



VAASAN AMMATTIKORKEAKOULU
UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Joonas Salo

BEPS MAAKOHTAINEN RAPORTOINTI

Case Fortum

Liiketalous
2016

TIIVISTELMÄ

Tekijä	Joonas Salo
Opinnäytetyön nimi	BEPS maakohtainen raportointi
Vuosi	2016
Kieli	suomi
Sivumäärä	79
Ohjaaja	Mika Ylinen

BEPS on suurin muutos, mitä verojärjestelmään on tehty viimeisten vuosikymmenten aikana. Vaikka BEPS ei ole vielä valmis, niin on hyvä tutkia, mitä vaikutuksia BEPS:lla ja etenkin siihen sisältyvällä maakohtaisella raportoinnilla olisi yritysten tulevaisuuteen. Maakohtaista raportointia juuri verotukseen liittyen ei ole enemminkin juurikaan ollut, joten sen toteuttaminen on aivan uutta. Yrityksillä sen enempää kuin veroviranomaisillakaan ei ole kokemusta asiasta. Etenkin nyt, kun OECD on antanut suosituksen maakohtaisesta raportoinnista, on tämä monille yrityksille hyvin ajankohtainen aihe.

Maakohtaista verotukseen liittyvää raportointia ei ole ollut olemassa laajalti. Silti sen vaikutuksia nimenomaan läpinäkyvyyden kannalta on tutkittu hieman. Tutkin maakohtaisen raportoinnin tavoitteiden saavutettavuutta taloudellisen viitekehityksen kautta arvioiden tietojen saatavuutta yhden esimerkkiyrityksen talousjärjestelmistä. Tärkeitä käsitteitä ovat mm. maksetut verot, maakohtainen liikevaihto, kiinteät toimipaikat ja henkilöstön lukumäärä. Tutkimuksen tausta-aineistona toimii luonnollisesti OECD:n ohjeistus. Pääasiallinen tutkimusmenetelmäni on haastattelun avulla toteutettu empiirinen menetelmä.

Tärkein johtopäätös mielestäni on se, että BEPS-projektin laajuus on kyseenalainen. Vaadittavasta materiaalista on vaikea tehdä yksittäisen yrityksen veronmaksusta johtopäätöksiä eivätkä tiedot ole välttämättä vertailukelpoisia keskenään standardoinnin puutteesta johtuen. Vertailukelpoisuutta vaikeuttaa myös se ettei yritysten eri lähtökohdista ole helppoa saavuttaa yksiselitteistä tulosta. Tietojen tuottaminen etenkin lähdeverojen ja kiinteän toimipaikan suhteen tulee olemaan yrityksille vaikeaa. Kysymykseksi jää tarvitaanko näin suurta muutosta lopulta valtion talouden kannalta pienen asian takia.

ABSTRACT

Author	Joonas Salo
Title	BEPS country by country report
Year	2016
Language	Finnish
Pages	79
Name of Supervisor	Mika Ylinen

BEPS is the biggest change to tax system made in last decades. Even though BEPS has not been completed yet, it is an interesting topic for research. What impacts BEPS and particularly country by country reporting as part of it has to do with the future of companies. Country by country report with a focus on taxation has not existed in the past. This means that this is new for businesses as well as for the tax authorities. Now that the OECD has given its final recommendations for country by country reporting this is really an important topic.

Country by country reporting that focuses on taxation has not existed in a larger scale. In any case its impacts on transparency have been researched in the past. This research studied how the targets set for country by country reporting can be reached through a financial framework by assessing the availability of financial data through a case study. Important concepts are e.g. taxes paid, country level revenue, permanent establishments and number of employees. The background material for the research is based on OECD's action report 13 regarding to BEPS. The research method used was qualitative and it was executed through interviews.

The main conclusions in this study were that BEPS may be too large scale A project for its set goals. It may be difficult to make any conclusions on the tax payments of individual companies based on requested material. The information that country by country report produces might not be consistent due to lack of standardization. Also, different starting points of companies and varying data complicate conclusions. Producing data for withholding taxes and permanent establishments can be very complex for businesses. The question remains if so large a project is needed to reach so little benefits to state finances.

Keywords	BEPS, Country by country report, Transfer pricing, Tax reporting
----------	--

SISÄLLYS

TIIVISTELMÄ

ABSTRACT

1	JOHDANTO	8
1.1	Tutkimuksen tavoitteet.....	8
1.1	Tutkimustehtävän rajaus ja rajauksen perustelu	9
1.2	Menetelmät	9
1.3	Aikaisemmat tutkimukset ja aineisto	10
1.4	Tutkimuksen rakenne	10
2	BEPS YLEISESTI.....	11
2.1	BEPS OECD:n mukaan	12
2.2	BEPS raportit	14
2.3	OECD:n veroasiainkomitean rooli.....	15
2.4	Toimintasuunnitelma 13	16
2.5	Yleiskuvaus.....	18
2.6	Raportin ajoitus ja jättö.....	19
2.7	Mitkä kansainväliset yritykset joutuvat laatimaan maakohtaisen raportin 20	
2.8	Edellytykset raportin saamiselle ja käytölle	20
2.9	Eri maiden viranomaisten välinen tietojen vaihto	22
2.10	Vaikutukset	23
3	MAAKOHTAISEN RAPORTIN MÄÄRITELMÄT	24
3.1	Maakohtainen raportti (CbC report)	24
3.2	Maakohtainen raportointimalli.....	25
3.3	Verotusmaa	25
3.4	Liikevaihto	25
3.5	Tulos / tappio ennen tuloveroja.....	26
3.6	Maksetut tuloverot (kassavirtaperusteinen)	27
3.7	Kirjatut tuloverot (kuluva vuosi)	27

3.8	Kiinteä toimipaikka.....	27
3.9	Pääoma (Stated capital).....	28
3.10	Kertyneet voittovarot	28
3.11	Henkilöstön määrä	28
3.12	Aineellinen omaisuus, muu kuin raha ja rahanarvoiset saatavat	29
3.13	Valtiossa sijaitsevat raportoitavat yksiköt	29
3.14	Liiketoiminnot.....	29
3.15	Vaikutukset	30
3.16	Yrityksen tunnusluvut.....	31
4	MAAKOHTAINEN RAPORTOINTI.....	32
4.1	Maakohtainen raportointi - OECD:n toimet ja EU:n periaatteelliset vaihtoehdot	32
4.2	Kaikille toimialoille tarkoitettu maakohtainen raportointi, vaadittavat tiedot	33
4.3	Verotukseen liittyvien tietojen toimittamisen mekanismi; lähtökohta ...	34
4.4	Konsernin tilinpäätös	36
4.5	Yksittäisen yhtiön tilinpäätökset.....	36
4.6	Välijohtopäätös; maakohtaisen raportoinnin veroerittelymalli.....	37
4.7	Kustannukset ja hyödyt.....	38
4.8	Kustannukset.....	38
4.9	Hyödyt.....	39
5	AINEISTON KERUU JA TUTKIMUSMENETELMÄ.....	42
5.1	Aineiston keruu.....	42
5.2	Tutkimusmenetelmä.....	43
5.3	Tutkimuksen reliabiliteetti ja validiteetti	43
5.4	Case Fortum	44
5.5	Haastattelukysymykset	45
5.5.1	Ennako-odotukset raportoinnista	45
5.5.2	Tarkentavia yksityiskohtaisia kysymyksiä raportoitavista eristä	48
5.5.3	Tulon muodostukseen liittyviä kysymyksiä.....	50
5.5.4	Maksettuihin veroihin liittyviä kysymyksiä.....	51
5.5.5	Työntekijöiden määrä indikaattorina raportissa.....	53

6	HAASTATTELUN TULOKSET.....	54
6.1	Ennako-odotukset raportoinnista	54
6.2	Tarkentavia yksityiskohtaisia kysymyksiä raportoitavista eristä.....	62
6.3	Tulon muodostukseen liittyviä kysymyksiä.....	67
6.4	Maksettuihin veroihin liittyviä kysymyksiä.....	69
6.5	Työntekijöiden määrä indikaattorina raportissa.....	72
7	JOHTOPÄÄTÖKSET	74
7.1	Tutkimuksen luotettavuus ja jatkotutkimusehdotukset.....	75
7.2	Opinnäytetyöprosessin arviointi	76
	LÄHTEET.....	77

KUVIO- JA TAULUKKOLUETTELO

Kuva 1 omistusrakenne

35

1 JOHDANTO

BEPS eli Base Erosion and Profit Shifting (myöhemmin BEPS) viittaa valtioiden verojärjestelmien eroista aiheutuvien aukkojen ja niistä aiheutuvien verottomuus-tilanteiden hyväksikäyttöön. OECD:n BEPS-ohjelma pyrkii puuttumaan etenkin näitä kansainvälisissä tilanteissa syntyviä verottomuus-tilanteita käyttävään ns. aggressiiviseen verosuunnitteluun erilaisin toimenpide-ehdotuksin. Tämän OECD:n organisoiman ohjelman mukaisilla toimilla muutetaan useita tilanteita, myös tämän tutkimuksen kannalta oleellisia siirtohinnoitteluun liittyviä raportointivelvoitteita. BEPS edellyttää siis yrityksiltä uudenlaista siirtohintadokumentointia ja -raportointia. (OECD 2015 d)

BEPS on ehkä suurin muutos, mitä ainakin Euroopan verojärjestelmään on tehty viimeisten vuosikymmenten aikana. BEPS ei ole vielä saanut lopullista muotoaan, vaikka OECD on jo antanut maakohtaisesta raportoinnista loppuraportin. Aihe on näin ollen mielenkiintoinen ja monille yrityksille hyvin ajankohtainen.

Heinäkuussa 2013 OECD julkaisi 15-kohtaisen toimintasuunnitelmakokonaisuuden, BEPS:n. Vuotta myöhemmin OECD julkaisi näistä viidestätoista toimintasuunnitelmasta seitsemän ensimmäistä suositusta. Nämä seitsemän suositusta toteutuessaan voivat johtaa hybridijärjestelyjen veroseuraamusten neutralisoimiseen, siirtohintahjeiden tarkistamiseen nimenomaan aineettoman omaisuuden osalta ja myös maakohtaisen raportoinnin lisäämiseen. (Raunio 2014) Suositusten implementointi edellyttää kuitenkin vielä maakohtaista lainsäädäntöä. (Hultqvist 2016)

1.1 Tutkimuksen tavoitteet

Olen rajannut tutkimukseni koskemaan erityisesti OECD:n BEPS toimintasuunnitelmakokonaisuuden aluetta numero 13, joka sisältää ohjeistuksen uudesta siirtohintadokumentoinnista sekä maakohtaisesta raportoinnista veroviranomaisille. Tutkimuksen ensimmäinen tavoite on selvittää, miten yritysten tulee muuttaa siirtohinnoitteluraporttejaan etenkin maakohtaisen raportoinnin osalta, kun BEPS astuu voimaan. Toinen tutkimuksen tavoite on selvittää sitä, miten monikansallinen

yritys saa kerättyä tiedot ja dokumentoitua ne? Tutkimuksen kolmas tavoite liittyy siihen, mistä ja miten kansainvälinen konserni pystyy keräämään tiedot luotettavasti. Nämä seikat selvittämällä tutkimuksessa saataisiin esille yrityksen mahdollinen tarve muuttaa raportointiaan sekä kuvattua tarkasti, miten tämä muuttaisi jo olemassa olevia raportointimääräyksiä.

1.1 Tutkimustehtävän rajausta ja rajauksen perustelu

Tutkimukseni tarkoitus on selvittää sitä, miten siirtohintaraportointi muuttuu, kun siihen liitetään maakohtaisia tietoja, miten uudet raportoitavat tiedot ja luvut saadaan kerättyä tehokkaasti, mitä ja millaisia johtopäätöksiä kerättävistä tiedoista saadaan tehtyä, miten hyvin tieto on saatavilla kansainvälisissä konserneissa ja miten tiedot saadaan dokumentoitua selkeällä ja loogisella tavalla. Tämän lisäksi maakohtaiseen raportointiin liittyy erilaisia viestinnällisiä ja oikeudellisia kysymyksiä, jotka ovat tutkimukseni ulkopuolella. Tutkimukseni ei myöskään puutu itse siirtohinnoitteluun liittyviin kysymyksiin.

Tutkimuskysymys on siis, kuinka suuri velvoite maakohtaisen raportoinnin edellytys on. Toinen tutkimuksen tavoite on ottaa selvää siitä, mitä BEPS:in vaatimat taloudelliset tunnusluvut kuvaavat, muuttaako raportointi yritysten verotusta ja voidaanko näin saatujen tietojen pohjalta vetää yleistäviä johtopäätöksiä erilaisten yritysten kohdalla.

1.2 Menetelmät

Tutkimusmenetelmänä käytetään reflektointia eri lähteiden välillä, tämän avulla on tarkoituksena päästä mahdollisimman tarkkaan kuvaan muutoksesta, joka on tapahtumassa verolainsäädännössä ja verotusmenettelyssä. Tutkimuksessani selvitan ensin nykyiset siirtohinnoittelun vakiintuneet tavat maakohtaisen raportoinnin suhteen ja tämän jälkeen BEPS:in tuomat uudet raportointivelvoitteet ja niihin sisältyvät määritteet. Näin on tarkoitukseni saada selville muutostarpeet nykyiseen raportointiin verrattuna. Lisäksi myös raportoinnista aiheutuva työn määrä ja käytänteiden muutokset ovat tärkeä osa tutkimustani. Tältä osin tulen käyttämään

haastattelua tutkimusmenetelmänä. Lopuksi tutkimukseeni kuuluu lyhyt vertaileva osa tunnuslukujen luotettavuudesta.

1.3 Aikaisemmat tutkimukset ja aineisto

Maakohtaista verotukseen liittyvää raportointia ei ole ollut olemassa laajalti. Sitä on kuitenkin tutkittu hieman. Erityisesti Evers, Meier ja Spengel ovat tutkineet maakohtaisen raportoinnin läpinäkyvyyttä. Olen ottanut nämä tutkimukset työni pohjaksi.

Tutkimuksen aineistona toimii luonnollisesti OECD:n ohjeistus. Lähteenä toimivat esimerkiksi OECD:n nettisivut (<http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>), sekä muut BEPS:iä käsittelevät tieteelliset artikkelit, viralliset lainvalmisteluasiakirjat, viranomaisohjeet sekä siirtohinnoittelun toimintaohjeet ja analyysit. Pyrin osallistumaan myös aihetta koskeviin seminaareihin, saadakseni selville muiden tutkijoiden näkemyksiä.

1.4 Tutkimuksen rakenne

Tutkimukseni alkaa sillä, että selitän mikä on BEPS, mitä sillä halutaan saavuttaa ja miksi. Tämän jälkeen kerron OECD:n toiminta-alue 13:sta, johon veroviranomaisille tapahtuva maakohtainen raportointi pohjautuu. Ennen kuin menen syvällisemmin maakohtaiseen raportointiin, käyn läpi asiaan liittyvät määritelmät ja mitä niillä raportissa tarkoitetaan. Määritelmät poikkeavat usealta osin siitä, miten ne on määritelty muualla, kuten esimerkiksi normaalista kirjanpidosta. Olen katannut tutkimukseni kannalta oleelliset poikkeamat määritelmässä tutkielmassani.

Seuraavaksi kerron tutkimuksessani maakohtaisen raportoinnin tekemisestä tarkemmin, sekä arvioin teoria-osassa itse maakohtaisen raportoinnin vaikutuksia. Viimeisenä osana tutkielmassani ovat haastattelut, jotka olen toteuttanut Fortum Oyj:ssä. Haastatteluosiossa käyn läpi kaikki kysymykset, selvennän jokaisen kysymyksen jälkeen, miksi tämä kysymys on kysytty. Osiossa käyn läpi haastateltavien vastaukset ja yhteenvetoni haastattelukysymyksiin.

2 BEPS YLEISESTI

Siirtohinnoittelusäännöksillä pyritään varmistamaan se, että jokaiseen maahan syntyy siirtohintasäännösten mukainen tulo. BEPS-projektissa on tarkoitus muuttaa tätä. Yksi osa tässä projektissa on maakohtainen raportointi. Lisäämällä maakohtaisella raportoinnilla verotuksen ja tulon muodostuksen läpinäkyvyyttä, OECD arvioi voivansa varmistaa asianmukaisen tulon jakautumisen. Tässä tutkimuksessa käsitellään maakohtaista raportointia, sen luomia velvoitteita ja sitä, tuoko se mukanaan edellytetyn läpinäkyvyyden.

Siirtohinnoittelu:

Veroviranomaiset ovat määritelleet siirtohinnoittelun seuraavasti:

”Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan hinnoittelua samaan konserniin kuuluvien yhtiöiden välisissä liiketoimissa. Konserninsisäisiä eli etuyhteydessä olevien yritysten välillä tehtyjä liiketoimia voivat olla esimerkiksi tavaroiden ja palvelujen kauppa, korvaus aineettomien oikeuksien hyödyntämisestä sekä rahoitus.” (vero 2015 a)

BEPS:

Veroviranomaiset ovat määritelleet BEPS käsitteen seuraavasti:

”BEPS (base erosion and profit shifting) on OECD:n toimintasuunnitelma, jolla torjutaan kansainvälisten yritysten veropohjan murentamiseen tähtäviä voitonsiirtoja. Toimintasuunnitelmassa on 15 toimenpidettä, joilla veropohjan rapautumista pyritään torjumaan. Taustalla on G20-maiden yhteinen poliittinen tahto turvata julkisen talouden rahoitus verotuloilla.

Suurimmassa osassa tapauksista verosuunnittelu on laillista eikä BEPS ole yksittäisten yritysten aiheuttama ongelma. Enemmälti ongelmat aiheutuvat itse verolainsäädännöstä ja sopimuksista. Tähän pyritään saamaan ratkaisu valtioiden välisellä yhteistyöllä.” (vero 2015 b)

2.1 BEPS OECD:n mukaan

Nykyinen maailma tuntuu paljon pienemmältä kuin muutama vuosikymmen sitten. Vaikka maailma on kansainvälistynyt paljon, kansainväliset lainsäädännöt eivät ole paljoa muuttuneet. Lainsäädäntö muuttuu taloudellista ympäristöä hitaammin. Lisäksi verotusta jäykistää yleisesti perustuslakeihin kirjattu vaatimus siitä, että verosta on säädettävä lailla. Tästä huolimatta yrityksistä on tullut monikansallisia sekä pääomasta on tullut hyvin vapaasti liikkuvaa. Tämän kaiken lisäksi digitalisaatio on vielä tuonut lisää vauhtia kehitykseen. Tämä on toisaalta avannut monikansallisille yrityksille mahdollisuuden siirtää tuloja muualle jopa niin, että tuloja ei lueta veronalaisiksi missään maassa. (OECD 2015 a; Hultqvist 2016 ; Koski 2015; Salo 2016 a, 856-860.)

Etenkin tämä ns. kahdenkertaisen verottomuuden ongelma on pyritty ratkaisemaan BEPS-projektin avulla. BEPS-projektin tarkoitus onkin juuri korjata nykyiset virheet ja puutteet kansainvälisessä verosopimuksissa sekä eri maiden kansallisissa verolainsäädännöissä sekä poistaa verosopimusten lähinnä keinotekoinen hyväksikäyttö, jolloin tulo on voinut jäädä kokonaan verottamatta. Tärkeää on myös huomata, ettei tällä OECD:n harmonisointiehdotuksella puututa veronkiertoon. BEPS on pitkään aikaan suurin muutos kansainvälisessä lainsäädännössä, sopimuksissa ja ohjeistuksessa ja sillä pyritään estämään asiaton verokikkailu, jolla yritykset pyrkivät välttämään veronmaksun kokonaan tai keinotekoisesti minimoimaan sen. Sitä, onko kyse jopa ns. paradigmanmuutoksesta lainsäädännössä, ei ole kuitenkaan vielä pohdittu paljoa. Myös kansainvälisessä verotuksessa aiemmin oleellisena ongelmana nähtyyn kaksinkertaiseen verotuksen poistamiseen nähden BEPS:n ehdotukset ovat merkittävä muutos. (OECD 2015 a; Vanistendael 2016; Urpilainen 2016; Helminen 2013)

OECD:n vuonna 2013 teettämässä arviossa on arvioitu, että vuosittain 4-10 % yritysveroista menetetään tämänkaltaisen verosuunnittelun takia. Tutkimuksessa ei ole tutkittu kahdenkertaisen verotuksen yleisyyttä tai sen luomia haittoja. Toisaalta OECD:n tutkimuksen mukaan 95 % tulosta jakautuu nykysääntöjen mukaan oikein eri maihin ja vain 5 % allokoituu väärin maihin. Turun yliopiston seminaa-

rissa Svensk Näringslivin johtaja Krister Andersson kritisoi sitä, että näin pienen korjauksen vuoksi tehdään näin merkittäviä lainsäädäntömuutoksia, kun esimerkiksi arvonlisäverotuksessa vastaava vuoto on jopa 45 %. Arvonlisäverojärjestelmään suunnitellaan vain pieniä muutoksia. (OECD 2015 a; Andersson 2016)

BEPS pyrkii olemaan ratkaisu maailman laajuiseen ongelmaan, vastaavanlaista uudistusta ei ole ennen tehty, BEPS on G20-maiden yhteinen idea ja tähän ideaan on jälkepäin liittynyt monta maata mukaan. BEPS:iin liittyneet maat ovat laatineet toimintaohjelmia yhteistyössä, mutta kaikki maat eivät ole päässeet kuitenkaan yhteisymmärrykseen kaikkien ohjelmien toteutustavoista. BEPS:n tuloksena OECD on laatinut minimisäännöksen tai säännösehdotuksen muotoon kirjoitettuja säännöksiä, jotka edellyttävät edelleen lainsäädännöllisiä toimia kussakin säännökset käyttöön ottavassa maassa samoin kuin säännössuosituksia, jotka eivät sido osapuolia. Esimerkiksi Helminen ja Hultqvist ovat kritisoineet ehdotuksia heikosta ja kiireessä tehdystä valmistelusta. (OECD 2015 a; Hultqvist 2016; Helminen 2016, Turun Yliopiston seminaari)

BEPS koostuu 15 eri osa-alueesta, joilla pyritään vaikuttamaan nykyiseen verosäätelyyn eri maissa ja eri maiden välisiin verosopimuksiin sekä valtioiden väliseen tietojenvaihtoon. Näin BEPS-projektilla pyritään poistamaan tietyt alkuperäisen suunnitelman mukaan eri maiden lainsäädännön väliset eroavaisuudet ja näin estää aggressiiviset verosuunnitteluun liittyvät menetelmät, joilla kansainväliset yritykset ovat onnistuneet välttämään verojen maksun kokonaan joidenkin tulojen osalta. BEPS:n voisi yksinkertaisuudessaan selittää uusiksi toimintasäännöiksi etenkin monikansallisille yrityksille, vaikka pääosa BEPS:n säännöistä koskeekin kaikkia yrityksiä. Monikansallisten yritysten osalta nämä säännöt asettavat etenkin uusia raportointimääräyksiä (jotka eivät siis koske pienempiä yrityksiä). Säännökset myös pyrkivät edistämään valtioiden välistä tiedon vaihtoa, jotta verosopimuksia ja maiden välisiä lainsäädännöllisiä eroja ei voitaisi väärinkäyttää. (OECD 2015 a; Vanistendael 2016)

2.2 BEPS raportit

Seuraava BEPS:n esittely perustuu OECD:n laatimiin raportteihin, ohjeistusluonoksiin ja valmiisiin ohjeistuksiin. BEPS:n toimintasuunnitelma esiteltiin ensimmäisen kerran G20-maiden kokouksessa heinäkuussa 2013. Tällöin raportissa toimenpide-ehdotukset oli jo jaettu 15 eri osa-alueeseen. (OECD 2015 a)

Lopullisesti BEPS:n sisältö ja kokoonpano tarkenettiin vuoden 2014 väliraportteissa. Nämä raportit ovat tehty kahden vuoden aikajaksolla. Tämän lopullisen kokoonpanon ja sisällön esitteli OECD Secretary-General Angel Gurría G20-maiden talousministereille ensin 8. lokakuuta pidetyssä Liman kokouksessa ja sen jälkeen G20 maiden johtajille 15.–16. marraskuuta 2015 Antalyassa pidetyssä kokouksessa. (OECD 2015 a)

Tämä BEPS:n lopullinen kokoonpano sisältää 15 osa-aluetta alkuperäisen vuoden 2013 suunnitelman tapaan:

- Alue 1 Nykyisten verotuksellisten haasteiden löytäminen digitaalisessa taloudessa
- Alue 2 Eri maiden välillä hybridijärjestelyjen synnyttämien verotuksellisten poikkeamien eliminointi.
- Alue 3 Tehokkaan väliyhteisölainsäädännön kehittäminen
- Alue 4 Korkojen ja muiden rahoituserien verovähennyksen rajoittaminen
- Alue 5 Haitallisten verokäytäntöjen tunnistaminen ja estäminen ja läpinäkyvyyden parantaminen
- Alue 6 Verosopimusten väärinkäytön estäminen.
- Alue 7 Kiinteän toimipaikan muodostumisen keinotekoinen välttäminen.
- Alue 8-10 Tulon jakautuminen valtioiden kesken siirtohinnoittelussa arvon muodostuksen perusteella
- Alue 11 BEPS-projektin seuranta
- Alue 12 Pakollinen tietojenvaihtosäännöstö
- Alue 13 Ohjeistus siirtohinnoitteludokumentaatioksi sekä maakohtaiseksi raportoinniksi.

