

Monica Hansson

YRITYKSEN ULKOMAANTULOJEN VEROTUS

YRITYKSEN ULKOMAANTULOJEN VEROTUS

Monica Hansson
Opinnäytetyö
Syksy 2017
Liiketalouden koulutusohjelma
Oulun ammattikorkeakoulu

TIIVISTELMÄ

Oulun ammattikorkeakoulu
Liiketalouden koulutusohjelma, Taloushallinnon suuntautumisvaihtoehto

Tekijä: Monica Hansson

Opinnäytetyön nimi: Yrityksen ulkomaantulojen verotus

Työn ohjaaja: Leena Yrttiaho

Työn valmistumislukukausi ja -vuosi: syksy 2017

Sivumäärä: 49 + 1

Ulkomaantulojen verotus tulee vastaan useimmille kansainvälisille markkinoille tähtääville yrityksille, mutta se voi jäädä vähemmälle huomiolle kuin muut ulkomaan liiketoiminnan suunnitteluun vaikuttavat tekijät. Kansainvälinen tuloverotus saattaa kuitenkin olla hyvinkin vaikuttavana tekijänä yrityksen lopulliseen tulokseen niin koti- kuin kohdemaissa.

Toimeksiantajana opinnäytetyölle toimi suomalainen cleantech-yhtiö, jonka tavoitteena on laajentua ulkomaanmarkkinoille viemällä teknologiaansa ja tuotteitansa useampaan kohtemaahan. Opinnäytetyön tavoitteena oli tutkia toimeksiantajalle ajankohtaisimpien kohtemaiden verotusta. Tutkimuksen lisäksi toimeksiantajalle laadittiin kompakti taulukko, jossa on kaikki kiinnostuksen kohteena olevat maat.

Opinnäytetyön tietoperusta koostui pääosin kansainvälisen verotuksen kirjallisuudesta, Verohallinnon internetsivuista sekä Suomen lainsäädännöstä. Opinnäytetyö rajattiin keskittymään yhteisöjen tuloverotukseen sekä valittujen kohtemaiden verotusmenettelyyn. Tutkimusmenetelmänä toimi kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus, joka pohjautui Suomen ja kunkin kohtemaan väliseen verosopimukseen sekä muihin kirjallisiin lähteisiin. Empiirisessä osiossa tutkittiin toimeksiantajan toiveesta neljän kohtemaan tuloverotusta. Tutkimuksessa tarkasteltiin kohtemaiden tuloveromenettelyä ja kotimaan tulojen verotusta kunkin kohtemaan kohdalla, jotta saataisiin selville, kuinka maissa kannattaa verotuksen kannalta toimia. Tutkimusmenetelminä käytettiin tiedonkeruuta ja analysointia.

Tutkimustulokset osoittivat, että kohtemaiden yhteisöverotus on joko samalla tasolla kuin Suomen tai sitä huomattavasti korkeampi, jonka vuoksi toimintamuodon valinnalla ei ole suurta merkitystä silloin, kun maahan halutaan kiinteää toimintaa. Toimintamuotoa valittaessa kannattaa huomioida myös muut tuloverotuksen ulkopuoliset tekijät sekä muu verotus, sillä niillä on yhtä lailla vaikutusta toimintaan kuin tuloverotuksella.

Asiasanat: tulovero, ulkomaantulo, verovelvollisuus, kaksinkertainen verotus

ABSTRACT

Oulu University of Applied Sciences
Degree Programme in Business Economics, Option of Financial Administration

Author: Monica Hansson

Title of thesis: Taxation of a company's foreign income

Supervisor: Leena Yrttiaho

Term and year when the thesis was submitted: Autumn 2017 Number of pages: 49 + 1

Many companies aiming for the international markets come across foreign income taxation, but this might get less attention than other factors affecting the planning of foreign business operations. International income taxation may, however, have great influence on the final profit or loss both in the home and target countries.

The commissioner for this thesis was a Finnish cleantech company, whose goal is to expand to the foreign market by exporting its technology and products to several target countries. The objective of the thesis was to study the taxation of those target countries, which are the most present for the commissioner. In addition to the research, a compact table including each country of interest was created for the commissioner.

The theoretical framework of the thesis consisted mainly of literature on international taxation together with the websites of Finnish tax administration and Finnish legislation. The thesis was outlined to focus on the corporate income taxation and on the tax procedure of the chosen target countries. A qualitative research method was applied in this thesis, based on tax treaties between Finland and each of the target countries plus other written resources. The study was about researching the income taxation of the four target countries that the commissioner had requested to find out which way of operating in those target countries is the most beneficial regarding taxation. The tax procedure of income tax in each target country and the Finnish taxation of each target country's income was examined in the study. Data collection and analysis was used as a research methodology.

