kiinteä toimipaikka ei kuitenkaan käsitä yritykselle kuuluvien tavaroiden varastointiin, näytteillä pitämiseen tai luovuttamiseen liittyviä järjestelyjä tai näihin tarkoitettujen tavaravaraston pitämistä, tavaravaraston pitämistä ainoastaan toisen yrityksen toimesta tapahtuvaan muokkaamiseen tai jalostamiseen, kiinteän liikepaikan pitämistä ainoastaan tavaroiden ostamiseksi, tietojen keräämiseksi tai luonteeltaan valmistelevan tai avustavan toiminnan harjoittamiseksi yritykselle. Lisäksi kiinteäksi toimipaikaksi ei käsitetä kiinteän liikepaikan pitämistä aiemmin mainittujen toimintojen yhdistämiseksi edellyttäen, että kaikki tämä toiminta on luonteeltaan valmistelevaa tai avustavaa. (5 artikla 4 kappale)

Henkilö, joka toimii yrityksen puolesta olematta itsenäinen edustaja, jolla on sopimusvaltiossa valtuus tehdä sopimuksia yrityksen nimissä ja hän tätä valtuutta tavanomaisesti käyttää, muodostaa kiinteän toimipaikan jokaisen toiminnan osalta, jota hän harjoittaa yrityksen lukuun. Kiinteää toimipaikkaa ei kuitenkaan muodostu, jos henkilön toiminta rajoittuu aiemmin mainittujen kiinteän liikepaikan toimintoihin, jotka eivät itsestään

muodosta kiinteää toimipaikkaa. Välittäjä, komissionääri tai muu itsenäinen edustaja ei luo yritykselle sopimusvaltioon kiinteää toimipaikkaa edellyttäen, että henkilö toimii säännönmukaisen liiketoimintansa rajoissa. Myöskään se, että sopimusvaltiossa asuvalla yhtiöllä on määräämisvalta yhtiössä – tai siinä on määräämisvalta yhtiöllä – joka asuu tai harjoittaa liiketoimintaa toisessa sopimusvaltiossa, ei itsestään tee kumpaakaan yhtiötä toisen kiinteäksi toimipaikaksi. (5 artikla 5-7 kappale)

4.3.3 Liiketulo, työtulo ja kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

Verosopimuksen 7 artiklassa määritellään liiketulosta suoritettava vero. Yrityksen tuloa verotetaan vain yrityksen sopimusvaltiossa. Mikäli yritys harjoittaa liiketoimintaa toisessa sopimusvaltiossa kiinteästä toimipaikasta voidaan tähän liittyvää tuloa verottaa myös toisessa sopimusvaltiossa. Kummankin valtion verotettava tulo määritellään sen perusteella mitä kiinteän toimipaikan olisi voitu olettaa tuottavan itsenäisenä yrityksenä harjoittaessa saman luonteista toimintaa saman luonteisten edellytysten vallitessa. (7 artikla 1-2 kappale)

Kiinteän toimipaikan vähennykseksi hyväksytään kiinteästä toimipaikasta johtuneet menot mukaan lukien yrityksen johtamisesta ja yleisestä hallinnosta aiheutuneet menot, vaikka ne eivät olisi syntyneet kiinteän toimipaikan valtiossa. Laskentatavan on noudatettava samaa menetelmää vuodesta toiseen, jollei muuta tapaa voida perustella pätevillä ja riittävillä syillä. (7 artikla 3-5 kappale)

Työtulosta puolestaan säädetään verosopimuksen 14 artiklassa. Työntekijöiden palkkaa tai vastaavaa hyvitystä verotetaan vain siinä sopimusvaltiossa, jossa työ suoritetaan. Palkkaa tai hyvitystä voidaan kuitenkin verottaa toisessa sopimusvaltiossa, mikäli saaja oleskelee mainitussa valtiossa yhtäjaksoisesti tai useassa jaksossa yli 183 päivää kalenterivuoden aikana, hyvityksen maksaa työnantaja, joka asuu toisessa sopimusvaltiossa, hyvityksellä rasietaan kiinteää toimipaikkaa tai kyseessä on työvoiman vuokraus. (14 artikla 1-2 kappale)

Johtajanpalkkiosta tai vastaavasta suorituksesta, jonka henkilö saa toisen sopimusvaltion yhtiön hallituksen, hallintoneuvoston tai vastaavan toimielimen jäsenenä, voidaan verottaa tässä toisessa valtiossa. (15 artikla)

Verosopimuksen 21 artiklassa selitetään kuinka kaksinkertainen verotus pyritään poistamaan sekä Suomessa että Puolassa. Suomessa kaksinkertainen verotus on poistettu seuraavasti:

- a) Milloin Suomessa asuva henkilö saa tuloa, josta tämän sopimuksen määräysten mukaan voidaan verottaa Puolassa, Suomen on, jollei jäljempänä olevan b) kohdan määräyksistä muuta johdu, vähennettävä tämän henkilön Suomen ve-

rosta Puolan lainsäädännön mukaan ja sopimuksen mukaisesti maksettua Puolan veroa vastaava määrä, joka lasketaan saman tulon perusteella kuin minkä Suomen vero lasketaan.

- b) Osinko, jonka Puolassa asuva yhtiö maksaa Suomessa asuvalle yhtiölle, vapautetaan Suomen verosta, jos saaja välittömästi hallitsee vähintään 10 prosenttia osingon maksavan yhtiön äänimäärästä.
- c) Jos Suomessa asuvan henkilön tulo on sopimuksen määräyksen mukaan vapautettu verosta Suomessa, Suomi voi kuitenkin määrätessään tämän henkilön muusta tulosta suoritettavan veron määrää ottaa lukuun sen tulon, joka on vapautettu verosta

Puolassa kaksinkertainen verotus on poistettu seuraavalla tavalla:

- a) Milloin Puolassa asuva henkilö saa tuloa, josta tämän sopimuksen määräysten mukaan voidaan verottaa Suomessa, Puolan on, jollei tämän kappaleen b) kohdan määräyksistä muuta johdu, vapautettava tällainen tulo verosta;
- b) Milloin Puolassa asuva henkilö saa tuloa tai myyntivoittoa, josta 10, 11, 12 tai 13 artiklan määräysten mukaan voidaan verottaa Suomessa, Puolan on vähennettävä tämän henkilön tulosta tai myyntivoitosta kannettavasta verosta Suomessa maksettua veroa vastaava määrä. Vähennyksen määrä ei kuitenkaan saa ylittää sitä veron osaa, joka lasketaan ennen vähennyksen myöntämistä ja joka kohdistuu sellaiseen tuloon tai myyntivoittoon, joka saadaan Suomesta.
- c) Jos Puolassa asuvan henkilön saama tulo on tämän sopimuksen määräysten mukaan vapautettu verosta Puolassa, Puola voi kuitenkin määrätessään tämän henkilön muusta tulosta suoritettavan veron määrää ottaa lukuun sen tulon, joka on vapautettu verosta.

4.3.4 Keskinäinen sopiminen

Verosopimuksen 23 artiklan mukaan henkilö tai yhtiö, joka katsoo verotuksensa olevan ristiriidassa verosopimuksen kanssa, voi pyytää tähän selvitystä sopimusvaltion toimivaltaiselta viranomaiselta. Mikäli viranomainen havaitsee henkilön verotuksessa tapahtuneen virheen mutta ei pysty itse ratkaisemaan asiaa tulee hänen pyrkiä ratkaisemaan asia toisen sopimusvaltion toimivaltaisen viranomaisen kanssa yhteistyössä. Lopullisessa ratkaisussa pitäisi välttää verotus, joka on sopimuksen vastaista. Jos löydetystä virheestä tai huomautuksesta ei ole erillistä mainintaa sopimuksessa, voivat sopimusvaltioiden viranomaiset neuvotella siitä keskenään. (23 artikla 1-2 kappale)

Lähtökohtaisesti sopimuksen tulkinnassa tai soveltamisessa syntyvät vaikeudet tai epätietoisuutta aiheuttavat kysymykset tulisi viranomaisten ratkaista keskinäisellä sopimisella. Viranomaiset voivat olla yhteydessä toisiinsa myös toimikunnissa tai edustajien välityksellä. (23 artikla 3-4 kappale)

5 HAASTATTELUT JA LISÄHUOMIOITA

5.1 Haastateltavat

Tässä tutkimuksessa haastateltiin kohdeyrityksestä kahta henkilöä. Haastateltavien määrä on vähäinen tutkimukselle mutta tämä työ ei ole luonteeltaan toiminta-analyttinen vaan enemmän käsitteisiin ja lähdeaineistoon pohjautuva. Haastatteluilla pyrittiin joko vahvistamaan tai haastamaan teoriaa.

Haastateltavat ovat yrityksessä alansa asiantuntijoita ja näin ollen hyviä kohteita vastaamaan juuri tämän tutkimuksen aiheeseen. Haastattelut tehtiin anonymisti ja haastateltavista käytetään jatkossa termejä haastateltava A ja haastateltava B. Lisäksi haastateltavat tekevät paljon yhteistyötä liiketoiminnassa, vaikka eivät ole samalta osastolta.

Haastateltava A:n ammattinimike on Vice President, Finance ja hän on työskennellyt yrityksessä tämän hetkisen työnkuvansa lisäksi kontrollerina ja kolmen eri alueen talouspäällikkönä; Australian, Aasian ja Saksan. Yhteensä hän on ollut yrityksen palveluksessa 22 vuotta. Työssään hän johtaa tällä hetkellä Suomesta myytäviä, pääasiassa ulkomaille toimitettavia projekteja. Erityisesti näiden projektien taloudelliset näkökulmat mukaan lukien verotus kuuluvat haastateltava A:n vastuualueisiin.

Haastateltava B:n ammattinimike on Head of Tax Management ja hän on ollut yrityksen palveluksessa tässä tehtävässä hieman yli viisi vuotta. Ennen case-yritystä haastateltava B on toiminut erilaisissa verotukseen liittyvissä tehtävissä noin 20 vuotta. Hänen vastuualueisiinsa yrityksessä kuuluvat koko konsernin verokoordinointi, verosuunnittelu, siirtohintadokumentointi, verotukseen liittyvät kehitysprojektit ja konsernin veroraportointi. Tämän lisäksi haastateltava B neuvoo ja vastaa konsernin sisällä verotukseen liittyviin kysymyksiin ja järjestää verotuksesta sisäisiä koulutuksia.

5.2 Ensimmäinen haastattelu – haastateltava A

5.2.1 *Projektit yleisesti*

Haastateltava A kertoi yrityksellä olevan erilaista projektitoimintaa. Yrityksen normaaliin liiketoimintaan kuuluvat projektit ovat hänen mukaansa laitetoimituksia. Lisäksi yrityksellä on erilaisia investointi-, yritysosto-, yritysmyynti- ja käyttöönottoprojekteja. Hän keskittyi haastattelussa kuitenkin pääasiassa laitetoimitusprojekteihin. Nämä ovat yritykselle tavanomaisimpia projekteja ja osa normaalia liiketoimintaa.

Haastateltava A toimii itse mukana projekteissa. Hän on mukana jo tarjous- ja myyntivaiheessa mutta myös raportoi projektien kannattavuutta ja taloudellisia lukuja. Haastateltava A pääasiassa johtaa projekteja, yrityksen projektipäälliköt vastaavat varsinaisten toimitusten onnistumisesta.

Yrityksen suurimmat projektit kohdistuvat Yhdysvaltoihin, Indonesiaan, Yhdistyneisiin Arabiemiirikuntiin, Espanjaan, Australiaan ja Kanadaan. Tämän lisäksi suuria projekteja on ollut esimerkiksi Brasiliassa. Yrityksen projektitoiminta on globaalia projektitoimintaa. Tällä hetkellä Suomessa on käynnissä vain yksi projekti.

Projektitoiminnan suurimmiksi ongelmiksi tai kysymyksiksi haastateltava vastasi projektien taloudellisen kannattavuuden ja sen ennustamisen. Lisäksi hän mainitsi aikataulutuksen voivan olla ongelma. Tekninen toteutus ei kuulunut mahdollisiin ongelmatapauksiin, sillä yrityksessä on standardoitu projektitoimitusten prosessi. Haastateltava mainitsi myös yhdeksi mahdolliseksi ongelmaksi alihankkijat. Yritys käyttää ulkomailla lähes poikkeuksetta alihankkijoita ja joissain tapauksissa alihankkijoiden taloudellinen tilanne voi riippua esimerkiksi toisen yrityksen tilauksista. Käytettäessä alihankkijoita, joudutaan aina luottamaan toiseen yritykseen, joten tämä voi olla riski. Haastateltava mainitsi kuitenkin yrityksen käyttävän pääasiassa vakavaraisia alihankkijoita.

5.2.2 Verotus yleisesti

Haastateltava A kertoi projektien verotuksen kuuluvan omaan vastuualueeseensa. Hän kertoi keskustelewansa paljon haastateltava B:n kanssa mutta mainitsi päätöksen olevan liiketoiminnasta vastaavien tehtävä. Vero-osasto ja erityisesti haastateltava B voi auttaa selventämään kyseenalaisia tilanteita ja tarjota asiantuntemusta mutta lopulta päätöksen tekee liiketoiminnan puoli.

Haastateltava kertoi yrityksellä olevan projekteja, jotka ovat verotuksen näkökulmasta täysin selkeitä. Toisin sanoen verovelvollisuus tai velvollisuus rekisteröityä syntyy varmasti. Näissä tapauksissa ei ole kyseenalaisuutta eikä joustovaraa. Tällaisia tapauksia ovat usein kiinteän toimipaikan perustamiset ja tuloverovelvolliseksi rekisteröityminen. Arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisessä haastateltava mainitsi olevan toisinaan vaihtoehtoja. Yrityksen politiikka on kuitenkin ollut ja on yhä, että rekisteröinti tehdään mahdollisimman harvaan maahan ja se puretaan, kun tarve päättyy. Rekisteröinnestä aiheutuu hallinnollisia kustannuksia, jotka edellä mainitulla tavalla pyritään yrityksessä minimoimaan.