- Alue 14 Riitojen ratkaisun tehostaminen ja keinot millä tämä pitäisi toteuttaa
- Alue 15 Kahdenkeskisten verosopimusten muuttamiseksi tarvittavan monenkeskisen instrumentin kehittäminen. (OECD 2015 a)

2.3 OECD:n veroasiainkomitean rooli

BEPS:n tekninen kehitystyö on hoidettu OECD:n veroasioiden komiteassa (CFA) kaikkien eri osapuolten kanssa. Eri osapuolia ja jäsenvaltioita pyrittiin käsittelemään mahdollisimman tasavertaisesti. (OECD 2015 a)

Työryhmä yksi (verosopimukset ja niihin liittyvät asiat) on työstänyt alueita kaksi ja kuusi, joissa molemmissa pyritään poistamaan verosopimusten väärinkäyttö. Työryhmä on myös laatinut alueen seitsemän suositukset kiinteän toimipaikan keinotekoisesta välttämisestä. (OECD 2015 a)

Työryhmä kaksi (veropolitiikan analysointi ja verotilastot) on ollut tekemässä aluetta yksitoista, luomassa metodologiaa siitä, miten tieto pitäisi kerätä ja analysoida. (OECD 2015 a)

Työryhmä kuusi on työstänyt monikansallisten yritysten verotusta useilla eri alueilla. Alueella neljä työryhmä on tutkinut, miten rajoittaa verovähennyksiä erilaisien korkojen ja muiden rahoitukseen liittyvien erien avulla. Alueella kahdeksan selvitetään siirtohinnoitteluohjeistusta, jonka lopputulemana annetaan ohjeistus tulonjakautumisesta valtioiden kesken keskittyen erityisesti liiketoiminnan arvon luomiseen sekä aineettomien oikeuksien merkitykseen siirtohinnoittelussa. Alueella yhdeksän työryhmä on tutkinut ja ohjeistanut arvon muodostumista pääoman ja liiketoimintariskien suhteen, alueella kymmenen tavoitteena on ollut varmistaa siirtohintasäännösten toimivuus tulonjakamisessa muiden korkean riskin liiketoimissa sekä alueella kolmetoista työryhmä on ollut arvioimassa ja kehittämässä siirtohinnoitteludokumentaatiota. Tämän työryhmän työn osuus on erittäin laaja, koska BEPS keskittyy hyvin pitkälti suuriin kansainvälisiin toimijoihin, jotka toimivat globaaleilla markkinoilla (OECD 2015 a)

Työryhmä 11 on vero-osaston perustama työryhmä, jonka tehtäväksi on annettu alueet kaksi (hybridijärjestelyt) ja kolme (väliyhteisölainsäädännön kehittäminen) sekä osia alueista neljä (korkovähennykset) ja 12 (tiedonantovelvollisuus). Alueelta neljä työryhmä on ollut pohtimassa, miten estää rahoituserien avulla tapahtuva veropohjan eroosio ja alueelta 12 miten tiedonantovelvollisuutta ja läpinäkyvyyttä lisäämällä voitaisiin estää veronmaksajien aggressiivinen verosuunnittelu. (OECD 2015 a)

Haitallisiin veroasioihin keskittyvä foorumi (FHTP) on työstänyt aluetta viisi sen suhteen, kuinka torjua haitalliset veropolitiikat tehokkaasti ottaen huomioon asioiden merkittävyys sekä läpinäkyvyys. Tämä alue koskee veronmaksajien lisäksi myös valtioita niiden laatiessa uusia verohoukuttimia. (OECD 2015 a)

Digitaalisen talouden työryhmä (TFDE) on CFA:n perustama ryhmä, joka on työstänyt digitaalisen liiketoiminnan verotusta koskevaa aluetta yksi. (OECD 2015 a)

OECD:n työ on edennyt laajalla rintamalla poliittisista paineista johtuen. Eri työryhmien loppuraportit ovat monelta osin suosituksia, teknisiä selvityksiä ja vain vähäiseltä osin sovellettavaa ohjeistusta. Oikeudellisia analyysejä raportteihin sisältyy vain vähän. (Urpilainen 2016)

2.4 Toimintasuunnitelma 13

OECD julkaisi helmikuussa 2015 esityksiä, joilla OECD otti kantaa kolmeen BEPS-projektin avainalueeseen. BEPS-projektilla OECD pyrkii kehittämään kansainvälisiä sääntöjä, joilla puututaan ns. aggressiiviseen verosuunnitteluun. OECD esitteli ja julkaisi nämä esitykset G20-maiden valtiovarainministereille myöhemmin helmikuussa 2015. Yksi OECD:n julkaisemista ja tämän tutkimuksen kannalta mielenkiintoisista raporteista oli siirtohintadokumentaatioon sisältyvä maakohtainen raportointi. Se perustuu BEPS:n toiminta-alueen 13 osioon, jossa siis käsitellään siirtohinnoitteludokumentaatiota, maakohtaista raportointia ja näistä annettua ohjeistusta. Ohjeistuksessa siirtohinnoitteludokumentaatio on jaettu kolmeen osioon, jotka ovat siirtohintadokumentaation liiketoimintoja kuvaava päädoku-

mentti, ns. master file, paikallisia liiketoimia kuvaava ns. local file ja maakohtainen raportointi (country by country report). Nämä raportointivelvoitteet koskevat kansainvälisesti toimivia suuria yrityksiä, joissa raportointivelvoite on määrätty konsernin emoyhtiön vastuulle ja se toimitetaan emoyhtiön kotipaikan veroviranomaisille. (OECD 2015 c)

Ns. masterfile (päädokumentti) ja local file (paikallinen dokumentti) perustuvat OECD:n ohjeistuksessa annettuun kehikkoon ja maakohtainen raportointi puolestaan perustuu malliin, jossa raporttiin sisällytetään erilaisia taloudellisia tunnuslukuja, jotka noudattavat ja perustuvat periaatteessa pitkälti kirjanpitoon. OECD:n raportissaan käyttämät määritelmät eivät kuitenkaan aina ole täysin samoja tai yhteneviä sen kanssa, mitä kirjanpidossa käytetään. Tällöin määritelmää on avattu ja tarkennettu jonkin verran annetussa ohjeistuksessa, mutta tällöinkään raportti ei ole ollut täysin kattava. Ongelmana näyttäisi olevan se, mitä kaikkea yksi tunnusluku oikein pitää sisällään etenkin tilanteessa, jossa monikansallisen yrityksen emoyhtiön kotimaassa ei kirjanpidossa tai lainsäädännössä ole käytetty vastaavaa termiä. (OECD 2015 c) Nähdäkseni ohjeistus on hyvin laaja, sillä tämä sama ohjeistus koskee kaikkia maita, jotka ovat mukana BEPS-projektissa. Tällöin sama ohjeistus koskee kaikkia yrityksiä, joilla on toimintaa useassa maassa.

Ohjeistusta tehdessä on pitänyt ottaa huomioon maiden erilaisia kirjanpito- ja osakeyhtiöoikeudellisia säännöksiä niin, että raportti täyttäisi monen eri toimialan yritysten toiminnan ja monen eri maan termistön. Tästä syystä ohjeet ovat jääneet tai jätetty osittain avoimiksi tai jopa puutteellisiksi. Näin toimimalla siirtohintadokumentoinnin ja maakohtaisen raportoinnin sisältävän projektin toteutumisen on ajateltu olevan mahdollista. Valmistelun kiire näyttäytyy tässä kohdin myös maakohtaisen raportoinnin osalta. Tunnusluvut vaihtelevat toimialoittain niin, ettei ehdotukseen sisällytetyistä tunnusluvuista voida välttämättä tehdä johtopäätöksiä kaikkien yritysten osalta, puhumattakaan, että tunnusluvut olisivat vertailukelpoisia. (OECD 2015 c; Salo 2016 b)

2.5 Yleiskuvaus

Jatkossa keskityn alueen 13 ohjeistukseen, koska se sisältää tutkimusalueeni. OECD:n siirtohinnoittelun osalta annettu ohjeistus (alue 13) keskittyy pääosiltaan maakohtaiseen raporttiin. Ohjeistuksessa määritellään vaadittavan tiedon lisäksi se, milloin valmistella ja antaa tiedot viranomaisille, minkälaisilla yrityksillä tai yrityskonserneilla on velvollisuus laatia tämä raportointi sekä mitä ja miten viranomaiset voivat käyttää tietoja maakohtaisesta raportoinnista. Maakohtaisen raportin osalta OECD:n antama ohjeistus on kiistatta hieman avoin. Ohjeistus kuitenkin suosittelee, että niin siirtohinnoittelun pää- kuin paikallinen dokumentti sekä myös maakohtainen raportointi säädettäisiin kunkin BEPS-projektiin osallistuvan maan lainsäädännössä ja että niiden osalta määriteltäisiin maittain omat hallinnolliset säännökset. Koska raportointi on varsin laaja ja sisältää huomattavan määrän erilaista taloudellista tietoa, raportissa painotetaan myös, että maat, jotka osallistuvat BEPS-projektiin olisivat sitoutuneet käsittelemään raportoitua tietoa voimassa olevien säännösten mukaan ja että näin saatua tietoa käsitellään luottamuksellisesti. Nähdäkseni tämän ehdon toteutuminen on raportoivien yritysten kannalta välttämätöntä, vaikka luottamuksellisuus on esitetty enemmänkin toiveena. (OECD 2015 c)

BEPS-raportissa annettu ohjeistus hyväksyy periaatteessa konsernin tilinpäätöksen, paikallisen tilinpäätöksen sekä johdon taloudelliseen raportointiin perustuvat maakohtaiset raportit maakohtaisen raportin perusteeksi. Tämä koskee etenkin ja soveltuu maakohtaisesti annettavaa numeraalista tietoa, kun taas esimerkiksi siirtohintadokumentin päädokumentti sisältää enimmäkseen sanallista kuvausta liiketoiminnasta. Jo siitä, että maakohtainen tieto voidaan tuottaa näin monen erilaisen taloudellisen tiedon pohjalta, huomataan, että yritysten lähtötilanteet voivat olla hyvin erilaisia maakohtaisen raportin luomiseen ja näin saatavan tiedon analysoinnin osalta. Tästä syystä on katsottu että ohjeistukset pitää jättää jokseenkin avoimiksi ja poikkeaviksi tilinpäätösstandardeista. Toisaalta juuri tämä tekee eri yhtiöiden tekemistä raporteista osittain vertailukelvottomia. (OECD 2015 c)

Maakohtaista raportointia koskeva ohje käsittelee pääasiassa tuloa ja siihen liittyvien tekijöiden raportointia. BEPS-toimet liittyvät samalla tavoin lähinnä tuloon ja sen jakautumiseen ja verottamiseen. Sen sijaan liiketoiminnassa syntyvien tappioiden arviointi ja vaikutukset jäävät vähemmälle huomiolle, vaikka tappioilla on merkittävä vaikutus myöhempien, voitollisten vuosien veronmaksuun. (Salo 2016 b) Arvioisin tämän johtuvan esimerkiksi siitä, etteivät veropohjaa suojelevat valtiot ole kiinnostuneita tappioista.

Sen lisäksi, että ohjeistuksessa suositellaan maita sisällyttämään määräykset lainsäädäntöönsä, tunnistaa OECD huolen siitä, että maakohtainen raportointi voi johtaa enenevässä määrin kaksinkertaiseen verotukseen. Kun OECD on tiedostanut tämän ongelman, esittää se raportissaan suosituksen alueen 14 mukaisen keskinäisen riidanratkaisumekanismien kehittämistä. Tällä mekanismilla pyrittäisiin poistamaan mahdollisimman tehokkaasti kahdenkertainen verotus. Tähän tavoitteeseen on kuitenkin sitoutunut vain harva maa. Esimerkiksi Suomi ei ole sitoutunut tähän. (OECD 2015 c)

2.6 Raportin ajoitus ja jättö

Ohjeistuksessa suositellaan, että ohjeistuksen mukainen maakohtainen raportti laaditaan niin, että se sisältää tiedot ensimmäisestä sellaisesta tilikaudesta, joka alkaa 1.1.2016 tai sen jälkeen. Kyseessä on siis suositus, josta maat voivat poiketa ja josta jotkin maat ovat jo poikenneet aikaistamalla raportointivelvoitetta. Raportointiin on suosituksessa annettu vuosi aikaa laatia ja palauttaa se. Tämä tarkoittaa siis, että yrityksillä, joiden tilikausi päättyy 31.12., raportin tulee olla palautettuna 31.12.2017. Yritysten, joiden tilikausi ei ole kalenterivuosi, vaan ns. murrettu tilikausi, niin ensimmäiset raportit palautetaan siis vasta vuonna 2018. Selkeyden vuoksi OECD ohjeistaa, että verovuodella ("fiscal year") tarkoitetaan nimenomaan konsernin konsolidoitua raportointikautta eli tilikautta. Näin ollen joissakin maissa sovellettavat tästä poikkeavat verovuodet tai jonkin tytä- tai osakkuusyrityksen poikkeava tilikausi ja verovuosi eivät näin ollen ole ratkaiseva määriteltäessä sitä, miltä kaudelta maakohtainen raportti on laadittava. Maat, jotka ovat mukana BEPS-projektissa, ovat lupautuneet ottamaan huomioon ja hyväksymään sen, että

jotkin BEPS-projektiin kuuluvat valtiot saattavat tarvita enemmän aikaa kotimaisen lainsäädännön kehittämiseksi ja luomiseksi. Edelleen OECD pyrkii kehittämään määritteitä ja kielellisiä ohjeita lainsäädännön luomiseen ja tulkintaan esimerkiksi tilinpäätöstermien osalta. (OECD 2015 c)

2.7 Mitkä kansainväliset yritykset joutuvat laatimaan maakohtaisen raportin

OECD:n ohjeistus suosittelee, että kaikki kansainväliset yritykset laativat ja jättävät maakohtaisen raportin jokaiselta vuodelta, ellei niihin soveltu ohjeistuksessa määritelty poikkeussääntö. OECD on määritellyt maakohtaista raportointia koskevassa ohjeessaan vain yhden poikkeussäännön; ne kansainväliset konsernit, joilla konsernin liikevaihto alittaa 750 miljoonaa euroa, tai likiarvion jossain muussa paikallisessa valuutassa, on vapautettu maakohtaisesta raportoinnista. Tällä rajauksella OECD uskoo karsivansa 85–90 prosenttia yrityksistä maakohtaisen raportoinnin ulkopuolelle ja että jäljelle jäävä osuus kattaisi noin 90 % yritysten liikevaihdosta. Tämän rajauksen onnistumista tullaan arvioimaan vuonna 2020. Tarvittaessa rajaa tullaan muuttamaan niin, että tämä raportointivelvoitteen laajuus toteutuisi liikevaihdon osalta. OECD suosittelee ohjeissaan myös, että velvoite sitoo kaikkia niitä yrityksiä, jotka täyttävät ehdon liikevaihdon osalta, eikä raportointivelvoitteesta myönnetä mitään muita poikkeuksia esimerkiksi sulkemalla joitain toimialoja pois. Poikkeuksia ei myöskään annettaisi sillä perusteella, onko yritys listattu vai listaamaton yritys. Tällä pyritään luonnollisesti raportointivelvoitteen yksinkertaisuuteen ja kattavuuteen. (OECD 2015 c)

2.8 Edellytykset raportin saamiselle ja käytölle

OECD:n BEPS-projektiin kuuluvassa maakohtaisessa raportoinnissa perusajatuk-
sena on, että eri maiden viranomaiset voivat vaihtaa tietoja keskenään. Tästä syys-
tä OECD on määritellyt tietyt rajat sille, miten maakohtaiseen raportointiin liitty-
vät luottamuksellisuus, yhtenäisyys ja asianmukainen käyttö järjestetään. Tämä on
oleellista, koska verotus toimitetaan kansainvälistenkin yhtiöiden osalta maakoh-
taisesti ja ilman näiden ehtojen asettamista monenkertainen verotus olisi enem-
män sääntö kuin poikkeus. Vaikka maakohtaisessa raportoinnissa toimitetaan pe-

rinteiseen verotukseen liittyvää tietoa, toimitetaan siinä myös uudenlaista tietoa. Tästä syystä tiedon ja yksityiskohtien, jotka kaikki eivät esimerkiksi listatuissa yhtiöissä ole julkista, luottamuksellisuuden suojaus on tärkeää. Näin ollen OECD esittää, että tiedon luottamuksellisuutta suojataan vähintään samantasoisesti kuin jos viranomaisen olisi saanut tiedon OECD:n verohallintojen keskinäistä avustamista koskevan monenkeskisen sopimuksen (Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters) mukaisesti tai verosopimuksen mukaisesti. Nämä säännökset rajoittavat myös sitä, kenelle tämä tieto voidaan antaa. Näin verovelvollisen toimittaman tiedon julkisuus / luottamuksellisuus ei pitäisi muuttua tämän ohjeistuksen mukaan, vaikka yritys olisikin velvollinen laatimaan maakohtaisen raportin. (OECD 2015 c)

Maakohtaisen raportoinnin kattavuuden osalta OECD näkee oleellisena sen, että kaikki määritteet täyttävät yritykset laativat maakohtaisen raportin siitä riippumatta, missä maassa yrityksen pääkonttori sijaitsee. Raportoinnin yhtenäisyyttä pyritään parantamaan myös sillä, että kukin valtio pyrkii käyttämään säätämässään raportointimallissa mahdollisimman tarkkaan OECD:n suosituksia (esimerkiksi toimintamalli on määritelty alueen 13 raportissa). (OECD 2015 c) Kuten olen jo aiemmin todennut, kirjanpidolliset ja osakeyhtiölainsäädännön termit poikkeavat huomattavasti maittain, joten kun numeraalinen materiaali perustuu kirjanpitoon maittain tai konserneittain, voi yhtenäisyyden saavuttaminen olla haasteellista.