The main finding of the study showed that the corporate income taxation of the target countries is either on the same level or considerably higher than in Finland. Therefore, the selection of the form of operation is not significant when planning on permanent place of business in a target country. When choosing a form of operation, it is also good to pay attention to other factors and taxation apart from income taxation because in the final analysis they have as much influence on the operation as the income taxation does.

Keywords: income tax, foreign income, tax liability, double taxation

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	6
2	KANSAINVÄLINEN VERO-OIKEUS.....	8
2.1	Verosopimusoikeus	9
2.2	EU-vero-oikeus.....	10
3	VEROVELVOLLISUUS JA KAKSINKERTAINEN VEROTUS.....	11
3.1	Verovelvollisuuden määräytyminen	11
3.2	Kaksinkertainen verotus ja sen poistaminen	13
3.2.1	Hyvitysmenetelmä.....	14
3.2.2	Vapautusmenetelmä	16
4	KANSAINVÄLINEN VEROSUUNNITTELU.....	18
4.1	Kiinteä toimipaikka	20
4.2	Itsenäinen tytäryhtiö	21
5	KOHDEYRITYKSEN ULKOMAANTUOJEN VEROTUS	22
5.1	Australia	23
5.1.1	Verotusmenettely Australiassa.....	24
5.1.2	Australian tulojen verotus Suomessa.....	26
5.2	Brasilia	27
5.2.1	Verotusmenettely Brasiliassa.....	28
5.2.2	Brasilian tulojen verotus Suomessa	30
5.3	Kanada.....	31
5.3.1	Verotusmenettely Kanadassa	32
5.3.2	Kanadan tulojen verotus Suomessa	34
5.4	Ukraina.....	35
5.4.1	Verotusmenettely Ukrainassa	36
5.4.2	Ukrainan tulojen verotus Suomessa	38
5.5	Kohdemaissa toimiminen verotuksen kannalta	38
6	JOHTOPÄÄTÖKSET	42
7	POHDINTA.....	44
	LÄHTEET.....	46
	LIITTEET	50

1 JOHDANTO

Suomen pienten ja keskisuurten yritysten kansainvälinen kaupankäynti on viime vuosina ollut noussussa, sillä niistä jo noin 23 prosenttia harjoittaa liiketoimintaa ulkomailla ja kasvuhaluista yhtiöstä yli puolet tavoittelee kasvua kotimaan ulkopuolelta (Kauppalehti 2017, viitattu 12.6.2017). Kansainvälistyvän yrityksen johdon on otettava huomioon useita eri tekijöitä, jotka vaikuttavat kansainvälistymisprosessin suunnitteluun. Yksi näistä tekijöistä on verotus, joka vaikuttaa yhtiön lopulliseen tulokseen sekä sen kohde- että kotimaassa. Kun yrityksellä on päätoimipaikka Suomessa, tulee sen maksaa veroa sekä Suomesta että ulkomailta saaduista tuloista (Verohallinto 2017a, viitattu 15.6.2017).

Kansainvälisessä verotuksessa on kyse siitä, millä valtiolla on oikeus verottaa mitään tuloa ja millä perusteilla. Tähän vaikuttavat kansainvälinen vero-oikeus, joka sisältää kunkin maan sisäisen kansainvälisen lainsäädännön, EU-vero-oikeuden ja verosopimukset (Helminen 2013, 20). Näiden kolmen instrumentin avulla poistetaan kaksinkertainen verotus, eli evätään tai rajoitetaan toisen valtion verotusoikeutta tilanteissa, joissa kahdella valtiolla on oikeus verottaa samaa tuloa. Opinnäytetyön tietoperusta keskittyy kansainvälisen vero-oikeuden lisäksi kaksinkertaiseen verotukseen, mutta selvittää myös verovelvollisuutta kahden valtion välisissä verotilanteissa sekä tuo esille, mitä kansainvälisessä verosuunnittelussa kannattaa huomioida.