Kuten aiemmin mainittiin, yritys panostaa veroasioihin pitämällä vero-osastoa. Vero-osasto puolestaan käyttää tarvittaessa ulkopuolisia toimijoita ja asiantuntijoita ohjeistamaan valtioiden verotukseen liittyvissä kysymyksissä. Tämän lisäksi yrityksen vero-

osasto ja haastateltava A pitävät koulutuksia projektihenkilöstölle verotuksesta. Henkilöstön tietäessä laajemmin tekijöistä, jotka voivat aiheuttaa yritykselle veroriskin, suunnittelemattomien kustannusten minimointi onnistuu suuremmalla todennäköisyydellä.

5.2.3 Projektien verotus

Projektien verotukseen liittyen haastateltava A mainitsi yrityksen tekemän myyntilaskelmassa varauksen verotuksesta aiheutuville kustannuksille. Lisäksi esimerkiksi veroriskiä pienennetään käyttämällä alihankkijoita. Tällöin työn kohdevaltiossa tekee alihankkija ja työntekijämaksuihin liittyvien verojen riskin kantaa alihankkija eikä case-yritys. Haastateltava lisäsi yrityksen lopulta maksavan tämän riskin alihankkijoille tulevissa projekteissa mutta niissä tapauksissa, joissa tiettyä alihankkijaa käytetään vain kerran, tämä toimija kantaa koko riskin työntekijämaksujen osalta.

Haastateltavan mukaan jokaista projektia ja sen verotusta tarkastellaan tapauskohtaisesti. Vaikka yrityksellä ei ole virallista listaa verotuksen kannalta tarkistettavista asioista, tällainen lista on verotuksesta vastaavien henkilöiden mielessä. Haastateltavan mukaan tärkeimmät asiat tarkastella ennen projektia ovat: syntyykö kiinteä toimipaikka, syntyykö velvollisuus tai kannattaako kohdevaltiossa rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi, aiheutuuko projektista henkilöverotusta tai sosiaalimaksujen verotusta työntekijöiden osalta. Joissain tapauksissa nämä kysymykset voivat kiinnostaa asiakastakin ja verotuksen kohtelun selvittäminen voi tulla asiakkaan ehdotuksesta. Tätä tapahtuu varsinkin tapauksissa, joissa asiakas on kohdevaltiossa uusi toimija alalla.

Projektin edetessä voi ilmetä haastateltavan mukaan ongelmia verotuksen näkökulmasta. Voidaan esimerkiksi huomata, että yrityksen täytyy rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi. Näissä tapauksissa voidaan joutua neuvottelemaan uudestaan asiakkaan kanssa, jos tältä ei ole laskutettu arvonlisäveroa.

Ongelmatilanteita voi syntyä myös sopimusehdoissa. Näissä määritellään yleensä esimerkiksi maahantuoja ja monessa valtiossa maahantuoja on arvonlisäverovelvollinen. Tällöin täytyy rekisteröityä verovelvolliseksi, jotta palautusprosessi yksinkertaistuu ja nopeutuu. Haastateltava A mainitsi lukevansa paljon sopimuksia ja sopimusehtoja.

Mikäli verolainsäädännöllisiin ongelmiin joudutaan, haastateltavan mukaan yritys voi lopulta neuvotella tai sopia paikallisen verottajan kanssa maksettavista veroista. Yritys ei kuitenkaan usein joudu tällaiseen tilanteeseen, joten tapaukset käsitellään yksitellen.

Projektin päättymisen jälkeisiin verotuksellisiin toimiin haastateltava kertoi verorekisteröinnin purkamisen, kun se on mahdollista. Tämä voi tapahtua kuitenkin vasta muutama vuosi projektin päättymisen jälkeen. Esimerkkinä haastateltava mainitsi, että vuoden

2017 veroilmoitus pitää jättää moniin maihin vasta vuonna 2018 ja lopullinen verotuspäätös annetaan vuonna 2019. Projekti on näin ollen voinut päättyä vuonna 2017 mutta sen verotukselliset vaikutukset kantavat vuoteen 2019 asti.

Jos projektin toimitus Suomesta toiseen valtioon käy verotuksellisesti tai hallinnollisesti liian raskaaksi, haastateltava mainitsi yrityksen käyttävän paikallista yhtiötä. Tällöin Suomen yhtiö myy projektin paikalliselle yritykselle ja se puolestaan loppuasiakkaalle. Käytännössä projektin toteutus tapahtuu haastateltavan mukaan Suomesta mutta dokumentaatio kiertää paikallisen yhtiön kautta. Näin maassa toimitaan kuin paikallinen tekijä.

5.3 Toinen haastattelu – haastateltava B

5.3.1 Projektit yleisesti

Haastateltava B näki projekteiksi tilanteet, joissa käydään asiakkaan kanssa kauppaa nosturitoimituksesta. Tämä on yrityksen normaalia liiketoimintaa. Lisäksi erikoisluonteisina projekteina voi olla yritysostoja ja yritysmyyntejä.

Haastateltavan mukaan liiketoimen puoli voi nähdä projektit tai toimitukset samanlaisina mutta hän näkee jokaisen tapauksen yksilöllisenä. Tämän lisäksi hänen mielestään jokaista projektia tulisi tarkastella yksilöllisesti. Poikkeuksina hän kuitenkin mainitsi tapaukset, joissa samaan valtioon on toimitettu lyhyen ajan sisällä toinen vastaava projekti samoilla tai lähes samoilla sopimusehdoilla ja valtion lainsäädäntö on pysynyt muuttumattomana. Näiden tapausten ensimmäisessä toimituksessa on voitu käyttää ulkopuolista apua mutta toiseen toimitukseen ei ulkopuolisia ohjeistuksia enää tarvita.

Haastateltava B keskustelee normaalin liiketoiminnan projektien verotuksesta paljon haastateltava A:n kanssa. Hän mainitsi myös pääsevänsä vaikuttamaan projekteihin tätä kautta. Haastateltava B halusi kuitenkin tarkentaa liiketoiminnan puolen olevan yrityksessä vastuussa projektien verotuksellisesta toteutuksesta. Hän ei itse tee lopullisia päätöksiä.

Haastateltava sijoitti yrityksen suurimmat projektit Yhdysvaltoihin, Kiinaan, Indoneesiaan ja Australiaan. Näistä erikoisimpana Yhdysvaltojen projekti saattaa haastateltavan mukaan aiheuttaa yritykselle velvollisuuden rekisteröityä erääseen valtioon EU:ssa siellä käytettävän laajan alihankinnan takia.

Projektien suurimmiksi ongelmiksi haastateltava listasi lainsäädäntöjen tulkinnat, kehittymättömät lainsäädännöt, aggressiivisen verotuksen valtiot, yritykseltä nopeaa reagoimista vaativat muutokset sekä lisääntyvän hallinnollisen työn kohdevaltioissa. Kaikki nämä aiheuttavat verotuksellisia tai kannattavuuteen liittyviä kysymyksiä. Vaikka EU:ssa

arvonlisäverolainsäädäntöä on pyritty harmonisoimaan, haastateltavan mukaan tulkinnat vaihtelevat vielä paljon.

5.3.2 Verotus yleisesti

Haastateltava B mainitsi yrityksen ottavan verotukselliset asiat huomioon esimerkiksi vero-osaston kautta. Case-yritys teki hiljattain yritystoston ja ostetulla yrityksellä oli myös vero-osasto. Tämä kasvatti haastateltavan vero-osastoa. Hänen mukaansa yritys panostaa tällä hetkellä verotukseen enemmän kuin aikaisemmin. Haastateltava itse järjestää yhdessä haastateltava A:n kanssa koulutuksia projektihenkilöstölle kuten edellisessä haastattelussa mainittiin. Haastateltava mainitsi myös, että mitä enemmän he pitävät koulutuksia sitä enemmän niitä toivotaan yrityksen sisällä sillä aihe kiinnostaa monia.

Haastateltava B osasi kertoa Suomen yrityksellä olevan kiinteä toimipaikka yhdessä valtiossa. Toiseen valtioon joudutaan mahdollisesti luomaan kiinteä toimipaikka kuten aiemmin mainittu. Lisäksi yrityksellä on arvonlisävero- tai vastaava rekisteröinti seitsemässä valtiossa. Haastateltava kertoi, että yritys pyrkii purkamaan rekisteröinnit, kun niitä ei enää tarvita. Rekisteröintien ylläpito vaatii hallinnollista työtä, joka puolestaan lisää kustannuksia.

5.3.3 Projektien verotus

Kuten aiemmin mainittiin, haastateltavat A ja B ovat paljon tekemisissä toistensa kanssa. Keskustelua on paljon varsinkin projektin alkaessa. Tällöin täytyy haastateltava B:n mukaan pohtia sekä tavara että palveluvirtoja; kuka toimittaa minne ja toimitetaanko tavaroita vai palveluita. Tämän lisäksi täytyy käydä läpi verorekisteröinnit, projektin kesto lähtö- ja kohdevaltiossa sekä sopimusehdot asiakkaan kanssa.

Kysyttäessä mahdollisesta listasta, joka sisältäisi tarkistettavat verotukselliset asiat, haastateltava mainitsi tämän olevan osa kokemusta tai asiantuntemusta. Vaikka listaa ei ole, tarkistetaan yllämainittuja kohtia tapaus kerrallaan projektin käynnistyessä. Haastateltava mainitsi projektien toisinaan olevan niin selviä tapauksia, että yksityiskohtaista selvitystä ei tarvita. Esimerkiksi hän mainitsi Espanjan, jossa yrityksellä on ollut kiinteä toimipaikka jo 15 vuotta ja valtioon on toimitettu paljon projekteja.

Projektien verotukseen liittyviksi ongelmiksi haastateltava mainitsi tarpeet rekisteröityä jälkikäteen. Jos yritys joutuu rekisteröitymään verovelvolliseksi projektin takia aloituksen jälkeen, verovelvollisuus koskee kuitenkin koko projektin aikaa. Tämä voi aiheuttaa jälkikäteen tehtynä ylimääräisiä kustannuksia, mikäli verovelvollisuus syntyy jo raportoiduille tai maksetuille verovuosille.

Valtioiden verottajien kanssa jälkikäteen sopimiset haastateltava näkee sekä hyvänä että huonona asiana. Näillä päästään kohdevaltion kanssa yhteisymmärrykseen maksettavista veroista mutta tämä voi aiheuttaa esimerkiksi sen, että lähtövaltio ei hyvitä maksettuja veroja ja joudutaan kaksinkertaiseen verotukseen. Summaa ei hyvitetä sillä se nähdään yrityksen ja kohdevaltion välisenä sopimuksena eikä lainsäädännöllisenä ongelmana. Haastateltava mainitsi, että pienistä summista puhuttaessa yritys ei lähde hakemaan hyvitystä Suomen verottajalta prosessin keston ja hallinnollisten kustannusten takia.

Projektin päättymisen jälkeisiksi verotukselliseksi ongelmiksi haastateltava kertoi dokumentaation säilyttämisen. Yritys voi joutua projektista verotarkastuksen kohteeksi esimerkiksi viisi vuotta projektin päättymisen jälkeen. Haastateltava sanoi olevan vaikea löytää kaikkea dokumentaatiota erityisesti tapauksissa, joissa projektihenkilöt eivät ole enää yrityksen palveluksessa.

5.4 Lisähuomioita kansainvälisen projektitoiminnan verotuksessa

5.4.1 Cross-Border Rulings (CBR)

Verohallinnon 6.3.2017 julkaiseman tiedotteen mukaan Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröity yritys voi nyt pyytää verohallinnolta ohjeistusta siitä, miten liiketoimea, jolla on yhteys toiseen EU-valtioon, kohdellaan arvonlisäverotuksessa mainitussa EU-valtiossa (Cross-Border Rulings, CBR).

