

SUOMALAISYRITYKSEN ETABLOITUMINEN KIINAAN VEROTUKSEN NÄKÖKULMASTA

Riitta Väänänen

Opinnäytetyö
Helmikuu 2010

Liiketalouden koulutusohjelma
Yhteiskuntatieteiden, liiketalouden ja hallinnon ala





Tekijä(t) VÄÄNÄNEN, Riitta	Julkaisun laji Opinnäytetyö	Päivämäärä 5.2.2010
	Sivumäärä 52	Julkaisun kieli suomi
	Luottamuksellisuus () saakka	Verkojulkaisulupa myönnetty (X)
Työn nimi SUOMALAISSYRITYKSEN ETABLOITUMINEN KIINAAN VEROTUKSEN NÄKÖKULMASTA		
Koulutusohjelma Liiketalouden koulutusohjelma		
Työn ohjaaja(t) KANANEN, Marja-Liisa		
Toimeksiantaja(t) Jyväskylän seudun kehittämissyhtiö Jykes Oy		
<p>Tiivistelmä</p> <p>Opinnäytetyössä tutkittiin suomalaisyritysten etabloitumista Kiinaan näkökulman ollessa verotuksessa. Tutkimusongelma tiivistettiin kahteen kysymykseen: millä tavoin yritys voi etabloitua Kiinaan ja mitä sen pitää ottaa huomioon ennen etabloitumista. Tutkimusmenetelmä oli laadullinen ja tyypiltään kuvaileva. Tavoitteena oli tuottaa Kiinan verotuksesta tiivis tietopaketti etabloitumista harkitsevalle yritykselle. Työn toimeksiantajana toimi Jyväskylän seudun kehittämissyhtiö Jykes Oy.</p> <p>Tutkimuksen teoreettisessa viitekehyksessä käsiteltiin etabloitumismuotoja, Kiinan yritysverotusta, siirtohinnoittelua, tulojen kotiuttamista ja verosuunnittelun mahdollisuuksia. Lähteinä käytettiin mahdollisimman ajantasaisia sähköistä ja kirjallista aineistoa. Tutkimuksen empiriaosuus toteutettiin haastattelulla neljän keskisuomalaisen yrityksen edustajia. Haastattelumuodoksi valittiin teemahaastattelu. Haastatteluissa korostuivat yritysten omat kokemukset Kiinan markkinoille etabloitumisesta, siellä toimimisesta ja kohdatuista ongelmista.</p> <p>Suomalaisyritys voi etabloitua Kiinaan perustamalla yrityksen yksin tai kiinalaisen osapuolen kanssa tai sivuliikkeen tai edustuston. Myös toimiminen ilman kiinteää toimipaikkaa on mahdollista esimerkiksi edustajan välityksellä. Kiinteän toimipaikan olemassaolo vaikuttaa olennaisesti verovelvollisuuden syntymiseen. Yrityksen toimiessa ilman kiinteää toimipaikkaa se on verovelvollinen vain Suomessa, kun taas toiminta kiinteässä toimipaikassa asettaa yrityksen verovelvolliseksi Kiinassa.</p> <p>Ulkomaille etabloitumisen kannattavuutta laskettaessa verotus nousee tärkeään rooliin. Yrityksen tulisi olla perillä Kiinan yritysverotusta koskevasta lainsäädännöstä. Konsernille myös siirtohinnoitteluohjeiden tunteminen on tärkeää. Lainsäädäntö muuttuu koko ajan, mikä vaatii yrityksiä olemaan valppaita toimintaa suunnitellessaan. Ennen etabloitumista yrityksen kannattaa ottaa selvää Kiinan markkinoista ja kulttuurista. Suhdeverkostot ovat Kiinassa tärkeitä ja jo ennen etabloitumista on tarpeellista luoda kontakteja.</p>		
Avainsanat (asiasanat) verotus, kansainvälistyminen, Kiina		
Muut tiedot		



Author(s) VÄÄNÄNEN, Riitta	Type of publication Bachelor's Thesis	Date 5.2.2010
	Pages 52	Language Finnish
	Confidential <input type="checkbox"/> Until	Permission for web publication <input checked="" type="checkbox"/>
Title THE ESTABLISHMENT OF A FINNISH COMPANY IN CHINA FROM THE VIEWPOINT OF TAXATION		
Degree Programme Business Administration		
Tutor(s) KANANEN, Marja-Liisa		
Assigned by Jyväskylä Regional Development Company Ltd.		
Abstract <p>The topic of this qualitative and descriptive study was the establishment of a Finnish company in China from the point of view of taxation. The research problem can be summarized in two questions. In which ways can a Finnish company establish itself in China? What should the company take into consideration before establishment? The aim of the study was to produce a compact guide to taxation in China for a company considering establishing itself in China. The study was assigned by Jyväskylä Regional Development Company Ltd.</p> <p>The theoretical framework discusses different forms of doing business, corporate taxation in China, transfer pricing, income repatriation to Finland and possibilities for tax planning. Up-to-date electronic and written materials were used as sources. The empirical part of the study was carried out by interviewing the representatives of four companies in Central Finland. Their experiences of establishing themselves in China and encountered problems in doing business there were emphasized in interviews.</p> <p>A Finnish company can establish itself in China by setting up a company alone or with a Chinese associate or setting up a branch or a representative office. It is also possible to operate without a permanent establishment for example through a representative. The existence of permanent establishment affects the company's tax liability. If the company is operating without a permanent establishment it pays taxes only in Finland. A permanent establishment makes the company liable to pay taxes in China.</p> <p>Taxation plays an important role when considering the profitability of foreign establishment. The company should be aware of Chinese legislation concerning corporate taxation. Knowing the transfer pricing rules is also essential for a group of companies. The legislation in China is changing all the time and therefore the companies have to be alert when planning their business operations. Before establishment the company should get acquainted with the Chinese market and culture. Networks are important in China and the company should create contacts before establishing itself abroad.</p>		
Keywords taxation, internationalization, China		
Miscellaneous		

SISÄLTÖ

1 JOHDANTO.....	3
2 SUOMALAISSYRITYKSET KIINASSA.....	5
2.1 Haasteita ja mahdollisuuksia.....	5
2.2 Etabloitumismuodot.....	6
3 ULKOMAISEN YRITYKSEN VEROTUS KIINASSA	10
3.1 Verotusjärjestelmä ja verohallinto.....	10
3.2 Tuloverotus.....	11
3.2.1 Verovelvollisuus	12
3.2.2 Verotettava tulo, vähennykset ja poistot	13
3.2.3 Veroprosentti ja verohelpotukset.....	14
3.2.4 Veron maksaminen	18
3.3 Arvonlisäverotus.....	18
3.3.1 Verovelvollisuus	19
3.3.2 Veronlaskenta	20
3.3.3 Vienti	22
3.3.4 Veron maksaminen	24
3.4 Liiketoimintaverotus	24
3.4.1 Verotettava toiminta.....	25
3.4.2 Veronlaskenta ja maksaminen	26
3.5 Kulutusverotus	27
3.6 Muut verot	28
4 SIIRTOHINNOITTELU	29
4.1 Säännöt ja määräykset.....	30
4.1.1 Hinnanmäärittelymenetelmät.....	31
4.1.2 Kustannustenjakojärjestelmät	32
4.1.3 Alikapitalisointi.....	33
4.2 Dokumentointi	34
4.3 Ennakkosopimusmenettely.....	36
5 TULOJEN KOTIUTTAMINEN	37
5.1 Luonnollisen henkilön verotus	37
5.2 Yrityksen verotus.....	38

	2
6 VEROSUUNNITTELU	40
7 TUTKIMUSTULOKSET	42
7.1 Tutkimuksen suorittaminen	42
7.2 Tutkimuksen tulokset	45
8 POHDINTA	47
LÄHTEET	49
LIITTEET	52
Liite 1. Haastattelun teemat	52

1 JOHDANTO

”China? There lies a sleeping giant. Let him sleep! For when he wakes he will move the world.”

Napoleon Bonaparte on todennut näin 1800-luvun alussa. On selvää, että Kiina ei nuku enää. Aiemmin sulkeutunut valtio on viimeisten vuosikymmenten aikana avannut ovensa maailmalle, eikä vähiten taloudellisesti. Ulkomaiset sijoitukset on toivottu tervetulleeksi, ja monet ulkomaiset yritykset ovat nähneet Kiinassa piilevät mahdollisuudet. Myös yhä useampi suomalainen yritys päättää etabloitua Kiinan markkinoille. Kiina on suuri ja erilainen maa verrattuna Suomeen, ja ennen varsinaista etabloitumista on huolellisen taustatyön tekeminen ensiarvoisen tärkeää. Yrityksen ulkomaille etabloitumisen kannattavuutta arvioitaessa kansainvälinen verotus nousee tärkeään asemaan. Helmisen (2009b, xxvii) mukaan kansainvälisen tuloverotuksen hallitsemisesta on tullut keskeinen kilpailutekijä yritysten välillä. Yritysten verotuksen optimointi edellyttää kansainvälisen tuloverotuksen ymmärtämistä.

Opinnäytetyön aiheena on suomalaisyrityksen etabloituminen Kiinaan verotuksen näkökulmasta. Kiinan suhteellisen uusi verotusjärjestelmä kehittyy ja muuttuu koko ajan, ja se vaatiikin ulkomaisia yrityksiä olemaan valppaina, jotta ne pysyvät mukana uusimmissa verojärjestelmän muutoksissa. Kiinan yritysverolaki on muuttunut vuoden 2008 alusta, mikä on tuonut merkittävän muutoksen ulkomaisten yritysten verotukseen, koska niille aiemmin suodut verohelpotukset ovat poistuneet ja verotus on yhdenmukaistettu samalle tasolle kotimaisten yritysten kanssa.

Tutkimuksen tavoitteet

Tutkimusongelma voidaan kiteyttää kahteen kysymykseen: millä tavoin suomalaisyritys voi etabloitua Kiinaan ja mitä seikkoja yrityksen tulee ottaa huomioon ennen etabloitumista. Ulkomaille etabloituminen on laaja ja moninainen prosessi, ja tässä työssä näkökulma on haluttu pitää verotuksessa. Tutkimuksen aihe on ajankohtainen monille suomalaisyrityksille, jotka harkitsevat Kiinaan etabloitumista. Kiinan verotuksesta ei ole olemassa yksityiskohtaista kirjallisuutta tai muutenkaan faktatietoa suomeksi tai se on jo vanhentunutta. Hirsjärven, Remeksen ja Sajavaaran (2009, 137)

mukaan tutkimuksella on aina jokin tarkoitus tai tehtävä. Tarkoitus ohjaa tutkimusstrategisia valintoja. Tämän tutkimuksen tavoitteena on tuottaa selkeä ja tiivis tietopaketti suomalaisyrityksille, jotka ovat etabloitumisessaan jo sen verran pitkällä, että yksityiskohtainen tieto verotuksesta tulee ajankohtaiseksi.

Tutkimusmenetelmät

Tutkimus on kvalitatiivinen eli laadullinen ja tyypiltään kuvaileva. Hirsjärvi ja muut (2009, 139, 164) pitävät kvalitatiivista tutkimusta luonteeltaan kokonaisvaltaisena tiedon hankkimisena, jossa aineisto kootaan luonnollisissa, todellisissa tilanteissa. Lähtökohtana on aineiston monitahoinen ja yksityiskohtainen tarkastelu. Kuvaileva tutkimus esittää tarkkoja kuvauksia ja dokumentoi ilmiöstä keskeisiä, kiinnostavia piirteitä. Tässä tutkimuksessa suomalaisen yrityksen etabloitumisesta Kiinaan pyritään tuomaan esiin ja kuvailemaan verotuksellisesti tärkeimmät seikat.

Tutkimuksen teoreettisessa viitekehyksessä käsitellään etabloitumismuotoja, Kiinan yritysverotusta, siirtohinnoittelua, tulojen kotiuttamista sekä verosuunnittelun mahdollisuuksia. Lähteenä on käytetty mahdollisimman ajantasaista kirjallisuutta sekä Internetistä löytyvää aineistoa. Laajan aineiston informaatioarvoa on pyritty kasvattamaan tiivistämällä se selkeäksi kokonaisuudeksi.

Tutkimuksen empiirinen osuus on toteutettu teemahaastatteluin. Haastateltaviksi valittiin edustajat neljästä yrityksestä, jotka toimivat Kiinassa. Yritysten haastatteluisa näkökulmaa on laajennettu koskemaan verotuksen lisäksi myös etabloitumista yleensä. Yritykset raportoivat myös kohtaamiaan ongelmia Kiinaan markkinoilla toimiessa. Hirsjärven ja muiden (2009, 161) mukaan kvalitatiivisessa tutkimuksessa on lähtökohtana todellisen elämän kuvaaminen ja pyrkimys kohteen mahdollisimman kokonaisvaltaiseen tutkimiseen. Yritysten haastatteluista saadaan tärkeää kokemusperäistä tietoa, joka syventää teoretietoa. Tällöin tutkimus ei jää pelkästään kirjallisuudesta ja Internetistä löytyvien faktatietojen tarkasteluksi.

2 SUOMALAISYRITYKSET KIINASSA

Kiina on Suomen suurin kauppakumppani Aasiassa ja vuonna 2008 Kiina oli Suomen kymmenenneksi suurin vientimaa ja neljänneksi suurin tuontimaa. Samana vuonna Suomen ja Kiinan välinen kauppa oli arvoltaan noin 6,4 miljardia euroa: vienti Kiinaan noin 2,1 miljardia ja tuonti noin 4,4 miljardia. Alijäämää kertyi siis 2,3 miljardin verran. Osa alijäämästä muodostuu suomalaisyritysten Kiinassa valmistamien tuotteiden viennistä Suomeen. Suomen kauppa Kiinan kanssa on ollut alijäämäistä vuodesta 2002 lähtien. (Kiinan maaraportti 2009, 17; Maailman markkinat: Kiina 2009.)

Kiinassa toimii noin 260 suomalaista yritystä, joista puolella on Kiinassa tuotannollista toimintaa ja puolella edustuksia ja myyntikonttoreita. Suomalaisten yritysten investoinnit Kiinaan ovat reilut 5 miljardia euroa, yritysten liikevaihto noin 10 miljardia dollaria ja ne työllistävät noin 40 000 teollisuus- ja toimihenkilöä. Suurin osa suomalaisista yrityksistä on sijoittunut Pekingin ja Shanghain alueille sekä etelässä Hongkongin ja Helmijoen ympäristöön. Toimintaa on vähän Länsi- ja Koillis-Kiinassa. Itä-Kiinan vetovoimatekijöitä ovat markkinoiden läheisyys, korkeasti koulutettu edullinen työvoima, parantunut logistiikka ja viranomaisten tuki. Lisäksi alueella sijaitsee useita erityistalousalueita, jotka kilpailevat investoinneista. Yhtenä kilpailukeinona on maan halpa vuokrahinta. Vientirytykset voivat myös perustaa tehtaansa vapaasatama-alueille, jolloin tavaroiden tuonti ja vienti on tullivapaata. (Kiinan maaraportti 2009, 22.)

2.1 Haasteita ja mahdollisuuksia

Suomalaisyritysten motiivit Kiinaan etabloitumiselle vaihtelevat ja ovat pysyneet samanlaisina jo vuosien ajan. Tärkeimpänä motiivina nähdään Kiinaan kotimarkkinat mutta syynä voivat olla myös omien asiakkaiden vaatimukset tai etabloitumisen oleminen osa globaalia strategiaa. Yrityksen perustaminen itärannikon kehittyneille alueille on helppoa ja suoraviivaista. Sisämaahan etabloituminen on hankalampaa vaihtelevien käytäntöjen vuoksi. Viime vuosina on Keski-Kiinan suurimpien kaupunkien

Chengdun ja Chongqingin vetovoima kuitenkin tästä huolimatta parantunut. (Maailman markkinat: Kiina 2009.)

Liiketoiminnan sääntely-ympäristö muuttuu Kiinassa edelleen ripeää tahtia. Toiminnan suunnittelun kannalta Kiina onkin yrityksille erityisen haasteellinen maa. Yksi yritysten keskeisempiä ongelmia on, että valmisteilla olevista uusista säädöksistä on usein vaikeaa saada tietoa etukäteen. Säädösten valmistelun avoimuudessa on viime aikoina nähty myönteistäkin kehitystä etenkin suurten lakihankkeiden kohdalla. Toisaalta esimerkiksi standardeja säätävissä elimissä ulkomaisten yritysten osallistumista kuitenkin edelleen rajoitetaan. Kenties suurin epävarmuustekijä liittyy toimeenpanovaiheeseen, koska eri alueiden viranomaiset tulkitsevat samoja sääntöjä usein toisistaan poikkeavasti. Säännöksiä saatetaan myös soveltaa eri lailla ulkomaisiin ja kotimaisiin yrityksiin. Riskejä kasvattaa myös se, ettei Kiinassa ole riippumatonta oikeuslaitosta. (Mt.)

Kiinan liiketoimintaympäristö ei ole ulkomaisille yrityksille helppo. Kilpailu maan valtavilla markkinoilla on kovaa ja säännöt muuttuvat nopeasti ja jatkuvasti. Taloudellinen nationalismi on myös kasvussa. Vain parhaat yritykset pärjäävät Kiinassa. Kaikeskta huolimatta Kiina pystyy tarjoamaan yrittämiselle ja investoinneille muita maailman markkinoita paremmat kasvunäkymät. Oikea strategia on ensiarvoisen tärkeässä asemassa Kiinan markkinoille etabloituessa. (Mt.)