Mihin veroviranomaiset sitten voivat käyttää maakohtaisessa raportoinnissa saamaansa tietoja? OECD:n BEPS-työssä mukana olleet valtiot ovat sitoutuneet toimintasuunnitelmassa alueen 13 ohjeistuksen mukaisesti käyttämään maakohtaisen raportoinnin avulla saamiaan tietoja siirtohinnoitteluun liittyvien pääasiallisten riskien arviointiin samoin kuin muiden ns. BEPS-ohjelman mukaisten seikkojen arvioimiseen. Sen sijaan veroviranomaisten ei toivota tekevän verotusehdotuksia siten, että ehdotus tai tulonjakoon tarvittavat ns. jakokeinot perustuisivat juuri maakohtaisessa raportoinnista saataviin tietoihin. Edelleen ylilyöntien välttämiseksi todetaan maakohtaisessa raportoinnissa saadun tiedon käyttäminen siirtohinnoitteluun liittyvässä verotuksessa edellyttävän, että verotusehdotuksen laatineen maan viranomaisen, jonka tehtävänä on valtioiden väliseen verotulon jako ja

neuvottelut (ns. competent authority), sitoutuu esitykseen ja on valmis puolustamaan tätä kantaa missä tahansa maiden välisessä verotulojen jakautumista koskevassa valtioiden välisessä menettelyssä (ns. MAP prosessi). Näiden rajoitusten tarkoituksena ei kuitenkaan ole rajoittaa veroviranomaisten oikeutta tai mahdollisuutta pyytää lisää tietoa maakohtaisen raportin perusteella saadun tiedon pohjalta, kuitenkin tietojen vaihtoon liittyvien rajoitteiden ehdoilla. Sen sijaan OECD ei esitä eikä ota kantaa siihen, syntykö raportioville yrityksille jonkinasteinen luottamuksen suoja raportoinnin perusteella. (OECD 2015 c; Urpilainen 2016)

2.9 Eri maiden viranomaisten välinen tietojen vaihto

Ohjeistuksessa käsitellään sitä milloin ja miten eri maiden viranomaiset huolehtivat siitä, että ne yritykset, jotka ovat velvollisia laatimaan maakohtaisen raportin toteuttavat ja toimittavat sen. Lisäksi OECD määrittelee miten viranomaiset huolehtivat automaattisesta valtioiden välisestä tietojenvaihdosta ja miten se tullaan toteuttamaan niiden maiden välillä, joissa kyseisellä konsernilla on toimintaa. Tiedon vaihto eri valtioiden välillä on suunniteltu toteutettavan automaattisesti niiden maiden välillä, joissa kukin konserni toimii. Toissijainen mekanismi tietojen vaihdossa on paikallisen raportoinnin kautta. Tämä tapahtuu siinä tapauksessa, ettei kyseisen konsernin emoyhtiön valtio ole onnistunut laatimaan asianmukaista lainsäädäntöä tietojen toimittamisesta. Tässä raportoinnissa maakohtaiset tiedot edellytettäisiin toimitettavaksi konsernin seuraavan holdingyhtiön tai seuraavan raportointitason yhtiön toimesta. Näin konsernin alakonsernista voi tulla raportointivelvollinen. Ohjeistuksesta ilmenee myös, että siihen osallistuvat maat ovat hyväksyneet ja sitoutuneet implementoimaan toimintatavat eri valtioiden ja viranomaisten välisen automaattisen tiedon maakohtaisten raportteihin liittyvän tiedon suhteen. Tämä tulee vaatimaan, että maiden lakeja ja verosopimuksia muutetaan tarvittaessa sellaisiksi, että ne mahdollistavat tiedon vaihdon BEPS-projektin osalta. Valtioiden on kehitettävä viranomaisten välistä yhteistyötä ja tietojen vaihtoa. Maat tulevat tekemään tarvittavat muutokset lainsäädäntöönsä, jotta ne ovat yhteensopivat BEPS:n tavoitteiden kanssa. Maat ovat myös sopineet keskenään automaattisesta tiedon vaihdosta, siihen liittyvistä kahdenkeskisiin ja useiden osapuolten kattaviin, verosopimukseen liittyvistä toimista sekä taloudellista tietojen

vaihtoa koskevista standardeista. Tämä voi myös vaatia muutoksia kunkin valtion lakeihin. Nämä muutokset ovat hyväksytyt BEPS-projektin yhteydessä ja valtiot ovat sitoutuneet toimittamaan nämä muutokset ajallaan. (OECD 2015 c) Koska lainsäädäntö on kuitenkin poliittinen prosessi, valtiot tuskin ovat voineet antaa sitovia prosesseja parlamenttiensa puolesta.

2.10 Vaikutukset

Valtiot ovat sopineet BEPS-ohjeistuksen mukaisesti muuttavansa omia lakejaan yhteensopivaksi BEPS-projektin asettaman tavoitteiden (alue 13) kanssa. Näin tietojenvaihto on mahdollista. Tietojenvaihdon onnistuminen yleensäkin edellyttää sitä, että yhteensopimattomuudet on oioittava eri maiden lainsäädännöissä. Maakohtaiseen raportin suhteen on sovittu sille asetettujen vaatimusten täyttämistä. Tästä syystä maiden olisi tärkeää tarkkailla BEPS-projektia mahdollisten muutoksien suhteen. Kansainvälisten konsernien tulisi järjestäytyä niin, että ne voivat kerätä maakohtaiseen raportointiin vaadittavat tiedot sillä tilikaudella, joka alkaa 1.1.2016 tai sen jälkeen. Tämä olisi syytä tehdä ajoissa mahdollisten puutteiden korjaamiseksi jo ennen tilikauden alkua. (OECD 2015 c)

3 MAAKOHTAISEN RAPORTIN MÄÄRITELMÄT

Tässä kappaleessa olen käynyt läpi maakohtaisen raportin kannalta oleellisia määritelmiä ja määreitä. Tällä pyrin selventämään sitä, mitä eri aisoilla tarkoitetaan ja miten ne poikkeavat normaaleista termeistä.

3.1 Maakohtainen raportti (CbC report)

Raportit ja maakohtainen raportointi tehdään erillään, maakohtaista raporttia ei sisällytetä master filessä, vaikka näin on esitetty BEPS:n aiemmissa versioissa. Lopullinen maakohtainen raportti tulee sisältämään kolme erillistä osiota. Nämä kolme osaraporttia ovat:

- Raportti 1 yleiskatsaus tulojen jakaumasta, veroista sekä liiketoimista eri maissa
- Raportti 2 lista kaikista konserninyhtiöistä jotka on luokiteltu maittain.
- Raportti 3 Muu lisätieto

(EY 2015; OECD 2015 c)

Maakohtaisella raportilla tarkoitetaan tässä siirtohinnoitteludokumentaatioon sisältyvää maakohtaisesti laadittavaa taloudellisiin tunnuslukuihin perustuvaa raporttia. Se on siirtohintadokumentointiin perinteisesti kuuluvista osioista erillinen dokumenttiosio. (EY 2015; OECD 2015 c)

Raportissaan OECD ohjeistaa, että maakohtainen raportointi tulee olemaan hyödyllistä sekä yleisellä tasolla riskien kartoitusta varten että myös siirtohinnoittelun merkityksen arviointia varten. Raportissa kuitenkin painotetaan, että maakohtaista raportointia ei saa käyttää tarkemman siirtohinnoitteludokumentaation korvikkeena yksittäisten liiketoimintasiirtojen tasolla vaan raporttia tulisi käyttää ainoastaan yleiskuvan saamiseen. Tarkemmat analyysit tulisi edelleen suorittaa tarkemman siirtohinnoitteludokumentaation, kuten toimintoanalyysin pohjalta. Ohjeistuksessa myös todetaan, että maakohtaisen raportoinnin pohjalta ei saisi tehdä mitään oikeasuoria yksinään ilman tarkempaa analyysiä. Raportin tulisi enemmänkin antaa

yleiskuva erilaisten tunnuslukujen avulla. Sen avulla tarkemman tason tutkiminen tarvittavissa olisi helpompaa. (EY 2015; OECD 2015 c)

3.2 Maakohtainen raportointimalli

Kuten aiemmin todettiin, OECD:n määrittämää rajaa suuremmat kansainvälisten konsernien emoyhtiöt (liikevaihto yli 750 miljoonaa euroa) ovat velvollisia raportoimaan konsernin tulot, verot ja liiketoiminnot OECD:n luoman mallin (reporting template) mukaisesti maakohtaisesti. Konsernin emoyhtiön on järjestettävä vuosittainen raportointi liiketoiminnoittain maakohtaisesti. (EY 2015; OECD 2015 c)

Konsernin valitseman raportointimallin on oltava jatkuvuutta edustava ja järjestelmällinen siten, että raportoinnissa käytetään vuosittain samanlaisen taloudellisen raportoinnin tuottamaa tietoa. Raportointimallin tiedot voivat perustua konsernin konsolidoituun taloudelliseen raportointiin, yksittäisten konserniyhtiöiden tilinpäätöstietoihin, konserniyhtiöiden virallisiin tilinpäätöksiin tai operatiiviseen taloudelliseen seurantaan. OECD:n luoma maakohtainen raportointi ei edellytä sitä, että paikalliset tiedot konsolidoitaisiin konsernitilinpäätöksen taloudelliseen raportointiin. (EY 2015; OECD 2015 c)

3.3 Verotusmaa

Raporttiin vaadittavat tiedot tulee raportoida maittäin, ei siis liiketoimintayksiköittäin, divisioonittain tai yhtiöittäin. Jokaisesta kansainvälisen yrityksen toiminta- maasta on siis sisällytettävä omat raportointitiedot verotuksen arviointia varten. (EY 2015; OECD 2015 c)

3.4 Liikevaihto

Ohjeen mukaan liikevaihto tulee ilmoittaa erillisillä sarakkeilla samaan konserniin tai yrityksen kanssa samaan lähipiiriin kuuluvan yrityksen kanssa käydyistä liike-toimista ja niiden kautta saadusta liikevaihdosta sekä näiden molempien yhteenlasketut summat. Konsernin sisäinen liikevaihto tulee ilmoittaa erillisellä sarakkeella. OECD:n luomassa maakohtaisessa raportissa termiä liikevaihto tulee tulki-

ta paljon kattavammin kuin sitä normaalisti tulkitaan. Maakohtaisessa raportoinnissa muun muassa seuraavat erät katsotaan liikevaihdoksi; kauppatavaran, omaisuuden ja palveluiden myynti, rojaltimaksut, korkotulot sekä erilaiset preemiot tai mitkä tahansa muut vastaavat maksut yrityksen lähi- tai ulkopiirin kanssa. Liikevaihtoon maakohtaisen raportoinnin kohdalla eivät kuitenkaan kuulu samasta maasta konserniyhtiöistä saadut osingot. (EY 2015; OECD 2015 c)

Yrityksen liikevaihto käsitetään OECD:n raportointimallissa siis eri tavalla kuin miten esimerkiksi IFRS standardissa liikevaihto tai myynti on määritelty. IFRS 18 laskentasääntöjen mukaan liikevaihtoon (revenue) luetaan a) tavaroiden myynnistä, b) palveluiden tuottamisesta ja c) yrityksen muun käyttöomaisuuden käytöstä saadusta korosta, rojaltista tai osingosta saadut tulot (IAS 18).

Tilastokeskus 2016 määrittelee puolestaan liikevaihdon seuraavanlaisesti:

”Liikevaihtoon luetaan kirjanpitovelvollisen varsinaisen toiminnan myyntituotot, joista on vähennetty myönnetyt avustukset sekä arvonlisävero ja muut välittömästi myynnin määrään perustuvat verot.

Myynnin oikaisuerien lisäksi myynnistä vähennetään tulonsiirtoerät ja läpikuluerät. Nämä ovat toiselle kirjanpitovelvolliselle kuuluvia eriä, jotka vain teknisesti kulkevat kirjanpitovelvollisen kirjanpidon kautta. Liikevaihdosta ei vähennetä maksettuja myyntirahteja, provisioita eikä luotto-tappioita. Liikevaihtoon sisältyvät erät vaihtelevat toimialakohtaisesti. Liikevaihtoon luetaan kuitenkin aina vaihto-omaisuudesta saadut tuotot.

Perustajaurakointia harjoittavan rakennusliikkeen liikevaihto toteutuu osittain kaksinkertaisena, koska liikevaihtoon luetaan sekä rakennustuotannon myyminen asunto-osakeyhtiölle että asunto-osakkeiden myyminen lopullisille ostajille.” (Tilastokeskus 2015)

3.5 Tulos / tappio ennen tuloveroja

Voiton / tappion määrä ennen veroja tulee ilmoittaa kaikkien raporttiin sisällytettävien yhtiöiden / veroyksiköiden (Constituent Entities) osalta niiden relevanteissa verotusmaissa. Tämän raportoitavan erän tulee sisältää kaikki erät, siis myös saattunaiset erät sekä kustannukset. (EY 2015; OECD 2015 c)

3.6 Maksetut tuloverot (kassavirtaperusteinen)

Maakohtaisessa raportissa ilmoitetaan myös maksetut tuloverot. Ne tulee raportoida niin, että raportoitavien yritysten kyseisen verovuoden aikana tosiasiaassa maksetut verot kyseiseen maahan tulee raportoiduksi. Lisäksi muihin maihin, joissa raportoivilla yrityksillä on verorekisteröinti tai veronmaksuvelvollisuus, raportoidaan. Myös maksettujen verojen määrä samalta kaudelta on raportoitava. Maksettujen verojen tulee sisältää myös ulkopuolisten ja lähipiiriin kuuluvien yritysten raportoivan yhtiön puolesta maksamat lähdeverot. (EY 2015; OECD 2015 c)

3.7 Kirjatut tuloverot (kuluva vuosi)

Maakohtaisen raportin tulee sisältää myös kyseisenä verovuonna syntyneeseen verotettavan tuloon (sisältäen tuotot ja tappiot) asianmukaiselta kaudelta kohdistuvat kirjatut verovelat ja saatavat jokaisen raportoivan yhtiön kohdalta niissä valtioissa, joissa raportoivat yritykset ovat verovelvollisia. Kyseisen määritteen mukaan yritysten on raportoitava myös raportoivalta kaudelta kirjatut, mutta ei vielä maksetut verot. Tämä määrite ei ole yhteensopiva IFRS:n verovelan määritteen kanssa, sillä OECD:n laatimaan verovelan määritteeseen eivät kuulu erilaiset väliaikaisiin eroihin liittyvät verovelat tai saatavat (IAS 12). Tällaisia eriä ovat mm. vahvistettuihin tappioihin, poistoeroon tai epäselvään veropositioon liittyvät kirjatukset. (EY 2015; OECD 2015 c)

3.8 Kiinteä toimipaikka

Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan tilannetta, jossa verovelvollisella on toisessa maassa sellaista valmistelevia toimia laajempaa pysyvää toimintaa, jonka perusteella veronmaksajalle syntyy verovelvollisuus tähän toiseen maahan. Esimerkiksi yritys voi näin ollen maksaa veroa useampaan maahan siksi, että sillä on toimintaa useassa maassa eikä toimintaa ole järjestetty tytäryhtiön muotoon. BEPS raportin alueella 7 on kiinteän toimipaikan määrittettä tiukennettu entisestä. (OECD 2015 b)

3.9 Pääoma (Stated capital)

OECD edellyttää, että kaikki raportoivat yritykset (jotka voivat itsenäisten yhtiöiden lisäksi olla myös kiinteitä toimipaikkoja) ilmoittavat niiden oman pääoman (stated capital) kunkin soveltuvan maan osalta. Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan yrityksen toisessa maassa olevaa pysyvää liiketoimintaa. (EY 2015; OECD 2015 c)

Kiinteiden toimipaikkojen osalta pääoma ilmoitetaan sen yhtiön pääoman mukaisesti, jonka kiinteästä toimipaikasta on kyse, ellei kiinteälle toimipaikalle ole omaa pääomaa koskevia määräyksiä. OECD ei kuitenkaan määrittele sitä, mitä termi ”stated capital” sisältää. Kuitenkaan esimerkiksi Suomen sen enempää kirjantoimen- kuin osakeyhtiölain säännökset eivät tunnista kyseistä termiä. Pääoma voi sisältää erilaisia eriä kuten osakepääoma, ylikurssirahasto tai jakokelpoiseen pääomaan merkittävät oman pääoman erät. (EY 2015; OECD 2015 c)

3.10 Kertyneet voittovarot

Kertyneillä voittovaroilla tarkoitetaan OECD:n raportissa kaikkia syntyneitä voittovaroja jokaisessa verotettavassa yksikössä maittain vuoden lopussa (ei siis välttämättä verovuoden lopussa). Kiinteän toimipaikan osalta kertyneillä voittovaroilla tarkoitetaan kyseisen yhtiön kertyneitä voittovaroja. (EY 2015; OECD 2015 c)

3.11 Henkilöstön määrä

Työntekijöiden määrä tulee raportoida kokopäiväaikaista työntekijöitä vastaavana lukuna jokaista raportoitavaa yksikköä kohden maakohtaisesti. Tämän tiedon voi raportoida monella eri tavalla kuten vuoden lopun tilanteen perusteella tai vuoden keskiarvon perusteella. Näiden vaihtoehtojen lisäksi yhtiö voi käyttää muitakin menetelmiä, kunhan tätä menetelmää sovelletaan johdonmukaisesti kaikissa konsernin yhtiöissä ja raportointiyksiköissä vuosittain samalla tavalla. Raportoitavaan työntekijämäärään voidaan sisällyttää myös ulkoistettu työvoima, joka osallistuu yksikön normaaleihin liiketoimintoihin. Myös tämän osalta raportoinnin on oltava johdonmukainen. (EY 2015; OECD 2015 c)

3.12 Aineellinen omaisuus, muu kuin raha ja rahanarvoiset saatavat

Aineellinen omaisuus, kuten käyttö- ja vaihto-omaisuus tulee raportoida verotuksessa käytettävän nettoarvon mukaan kussakin raportoitavassa maassa. Kiinteään toimipaikkaan liittyvä omaisuus raportoidaan siinä maassa, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee. Aineellinen omaisuus ei OECD:n määritteen mukaan sisällä rahavaroja tai käteisvaroihin verrattavia eriä, aineetonta omaisuutta eikä rahoitusomaisuutta. (EY 2015; OECD 2015 c)

3.13 Valtiossa sijaitsevat raportoitavat yksiköt

Raportoivan yksikön (Constituent Entity) käsite on OECD:n maakohtaisessa raportoinnissa laajempi käsite kuin pelkkä erillinen tytäryhtiö tai yhtiö. Raportoivaksi yksiköksi katsotaan tässä kansainvälisen konsernin kaikki erilliset liiketoimintayksiköt, joilla on taloudellinen raportointivelvoite. Kiinteän toimipaikan osalta raportointi on tarpeen, jos kiinteällä toimipaikalla on liiketoimintaa valtiossa ja se on velvollinen laatimaan erillisen tuloslaskelman tässä toimintamaassaan. Kiinteä toimipaikka tulee sisällyttää toimintavaltioiden listaan, jossa konserni luettelee kaikki konserniyhtiönsä. (EY 2015; OECD 2015 c)

3.14 Liiketoiminnot

Jokaisen kansainvälisen konsernin raportoivan yksikön tulee raportoida liiketoimintansa luonne täyttämällä vakioitu toimintoanalyysi. Toimintoanalyysissä raportointiyksikön toiminta raportoidaan seuraavan luokittelun mukaisesti (joko yksi tai useampi toiminnoista):

1. Kehitys ja tutkimustyö
2. Tietotaidon ja muun vastaavan aineettoman omaisuuden omistaminen tai hallinnointi
3. Osto ja hankinta
4. Tuotanto- tai valmistustoiminta
5. Myynti, markkinointi tai jakelu
6. Hallinto, hallinnointi tai muut tukitoiminnot
7. Palveluiden tuottaminen konserniin kuulumattomille tahoille

8. Konsernin sisäinen rahoitus
9. Säädellyt taloustoiminnot
10. Vakuutus
11. Osakkeiden ja muiden vastaavien oman pääoman erien omistaminen
12. Ei toimintaa
13. Muu

Mikäli raportoiva yksikkö on luokitellut toiminnakseen ”muu”, toiminnan luonne tulee selvittää raportointilomakkeella. (EY 2015; OECD 2015 c)

3.15 Vaikutukset

Uusi ohjeistus poikkeaa vanhasta siirtohintaohjeistuksesta (ns. päädokumentaatio eli ns. master file ja paikallinen dokumentaatio) ja tämän takia yritysten tulee kehittää siirtohintadokumentaatiotaan, mutta myös tarkastella nykyistä raportointijärjestelmäänsä. Yritysten tulee selvittää, miltä osin heidän järjestelmänsä mahdollistavat uusien raportoitavien seikkojen tuottamisen ja siten tukevat jo tätä uutta maakohtaista raportointimallia. Lisäksi yritysten tulee täyttääkseen uudet vaatimukset selvittää miltä osin järjestelmiä tai kirjauskäytäntöjä tulee muokata, jotta uuden standardin mukainen raportointi saadaan toteutettua. (EY 2015; OECD 2015 c)

Maakohtaisen raportoinnin malli on täysin uusi vaatimus yrityksille. Se voi ja todennäköisesti sisältääkin täysin uusia vaatimuksia yhtiöille erilaisista tiedoista, joita on raportoitava veroviranomaisille. Onkin erittäin tärkeää, että yhtiöt varmistavat jo ennen raportointikauden alkua, että niiden järjestelmänsä kykenevät tuottamaan tiedot, joita BEPS edellyttää. (EY 2015; OECD 2015 c)

Vaikka OECD onkin täydentänyt ohjeistustaan maakohtaisen raportoinnin osalta, vaikuttaa siltä, että mallissa ja raportoitavissa asioissa on edelleen selvennettäviä kohtia, jotka tulevat selviämään vasta käytännön työn ja parannetun ohjeistuksen myötä. (EY 2015; OECD 2015 c)

Yrityksille onkin siis erittäin tärkeää olla mukana kehitysprojektissa sekä seurata OECD:n työtä maakohtaisten raportointiedellytysten osalta, jotta yritysten talous-

järjestelmät saadaan muutettua tai päivitettyä ennen ensimmäistä raportointikautta mahdollisimman yhdenmukaisiksi ja uusien vaatimusten mukaisiksi. (EY 2015; OECD 2015 c)

3.16 Yrityksen tunnusluvut

Yritykset mittaavat toimintaansa ja sen menestystä erilaisilla tunnusluvuilla. BEPS projektissa kerätään laaja, mutta rajallinen määrä tietoa, jonka pohjalta veroviranomaiset analysoivat yrityksiä. Maakohtaisen raportoinnin tunnuslukujen määrittelyjen ja valinnan pohjalta tarkoitukseni on selvittää sitä, miten hyvin valitut tunnusluvut kuvaavat veronmaksua. Havainnollistan tätä tekemällä tätä koskevia haastattelu kysymyksiä.

4 MAAKOHTAINEN RAPORTOINTI

Tässä kappaleessa tulen kertomaan BEPS-projetkin maakohtaisesta raportoinnista. Aiemmissä kappaleissa olen käynyt läpi mitä, BEPS tarkoittaa sekä määritelmät johon tämä kappale tulee syventymään.

4.1 Maakohtainen raportointi - OECD:n toimet ja EU:n periaatteelliset vaihtoehdot

Euroopan Yhteisön komissio pohtii vaihtoehtoja saadakseen lisää veroläpinäkyvyyttä verotukseen. On hyvin todennäköistä, että tässä pohdinnassa otetaan vaihtoehtoja OECD:n uudesta ohjeistuksesta. OECD on tähän mennessä saanut valmiiksi BEBS:n alueen 13 ohjeistuksen, jossa OECD suosittelee jäsenmaitaan kehittämään maakohtaisesti suurten kansainvälisten yritysten maakohtaista raportointia (country by country report, myöhemmin CBCR). OECD:n suositus ei kuitenkaan edellytä julkista maakohtaista raportointia, vaan tämä maakohtainen raportti olisi tarkoitettu toimitettavaksi veroviranomaisille. Maakohtaista raporttia edellytettäisiin suurilta monikansallisilta yhtiöiltä, jollaisiksi OECD:n raportissa on siis määritelty yhtiöt tai konsernit, joiden konsernin liikevaihto olisi suurempi kuin 750 miljoonaa euroa. OECD:n ja G20-maiden suunnitelma on kuitenkin vain suositus eikä OECD tai G20-mailla ole velvollisuutta ottaa näitä suosituksia käyttöön. (Evers, Meier ja Spengel 2014; OECD 2015 c)

OECD on julkaissut kesäkuun kahdeksantena päivänä 2015 nimenomaisesti maakohtaiseen raportointiin liittyvän implementointisuunnitelman. On todennäköistä, että EU käyttää juuri näitä suunnitelmia suuntaa-antavina ohjeina harkitessaan EU:n sisäiseen käyttöön suunniteltua ohjausjärjestelmää, minkä tavoitteena on luoda lisää läpinäkyvyyttä EU:n sisäisillä säännöksillä yritysten veroasioissa. (Evers, Meier ja Spengel 2014)

Huomionarvoista on, että EU:ssa joidenkin rahoituslaitosten (ts. pankkien) on pitänyt laatia ja toimittaa maakohtaisia raportteja jo aikaisemmin. Näitä erilaisia rahoitusinstituutioita, kuten pankkeja, sitoo EU:n finanssivalvontapaketissa (CRD IV) määrittelemät säännöt, joita EU:n jäsenmaat ovat velvoitettuja soveltamaan.