Ohjeistuksen antaminen on osa EU VAT Forumin 1.7.2013 aloittamaa kokeilua, joka jatkuu 30.9.2018 saakka. EU VAT Forum on yhteisöelin, joka koostuu EU:n jäsenvaltioiden veroviranomaisista ja liike-elämää edustavista järjestöistä. Sen on perustanut Euroopan komissio ja sen tarkoituksena on parantaa liike-elämän ja veroviranomaisten välisiä suhteita muun muassa luomalla edellytyksiä sujuvammalle toiminnalle EU:ssa. Kokeilussa on tällä hetkellä mukana 18 jäsenvaltiota. Suomi liittyi kokeiluun vuonna 2014. Muut mukana olevat jäsenvaltiot ovat Belgia, Tanska, Irlanti, Viro, Espanja, Ranska, Italia, Kypros, Latvia, Liettua, Unkari, Malta, Alankomaat, Portugali, Slovenia, Ruotsi ja Iso-Britannia. (Verohallinnon tiedote, Euroopan komission CBR-tiedote)

Ohjeistusta voi pyytää tapauksissa, joissa liiketoimeen liittyy vähintään yksi muu kokeilussa mukana oleva jäsenvaltio ja tilanne on tulkinnanvarainen. Kysymyksen on oltava yksilöity ja siitä on käytävä ilmi ratkaisemisen kannalta olennaiset seikat. Kysymyksessä pitäisi esittää mahdollisuuksien mukaan oma näkemys verokohtelusta ja siinä on mainittava, että tilanteeseen pyydetään toisen jäsenvaltion kantaa. (Verohallinnon tiedote)

Ohjeistusta pyydetään oman valtion veroviranomaisen kautta. Valtioiden veroviranomaiset huolehtivat pyyntöjen välityksestä valtiosta toiseen. Mikäli myyjä tai ostaja ei

ole olennainen ratkaisulle ei niitä tarvitse mainita vaan voidaan puhua suomalaisesta yrityksestä A ja toisen valtion yhtiöstä B. Kysymyksen tulee olla käännetty jollekin jäsenvaltion hyväksymälle kielelle (kts. taulukko 1). Hyväksytyt kielet on mainittu Euroopan komission CBR-tiedotteessa. (Verohallinnon tiedote)

Vastaus, joka saadaan veroviranomaisilta ei sido kummankaan valtion veroviranomaista ja siihen ei voi hakea muutosta. Vastaus voi myös sisältää kysymyksen tai maininnan siitä, että vastausta ei voida jostain syystä antaa. (Verohallinnon tiedote)

	Translations accepted by the other Member States than the Member State where the CBR request is introduced
Belgium	EN FR NL
Denmark	EN DA
Ireland	EN
Estonia	EN EE
Spain	EN ES (both EN and ES are requested)
France	EN FR (both EN and FR are requested)
Italy	IT EN
Cyprus	EN EL
Latvia	LV EN
Lithuania	EN LT
Hungary	EN HU (HU is always requested)
Malta	EN MT
Netherlands	EN NL
Portugal	EN PT
Slovenia	EN SL
Finland	EN FI SE
Sweden	EN SE
United Kingdom	EN

Taulukko 1 Jäsenvaltioiden hyväksymät kielet verotuskohtelun ohjeistuksen pyyntiin (mukaillen Euroopan komission tiedotetta 2013)

5.4.2 Huomioitavaa verosopimuksesta Suomen ja Espanjan välillä

5.4.2.1 Espanjan verolain 3 luvun 104 artiklan erikoisvero

Suomen ja Espanjan välisessä verosopimuksessa mainitaan neljän prosentin erikoisvero, joka löytyy Espanjan verolaista 41/1964, 3 luvusta 104 artiklasta.

104 §

1. Veron perusteena olevalle summalle on otettu käyttöön neljän prosentin erikoisvero, joka vaaditaan yritysiltä, jotka ovat verovelvollisia. Tämä vero kerätään samanaikaisesti tulevien vuosien liiketoimista siltä verovelvolliselta, jonka liiketoimet olisivat veron perusteena lopullisen myyntivoiton, arvopaperikaupan, poistojen tai vastaavien verossa.

Kun lain 100 artiklassa oleva summa on saavutettu, tämä vero poistuu ennakoitujen verojen osuudelta.

2. Verokohtelussa tämän veron osuus on vähennyskelpoinen, kun määritellään yritysveron veropohjaa.
3. Tälle verolle sovelletaan heinäkuun ensimmäisenä 1960 säädetyn lain 2 luvun 14 ja 15 artiklan sääntöjä ja siinä pitää ottaa huomioon kohdat saman lain 2 luvun 13 artiklasta.

(Ley 41/1964, de 11 junio, de Reforma del Sistema Tributario vapaasti suomennettuna)

5.4.2.2 Lisämainintoja

Suomen ja Espanjan välille on neuvoteltu uusi verosopimus. Tätä sopimusta ei sovelleta vielä vuonna 2017 sillä Espanja ei ehtinyt lähettää Suomelle parlamentin hyväksymää sopimusta aikarajaan mennessä. Espanjalla ei ollut vuoden 2016 lopulla hallitusta, joka olisi voinut hankkia verosopimukselle parlamentin hyväksynnän. Kun molemmat maat ovat hyväksyneet sopimuksen, annetaan Suomessa vielä asetus, jossa säädetään sopimuksen voimaan tulemisesta.

Sopimus astuu voimaan kolmen kuukauden kuluttua siitä, kun se on hyväksytty molempien maiden kansallisissa parlamenteissa ja sopimuksen soveltaminen alkaa voimaantulo vuotta seuraavan kalenterivuoden tammikuun ensimmäisenä päivänä. Uuden sopimuksen soveltaminen voi alkaa aikaisintaan vuonna 2018 mutta siihen liittyy kuitenkin kolmen vuoden siirtymäsäännös. Suurin muutos uudessa sopimuksessa koskee eläkkeiden verotusta. Uuden sopimuksen mukaan Suomessa voidaan verottaa lähes kaikki Espanjassa asuvalle henkilölle maksettavat eläkkeet. (Verohallinnon tiedote 12.10.2016)

5.4.3 Verosopimusten lisäksi

Vaikka verosopimukset ovat melko kattavia kokonaisuuksia täytyy niiden lisäksi tarkastella mahdollisia paikallisia veroja tai käytäntöjä. Esimerkiksi Espanjassa oli käytössä vuoden 2014 loppuun käytäntö, jossa materiaalin tuonnista joutui maksamaan arvonlisäveron veroviranomaisille heti, kun tuotu materiaali vapautettiin kulutettavaksi valtiossa. Vuoden 2014 lopulla Espanja kuitenkin siirtyi yhteisön yleiseen käytäntöön, jossa tulli laskee vieläkin arvonlisäveron mutta se maksetaan jaksoittaisesti muiden arvonlisäverovelkojen ja saatavien kanssa kuukausittain. Tämä poistaa tietyn taloudellisen tappion riskin maahantuojalta. (de Luis 2015, 1)

Puolassa puolestaan yritysverotukseen tehtiin muutoksia vuonna 2015, jotta aggressiivinen verosuunnittelu vähenisi ja Puolassa toimivat yritykset maksaisivat toiminnastaan suuremmalta osin veroja Puolaan. Maksettaviin veroihin vaikuttaa onko yritys EU:n alueelta tai onko sillä Puolan kanssa verosopimus. Puolassa toimivien verovelvollisten on pitänyt raportoida toimintojaan Puolassa tarkemmin tämän uudistuksen myötä. (Mazurkiewicz 2015, 1-2)

5.4.4 Yhteisöveron kilpailukyky ja aggressiivisen verosuunnittelun ehkäisy

Kauppätieteiden tohtori Tomi Viitala kirjoittaa Elinkeinoelämän valtuuskunta EVAn analyysissä yhteisöveron vaikutuksista esimerkiksi kansainväliseen kilpailukykyyn. Hänen mukaansa Suomen pitäisi sitoutua laskemaan yhteisöveroa pitkällä aikavälillä taatakseen menestymisen kansainvälisessä yhteisöverokilpailussa. Yhteisöveron laskeminen onnistuisi tiivistämällä veropohjaa. Veropohjan tiivistäminen vähentäisi Viitalan mukaan aggressiivista verosuunnittelua ja lisäisi läpinäkyvyyttä. Euroopassa valtiot ovat jo sitoutuneet laskemaan yhteisöveroprosenttejaan tulevaisuudessa (kts. taulukko 2). Lupaus laskea yhteisöveroa tiettyyn pisteeseen antaisi Viitalan mukaan yrityksille signaalin siitä,

että Suomen yritysverotuksen taso pysyy kilpailukykyisenä myös lähitulevaisuudessa. (Viitala 2017, 1-3)

	2016	2017	2018	...	2020
Iso-Britannia	20	19	19		17
Belgia	33,99	33,99			20***
Ranska	33,33	28**			
Luxemburg	29	27	26		
Norja	25	24	23		
Italia	27,5	24			
Puola	19	15****/19			
Unkari	10–19	9			
Viro	20	20	20/14*		

* Koskee vain erikseen määriteltyä osaa jaettavasta voitosta.

** Koskee pieniä ja keskisuuria yhtiöitä.

*** Suunnitelma, ei virallista päätöstä.

**** Koskee pieniä ja aloittavia yrityksiä.

Lähde: Deloitte Corporate Tax Rates 2017, Eurostat Taxation Trends in the European Union 2016.

Taulukko 2 Euroopan valtioiden sitoutuminen yhteisöveron laskemiseen (Viitala 2017, 2)

Veropohjan tiivistämisen taustalla ovat OECD:n ja EU:n yhteistyöhankkeet yhtiöverotuksessa. OECD:lla on yhteistyöhanke BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), joka keskittyy voittojen keinotekoisien siirtelyn estämiseen. Euroopan komissio on tukenut hanketta aktiivisesti esimerkiksi julkistamalla toimipaketin veronkierron estämiseksi. Toimipaketin kaksi keskeistä jäsenvaltiota sitovaa direktiiviä ovat veronkierron estämisen direktiivi ja monikansallisten yritysten maakohtaisen verotietojen raportoinnin direktiivi. (Viitala 2017, 5)

Viitalan mukaan veronkiertodirektiivi voi parhaimmillaan johtaa veropohjan tiivistymiseen ilman, että investointeja haitataan tarpeettomasti. Verotietojen raportoinnin direktiivi voi puolestaan parhaimmillaan ehkäistä aggressiivista verosuunnittelua ja kannustaa Suomessa toimivia yrityksiä maksamaan enemmän veroja Suomeen. Pahimmillaan tuloksena voi olla veroriitoja ja verotuottojen menetyksiä tapauksissa, jossa muut valtiot vaativat suurempaa verotusoikeutta suomalaisten yritysten voittoihin. (Viitala 2017, 5)

Viitala mainitsee myös kirjoituksessaan, että yhteisövero on suhdanneherkkä veromuoto, jonka tuotot riippuvat yritysten menestyksestä ja voitoista. Hän mainitsee yhteisöveron kilpailukykyisyyden olevan keskeinen tekijä yrityksen kasvussa ja voittojen määrässä. Yritysten kasvun tukeminen vaatii kilpailukykyä tukevia veromuutoksia ja lainsäädännön ennustettavuutta. (Viitala 2017, 6)

6 TUTKIMUKSEN LOPUKSI

6.1 Johtopäätökset

Tämä tutkimus pyrki vastaamaan kolmeen kysymykseen: miten projektitoimituksia verotetaan kansainvälisissä tapauksissa ja eroaako se tavallisesta myynnin verotuksesta, mitkä ovat kansainvälisten projektitoimitusten mahdolliset ongelmakohdat verotuksellisesta näkökulmasta sekä voiko kansainvälisten projektitoimitusten verotuksen arvioida täysin etukäteen vai onko projekteissa mahdollisia muuttuvia verokustannuksia. Tutkimuksessa selvisi, että projektitoimitusten verotus eroaa normaalista myynnin verotuksesta erityisesti kansainvälisessä liiketoiminnassa. Lisäksi projektitoimituksien verotukseen löytyi tutkimuksessa tiettyjä ongelmakohtia tai asioita, joihin tulee kiinnittää erityistä huomiota. Kolmanteen tutkimuskysymykseen vastaus on sekä kyllä että ei. Usein projektit eroavat toisistaan jolloin verotuksen käsittelyä ei voi pohjata täysin aikaisempiin tapauksiin. Näin ollen esimerkiksi tietyn mallin käyttäminen projektitoimitusten verotuksen suunnittelussa samalla tavalla kaikissa projekteissa ei ole mahdollista.

Tutkimuksessa projektitoimitusten verotusta lähdettiin tarkastelemaan kansainvälisten verolakien ja verosopimusten kautta. Laeissa ja sopimuksissa projektit erosivat normaalista myynnistä niiden luonteen takia – projektit voivat kestää kohdevaltiossa kauan ja on tärkeää määritellä, minkä valtion toimipisteen kautta projekti suoritetaan. Voi myös olla, että projektin keston takia yritys joutuu luomaan valtioon kiinteän toimipaikan, joka puolestaan aiheuttaa veroseuraamuksia. Tavallinen myynti EU:n alueella ei vaadi kiinteän toimipaikan perustamista. Projektit aiheuttavat näin ollen veroseuraamuksia toisessa valtiossa kahdella eri alueella – arvonlisäverotuksessa ja tuloverotuksessa. Tavallista myyntiä koskee toisessa valtiossa usein vain arvonlisäverotus. Voi kuitenkin olla, että projektista ei seuraa tuloverotusta yritykselle toisen valtion alueella. Tällöin projektin verotus on luonteeltaan suhteellisen samanlaista tavallisen myynnin verotuksen kanssa.

Kansainvälisten projektitoimitusten verotuksellisia ongelmakohtia sivuttiin jo edellisessä kappaleessa. Tutkimuksen perusteella merkittävimmät huomioitavat seikat, jotka saattavat aiheuttaa ongelmia ovat kiinteä toimipaikka, projektin kesto ja tulkinta siitä minkä maan yritys suorittaa projektin sekä verorekisteröitymisvelvoitteet. Useimmissa tapauksissa kiinteän toimipaikan käsite on määritelty valtioiden välisissä verosopimuksissa. Kiinteän toimipaikan voi joutua esimerkiksi perustamaan, jos projektin kesto ylittää tietyt aikamääreet kuten kuusi, yhdeksän tai kaksitoista kuukautta. Kiinteä toimipaikka aiheuttaa yritykselle valtiossa tuloveron perusteen. Joissain tapauksissa tämä voi aiheuttaa suunnittelemattomia kustannuksia esimerkiksi projektin venyessä. Mikäli yrityksellä on jo kohdevaltiossa kiinteä toimipaikka, täytyy tarkastella, koskeeko projekti ja sen toi-

mitus millään tavalla tuon toimipaikan liiketoimintaa. Jos esimerkiksi käytetään paikallista työvoimaa valtion kiinteästä toimipaikasta, se nähdään liiketoimintana valtiossa ja siitä saadut tulot kuuluvat kiinteän toimipaikan verotettavaan liiketuloon. Riippuen tulkinnoista kaikki liiketoiminta valtioissa, joissa on kiinteä toimipaikka, voidaan nähdä osaksi tuon toimipaikan verotettavaa tuloa. Näin ollen suunniteltaessa projektitoimituksen verotusta täytyy selvittää tarkasti joudutaanko kohdevaltiossa maksamaan arvonlisäveroä tai tuloveroa, vaatiiko projekti tai sen sopimusehdot verorekisteröitymisen ja syntyykö kohdevaltiossa kiinteän toimipaikan muodostamisen velvoite. Epäselvyydet voivat käydä yritykselle kalliiksi. Tutkimuksen yhteydessä tehdyissä haastatteluisissa korostuivat erityisesti arvonlisäverovelvollisuuden huomioiminen, kiinteän toimipaikan mahdollinen muodostuminen sekä EU:n sisäisen verotuksen harmonisoinnin keskeneräisyys tai siitä syntyvät tulkintaerot. Vaikka lainsäädäntöä samankaltaistettaisiin valtiot pyrkivät silti tulkitsemaan lakia oman etunsa mukaisesti.