2.2 Etabloitumismuodot

Yritys harjoittaa yleensä toimintaa ulkomailla joko itse tai juridisesti itsenäisen tytäryhtiön kautta. Edellisessä tapauksessa yritykselle saattaa muodostua tuohon maahan kiinteä toimipaikka. Mahdollista on myös, että yrityksen edustaja tekee liikematkoja vieraaseen valtioon tai yritys harjoittaa toimintaansa vieraassa valtiossa olevan paikallisen edustajan välityksellä. Suomen ja Kiinan välisen verosopimuksen mukaan sopimusvaltiossa olevaa yritystä verotetaan tulosta vain siinä valtiossa, jollei yritys harjoita liiketoimintaa toisessa sopimusvaltiossa olevasta kiinteästä toimipaikasta. Jos yritys harjoittaa toimintaa kiinteästä toimipaikasta, voidaan toisessa valtiossa

verottaa yrityksen saamasta tulosta, mutta vain siitä osasta liiketuloa, jonka kiinteä toimipaikka on tuottanut. Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan esimerkiksi yrityksen johtopaikkaa, sivuliikettä, toimistoa, tehdasta, työpajaa, kaivosta, öljy- tai kaasulähdettä tai louhosta. (Myrsky & Linnakangas 2009, 213; Valtiosopimus 62/1987.)

Sivuliike

Kiinan laki sallii ulkomaisten yritysten perustaa sivuliikkeen Kiinaan, mutta käytännössä tämä on mahdollista vain pankeille ja vakuutusyhtiöille. Muut ulkomaiset yritykset eivät voi perustaa sivuliikettä. Jo Kiinaan perustettu kokonaan ulkomaalaisen omistama yritys tai yhteisyritys voi kuitenkin perustaa oman sivuliikkeen. Verotusnäkökulmasta sivuliike nähdään ulkomaisen yrityksen kiinteäksi toimipaikaksi, mikä alistaa sen Kiinan verovelvollisuuksille. (Tax Compliance in Greater China: China, Hong Kong and Taiwan 2008, 44.)

Edustusto

Suomalainen yritys voi perustaa Kiinaan edustuston. Kauhasen (1999, 254) mukaan monet yritykset ovat todenneet, että vasta sitten yritys on otettu vakavasti ja asiakassuhteet ovat alkaneet kehittyä suotuisasti, kun yrityksen edustaja on vakituisesti läsnä. Edustuston perustaminen saattaa olla kuitenkin kallis vaihtoehto, sillä potentiaaliset sijaintikaupungit kuuluvat maailman kalleimpien kaupunkien joukkoon. Toisaalta markkinatkin ovat monilla aloilla suuret. Edustuston toiminnot Kiinassa ovat rajoitettuja, eikä se saa toimia tuottoa synnyttävissä tehtävissä. Edustusto voi tehdä markkinatutkimuksia, kerätä informaatiota ja toimia linkkinä kiinalaisten asiakkaiden tai alihankkijoiden ja ulkomaalaisen yhtiön välillä. Koska edustusto ei synnytä tuottoa, sillä ei pitäisi olla verovelvollisuutta Kiinassa. Käytännössä kuitenkin monet edustustot saavat tuloja edesauttaessaan emoyhtiön toimintaa. Kiinan hallitus pitääkin monia edustustoja näennäissivuliikkeinä. (Tax Compliance in Greater China: China, Hong Kong and Taiwan 2008, 45.)

Useimmiten suorat investoinnit Kiinaan toteutetaan erilaisina yhteisyrityksinä kiinalaisen osapuolen kanssa. Viime vuosina yhtä suosittumaksi on tullut myös ulkomaalaisen kokonaan omistama yritys. Kokonaan ulkomaalaisen omistaman yrityksen pe-

rustaminen on ollut mahdollista Kiinassa vuodesta 1986 lähtien, mitä ennen vain yhteisyritykset olivat sallittuja. (Kauhanen 1999, 257 - 258.)

Yhteisomistuksellinen yritys

Yhteisyritysten perusmuodot ovat yhteisomistuksellinen yritys ja yhteistoimintayritys. Yhteisomistuksellisessa yrityksessä sekä kiinalainen että ulkomainen osapuoli omistavat osansa uuden perustettavan yrityksen osakepääomasta. Monet ulkomaiset yritykset suosivat yhteisomistuksellista yritystä, koska sitä koskeva laki on tarkkaan määritelty; se on itse asiassa yksi kokonaisvaltaisimmista laeista, mitä Kiinan ulkomaisia investointeja koskevassa lainsäädännössä tunnetaan. Ulkomaiselle osapuolelle on hyödyllistä työskennellä kiinalaisen partnerin kanssa, joka tietää paikalliset markkinat ja on jo kehittänyt toimivan verkoston kiinalaisen liike-elämän ja viranomaisten kanssa. Osapuolet, jotka yhdessä investoivat ja johtavat yhteisyritystä, jakavat tuotot, riskit ja tappiot omistamansa osakepääoman suhteessa. Yhteisyritys itsessään sen sijaan on velvollinen maksamaan tuloveroa. (China Master Tax Guide 2008, 52.)

Yhteistoimintayritys

Toinen yhteisyritysmuoto on yhteistoimintayritys. Tämä on ulkomaiselle sijoittajalle joustava vaihtoehto. Osapuolet voivat valita, perustavatko he erillisen yhtiön vai harjoittavatko he liiketoimintaa ilman erillistä oikeushenkilöä. Jos erillinen yhtiö perustetaan, se on velvollinen maksamaan tuloveroa. Ilman uutta yhtiötä molempia osapuo- lia kohdellaan erillisinä veronmaksajina ja he maksavat tuloveroa kullekin kuuluvasta osasta liiketuloa. Yhteistoimintayritystä koskeva lainsäädäntö ei ole niin tiukkaa kuin yhteisomistuksellisten yritysten. Yhteistoimintayrityksissä toiminta perustuu pitkälti osapuolten väliseen sopimukseen, ja esimerkiksi voittoa voidaan jakaa rahan lisäksi myös tuotteina tai muina hyödykkeinä, toisin kuin yhteisomistuksellisissa yrityksissä. (Mts. 52 - 53.)

Kokonaan ulkomaalaisen omistama yritys

Kokonaan ulkomaalaisen omistama yritys on suosittu toimintamuoto suurille kansainvälisille yrityksille, jotka perustavat tytäryhtiöitään Kiinaan. Kiinan hallitus rohkaisee kokonaan ulkomaalaisen omistamien yritysten perustamista korkean ja uuden

teknologian, uusien tuotteiden kehittämisen ja energian säästämisen alalle. Verrattuna yhteisyrityksiin kokonaan ulkomaalaisessa omistuksessa olevilla yrityksillä on tiettyjä etuja. Yrityksen perustaminen on kustannuksia ja aikaa säästävää, kun ei tarvitse käydä läpi neuvotteluprosessia kiinalaisen partnerin kanssa. Koska yrityksessä ei ole toista osapuolta, teknologia, liikesalaisuudet ja muut aineettomat oikeudet voidaan suojata hyvin. Ulkomainen investoija hyötyy myös joustavasta ja virtaviivaisesta johtamisesta, kun ei ole tarvetta yksimielisiin hallituksen päätöksiin kiinalaisen osapuolen kanssa. Kokonaan ulkomaalaisen omistamalla yrityksellä on erillisen oikeushenkilön asema ja se on Kiinassa verovelvollinen kaikista tuloistaan. (Mts. 53 - 54.)

Holding-yhtiö

Ulkomainen yritys voi perustaa Kiinaan holding-yhtiön investointiensa omistusta varten. Holding-yhtiö voi olla joko kokonaan ulkomaalaisen omistama yritys tai yhteisyritys kiinalaisen osapuolen kanssa. Edellä mainitun perustaakseen ulkomaisen investoijan on täytettävä seuraavat ehdot: yrityksen varat ovat vähintään US\$ 400 miljoonaa edellisenä vuonna, rekisteröity pääoma ulkomaisiin yrityksiin on jo US\$ 10 miljoonaa ja sillä on vähintään kolme investointiehdotusta tai yritys on jo perustanut 10 ulkomaista yritystä Kiinaan, ja sijoitettu pääoma on yli US\$ 30 miljoonaa. Yhteisyrityksen perustaakseen kiinalaisen osapuolen maksukykyyn on oltava hyvä ja varat vähintään RMB 100 miljoonaa edellisenä vuonna. Holding-yhtiöt eivät voi osallistua varsinaiseen valmistustoimintaan mutta voivat tarjota tytäryhtiöilleen tiettyjä palveluja, joista maksetaan liiketoimintaveroa. (Mts. 54 - 56.)

Valittu toimintamuoto vaikuttaa ratkaisevasti siihen, missä ja miten toiminnasta syntyviä liiketuloja verotetaan. Jos ulkomaille muodostuu kiinteä toimipaikka (esimerkiksi edustusto tai sivukonttori), kiinteään toimipaikan sijaintivaltio yleensä verottaa yrityksen asuinvaltion ohella. Kun ulkomaille sen sijaan perustetaan erillisenä verovelvollisena verotettava yritys, sen verotus tapahtuu yleensä yksinomaan ulkomailla eikä omistajien asuinvaltiossa. (Helminen 2009a.)

3 ULKOMAISEN YRITYKSEN VEROTUS KIINASSA

Kiinan nykyinen verotusjärjestelmä on suhteellisen uusi ja se on kehittynyt vasta 1980-luvulta lähtien. Ennen tätä verotusjärjestelmä keskittyi käsittelemään lähinnä kotimaisia yrityksiä. Uuden ”avointen ovien” -politiikan myötä verotusjärjestelmää on pitänyt uudistaa koskemaan myös ulkomaisia yrityksiä ja investointeja. Houkutelakseen ulkomaisia investointeja Kiina säati vuonna 1991 erillisen yritysverolain, joka tarjosi ulkomaisille yrityksille verokannustimia ja suosivaa verokohtelua. Kotimaisia yrityksiä verotettiin toisen, vähemmän suotuisan, lain mukaan. Vuosien kuluessa tämä johti tasapainottomaan verotukseen ja epäoikeudenmukaiseen kilpailuun kotimaisten ja ulkomaisten yritysten välillä. Kahden eri verotusjärjestelmän takia raportoitiin myös monitulkintaisuudesta ja epätehokkuudesta veronkannossa sekä verohallinnossa. Kiinan talouden kasvaessa maassa on pyritty yhdenmukaistamaan kotimaisten ja ulkomaisten yritysten verotusta, ja lopulta vuoden 2008 alusta voimaan tullut uusi yritysverolaki kohtelee sekä kotimaisia että ulkomaisia yrityksiä samoin. (China Master Tax Guide 2008, 3.)

3.1 Verotusjärjestelmä ja verohallinto

Kiinan lainsäädäntöjärjestelmää ei ole keskitetty. Säännöksiä saadaan hierarkkisessa järjestyksessä valtionhallinnon eri tasoilta, kansallisesta paikalliseen. Kiinan perustuslain mukaan ylin lainsäädännöllinen elin on Kiinan kansankongressi (National People's Congress), jolla on myös viimeinen valta laintulkinnassa. Käytännössä paljon tästä vallasta on kuitenkin delegoitu valtioneuvostolle (The State Council). Valtioneuvosto on toimeenpaneva elin keskitasolla. Valtioneuvoston säännökset ovat asemaltaan heti kansankongressin säätämien alla, ja näitä täydennetään sopivan ministeriön laatimilla ohjeilla ja säännöillä. Verotusasioista vastaava pääasiallinen elin on valtion verovirasto (State Administration of Taxation, SAT) yhdessä finanssiministeriön (Ministry of Finance, MOF) kanssa. Maakunnallisen tason hallinto on valtuutettu säätämään paikallisia lakeja ja säännöksiä, kunhan ne eivät ole ristiriidassa perustuslain, Kiinan kansankongressin säätämien lakien tai valtioneuvoston säätämien määräysten kanssa. (China Master Tax Guide 2008, 4.)

Valtion verovirasto on vastuussa verotuspolitiikan laatimisesta ja koordinoimisesta kuten myös maakunnalliselle ja kunnalliselle tasolle perustettujen verotoimistojen valvonnasta. Valtioneuvoston määräyksen mukaan veroviraston vastuulle kuuluu sellaisten verojen kanto, jotka tuottavat tuloa keskushallinnolle tai joiden tulo on jaettu keskushallinnon ja paikallisten hallintojen kesken. Paikalliset verotoimistot ovat vastuussa jokapäiväisestä verohallinnosta ja kantavat sellaiset verot, jotka tuottavat tuloa ainoastaan paikalliselle hallinnolle. Vaikka veronkeruuvastuu on jaettu, paikallisten verotoimistojen täytyy noudattaa valtion veroviraston ohjeita. Monilla paikkakunnilla verotoimistoissa on erilliset osastot, jotka käsittelevät ulkomaalaisten henkilöiden ja ulkomaisten yritysten veroasiat. (Mts. 7.)

Kiinan verotusjärjestelmä on kehittynyt asteittaisesti ja heijastelee maan lakijärjestelmän monimutkaisuutta. Kiinassa ei ole yksittäistä lakia, joka määrittäisi yksityisten henkilöiden ja yritysten verotuksen. Sen sijaan eri veronmaksajien verokohtelu määräytyy erillisten lakien ja säännösten mukaan. Myös raportointimääräykset ja toimitattavat verojen maksussa vaihtelevat suuresti. Jokainen vero on yleensä toimeenpannuttu peruslailla tai -määräyksellä, jota saatetaan täydentää toimeenpanosäännöksillä sekä verokohtaisilla määräyksillä. Nämä finanssiministeriön (MOF) ja valtion veroviraston (SAT) antamat lisämääräykset selvittävät yleensä tiettyjä asioita tai epäselvyyksiä, joita veroviranomaiset, veronmaksajat tai tuomioistuimet ovat nostaneet esille. (Mts. 8.)

Seuraavassa käsitellään eri veroja tarkemmin. Käsittelyssä ovat tärkeimmät suomalaisen yrityksen kohtaamat verot Kiinan markkinoille etabloitua: tuloverot, liikevaihtoverot sisältäen arvonlisäverotuksen, liiketoimintaverotuksen ja kulutusverotuksen sekä muut mahdolliset verot.

3.2 Tuloverotus

Uusi yritysverolaki (Enterprise Income Tax Law, EITL) hyväksyttiin maaliskuussa 2007 ja se tuli voimaan vuoden 2008 alusta. Lain tarkoituksena on Kiinan hallituksen mukaan tasapuolistaa kilpailua sekä painottaa yritysveroa vastaamaan paremmin Kiinan

uudistuspolitiikan linjauksia. Lailla pyritään muuttamaan yritysverotusta alueita (erityistalousalueet) suosivasta toimialoja suosivaksi. Uusi yritysverolaki – ainakin sanamuodoiltaan – suosii korkean teknologian lisäksi muun muassa luonnonsuojelua, maataloutta sekä infrastruktuurin kehittämistä. Käytännössä verohelpotukset näille aloille ovat määräaikaista verovapauksia, veronalennuksia ja verohyvityksiä. (Muutoksia Kiinan verotusjärjestelmässä; vaikutuksia ulkomaisiin yrityksiin 2007.)

3.2.1 Verovelvollisuus

Yritykset jaotellaan kotimaisiin (resident) ja ei-kotimaisiin (non-resident) yrityksiin. Kotimaisella yrityksellä tarkoitetaan yritysverolaissa sellaista yritystä, joka on perustettu Kiinassa ja Kiinan lakien mukaan tai yritystä, joka on perustettu vieraan maan (tai alueen) lakien mukaan, mutta jonka johtopaikka sijaitsee Kiinassa. Aiemmin esitellyistä etabloitumismuodoista kotimaiseksi yritykseksi lasketaan siis kokonaan ulkomaalaisen omistama yritys (monesti tytäryhtiö) sekä yhteisyritykset kiinalaisen osapuolen kanssa. Ei-kotimaisella yrityksellä tarkoitetaan yritystä, joka on perustettu vieraan maan (tai alueen) lakien mukaan ja jonka johtopaikka on Kiinan ulkopuolella, mutta jolla on kiinteä toimipaikka Kiinassa. Ei-kotimaisiksi yrityksiksi lasketaan etabloitumismuodoista suomalaisten yritysten sivuliikkeet sekä muut yritysjärjestelyt, jotka muodostavat Kiinaan kiinteän toimipaikan. Ei-kotimaiseksi yritykseksi lasketaan myös se yritys, jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa Kiinassa, mutta joka saa tuloja Kiinasta. (PRC Corporate Income Tax Law 2008, 3.)

Kotimaiset yritykset maksavat tuloveroa sekä Kiinasta että Kiinan ulkopuolelta saaduista tuloista. Ei-kotimaiset yritykset, joilla on kiinteä toimipaikka Kiinassa, maksavat veroa kiinteän toimipaikan tuottamasta tulosta. Ne yritykset, joilla ei ole kiinteää toimipaikkaa ollenkaan, maksavat Kiinasta saadusta tulosta lähdeveroa (withholding tax). Lähdeveroa maksavat myös kiinteän toimipaikan omistavat yritykset siitä tulosta, joka ei aiheudu kiinteästä toimipaikasta. (China Master Tax Guide 2008, 172; PRC Corporate Income Tax Law 2008, 3 - 4.)

3.2.2 Verotettava tulo, vähennykset ja poistot

Verotettavaksi tuloksi lasketaan yrityksen verovuonna saama kokonaisliikevaihto vähennettynä verovapaalla liikevaihdolla, vähennyksillä ja edellisten vuosien tappioilla. Verotettavaan liikevaihtoon lasketaan seuraavat tuloerät: tavaroiden myymisestä, palveluiden tarjoamisesta sekä varallisuuden myymisestä saadut tulot, osinkotulot, voitonjaot ja muut pääomainvestoinneista saadut tuotot, korot, vuokratulot, rojaltit, saadut lahjoitukset sekä muut mahdolliset tuloerät. (PRC Corporate Income Tax Law 2008, 4.)