Tämä luottolaitosdirektiivi säätelee pankkien riskinkantokykyä, vaatimalla luottolaitoksilta tiettyä vakavaraisuus- ja likviditeettiasemaa sekä kiinnittää huomiota riskienhallintaan (Finanssivalvonta 2013).

4.2 Kaikille toimialoille tarkoitettu maakohtainen raportointi, vaadittavat tiedot

Ensimmäinen kysymys, mitä pitää miettiä, kun suunnittelee maakohtaista raportointia mille tahansa toimialalle, on mitä kaikkia erilaisia toimintoja voi potentiaalisesti olla verotuksenalaisena toimintana. Tiedot voitoista ja niihin kohdistuneista veroista ovat erittäin keskeinen osa maakohtaista raporttia, joten kaikista tuloista ja niihin kohdistuneista veroista tulisi voida ottaa selvää ja vasta myöhemmin siirtä tarkemmin arvioimaan maakohtaista toimintaa. Tämän jälkeen on tärkeää arvioida mitä taloudellisia toimintoja yrityksellä oikeasti on missäkin maassa. Näin ollen yrityksen siis pitää ensin kerätä raporttiaan varten kaikki tulot, menot, niihin kohdistuneet verot ja muut tarvittavat tiedot. (Evers, Meier ja Spengel 2014)

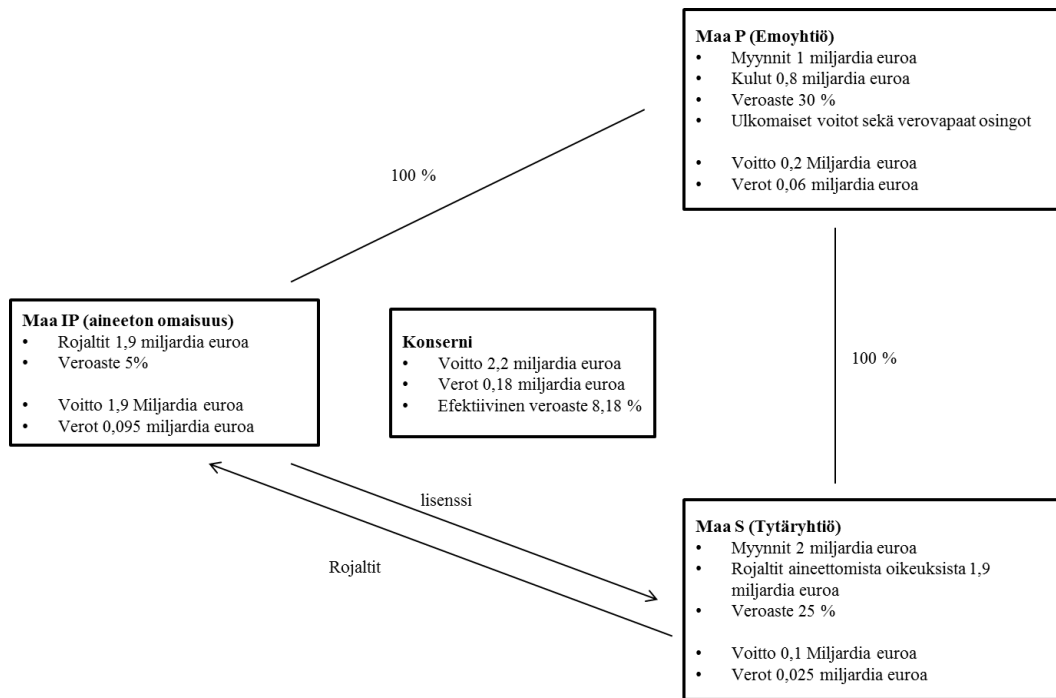
Tämän jälkeen tiedot on helppo luokitella seuraavasti:

- yrityksen nimi ja maat missä se operoi
- taloudelliset toimet
- myynnit, ostot, rahoituskustannukset, markkinointi ja kehityskustannukset
- konsernin sisällä
- kolmansien osapuolten kanssa
- työstä johtuvat kustannukset ja työntekijöiden määrä
- tulos ennen veroja
- tiedot kustannuksista ja yrityksen varallisuuden kirjanpitoarvo
- tiedot yrityksen brutto- ja netto-omaisuudesta
- kassavirtaisesti maksetut verot
- kaudelta maksettavat verot ja verovelat / saatavat
- kaudelta tosiasiallisesti maksetut verot
- IFRS:n mukaiset ajallisiin eroihin perustuvat verovelat ja – saatavat.

Näistä tiedoista etenkin myynnit, ostot ja rahoituskulut sisältäen rojaltit ja muut yleiskustannukset kuten myynti- ja kehityskulut, jotka pitää eritellä konsernin sisäisten ja ulkoisten toimintojen kesken, ovat tärkeitä tietoja. Etenkin sisäiset toiminnot pitäisivät pystyä luokittelemaan maakohtaisesti. (Evers, Meier ja Spengel 2014)

4.3 Verotukseen liittyvien tietojen toimittamisen mekanismi; lähtökohta

Edellisissä kappaleissa todettujen asioiden jälkeen pitää pohtia mitkä näistä ovat maakohtaisia toimintoja. Tähän on hyvä lähtökohta konsernin IFRS tilinpäätös (kansainvälisen laskentastandardin mukainen tilinpäätös) tai vaihtoehtoisesti yritys voi käyttää konsernin operatiivisia tilinpäätöksiä. Kolmantena vaihtoehtoisena yritys pystyy käyttämään paikallisten kirjanpitosäännösten mukaisia yrityskohtaisia tilinpäätöksiä. OECD:n maakohtainen raportointi pohjautuu periaatteessa tilinpäätöksestä erillisenä tehtävään erilliseen valittuun tilinpäätösformaattiin perustuvaan raporttiin.. Minkä tahansa keinon yritys valitseekin, lopputuloksen pitäisi olla sama, jos tietoa on käsitelty oikein ja OECD:n raportointipohja sisältää kaikki tarvittavat seikat, Seuraavaksi olisi tutkittava, mikä erä kuuluu millekin sisäiselle toiminnolle ja miten minkin toiminnon taloudellinen merkitys tulisi jakaa. Esimerkki toimintojen tuloksesta ja sen jakamisesta (Evers, Meier ja Spengel 2014; Devereux 2011, 39; Fuest, Spengel, Finke, Heckemeyer ja Nusser 2013, 322; OECD 2015 c)



Kuva 1 omistusrakenne

Edellä esitetyn esimerkin perusolettamana on, että emoyhtiöllä (Emo Oy), jonka kotipaikka on maassa P, on täysin omistettu tytäryhtiö maassa S ja konsernin aineettomia oikeuksia (kuten patentit) omistava yhtiö alhaisen verotuksen maassa IP. Aineettomiin oikeuksiin liittyvät käyttöoikeudet on lisensoitu IP maasta S sijaitsevalle tytäryhtiölle sen saaden vastikkeeksi rojaltia. Rojalti puolestaan alentaa maassa S sijaitsevan tytäryhtiön voittoa. Ulkomaiset tulot ja osingot ovat vapautettuja verosta maassa P. Kuvassa 1 näytetään erillään myyntivolyymit, kulut ja voitto ennen veroja samoin kuin konsernin sisäiset liiketoimet ja normaalit verokannat eri yhtiöille maassa P, S ja IP. Esimerkiksi jos konsernin koko tulos olisi € 2.2. miljardia ja se verotettaisiin emoyhtiössä, olisi konsernin verorasitus € 0.66 miljardia ($=2.2 \cdot 0.3$). Esimerkissämme verorasituksen määrää on kuitenkin pienennetty € 0.48 miljardilla € 0.18 miljardiin. Tämä verosäästö syntyy siitä, että maassa S sijaitsevan tytäryhtiön € 2 miljardin myynnistä on € 1.8 miljardia siirretty aineettomia oikeuksia omistavalle yhtiölle, josta syntyy € 0.475 miljardin ($= (0.3 - 0.05) \cdot 1.9$) verosäästö. Kun otetaan huomioon maassa S saatava veronalennus, on kokonaisverosäästö € 0.48 miljardia ($= 0 - 1 \cdot (0.3 - 0.25) + 0.475$). (Evers, Meier ja Spengel 2014)

4.4 Konsernin tilinpäätös

Vallitsevien kirjanpitosäännösten ja -standardien (kuten esimerkiksi IFRS) mukaan konsernin konsolidoidussa tilinpäätöksessä on ilmoitettava verotukseen liittyvät tiedot tulos- ja taselaskelmissa, verotietojen konsernitason yhdistäminen ja segmenttiraportointi. Käytettäessä konsolidoituja konsernilaskennan tietoja maakohtaisen raportoinnin perusteena voi eteen tulla useita haasteita eikä raportointi ole ongelmaton. Ensinnäkin konsolidoidun konserninlaskennan tiedot ovat tarkoitettu päätöksenteon pohjaksi ympäristössä, jossa usean yhtiön muodostama kokonaisuutta käsitellään yhtenä kokonaisuutena. Tästä syystä konsernin sisäiset tapahtumat on konsolidoitu eivätkä näin ollen vaikuta tulokseen. Tulonsiirtoon liittyvät konsernin sisäiset toimet eivät ilmenekään konsernin konsolidoidusta tilinpäätöksestä tai laskennasta. Konsernin sisäiset tulot ja kulut netotetaan konsernissa (esimerkin mukaan IP holdingyhtiön rojaltiluotot ja tytäryhtiön 1.9 miljardin euron maksut) samoin kuin kokonaisveronmaksut. Tämän lisäksi konsolidoituun tilinpäätökseen sisältyy myös muita verokirjauksia kuin veronmaksuun liittyviä eriä, tällaisia eriä ovat mm. ajalliseen kohdistamiseen liittyvät veroerät. (Evers, Meier ja Spengel 2014)

4.5 Yksittäisen yhtiön tilinpäätökset

Voisi ajatella, että konsernin yksittäisten yritysten tilinpäätöstiedot toimisivat lähtöpisteinä maakohtaiseen raportointiin. Kun näitä tietoja verrataan konsernin tilinpäätöstietoihin, näistä selviävät tiedot yrityskohtaisella tasolla. Tälläkin lähtökohdalla on tosin heikkoutensa: mikäli kyseinen yritys toimii useammassa maassa, on maakohtaiseen raportointiin vaikea selvittää missä maassa transaktio on tapahtunut ja mistä maasta on ostettu ja myyty. Toiseksi yksittäisten yritysten tilinpäätösraportit luodaan monesti maakohtaisilla, siis paikallisilla säädöksillä ja tämän takia raportit eivät ole vertailukelpoisia niiltä osin kuin maiden säännökset poikkeavat toisistaan. Kolmas, mutta kaikkein suurin ongelma on se, että tilinpäätösraporttien varallisuusarvot eivät ole verrannollisia tuloon eivätkä ne luo oikeanlaista kuvaa omaisuuserien arvosta. Yleisenä sääntönä voidaan pitää, että kirjanpidon ja verojen erot johtuvat maiden erilaisista vero- ja kirjanpitosäädöksistä,

kuten verovapaista osingoista, ulkomaisista tuloista tai muun tyyppisistä tuloista. Näiden lisäksi myös vähennyskeltottomat erät tai investointien käsittely aiheuttavat poikkeamia. Tähän on hyvä huomioida, että poikkeamia on sekä pysyviä että väliaikaisia, mikä hankaloittaa näiden vaikutusten arviointia tilinpäätöksessä. (Evers, Meier ja Spengel 2014)

Maiden välisissä säädöksissä aineettomien oikeuksien arvioinnissa on suuria poikkeamia. Joidenkin maiden kirjanpitostandardeissa nämä arvostussäännöt voivat puuttua kokonaan tai nämä voidaan arvioida hyvin eri tavalla. Esimerkiksi tapaus, jossa yhtiö on itse kehittänyt aineettomia oikeuksia ja on kirjannut siitä taaseensa alhaisen arvon, voi olla erittäin harhaanjohtava tilanteessa, jossa yhtiö kirjaa korkeita verotettavia rojaltiluottoja. (Evers, Meier ja Spengel 2014)

4.6 Välijohtopäätös; maakohtaisen raportoinnin veroerittelymalli

Aikaisempien kappaleiden perusteella voi todeta yksiselitteisesti, että yrityksen maakohtaisen raportin tekemisessä ei ole yksioikoista tietä. Sitä ei voi tehdä konsernitason tilinpäätöstiedoista eikä yrityskohtaisista tiedoista ilman ongelmia, joita täytyy pohtia. Yrityksen tuleekin siis arvioida, kumpi sille on helpompi ja parempi lähtökohta maakohtaisen raportoinnin tekemiseen: onko sen helpompi purkaa konsernin kirjanpito maakohtaiseksi vai onko sille helpompaa tehdä maakohtaiset raportit yksitellen. Kolmas vaihtoehto eli omien raporttien kerääminen voisi olla paras tapa saada luotettavaa tietoa siitä mitä maakohtaisessa raportoinnissa vaaditaan ja tavoitellaan. Tämä on helposti selitettävissä sillä, että konsernin tilinpäätös on lähinnä suunniteltu palvelemaan sijoittajia ja rahoituslaitoksia, kun taas maakohtaisen raportoinnin on suunniteltu palvelevan eri valtioiden veroviranomaisia. Ongelmaksi erillisen tiedon keräämisessä tulee se, mikä tieto antaa oikeimman kuvan, sillä eri maissa vallitsee erilaisia verokäytäntöjä ja tämä hankaloittaa raporttien tietojen vertailukelpoisuutta jos ne on tehty eri säädösten mukaan. Myös veroviranomaisten verotuksellinen katsanto poikkeaa liiketaloudellisen arvonmuodostuksesta luoden haasteen tuotetun tiedon käytölle (Matti Urpilainen, Turun Yliopiston seminaari). Tällöin veroviranomaisen ongelmaksi tulee raportoinnin seurannassa löytää poikkeamat toimitetuista raporteista, jos niiden sisältämät tie-

dot ja laskentatavat poikkeavat oleellisesti toisistaan. Tämä vaatisi OECD:ltä selkeitä ohjeita siitä, miten tiedot tulisi raportoida sekä miten raporttien yhdenmukaisuutta pitäisi valvoa. (Evers, Meier ja Spengel 2014)

4.7 Kustannukset ja hyödyt

Jotta maakohtaisella raportilla olisi todellista merkitystä, täytyy arvioida mitä hyötyä siitä on ja tuoko se lisää sellaista tietoa, jota voidaan todellisuudessa hyödyntää järkevästi. Mikäli maakohtainen raportointi ei tuota kumpaakaan, on se vain veroviranomaisten vaatima pakollinen ylimääräinen velvollisuus ja kustannus yritykselle. Tämän lisäksi täytyy myös arvioida miten veroviranomaiset pystyvät hyödyntämään hyvin pitkälle standardisoitua tietoa. Tästä ei ole vielä käytännön esimerkkejä saatavilla. Maakohtaisen raportoinnin hyödyt ja todelliset kustannukset ovat hyvin vaikeita arvioida. (Evers, Meier ja Spengel 2014)

4.8 Kustannukset

Kuten edellisessä kappaleessa todettiin, maakohtainen raportointi tulee aiheuttamaan yrityksille lisää kustannuksia. Maakohtainen raportointi tulee aiheuttamaan myös kustannuksia, joita ei osata vielä arvioida tai joita ei vielä ole tiedossa. Tällaisia ovat esimerkiksi lisääntyneistä kyselyistä aiheutuvat kulut. (Evers, Meier ja Spengel 2014)

Maakohtainen raportointi aiheuttaa yritykselle aluksi kustannuksia kirjanpitojärjestelmien saamiseksi sellaiseen kuntoon, että ne pystyvät tuottamaan ja raportoimaan tiedot niin, että ne tukisivat mahdollisimman pitkälle maakohtaisen raportoinnin vaatimuksia ja sen luontia. Näiden kustannusten arviointi on vaikeaa sillä yrityksillä on erilaisia järjestelmiä käytössä, Tämä tarkoittaa sitä, että jotkin järjestelmät voivat olla jo lähes yhteensopiva maakohtaisen raportoinnin vaatimusten kanssa ja toisilla järjestelmillä ei ole vielä minkäänlaisia valmiuksia tuottaa maakohtaista raportointia. (Evers, Meier ja Spengel 2014)

Kustannuksia tulee jatkossa aiheutumaan myös säännöllisestä raportoinnista, sillä jonkun on tehtävä ja tarkastettava maakohtainen raportointi vuosittain ja käytävä se läpi mahdollisten kysymysten varalta. Nämä kustannukset voivat olla myös ns.

varjokustannuksia. Aikaisemmin tehtyjen tutkimusten mukaan kaikki tieto, mitä maakohtainen raportointi vaatii, on jo olemassa yrityksen tietokannassa, mutta se on saatava sieltä ulos sellaisessa muodossa, jossa sitä voi käyttää maakohtaiseen raportointiin siten, että tieto olisi yhdenmukaista ja oikeaa. (Knuutinen 2014; Elgood, Fulton. ja Schutzman 2008, 26-4)

4.9 Hyödyt

Mitä yritykset voivat odottaa vastineeksi raporttiin käytetylle työlle ja rahalle onkin sitten hankalampi asia. Maakohtaisen raportoinnin valmistelijat ovat sitä mieltä, että yrityksiäkin kiinnostaa miten yrityksen toiminta jakautuu maittain ja miten kukin maan toiminta tuottaa voittoa. Tämän lisäksi valmistelijat ovat myös arvioineet maakohtaisen raportoinnin helpottavan yrityksen sisäistä valvontaa ja mahdollisuutta havaita yrityksen verotoiminnassa tapahtuvia virheitä. Lisäksi on arvioitu, että verotiedoista voisi olla hyötyä yrityksen hankkiessa rahoitusta ja että asiakkaat voisivat verotietojen perusteella pyrkiä vaikuttamaan monikansallisten yritysten toimintatapoihin asiakasmarkkinoinnilla. Valitettavasti raportin valmistelijoiden perusteluissa raportin suhteen on hyvin vähän teoriaa taustalla, joka tukisi näitä odotuksia. Esimerkiksi se, että raportti annettaisiin vain veroviranomaisille eikä sitä julkisteta ollenkaan, vie jo perustelut ihmisten luomalta vaikutusmahdollisuuksien paineelta. Dokumentteja vaihdettaisiin vain verottajan välillä jos tätäkään. Toiseksi yritykset ovat kiinnostuneita liiketoimintakokonaisuuksien kannattavuudesta, jotka eivät liity maakohtaiseen toimintaan. Myös yritysten rahoitus voi olla keskitettyä, jolloin maakohtainen raportti ei tue esimerkiksi rahoituksen saatavuutta. Valitettavasti yksityiskohtainen tieto ei anna kuvaa yrityksen veronmaksusta, joten markkinapaineen osumatarkkuus julkisessa raportoinnissa on kyseenalainen. Suurin yksittäinen positiivinen asia maakohtaisessa raportoinnissa on se, että se kannustaisi yrityksiä maksamaan veronsa sinne, missä yrityksen taloudellinen ja todellinen tuotanto tai arvonmuodostus sijaitsee. Tämäkin on hieman kyseenalaista, koska yritysten veronmaksu perustuu nykyiseen säädäntöön, jonka tavoitteena on myös ohjata tuotot sinne, missä ne on ansaittu. Suuri riski onkin se, että eri maiden verottajat haluavat verottaa samaa tuloa useampaan kertaan ja tämä aiheuttaisi yritykselle paljon lisää kustannuksia. Yritykset joutuvat

selvittämään kaikkea, mitä veroviranomaiset pyytävät sekä joutuvat kantamaan mahdollista kaksinkertaista verotusta ja sen purkamisesta johtuvia kustannuksia. (Evers, Meier ja Spengel 2014, Devereux. 2011, 32; Schlie ja Malke 2013, 2469; Deutscher Bundestag. 2013, 7)

Muutos käytännössä vaatisi paremminkin kunnioitusta verosuunnittelua kohtaan. Maakohtaista raportointia voisi seurata vain listaamattomien yhtiöiden osalta ja tämän takia sen aikaansaamat tulokset eivät ole niin yksiselitteisiä kuin voisi kuvitella. (Evers, Meier ja Spengel 2014)

Lisäksi empiirinen kokemus näyttäisi osoittavan, ettei pakollisen raportoitavan tiedon lisääminen vaikuta yritysten toimintaan ja aggressiivisiin verotuksellisiin toimiin. Esimerkiksi Hasegawa arvioi, ettei Japanissa 2004 toteutettu uudistus, jossa yritysten pakollista tiedon määrää veroilmoituksissa rajoitettiin niin yksityishenkilöillä kuin yrityksilläkin, vaikuttanut yleisesti verotuloja nostavasti tietojen muututtua jälleen luottamuksellisemmiksi. Itse asiassa muutokset verosuunnittelutoimissa on havaittavissa vain listaamattomissa yhtiöissä. Näin ollen johtopäätösten vetäminen pakollisen raportoinnin ja aggressiivisen verosuunnittelun välillä on jopa arvailua. Tutkimuksissa on tehty päätelmiä, joiden perusteella pakollinen raportointi saattaa lisätä aggressiivista verokäyttäytymistä. Lisäksi tutkimukset näyttäisivät, että raportoitavan tiedon määrälle näyttäisi oleva jonkinlainen optimaalinen raja, useat veronmaksajat raportoivat mielellään niukemmin välttääkseen epäoleellisten tietojen antamista. (Evers, Meier ja Spengel 2014; Hasegawa, Hoopes, Ishida ja Slemrod. 2013, s. 572)

Erilaista, osittain ristiriitaista empiiristä näyttöä löytyy esimerkiksi USA:ssa käytöön otetusta FIN-48 säännöksen soveltamisesta. Gupta esitti, että FIN-48 raportointisäännöksiin sisältyneet lisääntyneet veroraportointivelvoitteet vähensivät yritysten aggressiivista verokäyttäytymistä ainakin osavaltiotasolla (Gupta, Mills ja Towery, 2013). Vastaavasti Balakrishnan mukaan aggressiivinen verosuunnittelu väheni yrityksen toiminnan läpinäkyvyyden kasvaessa, mutta samaan aikaan lisäsi verotukseen liittyvän raportoitavan tiedon määrää (Balakrishnan, Blouin ja Guay 2012). Toisaalta Blouin havainnoi, että listatut yrityksen ovat pyrkineet välttä-

mään FIN 48 mukaisten tietojen raportointia (Blouin, Gleason, Mills ja Sikes, 2007). Kaiken kaikkiaan ei näyttäisi olevan selvää todistetta siitä, että muutos yrityksen raportointivelvoitteissa vaikuttaisi yrityksen aggressiiviseen verotukselliseen käyttäytymiseen. Vaikutuksia voisi olla korkeintaan listaamattomissa yrityksissä. (Evers, Meier ja Spengel 2014)

Ei ole myöskään löytynyt laajaa näyttöä, että suuri osa yrityksistä olisi oikeasti syyllistynyt aggressiiviseen verosuunnitteluun niin kuin helposti annetaan ymmärtää. Maakohtainen raportointi ei ole välttämättä oikea ratkaisu siihen ongelmaan, mitä sillä koitetaan ratkaista. Siitä puuttuu riittävä selkeys ja samalla kuitenkin riittävä joustavuus, jotta verottaja voisi oikeasti arvioida yrityksen verotusta niin, että viranomaisilla olisi mahdollisuus saada oikeanlainen kuva yrityksen verokäyttäytymisestä. (Evers, Meier ja Spengel 2014)

5 AINEISTON KERUU JA TUTKIMUSMENETELMÄ

Tässä luvussa puhutaan aineiston keruusta, tutkimusmenetelmästä sekä arvioidaan tutkimuksen reliabiliteettia ja validiteettia.