Tutkimuksen kolmantena tutkimuskysymyksenä tarkasteltiin voiko kansainvälisten projektitoimitusten verotuksen arvioida täysin etukäteen vai onko projekteissa mahdollisia muuttuvia verokustannuksia. Tähän kysymykseen vastaus on sekä kyllä että ei. Jos projekti on lähes identtinen toisen projektin kanssa ja se suoritetaan kohdevaltiossa lyhyen ajan sisällä, voidaan siitä aiheutuvat verokustannukset arvioida melko tarkasti. Usein projektit eroavat kuitenkin toisistaan tai niiden aikaväli samassa kohdevaltiossa on suuri, jolloin lainsäädäntö ja sen muutokset pitää tarkistaa uudelleen. Kuten haastatteluisissa mainittiin case-yrityksen projektit eroavat toisistaan ainakin asiakkaisissa, kohdevaltioissa, toimitustavoissa, itse tuotteessa ja sopimusehdoissa. Muutos yhdessäkin tekijässä voi muuttaa projektista aiheutuvaa verotusta tai sen käsittelyä valtioiden välillä. Näin ollen lähdeittäessä suorittamaan uutta projektia kaikkia siitä seuraavia verotuksellisia kustannuksia on vaikea arvioida. Paikalliset konsulttiyritykset osaavat kertoa paikallisesta tulkinnasta ja tässä tutkimuksessa käytetty case-yritys kertoi myös käyttävänsä asiantuntijapalveluita lähtiessään toimittamaan uutta projektia. Nämäkään palvelut eivät välttämättä osaa antaa yksiselitteistä vastausta.

Tutkimuksessa tarkasteltiin sivussa yrityksen liiketoimintaongelmaa, joka oli verotuksen suunnittelu ja siitä aiheutuvien kustannusten minimointi projekteissa. Tätä tarkoittaisi esimerkiksi se, että yritys voisi luoda tietyn mallin, jota seurata kaikissa projekteissa. Tähän ongelmaan vastaukseksi muodostui, että tiettyä mallia tai muottia, jota voitaisiin noudattaa samalla tavalla projektista toiseen minimoiden kustannukset, on vaikea jollei mahdoton luoda tällä hetkellä. Verotus kohdevaltiossa riippuu projektista, paikallisesta lainsäädännöstä sekä kansainvälisestä lainsäädännöstä ja säännöistä. Yritys, jota tutkimuksessa tarkasteltiin, suorittaa pääsääntöisesti kokoonpano- ja asennusprojekteja kansainvälisissä tilanteissa. Lainsäädäntö, sopimukset ja säännöt vaihtelevat riippuen siitä minkä tyyppisiä projekteja toteutetaan. Jos yritys näin ollen lähtisi suorittamaan toisenlaista projektia ulkomaille, sen täytyisi tarkastella mainittuja tekijöitä eri tavalla. Vaikka

kansainvälinen lainsäädäntö ja säännöt EU:n alueella ovat tietyillä verotuksen osa-alueilla jo pitkälle harmonisoituja, paikallinen lainsäädäntö vaihtelee paljon valtiokohtaisesti. Kansallisessa lainsäädännössä yksityiskohdat merkitsevät paljon. Yrityksen on näin ollen vaikea luoda mallia, joka sopisi kaikkiin tilanteisiin. Tiettyjä kohtia, kuten onko kohdevaltiossa kiinteä toimipaikka tai koskeeko projektin toimitus mitenkään kohdevaltion kiinteän toimipaikan normaalia liiketoimintaa, on helppo tarkastella. Kuitenkin esimerkiksi verosopimuksissa eroavia tulkintoja on vaikea yleistää yhteen malliin. Jossain määrin yrityksen tulee aina tarkastella uutta projektia tapauskohtaisesti. Tietyn mallin seuraaminen ja tapauskohtaisen harkinnan poisjättäminen voisi aiheuttaa suuremmat suunnittelemattomat kustannukset kuin tapauskohtainen suunnittelu. Haastatteluiden perusteella yritys käyttää kuitenkin vähemmän resursseja verotuksen suunnitteluun, jos kohdevaltioon on tehty lyhyen ajan sisällä vastaava projekti. Näissä tapauksessa verotuksen pitäisi toimia samalla tavalla.

Lopuksi voidaan vielä mainita, että verolait, säännökset ja jopa sopimukset muuttuvat tasaisin väliajoin. Näin ollen, jos yritys käyttää paljon resursseja suunnittelumallin luomiseen, joka ei kata kaikkia tilanteita ja pitää joko luoda uudestaan tai päivittää joka kerta, kun lait muuttuvat kansainvälisellä tai kansallisella tasolla, tämä voi tulla yksinkertaisesti kalliimmaksi pitkällä aikavälillä kuin esimerkiksi vero-osaston ylläpitäminen tai asiantuntijapalveluiden käyttäminen. Yrityksen tulee tarkastella, onko sillä paljon samanlaista projektitoimintaa samoihin valtioihin vai onko toiminta erilaista ja kohdistuu useisiin eri valtioihin.

6.2 Yhteenveto

Monikansalliset yritykset harjoittavat liiketoimintaa useammassa kuin yhdessä valtiossa. Erityisesti projektit joihin liittyy työtä monessa valtiossa voivat aiheuttaa monimutkaisia tilanteita varsinkin verotuksen näkökulmasta. Verotuksesta aiheutuvat kustannukset ovat yleensä merkittäviä liiketoiminnan kannalta. Ne voivat esimerkiksi huonoimmassa tapauksessa kääntää voitollisen projektin tappiolliseksi. Tärkeimmät verotuksen osa-alueet yrityksen ja sen suorittamien projektien näkökulmasta ovat arvonlisävero ja tulovero.

Arvonlisäveron kerääminen valtiolle tapahtuu säätämällä hyödykkeiden myynti verolliseksi. Kansallisissa tapauksissa tämän määrittely ja toteutus voi olla melko yksinkertaista mutta kansainvälisissä tilanteissa tulkinnat myyjästä, ostajasta ja hyödykkeestä voivat vaihdella. Tämä aiheuttaa vaikeuksia esimerkiksi sen määrittelyssä kuka on velvollinen tilittämään arvonlisäveron ja mihin valtioon. Liiketoiminnan määrittely on myös tärkeä osa arvonlisäverotusta kansainvälisessä kaupassa, sillä se voi esimerkiksi synnyttää velvollisuuden rekisteröityä verovelvolliseksi toiseen valtioon. Tavarakaupan arvonlisäverotus on EU:n alueella pitkälle harmonisoitua mutta palvelukaupan kohtelu on vielä

erilaista. Palvelumyynnin arvonlisäverotusta EU:n alueella on uudistettu vuonna 2010 mutta se ei silti vielä kata kaikkia tapauksia. Esimerkiksi projekteissa palvelu voidaan nähdä osana tavarakauppaa eikä itsenäisenä kokonaisuutena. Tämä vaikuttaa sen vero-kohteluun.

Valtion tulovero on yksikkövero, joka määritellään kansallisessa lainsäädännössä. Tuloveroa maksavat sekä luonnolliset henkilöt että yritykset ja yhteisöt. Tuloveroa maksetaan saadusta tulosta tai liikevoitosta. Tuloveroa määriteltäessä keskeisessä roolissa on tulonlähde. Eri tulonlähteitä verotetaan eri tavalla; normaalista liiketoiminnasta saatuja tuloja verotetaan Suomessa elinkeinoverolain mukaan ja esimerkiksi vuokra- tai korkotuloja tuloverolain pääomatuloja koskevien säännösten mukaan. Jotta vuokra- ja korkotuloja käsiteltäisiin jälkimmäisellä tavalla, ne eivät saa olla yrityksen pääasiallista liiketoimintaa. Yritys voi usein vaikuttaa maksettavaan tuloveroon verosuunnittelun kautta.

Valtioiden kansainvälisen vero-oikeuden käsitetään muodostuvan kolmesta kokonaisuudesta: valtioiden kansallisesta kansainvälisestä vero-oikeudesta, solmituista verosopimuksista ja EU-vero-oikeudesta. Kansallinen kansainvälinen verotus tunnetaan myös nimityksellä ulkomaanvero-oikeus. Ulkomaanvero-oikeus koostuu niistä kansallisen verolainsäädännön kohdista, jotka koskevat valtion rajat ylittäviä tilanteita. Ulkomaanvero-oikeus määrittelee voiko valtio verottaa ja missä laajuudessa tiettyä kansainvälistä tilannetta, jos muut kansainvälisen vero-oikeuden osa-alueet sallivat sen.

Verosopimusoikeudessa tarkastellaan valtioiden kahden- ja monenkeskisiä verosopimuksia. Sopimukset ovat neuvotteluiden tuloksena syntyneitä päätöksiä verotusoikeuden jakamisesta. Yhtenä verosopimusten keskeisistä tavoitteista on poistaa kaksinkertainen verotus kansainvälisessä liiketoiminnassa. Yleensä verosopimukset hyväksytään kansallisen parlamentin toimesta ja ne lisätään osaksi kansallista lainsäädäntöä mutta näin ei ole kuitenkaan kaikissa valtioissa. Suomella on tuloverosopimus yli kuudenkymmenen valtion kanssa.

EU-vero-oikeus on kansainvälisen vero-oikeuden kolmas osa-alue. Se käsittelee verotusoikeutta tapauksissa, joissa osapuolina on kaksi EU-valtiota. Euroopan Unioni ei pysty suoraan lisäämään kohtia kansalliseen verolainsäädäntöön mutta se voi antaa ohjeistuksia ja normeja, jotka valtiot itse sisällyttävät harkitsemassaan laajuudessa omaan lainsäädäntöönsä. EU-vero-oikeudella pyritään vähentämään tulkinnanvaraisia tilanteita ja verorii-toja valtioiden välillä. Verosopimusoikeus ja EU-vero-oikeus käyttävät lievemmän normin periaatetta eli ne syrjäyttävät kansallisen lainsäädännön vain, jos se johtaa verovelvollisen kannalta edullisempaan tilanteeseen.

Verosopimukset ja niiden tulkinta ovat valtiokohtaisia. Verosopimukset sisällyttävät yleensä määritelmät käsitteille, jotta tulkinnanvaraisuus pienenesi. Kuten aiemmin on mainittu, verosopimuksissa sovitaan verotusoikeuden jakamisesta. Verosopimuksia voidaan muokata molempien osapuolivaltioiden hyväksynnällä. Mikäli tapaus johtaa tulkin-

nanvaraisuuteen voivat valtioiden viranomaiset neuvotella ratkaisusta. Valtioiden viranomaisten tulisi myös täydentää verosopimuksia, jos ne löytävät tulkinnanvaraisuuksia tai epäselvyyttä aiheuttavia kohtia. Yrityksen kannalta yksi kriittisimmistä määritelmistä verosopimuksessa on kiinteän toimipaikan käsite. Sopimuksissa määritellään tarkasti mikä velvoittaa yrityksen muodostamaan kohdevaltioon mainitun kiinteän toimipaikan. Tämä luo useimmissa tapauksissa kohdevaltioon tuloveron maksamisen perusteen.

Tutkimuksessa haastateltiin kahta kohdeyrityksen verotuksesta vastaavaa henkilöä. He antoivat näkemyksensä kansainvälisten projektien verotukseen yrityksen liiketoiminnan kautta. Yleisesti projektien verotuksessa tärkeimmät huomioitavat seikat olivat haastateltavien mukaan kiinteän toimipaikan syntyminen, arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityminen sekä mahdollisesti työntekijöihin, heidän palkkoihinsa tai niistä tehtäviin sosiaalimaksuihin kohdistuvat verot. Haastateltavat olivat lisäksi yksimielisiä siitä, että projektien verotukselliset asiat joudutaan selvittämään tapauskohtaisesti.

Tutkimus pyrki tarkastelemaan tutkimuskysymysten ohella liiketoiminnan ongelmana voisiko projektitoimitusten verotukseen luoda mallia tai yleistystä mutta lopputulos oli, että muuttujia kansainvälisessä liiketoiminnassa on niin paljon, että yleistystä on vaikea luoda. Varsinkin projekteihin liittyviä verotuksellisia piirteitä on lähes mahdotonta olla tarkastelematta tapauskohtaisesti. Tiettyjä ohjeita ja erityistä huomiota vaativia kohtia voidaan nostaa esiin mutta niidenkin yleistäminen kaikkiin tapauksiin ei tutkimuksen johdopäätösten mukaan ole mahdollista.

6.3 Tutkimustulosten arviointi

6.3.1 Tulosten luotettavuus

Kuten tutkimuksessa on mainittu, lainsäädännöt kansallisella ja kansainvälisellä tasolla muuttuvat. Lisäksi EU:n alueella tapahtuu jatkuvaa lakien ja säännösten harmonisointia. Tämän tutkimuksen tuloksien luotettavuutta täytyy tarkastella sinä hetkenä, kun tutkimus on kirjoitettu. Tutkimuksen tulokset pohjautuvat voimassaoleviin lakeihin, säännöksiin ja sopimukseen sekä päivitettyyn kirjallisuuteen. Näin ollen tulosten voidaan nähdä olevan luotettavia tutkimuksen tekohetkellä.