Kiinan yritysverolaki sekä sen toimeenpanosäädökset määrittelevät tarkasti, mitä voidaan vähentää verotettavasta kokonaisliikevaihdosta. Yleisesti vähennyskelpoisia eriä ovat kulut ja menot (tavaroiden ostamisesta aiheutuneet menot, työntekijöiden palkat, hallinnolliset ja mainoskulut jne.), verot (useat verot ja lisämaksut, kuten liiketoimintaverot, ei kuitenkaan tuloverot ja arvonlisävero), tappiot sekä muut menoerät, jotka ovat aiheutuneet tulojen hankkimisesta. Yritys voi vähentää maksamiaan lahjoituksia korkeintaan 12 prosenttia vuoden liikevoitosta ennen veroja. Vähennyskelpoisia ovat vain lahjoitukset, jotka on tehty julkisten järjestöjen tai Kiinan hallituksen kautta ja joita käytetään yleisen hyvän edistämiseksi. Vähennyskelpoiseksi eräksi lasketaan myös yrityksen ulkomailta saaduista tuloista ulkomaille maksettu vero. On huomattava, että vähennyskeltottomia menoja ovat esimerkiksi tuloverot, veronkorotukset, sakot ja muut rangaistusmaksut, muut vähennykset kuin yllä mainitut, sponsorimaksut, vahvistamattomat palkkiot sekä muut menoerät, jotka eivät ole aiheutuneet tulojen hankkimisesta. (China Master Tax Guide 2008, 152 - 158.)

Kaikkien menoerien kohdalla on selkeästi määriteltävä, ovatko ne luonteeltaan liikevaihtoon vai pääomaan kuuluvia. Pääomaan kuuluvia menoeriä ei voida vähentää niiden aiheutumivuonna, vaan ne aktivoidaan poistoin ja kuoletuksin. Poistot tehdään tasapoistomenetelmällä vähentämällä kiinteän omaisuuden alkuperäisestä arvosta arvioitu jäännösarvo jaettuna arvioiduilla käyttövuosilla. Esimerkiksi jos jäännösarvoksi arvioidaan 10 prosenttia ja käyttövuosiksi 5 vuotta, vuotuinen poistoprosentti saadaan kaavasta:

$$\frac{1-10\%}{5} = 18\%$$

Ulkomaiset yritykset voivat kuitenkin halutessaan käyttää myös muuta poistomenetelmää, mutta niiden on esitettävä veroviranomaisille tarvittava informaatio käytetystä menetelmästä. Seuraavassa on lueteltu vähimmäisvuodet, jolloin poistoja kiinteästä omaisuudesta voidaan suorittaa (China Master Tax Guide 2008, 152, 162 - 164.):

• talot ja rakennukset	20 vuotta
• lentokoneet, junat, laivat, koneet ja muu valmistustoiminnassa käytetty välineistö	10 vuotta
• laitteet, työkalut ja kalusteet	5 vuotta
• muut kuljetusvälineet	4 vuotta
• elektroniset laitteet	3 vuotta

Kuten aiemmin on mainittu, ei-kotimaiset yritykset, joilla ei ole kiinteää toimipaikkaa Kiinassa, maksavat Kiinasta saaduista tuloista lähdeveroa. Tällaisiksi niin sanotuiksi passiivisiksi tuloiksi lasketaan korot, osingot, vuokratulot, rojalit ja pääomavoitot. Tulon maksaja Kiinassa (eli niin kutsuttu agentti, "withholding agent") on velvoitettu pidättämään tulosta lähdeveron ja tilittämään sen Kiinan veroviranomaisille. (Tighter Tax Collection Measures on Passive Income of Foreign Enterprises from China 2009, 1.)

3.2.3 Veroprosentti ja verohelpotukset

Yleinen veroprosentti

Verovuosi alkaa Kiinassa tammikuun ensimmäinen päivä ja päättyy joulukuun viimeinen päivä. Tammikuun 2008 alusta lähtien Kiinan yleinen lakisääteinen tuloveroprosentti on 25 %. Aiemman lainsäädännön mukaisista verohelpotuksista nauttineiden ulkomaisten yritysten kohdalla noudatetaan siirtymäaikaa, jolloin veroprosentti nousee aiemmasta viidestätoista prosentista asteittain viidessä vuodessa kahteenkymmenenviiteen prosenttiin. Siirtymäaikaa kestää siis vuoteen 2012 asti. (China Master Tax Guide 2008, 220.)

Lähdeveroprosentti

Standardi lähdeveroprosentti ei-kotimaiselle yritykselle, joka saa tuloja toisesta valtiosta, on 20 %. Kiina on kuitenkin yksipuolisesti alentanut lähdeveroprosentin yritysverolain toimeenpanosäädöksissä (The Implementation Rules for the Corporate Income Tax Law, EITIR) 10 prosenttiin. Valtioiden kahdenvälisissä verosopimuksissa lähdeveroprosentti voi olla pienempikin, jolloin noudatetaan sitä. Suomen ja Kiinan välisessä verosopimuksessa osingoista, korkotuloista ja rojalteista maksettava lähdevero on kuitenkin 10 prosenttia, joten sopimus ei tarjoa helpotusta verrattuna Kiinan lakiin. Poikkeuksena ovat korkotulot, jotka johtuvat ulkomaisten hallitusten antamista lainoista Kiinan hallitukselle, ulkomaisten rahoitusyhtiöiden antamista lainoista Kiinan hallitukselle tai kotimaisille yrityksille sekä muista Kiinan hallituksen hyväksymistä lainoista. Tällöin korkotulosta ei pidätetä lähdeveroa ollenkaan. Poikkeuksena ovat myös rojaltit, jotka on saatu teollisen, kaupallisen tai tieteellisen välineistön käytöstä. Lähdevero on 10 prosenttia, mutta veron laskentapohjaksi katsotaan vain 70 prosenttia tulosta, jolloin todellinen vero on 7 %. (China Master Tax Guide 2008, 172 - 179, 301; Valtiosopimus 62/1987.)

Verohelpotukset

Aiemmin Kiinan verojärjestelmä tarjosi verohelpotuksia houkutellessaan ulkomaisia yrityksiä sijoittamaan ja harjoittamaan liiketoimintaa Kiinassa. Vuoden 2008 alusta voimaan tullessa yritysverolainsäädännössä painopisteet verohelpotuksissa ovat siirtyneet kuitenkin muualle. Verohelpotuksia on alettu myöntää tiettyjen alueiden sijasta koko maahan, paikallisen kehityksen tukemisesta on siirrytty toimialapainotteisuuteen ja aiemmin vientivetoisesta taloudesta pyritään pääsemään kotimaisesti ohjattuun talouteen. Eräät Kiinan kaupungit ovat tarjonneet erilaisia verokannustimia, jotka eivät ole hallituksen hyväksymiä tai määrittämiä. Paikallisilla hallinnoilla ja osastoilla ei ole oikeutta tarjota verohelpotuksia yli määräysvaltansa. Ulkomaisten sijoittajien onkin syytä olla varuillaan paikallisten viranomaisten tarjotessa verokannustimia, koska nämä voivat olla mitättömiä. (China Master Tax Guide 2008, 360 - 363.)

Hallituksen hyväksymät, verohelpotuksin kannustetut toimialat sekä aktiviteetit on esitelty seuraavassa (China Master Tax Guide 2008, 363 - 373):

- *Korkean ja uuden teknologian yritykset.* Näiden yritysten kohdalla tuloveroprosentti on alennettu 15 prosenttiin. Lukeutuakseen tähän ryhmään yrityksen on täytettävä tietyt ehdot, mm. niiden on omistettava aineettoman omaisuuden oikeudet päätuotteidensa avainteknologioihin, henkilöstöstä yli 10 prosentin on työskenneltävä tutkimus- ja kehitystyön parissa ja liikevaihdosta yli 60 prosenttia on tultava korkean ja uuden teknologian tuotteista.
- *Ohjelmisto- ja mikropiiriteollisuus.* Uudet ohjelmistovalmistajat on vapautettu tuloverosta kaksi ensimmäistä toimintavuottaan ja oikeutettu 50 prosentin veronalennukseen kolme seuraavaa vuotta. Muulloin nämä yritykset maksavat alennettua tuloveroa 10 prosentin mukaan. Mikropiirivalmistajille myönnetään myös tuotteistaan riippuen joko veronalennuksia tai toiminnan alussa kokonaan verosta vapautuksia.
- *Maatalous, metsätalous, eläinten kasvatusta ja kalastus.* Nämä toimialat on oikeutettu verovapautuksiin tai veronalennuksiin toiminnastaan riippuen. Mm. vihannesten, puuvillan, hedelmien ja kiinalaisten lääkeyrttien viljely, karjan ja siipikarjan kasvatusta, puunkaato sekä syvänmerenkalastus ovat kokonaan vapautettu tuloverosta. Kukkien ja viljan viljelystä sekä kalankasvatuksesta tuloveroa maksetaan 50 prosentilla vähennettynä.
- *Infrastruktuurin kehittäminen.* Suuret valtion tukemat infrastruktuurin rakennusprojektit (satamat, lentokentät, rautatiet, tiet, julkinen liikenne, sähköprojektit, veden hyötykäyttöprojektit) on vapautettu tuloverosta ensimmäisestä kolmanteen vuoteen ja oikeutettu 50 prosentin veronalennukseen neljännessä kuudenteen vuoteen.
- *Ympäristönsuojelu sekä veden ja energian säästöprojektit.* Nämä projektit on oikeutettu samanlaiseen 3 + 3 vuoden verovapautukseen ja -alennukseen, kuten edellä mainitut infrastruktuurin kehittämisprojektit. Yrityksen hankkiessa ympäristönsuojelussa sekä veden ja energian säästöprojekteissa tarvittavaa erikoisvälineistöä se saa hyvittää tuloverosta 10 prosenttia välineistön kokonaiskustannuksista.
- *Teknologiainnovaatiot ja -parannukset.* Uuden teknologian, uusien tuotteiden ja uusien tekniikoiden tutkimus- ja kehitystyöstä aiheutuvista kustannuksista

saa vähentää 50 prosenttia, silloin kun ne on laskettu menoeräksi kyseisenä vuonna. Jos kustannukset aktivoidaan aineettomaksi omaisuudeksi, kuoletuksessa saadaan käyttää 150 prosenttia todellisista menoista. Riskipääomayhtiöt saavat vähentää 70 prosenttia pieniin ja keskisuuriin korkean ja uuden teknologian yrityksiin tekemistään sijoituksista. Teknologiaiinnovaatioyrityksille on myös mahdollista nopeuttaa kiinteän omaisuuden poistoja.

- *Pienet yritykset.* Tuloveroprosentti on laskettu 20 prosenttiin pienten yritysten kohdalla, jotka täyttävät seuraavat ehdot: teollisten yritysten vuosittainen verotettava tulo ei ylitä RMB 300 000 (n. 30 000 €), työntekijöiden määrä ei ylitä 100 henkilöä ja kokonaisvarallisuuden määrä ei ylitä RMB 30 000 000 (n. 3 000 000 €) sekä muilla yrityksillä vuosittainen verotettava tulo ei ylitä RMB 300 000 (n. 30 000 €), työntekijöiden määrä ei ylitä 80 henkilöä ja kokonaisvarallisuuden määrä ei ylitä RMB 10 000 000 (n. 1 000 000 €).

Kiinassa on myös muutamia maantieteellisiä alueita, joilla on mahdollista saada verohelpotuksia. *Pienet autonomiset alueet* voivat myöntää verovähennyksiä tai vapautuksia siellä sijaitseville yrityksille. Nämä verokannustimet on kuitenkin hyväksyttävä hallituksella. On huomattava, että verovähennykset koskevat yleensä vain sitä tuloveron osaa, joka lasketaan paikallisen hallituksen osuudeksi. Keskushallinnon osuutta verosta ei voi vähentää. Kiinassa on viisi *erityistalousaluetta* (Shenzhen, Zhuhai, Shantou, Xiamen ja Hainan) sekä Shanghai Pudongin alue, jotka on perustettu edistämään ulkomaankauppaa. Näillä alueilla sijaitsevat valtion tukemat korkean ja uuden teknologian yritykset on vapautettu tuloverosta ensimmäisenä ja toisena toimintavuotenaan sekä oikeutettu maksamaan tuloveroa 50 prosentilla vähennettynä kolmannelta viidenteen vuoteen. Pienten autonomisten alueiden sekä erityistalousalueiden lisäksi alueellisia verohelpotuksia on mahdollista saada myös Kiinan *läntisillä alueilla*, joilla liikenteeseen, voimavirtaan, sadetukseen, postipalveluun sekä radio- ja televisiotoimintaan erikoistuneet yritykset on vapautettu tuloverosta kaksi ensimmäistä vuotta ja maksavat 50 prosentilla vähennettyä veroa kolme seuraavaa vuotta. (China Master Tax Guide 2008, 374 - 377.)

3.2.4 Veron maksaminen

Yritys rekisteröityy veronmaksajaksi paikalliselle veroviranomaiselle kolmenkymmenen päivän kuluessa joko liiketoimintaluvan saamisesta tai liiketoiminnan aloittamisesta, kumpi tahansa on aiemmin. Rekisteröityminen suoritetaan siellä, missä yrityksellä on tuotanto- tai liikepaikka tai missä verotettava liiketoiminta tapahtuu. Verovelvollisen rekisteröintitodistusta on säilytettävä tuotanto- tai liiketiloissa ja yritys tarvitsee todistusta mm. pankkitilin avaamiseen sekä verovähennysten, -vapautusten ja -palautusten hakemiseen. (China Master Tax Guide 2008 234, 237.)

Tulovero lasketaan verovuodelta, joka alkaa tammikuun ensimmäinen ja päättyy joulukuun viimeinen päivä. Jos varsinainen toimintakausi on toiminnan aloittamisen tai lopettamisen vuoksi lyhyempi kuin 12 kuukautta, varsinaista toimintakautta pidetään verovuotena. Tuloveroa maksetaan etukäteen kuukausittain tai neljännesvuosittain veroviranomaisten päätöksen mukaan. Yritys ilmoittaa ja maksaa verot viidentoista päivän kuluessa jokaisen kuukauden tai vuosikvartaalin päättymisestä. Verovuoden päättymisen jälkeen viiden kuukauden kuluessa yritys palauttaa koko vuoden veroilmoituksen ja maksaa jäännösverot tai hakee veronpalautusta. (PRC Corporate Income Tax Law 2008, 10 - 11.)

3.3 Arvonlisäverotus

Kiinassa on kolme kategoriaan ”liikevaihtoverot” kuuluvaa veroa: arvonlisävero, liiketoimintaverot ja kulutusvero. Kun kotimaisten ja ulkomaisten yritysten tuloverotus oli vuoden 2008 alusta lähtien onnistuneesti yhdenmukaistettu, Kiina julisti työn alla olevan toisen verotusuudistuksen, joka koskee liikevaihtoverotusta. Vuoden 2009 alusta voimaan tulleet uudet säännökset pyrkivät yhdenmukaistamaan arvonlisäverotusta ja liiketoimintaverotusta, koska näiden vuorovaikutus on johtanut syrjiviin verotusseurauksiin joillakin elinkeinoaloilla. (China starts second wave of the country's tax reform amidst a global economic slowdown 2009, 1.)

3.3.1 Verovelvollisuus

Arvonlisävero on liikevaihtovero, jota maksavat kaikki yritykset (myös ulkomaiset), jotka myyvät hyödykkeitä, tarjoavat tuotteiden prosessointi-, asennus- tai korjauspalveluja sekä maahantuovat tuotteita Kiinan kansantasavallan alueella. Arvonlisäverovelvolliset on jaettu yleisiin ja pieniin veronmaksajiin liiketoiminnan laajuuden ja kirjanpitojärjestelmien kehittyneisyyden mukaan. (China Master Tax Guide 2008, 394, 398 - 399.)

Pieniksi veronmaksajiksi lasketaan arvonlisävelvolliset, joiden vuosittainen myynti jää tiettyjen rajojen alle tai joiden kirjanpito- ja tilintarkastusjärjestelmät ovat epätarkat. Tällaisiksi kirjanpitojärjestelmiksi lasketaan ne, joissa myyntien ja ostojen arvonlisäveroa sekä maksettavaa arvonlisäveroa ei voida laskea tarkasti kirjanpitosäännösten mukaan. Vuosittaisen myynnin mukaan pieniksi yrityksiksi lasketaan valmistusyrietykset ja verotettavia palveluja tarjoavat yritykset, joiden vuotuinen myynti on vähemmän kuin RMB 500 000 (n. 50 000 €) sekä tukku- tai vähittäismyyntiä harjoittavat yritykset, joiden vuotuinen myynti on vähemmän kuin RMB 800 000 (n. 80 000 €). Yleisiksi veronmaksajiksi lasketaan yritykset, jotka ylittävät nämä pienten veronmaksajien raja-arvot. (China Master Tax Guide 2008, 399 - 400; China in Transition: Publication of the new Detailed Implementation Rules of VAT, Business Tax and Consumption Tax 2008, 2.)

Tietyt hyödykkeet on vapautettu arvonlisäverosta. Näitä ovat maanviljelijöiden myymät maataloustuotteet, ehkäisylääkkeet ja -välineet, antiikkikirjat, maahantuodut tieteellisessä tutkimuksessa käytettävät välineet ja instrumentit, ulkomaisten hallitusten ja organisaatioiden ilmaiseksi maahantuomat ja avuksi tarkoitetut hyödykkeet, asennus- ja prosessointitoimintaa varten maahantuodut laitteet, vammaisia varten maahantuodut erityisvälineet sekä yksityisen henkilön myymät käytetyt hyödykkeet. Vaikka yritys myisi pelkästään arvonlisäverosta vapautettuja tavaroita, sen pitää kuitenkin käydä läpi hakemusprosessi yleiseksi veronmaksajaksi. Hyväksymisen jälkeen arvonlisäveronvalvontaa ei ole. Myös tietyt palvelut, kuten kuljetus- ja rakenspalvelut sekä rahoitus- ja vakuutuspalvelut on vapautettu arvonlisäverosta, mutta

niistä maksetaan vastaavasti liiketoimintaveroa, josta tarkemmin omassa luvussaan. (China Master Tax Guide 2008, 402 - 403, 407.)