Opinnäytetyön aihe pohjautuu tekijän omaan mielenkiintoon kansainvälistä tuloverotusta kohtaan, sekä toimeksiantajan laaja-alaisiin suunnitelmiin suunnata toimintaansa kotimaansa ulkopuolelle. Opinnäytetyön tarkoituksena oli tuoda ulkomaantoimintansa aloittavalle yritykselle tietoa ulkomaan tulojen verotuksesta, eli mitä se käytännössä on ja mitä siihen liittyen tulee huomioida. Työn tietoperusta tulee toimimaan toimeksiantajayritykselle yleisenä ohjeena ulkomaan tulojen verotuksen suhteen ja empiirinen osio syventyy yrityksen tarpeisiin, sillä siinä selvitettiin, miten verotus toimii niissä maissa, joissa yritys tulee lähitulevaisuudessa aloittamaan ulkomaantoimintansa. Koska kyseessä on osakeyhtiö, joka oikeushenkilönä on itsenäisesti verovelvollinen, on työssä keskitytty vain yhteisöjen tuloverotukseen ja muut yritysmuodot on rajattu työn ulkopuolelle.

Toimeksiantajana opinnäytetyölle toimi suomalainen cleantech-yhtiö, jonka toiminta on uutta ja innovatiivista. Kyseessä on startup yritys, joka on ainoana yrityksenä maailmassa kehittänyt teknologian, jolla saadaan alkaliparistoja kierrättämällä tuotettua elintärkeitä mikroravinteita. Paristoista

saatu mangaani ja sinkki käytetään hyväksi kierrättämällä ne turvallisesti maatalouden hivenaines-tuotteissa takaisin luontoon. (Toimeksiantajan internetsivut, viitattu 18.6.2017.) Koska Suomen markkinat ovat liian pienet toimeksiantajayrityksen tarjontaa ajatellen, tulee ulkomaanvienti olemaan runsasta ja suurin osa yrityksen tuloista tulemaan ulkomailta. Lisäksi yrityksen suunnitelmissa on perustaa tuotantolaitoksia eri puolille maailmaa, mikä vaatii laajaa suunnittelua, myös verotuksen kannalta. Tavoitteena oli, että opinnäytetyö tulisi avustamaan yrityksen johtoa päätöksenteossa toimintatavoistaan niiden maiden kohdalla, joiden tuloverotusta empiirisessä osiossa tarkasteltiin sekä helpottamaan verosuunnitteluprosessia.

Opinnäytetyö rajattiin kahdella tavalla, kohdentamalla verotus koskemaan pelkästään yhteisön tuloverotusta sekä valitsemalla tutkimuksen kohteeksi vain ne maat, jotka ovat toimeksiantajayritykselle ajankohtaisimmat. Sekä siirtohinnoittelu että arvonlisäverotus ovat niin mittavia aiheita, että työstä olisi tullut liian laaja, mikäli ne olisi huomioitu kattavammin.

Opinnäytetyön tutkimuskysymykset olivat:

- Miten verovelvollisuus määräytyy yrityksen kohdemaissa?
- Miten tulojen verotus toimii tutkittavissa maissa?
- Miten kohdemaiden tulot verotetaan yrityksen kotimaassa?
- Miten yrityksen kannattaa kohdemaissa toimia?

Koska opinnäytetyö oli laadullinen, käytettiin siinä kvalitatiivista tutkimusotetta. Tutkimusmenetelminä käytettiin tiedonkeruuta ja analysointia jo valmiiksi olemassa olevista dokumenteista. Tietoperustassa lähteenä käytettiin pääosin aiheeseen liittyvää kirjallisuutta sekä internetsivustoja ja empiirisessä osassa lähteiksi valittiin verosopimuksien lisäksi ajankohtaisia internetsivustoja kohdemaiden tuloverotuksesta.

2 KANSAINVÄLINEN VERO-OIKEUS

Kansainvälinen vero-oikeus käsittelee rajoja ylittäviä taloussuhteita, jolloin tulolla tai varallisuudella on liitos samanaikaisesti vähintään kahteen valtioon. Vero-oikeuden lohkona se sisältää kaikki ne veronormit, jotka käsittelevät verotuksen sisältöä, verotusmenettelyä sekä valtioiden verotusvaltaa. Yksinkertaisesti selitettynä kansainvälisen vero-oikeuden säännöksiä tarvitaan silloin, kun tulonsaaja asuu eri valtiossa kuin mistä se saa tuloja. Tällöin tulonsaajalla on asuinvaltio ja tulolla on lähdevaltio. Säännöksille on tarvetta myös silloin, kun kyseessä on varallisuus ja varallisuuden omistaja asuu eri maassa kuin omaisuutensa. Toisin kuin nimestä voisi olettaa, ei kansainvälisessä vero-oikeudessa ole kyse maailmanlaajuisista verotusta koskevista normeista, vaan kunkin valtion säätämistä verolaista. Kuitenkin yksi kansainvälisen vero-oikeuden osa, eli EU-vero-oikeus pätee kaikkiin sen jäsenvaltoihin, täten myös Suomeen. Valtion sisäisen verolainsäädännön ja EU-vero-oikeuden lisäksi Suomen kansainvälisessä vero-oikeudessa on kolmas lohko, verosopimus-oikeus. (Helminen 2013, 29-30.)