Tutkimuksessa käytettiin materiaalina case-yrityksen henkilöiden haastatteluja. Haastattelujen näkökulmat ovat aina subjektiivisia. Haastatteluilla ei kuitenkaan ollut suurta vaikutusta tutkimuksen lopullisiin tuloksiin. Näin ollen ne eivät myöskään vaikuttaneet tutkimustulosten luotettavuuteen.

Tutkimustulokset ovat kuitenkin osaksi kirjoittajan omia näkemyksiä ja näin ollen subjektiivisia. Niiltä osin kuin tutkimustulokset pohjautuvat tutkijan omiin päätelmiin voidaan tuloksien luotettavuutta tarkastella kriittisemmin. Nämä päätelmät laskevat osaltaan tutkimustulosten luotettavuutta.

6.3.2 Tulosten yleistettävyys ja sovellettavuus

Tutkimuksen näkökulma oli rajattu EU:n alueeseen mutta tämän tutkimuksen tuloksia ei voi kuitenkaan yleistää kaikkiin EU:n valtioihin. Tässä tutkimuksessa on mainittu erikoispiirteitä Suomen, Puolan ja Espanjan verotuksesta. Lähtökohtaisesti tutkimusta voidaan näin ollen soveltaa tapauksissa, joissa nämä maat ovat kyseessä.

Tutkimuksessa mainittiin useasti paikalliset lait ja säännöt, joten sitä ei voida käyttää laajasti kuvaamaan eri maiden verotuksellisia piirteitä. Kuten johtopäätöksissä mainittiin kaikki valtioiden välillä tapahtuvat verotukselliset tapaukset tulisi käsitellä tapauskohtaisesti. Tämä johtopäätös on näin ollen yleistettävissä ja sovellettavissa mutta maakohtaiset lait ja säännöt eivät.

Tutkimuksessa esiteltiin kuitenkin Suomessa verohallinnon palvelu, joka ohjeistaa arvonlisäverotuksen kohtelusta valtiot ylittävissä tapauksissa. Esimerkiksi tämä tieto on yleistettävissä Euroopan sisällä.

Lisäksi tutkimuksen käsittelemät projektit keskittyivät kokoonpano-, rakennus- ja asennustoimintaan, joten sitä ei voi soveltaa tai yleistää kattamaan kaikkia projekteja. Tutkimus on näin ollen melko suppeasti yleistettävissä ja sovellettavissa.

6.4 Jatkotutkimusmahdollisuudet

Tämä tutkimus käsitteli projektitoimitusten verotusta EU:n alueella. Verotukselliset aiheet ovat usein monimutkaisia, joten laajan näkökulman käyttäminen on haastavaa. Aihetta voisi kuitenkin tutkia esimerkiksi EU:n ulkopuolisten Euroopan valtioiden näkökulmasta tai Euroopan ulkopuolisten valtioiden näkökulmasta.

Euroopassa moni verotuksellinen asia on pyritty yhdenmukaistamaan, joten siirryttäessä Euroopan ulkopuolisiin valtioihin näkökulma täytyy pitää suppeana. Kuten tässä tutkimuksessa todettiin, valtioiden välisiä projekteja jouduttaneen tarkastelemaan tapauskohtaisesti, joten jatkotutkimusaiheet varsinkin Euroopan ulkopuolelle olisivat todennäköisesti maakohtaisia. Lisäksi EU:n sisäisen lainsäädännön tulkintaa eri valtioissa voisi tutkia.

Tämän tutkimuksen haastatteluissa mainittiin projektit, joissa yrityksen on järkevämpää myydä projekti paikalliseen yhtiöön ja sen kautta loppuasiakkaalle. Tällaisen tapauksen vertailu Suomesta toimitettuna tai kohdevaltiosta toimitettuna olisi mahdollisesti tutkimuksen arvoinen.

Yrityksillä on myös tapauksia tai projekteja, joissa on mukana mahdollisesti Euroopan ulkopuolisia valtioita ja Euroopan sisällä sekä EU:hun kuuluvia, että sen ulkopuolisia valtioita. Tutkimuksen haastatteluissa mainittiin projekti Suomesta Yhdysvaltoihin, joka mahdollisesti aiheuttaa velvoitteen rekisteröityä verovelvolliseksi EU:n sisäiseen kolmanteen valtioon. Tällaiset yksittäiset monitahoiset projektit olisivat mahdollisesti hyviä, vaikka eivät laajasti sovellettavia tutkimuskohteita.

LÄHTEET

Andersson, E. (2006) *Johdatus vero-oikeuteen*. Talentum: Helsinki

Andersson, E – Linnakangas, E – Frände, J. (2016) *Tuloverotus* 8. uud. p. Talentum Pro: Helsinki

Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501

Birch Sørensen, P. (2001) Tax coordination in the European Union: What are the issues? *Swedish Economic Policy Review*. Vol.8, No. 1, p.143-195

Devereux, M – Fuest, C. (2010) Corporate income tax coordination in the European Union. *Transfer European Review of Labour and Research*. Vol.16, No. 1, p.23-28

De Luis, A. (2015) Spain: If you're an importer, your VAT financial cost could be reduced. *International Tax Review; London, p.1-2*

Eisenhardt, K. M. (1989) Building Theories from Case Study Research. *Academy of Management Review*. Vol.14, No. 4, p.532-550

Engblom, A – Holla, J – Järvinen, J – Kellas, S – Lampinen, A – Lepistö, M – Nuotio, V – Paronen, V – Rautajuuri, A – Sandelin, E – Torkkel, T – Äimä, K. (2013) *Elinkeinoverotus 2013*. Edita: Helsinki

Gutmann, D – Raingeard de la Blétière, E. (2017) CC(C)TB and International Taxation. *EC Tax Review*. Vol.26, No. 1, p.233-245

Helminen, M. (2012) *EU-Vero-oikeus*. Talentum: Helsinki

Helminen, M. (2005) *Kansainvälinen tuloverotus*. WSOY: Helsinki

Helminen, M. (2013) *Kansainvälinen tuloverotus* 2. uud. p. Edita: Helsinki

Information Notice (2013) *TEST CASE FOR PRIVATE RULING REQUESTS RELATING TO CROSS-BORDER SITUATIONS*, European Commission

Kallio, M – Nielsen, A – Ojala, M – Säskilähti, J. (2013) *Arvonlisäverotus 2013*. Edita: Helsinki

Kasanen, E – Lukka, K – Siitonen, A. (1993) The Constructive Approach in Management Accounting Research. *Journal of Management Accounting Research*. 5 Fall, 243-264.

Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360

Liesegang, C – Runkel, M. (2017) Tax competition and fiscal equalization under corporate income taxation. *International Tax and Public Finance*. DOI 10.1007/s10797-017-9451-6

Ley 41/1964, de junio, de Reforma del Sistema Tributario <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1964-9380> 2.5.2017

Mazurkiewicz, P. (2015) Poland: Changes to the Polish corporate income tax law. *International Tax Review; London*, p.1-2

Myrsky, M – Linnakangas, E. (2009) *Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus*. Talentum: Helsinki

Ojanen, T – Haapea, A. (2007) *EU-oikeuden perusteita II* 2. painos. Edita: Helsinki

Ossa, J. (2006) *Myyntivoittoverotus käytännössä*. Tietosanoma: Helsinki

SOPIMUS Suomen Tasavallan ja Espanjan välillä tulon ja omaisuuden kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi (Verosopimus Suomi-Espanja) 67/1968 ja muutokset 39/1974 ja 109/1991

Suomen Tasavallan hallituksen ja Puolan Kansantasavallan hallituksen välinen SOPIMUS tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi (Verosopimus Suomi-Puola) 26/1979 ja muutokset 13/1995 ja 21/2010

Tuloverolaki 30.12.1992/1535

Van der Made, B (2007) EC unfolds proposals for closer coordination of direct tax systems. *International Tax Review*; London, p.1-2

Verohallinnon tiedote 12.10.2016 *Verosopimus Espanjan kanssa voimaan aikaisintaan 2018* [https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Uutiset/Verosopimus_Espanjan_kanssa_voimaan_aika\(40962\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Uutiset/Verosopimus_Espanjan_kanssa_voimaan_aika(40962)) 2.5.2017

Verohallinnon tiedote 6.3.2017 *Verohallinnolta voi kysyä toisen EU:n jäsenvaltion arvonlisäverotuksesta* [https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Uutiset/Verohallinnolta_voi_kysya_toisen_EUn_jas\(37297\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Uutiset/Verohallinnolta_voi_kysya_toisen_EUn_jas(37297)) 2.5.2017

Viitala, T. (2017) *Yhteisöveron uusi diili* EVAn analyysi No 56

Wolowiec, T – Skica, T – Nedyalkova, A. (2014) Income Taxation Versus Managerial Decisions. *Financial Internet Quarterly “e-Finanse”*. Vol.10, No. 4, p.1-14

LIITTEET

Haastateltava A

Yleistä haastateltavasta

Mikä on ammattinimikkeesi/toimenkuvasi?

Vice President Finance, Ports Solutions

Kauanko olet työskennellyt nykyisessä yrityksessäsi?

Vuodesta -94

Kauanko olet ollut nykyisessä tehtävässäsi?

Suoraan nykyisessä tehtävässä tammikuun alusta mutta käytännössä samoissa tehtävissä vuoden 2012 alusta.

Oletko työskennellyt vastaavissa tehtävissä muissa yrityksissä?

97-98 Group Controllerina silloisessa Metsoon kuuluvassa Timberjackissa.

Oletko työskennellyt vastaavissa tehtävissä ulkomailla?

Australian talousjohtajana, Aasian alueen talousjohtajana ja Saksan talousjohtajana. Sijainnit Australia, Singapore ja Saksa. Nyt Suomessa.

Projektit yrityksessä

Mitä projekteja yrityksellä on/minkä ymmärrät projektina yrityksessä?

Ports Solutionsin kannalta uusien nosturien laitetoimituksia ympäri maailmaa, jossakin määrin huollon isompia retrofitejä ja modernisaatioita. Sen lisäksi yrityksellä on erillisiä projekteja kuten SAP-implemantaatioita tai jonkun verran investointihankkeita. Sen lisäksi on tietenkin – itsekin olen vetänyt ja vedän – yritysosto- ja yritysmyyntiprojekteja. Jos aiheella tähdätään verotukseen, silloin puhutaan laitetoimituksista. Toki verotus liittyy myös investointiprojekteihin sekä yritysosto- ja myyntiprojekteihin mutta ne ovat sitten erilaisia projekteja.

Ovatko projektit samanlaisia vai onko jokainen projekti täysin erilainen?

Eroja on; asiakas on tyypillisesti eri, maa on tyypillisesti eri, toimitustapa, jolla tuote viedään – viedäänkö valmiiksi pystytettynä vai paikan päällä pystytettävänä – on erilainen ja laite voi olla erilainen.

Sen sijaan meillä on projektitoiminnassa käytössä yksi yhteinen prosessimalli – ns. junamalli – jolla projektit viedään läpi. Eli projektitoimitusmalli on vakioitu ja sillä pystytään toimittamaan projekteja eri asiakkaille.

Oletko itse mukana projekteissa?

Kyllä olen johtamassa, seuraamassa ja hallinnoimassa.

Missä vaiheessa olet mukana tai seuraat projektia – vaihteleeko tämä tapauskohtaisesti?

Tarjous- ja myyntivaiheessa, jos on tarvetta, kuukausittaisessa raportoinnissa kaikissa Suomesta, Kiinasta ja Yhdysvalloista tehtävistä myynneistä. Lisäksi projektien takuureportoinnissa. Tarjous- ja myyntivaiheessa mukana sopimuksellisesti, kaupallisesti, hinnoittelullisesti tai strategisesti monimutkaisemmissa tapauksissa. Muuten projektipäälliköt ja tuoteryhmäpäälliköt vetävät projekteja.

Käytännössä seuraan projekteja projektiraportoinnin kautta. Ennustemuutokset vaativat projektitoiminnan esimiehen ja minun hyväksynnän – tämä siis tilanteissa, joissa uudella ennusteella on tulosvaikutus.

Nopeimmat projektit ovat 6-7 kuukautta ja pisimmät 2-3 vuotta. Tulokseen vaikuttaa tietysti se tuloutetaanko osissa vai POC:illa. Seuraamme tässä kuitenkin IFRS:n säännöksiä tarkasti.

Pääsetkö vaikuttamaan tai miten vaikutat projektien toteutukseen?

Johtamalla projektiraportoinnissa sekä asiantuntija-apuna projektipäälliköille.

Oletko mukana ulkomaisissa projekteissa?

Puhutaan vain Suomeen kirjatuihin kaupoista. Lähes kaikki kirjataan Suomeen – on vain harvoja paikkoja, jotka hoidetaan ulkomaisesta toimipisteestä. Projektien hallinta tapahtuu myös Suomesta ja liiketoiminta on puhtaasti globaalia vientitoimintaa. Suomessa on tällä hetkellä yksi projekti ja edellisestä on 6-7 vuotta.

Eri asiat ovat sitten on-site supervisorit (toimituspaikalla läsnä olevat valvojat tai esimiehet). Projektipäällikötkin ovat muutamaa poikkeusta lukuun ottamatta suomalaisia. Yleensä alihankkijoidenkin supervisorit ovat eurooppalaisia.

Mihin maihin yrityksellä on projekteja tällä hetkellä/on ollut viime aikoina (Eurooppa/Aasia/Amerikat)?