3.3.2 Veronlaskenta

Kiinan yleinen arvonlisäveroprosentti hyödykkeiden myynnistä ja maahantuonnista sekä prosessointi-, asennus- ja korjauspalveluista on 17 %. Alennettua 13 prosentin verokantaa sovelletaan muun muassa seuraaviin tuotteisiin: ruokavilja, kasviöljyt, rehut, teollisuus- ja ruokasuola, kirjat, sanoma- ja aikakauslehdet, lämmitys, ilmastointi, kuuma vesi, kivihiilikaasu, maakaasu, kemialliset lannoitteet, maatalouden kemikaalit ja koneet, muiden kuin maanviljelijöiden myymät maataloustuotteet, kairosmetalli ja -malmi, ääni- ja videotuotteet sekä elektroniset julkaisut (esim. CD ja DVD). Alennettua 6 prosentin verokantaa sovelletaan juomaveteen ja kaupalliseen betoniin ja alennettua 4 prosentin verokantaa kiinnelainainstrumentteihin sekä verovapaiden tuotteiden vähittäismyyntiin. Pienet veronmaksajat maksavat arvonlisäveroa kolmen prosentin verokannalla ja yksinkertaistetulla menetelmällä. (China Master Tax Guide 2008, 408 - 410; China starts second wave of the country's tax reform amidst a global economic slowdown 2009, 2.)

Yleisten veronmaksajien maksettava arvonlisävero lasketaan seuraavan kaavan mukaan: myyntien arvo x myyntien arvonlisäveroprosentti - ostojen arvonlisävero. Jos esimerkiksi myyntejä on RMB 1 000 000 ja ostojen arvonlisävero on RMB 10 500, maksettavaksi arvonlisäveroksi jää

$$\text{RMB } 1\,000\,000 \times 17\% - \text{RMB } 10\,500 = \text{RMB } 159\,500.$$

Pieniin veronmaksajiin lukeutuvien yritysten maksettava arvonlisävero lasketaan yksinkertaisella menetelmällä, jossa veroprosentti on 3 % ja ostojen veroa ei vähennetä myynnin verosta, vaan maksettava arvonlisävero lasketaan seuraavasti: myynnit x 3 %. (China Master Tax Guide 2008, 410 - 411, 426; China starts second wave of the country's tax reform amidst a global economic slowdown 2009, 2.)

Ajallinen kohdistaminen

Yleisillä veronmaksajilla myynnin verosta vähennetään ostojen vero tietyllä ajanjaksolla. Myyntien kirjaaminen saatetaan kuitenkin lykätä myöhemmälle ajanjaksolle tai

kirjata ostoja toiselta ajanjaksolta. Nämä toimet ovat laittomia, jollei kyseessä ole ylijäämäisen ostojen veron siirto edellisiltä kausilta. Väärinkäytösten estämiseksi ajallisesta kohdistamisesta on säädetty omat määräykset. Esimerkiksi luotolla tai osamaksulla maksettaessa vero kirjataan silloin, kun maksu vastaanotetaan kirjallisen sopimuksen mukaan tai jos kirjallista sopimusta ei ole, silloin kun hyödyke vastaanotetaan. Etukäteismaksutilanteessa, jossa tuotanto kestää yli 12 kuukautta, vero kirjataan silloin, kun etukäteismaksu vastaanotetaan tai silloin, kun maksu peritään kirjallisen sopimuksen mukaan. (China Master Tax Guide 2008, 411; China in Transition: Publication of the new Detailed Implementation Rules of VAT, Business Tax and Consumption Tax 2008, 2.)

Myynnin arvo

Myynnin arvoksi lasketaan koko hyödykkeestä tai palvelusta saatu korvaus kaikkine lisämaksuineen. Jos lisämaksuja (esimerkiksi pakkaus- ja käsittelykuluja) ei lasketa myynnin arvoon, katsotaan se veronvälttelyksi. Myynnin arvoon ei kuitenkaan lasketa myynnin veroa, kulutusveroa eikä rahtimaksuja, silloin kun kuljetusyhtiö on laatinut ostajalle laskun ja veronmaksaja on antanut ostajalle tämän saman laskun. Myynnin veronperustaan vaikuttavat erilaiset oikaisuerät. Hinnanalennus voidaan vähentää myynnin arvosta veronperustaa laskettaessa, jos se on merkitty samalle laskulle myynnin kanssa. Eri laskulla olevaa alennusta ei voida vähentää riippumatta kirjanpilotekniikasta. Myyntitapahtuman jälkeisen hyvityksen vähentäminen on myös mahdollista mutta käytännössä monimutkaisempaa, koska ostajan täytyy ensin ilmoittaa veroviranomaisille veronalennuksesta, jonka jälkeen myyjä kirjoittaa uuden laskun. Dokumentit laaditaan kolmena kappaleena, yksi ostajalle, yksi myyjälle ja yksi veroviranomaisille. Veroviranomaiset voivat oikaista myyntihintaa, jos se on kohtuuttoman alhainen tai kyseessä on myynnin kaltainen tapahtuma, jossa korvausta ei tosiasiassa makseta eikä myynnistä jää tietoa kirjanpitoon (esimerkiksi tavaroiden antaminen ilmaisena lahjana tai jälleenmyyntiä varten). Käypä arvo voidaan tällöin määrittellä viime aikoina myytyjen samantyyppisten hyödykkeiden hinnasta. (China Master Tax Guide 2008, 413 - 417; China in Transition: Publication of the new Detailed Implementation Rules of VAT, Business Tax and Consumption Tax 2008, 3.)

Vähennysoikeus

Kaikkien ostojen veroa ei automaattisesti vähennetä myynnin verosta, koska tietyt tapahtumat eivät oikeuta vähennykseen. Näitä ovat ostot, joista maksetaan liiketoimintaveroa, yksityiskäyttöön soveltuvien jahtien, moottoripyörien ja -ajoneuvojen ostot, joista maksetaan kulutusveroa, viihdetarkoituksiin ostetut hyödykkeet ja palvelut sekä epätavallisiin tappioihin liittyvät hyödykkeet (varastetut, kadotetut tai muuten poikkeuksellisesti hävinneet). Luonnonkatastrofien, kuten tulipalon, tuhoamat hyödykkeet voidaan aiemmasta poiketen vuoden 2009 alusta voimaan tulleiden säännösten mukaan vähentää. Tärkein arvonlisäverotusta koskeva uudistus on kuitenkin käyttöomaisuuden arvonlisäveron vähennyskelpoisuus. Aiemmin vähennysoikeus oli mahdollinen ainoastaan tietyillä maantieteellisesti rajatuilla alueilla ja koskien vain tiettyjä toimialoja. Uusien säännösten mukaan käyttöomaisuuden arvonlisävero on kuitenkin kaikille vähennyskelpoinen. Muutos vähensi merkittävästi verovelvollisten verotaakkaa ja muutti Kiinan arvonlisäverojärjestelmän tuotantoperusteisesta kulutusperusteiseksi. (China Master Tax Guide 2008, 425 - 426; China starts second wave of the country's tax reform amidst a global economic slowdown 2009, 2.)

3.3.3 Vienti

Vientiä harjoittaville yrityksille myönnetään veronpalautus tietyin rajoituksin siten, että vientituotteiden kokonaisverorasitus on rajoitettu. Yleisesti vientituotteiden arvonlisäveroprosentti on nolla. Lisäksi veronmaksajat voivat hakea veronpalautusta vientituotteiden ostojen ja valmistuskustannusten arvonlisäverosta. Vientiyrityksen rakenteesta sekä vientituotteiden tyypistä riippuen veronpalautuksille ja/tai -vapautuksille on kolme ryhmää:

- 1) hyödykkeet, joista myönnetään sekä verovapautus että veronpalautus
- 2) hyödykkeet, joista myönnetään verovapautus, muttei palautusta, koska veroa ei ole määrätty aiemmissa tuotannon ja ostojen portaissa
- 3) hyödykkeet, joista ei myönnetä kumpaakaan, koska vienti on rajoitettua tai kiellettyä tai koska muut vaatimukset eivät täyty, kuten määräaika on kulunut umpeen. (China Master Tax Guide 2008, 435 - 436.)

Ensimmäiseen ryhmään (sekä verovapautus että palautus) lasketaan yleisesti hyödykkeet, joita valmistusyritys vie itse tai sopimuksella vientiyrityksen kautta, sekä hyödykkeet, jotka kauppayhtiö on ostanut ja vie itse tai sopimuksella vientiyrityksen kautta. Näiden lisäksi sekä verovapautukseen että palautukseen ovat oikeutettuja eräät tarkoin määritetyt hyödykkeet, kuten ulkomaisiin rakennus- ja korjausrakoihin tarkoitetut kyseisen palvelun suorittajayhtiön viemät hyödykkeet. Toiseen ryhmään (verovapautus, ei palautusta) kuuluvat esimerkiksi pienten veronmaksajien valmistamat ja joko itse sopimuksella vientiyrityksen viemät hyödykkeet sekä arvonlisäverosta vapautetut tuotteet, koska niiden kotimaisesta myynnistäkään ei makseta veroa. Kolmanteen ryhmään (ei verovapautusta eikä palautusta) kuuluvien hyödykkeiden vientiä kohdellaan kuin kotimaan myyntiä. Tähän ryhmään kuuluvat mm. vientirajoitetut raakaöljy, sokeri, kupari ja platina. (China Master Tax Guide 2008, 435 - 439.)

Vientituotteiden palautusprosentit ovat vaihdelleet moneen kertaan arvonlisäveron käyttöönotosta alkaen. Alun perin vero palautettiin kokonaan, mutta tämä johti villipillisiin menettelyihin ja suuriin verotulojen menetyksiin. Tämän jälkeen palautusprosentteja pienennettiin, mutta viime vuosina Kiina on pyrkinyt taas nostamaan niitä. Tällä on pyritty tukemaan ulkomaisen kysynnän hiipumisesta kärsiviä yrityksiä (Maailman markkinat: Kiina 2009). Tällä hetkellä palautusprosentit ovat tuotteesta riippuen 17, 13, 11, 8 tai 5 prosenttia. Veronpalautuksen laskenta noudattaa ns. ”vapautus, vähennys, palautus” -menetelmää, eli vientituotteet on vapautettu verosta, ja jos yritys harjoittaa sekä kotimaan kauppaa että vientiä, se saa vähentää vientituotteiden ostojen veron kotimaisten myyntien verosta. Jos ostojen vero on suurempi kuin myyntien vero, yritys voi hakea veronpalautusta. Ollakseen oikeutettu veronpalautukseen yritys on rekisteröitävä vientitoimintansa paikallisessa verotoimistossa 30 päivän sisällä viennin aloittamisesta. Tämän jälkeen yritys selvittää vientinsä verotoimistolle kuukausittain. (China Master Tax Guide 2008, 441 - 445, 448.)

3.3.4 Veron maksaminen

Arvonlisäveron kertymäkausi voi olla yksi, kolme, viisi, kymmenen tai viisitoista päivää tai kuukausi. Kauden pituuden määrittelevät veroviranomaiset. Jos arvonlisäverollista toimintaa ei ole säännöllisesti, voidaan veroa maksaa myös liiketapahtumakohtaisesti. Jos kertymäkausi on kuukausi, veronmaksaja ilmoittaa ja maksaa arvonlisäveron 10 päivän kuluessa kauden päättymisestä. Lyhyemmillä maksukausilla ilmoitus- ja maksuvelvollisuus on hoidettava viidessä päivässä kauden päättymisestä sekä annettava ilmoitus mahdollisesta edellisen kuukauden maksamatta olevasta verosta 10 päivän sisällä uuden kuukauden alkamisesta. Tavaroiden maahantuojat ilmoittavat ja maksavat arvonlisäveron seitsemän kuukauden kuluessa asiakirjojen jättämisestä tullille. (China Master Tax Guide 2008, 460.)

Yritys, jolla on kiinteä toimipaikka, ilmoittaa ja maksaa veronsa sen alueen paikalliselle veroviranomaiselle, missä toimipaikka sijaitsee. Jos pääkonttori ja sivuliike sijaitsevat eri maakunnissa tai kaupungeissa, yritys voi veroviranomaisten hyväksynnästä maksaa veron yhdistetysti pääkonttorin alueella. Yritys, jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa, maksaa veronsa sen alueen veroviranomaisille, missä liiketoimi on tapahtunut. Yritykset käyttävät liiketoimissaan arvonlisäverolaskuja, joista ilmenee myyjän myyntien vero ja ostajan ostojen vero. Näitä laskuja voivat käyttää vain yleiset veronmaksajat. Jos pienten veronmaksajien tarvitsee käyttää arvonlisäverolaskua, niiden täytyy pyytää veroviranomaisia kirjoittamaan sellainen puolestaan. Vuodesta 2003 lähtien yleisten veronmaksajien käyttämät arvonlisäverolaskut on täytynyt kirjoittaa väärennyksiä estävän elektronisen järjestelmän kautta. Käsinkirjoitetut laskut eivät ole vähennyskelpoisia. (China Master Tax Guide 2008, 461 - 463.)

3.4 Liiketoimintaverotus

Liiketoimintaverotus on liikevaihtovero, jota maksetaan aineettomista hyödykkeistä ja palveluista, joista ei makseta arvonlisäveroa. Verrattuna arvonlisäveroon ja kulutusveroon liiketoimintaverolla on muutama ominaispiirre. Veron ulottuvuus on melko laaja kattaen kaikki toimialat veroprosentin vaihdellessa kolmesta kahteenkymme-

neen verotettavan toiminnan luonteesta riippuen. Verotettavat kohteet ja veroprosentit on suunniteltu ottaen huomioon erilaiset toimialat: samasta toiminnasta maksetaan aina saman verran veroa riippumatta yrityksen johtamisjärjestelmästä, liiketaloudellisista ominaisuuksista tai paikkakunnasta. Lisäksi veron laskentamenetelmä on yksinkertainen ja helppo ymmärtää. (China Master Tax Guide 2008, 505.)

3.4.1 Verotettava toiminta

Seuraavista liiketoimista maksetaan liiketoimintaveroa: verotettavat palvelut, matkustajien tai rahtitavaran kuljetus Kiinasta ulkomaille, pakettimatkojen järjestäminen Kiinasta ulkomaille, aineettoman omaisuuden luovutus ja kiinteän omaisuuden myynti Kiinassa. Verotettaviin palveluihin kuuluvat seuraavat toimialat: kuljetus, rakentaminen, rahoitus ja vakuutus, posti ja tietoliikenne, kulttuuri ja urheilu, viihde sekä muut palvelualat (mm. agentuuritoiminta, hotelli-, ravintola- ja pitopalvelutoiminta, turistipalvelut, varastointi-, vuokraus- ja liisaustoiminta, mainos- ja muut palvelut). Tietyt palvelut on vapautettu liiketoimintaverosta (mm. sairaanhoito, lääketieteelliset palvelut, koulutuspalvelut ja maatalouspalvelut). (China Master Tax Guide 2008, 507 - 509.)

Aiemmin liiketoimintaveroa maksettiin vain palveluista, jotka suoritettiin Kiinan rajojen sisällä. Vuoden 2009 alusta voimaan tulleet säännökset altistivat liiketoimintaverolle palvelut, joiden tarjoaja tai vastaanottaja on Kiinassa. Veron määräämisen periaate muuttui siis palvelun suorituspaikasta palvelun tarjoajan tai vastaanottajan kotipaikkaan. Tähän ohjeistukseen on myöhemmin tullut lisäselvennyksiä ja tällä hetkellä Kiinassa sijaitsevat yritykset, jotka tarjoavat rakennus-, kulttuuri- ja urheilupalveluita ulkomailla, on väliaikaisesti vapautettu liiketoimintaverosta. On huomattava, että finanssiministeriö ja valtion verovirasto tulevat luultavasti muuttamaan näitä säädöksiä tulevaisuudessa. (Government Announces More Changes and Clarifications to Business Tax Rules 2009, 1 - 2.)

Yritys voi samassa transaktiossa harjoittaa sekä arvonlisäveron että liiketoimintaveron alaista toimintaa. Tällaisia liiketoimia kutsutaan yhdistetyksi myynniksi. Tällöin

verokohtelu riippuu yrityksen pääasiallisesta toiminnasta: jos yritys on pääasiassa keskittynyt valmistukseen tai tukku- tai vähittäismyyntiin ja päätoimialana voidaan pitää hyödykkeiden myyntiä, yritys maksaa arvonlisäveroa. Muut yritykset maksavat vastaavasti liiketoimintaveroa. Esimerkiksi rakennusyritys voi hankkia sekä työvoiman että materiaalit talon rakennukseen. Koska kyseessä on palveluyritys, rakennusyritys maksaa liiketoimintaveroa. Jos taas valmistus- tai kauppayritys hankkii sekä työvoiman että materiaalit, se maksaa arvonlisäveroa. Yhdistetyn myynnin käsitteestä erillinen tapahtuma ovat samanaikaiset liiketoimet, jolloin yrityksellä on sekä arvonlisäveron että liiketoimintaveron alaista toimintaa, mutta nämä eivät yhdisty samassa transaktiossa. Tällöin yrityksen on pidettävä arvonlisäveronalainen hyödykkeiden myynti ja liiketoimintaveronalainen palveluiden tarjoaminen kirjanpidossa erillään. Jos yritys ei pysty erottelamaan niitä itse, veroviranomaiset määrittelevät eri verojen alle kuuluvat toimet. (China Master Tax Guide 2008, 509 - 511; China in Transition: Publication of the new Detailed Implementation Rules of VAT, Business Tax and Consumption Tax 2008, 3 - 4.)