5.1 Aineiston keruu

Kvalitatiivisen tutkimuksen teoriaosuuden aineistonkeruumenetelmänä käytin kirjoitettuja aineistoja. Aineiston keräämisen aloitin tutkimalla OECD:n ohjeistuksia sekä lukemalla tieteellisiä tutkimuksia samankaltaisesta aiheesta. Tämän jälkeen etsin samaan aihealueeseen kuluvia opinnäytetöitä ja tutkin niiden lähdeluetteloja sekä sisällysluetteloja. Tämän jälkeen hain teoriaosuuden kirjallista aineistoa erillistä tieteellisistä tutkielmista, joita löysin kirjaston tietokannasta ja perehdyin löytämäni materiaaliin. Teoriaosuuden aineistona käytin myös lehtiartikkeleita ja internetlähteitä. Lisäksi lähteenä käytin Turun yliopiston BEPS and legal framework -seminaaria. Teoriaosassa kerron BEPS:stä laajemmin kuin tutkimukseni varsinainen alue on, koska BEPS on uusi hanke ja koska pientä osaa BEPS:stä ei voi tutkia tietämättä kokonaisuutta.

Suoritin empiirisen osuuden laadullisena tutkimuksena henkilökohtaisina haastatteluina. Kvalitatiivisen tutkimuksen avulla pyrin selvittämään tutkimuskysymystä sekä tutkimuskohteen tilannetta ja toimia tutkittavan asian osalta. Tässä kvalitatiivisessa tutkimuksessa pyrin analysoimaan mahdollisimman tarkasti yhden yrityksen rajattua tilannetta. Tutkimuksellani en pyrkinyt saavuttamaan tilastollisia yleistyksiä tai johtopäätöksiä. (Heikkilä 2014, 15)

Laadullisen tutkimuksen aineistonkeruumenetelmänä käytin erillisiä haastatteluja, osan haastatteluista tein videoyhteyden välityksellä. Ennen haastatteluja keskustelin yrityksen edustajien kanssa, mitä he haluavat tutkimukselta ja sitten neuvottelin heidän kanssaan, keitä henkilöitä voisin haastatella ja ketkä heistä olisivat oikeita henkilöitä vastaamaan näihin kysymyksiin. Näin saimme sovittua tutkimuksen tarkoituksen sekä tavoitteet.

5.2 Tutkimusmenetelmä

Tutkimusmenetelmäksi valittiin tapaustutkimus. Tämä tutkimusmenetelmä valittiin, koska tutkimuksessa keskitytään yksittäiseen ohjekokonaisuuteen, joka on rajattu tutkimuskokonaisuudeksi. Tutkimuksessa pyritään kuvaamaan sekä selittämään asioita pääasiassa ”miksi” ja ”miten” kysymysten vastausten avulla (Saaranen Kauppinen & Puusniekka 2006). Tutkimusmenetelmänä tapaustutkimus on intensiivinen, sillä tämä menetelmä kohdistuu ajankohtaisiin asioihin. Tutkimuksessa on hankala suorittaa laajaa systemaattista observointia jo tilanteen taustasta johtuen ja koska haastattelut toteutettiin vain muutaman avainhenkilön kohdalla. Tällä menettelyllä saatiin kuitenkin edustava yleiskuva tilanteesta. Tapaustutkimuksessa, kuten tässäkin, tutkittavat ja tutkija ovat vuorovaikutuksessa keskenään. Tässä tapauksessa tutkija ja tutkittava olivat tosin osin vain videoyhteydessä. (Virtuaali Ammattikorkeakoulu 2016)

5.3 Tutkimuksen reliabiliteetti ja validiteetti

Reliabiliteetilla tarkoitetaan mittaustulosten tarkkuutta sekä toistettavuutta. Tällä tarkoitetaan lähinnä sitä, kuinka toistettavat tutkimuksen tulokset ovat. Laadullisen tutkimuksen luotettavuutta parantaa yksityiskohtainen selostus siitä miten tutkimus on toteutettu. Mikäli tutkimuskysymykseen saadaan luotettavia vastauksia, voidaan katsoa tutkimus onnistuneeksi. (Heikkilä 2014, 27; Hirsjärvi, Remes ja Sajavaara 2009, 231; Heikkilä 2014, 28)

Opinnäytetyön reliabiliteettia heikentää se, että case-osuus on kirjoitettu yleisellä tasolla eikä se ole tarpeeksi yksityiskohtainen. Haastattelukysymyksiin toki vaikutti tutkittavan asian luonne. Toisaalta haastateltavat ovat vastanneet oman asiantuntemuksensa perusteella luotettavalla ja kattavalla tavalla. Haastattelukysymyksiä on verrattu samaa asiaa koskeviin analyysihin ja tutkimus on toistettavissa näillä kysymyksillä kansainvälisestikin. Validiteetti eli pätevyys puolestaan kertoo siitä, missä määrin tutkimuksessa on onnistuttu mittaamaan juuri sitä, mitä siinä on haluttu. Mikäli tutkimukselle ei ole asetettu tarpeeksi täsmällisiä tavoitteita, voidaan tutkia asioita, joilla ei ole oikeasti vaikutusta tutkimukseen. Yleisesti voisi ajatella, että validiteetti tarkoittaa systemaattisuutta virheiden minimoimi-

seksi. Haastattelu- ja kyselytutkimuksien onnistumiseen paljolti vaikuttaa, kuinka onnistuneita haastattelussa kysytyt kysymykset ovat. Mikäli kysymykset on asetettu oikein, niillä pitäisi saada luotettavat vastaukset tutkimuskysymyksiin. (Heikkilä 2014)

Nähdäkseni tutkimukseni on vastannut kaikkiin sille asetettuihin tutkimustavoitteisiin riittävällä validiteetilla ja reliabiliteetilla.

5.4 Case Fortum

Maakohtainen raportointi edellyttää laajaa verotukseen liittyvää tiedon hallintaa. Oletettavaa on, että maakohtainen raportointi edellyttää muutoksia taloushallinnon järjestelmiin sekä tiedon hankintaan. Jotta tämän kaltainen tutkimus saataisiin toteutettua, on hyvä, jos haastattelusta saadut tiedot pohjautuisivat kokemukseen. Kun tutkimukseen haastattelu toteutetaan yrityksessä, jolla on jo laajaa kokemusta vastaavan tyylisestä raportoinnista, on tutkimuksen tuloksetkin paljon luotettavampia. Fortum onkin tehnyt verojalanjälkiraportointia jo vuodesta 2012. Voi siis perustellusti sanoa, että Fortum on veroraportoinnissa Suomessa yksi edelläkävijöistä. Verojalanjälkiraportointi ja maakohtainen raportointi sisältävät joiltain kohdin samoja asioita. Fortumin veroraportointia on jo aikaisemmin arvioitu Reijo Knuutisen toimesta hänen kirjassaan (Knuutinen, 2014.). Näin ollen Fortumilla on jo jokin ymmärrys siitä, mitä haasteita maakohtainen raportointi tulee aiheuttamaan ja mitä se tulee vaatimaan.

Haastattelin yrityksen veroilmoitusprosessista, verolaskennasta ja vuosikertomuksesta / verojalanjäljen raportoinnista vastaavia henkilöitä. Haastateltavia oli kolme, he työskentelivät kaikki Fortum Oyj:ssä, joka on suomalainen pörssiyhtiö, jolla on toimintaa noin 20 maassa ympäri maailmaa. Yksi heistä, Eveliina, työskentelee Suomessa tehtävänänsä globaali veroilmoitusprosessi, Gunnarilla on pääpaikkanaan Ruotsi tehtävänänsä mm. verojalanjälki ja verotukseen viestintään liittyvät seikat ja yhden, Julian, sijoituspaikka on Venäjä tehtävänänsä verojen taloudellinen raportointi. Haastattelut toteutettiin yrityksen tiloissa, joko kasvokkain tavaten tai videohaastatteluna. Yksi haastattelu oli suomeksi, loput haastattelut olivat englanniksi, koska haastateltavien äidinkieli oli muu kuin suomi. Haastatte-

lut taltioitiin äänittämällä ne. Haastattelujen sisältö on varmistettu yhtiön edustajien kanssa jälkeenpäin. Jatkossa käytän haastateltavista heidän etunimiään.

Haastateltavat valikoituivat nimenomaan sillä perusteella, että he joko ovat vastuussa maakohtaisen raportin tuottamisesta aina kirjauskäytännöistä järjestelmiin asti (Julia), tiedon muokkaamisesta ja julkaisuvalmiudesta (Gunnar) sekä tiedon toimittaminen ja käytännön työskentely veroilmoitus-, siirtohinnoittelu- ja verotusprosessissa (Eveliina). Näin haastattelu kattaa maakohtaisen raportoinnin kanalta kaikki oleelliset osa-alueet, joita yritys joutuu maakohtaista raportointia tehdessään analysoimaan ja kehittämään. Haastateltavista Gunnar on ollut mukana verojalanjälkiraportin luomisessa jo alusta lähtien. Myös Julia on ollut mukana kehittämässä raportointijärjestelmää verojalanjälkiraporttia varten muutaman vuoden. Heillä on siis myös käytännön kokemusta juuri tällaisesta raportoinnista. Nämä kolme haastattelua kattaa maakohtaisen raportoinnin koko alueen riittävästi. Fortunilla ei ollut myöskään muita henkilöitä, jotka tekisivät pääsääntöisesti verotukseen liittyvää raportointia. Haastattelujen kattavuus oli riittävä.

5.5 Haastattelukysymykset

Seuraavassa käyn läpi tehdyt haastattelut kysymyksittäin. Selvennän kysymysten tarkoitusta ja taustaa, jotta kysymyksen tarkoitus olisi helpompi ymmärtää.

5.5.1 Ennako-odotukset raportoinnista

1. Onko yrityksellä jo mahdollisuus luoda valmis maakohtainen raportointi nykyisillä järjestelmillään? Tällä kysymyksellä pyrin kartoittamaan yrityksen nykyisen raportointijärjestelmän kattavuutta. Tämän lisäksi kysymyksen tarkoituksena on selvittää samalla, onko maakohtaisessa raportoinnissa paljonkin seikkoja, jotka aiheuttavat oleellisia muutoksia käytännössä vai tarkoittavatko säädökset yritykselle vain, että suurin muutos olisi se, miten ja missä tiedot tulevat ilmoittaa.
2. Arveletteko, että vaadittavasta OECD:n maakohtaisesta raportista pystytään tekemään luotettavasti johtopäätöksiä yrityksen veronmaksusta raportoinnille asetettujen tavoitteiden mukaisesti?

Maakohtaisen raportoinnin tarkoituksena on lisätä läpinäkyvyyttä veroviranomais-
ten suuntaan yrityksen veronmaksun, siirtohinnoitteluperiaatteiden toteutumisen
ja tulon jakautumisen suhteen eri toimintamaiden kesken. Maakohtaisessa rapor-
tissa edellytetään yksityiskohtaisia tietoja eri maissa toimivista konsernin yrityk-
sistä. Tämä tieto ei välttämättä ole saatavilla pelkästään paikallisen tilinpäätöksen
tai esimerkiksi IFRS-tilinpäätöksen perusteella. Näin ollen on hyvä ymmärtää mil-
lainen käsitys yrityksessä on siitä, miten paljon muutoksia tarvitaan maakohtaisen
tiedon tuottamiseksi.

3. Miten olette varautuneet eri maiden veroviranomaisten mahdollisiin selvitys-
pyyntöihin, johtopäätöksiin ja selvityspyyntöjen perusteella tehtävien johtopäätös-
ten vaikutuksiin verotuksessa?

Veroviranomaiset tulevat saamaan runsaasti tietoa toimitettavista raporteista. Oh-
jeistus ei luo yhtenäistä raportointimallia, vaan yritykset voivat valita raportoita-
van tiedon erilaisten standardien perusteella. Eri yritysten toimintaa kuvaavat eri-
laiset tunnusluvut. Konkreettisten johtopäätösten tekeminen saattaa olla haasteel-
lista eikä veroviranomaisilla ole välttämättä kokemusta tällaisesta työstä. Kysy-
myksellä pyritään selvittämään sitä, millaisia haasteita yrityksen näkökulmasta
tulevat olemaan raportin luettavuus, tiedon luotettavuus ja johtopäätösten tekemi-
nen.

4. Millaisia lisäkysymyksiä odotatte saavanne eri maiden veroviranomaisilta?

Veroviranomaisille maakohtainen raportointi avaa uudenlaisen tietoväylän. Esi-
merkiksi EU:ssa verotus on kunkin jäsenvaltion suvereniteettiin kuuluva asia ja
jokainen veroviranomainen pyrkii suojaamaan oman maansa veropohjaa. Tämän
voi olettaa johtavan eri maiden veroviranomaisten kiinnostukseen konsernin tulo-
jaosta ja sen eri aspekteista ja näiden lähestymiseen myös eri kulmista. Kysymyk-
sellä pyritään selvittämään sitä, miten yritys on valmistautunut samasta materiaa-
lista tehtäviin eri maiden veroviranomaisten hyvinkin erilaisiin kysymyksiin.

5. Entä kaksinkertaisen verotuksen riski, onko maakohtaisella raportoinnilla vai-
kutusta kahdenkertaisen verotuksen riskin osalta ja jos on, niin mihin suuntaan?

Kun verotus on maakohtaista ja jokaisen maan omassa harkinnassa omien lain-säännöstensä mukaan, saattaa BEPS tuoda mukanaan mahdollisuuden tutkia ja tulkita samaakin asiaa eri maissa hyvin eri tavoin. Tällä kysymyksellä pyritään täsmentämään edellistä kysymystä siten, että sillä kartoitetaan yrityksen omaa käsitystä siitä, millaisia lisäselvityspyyntöjä eri maiden viranomaiset tulevat esittämään mahdollisesti samassakin asiassa.

6. Kuinka paljon maakohtainen raportointi vaikuttaa yrityksen työmäärään taloudellisen raportoinnin sekä veroilmoitustyön suhteen?

BEPS uudistaa kansainvälistä verotusta paljon enemmän kuin vuosien mittaan on tehty. Kysymys siitä, onko kyseessä mahdollisesti jopa paradigmanmuutos, ei ole selvä ainakaan kokonaisuuden suhteen. OECD:n verosopimusten ja ohjeistuksen aiempi tarkoitus oli välttää tai poistaa kaksinkertainen verotus. BEPS-projektin myötä tavoite näyttää muuttuneen pikemminkin kaksinkertaisen verottomuuden poistamiseen kuin kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen. Tätä taustaa vasten kysymyksellä halutaan selvittää sitä, millainen vaikutus maakohtaisella raportoinnilla on tässä kansainvälisessä toiminnassa mahdollisesti esiintyvän kaksinkertaisen verotuksen muodostumiselle. (Urpilainen 2016)

7. Miten voitte valmistautua viranomaisten mahdollisiin tuleviin kysymyksiin?

Yrityksillä ei ole aiemmin ollut maakohtaisen raportoinnin vaatimusta. Myös siirtohintadokumentaatio ei ole sisältänyt tällaista tai tämän kaltaista raportointivaadetta. Tällä kysymyksellä kartoitan sitä, miten paljon haastateltavat näkevät maakohtaisen raportoinnin lisäävän yrityksen velvollisuuksia, työn määrää ja sitä kautta kustannuksia.

8. Miten paljon OECD:n BEPS-projektissa ohjeistama maakohtainen raportointi eroaa yrityksen operatiivisesta käytössä olevasta raportoinnista?

Eri maiden veroviranomaiset saattavat esittää samoista asioista hyvinkin erilaisia kysymyksiä. Tällä tarkentavalla kysymyksellä halusin kartoittaa sitä, miltä osaltaan yritys kuvittelee saavansa eniten kysymyksiä ja miten yritys voi valmistautua näihin kysymyksiin. Kysymys voi tuoda esille myös sen, onko yrityksen

muutettava operatiivista raportointia paremman vastausvalmiuden saavuttamiseksi.

5.5.2 Tarkentavia yksityiskohtaisia kysymyksiä raportoitavista eristä

9. Onko konsernissa jotain sellaisia yhtiöitä, joita ei ole konsernin konsolidaatiossa mukana?

10. Ovatko nämä yritykset otettu huomioon BEPS-ohjeistuksen mukaisessa raportoinnissa?

11. Miten konsolidointi tapahtuu konsernissanne?

12. Onko kaikki yritykset konsolidoitu täysin vai onko osa konsolidoitu vain pääoman osalta tai jätetty kokonaan pois?

Yritys seuraa omaa tulostaan ja toiminnan kannattavuutta. Yrityksen toiminnan kannattavuuden seurannassa saatetaan käyttää hyvinkin eri tekijöitä kuin mitä BEPS-ohjeistus edellyttää yrityksen raportoivan. Yrityksen oman raportoinnin poikkeaminen suuresti maakohtaisesta raportointimallista saattaa myös edellyttää merkittäviä järjestelmämuutoksia yritykseltä. Näillä kysymyksillä pyrin selvittämään sitä, miten paljon yritys voi käyttää hyväksi jo olemassa olevia raportointimallejaan ja järjestelmän tuottamaa tietoa vai joutuuko yritys tekemään toimintaansa merkittäviä muutoksia.

12. Miten kiinteä toimipaikka on ajateltu käsitellä maakohtaisessa raportoinnissa Fortumissa?

Kiinteän toimipaikat: Tuloverotuksen kannalta kiinteä toimipaikka tulee käsitellä kuten erillinen juridinen yhtiö ja se raportoidaan silloin kiinteän toimipaikan sijaintimaassa.

13. Miten kiinteiden toimipaikkojen tiedon kerääminen järjestetään?

14. Entä tytäryhtiöiden kiinteiden toimipaikkojen tiedon kerääminen, miten se järjestetään?

15. Onko olemassa riski siitä, että BEPS-projektin ehdottamat muutokset aiheuttavat lisää kiinteitä toimipaikkoja?

BEPS muuttaa kiinteiden toimipaikkojen määrittelyä. Tämä aiheuttaa luonnollisesti mahdollisia muutoksia yrityksen kiinteisiin toimipaikkoihin ja mahdollisesti lisää maita ja tilanteita, joissa yrityksellä on kiinteitä toimipaikkoja. Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan tilannetta, jossa yrityksellä on pysyvää liiketoimintaa toisessa maassa niin, ettei tähän maahan ole perustettu omaa erillistä yhtiötä toimintaa varten. Kiinteä toimipaikka aiheuttaa verovelvollisuuden tähän toiseen maahan. Myös kiinteistä toimipaikoista on raportointivelvollisuus. Tiedon kerääminen kiinteästä toimipaikasta on varsin erilaista kuin itsenäisestä yhtiöstä tapahtuva tiedon kerääminen. Tällä kysymyksellä halusin selvittää yrityksen valmiuden ja mahdolliset toimenpiteet sen osalta, miten kiinteiden toimipaikkojen raportointi ja niiden identifiointi tulee tapahtumaan tai tällä hetkellä jo tehdään. Tällä kysymyksellä halusin nähdä myös sen, millaisena haasteena yritys näkee kiinteät toimipaikat raportoinnin suhteen.

16. Mitkä ovat tällaista tuloa ja mitä ne pitävät sisällään? (normaalit liiketoiminnan tulot, satunnaiset tuotot ja rahoitus tuotot)

17. Miten Fortum on tulkinut tätä ohjeistusta?

18. Milloin yhtiön katsotaan kuuluvan konserniin tässä raportoinnissa?

Näillä kysymyksillä pyrin tarkentamaan sitä, miten eri konserniin kuuluvien tai vain osittain kuuluvien yritysten tietoja on suunniteltu käytettäväksi maakohtaisessa raportoinnissa ja sitä, onko yritys pohtinut näiden seikkojen merkitystä raportoinnille.

Maakohtainen raportointi edellyttää, että tietoa raportoidaan myös kolmansista osapuolista. Näiden tietojen saanti voi olla ongelmallista. Tämän lisäksi BEPS-ohjeistuksessa ei ole selkeitä määritelmiä siitä, mikä on kolmas osapuoli, vaikka tämä saattaa vaihdella maittain niiden lainsäädännössä. Tällä kysymyksellä halusin selvittää sitä, miten yritys on valmistautunut tällaisten tietojen toimittamiseen ja miten OECD:n ohjeistus pystyy määrittelemään toimitettavan tiedon.

19. Konsernin sisäiset tapahtumat samassa maassa, miten ne pitäisi käsitellä vai käsitelläänkö vain maatasolla konsolidoitua dataa?

- Miten läpilaskituksen käyttö vaikuttaa raportointiin?
- Tulot ymmärretään bruttona, oletteko miettineet voisiko tuloja netottaa?

Tämä kysymys pohjautuu edellisen kysymyksen taustaan ja on lähinnä sitä tarkentava.