Projekteja on kaikilla näillä alueilla. Suurimmat ovat Yhdysvallat, Indonesia, Abu Dhabi, Espanja, Australia, Kanada ja sitten on tietenkin ollut Brasiliaan ja yksi tämän hetken suurimmista on Suomen projekti. Projekti on Meyerin telakalla Turussa ja se on kokoluokaltaan yli 30 miljoonaa euroa.

Mihin maihin suurimmat projektit kohdistuvat?

Nämä käytiin edellisessä kysymyksessä.

Mitä ongelmakohtia tai kysymyksiä projekteihin useimmiten liittyy?

Yleisessä mittakaavassa projektien taloudellinen kannattavuus ja sen ennustaminen. Seuranta tapahtuu kuitenkin automaattisesti. Mutta esimerkiksi projektien aikataulutusta voi olla ongelma riippuen yrityksestä ja sen alihankkijoista. Tekninen toteutus tuottaa harvemmin ongelmia. Lisäksi ongelmia voi syntyä erilaisten Force Majeure-olosuhteiden takia.

Projektitoiminnan prosessilla on pyritty minimoimaan myös ongelmia. Mutta esimerkiksi alihankkijoiden selviytyminen voi olla ongelma muun muassa Aasiassa, jossa pienempien alihankkijoiden taloudelliset tilanteet voivat riippua toisen yrityksen liiketoiminnasta. Toki yritys käyttää kuitenkin enimmäkseen vakavaraisia ja taloudellisesti vahvalla pohjalla olevia alihankkijoita.

Olemme puhtaasti alihankintaa käyttävä talo. Suomessa meillä on noin 150 henkilöä, jotka ovat projektien hallintohenkilökuntaa. Tuote ja design suunnitellaan itse mutta raaka viivan piirtäminen alihankitaan, kaikki komponenttiikka alihankitaan lukuun ottamatta niitä omia komponentteja, jotka lähetetään Suomesta. Teräsrakenteet alihankitaan, laivaukset alihankitaan - meillä ei ole omia laivoja- ja asennustyö siteilla (toimituspaikoilla) alihankitaan. Olemme puhtaasti projektinhallintaorganisaatio. Oma serviceä (huoltoliiketoiminnan henkilöstö) käytetään tietysti sopivassa mittakaavassa ja warranteissa (takuutapauksissa).

Verotukseen liittyviä kysymyksiä ovat esimerkiksi permanent establishment (kiinteä toimipaikka) asiat, tuloverotukseen ja arvonlisäverotukseen liittyvät asiat, tulliasiat sekä joskus myös henkilöverotukseen ja sosiaaliturvaan liittyvät asiat.

Verotus yrityksessä

Oletko tehtävässasi mukana verotukseen liittyvissä kysymyksissä?

Ports Solutionsin osalta verotus kuuluu minun vastuualueeseeni. Teemme läheistä yhteistyötä paljon henkilö B:n kanssa. Joihinkin maihin teen päätökset itse mutta kuten mainittu keskustelemme paljon henkilö B:n kanssa ja laadimme konseptit. Käytämme myös paljon ulkoisia toimijoita näissä asioissa mutta verotusasiat ovat lopulta minun vastuullani sekä projektiliiketoiminnassa että jossain määrin yleiseen tuloverotukseen liittyviä päätöksissä.

Loppujen lopuksi on minun, eli businesspäätös rekisteröidytäänkö verovelvolliseksi jossain valtiossa. Henkilö B tukee mutta hän ei päättä – se on businesspäätös. Tietysti jos täytyy rekisteröityä, niin silloin rekisteröidytään. Jos liikutaan rajapinnassa, niin silloin on joustovaraa. Tyypillisesti olemme valtiossa paikalla alle kuusi kuukautta ja melkein aina alle 12 kuukautta. Tässä tullaan paikalliseen verolainsäädäntöön, syntyykö permanent establishment.

Meidän lähtökohtainen politiikkamme yrityksessä on ollut aikaisemmin ja on yhä, että pyritään rekisteröitymään niin harvaan paikkaan kuin mahdollista. Riippuu tietysti maasta; voi olla, että maassa on käytössä esimerkiksi withholding tax, jolloin asiakas joutuu perimään meiltä withholding taxin.

Arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröidytään pikkuisen helpommin kuin tuloverovelvolliseksi. Meillä on tiettyihin maihin jatkuvaa toimintaa ja syntyy koko ajan arvonlisäverollista ostoa, joten on järkevää rekisteröityä verovelvolliseksi. Arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityminen on enemmän hallinnollinen toimenpide kuin tuloverovelvolliseksi rekisteröityminen. Sanotaanko, että ero EU:ssa on, että jos ollaan rekisteröidytty arvonlisäverovelvolliseksi, niin VAT -palautus (arvonlisäveron palautus) on automaattinen ja nopeampi kuin cash payback järjestelmillä ja kun lähdetään jälkikäteen hakemaan VATia takaisin.

Tiedätkö verotuksen vaikutuksesta yrityksen liikevaihdossa – voiko verotuksella olla suurikin vaikutus yrityksen talouteen/toimintaan?

Sinänsä liikevaihtoon ei mutta tulokseen, tai nettotulokseen, voidaan tehdä isokin vaikutus. Tietenkin esimerkiksi arvonlisäverotuksessa sillä voi olla suurikin merkitys, jos jossain valtiossa ei saada arvonlisäveroa takaisin esimerkiksi asennuskaluston vuokrista. Sillä on suora vaikutus projektien kannattavuuteen. Sen verran järkevä täytyy kuitenkin olla, että ei ihan joka maassa rekisteröidytä verovelvolliseksi yhden kymppitonnin takia. Rekisteröitymisestä tulee kuitenkin aina hallinnollisia kustannuksia ja koska yleensä käytämme ulkopuolista partneria selvityksessä ja toimissa valtiossa, se on kaikki ylimääräistä kustannusta. Muutamia maita pystymme hallinnoimaan Suomesta.

Miten yritys on varautunut verotukseen liiketoiminnassaan ja yleisesti ottaen (esimerkiksi valitut henkilöt käsittelemässä verotukseen liittyviä kysymyksiä tai tapauksia)?

Osana meidän myyntiprosessia selvitetään tai pyritään selvittämään mahdolliset asiat TLV:n ja ALV:n osalta. Usein isompiin projekteihin liittyy monissa maissa julkista rahaa tai investointihelpotuksia tai muuta vastaavaa. Usein asiakas voi olla globaali operaattori, joka voi olla myös uusi tekijä menessään johonkin maahan. Ostaessaan esimerkiksi terminaalin asiakkaat haluavat jo tarjousvaiheessa selvittää veroasiat.

Tämän lisäksi meillä on erillinen vero-osasto – henkilö B – ja ulkoisia toimijoita. Ja samalla tavalla omassa busineksessä kaikki veroasiat kiertävät minun kauttani. Tähän ollaan siis varauduttu mutta kyseessä on asia, jossa voisi olla lisätehoja saatavissa. Aivan varmasti on arvonlisäverohukkaa koko ajan. Mutta vastapainona mikä on vaivan kustannus? Lisäksi tiettyihin maihin tehdään myös veroilmoituksia tavallaan suojaamistarkoituksessa.

Onko tiettyjen valtioiden kanssa erillisiä toimenpiteitä?

Esimerkiksi Venäjän kanssa jo sen takia, että rupla ei ole vapaasti vaihdettava valuutta ja venäläisistä sopimuskäytännöistä johtuen, Venäjälle tehdyt kaupat myydään tytäryhtiölle. Venäjällä juuri esimerkiksi verotusaspektin (näkökulman) takia. Näin toimimme Venäjällä kuin paikallinen toimija ja sen lisäksi konsernilla on sisäinen kauppa. Käytännössä Suomesta hoidetaan koko projekti Venäjälle mutta paperit kiertävät Venäjän toimipisteen kautta verotuksen, valuutan ja sopimusriskien takia.

Vastaavia maita, jossa kauppa tehdään kohdemaan tytäryhtiön läpi, on myös muutama muu. Tälläkin tavalla voidaan varautua.

Projektit ja verotus

Miten verotuksellisia kysymyksiä lähestytään projekteissa (suunnittelussa/toteutuksessa/ongelmatapauksissa)? Oletko itse mukana?

Vastaus on tullut jo aikaisemmin mutta lisäksi tiettyihin maihin ja projektista liittyen myyntilaskelmassa varataan kustannuksia verotukseen liittyvien hallinnollisten asioiden hoitamiseen. Nämä toimivat varauksena projektin loppuun asti.

Onko yrityksellä olemassa lista tarkistettavista asioista projekteille ja erityisesti projektien verotukselle?

Voi olla, että on lista olemassa. Mutta pääsääntöisesti tarkistetaan, syntyykö PE, alv-vollisuus, HR- ja sosiaaliturvan verovelvollisuus. Mutta koska toimimme alihankkijoiden kautta, esimerkiksi veroriskin osuus sosiaaliturvaverotuksen osalta on siirretty alihankki-

joille. Mehän maksamme sen lopulta alihankkijoille seuraavissa projekteissa. Se on kuitenkin alihankkija, joka tekee työtä maassa, emme me. Käytännössä tarkistetaan PE-aspekti ja ALV-aspekti.

Onko kaikki on-site-henkilöstö toisin sanoen aina alihankkijoilta vai lähetetäänkö Suomesta välillä omaa henkilöstöä paikan päälle?

Välillä meillä on osaavampia insinöörejä Suomessa, jotka tekevät myös sitetyötä, eli komissioinsinöörejä. Toisin sanoen kyllä välillä paikan päälle lähtee myös omia toimihenkilöitä.

Kuinka paljon verotukseen liittyviä kysymyksiä tutkitaan aloitettaessa projektia? Riippuko tämä projektista?

Riippuu projektista. Tähän on kuitenkin vastattu jo aikaisemmin. Verotukselliset asiat saattavat myös olla osa asiakkaan kanssa käytäviä sopimusneuvotteluita. Meillä asiakas voi olla tietyissä maissa arvonlisäverosta tai sales taxista vapautettu. Lisäksi eri maissa on erilaisia investointitukia.

Tutkitaanko tapaukset yksi kerrallaan vai toimitaanko projekteissa aikaisemman tiedon perusteella?

Edelleen riippuu maasta, jotkut tapaukset ovat itsestään selviä – olemme tulovero- ja arvonlisäverovelvollisia. Näissä tapauksissa tehdään asiakkaalle jo myyntivaiheessa selväksi, että tulemme laskuttamaan VATin. Tulovero on tulovero ja ikävää työtä. Tulovero saadaan kuitenkin yleensä verosopimuksien valossa Suomessa takaisin. Poikkeuksia on tietenkin. Lisäksi pitää miettiä mikä on yrityksen kannalta järkevämpi verokanta, Suomen vai toisen valtion, ja mikä lasketaan verotettavaksi tuloksi johonkin maahan, koska kiinteitäkin kustannuksia on aina.

Arvonlisävero on hankalin asia, koska – vaikka se läpilaskutuserä onkin – jos syntyy arvonlisäverovelvollisuus eli pitää tilittää verottajalle myynnistä arvonlisäveroa eikä sitä ole asiakkaalta laskutettu, niin joudutaan neuvottelemaan uudestaan asiakkaan kanssa arvonlisäveron laskutus. Tällöin voi syntyä ”out of pocket” tilanne, jossa maksetaan verottajalle arvonlisävero mutta sitä ei olla laskutettu asiakkaalta.

Voiko tästä syntyä riita asiakkaan kanssa tai voiko ALV jäädä yrityksen maksettavaksi?

Teoriassa kyllä mutta se on asiakkaallekin läpivirtauserä, koska asiakaskin saa yleensä vähentää summan. Tämän jälkeen on vain kyse siitä, mikä on vaikutus kassavirtaan. Sen takia myös yleensä laskutamme arvonlisäveron asiakkaalta suoraan, jos arvonlisävero pitää maksaa.

Onko verotuksen kanssa ilmennyt ongelmatilanteita projekteissa? Oletko itse ollut mukana näissä projekteissa? Miten tilanteet ratkaistiin? Opittiinko yrityksessä tilanteesta tai vaikuttiko ongelmatilanteen ratkaisu seuraaviin projekteihin jollain tavalla?

Koko ajan opitaan. Jossain projektissa on esimerkiksi opittu, että pitää rekisteröityä ja seuraavalla kerralla on rekisteröidyty ajoissa. Maahantuonnin VATit ovat sellaiset, joita usein opitaan maa per maa; miten toimitat, millä incotermsillä (toimitusehdolla) toimitat ja kuka tuo maahan. Joissakin maissa on merkitystä, miten tai kuka tuo maahan ja millä incotermsillä. Esimerkiksi kuka on maahantuonnin VATista velvollinen ja kuka sen voi saada takaisin.

Tämän lisäksi on tietenkin välillä ollut joidenkin maiden verottajien kanssa neuvotte-
luita siitä mikä on maksettava tulovero. Ne on kuitenkin kaikki selvitetty.

Tarkoitatko, että yritys pystyy neuvottelemaan valtioiden verottajien kanssa?

Yleensä käytetään jotakin Big Fouria (KPMG, Ernst & Young, Deloitte, PricewaterhouseCoopers) apuna mutta on pystynyt neuvottelemaan.

Olisiko mielestäsi jotenkin mahdollista helpottaa tai selkeyttää projektien ja verotuksen yhteyttä yrityksessä tai työssäsi?

Meillä on käytännössä olemassa lista, jota seurata, vaikka sitä ei eksplisiittiseksi listaksi olekaan tulostettu. Koulutus on varmaan yksi hyvä asia. Pidämme henkilö B:n kanssa ostajille ja projektipäälliköille koulutuksia. Lisäksi tiettyihin maihin mietitään etukäteen, miten tai kuka myy. On olemassa maita, joissa verosäännöt ovat muuttumassa kesken projektin. Jos lokaali administraatio on menossa liian hankalaksi, on järkevää, että käytetään paikallista tytäryhtiötä myyntiyhtiönä, koska sillä on jo yhteydet olemassa.