3.4.2 Veronlaskenta ja maksaminen

Liiketoimintaveroa maksetaan toiminnasta riippuen eri prosenttien mukaan. Kuljetus-, rakennus-, posti- ja tietoliikenne- sekä kulttuuri- ja urheilupalveluiden veroprosentti on 3 %. Rahoitus- ja vakuutuspalvelut, muut palvelut (mm. hotelli- ja ravintola- sekä turistipalvelut), viihdepalvelut biljardihallien ja keilausratojen osalta ja aineettoman omaisuuden luovutus sekä kiinteän omaisuuden myynti verotetaan 5 prosenttien mukaan. Kaikkien muiden viihdepalveluiden veroprosentti on 20 %. Maksettava vero lasketaan yksinkertaisesti kertomalla bruttoliikevaihto veroprosentilla. Bruttoliikevaihdolla tarkoitetaan palvelusta saatua korvausta kaikkine lisämaksuineen. Jos yrityksellä on eri prosenttien mukaan verotettavia liiketoimia, näiden kirjanpito täytyy pitää erillään. Ilman erottelua yritystä verotetaan kaikista toimista korkeimman prosenttien mukaan. Kuten arvonlisäverotuksessaakin, jos palveluita myydään kohtuuttoman halvalla, veroviranomaiset voivat oikaista hintaa vastaamaan viime aikoina tarjottujen samanlaisten palveluiden käypää hintaa. (China Master Tax Guide 2008, 517)

- 518, 527 - 528; China in Transition: Publication of the new Detailed Implementation Rules of VAT, Business Tax and Consumption Tax 2008, 3.)

Liiketoimintaveron kertymäkausi on viisi, kymmenen tai viisitoista päivää tai kuukausi, ja pituuden määräävät veronviranomaiset. Rahoituslalla kausi on vuosikvartaali tai kolme kuukautta ja vakuutuslalla kuukausi. Kertymäkauden ollessa kuukauden liiketoimintaverot ilmoitetaan ja maksetaan kymmenen päivän kuluessa kuun päätymisestä, ja kauden ollessa lyhyempi ilmoitus- ja maksuaika on viisi päivää. Veronmaksuvelvollisuus syntyy silloin, kun myyntitulot on vastaanotettu tai vaihtoehtoisesti silloin, kun on esitetty näyttö myöhemmästä myyntitulojen saamisesta. (China Master Tax Guide 2008, 530.)

3.5 Kulutusverotus

Kolmas liikevaihtovero on kulutusvero, jota maksavat kaikki yritykset, jotka valmistavat, teettävät tai maahantuovat verotettavia tuotteita. Kulutusveron alaisia tuotteita ovat seuraavat: tupakka, alkoholi, kosmetiikka, kalliit koriste-esineet, jalokivet ja jade, ilotulitteet, jalostettu öljy, moottoriajoneuvojen renkaat, moottoripyörät, autot, golfpallot ja -välineet, ylellisyyskellot, jahdit, kertakäyttöiset puiset syömäpuikot sekä puiset lattialaudat. Kulutusverosta on vapautettu vientituotteet, jatkojalostusta vaativat tuotteet, vain tilapäisesti Kiinaan maahantuodut tuotteet, korvaavat tuotteet kadonneiden tai tuhoutuneiden tilalle (esimerkiksi vakuutusyhtiöltä) sekä muutamat muut tuotteet, kuten kaupallisesti arvottomat näytteet. (China Master Tax Guide 2008, 473 - 476.)

Tuotteista maksetaan kulutusveroa joko kauppaa-arvon tai kauppamäärän mukaan tai näiden yhdistelmänä. Veroprosentit vaihtelevat tuotteesta riippuen viidestä neljään-kymmeneenviiteen prosenttiin. Kauppaa-arvon mukaan laskettava vero määräytyy seuraavasti: kauppaa-arvo x veroprosentti, esimerkiksi RMB 50 000 arvosta myydyistä ilotulitteista maksetaan veroa $RMB\ 50\ 000 \times 15\ \% = RMB\ 7\ 500$. Kauppamäärän mukaan laskettava vero sen sijaan määräytyy kaavasta: kauppaa-arvo x kiinteä kulutusvero yksikköä kohden, esimerkiksi 10 000 litrasta lyijytöntä bensiiniä kulutusveroa mak-

setaan 10 000 litraa x RMB 0,20 per litra = RMB 20 000. Savukkeiden ja lakkabensiinin kohdalla käytetään laskumenetelmien yhdistelmää. Kulutusvero lasketaan arvonlisäverottomasta myynnin arvosta. (China Master Tax Guide 2008, 477 - 479, 494.)

Jotkut tuotteet voidaan valmistaa sellaisista tuotteista, joista kulutusvero on jo maksettu. Tällöin alihankinnasta maksetun kulutusveron voi vähentää maksettavasta kokonaiskulutusverosta. Kulutusveron ajallisen kohdistaminen säännökset ovat samat kuin arvonlisäverotuksessakin. Veron kertymäkausi on yksi, kolme, viisi, kymmenen tai viisitoista päivää tai kuukausi. Kuukauden kertymäajalla kulutusvero ilmoitetaan viidentoista päivän kuluessa kauden päättymisestä ja lyhyemmällä kertymäajoilla viiden päivän kuluessa. (China Master Tax Guide 2008, 502 - 503.)

3.6 Muut verot

Tulo- ja liikevaihtoverojen lisäksi yritys kohtaa Kiinassa toimiessaan myös muita veroja. Ne on lyhyesti esitelty seuraavassa. Vastaanottaessaan tiettyjä sopimuksia, omaisuuden siirtoon oikeuttavia dokumentteja, liikekirjanpidollisia asiakirjoja jne. yritys maksaa leimaveroa (stamp duty). Veron suuruus on kohteesta riippuen 0,005 - 0,1 %. Maan- tai kiinteistönkäyttöoikeudet ostolla, lahjana tai vaihdossa saanut luovutussensaaja maksaa asiakirjaveroa (deed tax). Veron suuruus vaihtelee kolmen ja viiden prosentin välillä. Luonnonvarojen, kuten raakaöljyn, luonnonkaasun ja hiilen sekä mineraalien louhimisesta maksetaan erillistä veroa (resource tax), kuten myös ajoneuvojen ja alusten omistamisesta (vehicle and vessel tax). (China Master Tax Guide 2008, 13; Overview of PRC Taxation System n.d.)

Maata ei voi Kiinassa omistaa, vaan se kuuluu valtiolle. Maankäyttöoikeuden voi ainoastaan ostaa tietyksi ajaksi. Teollisuusmaa-alueille aika on 50 vuotta, mutta kaupallisiin tarkoituksiin aika voi olla pidempi, 70 vuotta. Kun yritys luovuttaa maankäyttöoikeudet tai rakennuksen, maksettavaksi tulee luovutusvoittovero (land appreciation tax). Vero lasketaan veronmaksajan saamasta arvonnoususta sallituin vähennyksin ja prosentit vaihtelevat progressiivisesti kolmestakymmenestä kuuteenkymmeneen prosenttiin. Jos arvonnousu on alle 20 % sallituista vähennyksistä, luovutus

on verovapaa. Kiinteistön omistaja maksaa kiinteistövero (real estate tax), joka las-
ketaan maan ja rakennusten arvioidun arvon (1,2 %) tai vuokran (12 %) perusteella.
(Muutoksia Kiinan verotusjärjestelmässä; vaikutuksia ulkomaisiin yrityksiin 2007;
Overview of PRC Taxation System n.d.)

4 SIIRTOHINNOITTELU

Karjalainen ja Raunio (2007, 14) määrittelevät siirtohinnoittelun toisilleen läheisten yritysten välisten transaktioiden hinnoitteluksi verotuksen näkökulmasta. Lähestymistapa perustuu siirtohinnoittelun verokysymyksiä koskevaan sääntelyyn kansainvälisellä ja kansallisella tasolla. Lin ja Paiseyn (2007, 18) mukaan siirtohinnoittelulla tarkoitetaan varainsiirron prosessia ja hinnanmäärittelyä monikansallisen yrityksen etuyhteydessä olevien yhtiöiden välillä. Nämä etuyhteydessä keskenään olevat yhtiöt toimivat eri verotuslakien mukaan ja tytäryhtiöitä voi olla useissa eri maissa. Yhtiöt voivat myydä omia valmiita tuotteitaan suoraan ulkomaisille markkinoille tai tytäryhtiöilleen markkinointia varten. Yhtiöt voivat myös myydä puolivalmisteita oman monikansallisen konserninsa yhtiöille osana yhteistä valmistus- ja jakelujärjestelmää, johon sisältyy yrityksen yksiköjä useammassa kuin yhdessä maassa.

Monikansallisten yritysten tärkeimpiä tavoitteita ovat konsernin voittojen maksimointi sekä verojen minimointi. Eri maiden välillä vallitsevat erot yritysverotusjärjestelmissä sekä veroprosenteissa tarjoavat valtavia verosuunnittelumahdollisuuksia monikansallisille yrityksille. Verovastuuta voidaan myös suoranaisesti manipuloida taitavien siirtohinnoittelupäätösten avulla. Tämä hyödyttää yrityksiä, mutta on haitaksi kansallisille hallituksille niissä maissa, joissa tytäryhtiöt toimivat. (Li & Paisey 2007, 18.)

Markkinaehtoperiaate

Kansainvälisissä konserneissa saatetaan ryhtyä eri valtioissa olevien konserniyhtiöiden väliseen peiteltyyn voitonsiirtoon verotuksen minimoimiseksi. Tämä voidaan toteuttaa sopimalla konsernin sisäisistä transaktioista ja niissä käytetyistä hinnoista

ja muista taloudellisista ehdoista eri tavalla kuin mitä toisistaan riippumattomat yhtiöt olisivat samanlaisessa tilanteessa sopineet. Sisäisissä tavara- tai palvelusirroissa saatetaan käyttää yli- ja alihintoja tai saatetaan periä yli- tai alirojaltia tai yli- tai alikorkoa. (Helminen 2009b, 211.)

Verotus kuitenkin edellyttää, että kansainvälisen konsernin yhtiöt noudattavat sisäisissä transaktioissaan sellaisia ehtoja ja hintoja, joita toisistaan riippumattomat yhtiöt noudattaisivat, eli edellytetään markkinaehtoperiaatteen noudattamista. Verotusta varten konserniyhtiön menoja ja tuloja voidaan oikaista vastaamaan niitä menoja ja tuloja, jotka se olisi saanut ja jotka sille olisivat syntyneet, jos kaikissa konserniyhtiöiden välisissä sisäisissä transaktioissa olisi noudatettu markkinaehtoperiaatetta. Konserniyhtiö ei voi vähentää verotuksessaan menoa, joka ei ole syntynyt objektiivisin kriteerein tarkasteltuna sen omassa tulonhankkimisintressissä eikä luopua tulosta, joka olisi syntynyt sen aikaansaamasta suoritteesta, jos vastapuolena olisi ollut riippumaton osapuoli. (Mts. 211 - 212.)

4.1 Säännöt ja määräykset

Kiina on uusi tulija siirtohinnoittelun näyttämöllä. Kun Kiina avautui kaupallisesti muulle maailmalle, siirtohinnoittelu ei ollut päällimmäisenä huolena, vaan valtio halusi keskittää energiansa ulkomaisten investointien houkutteluun. Myöhemmin kuitenkin Kiinan valtava markkinapotentiaali ja halvat työvoimakustannukset yhdessä aiemmin ulkomaisille yrityksille tarjottujen verohelpotusten kanssa houkuttelivat ulkomaisia investointeja, jolloin toisilleen läheisten yritysten transaktiot lisääntyivät ja siirtohinnoittelua käytettiin hyväksi verojen välttämiseksi. Ensimmäiset siirtohinnoittelusäännöt julkaistiin vuonna 1991 ja sen jälkeen niitä on päivitetty ja muutettu useaan kertaan. Uusimmat siirtohinnoittelumääräykset julkaistiin vuoden 2008 alussa voimaan tulleessa yritysverolaissa. Lain siirtohinnoittelukohtia tarkentamaan julkaistiin tammikuussa 2009 siirtohinnoitteluohjeet (Implementation Measures of Special Tax Adjustments), jotka ovat voimassa takautuvasti vuoden 2008 alusta lähtien. (Li & Paisey 2007, 46 - 47; Unveiling of Long-Awaited Special Tax Adjustments Implementation Measures 2009, 1.)

Toistensa kanssa etuyhteydessä olevat yritykset määritellään laissa hyvin laajasti.

Toisilleen läheisiksi yrityksiksi luetaan seuraavat (DeSouza 2009, 46):

- Toinen osapuoli omistaa suoraan tai välillisesti yli 25 prosenttia toisesta osapuolesta tai kolmas osapuoli omistaa yli 25 prosenttia molemmista osapuolista
- Toisen osapuolen antama laina on yli 50 prosenttia toisen sijoitetusta pääomasta tai toinen osapuoli on taannut yli 10 prosenttia toisen lainoista
- Toinen osapuoli nimittää vähintään 50 prosenttia toisen osapuolen johdosta tai hallituksen puheenjohtajan, tai kolmas osapuoli nimittää nämä molemmissa osapuolissa
- Vähintään 50 prosenttia johdosta on samat molemmilla osapuolilla
- Toisen osapuolen liiketoiminnot riippuvat toisen teollisista patenteista, teknologisesta tietotaidosta tai muista lisensoiduista aineettomista oikeuksista
- Toinen osapuoli kontrolloi toisen osto- ja myyntitoimintoja
- Toinen osapuoli kontrolloi toisen saamia ja tarjoamia palveluja
- Muut tilanteet, joissa toisella osapuolella on todellinen vaikutusvalta toisen liiketoimintoihin tai suhteet, joissa molempien pääosakkeenomistajat saavat samoja etuja tai ovat sukua keskenään.

4.1.1 Hinnanmäärittelymenetelmät

Etuyhteystransaktioiden markkinaehtoisuuden toteaminen saattaa olla käytännössä vaikeaa. Aina ei ole selvää, milloin meno on syntynyt tietyn konserniyhtiön tulon hankkimis- tai säilyttämistarkoituksessa tai milloin konserniyhtiö on luopunut tulosta toisen konserniyhtiön hyväksi. Konsernin sisäisissä transaktioissa on käytettävä hintaa, joka olisi peritty vertailukelpoisessa tilanteessa vertailukelpoisista suoritteista riippumattomien osapuolten välillä. OECD:n siirtohinnoitteluohteet luettelevat menetelmät, joiden avulla konsernin sisäisten transaktioiden markkinaehtoinen tai hyväksyttävä hinta tulisi määritellä. Nämä samat menetelmät ovat hyväksyttäviä myös Kiinan kansallisen lain mukaan. (Helminen 2009b, 220 - 222.)

Päämenetelmät ovat vertailukelpoisen riippumattoman hinnan menetelmä, kustannusvoittolisämenetelmä sekä jälleenmyyntihintamenetelmä. Vertailukelpoisen riippumattoman hinnan menetelmässä eli CUP-menetelmässä hinta määritetään vertaamalla konserniyhtiöiden sisäisissä transaktioissaan käyttämiä hintoja hintoihin, joita riippumattomat osapuolet käyttävät samanlaisissa olosuhteissa riittävän vertailukelpoisissa transaktioissa. Kustannusvoittolisämenetelmässä markkinaehtoinen hinta määritellään lisäämällä tavaran, palvelun tai oikeuden tuottamisesta aiheutu-neisiin kustannuksiin tietyn tasoinen voittolisä, jonka tasoon vaikuttavat esimerkiksi transaktion laatu, markkinatilanne ja yhtiöiden funktio sekä riskit. Jälleenmyyntihintamenetelmässä hinta määritellään vähentämällä tuotteen edelleenmyyntihinnasta siihen lisätyt kustannukset ja tietyn tasoinen voittomarginaali. Näiden lisäksi on olemassa myös kaksi muuta menetelmää. Voitonjakamismenetelmässä määritellään se voitonjakautumissuhde, jonka riippumattomat yritykset olisivat odottaneet toteutuvan samankaltaisissa transaktioissa. Nettokatemenetelmässä arvioidaan vastaavan transaktion riippumattomien osapuolien välillä todennäköisesti synnyttämä nettovoittomarginaali suhteessa esimerkiksi kustannuksiin, liikevaihtoon tai varoihin. (Helminen 2009b, 222 - 224.)

Kiinan kansallinen lainsäädäntö hyväksyy esiteltyjen menetelmien lisäksi hinnan määrittelyyn myös muun tavan, jossa markkinaehtoperiaate toteutuu. Menetelmää valittaessa pitäisi ottaa huomioon transaktioon liittyvien varojen tai palvelujen luonne, osapuolten toiminta ja riskit, sopimusoikeudelliset ehdot, taloudellinen tilanne sekä liikestrategiat. Kiinan siirtohinnoitteluohjeet eivät suosi mitään menetelmää eivätkä aseta niitä hierarkkiseen järjestykseen. Tämä suo veronmaksajalle enemmän joustavuutta, mutta toisaalta lisää veronmaksajan todistustaakkaa valitun menetelmän soveltuvuuden perustelemissa. (Unveiling of Long-Awaited Special Tax Adjustments Implementation Measures 2009, 4.)