Suomen kansainvälinen vero-oikeus perustuu niihin Suomen sisäisen verolainsäädännön normeihin, jotka käsittelevät kansainvälisiä taloussuhteita. Tällaisia normeja löytyy tuloverolaista sekä laista ja asetuksesta rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta, eli menetelmälaista. Nämä normit ratkaisevat sen, missä laajuudessa Suomi saa verottaa tietyissä kansainvälisissä tilanteissa silloin, kun muut kansainvälisen vero-oikeuden lohkoihin kuuluvat normit eivät päde. Näiden normien tavoitteena on turvata Suomen verotusoikeus kansainvälisissä tilanteissa sekä taata kaksinkertaisen verotuksen poistamisen, silloin kun kahdella valtiolla on oikeus verottaa tiettyä tuloa. (Helminen 2013, 30.)

Nyrkkisääntönä kansainvälisessä vero-oikeudessa voisi pitää sitä, että verotuksen on aina pohjauttava maan sisäiseen verolainsäädäntöön, eikä näin ollen voi perustua ainoastaan verosopimuksen säännöksiin. Tällöin verosopimukset vain rajoittavat sisäiseen lainsäädäntöön perustuvaa verotusoikeutta, mutta ei koskaan voi laajentaa sisäiseen lainsäädäntöön pohjautuvaa verotustoimivaltaa. Onkin aina selvitettävä, miten sisäisen lainsäädännön mukaan voi tuloa verottaa, vai voiko ollenkaan ja jos voi, on saatava selville, miten sisäiseen lainsäädäntöön perustuva verotusoikeus rajoittuu sovellettavalla verosopimuksella. (Wikström, Ossa & Urpilainen 2015, 298,302.)

2.1 Verosopimusoikeus

Suomi on solminut tuloverotusta koskevan verosopimuksen vajaan seitsemänkymmenen valtion kanssa. Verosopimuksen tarkoitus on jakaa siinä mainittujen tulotyyppien ja varallisuuserien verotamisoikeus sopimusvaltioiden välillä. Eli verosopimukselle on tarvetta silloin, kuin Suomessa verovelvollinen saa tuloa toisesta valtiosta ja kyseinen tulo on veronalaista molemmissa valtioissa. Verosopimuksen tuleekin poistaa verotusoikeus joko asuin- tai lähdevaltiolta, silloin kun molemmat valtiot yrittävät verottaa samaa tuloa. (Helminen 2013, 31; Valtionvarainministeriö 2017, viitattu 18.8.2017; Verohallinto 2015, viitattu 18.8.2017.) Suomen lainsäädännöllinen lähtökohta verosopimuksille määräytyy Tuloverolaissa seuraavalla tavalla:

Hallituksella on oikeus kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi tai lieventämiseksi vastavuoroisuuden edellytyksellä sopia vieraan valtion kanssa tietyn tulon osalta verottamisoikeuden jakamisesta mainitun valtion ja Suomen välillä taikka siitä, että verovelvollinen kokonaan tai osaksi vapautetaan suorittamasta Suomen veroa. Tällaisten sopimusten perusteella toimitetun verotuksen on katsottava tapahtuneen tämän lain mukaan. (Tuloverolaki 1999/1535 135 §.)

Koska verosopimukset ovat sopimusvaltioiden intressien mukaisia, on niiden sisällöissä eroavaisuuksia. Kuitenkin suurin osa Suomen verosopimuksista perustuu Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD: Organisation for Economic Co-operation and Development) laatimaan Tuloa ja varallisuutta koskevaan malliverosopimukseen. Vaikka suurin osa Suomen solmimista verosopimuksista perustuvat malliverosopimukseen, on kuitenkin tärkeää tarkistaa valtioiden välisestä voimassaolevasta verosopimuksesta artiklan todellinen sisältö. Malliverosopimuksen luvut käsittelevät määritelmiä, tulon ja varallisuuden verottamista, kaksinkertaisen verotuksen poistomenetelmiä sekä erityisiä määräyksiä. Luvut on jaettu artikloihin, joista tärkeimmät ovat tulotyyppiarikkelit, sillä ne sanelevat kuinka erilaiset tulot tulee valtioiden välillä verottaa. (Edilex 2017, viitattu 20.10.2017.)