Maailmassa on valtioita, joissa osavaltioiden tai asiakkaiden välillä voi olla eroja. Eurooppa on keskimäärin helpompi alue kuin muu maailma. Tietyt asiat voi oppia vain kokemuksen kautta. Esimerkiksi henkilö B lukee paljon sopimuksien vero-osioita, sillä se on hänen tarkempaa osaamisaluettaan ja minä luen sopimuksia laajemmin.

Mistä asioista on mielestäsi tärkeintä ottaa selvää projektien verotuksessa ennen aloittamista, kesken projektin ja projektin päätyttyä?

Keskeistä on muistaa selvittää ALV, TLV, HR ja sosiaaliturva. Projektin päätyttyä on enimmäkseen hallinnollisia prosesseja; esimerkiksi täytyy muistaa purkaa rekisteröitymiset, jos niitä ei tarvita. Näissä on kuitenkin pitkä aikaväli. Moneen maahan esimerkiksi vuoden 2017 veroilmoitus pitää toimittaa vuonna 2018 ja lopullinen verotuspäätös tulee vuonna 2019. Verotus on kuitenkin pääsääntöisesti kalenterivuosi-kohtaista.

Joissain maissa tämä toki poikkeaa. Esimerkiksi Intiassa ja Japanissa verovuosi on huhtikuun ensimmäisestä maaliskuun loppuun. Australiassa se on puolestaan heinäkuun

alusta kesäkuun loppuun. Yhdysvalloissa on myös muutamia poikkeuksia. Euroopassa kaikki taitavat kuitenkin noudattaa kalenterivuotta.

Tämän lisäksi vaikuttaa myös esimerkiksi se, että Euroopassakin meillä löytyy maita kuten Venäjä ja Ukraina, jotka ovat kassa- eikä suoriteperusteisia valtioita.

Kaiken tämän lisäksi pitää mainita meidän järjestelmäympäristömme. Kun joudutaan rekisteröitymään veroihin, luomaan verokoodeja ja plant abroadia (tehdas ulkomailla), tulee ongelmia. Järjestelmä ei ole joustava näiden luonnissa ja se aiheuttaa sisäisiä hallinnollisia ja logistisia haasteita. Voi olla, että tänään neuvotellaan kaupasta, joka allekirjoitetaan huomenna ja järjestelmään saadaan plant abroad vasta kahden kuukauden päästä. Ennakkolasku haluttaisiin kuitenkin lähettää jo nyt mutta se ei onnistu ilman plant abroadia.

Huomaatko työssäsi ja/tai yrityksessä onnistuneen verosuunnittelun/verotuksen projektissa vai jävätkö ne huomaamatta? Korostuvatko epäonnistumiset?

Tämä vähän riippuu, koska tapauksia on niin erilaisia. Joskus asiat menevät todella hyvin. Meillä on yrityksen historiassa tapauksia, jossa esimerkiksi Yhdysvaltojen sales taxin palautuksessa on mennyt vuosia. Jotkut tapaukset ovat yrityksen verokannan kannalta hyviä ja jotkut huonoja. Tämä näkyy sisäisessä raportoinnissa. Lisäksi verotus näkyy erityisesti valtioissa, joissa on niin vakiintunutta toimintaa, että yritys on siellä arvonlisäverovelvollinen. Näissä maissa ei ole niin sanottua VAT-vuotoa. Toisaalta kaikkialle ei kannata rekisteröityä mutta jos on jatkuvalla syklillä projekteja, rekisteröityminen on viisasta. Verosuunnittelusta ei ”retostella” vaikka sitä tehdäänkin. Joskus voimme tosin olla henkilö B:n kanssa tyytyväisiä.

Onko sinulla jotain lisättävää josta ei vielä keskusteltu?

Ei tämä oli hyvä. Organisaatiossa esimerkiksi projektipäälliköille asia on hieman hankala ymmärtää ja he eivät tiedä aina miksi juuri heidän pitää tätä asiaa miettiä. Projektipäälliköinä on usein teknikkoja, insinöörejä ja diplomi-insinöörejä – ei edes tuotantotaloutta lukeneita. Mutta he ymmärtävät kyllä, kun asian heille selittää – ovat teräväjärkisiä kaveriteita. He myös aktiivisesti hakevat tietoa ja neuvoa ja ymmärtävät, että verotuksesta voi tulla kallis lasku.

Haastateltava B

Yleistä haastateltavasta

Mikä on ammattinimikkeesi/toimenkuvasi?

Head of Tax Management. Vastaan koko konsernin verokoordinoinnista, verosuunnittelusta, siirtohintadokumentoinnista, verotukseen liittyvistä kehitysprojekteista ja konsernin veroraportoinnista. Lisäksi autan kirjanpitiimiä ja muita tiimejä tarvittaessa verotukseen liittyvässä neuvonannossa. Kirjanpitiimillä tarkoitan sekä Suomen että ulkomaiden kirjanpitiimejä sekä palvelukeskuksia. Vastaan konsernin legal-rakenteesta. Lakiosasto vastaa tietysti lakipuolen näkökulmasta mutta minä vastaan siitä, miten suunnitellaan konsernin rakennetta. Konsernin legal-rakenteella tarkoitan, että jos meillä on jossain valtiossa useampi juridinen yhtiö, on minun tehtäväni miettiä, miten saisimme ne tehokkaasti yhteen. Tällä tavalla säästetään hallinnollisissa kuluissa.

Tämän lisäksi on tietysti projektit. Autan projekteissa ja niihin liittyvissä veroasioissa. Saan tällä hetkellä yritysoston takia paljon kysymyksiä esimerkiksi Saksasta. Jos heillä on projekti, he haluavat tietää sen mahdollisesta verokohtelusta. Heillä on oma vero-osastonsakin mutta autan tarvittaessa. Toimenkuva on aika laaja – sanotaan näin.

Kauanko olet työskennellyt nykyisessä yrityksessä?

Viisi vuotta ja kolme kuukautta.

Kauanko olet ollut nykyisessä tehtävässäsi?

Viisi vuotta ja kolme kuukautta.

Oletko työskennellyt muissa tehtävissä nykyisessä yrityksessäsi?

En ole tässä yrityksessä – tulin tähän positioon.

Oletko työskennellyt vastaavissa tehtävissä muissa yrityksissä?

Valmistuin 1994 ja siitä asti olen tehnyt vain verotukseen liittyviä tehtäviä. Aluksi olin töissä Suomen verohallinnossa ja sen jälkeen eri konserneissa verotukseen liittyvissä tehtävissä.

Oletko työskennellyt vastaavissa tehtävissä ulkomailla?

En ole työskennellyt ulkomailla mutta olen tehnyt töitä ulkomaalaisomisteisissa yrityksissä. Yhtenä esimerkkitapauksen yritys, jonka emoyhtiö oli japanilainen. Hoidin yrityksessä Pohjoismaiden ja Baltian maiden verotusta.

Projektit yrityksessä

Mitä projekteja yrityksellä on/minkä ymmärrät projektina yrityksessä?

Meillä on projekti, kun teemme asiakkaan kanssa kauppaa nosturitoimituksesta. Tietysti myös yritysostot ja yritysmyyntit ovat projekteja ja ne tulevat aina minulle. Minulta kysytään mitä veroseikkoja tapauksiin liittyy ja miten osto tai myynti olisi viisainta tehdä. Normaalin liiketoiminnan projekteja ovat kuitenkin laitetoimitukset ja niiden kautta itse ajattelen tätä asiaa.

Ovatko projektit samanlaisia vai onko jokainen projekti täysin erilainen?

Minun mielestäni projektit eivät ole samanlaisia. Asiakkaalla on aina omat tarpeet ja tietysti sopimusehdot voivat olla erilaiset. Minun mielestäni jokainen projekti pitää tutkia omana tapauksenaan. Toisaalta, jos ollaan tehty jossain maassa lyhyen ajan sisällä toinen vastaavanlainen projekti, johon on mahdollisesti käytetty ulkopuolista apua, ei neuvonantajalta kysyä enää uudestaan. Näissä käytetään aiemmin saatua tietoa hyväksi. Tietysti pitää tarkastella ovatko sopimukset ja ehdot olleet samanlaiset ja onko valtion lainsäädäntö vielä sama. Yhteenvetona projektit ovat kuitenkin yksilöllisiä.

Oletko itse mukana projekteissa?

En ole mukana kaikissa projekteissa mutta olen kyllä monissa tapauksissa. Tällä hetkellä on ruvennut tulemaan enemmän pyyntöjä veroneuvonnasta tai -koulutuksesta yrityksen sisällä, koska olemme tehneet ihmiset tietoisiksi, että tarjoamme tällaista.

Ports Solutionsin osalta projekteihin liittyviä kysymyksiä tulee enemmän henkilö A:lta. Henkilö A ilmoittaa minulle jo tarjousvaiheessa, että kaupan mahdollisesti edetessä tulemme tarvitsemaan vastauksia verotuksellisiin kysymyksiin nopeasti. Meistä on henkilö A:n kanssa tärkeää saattaa business (projektipäälliköt ja ostajat) tietoiseksi, että heillä on veroriskejä tai asioita, joita pitää ajatella osana projektia.

Missä vaiheessa olet mukana tai seuraat projektia – vaihteleeko tämä tapauskohtaisesti?

Minulle projektit tulevat yleensä, kun tiedetään, että työ paikan päällä kestää useamman kuukauden – kuudesta kahteentoista kuukautta. Silloin minulta kysytään onko projektilla veroseuraamuksia. Yleensä näissä on kyse useampien laitteiden toimituksesta Ports-toiminnassa.

Olen myös mukana, kun alamme tehdä sopimusta asiakkaan kanssa, katsotaan sopimusehtoja tai mietitään, minkä yhtiön nimissä kauppa tehdään.

Miten päätätte, tehdäänkö kauppa toisen yhtiön nimissä?

On olemassa esimerkiksi tapauksia, joissa voidaan joutua rekisteröitymään toiseen maahan. Tästä aiheutuu kustannuksia ja silloin pitää miettiä hyötyjä. Joudumme katsomaan

busineksen kanssa verotuksellisesta näkökulmasta, onko edullisempaa käyttää paikallista yhtiötä vai rekisteröityä kyseiseen valtioon. Näissä tapauksissa monesti esimerkiksi asennustyö tehdään paikallisesta yhtiöstä mutta itse laitetoimitus tapahtuu Suomesta.

Pääsetkö vaikuttamaan tai miten vaikutat projektien toteutukseen?

Pääsen vaikuttamaan esimerkiksi neuvomalla kannattaako rekisteröityä johonkin valtioon. Esimerkkinä on sellaisia tapauksia, joissa tapahtuu maahantuontia ja tuonnin yhteydessä peritään veroa. Esimerkiksi VATin palautusten takia saattaa olla yrityksen edun mukaista rekisteröityä valtioon. Annan tällaisia ohjeita.

Toisin sanoen pääsen vaikuttamaan mutta täytyy pitää mielessä, että meillä business tekee lopullisen päätöksen siitä, miten projekti verotuksellisesti ja taloudellisesti toteutetaan.

Oletko mukana ulkomaisissa projekteissa?

Portsien projektit ovat pääasiassa ulkomaisia projekteja. Olen kuitenkin myös mukana tapauksissa, joissa toisten maiden yhtiöt - esimerkiksi Yhdysvalloissa - toimittavat esimerkiksi johonkin Euroopan maahan. Annan neuvoja näissä tapauksissa konsernin ulkomaisille yhtiöille.

Mihin maihin yrityksellä on projekteja tällä hetkellä/on ollut viime aikoina (Eurooppa/Aasia/Amerikat)?

Olen itse ollut mukana viimeisimpinä USA:n, Kiinan, Indonesian ja Australian toimituksissa.

Mihin maihin suurimmat projektit kohdistuvat?

Aiemmin mainitut valtiot ovat myös suurimpia projekteja. Tällä hetkellä euromääräisesti suurin projekti kohdistuu Amerikkaan. Sillä on vaikutus myös EU:ssa. Voi olla, että yritys joutuu rekisteröitymään verovelvolliseksi yhdessä EU:n maassa (Puola). Tällaisiakin vaikutuksia voi olla. Vaikka toimitus kohdistuisi yhteen valtioon, se voi vaikuttaa myös toiseen valtioon. Näin voi olla, jos toisesta valtiosta on paljon toimituksia, valmistusta, hankintaa tai palvelujen hankintaa. Vaikka valtiossa työn tekisi alihankkija mutta työ tehdään meidän materiaaleillamme ja meidän nimiimme, voi syntyä rekisteröitymisvelvollisuus.

Mitä ongelmakohtia tai kysymyksiä projekteihin useimmiten liittyy?

Verotuksellisesti suurin ongelma on se, että lainsäädännöt ovat erilaisia. EU:ssa on pyritty harmonisoimaan VATia mutta tulkinnat voivat silti olla valtioiden välillä aivan erilaiset.

Lisäksi mentäessä kehittymättömiin maihin, lainsäädännössä ei ole otettu näitä asioita huomioon. Näissä tapauksissa täytyy tarkastella riskitasoa. Näissä maissa kaikesta ei ole valmista mallia. Riskisimmät alueet lienevät Etelä-Amerikassa ja Kauko-Idässä.