4.1.2 Kustannustenjakojärjestelmät

Kustannustenjakamisella tarkoitetaan konserniyhtiöiden keskenään tekemää kirjallista sopimusta siitä, miten tiettyjen palveluiden tai immateriaalioikeuksien tuottami-

sesta aiheutuneet kustannukset ja riskit jaetaan eri yhtiöiden kesken. Tällöin arvioidaan se hyödyn määrä, joka palveluiden tai esimerkiksi yksinoikeuksien käytöstä kokonaisuudessa koituu kunkin yhtiön hyväksi, ja kukin yhtiö maksaa palvelu- tai hallintomaksuja sen mukaisesti. Koska verotus perustuu lähtökohtaisesti erillisten transaktioiden erilliseen tarkasteluun, kustannustenjakojärjestelmien hyväksyttävyyden verotuksessa voidaan kyseenalaistaa. Kiinan siirtohinnoitteluohjeet sallivat kustannustenjakojärjestelmien käytön. (Helminen 2009b, 232 - 233.)

Kiinan veroviranomaisten vaatima kustannustenjakojärjestelmien dokumentaatio jäljittelee hyvin pitkälti OECD:n ohjeita ja yritysten on selvitettävä laaja-alaisesti järjestelmän alaisena olevat aineettomat oikeudet, ehdot, laskentamenetelmät jne. Ohjeet painottavat, että kustannusten on vastattava tasoa, mitä riippumaton osapuoli maksaisi. Järjestelyyn liittyy myös rajoituksia. Esimerkiksi jos kustannustenjakojärjestelmä ei noudata markkinaehtoperiaatetta tai sillä ei ole riittävää kaupallista tarkoitusta, kustannuksia ei voi vähentää tuloverotuksessa. Palveluihin liittyvät kustannustenjakojärjestelmät on rajoitettu koskemaan vain konsernin hankintoja ja markkinointia. (Unveiling of Long-Awaited Special Tax Adjustments Implementation Measures 2009, 6 - 7.)

4.1.3 Alikapitalisointi

Alikapitalisoinnilla tarkoitetaan tilannetta, jossa yhtiön oma pääoma suhteessa vieraaseen pääomaan on liian pieni, yhtiö on alipääomitettu (thin capitalised). Alipääomitetun yhtiön suuret lainat ja niihin liittyvät suuret korkokulut pienentävät yhtiön voittoa ja verotettavaa tuloa ja vaikuttavat sitä kautta yhtiön maksaman tuloveron määrään. Useissa maissa verotuksessa tilanteeseen on harkittu oikeaksi puuttua, ja näin on myös Kiinassa. (Karjalainen & Raunio 2007, 156.)

Kiinan siirtohinnoitteluohjeet ovat määränneet yrityksille nettovelkaantumistasen (debt-to-equity ratio) rajat, 5:1 rahoitusyhtiöillä ja 2:1 muilla yhtiöillä. Tätä velkaantuneempien yritysten lainamenoja ei saa vähentää verotuksessa ja ulkomaille maksettu korko katsotaan osingoksi, josta pidätetään lähdevero. Velkaantumistasen

rajat ylittävät yhtiötkin voivat olla oikeutettuja korkovähennykseen, jos ne pystyvät osoittamaan rahoitusjärjestelyn markkinaehtoperusteisuuden. Tällöin yrityksen on kuitenkin esitettävä alikapitalisointiin liittyvä dokumentaatio, josta selviää muun muassa yrityksen takaisinmaksuvalmius, konsernin rahoitusrakenne, velkaantuneisuusasteet, korkomaksujen määrät, korkoprosentit ja laina-aika. (Unveiling of Long-Awaited Special Tax Adjustments Implementation Measures 2009, 8 - 9.)

4.2 Dokumentointi

Kaikkien Kiinassa toimivien yritysten, jolla on etuyhteydessä olevan yrityksen tai yritysten kanssa tapahtuvia transaktioita, täytyy selvittää vuosittain nämä toimet ja palauttaa selvitys veroviranomaisille tuloveroilmoituksen kanssa. Tämä koskee sekä kotimaisia yrityksiä (esimerkiksi suomalaisen emoyhtiön Kiinassa toimiva tytäryhtiö) että ei-kotimaisia yrityksiä, joilla on kiinteä toimipaikka Kiinassa (esimerkiksi suomalaisen yrityksen edustusto). Selvitykseen sisältyy yhdeksän eri lomaketta, joilla käsitellään seuraavat asiat: etuyhteyssuhteet, etuyhteyshuoneet, ostot ja myynnit, palvelut, aineettomien oikeuksien siirrot, kiinteän omaisuuden siirrot, rahoitus, ulkomaiset investoinnit sekä ulkomaiset maksusuoritukset. (Unveiling of Long-Awaited Special Tax Adjustments Implementation Measures 2009, 2.)

Edellä mainitun tiedonannon lisäksi yrityksiltä edellytetään siirtohinnoitteludokumentia. Tästä poikkeuksena ovat yritykset, joiden vuosittaiset etuyhteydessä tapahtuvien kiinteiden hyödykkeiden ostot ja myynnit ovat enintään RMB 200 miljoonaa (n. 20 miljoonaa euroa) ja muut transaktiot (esimerkiksi palvelut, rojalit, korot jne.) ovat enintään RMB 40 miljoonaa (n. 4 miljoonaa euroa), sekä yritykset, joiden transaktiot sisältyvät ennakkosopimusjärjestelyyn, ja yritykset, joiden ulkomainen omistus on enintään 50 prosenttia ja etuyhteystransaktioita tapahtuu vain kansallisesti. Kiinan siirtohinnoitteluohjeiden mukainen dokumentaatio sisältää 26 yksityiskohtaista asiakohtaa seuraavien viiden kategorian alla (Unveiling of Long-Awaited Special Tax Adjustments Implementation Measures 2009, 2):

- organisaatorakenne
- kuvaus liiketoiminnasta

- kuvaus etuyhteystoimista
- vertailuanalyysi
- selvitys hinnanmäärittelymenetelmän käytöstä.

Siirtohinnoitteludokumentaatio on laadittava jokaiselta vuodelta seuraavan vuoden toukokuun loppuun mennessä ja säilytettävä 10 vuoden ajan. Veroviranomaisten pyytäessä asiakirjoja ne on toimitettava 20 päivän kuluessa. Siirtohinnoitteludokumentaatio laaditaan kiinaksi ja kaikki muulla kielellä oleva lähdemateriaali on myös käännettävä kiinaksi. Jos yritys ei toimita siirtohinnoitteludokumentaatiota veroviranomaisten pyynnöstä tai toimittaa sen virheellisenä tai vaillinaisena, yritykselle langetetaan sakko, joka vaihtelee RMB 2 000:sta RMB 50 000:een (n. 200 - 5000 euroa). Lisäksi yrityksen tuloon voidaan lisätä veroviranomaisten arvioima määrä ja veronoikaisusta maksetaan viiden prosentin rangaistuskorkoa. Yritys tullaan myös valitsemaan siirtohinnoittelutarkastukseen. (DeSouza 2009, 45; Unveiling of Long-Awaited Special Tax Adjustments Implementation Measures 2009, 4.)

Vaikka Kiinan veroviranomaisten vaatima dokumentaatio on pitkälti samanlainen esimerkiksi OECD:n ohjeiden tai Suomen kansallisen lain kanssa, yrityksiä kehoitetaan kuitenkin välttämään globaaleja malleja. Kiinan valtion verovirasto on laatinut specifit lomakkeet ja tarkistuslistat, jotka ovat ainutlaatuisia Kiinalle. Näitä vaatimuksia pitäisi noudattaa varmistaakseen, että paikalliset viranomaiset hyväksyvät dokumentaation. Globaali malli saattaa aiheuttaa kysymyksiä ja johtaa hämmennykseen ja vastustukseen. Suomalaisyrittäjien pitää ottaa huomioon myös muut seikat kiinalaisen tytäryhtiön tai kiinteän toimipaikan dokumentaatiota laatiessaan. Esimerkiksi kustannustenjakojärjestelmät ovat niin Suomessa kuin Kiinassakin hyväksyttäviä pätevin perusteluin, mutta toisin kuin Suomessa, missä alikapitalisoinnista ei ole erityisiä normeja, Kiinassa tästä rahoitusjärjestelystä on säädetty tarkemmin. (DeSouza 2009, 46 - 47; Helminen 2009b, 310.)

4.3 Ennakkosopimusmenettely

Koska konserniyhtiöiden väliset transaktiot ovat jatkuvia, kansainvälisissä konserneissa siirtohinnoittelukysymykset on ratkaistava vuosittain. Mikäli esimerkiksi verotarkastuksen yhteydessä yrityksen käyttämiin siirtohintoihin puututaan, veroseuraamukset kohdistuvat yleensä useille vuosille ja muodostuvat siten suuriksi. Siirtohinnoitteluvirheistä aiheutuvat ylimääräiset veroseuraamukset, kuten veronkorotukset ja veronmaksun viivästymisen seuraamukset ovat yleensä ankaria. Tämän vuoksi verorasitus kasvaa huomattavasti verrattuna tilanteeseen, jossa verotettava tulo olisi alun perin ollut oikea. Siirtohinnoitteluoikaisuista johtuvien ankarien veroseuraamusten takia yrityksille on usein tärkeää saada selvyys siirtohinnoittelun hyväksyttävyydestä etukäteen. (Karjalainen & Raunio 2007, 217.)

Kiinan siirtohinnoitteluohjeet selvittävät ennakkosopimusmenettelyn (advance pricing arrangement, APA) hakemista, neuvottelua, täytäntöönpanoa sekä uudistamista. Yleisesti ennakkosopimusmenettely on mahdollinen yrityksille, joiden vuosittaiset etuyhteystransaktiot ovat vähintään RMB 40 miljoonaa (n. 4 miljoonaa euroa), ja ne ovat palauttaneet selvityksen etuyhteystoimista sekä laatineet siirtohinnoitteludokumentaatation. Ennakkosopimusmenettelyn hyväksynnän jälkeen hinnoittelumenettelyä voidaan käyttää transaktioiden arvioinnissa ja oikaisussa hakemusvuodelta ja miltä tahansa edeltävältä vuodelta, jos toiminta on ollut samanlaista. Kiinan valtion verotoimistot sekä paikalliset veroviranomaiset noudattavat sopimusta niin kauan, kuin veronmaksaja pitäätyy kaikissa sopimuksen ehdoissa ja vaatimuksissa. Vaikka ennakkosopimusmenettelyssä yritys on teknisesti vapautettu siirtohinnoitteludokumentatiovaatimuksista, sen täytyy kuitenkin toimittaa veronviranomaisille tiettyjä dokumentteja. Kiinan siirtohinnoitteluohjeet osoittavat, että valtion verovirasto pyrkii auttamaan veronmaksajia ennakkosopimusmenettelyn kanssa vähentääkseen siirtohinnoitteluun liittyvää epävarmuutta. (Unveiling of Long-Awaited Special Tax Adjustments Implementation Measures 2009, 6.)

5 TULOJEN KOTIUTTAMINEN

Kansainvälisessä vero-oikeudessa tarkastellaan tilanteita, joissa tulolla ja tulonsaajalla on liittymä useampaan kuin yhteen valtioon. Tällaisesta tilanteesta seuraa, että useampi valtio katsoo samanaikaisesti voivansa verottaa samaa tuloa. Syntyy kansainvälistä kaksinkertaista tai useampikertaista verotusta. Kansainvälinen kaksinkertainen verotus voidaan välttää kunkin valtion yksipuolisilla, unilateraalisilla keinoilla tai verosopimuksilla. Verosopimusten tärkein tehtävä on torjua kansainvälistä kaksinkertaista verotusta. Verosopimuksilla voi olla myös muita tärkeitä tehtäviä, kuten esimerkiksi tietojenvaihdon lisääminen, konfliktien ratkaisemisen mahdollistaminen sekä kansainvälisen veropaon ja diskriminoinnin estäminen. Suomen ja Kiinan välinen verosopimus on hyväksytty vuonna 1987 (Valtiosopimus 62/1987) ja sitä on muutettu vuonna 1998 (Valtiosopimus 38/1998). (Helminen 2009b, 48; Myrsky & Linnakangas 2009, 25.)

Suomen ja Kiinan verosopimus on solmittu yli 20 vuotta sitten ja se on monilta osin vanhentunut. Varsinkin vuoden 2008 alusta voimaan tullut Kiinan yhtiöverolaki asettaa sopimukselle uudistusaineita. Suomen valtionvarainministeri Jyrki Katainen on vuoden 2008 alussa aloittanut neuvottelut Kiinan valtiovarainministeri Xie Xurenin kanssa verosopimuksen uudistamisesta. Katainen toivoo, että Kiina luopuisi käytännöstä, jossa suomalaisyritysten tytäryhtiöt joutuvat maksamaan lähdeveroa Kiinaan Suomessa oleville emoyrityksille maksamistaan osingoista. (Kiinan ja Suomen verosopimus uudistuu 2008.)

5.1 Luonnollisen henkilön verotus

Ulkomaisia osinkoja verotetaan samoin kuin kotimaasta saatuja osinkoja, koska yhteisön asuinvaltion (Kiina) ja Suomen välillä on verosopimus. Julkisesti noteerausta yhtiöstä saadusta osingosta 70 % on pääomatuloa ja 30 % verovapaata tuloa. Osingosta menevän veron määrä ennen vähennyksiä on siten 19,60 % (=0,28 x 70). Muusta kuin julkisesti noteeratusta yhtiöstä saatu osinko on verovapaata tuloa siihen määrään asti, joka vastaa matemaattiselle arvolle laskettua 9 %:n vuotuista tuottoa. Ul-

komaisen yhtiön osakkaiden vuotuinen tuotto lasketaan kuitenkin siitä osakkeen käyvästä arvosta, joka sillä oli omistajan hallussa osingon jakovuotta edeltäneen verovuoden päättyessä. Siltä osin kuin verovelvollisen saamien tällaisten osinkojen määrä ylittää 90 000 euroa, osingoista 70 % on pääomatuloa ja 30 % verovapaata tuloa. Vuotuisen 9 %:n tuoton ylittävältä osalta osingosta 70 % on ansiotuloa ja 30 % verovapaata tuloa. Veronalaisen ansiotulo-osingon veroprosentti määräytyy progressiivisen veroasteikon mukaan verovelvollisen kaikkien ansiotulojen perusteella. Luonnollisen henkilön saama korko on pääomatuloverokannan mukaan verotettavaa tuloa. Rojalti on pääomatuloa, jos oikeus on saatu perintönä tai testamentilla tai hankittu vastiketta vastaan. Muuten se on ansiotuloa. (Myrsky & Linnakangas 2009, 127 - 129; Helminen 2009b, 305, 331.)

Suomen ja Kiinan välisen verosopimuksen (Valtiosopimus 62/1987) mukaan Kiina pidättää osingoista, koroista ja rojalteista 10 prosentin lähdeveron. Tällöin syntyy kaksinkertaisen verotuksen tilanne. Kaksinkertainen verotus poistetaan verosopimuksen mukaan hyvitysmenetelmällä, eli Kiinasta saadusta tulosta Suomessa suoritettavista veroista vähennetään Kiinassa samasta tulosta vastaavalta ajalta suorittujen verojen määrä. Hyvitys ei voi ylittää Kiinasta saadusta tulosta Suomessa suoritettavien verojen määrää, ts. hyvitys suoritetaan normaalihyvityksenä. Tällöin verorasitus jää siis vähintään Suomen verotason suuruiseksi. (Valtiosopimus 62/1987.)

5.2 Yrityksen verotus

Kiinteä toimipaikka

Yrityksen verotuksessa osinko-, korko- ja rojaltituloa lukuun ottamatta kiinteän toimipaikan olemassaololla on ratkaiseva merkitys Suomen ja kohdevaltion verotusoikeuden kannalta. Jos suomalainen yritys harjoittaa Kiinassa liikettään kiinteästä toimipaikasta, on Kiinalla verosopimuksen mukaan oikeus verottaa yritystä. Kiinteään toimipaikkaan kuuluvat tulot verotetaan verosopimuksen liiketuloa koskevan artiklan mukaan. Kiinteän toimipaikan tulona otetaan huomioon toimipaikan todellinen nettotulos. Kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi katsotaan se tulo, jonka voitaisiin katsoa kuuluvan myös vastaavaan itsenäiseen yritykseen. Kaksinkertainen verotus poiste-

taan hyvitysmenetelmällä. Veroa ei hyvitetä siltä osin kuin se ylittää samasta tulosta Suomessa aiheutuvan veron. (Myrsky & Linnakangas 2009, 260 - 262; Valtiosopimus 62/1987.)

Ei kiinteää toimipaikkaa

Jos suomalaisella yrityksellä ei ole Kiinassa kiinteää toimipaikkaa, tuloihin sovelletaan tulolajia (osingot, korot, rojaltit) koskevia määräyksiä. Suomen ja Kiinan välisessä verosopimuksessa on kohta verovapaista suorasijoitusosingoista. Suomalainen yhteisö vapautetaan Suomen verosta Kiinasta saamastaan osingosta, jos se omistaa vähintään 10 prosenttia osingon maksavan yhtiön osakkeista. Kiina perii kuitenkin 10 prosentin suuruisen lähdeveron. Lähdevero ei ole Suomessa hyvitetävissä, koska osinko on Suomessa verovapaa. Veronalaisissa osingoissa sekä koroissa ja rojalteissa Kiinaan maksettu lähdevero vähennetään Suomessa verotettavasta tulosta hyvitysmenetelmällä. Vähennyksen määrä ei saa ylittää samasta tulosta Suomessa maksettua veroa. (Helminen 2009b, 283 - 284; Valtiosopimus 38/1998.)