5.5.3 Tulon muodostukseen liittyviä kysymyksiä

20. Miten alakonsernit ja niiden sisäinen laskutus otetaan huomioon ja hallitaan maakohtaisessa raportoinnissa?

Konsernissa tyypillisesti jotkin asiat hoidetaan keskitetysti tai yrityksillä on erilaiset erikoistuneet roolit. Jotta verotettava tulo muodostuisi oikeaan maahan, on myös konsernin sisäiset erät ja etenkin laskutus voitava selvittää. Konsernin sisäinen laskutus voi johtaa merkittäviinkin tulonsiirtoihin toteutustavasta riippuen.

Maakohtaiseen raportointiin vaikuttavat monet erilliset tekijät, kuten yhden maan sisällä tapahtuvat konsolidoitavat liiketoimet. Näillä saattaa olla vaikutusta erilaisiin raportoitaviin tunnuslukuihin. Kysymys siitä, onko maan sisäiset toimet eliminoitava vai ei, on mielenkiintoinen, mutta myös epäselvä. Tällä kysymyksellä pyrin jälleen kartoittamaan sitä, miten pitkälle Fortum tässä tapauksessa on valmistautunut maakohtaiseen raportointiin ja sen tuomiin erilaisiin haasteisiin ja tulkintatilanteisiin.

Kysymyksiä satunnaistulojen osalta, tulos ennen tuloveroja sisältäen kaikki kertaluonteiset tulot ja kulut.

21. Miten olette ymmärtäneet kertaluonteiset tulot ja kulut?

22. Miten luokittelette tulon muuksi tuloksi tai kertaeräksi?

BEPS-raportissa edellytetään myös eriteltäväksi kertaluonteiset erät sekä satunnaiset tulot. Ohjeistuksessa on lueteltu erä, jotka katsotaan tällaisiksi eriksi. Nä-

mä erät eivät välttämättä ole kuitenkaan samoja eriä, jotka esim. IFRS:n mukaan olisivat satunnaisia tuloja. Tällä kysymyksellä pyrin selvittämään yrityksen näkemysten näistä eristä samoin kuin niiden vaikutuksesta mahdollisiin maakohtaisiin tunnuslukuihin

5.5.4 Maksettuihin veroihin liittyviä kysymyksiä

BEPS-ohjeistuksen mukaan yrityksen on raportoitava myös maksetut tuloverot. Tuloveroihin sisältyy normaalien tuloverojen lisäksi mm. perityt lähdeverot.

23. Miten Forum kerää tiedot lähdeveroista ja pystyy luokittelemaan mihin maahan ne kuuluvat?

Miten esimerkiksi rojalteihin liittyvät lähdeverot raportoitaisiin (Esimerkki: Pääkonttorimaa Suomi veloittaa rojaltin Ruotsista ja tytäryhtiömaa Ruotsi veloittaa puolestaan rojaltin Intiasta. Intiasta maksettuun rojaltiin liittyy lähdevero)

24. Käsitelläänkö osinkoja ja niihin liittyviä lähdeveroja samalla tavalla?

25. Miten esimerkiksi osingonmaksuun liittyvä muu kuin lähdevero raportoidaan?

26. Milloin (lähde)verot katsotaan maksetuiksi?

27. Sisältääkö tämä myös veronkorotukset ja muut rangaistusmaksut?

Lähdeverot ovat veroja, jotka yleensä peritään saajaltaan, mutta maksuvelvollisuus on suoritteen maksajalla. Osa lähdeveroista voidaan hyvittää saajansa verotuksessa (ellei käytössä ole ns. vapautusmenettely). Lähdeverojen raportointimaalla voi olla merkittävä vaikutus siihen, millaiseksi eri maiden maksamat verot muodostuvat. Kysymys siitä, onko ja milloin lähdevero on maksettu, on hankala, koska veron maksaa periaatteessa eri verovelvollinen kuin se, jonka kuuluu kirjata vero. Lisäksi kysymys siitä, minkä maan verosta on kyse voi olla haasteellinen. Lähdeverojen raportointi voi olla yhtiölle vaikeaa. Tällä kysymyksellä haluan selvittää, millaisia ongelmia tämä vero, jonka maksumuodot ja vaikutukset vaihtelevat maittain nähdään yrityksessä, miten ne pystytään raportoimaan. Edelleen ha-

luan tällä kysymyksellä selvittää sen, milloin maksetut lähdeverot katsotaan maksetuksi ja miten tämä pystytään selvittämään.

28. Jälkeenpäin korjattu verotus, miten tämä otetaan huomioon maakohtaisessa raportoinnissa?

29. Maakohtaisessa raportissa ehdotetaan myös ilmoittamaan kirjattu pääoma ja tämä käsite vaihtelee paljon maittain (kirjattu pääoma, ns stated capital, mitä se tarkoittaa). Tarkentavia kysymyksiä:

- Onko vain rekisteröityä
- Muut pääoman erät
- Kiinteän toimipaikan pääoman määrittely
- Miten tämä toteutetaan

BEPS:ssä puhutaan vain kunakin vuonna maksetuista veroista, mutta jälkeenpäin maksetut tai oikaistut verot kohdistuvat eri seuranta jaksolle, vaikka nekin ovat silti maksettuja veroja. Etenkin maissa, joissa käytetään verotiliä, tämä raportointi voi olla haastava raportoida. Tällä kysymyksellä haluan selvittää lähinnä sen, miten yritykset ratkaisevat tämän haasteen raportointia suunnitellessaan.

Raportissa pyydetään ilmoittamaan maittain kirjattu pääoma (termi stated capital), mutta se mitä kyseinen termi pitää sisällään on hyvin avointa. Myös se, mitkä erät luetaan kirjattuun pääomaan voivat vaihdella maakohtaisesti. Myös kiinteän toimipaikan pääoma voi olla haasteellinen. Tällä kysymyksellä pyrin selvittämään monen muun kysymyksen tavoin yrityksen valmiutta raportointiin sekä sitä, miten konsernijärjestelmälle tuntematon määre saadaan selvitettyä. Haluan tällä kysymyksellä nähdä myös sen, kuinka tarkasti yritys on ohjeistusta tutkinut ja miten valmis yritys maakohtaiseen raporttiin on etenkin, kun kertyneet voittovarot pitää raportoida maakohtaisessa raportoinnissa erikseen. Mitä eriä näihin tarkalleen luetaan, ei avaudu maakohtaisen raportoinnin ohjeissa.

30. Kertyneet voittovarot, missä nämä raportoidaan?

5.5.5 Työntekijöiden määrä indikaattorina raportissa

31. Työntekijöiden määrän selvittämien raportoinnissa on yksi keskeinen tekijä tulon jakautumisessa. Kysymyksiä siitä, miten Fortum aikoo:

- Kokoaikaisten työntekijöiden määrä, miten tämä lasketaan, otetaanko osa-aikaiset työntekijät mukaan?
- Otetaanko huomioon vuoden lopun tilanne vai esimerkiksi vuoden keskiarvo?
- Mitä tapaa Fortum aikoo selvittää työntekijöiden määrän
- Milloin alihankkijoiden katsotaan olevan työntekijöitä tai miten vuokratut työntekijät nähdään
- Onko Fortumilla joku seurantajärjestelmä tähän

Työntekijöiden määrää on yksi määre, joka edellytetään raportoitavaksi maakohteisessa raportissa. Työntekijöiden määrä saattaa olla yksi indikaattori, jota käytetään tulon allokoinnissa. Työntekijöiden määrän voi ilmoittaa monella tapaa, kunhan se pystytään perustelemaan. Tällä kysymyksellä haluan selvittää miten Fortum laskee työntekijöidensä määrän ja miten alihankittu työvoima raportoidaan vai halutaanko sitä raportoida lainkaan. Alihankkijan työntekijöiden määrän raportoinnille annetaan mahdollisuus maakohtaisessa raportoinnissa.

6 HAASTATTELUN TULOKSET

Seuraavassa käyn läpi tehdyt haastattelut kysymyksittäin. Teen myös joitakin lyhyitä johtopäätöksiä vastauksista.

6.1 Ennako-odotukset raportoinnista

Onko yrityksellä jo mahdollisuus luoda valmis maakohtainen raportointi nykyisillä järjestelmillään?

Eveliina: Konsolidoidusta datasta saadaan tehtyä OECD:n edellyttämä maakohtainen raportti, mutta se vaatii tiedon muokkaamista. Muista lähdevaihtoehdoista maakohtaisen raportoinnin tekeminen ei onnistu, sillä osa maista tekee vain IFRS-tilinpäätöstä eikä näin ollen paikallisen kirjanpitolainsäädännön (local gaap) mukaan. Johdon raportoinnista saatavan tiedon perusteella raportin tekeminen olisi erittäin hankalaa.

Gunnar: Suurimmilta osilta pystymme tekemään, raportointimme on mielestäni hyvällä mallilla. Suurempi ongelma mielestäni on tottua tähän uuteen BEPS:n tuomaan maailmaan. Teoriassa olemme jo valmiit raportointiin OECD:n edellyttämällä tavalla, mutta käytännössä emme ole.

Julia: Minusta meidän järjestelmät sisältävät kaiken sen tiedon, mitä tämä raportti vaatii, mutta järjestelmät vaativat hieman säätöjä, jotta maakohtaiseen raporttiin saadaan tiedot sillä tavalla tulemaan kuin ne OECD:n raportointiohjeessa on vaadittu. Uskon, että pystymme luomaan tämän raportin tarvittavien muutosten jälkeen.

Haastattelusta ilmeni selkeästi, että Fortumilla on selkeät valmiudet luoda OECD:n edellyttämä maakohtainen raportti. Tässä Fortum saattaa hyötyä jo varhain aloitetusta verojalanjälkiraportoinnista. Vaikka se ei vielä ole täysin valmiita tähän uuteen raportointiin, niin Fortumissa tunnutaan tiedostettavan, miltä osin vaaditaan vielä lisäpanostusta ja tutkia mitä asioita täytyy vielä miettiä ja miten nämä osat voitaisiin toteuttaa nykyistä paremmin. Suuri ongelma vaikuttaa olevan se, jos tarvittaisiin jotain dataa, mitä maakohtaisessa raportoinnissa edellytetään ja

sitä ei kerättäisi vielä lainkaan. Datan keräämisen aloittaminen vaikuttaa olevan paljon suurempi asia kuin se, mitä tästä datasta saadaan laskettua tai selvitettyä, on saadaanko tiedot kerättyä sellaisessa muodossa kuin ohjeistuksessa vaaditaan. Uuden raportin viestinnällisen sisällön ymmärtäminen ei taida olla vielä loppuun mietitty.

Arveletteko, että vaadittavasta OECD:n maakohtaisesta raportista pystytään tekemään luotettavasti johtopäätöksiä yrityksen veronmaksusta raportoinnille asetettujen tavoitteiden mukaisesti?

Eveliina: Raportoinnista on mahdollista jonkin ajan kuluttua nähdä jotain kasvutrendejä tai muuta, mutta kyseinen data on jo raportointihetkellä vanhaa dataa ja näin ollen data kuvaa hyvin vain mennyttä. Investointien kannattavuuden ennustaminen stabiilimmilla aloilla voi onnistua, mutta maakohtaisen raportoinnin asettama raja ovat niin suuria, että melkein kaikilla tämän kokoisilla yrityksillä on jotain poikkeavaa. Näin ollen johtopäätösten tekeminen yrityksen veronmaksusta voi olla hyvin hankalaa edes isossa mittakaavassa.

Gunnar: Mielestäni BEPS:n ei pitä kuvata tulevaa vaan lähinnä mennyttä.

Julia: Mielestäni maakohtainen raportointi ei millään voi kuvata tulevaa, hyvä jos se pystyy kuvaamaan edes mennyttä. Toki joillain toimialoilla tämä voi toimia, mutta mielestäni jo maiden keskenään vertaileminen voi olla hankalaa, kun maissa valitsevat tilanteet voivat olla hyvinkin erilaisia ja nämä eivät välttämättä näy ulkopuolelle.

Kaikki haastateltavat olivat samaa mieltä siitä, että tällä maakohtaisella raportoinnilla voi kuvata vain mennyttä eikä ainakaan luotettavasti tulevaisuutta. Menneestäkin todettiin, että data, mitä raportilla kerrotaan, voi olla kaksi vuotta vanhaa, joten tämän pohjalta mielestäni oleellinen kysymys on miten hyvin raportti kuvaa edes nykyhetkeä.

Haastattelussa Gunnar päätyi siihen johtopäätökseen, ettei raportoidusta materiaalista pystytä tekemään luotettavia johtopäätöksiä yrityksen veronmaksusta. Tämä on täysin linjassa esimerkiksi Urpilaisen epäilyjen kanssa (Urpilainen 2016). Toi-

sena reflektiona totean, että Julia havainnoi, että tuotetun materiaalin ajallinen kohdistaminen voi olla ongelmallista. Tämä on myös täysin teoriaosiossa esitetyn arvion mukainen.

Miten olette varautuneet eri maiden veroviranomaisten mahdollisiin selvityspyyntöihin, johtopäätöksiin ja selvityspyyntöjen perusteella tehtävien johtopäätösten vaikutuksiin verotuksessa?

Eveliina: Eri maiden verottajat keskittyvät todennäköisesti eri asioihin, mutta todennäköisesti muutaman vuoden kulutta osataan jonkin verran sanoa, mikä minäkin maan verottajaa kiinnostaa. Todennäköisesti verottaja voisi haluta näistä raporteista vertailukysymyksiä eri maiden välillä, mutta kuitenkin saman konsernin alla olevien yritysten kanssa. Toinen vaihtoehto, mitä verottaja voi tehdä, on verrata toimialoittainkin, mutta uskoisin, että on todennäköisempää, että verottajaa kiinnostaa konsernin eri maiden kannattavuuden vertailu.

Gunnar: Raportointi tulee näkymään paljon viranomaisten aktiivisuudessa. Olen tästä erittäin huolissani ja tiedon laajuuteen liittyvä ongelma tulee ratkaista jotenkin. Uskoisin, että ajallaan veroviranomaiset tulevat oppimaan, miten tämä ongelma ratkaistaan. Tällä hetkellä meillä ei ole mitään instituutiota, joka ratkaisisi ongelmat tehokkaasti.

Kuten jo aikaisemmin totesin, en osaa sanoa, mitä veroviranomaiset haluavat kysyä. Minusta meidän tulee kertoa vain meidän yrityksemme tarinaa ja he kysyvät tarkentavat kysymykset siltä osin kuin heitä kiinnostaa. Meidän tulee vain olla rehellisiä ja kertoa miksi ja miten teemme asioita operatiivisesta näkökulmasta eikä ainoastaan verotuksellisesta näkökulmasta. Veroviranomaisten lähestymiskulma on usein puhtaan verotuksellinen eikä siinä oteta huomioon lainkaan erilaisia liiketoiminnallisia näkökulmia. Maakohtainen raportti tulee osoittamaan joka vuosi yllätyksiä, jotka johtuvat puhtaasti operatiivisista syistä. Verosuunnittelusta johtuvia yllätyksiä tulee eteen harvoin. Tämän kompleksisen kokonaisuuden viestintä edellyttää sitä, keskitymme itse liiketoiminnan selvittämiseen yksinkertaisella, selkeällä ja rehellisellä raporttikokonaisuudella. Tämä raportti voi olla hyvä lisä verottajalle päästä alkuun siinä, että he ymmärtäisivät yritystämme, mut-

ta vaaditaan verottajalta paljon lisätyötä. Heidän täytyy tutustua meidän tuottamiimme raportteihin ja ymmärtää meidänkin yritystämme, siihen tarvitaan aikaa.

Julia: Mielestäni emme voi tietää kysymyksiä etukäteen ennen kuin olemme tehneet raportin, mutta uskoisin, että poikkeamat maiden välillä voisivat aiheuttaa kysymyksiä. Esimerkiksi meillä on paljon henkilöstöä Venäjällä verrattuna vaikka Pohjoismaihin, tämä voisi aiheuttaa kysymyksiä.

Tämän kysymyksen vastaukset jakautuvat jonkin verran, mutta yleinen mielipide tuntuu olevan, että verottajan kysymyksiä on hankala arvata ennalta. Osa on sitä mieltä, että vasta kun ensimmäiset kysymykset on nähty, tulevia kysymyksiä voidaan tämän pohjalta päätellä. Osa taas ajattelee, että kun raportit ovat tehty, niin niistä voisi jo päätellä mitä verottajat mahtavat kysyä. Mielestäni tässä erilaiset näkemykset voisivat johtua haastateltavien työtehtävien eroista sekä toimintamaiden veroviranomaisten ennakoitavuudesta. Uskoisin, että etenkin haastateltavien erilaiset tehtävät vaikuttavat näkemyksiin heidän tutkiessaan verotusta aivan erilaisista lähtökohdista.

Millaisia lisäkysymyksiä odotatte saavanne eri maiden veroviranomaisilta?

Eveliina: Ensimmäisinä vuosina todennäköisesti kysymykset ovat hyvin yleisiä. Myöhemmin ne voivat tarkentua, kun verottaja oppii tulkitsemaan dataa ja mikäli verottaja saa datan sähköiseen muotoon ja analysoitua sen jotenkin automaattisesti. Uskoisin kuitenkin, että verottajat eri maissa mittaavat ja vertailevat eri asioita.

Gunnar: Tämä on haastava kysymys. Meidän pitäisi varmaan toimia samalla tavalla kuin verottajakin toimii, mutta kun kyseessä on uusi asia, niin meille kolmannen osapuolen toiminta on hyvin hankala ennustaa emmekä voi siihen vaikuttaa. Mielestäni tämä tulee hyvin esille muissakin kysymyksissä ja on yksi oleellinen ongelma BEPS:n edellyttämässä raportointijärjestelmässä. BEPS tosin olisi ollut hankala toteuttaa laajuutensa takia myös tarkemmassa mittakaavassa.

Julia: Uskoisin, että verottaja vertailee tietoja saman toimialan yritysten kesken ja meidän muiden maissa antamiemme raporttien välillä.

Haastateltavat olivat kaikki samaa mieltä siitä, että veroviranomaiset tulevat kysymään jotain tarkentavia kysymyksiä, mutta vielä oli epäselvää, millaisia nämä kysymykset tulevat olemaan, ovatko kysymykset vain tarkentavia vai vaaditaanko tiedon pohjalta jotain lisäselvityksiä. Tästä kysymyksestä ilmenee mielestäni hyvin kuinka uusi ja erilainen tämä raportti on verrattuna aikaisemmin verottajalle toimitettuun tietoon.

Entä kaksinkertaisen verotuksen riski, onko maakohtaisella raportoinnilla vaikutusta kahdenkertaisen verotuksen riskin osalta ja jos on, niin mihin suuntaan?

Eveliina: Todennäköisesti alkuun tulee kaksinkertaista verotusta, mutta uskon, että verottajat oppivat tulkitsemaan dataa niin, ettei turhaa kaksinkertaista verotusta synny alun jälkeen. Alkuun kaksinkertaisen verotuksen riski kasvaa ja riski on sitä suurempi mitä useammassa maassa on toimintaa.

Gunnar: Tämä ongelma on pakko ratketa ajallaan, muuten kaksinkertainen verotus tulee poistamaan liiketoiminnan laajalti monesta maasta. Myös se, että valtiot luulevat lisäävänsä verotuloja, vaikka verotuksen tulopohja ei muutu. Kyseessä on vain saman kakun jakaminen erikokoisiin paloihin kuin ennen on totuttu.

Julia: Tässä näen, että kaksinkertaista veroa voi syntyä vaikka se ei ole tämän raportoinnin tarkoitus. Uskoisin, että ajan myötä veroviranomaiset voisivat onnistua ratkaisemaan tämän ongelman. Kuinka pitkään tämä tulee kestämään, toivoisin, että vain lyhyen aikaa, mutta voi olla, että olen hieman optimistinen tässä suhteessa, en kuitenkaan usko, että tästä tulee niin suuri ongelma kuin voisi luulla.

Kaikki haastateltavat ovat samaa mieltä siitä, että ainakin alkuun kaksinkertaisen verotuksen riski kasvaa. Kuten teoriaosassa todetaan, niin BEPS on tulojen uudelleen allokointia ja itse veropohja ei kasva BEPSI:n seurauksena mutta, silti tuntuu siltä, että kaikki maat ovat lähteneen BEPS- projektiin sillä ajatuksella, että maan verotulot kasvavat. Tämän takia moni yritys on miettinyt, miten käy kaksinkertaisen verotuksen todennäköisyydelle ja ainakin kaikki haastateltavat olivat sitä mieltä, että ensimmäisinä vuosina kaksinkertaiselta verotukselta ei voi välttyä.

Mikäli veropohja ei muutu, niin tulot, joista verot maksetaan, eivät myöskään muutu. Joten BEPS:ssä on kyseessä vain saman veropohjan uudelleen allokointia. Tämä tarkoittaa vain sitä, että osa maista häviää ja osa voittaa.

Kaksinkertaisen verotuksen riski arvioitiin nousevan, joskin, kuten Eveliina totesi, ajan myötä tämä riski voi pienentyä. Kaksinkertaisen verotuksen riski nähtiin myös merkittävänä. Evers, Meier ja Spengelin tekemän tutkimuksen mukaan maakohtaisella raportoinnilla ainakaan empiirisesti ei ollut havaittavissa muutosta yritysten ns. verokäyttäytymisessä (Evers, Meier ja Spengel, 2014).

Etenkin Vanistendael ja Urpilainen näkivät kaksinkertaisen verotuksen suurena BEPS:n tuomana ongelmana. (Vanistendael 2016; Urpilainen 2016)

Kuinka paljon maakohtainen raportointi vaikuttaa yrityksen työmäärään taloudellisen raportoinnin sekä veroilmoitustyön suhteen?

Eveliina: Raportointi ja veroilmoitusten laadinta tulevat aina vaatimaan käsin tehtyä työtä. Tämä on sellainen raportti, mitä ei suoraan saa systeemistä, esimerkiksi kiinteät toimipaikat täytyy kohdistaa käsin ja tämän vieminen järjestelmään veisi saman verran aikaa kuin tämän tekeminen käsin. Samoin tarvitaan uudenlaista kontrollointia laskelmiin, jotta voidaan varmistaa, että kaikki data näkyy raportilla ja että se on oikein raporteilla.

Gunnar: Miten paljon työt tulevat lisääntymään ja miten paljon saamme lisäkysymyksiä, on meille tuntematon suure. Emme vielä tiedä tarkkaan paljonko aikaa tämän raportin teko tulee vaatimaan. Lisäksi tulevat vielä mahdolliset lisäselvitykset, joten lopullista kokonaisaikaa on mahdoton arvioida. Osaan sanoa vain, että raportointi ja toimitetun verotuksen tarkastaminen tulevat vaatimaan enemmän aikaa kuin ne ennen ovat vaatineet.