Yhtenä ongelmana ovat myös valtiot, jotka haluavat aggressiivisesti verottaa projekteja tai maahantuontia. Näissä täytyy miettiä miten projekti saadaan verotuksellisesti kannattavaksi. Esimerkkivaltioita tällaista veropolitiikka harjoittavista maista ovat Venäjä ja Intia. Valtioissa on olemassa lainsäädäntö mutta paikallinen viranomainen voi itse päättää miten hän lakia tulkitsee. Oma lukunsa ovat tietysti Afrikan valtiot – meillä ei ole paljon kokemusta sieltä eikä meillä ole omia yhtiöitä monessakaan Afrikan maassa. Näissä valtioissa lainsäädäntö voi muuttua nopeastikin.

Yksi tärkeä haaste tai ongelma on nimenomaan, miten nopeasti yritys pystyy reagoimaan lainsäädännöllisiin tai muihin muutoksiin. Muutoksiin liittyen voidaan myös mainita, että työtä aiheuttaa paljon se, että moni valtio on tiukentanut dokumentointivaatimuksia. Yrityksen täytyy dokumentoida liiketoimiaan paljon enemmän tai toimittaa niitä paikallisille viranomaisille paljon enemmän. Toisin sanoen hallinnollinen työ lisääntyy. Esimerkiksi Espanjassa kaikki laskutiedot kaikista laskuista pitää nykyään raportoida verottajalle; laskun numero, asiakas, laskun päivä, laskun summa jne. Tämä aiheuttaa tietysti myös meille paljon hallinnollista lisätyötä.

Verotus yrityksessä

Oletko tehtävässasi mukana verotukseen liittyvissä kysymyksissä?

Olen mukana lähes pelkästään verotukseen liittyvissä kysymyksissä.

Tiedätkö verotuksen vaikutuksesta yrityksen liikevaihdossa tai tuloksessa – voiko verotuksella olla suurikin vaikutus yrityksen talouteen/toimintaan?

Verotuksella ei ole niinkään vaikutusta liikevaihtoon vaan konsernin viimeisen rivin tulokseen ja siihen, mitä omistajat saavat tästä yhtiöstä. Tarkoituksena on kehittää omistajille lisäarvoa. Verotus tulee suurimmassa määrin esiin konsernin liiketoiminnan kannattavuuden kautta.

Miten yritys on varautunut verotukseen liiketoiminnassaan ja yleisesti ottaen (esimerkiksi valitut henkilöt käsittelemässä verotukseen liittyviä kysymyksiä tai tapauksia)?

Meillä on vero-osasto ja tällä hetkellä on entistä enemmän keskitytty verotukseen. Saksalaisen yrityksen yritysoston kautta minulle on tullut viime aikoina lisää tiimiä.

Myös sisäisellä koulutuksella on tuotu projekteihin liittyvälle henkilöstölle tietoisuutta siitä, mitä pitää ottaa huomioon. Kun koulutamme tiettyä osastoa, meille tulee kyselyitä myös toisilta osastoilta samanlaisesta koulutuksesta. Näin sana leviää.

Onko tiettyjen valtioiden kanssa erillisiä toimenpiteitä?

Projekteja täytyy tarkastella tapaus tapaukselta. Kuitenkin esimerkiksi Venäjä, Intia ja Kiina ovat maita, joille löytyy yritykseltä tiettyjä erikoisohjeistuksia projektihenkilöstölle.

Pyrimme jatkuvasti lisäämään sisäistä ohjeistusta. Projektipäälliköille on tehty Portsien puolella kirjallinen ohje pari vuotta sitten. Ohjeistuksessa kerrotaan esimerkiksi, että tiettyssä projektissa, tiettyssä valtiossa henkilöt eivät saa tehdä työtä valtiossa tiettyä pidempää aikaa. Näin vältetään rekisteröitymisvelvollisuus. Toisin sanoen panostamme sisäiseen ohjeistukseen.

Monessako valtiossa yritys on rekisteröitynyt verovelvolliseksi?

Suomen yritys – tällä hetkellä yrityksellä on kiinteä toimipaikka yhdessä valtiossa (Espanja) mutta mahdollisesti kohta toisessakin (Puola). Espanjan kiinteä toimipaikka voidaan kuitenkin poistaa, jos hallinnolliset tehtävät alkavat käydä liian raskaiksi.

Jos otetaan huomioon arvonlisävero, VAT-rekisteröinti, GST-rekisteröinti (Goods and service tax) tai Amerikassa käytettävä sales tax, yritys on rekisteröitynyt verovelvolliseksi seitsemässä maassa. Aiemmin mainitusta yritysostosta seurauksena Saksan yhtiöllä on kiinteitä toimipaikkoja kolmessa valtiossa ja arvonlisäverorekisteröityminen 15 valtiossa. Tätä pyritään nyt karsimaan. Yrityskulttuurierot ja liiketoiminnassa käytettävät mallit vaativat ostettua yritystä rekisteröitymään aikaisemmin näin monessa valtiossa.

Tarkastellaanko rekisteröitymisiä vuositasolla? Milloin rekisteröitymiset puretaan?

Kyllä tarkastellaan joka vuosi. Esimerkiksi Norjasta purettiin tämän vuoden alussa rekisteröityminen, sillä siellä ei ole tällä hetkellä tai lähitulevaisuudessa näkyvissä projektitoimintaa. Rekisteröinnit pyritään purkamaan mahdollisimman pian sen jälkeen, kun niiden tarve päättyy.

Projektit ja verotus*Miten verotuksellisia kysymyksiä lähestytään projekteissa (suunnittelussa/toteutuksessa/ongelmatapauksissa)? Oletko itse mukana?*

Business (henkilö A) ja vero-osasto (pääasiassa henkilö B) miettivät, tehdäänkö toimitus suomalaisen yhtiön nimissä vai paikallisesta yhtiöstä ja syntykö rekisteröitymisvelvoite. Lisäksi mietitään tavaravirtoja; mistä tavaroita ja palveluita toimitetaan sekä kuka nämä toimittaa. Lähtökohtaisesti pitää selvittää erityisesti mainitut tavara- ja palveluvirrat – ne määrittelevät verotuksen. Toki mietimme myös projektin kestoja.

Jos syntyy tarve rekisteröityä, mietitään onko valtiossa jo yhtiö, jonka kautta kauppa voidaan tehdä. Joidenkin maiden yhtiöt eivät myöskään ole tottuneet hoitamaan pitkäaikaista projektia. Näissä tapauksissa joudutaan suunnittelemaan paikallisen yhtiön kanssa miten projekti hoidetaan. Projektit ja niiden suunnittelu ovat tapauskohtaisia kuten aiemmin mainittu.

Sopimusehdot ovat myös merkittävä osa-alue. Esimerkiksi maahantuonti voi monissa maissa synnyttää rekisteröintivelvoitteen. Esimerkiksi yrityksemme Norjan rekisteröinti aiheutui toimitusehdoista. Toimitusehdoissa ilmoitimme Norjaan olevamme maahantuojia. Näin ollen maahantuonnin arvonlisävero jäi meidän maksettavaksemme ja jotta saisimme tuon veron takaisin, meidän piti rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi. Tästä oppi sekä business että yritys.

Onko yrityksellä olemassa lista tarkistettavista asioista projekteille ja erityisesti projektien verotukselle?

Meillä on olemassa lista ihmisten mielissä; ensin pitää ymmärtää tavara- ja palveluvirrat, sen jälkeen toimitusehdot ja projektin kesto – nämä ovat ensisijaisen tärkeitä. Lisäksi mietitään, käytetäänkö alihankkijoita vai omia työntekijöitä. Näistä se lähtee.

Kuinka paljon verotukseen liittyviä kysymyksiä tutkitaan aloitettaessa projektia? Riippuko tämä projektista?

Projektit käydään läpi yleensä tapauskohtaisesti ja suunnittelu on melko kattavaa. Poikkeuksia tietysti on kuten aiemmin mainittu esimerkiksi, jos toimitamme lyhyellä aikavälillä useamman laitteen samaan maahan ja samoilla ehdoilla.

Tutkitaanko tapaukset yksi kerrallaan vai toimitaanko projekteissa aikaisemman tiedon perusteella?

Olemme olleet Espanjassa verorekisteröitynä jo 15 vuotta. Tiedämme pitkälti miten asiat menevät, joten meidän ei tarvitse käyttää ylimääräistä aikaa verotuksen suunnitteluun. Näissä tapauksissa toimitamme samalle vanhalla kaavalla. Yleensä tapaukset tutkitaan kuitenkin yksi kerrallaan.

Onko verotuksen kanssa ilmennyt ongelmatilanteita projekteissa? Oletko itse ollut mukana näissä projekteissa? Miten tilanteet ratkaistiin? Opittiinko yrityksessä tilanteesta tai vaikuttiko ongelmatilanteen ratkaisu seuraaviin projekteihin jollain tavalla?

On tapauksia, joissa yritys on joutunut rekisteröitymään verovelvolliseksi jälkikäteen. Esimerkiksi tällä hetkellä yritysoston kohteena olleella saksalaisella yrityksellä oli projekti, jonka takia yritys joutui rekisteröitymään verovelvolliseksi takautuvasti. Verovelvollisuus koski sekä tätä että viime vuotta. Tästä tulee viivästysseuraamuksia, koska jou-

dumme maksamaan veroja jälkikäteen. Toisin sanoen projektin venyessä voi tulla ongelmia. Suomen yrityksellä kävi samankaltainen tilanne Espanjassa mutta siitä on vuosia. Näitä ei kuitenkaan tapahdu usein.

Rekisteröitymisvelvollisuus voi tulla esiin myös verotarkastuksessa. Yrityksellä kävi näin Israelin kanssa. Meidän näkemyksemme mukaan rekisteröitymisvelvoitetta ei synnytynyt, joten kiinteää toimipaikkaa ei luotu. Israelin verottaja teki kuitenkin verotarkastuksen ja totesi, että meille syntyi kiinteä toimipaikka. Tässä ei ollut kyse edes tulkintaeroista vaan meiltä jäi vain jotain huomaamatta. Maksoimme jälkikäteen veroja Israeliin mutta onneksi valtioilla on verosopimus ja saimme vastaavan summan hyvityksenä Suomen verottajalta. Näistä voi kuitenkin tulla lisäkustannuksia ja niillä on aina hetkellinen vaikutus kassavirtaan.

Pystyykö yritys neuvottelemaan verotuksesta kohdevaltioiden verottajien kanssa?

Tietyt maat mahdollistavat neuvottelut tai sopimisen mutta näissäkin on haasteensa. Jos sopiminen tulee vastaan verotarkastuksessa, on mahdollista, että Suomen verottaja ei hyvitä sopimussummaa. Tällöin ei ole kysymys siirtohinnoittelusta tai muista lainsäädännöllisistä ongelmista. Suomen verottaja näkee tämän vain sopimuksena yrityksen ja toisen valtion välillä. Näissä tapauksissa voidaan joutua maksamaan kaksinkertainen vero. Vaikka verosopimukset sen mahdollistavatkin, emme ole lähteneet riitauttamaan verotuspäätöksiä näissä tapauksissa. Emme yleensä riitauta verotuspäätöksiä. Näissä tapauksissa hyväksymme kaksinkertaisen verotuksen. Pienissä summissa emme edes hae hyvitystä Suomen verottajalta, sillä prosessi voi olla pitkä ja voimme joutua käyttämään ulkopuolisia asiantuntijoita. Täytyy aina miettiä kustannus-hyöty-suhdetta.

Olisiko mielestäsi jotenkin mahdollista helpottaa tai selkeyttää projektien ja verotuksen yhteyttä yrityksessä tai työssäsi?

Koulutuksella tietysti. Voisi myös olla hyvä, jos meillä olisi fyysinen tarkastuslista verotuksellisista asioista, joita pohtia projektin yhteydessä. Lisäksi voisimme yrityksessä miettiä enemmän, toimitammeko Suomesta vai käytämmekö paikallista yhtiötä.

Mistä asioista on mielestäsi tärkeintä ottaa selvää projektien verotuksessa ennen aloittamista, kesken projektin ja projektin päätyttyä?

Aloittamisen yhteydessä ja kesken projektia selvitettäviä asioita on jo käyty läpi. Projektin päätyttyä on kuitenkin vielä jotain seikkoja. Kaikki veroilmoitukset täytyy tehdä loppuun asti ja rekisteröinti purkaa sen jälkeen, kun sitä ei enää tarvita. Dokumentaatio täytyy myös säilyttää. Monesti meillä voi olla verotarkastuksessa vaikeaa löytää dokumentaatiota, jos projektissa toimineet ihmiset ovat jo lähteneet yrityksestä. Verotarkastus voi tapahtua esimerkiksi 5-6 vuotta projektin jälkeen.

Voiko toisen valtion verottaja tehdä verotarkastuksen maahan toimitetulle projektille, vaikka ette ole rekisteröityneet kyseissä valtioissa?

Se vaatii kyseisen maan verottajalta paljon resursseja, sillä emme ilmoita valtioon mitään, jos emme ole siellä rekisteröityneitä. Yksi tapa päästä projektien toteutuksen jäljille on, jos haemme työntekijöille työlupia. Valtion verottaja voi kiinnostua, jos lupa on haettu pidemmäksi aikaa. Lisäksi verottaja voi päästä käsiksi projektin dokumentaatioon asiakasyritykselle tehdyn verotarkastuksen kautta.

Huomaatko työssäsi ja/tai yrityksessä onnistuneen verosuunnittelun/verotuksen projektissa vai jäävätkö ne huomaamatta? Korostuvatko epäonnistumiset?

Verotuksen näkökulmasta korostuu, jos tulee jälkiveroja tai rekisteröitymisiä jälkikäteen. Epäonnistumiset huomataan useammin kuin onnistumiset. Onnistumiset nähdään usein vain normaalina liiketoimintana, joten ne eivät nouse esiin.

Onko sinulla jotain lisättävää, josta ei vielä keskusteltu tai, jota haluaisit korostaa?

Ei ollut näihin lisättävää.