Siirtohinnoitteluoikaisu

Myös kansainvälisten konsernin siirtohintojen oikaisuista verotusta varten saattaa syntyä kansainvälistä kahdenkertaista varotusta. Tämä on otettu huomioon Suomen ja Kiinan välisen verosopimuksen 9 artiklassa. Jos verotusta oikaistaan markkinaehtoperiaatteesta poikkeavista siirtohinnoista johtuen yhden verovelvollisen asuinvaltion verotuksessa ylöspäin, toisen verovelvollisen asuinvaltiossa tuloa tai verotusta olisi oikaistava kaikkine seuraamuksineen vastaavasti alaspäin. Kiinan siirtohinnoitteluoikeuksien mukaan veronmaksajan on jätettävä Kiinan verovirastolle hakemus verotuksen oikaisemiseksi kolmen vuoden sisällä. Tämän jälkeen Kiinan veroviranomaiset aloittavat neuvottelut Suomen veroviranomaisten kanssa. Ongelmana on, että artikla ei edellytä oikaisun tekemistä, jos valtiot ovat eri mieltä oikeasta oikaisusta ja sen tasosta. (Helminen 2009b, 63; Unveiling of Long-awaited Special Tax Adjustments Implementation Measures 2009.)

6 VEROSUUNNITTELU

Kansainvälisen monenkertaisen verotuksen välttäminen on eräs keskeinen tekijä kansainvälisessä verosuunnittelussa. Verotukseen vaikuttaa ratkaisevasti esimerkiksi se, missä valtiossa asutaan tai toimitaan, missä muodossa tulonhankkimistoimintaa harjoitetaan, miten toiminta rahoitetaan ja miten voitot kotiutetaan. Kansainvälinen verosuunnittelu edellyttää Suomen ja toisen valtion kansallisen lainsäädännön ja verosopimusmääräysten yhtäaikaista huomioon ottamista. (Helminen 2009b, 585.)

Toimintamuodon valinta

Suomalainen yritys voi toimia Kiinassa joko ilman kiinteää toimipaikkaa tai perustamalla kiinteän toimipaikan tai kokonaan itsenäisen juridisen yksikön. Ilman kiinteää toimipaikkaa toimittaessa verotusoikeus on verosopimuksen mukaan vain Suomella. Jos taas kiinteä toimipaikka syntyy, lähtökohtaisesti kaikki tähän kiinteään toimipaikkaan liittyvät tulot verotetaan Kiinassa. Kiinteän toimipaikan määritelmä on tässä suunnittelumahdollisuudessa keskeisessä asemassa. Jos mikä tahansa kiinteän toimipaikan edellytyksistä jää täyttymättä, verotusoikeutta ei synny toimintavaltioon. (Mts. 592.)

Ulkomaan toimintaa varten perustetaan tavallisesti itsenäinen yhteisömuotoinen yhtiö. Pelkän kiinteän toimipaikan perustaminen ei ole ollut näin yleistä. Keskeisinä syinä tähän ovat kiinteisiin toimipaikkoihin liittyvät suuremmat juridiset ja verotukselliset epävarmuustekijät. Toimintamuodon valintaan vaikuttavat toimintavaltion lisäksi esimerkiksi toiminnan laatu, laajuus, riskit ja kesto. (Mts. 593.)

Suomen ja Kiinan verosopimuksessa (Valtiosopimus 62/1987) kaksinkertainen verotus poistetaan hyvitysmenetelmällä. Tällaisessa tilanteessa itsenäisen yhteisön perustaminen olisi perusteltua, jos kyseessä olisi alhaisen verotuksen valtio. Tällöin yhtiön asuinvaltion alhainen verotus jäisi ainoaksi verorasitukseksi. Kiinteässä toimipaikassa verotus on sen sijaan aina Suomen verotuksen suuruinen. Uuden tuloverolain mukaan Kiinan verotus on kuitenkin Suomen tasolla, jolloin toimintamuodolla ei ole niin suurta merkitystä. Kummassakin toimintamuodossa lopulliseksi verorasitukseksi jää toimintavaltion verokannan mukainen verotus. (Mts. 593 - 594.)

Toimintamuodon valinnassa on syytä ottaa aina huomioon pitemmän aikavälin tarve. Kiinteä toimipaikka on helpompi lopettaa kuin tytäryhtiö, ja se saattaa olla siten järkevä erityisesti lyhytaikaisesti projektiluontoista toimintaa varten. Kiinteän toimipaikan etuna on myös, että sen tuottamat tappiot voidaan vähentää suomalaisen yrityksen verotuksessa. Jos ulkomaille perustetaan tytäryhtiö, ulkomaan toiminnan tappiota ei voida vähentää emoyhtiön verotuksessa Suomessa. Kiinteän toimipaikan käyttäminen voi siksi usein olla tytäryhtiötä edullisempaa erityisesti ulkomaantoiminnan alkuvaiheessa, kun toiminta on tappiollista. Myöhemmin kiinteä toimipaikka saataan yhtiöittä. (Mts. 594 - 595.)

Kiinan yritysverotuslaki on uudistunut vuonna 2009 myös yritysjärjestelyjen osalta. Normaalisti yritysjärjestelyt, kuten kiinteän toimipaikan yhtiöittäminen, johtavat veroseuraamuksiin. Varojen siirrosta syntyvä voitto tai tappio täytyy huomioida sen vuoden verotuksessa. Uusissa yritysjärjestelysäännöksissä on kuitenkin esitelty mahdollinen verotuksellinen erityiskohtelu transaktioille, jotka täyttävät tietyt kriteerit, mm. transaktiolla on pätevä kaupallinen syy ja sitä ei tehdä verojen välttämisen vuoksi, liiketoiminta ei muutu 12 kuukauden sisällä transaktion jälkeen ja oman pääoman (tai osakkeiden) osuus on vähintään 85 prosenttia kokonaiskorvauksesta, eli korkeintaan 15 prosenttia voidaan korvata esim. käteisellä, kiinteällä omaisuudella tai muulla varallisuudella. Uusien säännösten mukaan yritykset voivat jaksottaa osakkeilla maksettua osuuteen kohdistuvan veron. Jos tätä mahdollisuutta ei ole, yritykselle voisi syntyä veronmaksuongelmia, koska transaktiossa ei käytetä tai käytetään vain pieni osuus käteistä. Käteisellä ja siihen rinnasteisella omaisuudella rahoitetuilla transaktioilla tätä veronjaksotusetua ei ole. (Promulgation of new China tax implementation rules for corporate restructuring 2009, 2 - 3.)

Hyvin suuria riskejä sisältävää toimintaa varten on turvallisempaa perustaa itsenäinen yhtiö. Sen avulla ulkomaan toiminnan riskit saadaan rajattua ulkomaille sijoitettuun pääomaan. Ulkomaille sijoitetun kiinteän toimipaikan riskeistä yritys sen sijaan vastaa koko varallisuudellaan. Kiinteän toimipaikan etuna on kuitenkin se, että sen perustaminen ei vaadi minimipääomaa. Tytäryhtiön aloituskustannukset ovat yleensä suuremmat kuin kiinteän toimipaikan muodossa aloitettavassa liiketoiminnassa. (Helminen 2009b, 595.)

Yritysrakenteen suunnittelu ja rahoitus- ja sijoitusmuodon valinta

Konserneissa on tavallista keskittää tietyt koko konsernia tai sen jotakin osaa koskevat toiminnot erillisiin yksiköihin. Kysymykseen voi tulla esimerkiksi holding-, rahoitus- tai lisenssiyhtiö tai yhtiö, johon on keskitetty koko konsernin vakuutukset. Valittavaan yritysrakenteeseen vaikuttaa muun muassa kyseessä olevan yksikön tehtävä ja se, minkälaisia suoritteita eri yksiköiden välillä kulkee. (Mts. 597 - 598.)

Vieraan ja oman pääoman muotoisen sijoituksen tai rahoituksen ja niiden tuoton verotuksen erilaisuus luo verosuunnittelumahdollisuuden. Vieraan pääoman tuotto (korko) on maksajalle vähennyskelpoinen, kun taas oman pääoman tuotto (osinko) ei ole. (Mts. 602.) Suomen ja Kiinan välisessä välisen verosopimuksen (Valtiosopimus 62/1987) mukaan korosta peritään veroa saajan valtiossa, mutta myös lähdevaltiolla on korkeintaan kymmenen prosentin verotusoikeus. Tämä vero vähennetään kuitenkin vähennysmenetelmällä. Osinkojen kohdalla konserniyhtiö voi hyötyä suorasijoitusosinkojen verovapaudesta. Verosuunnittelussa tulee ottaa huomioon Kiinan alikapitalisointisäännökset, joita on tarkemmin käsitelty aiemmin.

7 TUTKIMUSTULOKSET

7.1 Tutkimuksen suorittaminen

Tutkimusmenetelmäksi on valittu haastattelu. Hirsjärven ja Hurmeen (2009, 34 - 35) mukaan haastattelu on hyvin joustava menetelmä. Haastattelussa ollaan suorassa kielellisessä vuorovaikutuksessa tutkittavan kanssa ja tämä tilanne luo mahdollisuuden suunnata tiedonhankintaa itse tilanteessa. Haastattelu sopii tutkimusmenetelmäksi, kun jo ennalta tiedetään, että tutkimuksen aihe tuottaa monitahoisesti ja moniin suuntiin viittaavia vastauksia ja saatavia tietoja halutaan syventää. Haastattelu soveltuu hyvin myös silloin, kun kysymyksessä on vähän kartoitettu, tuntematon alue ja tutkijan on vaikea tietää etukäteen vastausten suuntia.

Haastattelun lajeja on useita. Se voidaan toteuttaa joko täysin strukturoituna loma-kehaastatteluna tai avoimena, strukturoimattomana haastatteluna, joka on lähellä keskustelua. Tämän tutkimuksen haastattelut on toteutettu näiden välimuotona, puolistrukturoituina teemahaastatteluina. Eskolan ja Vastamäen (2007, 208) mukaan teemahaastattelussa haastattelun aihepiirit, teema-alueet, on etukäteen määrätty. Menetelmästä puuttuu strukturoidulle haastattelulle tyypillinen kysymysten tarkka muoto ja järjestys. Haastattelija varmistaa, että kaikki etukäteen päätetyt teema-alueet käydään haastateltavan kanssa läpi, mutta niiden järjestys ja laajuus vaihtelevat haastattelusta toiseen. Haastattelijalla on jonkinlainen tukilista käsiteltävistä asioista, ei valmiita kysymyksiä. (Ikkunoita tutkimusmetodeihin I, 2007.) Koska yrityksen ulkomaille etabloitumiseen ja verotukseen liittyvät seikat ovat moninaisia, koettiin teemahaastattelu tutkimuksen kannalta hyödyllisimmäksi menetelmäksi.

Tutkimuksen teema-alueet on esitelty liitteessä 1. Teemat perustuvat tutkimuksen teoreettiseen viitekehykseen. Ensin selvitettiin yrityksen taustatiedot ja Kiina-toimintojen historia. Tämän jälkeen kysyttiin tarkemmin verotukseen liittyvistä asioista. Verotukseen tai muuten Kiinaan etabloitumiseen ja siellä toimimiseen liittyviä ongelmia käsiteltiin myös. Lopuksi haastateltavalta tiedusteltiin Kiinassa toimimisen tulevaisuudenkuvaa ja ohjeita Kiinaan etabloitumista suunnitteleville yrityksille.

Tutkimukseen valittiin neljä erikokoista ja eri toimialoilla toimivaa yritystä Keski-Suomesta. Myös yritysten Kiina-toiminnot ovat erilaisia, jolloin tulokset ovat monipuolisempia. Haastateltavat yritykset ja henkilöt olivat: talousjohtaja Matti Tirkkonen Alteams Oy:stä, toimitusjohtaja Risto Leppäkangas LH Lift Oy:stä, talousjohtaja Pasi Rytönen Sovella Oy:stä sekä talouspäällikkö Jorma Nykänen Metso Paper Oy Rautpohjasta.

Alteams Group on erikoistunut kevytmetallivalukomponenttien valmistamiseen siihen liittyvine palveluineen, kuten valukomponenttien ja työkalujen suunnitteluun sekä valujen jatkojalostamiseen asennusvalmiiksi komponenteiksi. Alteams Group on Euroopan suurimpia valettujen alumiinikomponenttien valmistajia. Yhtiön liikevaihto on noin 130 miljoonaa euroa ja henkilöstön määrä on 1 600. Yrityksellä on Kiinassa Suzhousa tytäryhtiö Alteams (Suzhou) Co., Ltd, joka harjoittaa tuotannollista toimin-

taa. Kiinaan on etabloiduttu asiakkaiden vuoksi. Kiinan yhtiö on perustettu vuonna 2001 ja se on ollut silloin kahden muun yrityksen tytäryhtiö, mutta siirtynyt vuonna 2002 yrityskauppojen myötä Alteams Oy:lle. (Alteams Group, yrityksen verkkosivut n.d.; Tirkkonen 2009.)

LH Lift Oy on komponentteja valmistava yritys, joka toimittaa traktorien ja työkoneiden välisiä kytkentäjärjestelmiä. Kolmipistelaitteet ja vetolaitteet ovat yrityksen päätuotteet. Suurin asiakas on Valtra. Yrityksen liikevaihto on noin 10 miljoonaa euroa ja henkilökuntaa on noin 50. Yrityksellä on Kiinassa Ningbossa tytäryhtiö, tuotantolaitos LH Ningbo. Yritys harjoitti aluksi vain tavaroiden tuontia Kiinasta. Kun huomattiin, että kilpailijat valmistavat tuotteensa halvemmalla Kiinassa, päätettiin sinne 2000-luvun alkupuolella perustaa oma yhtiö. (LH Lift Oy, yrityksen verkkosivut n.d.; Leppäkangas 2009.)

Sovella Oy valmistaa teollisuuskalusteita ja työpisteitä. Yritys tarjoaa säilytysratkaisuja myös koteihin ja julkistiloihin. Yrityksen liikevaihto on 27 miljoonaa euroa ja henkilöstöä on noin 170. Yrityksellä on kymmenisen vuotta ollut Kiinassa Shanghaissa edustusto, myyntikonttori Sovella Shanghai Representative Office. Myyntikonttori nähtiin tarpeelliseksi, kun Kiinan asiakaskunta alkoi kasvaa. (Sovella Oy, yrityksen verkkosivut n.d.; Rytönen 2009.)

Metso Oyj:n paperi- ja kuituteknologia -liiketoimintalinja tuottaa tuotantolinjoja, -koneita ja -laitteita paperin, pehmopaperin ja kartongin valmistukseen ja jälkikäsittelyyn sekä mekaanisen ja kemiallisen massan valmistukseen, kuten myös asiantuntija- ja huoltopalveluita. Paperi- ja kuituteknologian osuus Metso Oyj:n 6 400 miljoonan liikevaihdosta on 32 % ja henkilöstöä 29 322 työntekijästä 36 %. Kiinassa yrityksellä on kaksi valmistavaa konepajaa. Shanghain konepaja on hankittu vuonna 2006 ja Xianissa on ollut 20 vuotta joint venture -yritys, josta Metso omistaa vuoden 2009 aikana valmistuneiden kauppojen jälkeen enemmistöosuuden, 75 prosenttia. Lisäksi Kiinassa on huolto ja palvelutoimintoja tuottavia service-yksiköitä. Kiinaan etabloitumisen motiivina ovat olleet siellä sijaitsevat asiakkaat. Paperinkulutuksen kasvu tapahtuu Aasiassa ja siellä tarvitaan uusia paperikoneita, kuten myös kasvavasti service-palveluja. (Metso-konserni, yleiskatsaus 2009; Nykänen 2009.)

7.2 Tutkimuksen tulokset

Seuraavassa esitellään haastattelujen tulokset teema-alueittain jaoteltuina.

Yritykset Kiinassa

Yritykset ovat käyttäneet vaihtelevasti asiantuntija-apua Kiinan markkinoille etabloituessaan. Kansainvälistymisessä auttavia organisaatioita, kuten Finprota, voidaan käyttää hyödyksi, kuten myös muita jo Kiinaan etabloituneita yrityksiä ja heidän kokemuksiaan. Myös suuret kansainväliset lakiasiantoimistot, jotka ovat jo etabloituneet alueelle, voivat olla avuksi paikallisen tietämyksensä ansiosta. Yrityksen perustaminen Kiinaan vaatii paljon byrokratiaa, mutta asioinnissa Kiinan viranomaisten kanssa ei ole nähty suurempia ongelmia. Niin kauan kun yritys hoitaa veloitteensa viranomaisille huolellisesti, yhteistyö toimii mutkattomasti. Kaikissa yrityksissä asioinnin paikallisten viranomaisten kanssa hoitavat paikalliset työntekijät, joihin ollaan Suomesta yhteydessä. Kilpailutilanne Kiinan markkinoilla on kova. Halpavalmistajia markkinoilla riittää, mutta tällöin suomalaisyritys pyrkii kilpailemaan laadulla. Esille on noussut myös ajatus siitä, ettei voi olla aivan varma, kilpailevatko kaikki yritykset samoilla pelisäännöillä. Kiina on kuitenkin suuri maa ja esimerkiksi laintulkinta voi vaihdella alueesta toiseen.

Verotus

Ulkomaisille yrityksille aiemmin tarjottuja verohelpotuksia on käytetty hyödyksi. Tilanne on kuitenkin nyt muuttunut, kun verohelpotusten painopisteet ovat siirtyneet muualle. Verohelpotuksilla on kuitenkin ollut suuri rooli toiminnan kannattavuudessa. Vaikka varsinaisia veronalennuksia ei enää myönnettäisikään, tietyt uudet säännökset, kuten vuoden 2009 alusta voimaan tullut käyttöomaisuuden arvonalisäveron vähennysoikeus, koetaan erittäin hyödylliseksi. Uusista säännöksistä ja verotuksen muutoksista saadaan tietoa niin paikallisilta työntekijöiltä kuin suurilta asiantuntijayrityksiltäkin. Verotuksen yhtenäistäminen ja tiukentaminen nähdään positiivisena asiana, jolloin kaikki yritykset toimivat samojen sääntöjen mukaan.