Julia: Olemme mielestäni oikein hyvässä asemassa. Minun työni kannalta emme enää tarvitse edes suuria muutoksia järjestelmiin, mutta vielä viimeiset tarkistukset kokonaisuuteen, jonka jälkeen meidän tulee tehdä vielä viimeiset muutokset.

Kaikki haastateltavat olivat samaa mieltä siitä, että työn määrä kasvaa jonkin verran tämän raportin takia, mutta siitä kuinka paljon he eivät vielä osanneet sanoa. Kyseessä on ensimmäinen kerta, kun he laativat tämän kaltaista raporttia, joka on tarkoitettu toimitettavaksi moneen maahan. Raportin laskelmat pitää olla laskettu eri lähtödatasta, mutta samalla oltava vertailukelpoisia veroilmoituksilla toimitettujen tietojen kanssa keskenään.

Haastatteluiden pohjalta arviot kustannuksista ja työn määrästä ovat täysin linjassa aiempien tutkimusten kanssa. (Evers, Meier, ja Spengel 2014)

Miten voitte valmistautua viranomaisten mahdollisiin tuleviin kysymyksiin?

Eveliina: Meillä on ollut suunnitteilla tehdä jo testiraportteja ja analysoida ne ja tästä päätellä, mikä voisi verottajaa kiinnostaa sekä tämän pohjalta olemme suunnitelleet tarkentaa näitä kysymyksiä siirtohintaraportteihimme.

Gunnar: Raportoimme sisältävät kaiken datan, mutta meidän täytyy vain saada kuntoon se miten esitämme datan. Voi olla, että jokin pieni yksityiskohta puuttuu datastamme, mutta tämä ei ole ongelma. Suurin haaste on päästä haluttuun formaattiin. Se on hyvin standardisoitu, millä halutaan kuvata kaikkia mahdollisia toimialoja ja tämä ei välttämättä kuvaa parhaiten esimerkiksi meidän toimialaamme.

Julia: Kuten aikaisemmin totesin, niin veroviranomaisten kysymyksiä on hieman hankala ennustaa ennen kuin raportti on tehty. Ensimmäisen kerran jälkeen voimme ehkä valmistautua mahdollisiin kysymyksiin, mutta silti uskoisin, että saamme joitain kysymyksiä, joita emme ole osanneet etukäteen odottaa.

Haastatteluiden pohjalta ilmeni selkeästi, että kun raportti on ajettu, niin se täytyy analysoida ja miettiä mahdollisia kysymyksiä ja niiden pohjalta katsoa mitä voitaisiin kysyä ja mahdollisesti tarkentaa näitä raportteja jo siirtohinnoitteluun.

Miten paljon OECD:n BEPS-projektissa ohjeistama maakohtainen raportointi eroaa yrityksen operatiivisesta käytössä olevasta raportoinnista?

Eveliina: Operatiivinen raportointi ei ole sellaista mitä teen paljon, mutta uskoisin, että millään maalle kaikki data ei ole valmiiksi käytettävässä muodossa suoraan raportointijärjestelmästä. Operatiivisessa raportoinnissa seurataan tulosta ennen veroja ja maakohtainen raportointi haluaa mitata veroja niin tämä jo itsessään aiheuttaa jonkin verran yhteensopimattomuutta suoraan operatiivisen raportin kanssa. Tämä ei ole mielestäni iso ongelma. Raportti on hyvä lisä siirtohinnoitteluraportoinnin lisäksi, mutta yksinään en näe suurta arvoa tällä maakohtaisella raportilla. Ongelma on se, että maissa voi olla hyvinkin erilaista toimintaa ja tämä verottajan tulee ymmärtää, mutta verottajan voi olla hankalaa toteuttaa laajamittaista analyysiä. Jotta voisi tuntea hyvin yrityksen, niin se vie pitkään aikaa ja tämän lisäksi siirtohinnoitteludokumentointia on paljon, joten kaiken tiedon hallinta voi olla verottajalle hankalaa. Olen silti sitä mieltä, että tätä raporttia tulisi käyttää siirtohinnoitteluraportoinnin kanssa. Pelkkiin lukuihin pohjautuva analyysi ei pysty ottamaan hyvin huomioon sellaisia poikkeamia, mitä eri maissa voi olla.

Gunnar: Tästä voisın puhua paljonkin, mutta lopputulos on se, että raportit keskittyvät hyvin eri asioihin ja mittaavat asioita eri näkökulmista.

Julia: Jonkin verran raportointi eroaa nykyisestä. Nyt meillä on paljon vielä tehtävänä raporteja, joita emme saa suoraan systeemistä, mutta uskoisin, että toisella kerralla näiden tekeminen käy paljon helpommin, kun meillä on jo kokemusta tästä. Me käytämme konsolidoitua raporttia, meidän pitää vain huolehtia, että kaikki raportoitava on datassa. Tämä ei oikein ole minun alaani, joten en osaa antaa tähän tarkkaa vastausta.

Kuten teoriaosiossa on todettu, maakohtaisen raportoinnin onnistumisen kannalta on oleellista, mikä tieto antaa oikeimman kuvan (Evers, Meier ja Spengel 2014). Yritys voi tuottaa tiedon useammasta erilaisesta tietolähteestä, jolla jokaisella on oma standardinsa. Haastattelujen perusteella Fortumissa on pohdittu tätä kysymystä eikä työ ole ehkä ihan vielä valmis sen monimutkaisuudesta johtuen.

6.2 Tarkentavia yksityiskohtaisia kysymyksiä raportoitavista eristä

Onko konsernissa jotain sellaisia yhtiöitä, joita ei ole konsernin konsolidaatiossa mukana?

Ovatko nämä yritykset otettu huomioon BEPS-ohjeistuksen mukaisessa raportoinnissa?

Miten konsolidointi tapahtuu konsernissanne?

Onko kaikki yritykset konsolidoitu täysin vai onko osa konsolidoitu vain pääoman osalta tai jätetty kokonaan pois?

Eveliina: Tämä on hyvä kysymys. Olettaisin, että yritykset voivat poiketa tulkinnoissaan. Joillain yrityksillä osittain konsolidoitavat yhtiöt voivat päätyä raporttiin ja osa saattaa jättää ne pois raportoinnista. Uskoisin, että tässä vaikuttaa paljon yrityksen lähtötilanne. Tähän vaikuttaa myös miten tilikartat ovat rakennettu. Uskoisin, että meillä nämä tulevat mukaan, mikäli ne eivät ole helposti rajattavissa. Varmaa vastausta en osaa vielä tähän kysymykseen antaa.

Gunnar: Tämäkin on hankala kysymys vastata lyhyesti ja oikein. Hyvä vastaus olisi kyllä ja ei. En mene kovin syvälle tässä kysymyksessä, tieto näkyy aina jotenkin raportilla. Verot voi saada aina raportista, mutta se ei aina ole suorin tie.

Julia: En ole oikein perehtynyt tähän kysymykseen, mutta käytämme konsolidoitua dataa. Mielestäni siinä pitäisi olla kaikki tarvittava, mutta minun täytyy varmentaa vielä tämä.

Tässä haastateltavat pohtivat, miten nämä tiedot on haluttu esittää BEPS:n maa-kohtaisessa raportissa. Kuten teoriaosasta ilmenee, niin BEPS:n määritelmät ja vaateet eivät ole aina kaikkein selvimpiä ja tämän seurauksena haastateltavat miettivät, miten tässä pitäisi toimia.

Haastateltavat myös miettivät, mahtavatko edes kaikki yritykset toimia samalla tavalla. Lisäksi osa heistä toteaa, että näin laajassa projektissa on lähes mahdoton-

ta antaa kovin tarkkaa määritelmää juuri siitä syystä, että BEPS-hanke on lähes maailmanlaajuinen ja se sisältää monenlaisia kirjanpitosäädöksiä.

Miten kiinteä toimipaikka on ajateltu käsitellä maakohtaisessa raportoinnissa Fortumissa?

Miten kiinteiden toimipaikkojen tiedon kerääminen järjestetään?

Entä tytäryhtiöiden kiinteiden toimipaikkojen tiedon kerääminen, miten se järjestetään?

Onko olemassa riski siitä, että BEPS-projektin ehdottamat muutokset aiheuttavat lisää kiinteitä toimipaikkoja?

Eveliina: Meillä kiinteät toimipaikat eivät ole erikseen järjestelmässä. Jos käytämme konsolidoitua dataa, niin meidän täytyy käsin käydä tämä data läpi ja laskea nämä luvut raportille. Meillä on myös kiinteitä toimipaikkoja, joissa ei makseta veroa ennen kuin siellä syntynyt voitto siirretään, joten tässä joudutaan käyttämään jotain laskennallista oletamaa. Kiinteän toimipaikan osalta on hyvin hankala saada vaadittavat tiedot soveltumaan oikein BEPS:n vaatimuksiin. Tämä data on helpompi laskea meille käsin, koska meidän kiinteät toimipaikat ovat väliaikaisia ja sitten ne lakkaavat olemasta. Niitä on myös melko rajoitetusti. Olisi hyvin raskasta ottaa kiinteät toimipaikat mukaan kirjanpitoon, joten on paljon helpompaa käsitellä näitä vain manuaalisesti. Järjestelmään vieminen tulisi maksamaan meille paljon ja tämä tulisi vaatimaan huomattavan määrän työtä. Näiden laskeminen käsin on lopulta paljon vaivattomampaa. Joillekin yrityksille, joilla on paljon kiinteitä toimipaikkoja, on varmasti paljon helpompaa siirtää nämä järjestelmään, elleivät ne jo ole järjestelmässä.

Uskoisin myös, että kun kiinteän toimipaikan määrite on muuttunut niin, että kiinteiden toimipaikkojen määrä tulee lisääntymään. Voi olla, että kiinteitä toimipaikkoja syntyy enemmän, mutta näihin ei välttämättä kohdistu mitään voittoa etenkin, jos kohdistetaan niihin liittyvät kustannukset. Uskoisin, että jo määritelmän muutos aiheuttaa paljon lisää työtä, mutta kohdistuvatko verot näiden takia eri tavalla, en osaa sanoa. Meille tämä säännös ei aiheuta suurta muutosta.

Gunnar: Tämä työ täytyy tehdä käsin, kiinteät toimipaikat eivät ole meidän järjestelmissämme, mutta tämä ei ole meille suuri ongelma.

Emme ole vielä päättäneet sitä, miten tieto tulisi kerätä. Tähän on monia lähestymistapoja, meidän täytyy vain valita mielestämme paras tapa toteuttaa tietojen kerääminen.

Teoriassa on mahdollista, että muutos aiheuttaa meille uusia kiinteitä toimipaikkoja, mutta en näe tätä kovin todennäköisenä asiana.

Julia: Ymmärrykseni mukaan meillä on jokseenkin tämä jo hoidossa, mutta muutamia poikkeuksia toki voi olla. Meille kiinteät toimipaikat ovat yleensä lyhyt aikaisia, joten ne on helppo raportoida käsin lasketuista luvuista. En usko, että BEPS aiheuttaisi meille lisää kiinteitä toimipaikkoja.

Haastateltavat ovat tiedostaneet tämän riskin ja totesivat, että tämä ei ole suuri tekijä tässä yrityksessä tai sitten asiaa ei ole vielä analysoitu yrityksessä pitkälle. Määritelmän muutos voi aiheuttaa suuria toimenpiteitä monissa muissa kansainvälisissä yrityksissä. Tämä veisi aikaa ja työtä, joten Fortumin kannalta on hyvä, jos Fortumille ei synny ainakaan monta uutta kiinteää toimipaikkaa.

Normaalin tiedon lisäksi taloudellista tietoa edellytetään joiltain osin myös kolmansista osapuolista. Tämä velvollisuus edellyttää selvittämään kaikki näiltä saadut tulot lukuun ottamatta tuloja, jotka käsitellään osinkona maksaja maassa. Konsernin ja kolmansien osapuolten taloudelliset suhteet pitäisi sisältää kaikki tulot paitsi ne tulot, jotka käsitellään maksaja maassa osinkoina.

Mitkä ovat tällaista tuloa ja mitä ne pitävät sisällään? (normaalit liiketoiminnan tulot, satunnaiset tuotot ja rahoitus tuotot)

Miten Fortum on tulkinnut tätä ohjeistusta?

Milloin yhtiön katsotaan kuuluvan konserniin tässä raportoinnissa?

Eveliina: Sanana Revenue ei pidä sisällään kaikkea, mutta raportissa tätä käsitettä on muutettu mielestäni radikaalisti. Olen miettinyt, että onko ohjeessa oleva lista

tuloista kattava vai ei. Tämä ei mielestäni ole selkeästi sanottu ohjeessa. Välillä hän liikevaihtoon kirjataan ”kuluja”, jolloin liikevaihdosta tulee nettosumma. Näiden poistaminen tai eliminointi on todella hankalaa. Käsitteitä on laajennettu paljon, mutta toisaalta se on ymmärrettävää. Mielestäni tässä parempi vaihtoehto olisi ollut lisätä tuloille eri sarakkeita.

Kolmannet osapuolet puolestaan ovat myös monimutkaisia; onko se esimerkiksi 25 %:n vai 50 %:n omistusosuus vaihtelee eri maissa. Suomessa verokonserniin kuulumisen rajaprosentti on 90 %. Tässä tulee varmasti olemaan suuria vaihteluita, koska tätä seikkaa ei ole selvennetty ohjeistuksessa. Yrityksen on kuitenkin mielestäni pakko ottaa joku sääntö, muuten raportit tulisivat näyttämään yrityksen sisällä hyvin oudoilta, kun raportoitavien kolmansien osapuolien määrä vaihtelisi hyvin radikaalisti. Mielestäni tällainen tilanne olisi mahdoton. Todennäköisesti yritykset tulevat menemään sen mukaan missä konsernin emoyhtiö sijaitsee.

Uskon myös, että raportilla vaadittava yrityksen ja kolmansien osapuolien liikevaihto yhteenlaskettuna olisi tämä koko maan ”liikevaihto”. Esimerkiksi Puolan ja Suomen määritelmät tässä ovat hyvin erilaiset. Molempien maiden verottajia on mahdotonta pitää tyytyväisinä.

Gunnar: Tulimme käsitykseni mukaan menemään paikallisten yhtiöiden IFRS-sääntöjen mukaan määriteltujen paikallisten tulosten perusteella. Tämä on hankalaa. Ongelma on se, että konsolidoidun tiedon osalta voimme joutua selvittämään tulon jakautumiseen liittyvien seikkojen lisäksi myös kaikki konsernilaskentaan liittyvät tekniset erät. Näin yksistään veroilmoituksen ja raportin väliset erot saadaan selvitettyä. Kun käytämme maakohtaista, paikallista materiaalia, vaikkakin IFRS-lukuja, on eroja huomattavasti vähemmän. Raportointityön osalta tämä voi olla hieman raskaampaa. Tässä ei voi tyydyttää kaikkia, se miten tämä toteutetaan, pitää miettiä ja noudattaa konsistentisti.

Julia: Maakohtainen raportointi edellyttää, että tietoa raportoidaan myös kolmansista osapuolista, näiden tietojen saanti voi kuitenkin olla ongelmallista. Tämän lisäksi BEPS-ohjeistuksessa ei ole selkeitä määritelmiä siitä, mikä on kolmas osapuoli ja tämä vaihtelee eri maiden lainsäädännössä. Yrityksellä tulee olla selkeä

linja siitä, miten he aikovat raportoida tietonsa ja noudattaa tätä linjausta jokaisessa maassa.

Meidän tulee tehdä ohjeista jonkinlainen tulkinta ja noudattaa tätä. Tämän lisäksi kolmansista osapuolista pyydetään luottelemaan kaikki tulot paitsi tulot, jotka käsitellään osinkona maksajamaassa.

Näen tässä myös mahdollisen ongelman erimaissa, sillä tämä BEPS-raportti voi poiketa muuten verottajalla olevista tiedosta ja tällöin raportin tulkinta voi olla verottajalle hieman hankalaa.

Tätä kysymystä emme ole minusta ratkaisseet kaikilta osin.

Tästä kysymyksestä ilmenee, että raportin ohjeistus ei ole täysin aukoton ja haastateltavillakin on jo jonkin verran erilaisia käsityksiä siitä, miten kyseinen asia tulisi tehdä. Haastateltavat tosin toteavat, että tämän seikan osalta ei ole vielä sovittu sitä, miten tämä toteutetaan raportissa. Ensimmäisen raportin julkaisuun on kuitenkin vielä aikaa ja lienee tärkeää, että tätäkin asiaa on pohdittu.

Haastateltavien vastaukset tähän kysymykseen ovat täysin samassa linjassa Helminen ja Hultqvistin esittämän kritiikin kanssa. Heidän kritiikkinsä kohdistui nimenomaan huonoon valmisteluun BEPS projektissa. (Helminen 2016; Hultqvist 2016)

Konsernin sisäiset tapahtumat samassa maassa, miten ne pitäisi käsitellä vai käsitelläänkö vain maatasolla konsolidoitua dataa?

Eveliina: Meillä tämä seikka on jo käsitykseni mukaan suhteellisen hyvällä tasolla, mutta tämä voi silti olla ongelmallista. Raportointi voi olla joissain tapauksissa myös erittäin hankala erilaisista erikoistoiminnoista johtuen. Datan vertailukelpoisuus voi samalla toimialalla toimivien yritystenkin välillä alkaa heittelemään.

Sisäisen laskutuksen osalta en osaa sanoa, miten se näkyy raportilla. Se, miten sisäisen laskutuksen tulisi näkyä raportilla, on hankala sanoa, tämä ei ole varsinaisesti minun alaani.

Gunnar: Meidän tulee ilmoittaa selvästi kaikki raportin vaatimat asiat samalla tavalla, mutta se voi aiheuttaa verottajalle ongelmia lukujen tulkinnassa maan säännösten mukaan.

Läpilaskutus ei ole meille ongelma, sillä emme tee sitä paljoa. Läpilaskutus on meille pieni verrattuna moneen muuhun yritykseen. Ne muutamat tapaukset, jotka meillä saattavat olla, eivät ole suuri asia tehdä käsin raporttiin.

Julia: Puhumme konsolidoidusta datasta, joten tämä ei ole ongelma. Silti eri maiden välinen läpilaskutus tulee näkymään, vaikka se ei minusta olekaan ongelma. Läpilaskutuksessa yksi konserniyhtiö saa esimerkiksi ulkoisen laskun ja jakaa tämän kustannuksen muille konserniyhtiöille. Läpilaskutuksesta ei useinkaan synny tuloa.

Tämä kysymys on kysytty ehkä liian aikaisessa vaiheessa projektia. Tätä kysymystä yrityksen kannattaa miettiä säännösten selvityksessä.

6.3 Tulon muodostukseen liittyviä kysymyksiä

Miten alakonsernit ja niiden sisäinen laskutus otetaan huomioon ja hallitaan maakohtaisessa raportoinnissa?

Eveliina: Alakonsernien osalta meillä on data saatavilla, kunhan tämä data vain sisältää ns. sisäisen partnerkoodin. Jos tämä koodi säilyy konsolidoituun dataan, niin sisäisen laskutuksen ei pitäisi aiheuttaa meille suurta työtä raportoinnin osalta. Kirjapito-ohjelmasta viimeistään nämä tiedot pitäisi saada kuitenkin selväksi. Sisäisessä laskutuksessa meillä ei tämä partnerkoodi aina näy, mikäli olen oikeassa.

Gunnar: En näe alakonsernin datan saamista ongelmana.

Julia: En näe alakonsernin datan saamista ongelmana.

Kysymyksiä satunnaistulojen osalta, tulos ennen tuloveroja sisältäen kaikki kertaluontoiset tulot ja kulut.

Miten olette ymmärtäneet kertaluotoiset tulot ja kulut?

Miten luokittelette tulon muuksi tuloksi tai kertaeräksi?

Eveliina: Satunnaistulot on hyvin epäselkeästi määritelty. Tässä varmaan on jälleen tilanne, jossa raportin pitää toimia monessa eri maassa. Satunnaistulohan voi olla joskus myös verovapaata. Hyvä esimerkki on konserniavustus tai erilaiset käyttöomaisuuden myynnistä saadut tulot. Konserniavustus esimerkkinä on haastava kysymys eri tilanteissa jo ilman maakohtaista raportointia. Konserniavustus on määritelty verolainsäädännössä eikä esimerkiksi osakeyhtiölaki tunne tällaista tuloa lainkaan. Tämä voi johtaa hankaliin kirjanpidollisiin ja osakeyhtiöoikeudellisiin ongelmiin, jotka heijastuvat aina maakohtaiselle raportille asti. Tästä syystä satunnaiset tulot ovat ongelmallinen erä raportoinnissa. Määritelmä ei ota ollenkaan huomioon tämän tulokäsitteen laajuutta. Tämän hetkisen ymmärryksen mukaan tämän tulee sisältää siis myös verovapaat erät.

Gunnar: Se, miten tämä tulee raportoida, on hankala sanoa etukäteen. Se onko satunnaiset erät kovin tarkka määritelmä, jää avoimeksi. Tässä meillä tulee varmaan alkuun olemaan poikkeamia, mutta uskon, että se tulee standardisoitumaan, kun tähän saadaan esimerkkejä ja sen kautta tarkempi määritelmä.

Satunnaiset erät on pitänyt jättää hyvin avoimeksi määritelmäksi ja se tulee aiheuttamaan sen, että tässä tulee olemaan erilaisia tulkintoja. Tätä määritettä tuskin voi tehdä tarkemmaksi, koska tämän raportin tulee palvella niin montaa eri maata, joissa on erilainen toimintamalli. Satunnaistulot ovat myös harmaata aluetta BEPS-raportissa. Uskon, että satunnaistulojen raportoinnissa tulee olemaan eroja myös yritysten välillä. Mielestäni erä on satunnainen, jos se ei toistu enää seuraavana vuonna. Meidän on kuitenkin vielä pohdittava, täyttääkö tämä varmasti asetetut ehdot satunnaistulolle.

Julia: Tämä on mielestäni BEPS:n omaa terminologiaa ja meidän on tutkittava, mitä tällä termillä tarkoitetaan ja noudattaa sitä. En usko, että sen jälkeen, kun olemme tehneet jonkin yhteisen tulkinnan, tämä olisi meille mikään ongelma.

Tämä kysymys ja siihen annetut vastaukset osittavat, miten epätarkat käsitteet voivat aiheuttaa vaikeuksia. Yrityksellä on luulo, mitä nämä satunnaistulot tarkoittavat, mutta selvää tarkkaa kuvaa yrityksellä ei ole. Jälleen palaamme Helminen ja Hultqvistin esittämään kriteeriin kiireellisestä valmistelusta BEPS-projektissa (Helminen 2016; Hultqvist 2016).