Uudet siirtohinnoittelusäännökset on otettu yrityksissä huomioon, ja vaikka dokumentaatiotaakka saattaakin olla raskas, dokumentointi pyritään tekemään huolelli-

sesti. Tässäkin apuna voidaan käyttää asiantuntijayrityksiä, jolloin dokumentaatiolle Kiinan viranomaisten ohjeiden mukaan saadaan hyvä runko, jota on helppo päivittää seuraavina vuosina. Tulojen kotiuttamisen kannalta yritys voi pohtia, haluaako se näyttää voittoa Suomessa vai Kiinassa. Yritykset raportoivat Kiinan perimistä ylimääräisistä lähdeveroista, jotka eivät ole Suomessa vähennyskelpoisia, vaikka verosopimuksessa 10 prosentin vähennysoikeus onkin. Tällaiset verot on otettava huomioon ylimääräisinä kustannuksina. Verosuunnittelun kannalta kustannustenjakojärjestelmiä on käytetty hyödyksi, ja yleisesti ottaen viranomaiset ovat ne hyväksyneet.

Ongelmat

Yritykset raportoivat erilaisia ongelmia sekä verotukseen että muuten Kiinaan markkinoilla toimimiseen liittyen. Verotukseen liittyvänä ongelmakohtana nähdään sen hidas valmistuminen. Verotus valmistuu vasta seuraavan vuoden kesä-heinäkuussa, mikä osaltaan vaikeuttaa voittojen kotiuttamista. Kirjanpidon saaminen Suomen standardien mukaiseksi voi olla myös hankalaa. Kiinassa tilit ovat kiinaksi ja Suomeen tiedot tulevat englanniksi, joten yhdenmukaistaminen vie aikaa ja resursseja. Hyvityslaskujen kanssa on jouduttu etsimään myös parasta toimintatapaa. Kun laitteita ei konkreettisesti palauteta Kiinaan, täytyy asiakirjat laatia huolellisesti, jotta Kiinan viranomaiset ne hyväksyvät. Tullin kanssa toimittaessa pitää olla tarkkana ja hoitaa asiat hyvin dokumentoidusti. Vanhojen koneiden maahantuonnissa Kiinaan on ylimääräistä byrokratiaa, kun kiinalaisen tarkastajan on tultava paikan päälle tarkastamaan laite ja vasta tarkastajan todettua sen kunnolliseksi, yritys saa maahantuontiluvan. Tullinimikkeisiin liittyen pienet muutokset tuotteen jalostusasteessa saattavat muuttaa nimikkeen ja nostaa tullimaksua.

Korruptio on Kiinassa yleinen ongelma. Yritykset eivät kuitenkaan suostu korruptoituneisiin toimintatapoihin, vaikka niitä olisikin tarjottu. Prosessit saattavat viedä kauemmin aikaa lainmukaisten väylien kautta, mutta korruption vastaista politiikkaa ylläpidetään siitä huolimatta. Teollisuus- ja tekijänoikeuksien kanssa Kiinalla on myös vielä paljon parannettavaa. Yritykset ovat tietoisia siitä, että plagiointeja saattaa ilmestyä mutta yritetään toimia niin, ettei siihen anneta mahdollisuutta.

Tulevaisuus ja ohjeet yrityksille

Kaikkien yritysten tulevaisuudenkuva Kiinassa toimimisesta on kasvuhakuinen ja mahdollisuudet nähdään hyvinä. Kilpailun tiedetään kuitenkin olevan kovaa, eikä kasvaminen välttämättä tapahdu niin helposti tai nopeasti kuin tähän mennessä. Kiinalaisia yrityksiä ei myöskään pidä aliarvioida kilpailijoina. Kiinaan etabloitumista suunnittelevalle yritykselle annettavia ohjeita tuli useita. Markkinoista ja siellä toimimisesta on otettava laajasti selvää etukäteen. Yrityskonsepti kannattaa testata hyvin, jotta nähdään, onko sillä edes teoriassa menestymisen mahdollisuuksia Kiinassa.

Kiinassa suhteet, guanxi, ovat tärkeitä ja suhdeverkostoa ei voida liikaa korostaa. Parhaiten suhteiden rakentaminen alkaa matkustamalla itse paikan päälle ja tutustumalla ihmisiin. Koska Kiina on kulttuuriltaan niin erilainen Suomeen verrattuna, kulttuurierot täytyy ottaa huomioon. Yrityksen perustamisvaiheessa ammattitaitoisen ja luotettavan paikallisen henkilökunnan palkkaaminen on tärkeää. Varsinkin pätevä, kielen osaava talousihminen voi osoittautua kullanarvoiseksi. Yrityksen sijaintia kannattaa miettiä myös tarkkaan. Kiinassa on tarjolla useita bisnespuisto- ja vapaasatama-alueita, ja hyvä tällainen voi olla äärimmäinen hyöty mutta huonosti toimiessaan jopa negatiivinen paikka yrityksen perustamiselle.

8 POHDINTA

Tutkimusongelma oli kiteytetty kahteen kysymykseen: millä tavoin suomalaisyritys voi etabloitua Kiinaan ja mitä seikkoja sen tulee ottaa huomioon ennen etabloitumista. Teoreettinen viitekehys käsittelee laajasti eri etabloitumismuotoja ja niiden vaikutusta verotukseen. Yritys voi perustaa Kiinaan kiinteän toimipaikan tai itsenäisen yhteisömuotoisen yrityksen. Näissä vaihtoehdoissa yritykselle syntyy verovelvollisuus Kiinaan, jolloin valtio verottaa sitä kaikesta liikevaihdosta. Yrityksen on mahdollista toimia myös kokonaan ilman kiinteää toimipaikkaa. Tällöin verotusoikeus on vain Suomella, joskin Kiina saattaa pidättää lähdeveron verosopimuksessa erikseen mainituista tulolajeista. Etabloitumismuoto voi olla sivuliike, edustusto, yhteisyritys kiina-

laisen osapuolen kanssa tai kokonaan ulkomaalaisen omistama yritys. Yritys valitsee parhaimman etabloitumistavan toiminnastaan riippuen, ja esimerkiksi pelkästään myyntitoimintaa varten edustusto voi olla paras vaihtoehto, kun taas valmistustoimintaa varten yleensä perustetaan itsenäinen yritys.

Toisena tutkimusongelma kysyttiin, mitä seikkoja yrityksen tulee ottaa huomioon ennen etabloitumista. Ulkomaille etabloituminen vaatii huolellista suunnittelua ja toiminnan kannattavuutta pohdittaessa verotus nousee keskeiseen asemaan. Kiinan verotuslainsäädännön, kuten myös siirtohinnoitteluun ja tulojen kotiuttamiseen liittyvien ohjeiden tunteminen helpottaa etabloitumista markkinoille. Vaikka työn pääpaino on verotuksessa, empiriaosuudessa on käsitelty laajemmin etabloitumiseen liittyviä seikkoja. Haastatellut yritykset nostivat esille Kiinan markkinoilla toimittaessa kohdattuja ongelmia, joihin on hyvä varautua. Yritysten liiketoiminta Kiinan markkinoilla on kuitenkin pääsääntöisesti sujunut ilman suurempia ongelmia. Kun asioista ottaa etukäteen selvää, tutustuu liiketoimintaympäristöön ja ihmisiin ja hoitaa asiat sovitulla tavalla, yrityksellä pitäisi olla hyvät edellytykset Kiinassa menestymiseen.

Työn teoreettinen viitekehys käsittelee tämänhetkistä verotustilannetta Kiinassa. On huomioitava, että verotus Kiinassa on jatkuvassa muutoksessa, jolloin tieto tulee väistämättä vanhenemaan. Lainsäädäntöä on seurattu tammikuuhun 2010 asti. Työn painopiste on verotuksessa, mutta myös muita etabloitumiseen liittyviä seikkoja on käsitelty. Jatkotutkimukset voisivat olla tähän aiheeseen nähtynä joko laajempia tai tiiviimpiä: koko etabloitumisprosessin ja siihen mahdollisesti liittyvien ongelmien tarkastelu tai sitten vain yhteen verotukselliseen seikkaan keskittyminen. Esimerkiksi siirtohinnoittelu ja sen käytännön sovellutukset Kiinassa on yksinäänkin laaja aihe.

LÄHTEET

Alteams Group, yrityksen verkkosivut. n.d. Viitattu 11.12.2009.
[Http://www.alteams.com](http://www.alteams.com).

China in Transition: Publication of the new Detailed Implementation Rules of VAT, Business Tax and Consumption Tax. 2008. Deloitte, Tax Analysis Issue P42/2008. Viitattu 10.11.2009.
[Http://www.hpl.fi/www/fi/yritysten_kansainvalistyminen/liitteet/viestiliitteet_2009/kiina/TA_P422008_Eng.pdf](http://www.hpl.fi/www/fi/yritysten_kansainvalistyminen/liitteet/viestiliitteet_2009/kiina/TA_P422008_Eng.pdf).

China Master Tax Guide 2008/09. 2008. 6.p. CCH Hong Kong Limited.

China starts second wave of the country's tax reform amidst a global economic slowdown. 2009. Ernst & Young, China Tax & Investment News. Viitattu 4.11.2009.
[Http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/China_Tax___Investment_News_-_January_2009/\\$FILE/CTIN2009001\(ENG\).pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/China_Tax___Investment_News_-_January_2009/$FILE/CTIN2009001(ENG).pdf).

DeSouza, G. 2009. China's Special Tax Adjustment Regulations: An Action Plan. China Business Review 36, 2, 44-47. Viitattu 14.11.2009.
[Http://www.jamk.fi/kirjasto,Nelli-portaali,EBSCO_Business_Source_Elite](http://www.jamk.fi/kirjasto,Nelli-portaali,EBSCO_Business_Source_Elite).

Government Announces More Changes and Clarifications to Business Tax Rules. 2009. Deloitte, Tax Analysis Issue P90/2009. Viitattu 12.11.2009.
[Http://www.deloitte.com/assets/Dcom-China/Local_Assets/Documents/Services/Tax/TaxNewsletterEN2009/cn_tax_tap902009eng_151009.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-China/Local_Assets/Documents/Services/Tax/TaxNewsletterEN2009/cn_tax_tap902009eng_151009.pdf).

Helminen, M. 2009a. Kansainvälinen verotus. Jatkuvatäydenteinen.
http://www.jamk.fi/kirjasto,Nelli-portaali,WSOYPro_Yritysonline.

Helminen, M. 2009b. Kansainvälinen tuloverotus. Helsinki: Edita.

Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2009. Tutkimushaastattelu. Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki: Gaudeamus Helsinki University Press.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. Tutki ja kirjoita. Helsinki: Tammi.

Ikkunoita tutkimusmetodeihin I. 2007. Toim. J. Aaltola & R. Valli. Jyväskylä: PS-Kustannus.

Karjalainen, J. & Raunio, M. 2007. Siirtohinnoittelu. Helsinki: WSOYpro.

Kauhanen, T. 1999. Kiinan markkinat - haasteita ja mahdollisuuksia. Helsinki: Edita.

Kiinan ja Suomen verosopimus uudistuu. 2008. YLE Uutiset. Viitattu 25.11.2009.
[Http://yle.fi/uutiset/kotimaa/2008/01/kiinan_ja_suomen_verosopimus_uudistuu_275698.html](http://yle.fi/uutiset/kotimaa/2008/01/kiinan_ja_suomen_verosopimus_uudistuu_275698.html).

- Kiinan maaraportti. 2009. Finpro. Viitattu 14.11.2009.
[Http://www.finpro.fi/NR/rdonlyres/206300FA-F93E-450F-A1D5-7E9BC050D4B7/12339/FinproChinacountryreport150509aklfin1.pdf](http://www.finpro.fi/NR/rdonlyres/206300FA-F93E-450F-A1D5-7E9BC050D4B7/12339/FinproChinacountryreport150509aklfin1.pdf).
- Leppäkangas, R. 2009. Toimitusjohtaja, LH Lift Oy. Haastattelu 7.11.2009.
- LH Lift Oy, yrityksen verkkosivut. n.d. Viitattu 11.12.2009.
[Http://www.lhlift.com](http://www.lhlift.com).
- Li, J. & Paisey, A. 2007. Transfer pricing audits in China. New York: Palgrave MacMillan.
- Maailman markkinat: Kiina. 2009. Kauppapolitiikka, Ulkoministeriön kauppapoliittinen julkaisu. Viitattu 12.10.2009.
[Http://www.kauppapolitiikka.fi/Public/default.aspx?contentid=168764&nodeid=41400&contentlan=1&culture=fi-FI](http://www.kauppapolitiikka.fi/Public/default.aspx?contentid=168764&nodeid=41400&contentlan=1&culture=fi-FI).
- Metso-konserni, yleiskatsaus. 2009. Metso Oyj:n sivusto. Viitattu 11.12.2009.
[Http://www.metso.com/corporation/about_eng.nsf/WebWID/WTB-080921-2256F-817B2/\\$File/metso_general_presentation_finnish.pdf](http://www.metso.com/corporation/about_eng.nsf/WebWID/WTB-080921-2256F-817B2/$File/metso_general_presentation_finnish.pdf).
- Muutoksia Kiinan verotusjärjestelmässä; vaikutuksia ulkomaisiin yrityksiin. 2007. Kauppapolitiikka, Ulkoministeriön kauppapoliittinen julkaisu. Viitattu 1.10.2009.
[Http://www.kauppapolitiikka.fi/Public/?contentid=156565&contentlan=1&culture=fi-FI](http://www.kauppapolitiikka.fi/Public/?contentid=156565&contentlan=1&culture=fi-FI).
- Myrsky, M. & Linnakangas, E. 2009. Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus. Helsinki: Talentum.
- Nykänen, J. 2009. Talouspäällikkö, Metso Paper Oy Rautpohja. Haastattelu 11.12.2009.
- Overview of PRC Taxation System. n.d. PricewaterhouseCoopersin sivusto. Viitattu 11.11.2009.
[Http://www.pwccn.com/home/eng/prctax_corp_overview_taxation.html](http://www.pwccn.com/home/eng/prctax_corp_overview_taxation.html).
- PRC Corporate Income Tax Law. 2008. KPMG:n julkaisu. Viitattu 9.10.2009.
[Http://www.kpmg.com.cn/en/virtual_library/Tax/PRCtaxLawBook.pdf](http://www.kpmg.com.cn/en/virtual_library/Tax/PRCtaxLawBook.pdf).
- Promulgation of new China tax implementation rules for corporate restructuring. 2009. PricewaterhouseCoopers, China Tax and Business Advisory. Viitattu 12.1.2009.
[Http://www.pwchk.com/webmedia/doc/633774011921577774_chinatax_news_may_2009_11.pdf](http://www.pwchk.com/webmedia/doc/633774011921577774_chinatax_news_may_2009_11.pdf).
- Rytkönen, P. 2009. Talousjohtaja, Sovella Oy. Haastattelu 9.11.2009.
- Sovella Oy, yrityksen verkkosivut. n.d. Viitattu 11.12.2009.
[Http://www.sovella.fi](http://www.sovella.fi).

Tax Compliance in Greater China: China, Hong Kong and Taiwan. 2008. 2.p. CCH Hong Kong Limited.

Tighter Tax Collection Measures on Passive Income of Foreign Enterprises from China. 2009. PricewaterhouseCoopers, China Tax and Business Advisory. Viitattu 15.10.2009.

[Http://www.pwccn.com/webmedia/doc/633734067571537734_chinatax_news_mar2009_6.pdf](http://www.pwccn.com/webmedia/doc/633734067571537734_chinatax_news_mar2009_6.pdf).

Tirkkonen, M. 2009. Talousjohtaja, Alteams Oy. Haastattelu 4.12.2009.

Unveiling of Long-awaited Special Tax Adjustments Implementation Measures. 2009. PricewaterhouseCoopers. Viitattu 14.11.2009.

[Http://www.pwccn.com/webmedia/doc/633671494006901056_chinatax_news_jan2009_1.pdf](http://www.pwccn.com/webmedia/doc/633671494006901056_chinatax_news_jan2009_1.pdf).

Valtiosopimus 62/1987. Suomen tasavallan hallituksen ja Kiinan kansantasavallan hallituksen välinen sopimus tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi. Viitattu 7.10.2009.

[Http://www.finlex.fi/fi/sopimukset/sopsteksti/1987/19870062/19870062_2](http://www.finlex.fi/fi/sopimukset/sopsteksti/1987/19870062/19870062_2).

Valtiosopimus 38/1998. Asetus Kiinan kanssa tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veronkiertämisen estämiseksi tehdyn sopimuksen muuttamista koskevan pöytäkirjan voimaansaattamisesta ja pöytäkirjan eräiden määräysten hyväksymisestä annetun lain voimaantulosta. Viitattu 25.11.2009.

[Http://www.finlex.fi/fi/sopimukset/sopsteksti/1998/19980038](http://www.finlex.fi/fi/sopimukset/sopsteksti/1998/19980038).

LIITTEET

Liite 1. Haastattelun teemat

Perustiedot yrityksestä

Yritys Kiinassa

- etabloitumismuoto, valmistelut, asiantuntija-apu, kilpailutilanne, asiointi vieranomaisten kanssa

Ulkomaisen yrityksen verotus Kiinassa

- verotuksen muuttuminen, uudet säädökset, tuloverotus, liikevaihtoverotus

Ongelmat

- verotus, lainsäädäntö, korruptio, tullit, tekijänoikeudet tms.

Siirtohinnoittelu

Tulojen kotiuttaminen

Verosuunnittelu

Tulevaisuus Kiinassa, ohjeita yrityksille