6.4 Maksettuihin veroihin liittyviä kysymyksiä

BEPS-ohjeistuksen mukaan yrityksen on raportoitava myös maksetut tuloverot. Tuloveroihin sisältyy normaalien tuloverojen lisäksi mm. perityt lähdeverot.

Miten Forum kerää tiedot lähdeveroista ja pystyy luokittelemaan mihin maahan ne kuuluvat?

Eveliina: Lähdeverojen raportointi on hankalaa. Lähdeverojen maksuhetki ei näy meidän systeemissä, mutta voi olla, että tämä saadaan manuaalisesti kirjattua. Tosin manuaalisesti kirjattavia eriä tulee mahdollisesti paljon. Lisäksi ajallinen ongelma on haastava. Mielestäni hauskaa on, että monet lähdeverot voidaan hyvittää jälkepäin ja tämä ei ilmene raportissa, silti ne halutaan raportille. Tämän toteuttaminen vaatii yllättävän paljon töitä. Rangaistusmaksuja ja veronkorotuksia ei pidä raportoida tämän hetkisen käsitykseni mukaan, mutta en ole täysin varma tästä.

Gunnar: Lähdeverojen raportointi on hankalaa. Ne voivat näkyä meillä raportissa monessa paikassa. Tässä asiassa meiltä vaaditaan vielä mielestäni paljon työtä, jotta saamme lähdeverot näkymään raportilla oikein. Mielestäni se, milloin lähdeveroon liittyvät luvut tulee näkyä, on OECD:n ohjeistuksessa hieman avoin ja määritelmään kaivattaisiin tässä kipeästi selkeytystä.

Ongelmana tässä on myös se, että käytäntö on moniuraisempaa kuin mitä teoria voisi antaa kuvitella, joten määritelmä on varmasti ollut hankala tehdä. Asiaan ei aina ole yksinkertaista vastausta.

Myös verosopimukset vaikuttavat siihen, maksaako yhtiö veroa toisessa maassa vai ei. Tämä aiheuttaa haasteen raportoinnille, joten en usko, että tähän tultaisiin saaman edes ohjeistusta.

Olen keskustellut rangaistusmaksuista meidän taloustoiminnon kanssa, mutta en saa selvää vastausta siihen, onko laskentasääntöjen perusteella kyseessä vero vai kustannus. Tämä on hankalaa, koska raportoinnin olisi perustuttava tältä osin mielestäni laskentasääntöihin, eikä se mielestäni kuulu tähän raporttiin, sillä se voisi vääristää lukuja. Kuitenkin jos se katsotaan kuluvan vuoden veroksi, niin se kuuluu ilmoittaa siinä kuluvan vuoden veroissa.

Lähdeverot tulee ilmoittaa, vaikka ne mahdollisesti hyvitetään. Tässä tapauksessa ne vain ilmoitetaan jotenkin raportilla.

Julia: Käsitkseni mukaan raportilla halutaan nähdä vai vain kyseisen vuoden verot ja tällöin vain ne pitää raportoida.

Tämä on mielestäni keskeinen, ellei jopa ongelmallisin asia BEPS:n raportoinnissa ja tässä huomaa hyvin, että tämä on herättänyt pohdintaa haastateltavissa. Haastateltavat pohtivatkin sitä, miten BEPS:n määritelmiä pitäisi tulkita, miten saadaan eri maiden tiedot keskenään vertailukelpoisiksi ja miten saada maksetut lähdeverot näkymään oikein maakohtaisella raportilla.

Jälkeenpäin korjattu verotus, miten tämä otetaan huomioon maakohtaisessa raportoinnissa?

Eveliina: Tässä taas kiinteät toimipaikat raportoidaan eri tavalla kuin aiemmin tässä raportissa. Se tekee raportin tulkinnasta hyvin hankalaa. Pääomaa koskeva raportointivaatimus ei ole meille tietojeni mukaan ongelma, mutta kun lukee ohjeita, niin tämä stated capital on minusta hyvin hankala käsite. Kiinteiden toimipaikkojen pääomavaatimuksista on puhuttu, mutta mitään selkeää määritettä ei ole. Tässä varmasti eri tahojen tulkinnat vaihtelevat.

Voi olla, että OECD:ssä on todettu, että tämän kohdan määrittäminen on hankalaa sillä tavalla, että se toimisi kaikissa maissa. Näin OECD on sitten todennut, että on paras jättää ohje näiltä osin hyvin avoimeksi.

Gunnar: Raportissa pyydetään myös ilmoittamaan kirjattu pääoma ja tämän käsite vaihtelee paljon maittain.

Raportissa pyydetään ilmoittamaan maittain kirjattu pääoma, mutta se mitä kyseinen pääoma pitää sisällään, on hyvin avointa. Se, mitkä erät luetaan kirjattuun pääomaan, voivat vaihdella maakohtaisesti.

Ongelmana ovat maiden väliset säännösten erot, se täytyy ottaa huomioon ja selvittää miten se ilmoitetaan.

Julia: Se, miten tämä on sanottu raportissa, eroaa muusta raportista jonkin verran. Se aiheuttaa ongelmia. Meillä on myös paljon muuta pääomaa, joka liittyy joihinkin maihin, kuten voimalaitoksiin poistojen kautta liittyvät erät, niin kutsuttu untaxed reserves (poistoeroon liittyvät erät, jotka voidaan lukea omaan pääomaan laskennassa). Esimerkiksi Ruotsissa tämä erä sisällytetään omaan pääomaan. Tämän erän käsittely vaihtelee maittain ja saattaa aiheuttaa ongelmia vertailukelpoisten tunnuslukuja määriteltäessä.

Kertyneet voittovarot, missä nämä raportoidaan?

Eveliina: Käsitykseni mukaan tämä ilmenee tilinpäätöksestä ja tämän pitäisi olla yhdenmukainen kaikissa maissa.

Gunnar: Kertyneet voittovarot pitää raportoida maakohtaisessa raportoinnissa erikseen. Mitä erää näihin tarkalleen luetaan, ei avata OECD:n ohjeissa sen enempää kuin sitä kuuluuko näiden sisältyä kirjattuun pääomaan vai ei.

Käsitykseni mukaan nämä saa joka massa tehdystä tilinpäätöksestä.

Julia: Raportoimme voittovarot veroilmoituksella ja siksi näiden raportoinnin pitäisi olla helppoa.

Tätä kysymystä vielä haastateltavat eivät osanneet kommentoida. He eivät olleet vielä päässeet niin syvälle yksityiskohtiin maakohtaisessa raportissa.

6.5 Työntekijöiden määrä indikaattorina raportissa

Eveliina: Meillä on mahdollista saada systeemistä tilanne miltä ajanjaksolta halutaan. Vuokratyövoima on meille hankala, koska emme seuraa sitä globaalisti. Näin ollen todennäköisesti jätämme sen pois. Meidän toimiala ei ole sesonkipainotteista, joten meille tämä on kohtuullisen helppoa. Alihankittua työtä me emme saa suoraan järjestelmästä, koska alihankkijoiden työntekijät eivät ole palkkajärjestelmässämme. Miten nämä tiedot raportoidaan, tulee vaihtelevaan hyvin paljon yritysten kesken. Tämän tunnusluvun vertailu yritysten välillä on hyvin hankalaa sen lisäksi, että työvoiman tarve vaihtelee toimialoittain. Tämän lisäksi se, miten tämä työntekijämäärä on laskettu, tulee vaihtelevaan sisältäen myös sen onko alihankittu työ mukana.

Gunnar: Työntekijöiden määrän voi ilmoittaa monella tapaa, kunhan se pystytään perustelemaan. Mielestäni ilmoitamme vain ne, jotka ovat palkkalistallamme, sillä emme saa alihankkijoilta tietoa työntekijämääristä. En osaa vielä sanoa, miten ilmoitamme työntekijöiden määrän, emme ole vielä sopineet tätä, vaikka kyseessä on vain sopimuskysymys.

Julia: Mielestäni tässä kysymyksessä tulisi painottaa sitä, että tämän luvun tulee olla FTE (Full Time Equivalent) luku ja en ole varma, saako tämän luvun kaikkien maiden raporteista. Tämä voi aiheuttaa ongelmaa meille. Mielestäni koko vuoden veroja on vaikea verrata työntekijöiden määrään, eri työtehtävät vaativat eri määrän erilaista työvoimaa.

Tähän haastateltavat poikkeuksetta totesivat, että he eivät saa alihankittujen työntekijöiden määrää, jotka eivät ole heidän palkkalistoillaan. He eivät raportoi alihankkijoita. Tämän ei pitäisi olla ongelma, sillä alihankkijoiden työntekijöitä ei ole pakko raportoida maakohtaisessa raportoinnissa.

Haastattelussa tuli esille ne haasteet, joita esimerkiksi henkilöstömäärän selvittäminen edellyttää. Haastatteluissa ilmeni myös se, ettei valitut tunnusluvut välttä-

mättä kuvaa tulon muodostumista. Tämä saattaa vaarantaa OECD:n esittämän tavoitteen siitä, että tulo verotettaisiin siellä missä arvokin muodostuu. Tämä voi johtaa myös kaksinkertaiseen verotukseen. (Evers, Meier ja Spengel 2014)

7 JOHTOPÄÄTÖKSET

Taustatutkimuksen sekä haastatteluiden perusteella arvioisin, että Fortumilla on hyvät valmiudet lähteä tekemään maakohtaista raporttia. Kun haastattelut toteutettiin, niin maakohtaista raporttia ei ole vielä edes hyväksytty Suomen lainsäädäntöön. Se, milloin ensimmäinen raportti pitää luovuttaa, ei ole tarkkaan tiedossa. On ymmärrettävää, että kaikkiin kysymyksiin ei vielä ole vastatusta, mutta se, että asiat ovat tiedostettu, on jo iso askel kohti valmista raporttia. Kokonaisuudessaan minulle jäi haastattelujen pohjalta sellainen mielikuva, että tilanne vaihtelee jonkin verran maittain, jotkin maat ovat pidemmällä kuin toiset. Samoin jotkin asiat vaikuttivat suurilta ongelmilta jossain maassa ja toiset olivat jo lähes valmiita toisissa maissa, kuten esimerkiksi työntekijöiden määrästä puhuttaessa.

Maakohtainen raportointi poikkeaa, kuten teoriaosassakin on todettu, periteisestä kirjanpitotermistöstä. Esimerkiksi pelkän liikevaihdon raportointi edellyttää kirjanpitomateriaalin läpikäymistä niin, että se sisältää OECD:n raportointiohjeessa siihen sisällytettävät erät ja toisaalta ei sisällytä niitä eriä, joita ei kuulu raportoida. Kirjanpitojärjestelmässä ei välttämättä ole suoraan näitä eriä kuten valmiissa raporttipohjassa edellytetään.

Myös teoriaosissa puhuttiin paljon siitä, että raportti laaditaan kaikista maista, joissa toimintaa on. Tämä on mielestäni otettu jo nyt hyvin huomioon Fortumissa, se että tiedot saadaan esitettyä verottajille niin, että tiedot ovat maakohtaisen raportoinnin ja muun verottajalle menevän materiaalin kanssa mahdollisen yhtenevä, on hankala saavuttaa niin, että maakohtaiset raportit olisivat keskenään vielä vertailukelpoisia. Se, mistä datasta Fortum maakohtaisen raportin tulee tekemään, on todennäköisimmin joko konsolidoitu maakohtainen raportointi tai paikallisen IFRS-tilinpäätökseen perustuva data. Maakohtaisen raportointi on sallittu myös tehdä johdon raportointiin perustuvasta datasta. Maakohtainen raportti oli todettu hyvin hankalaksi tehdä juuri johdon raportointiin perustuvasta datasta. Kuten teoriaosassakin todettiin, niin ongelmaksi erillisen tiedon keräämisessä tulee se, mikä tieto antaa oikeimman kuvan. Fortumilla on pohdittu asiaa mielestäni aivan samoista lähtökohdista kuin teoriaosassa olen pohtinut etenkin erilaisten raportointi-

standardien ja ajallisen aspektin osalta. Fortumilla esimerkiksi operatiivinen tieto on todettu liian työlääksi tieksi lähteä toteuttamaan raportteja, sillä tämä vaatisi suurehkoja ajallisia sekä taloudellisia investointeja.

Kahdessa jäljelle jäävässä vaihtoehdossa on omat hyvät ja huonot puolensa. Esimerkiksi yhtiöiden erillistilinpäätöksistä todetaan teoriaosassa se, että jos yhtiö toimii useassa maassa, niin tällöin tietojen jakaminen maiden välillä voi muuttua ongelmalliseksi. Konsernin tilinpäätöksessä ongelmana on se, että konsernin sisäiset tulot ja kulut netotetaan ja ne pitäisi maakohtaisessa raportissa ilmoittaa bruttona. Fortumin on näistä kahdesta valittava se, minkä he toteavat vaivattomamaksi tavaksi saada esitettyä oikeanlainen tieto maakohtaisella raportoinnilla.

Haastattelusta ilmenee myös, että yritys ei itse näe saavansa hirveästi hyötyjä raportoinnista, mistä myös teoriaosiossa puhuttiin. Aiemmin tehdyissä empiirissä tutkimuksissa ei nähty suoraa vaikutusta yritysten verokäyttäytymiseen, tällöin nähtävät hyödytkin jäävät pieniksi (Evers, Meier ja Spengel 2014). Toisaalta aiemmissa tutkimuksissa on todettu, ettei ole missään osoitettu sitä kuinka moni yritys harjoittaa ns. aggressiivista verosuunnittelua (Evers, Meier ja Spengel 2014). Kuten haastattelussa todettiin, Fortumilla on jo kaikki tämä tieto ollut olemassa ja heillä tämä ilmenee jo heidän aikaisemmin julkaisemissa veroraporteissa tai tilinpäätöksessä.

7.1 Tutkimuksen luotettavuus ja jatkotutkimusehdotukset

Tämä tutkimus on toteutettu kesken BEPS-prosessin ja kohdistuu vain yhteen suomalaiseen yritykseen. Tämän takia tutkielman tuloksia ei voida yleistää. Kaikki tutkimukselle asetetut tavoitteet saatiin toteutettua sekä kaikkiin tutkimus kysymyksiin saatiin kattavat vastaukset. Tutkimuksen luotettavuutta olen pyrkinyt parantamaan tarkalla ja yksityiskohtaisella tutustumisella aiheeseen.

Tämän tutkielman pohjalta huomasin myös jatkotutkimusmahdollisuuksia siitä, miltä BEPS näyttää ensimmäisten maakohtaisten raporttien teon jälkeen. Tämä tutkielma voisi tutkia BEPS-projektia ajassa, jolloin se on jo toteutettu. Näin BEPS ei sisältäisi näin paljoa avoimia kysymyksiä, mitä tämän tutkimuksen teko-

hetkellä oli. Tämä tutkimus olisi hyvä kohdistaa mielestäni myös Forttumiin, näin saataisiin helposti verrattua miten yrityksen lopullinen maakohtainen raportti eroaa sen alkuvaiheen suunnitelmista.

7.2 Opinnäytetyöprosessin arviointi

Tutkielmasta aloin keskustella jo keväällä 2015 ja tutustumaan BEPS-projektiin, itse tutkielmaa aloin tehdä vasta elokuussa 2015. Tällöin aloin kirjoittamaan teoriaosuutta. Teoriaosion jouduin kirjoittamaan uudestaan, kun maakohtaisen raportoinnin final report julkaistiin myöhemmin vuonna 2015, koska se sisälsi oleellisia muutoksia verrattuna aikaisempaan versioon.

Teoriaosuudessa on käytetty hyväksi tieteellisiä tutkimuksia, Turun yliopiston järjestämää BEPS-seminaaria sekä jonkin verran muita lähteitä. Tutkielmaan käytetyt lähteet ovat olleet lähinnä englanninkielisiä, sillä aiheeseen liittyviä suomenkielisiä tutkielmia ei ole paljoa. Myös teoriaosion kannalta validin ja relevantin kirjallisuuden löytäminen osoittautui haastavaksi aiheen ajankohtaisuuden vuoksi.

Tutkielmaa tehdessä opin lähteiden laadullisuuden tärkeyden sekä niiden perusteellisen arvioinnin. Moni tästä aiheesta tehty tutkielma saattoi pohjautua hyvin aikaisiin BEPS raportteihin, eikä näin ollen ollut enää validia.

LÄHTEET

Andersson, K. 29.3.2016 Regeringen hjälper inte företag. Dagens Industri. Stockholm

Balakrishnan, K., Blouin, J. ja Guay, W. 2012. Does Tax Aggressiveness reduce Corporate Transparency?.

Blouin J., Gleason C.A., Mills L.F ja Sikes S.A. 2007. What Can We Learn about Uncertain Tax Benefits from FIN 48?, National Tax Journal.

Deutscher Bundestag. 2013. Antrag der Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN – Steuerzahlungen multinationaler Unternehmen transparent machen – Country-by-Country Reporting in Deutschland einführen und in Europa vorantreiben, Berlin.

Devereux, M. 2011. Transparency in reporting financial data by multinational corporations. Project Report. Oxford University Centre for Business Taxation.

Devereux. M. 2011, Transparency in reporting financial data by multinational corporations. Project Report, Oxford University Centre for Business Taxation.

Elgood, T., Fulton, T. ja Schutzman, M. 2009. Tax Function Effectiveness. Chicago. Wolters Kluwer business.

Evers, M.T., Meier, I. ja Spengel, P. 2014. Transparency in Financial Reporting: Is Country-by-Country Reporting Suitable to Combat International Profit Shifting? Mannheim. Center for European Economic Research

EY 2015. OECD releases report under BEPS Action 13 on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. 23.9.2014. Global Tax Alert. <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert--OECD-releases-report-under-BEPS-Action-13-on-Transfer-Pricing-Documentation-and-Country-by-Country-Reporting>

Finanssivalvonta 2013. Viitattu 20.8.2015. <http://www.finanssivalvonta.fi/fi/Saantely/Saantelyhankkeet/CRD4/Pages/Default.aspx>

Fuest, C., Spengel, C., Finke, K., Heckemeyer, J. ja Nusser, H. 2013, Profit Shifting and „Aggressive“ Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform, World Tax Journal.

Gupta, S. Mills, L.F. ja Towery, E. 2013. The Effect of Mandatory Financial Statement Disclosures on Tax Reporting and Collections: The Case of FIN 48 and Multistate Tax Avoidance, Working Paper.

Hasegawa M., Hoopes J.L., Ishida R. ja Slemrod J.. 2013. The Effect of public disclosure on reported taxable income: Evidence from individuals and corporations in Japan, *National Tax Journal*.

Heikkilä, T. 2014. Tilastollinen tutkimus. 9. uud. painos. Porvoo. Edita Publishing Oy.

Helminen, M. 2013. The principle of elimination of double taxation under EU law - does it exist?. Teoksessa Urpilainen, Mja Vahtera, V. (toim.): Minne menet vero-oikeus? Juhlajulkaisu Raimo Immoselle. Turku. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja, sarja C.

Helminen, M. 2016. The BEPS proposals against hybrid mismatch arrangements in light of EU law. Turun Yliopiston seminaari "BEPS and legal framework". 1.4.2016 Turku.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. Tutki ja kirjoita. 15. uud. painos. Helsinki. Tammi.

Hultqvist, A. BEPS project in Sweden in relation to the constitutional issues. Turun Yliopisto, seminaari "BEPS and legal framework". 1.4.2016.

IAS 12, International Accounting Standard 18 Income Taxes.

IAS 18, International Accounting Standard 18 Revenue.

Jyväskylän Yliopisto, Koppa. 2016. Määrällinen tutkimus. Viitattu 1.5.2016. <https://koppa.jyu.fi/avoimet/hum/menetelmapolkuja/menetelmapolku/tutkimusstrategiat/maarallinen-tutkimus>

Knuutinen, R. 2014. Verotus ja yrityksen yhteiskuntavastuu. Vantaa. Lakimiesliiton kustannus.

Koski, M.: Veroraportointi. Valtion omistajaohjauksen seminaari 2.6.2014. Helsinki.

OECD 2015 a. About Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. 2015 Final Reports. Executive Summaries. OECD. Paris.

OECD 2015 b. ACTION 7: 2015 Final report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015. OECD. <http://www.oecd.org/tax/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report-9789264241220-en.htm>

OECD 2015 c. ACTION 13: 2015 Final report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. OECD. <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report-9789264241480-en.htm>

OECD 2015 d. Base Erosion and Profit Shifting. Viitattu 20.8.2015.
<http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>

Raunio, M. 2014. BEPS. Viitattu 20.8.2015.
<http://www.pwc.fi/fi/veroneuvonta/tax-express/asiantuntijalta/beps.jhtml>

Saaranen-Kauppinen, A. ja Puusniekka, A. 2006. KvaliMOTV - Menetelmäopetuksen tietovaranto. Viitattu 1.5.2016.
http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/L5_5.html

Salo, R 2016 b. Final remarks. TurunYliopiston seminaari “BEPS and legal framework”. 1.4.2016 Turku.

Salo, R. 2016 a. Predictability in BEPS and fight against aggressive tax planning. Svensk Skattetidning 15. Kluver

Schlie, I. ja Malke, C. 2013. Country by Country Reporting im Hinblick auf Steuerzahlungen multinationaler Unternehmen – Aktuelle Entwicklungen und Diskussionsbedarf, Der Betrieb

Tilastokeskus 2015. Tietoa tilastoista. Käsitteet ja määritelmät, Liikevaihto. Viitattu 12.12.2015. <http://www.stat.fi/meta/kas/lvaihto.html>

Urpilainen, M.. BEPS as a new paradigm: challenges for legal interpretation and decision-making. TurunYliopiston seminaari “BEPS and legal framework”. 1.4.2016 Turku.

Vanistendael, F. Conflicting concepts of tax avoidance: EU and BEPS. TurunYliopiston seminaari “BEPS and legal framework”. 1.4.2016 Turku.

vero 2015 a. Mitä on siirtohinnoittelu? Viitattu 20.8.2015. http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Kansainvalinen_toiminta/Mita_on_siirtohinnoittelu

vero 2015 b. Kansainvälinen veropako mahdollista torjua valtioiden välisellä yhteistyöllä. Viitattu 20.8.2015. http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Tiedotteet/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Kansainvalinen_veropako_mahdollista_torj%2834195%29

Virtuaali Ammattikorkeakoulu. 2016. Case-tutkimus. Viitattu 1.5.2016.
<http://www2.amk.fi/digma.fi/www.amk.fi/opintojaksot/0709019/1193463890749/1193464144782/1194348546586/1194356433452.html>