Sen lisäksi, että verosopimus pitää huolen siitä, että tulojen verotusoikeus jakautuu oikein sopimusvaltioiden välillä sekä toimii työkaluna kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen, on sen tehtävänä samalla estää veronkiertoa ja vilpillistä verojen välttelytoimintaa. Sopimusvaltioiden tulee noudattaa verosopimuksia, jotka ovat kansainvälisiä valtioiden välisiä sitovia sopimuksia. Tämän vuoksi valtio ei pysty soveltamaan verosopimuksen kanssa ristiriidassa olevaa kansallista lainsäädäntöä rikkomatta sopimusvelvoitettaan. Monissa valtioissa verosopimus menee konfliktitilanteessa kansallisen lainsäädännön edelle, mikä saattaa aiheuttaa sen, että verovelvolliset yrittävät

hyödyntää verosopimuksia joko vähentääkseen tai eliminoidakseen veroja. Vuonna 2003 OECD:n malliverosopimukseen on kuitenkin tehty muutoksia, jotka osittain puuttuvat tietynlaiseen verosuunnitteluun ja näin ollen pyrkivät minimoimaan mahdollisuudet veronkiertoon. (Knuutinen 2014, 206-207.)

2.2 EU-vero-oikeus

Koska Suomi on Euroopan unionin (EU) jäsen, kuuluu EU-vero-oikeus automaattisesti maan kansainväliseen vero-oikeuteen (Helminen 2017a, viitattu 22.6.2017). Euroopan unionin veropolitiikassa on kaksi osa-aluetta, joita ovat primäärioikeus, joka perustuu sopimukseen Euroopan unionin toiminnasta (SEUT), sekä sekundäärioikeus, joka sisältää verotusta koskevat EU:n toimielinten antamat normit ja direktiivit. SEUT sisältää sekä nimenomaan että välillisesti verotusta koskevia määräyksiä ja päätöksentekoa veroasioissa koskevia määräyksiä. Direktiivit edellyttävät EU-valtiota saattamaan kansallisen lainsäädäntönsä niiden mukaiseksi, sillä ne ovat sitovia lainsäädäntötoimia. Välitöntä verotusta koskevia direktiivejä on neljä:

- yritysjärjestelydirektiivi
- emo-tytäryhtiödirektiivi, joka koskee osinkojen verotusta
- korko- ja rojaltidirektiivi, sekä
- säästädirektiivi

(Helminen 2013, 38-40.)

Eurooppaoikeus sisältää myös säädökset syrjintäkiellosta ja perusvapauksista. Syrjintäkielto estää kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän niin, että EU-valtio ei pysty syrjimään toisen EU-valtion kansalaista. Esimerkiksi suomalainen yritys lasketaan EU:n kansalaiseksi, minkä vuoksi sitä tulee kohdella Saksassa samalla tavalla kuin paikallisia yrityksiä, eikä sitä saa esimerkiksi verottaa eri tavalla kuin saksalaisia yrityksiä. Perusvapaudet on määrätty sopimuksessa Euroopan unionin toiminnasta ja niiden tarkoitus on poistaa sisämarkkinoiden toteutumisen esteitä, joihin myös verotus lasketaan, silloin kun esteet rajoittavat perusvapauksia. Kyseiset perusvapaudet ovat:

- tavaroiden vapaa liikkuminen
- henkilöiden vapaa liikkuminen (työntekijöiden ja EU-kansalaisten vapaa liikkuminen sekä sijoittautumisoikeuden vapaus)
- palveluiden vapaa vastaanottaminen ja tarjoaminen, sekä
- maksujen tai pääomien vapaa liikkuminen

(Helminen 2012, 61, 68.)

3 VEROVELVOLLISUUS JA KAKSINKERTAINEN VEROTUS

Tässä kappaleessa käsitellään verovelvollisuuden muodostumista sekä kaksinkertaista verotusta ja sen poistomenetelmiä. Verovelvollisuus ja kaksinkertainen verotus määräytyvät verosopimusten, EU-vero-oikeuden ja maan sisäisten lainsäädäntöjen avulla. Pääsääntönä on, että verosopimukset ovat korkeammassa asemassa kuin EU-vero-oikeus ja sisäiset lainsäädännöt. On kuitenkin huomioitava, että mikäli valtioiden välillä ei ole verosopimusta, määräytyy verovelvollisuus EU-vero-oikeuden ja viimeisenä maakohtaisen lainsäädännön avustuksella. Euroopan unionin veropoliittika ei kuitenkaan määrää kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta. (Helminen 2017, viitattu 26.8.2017.)

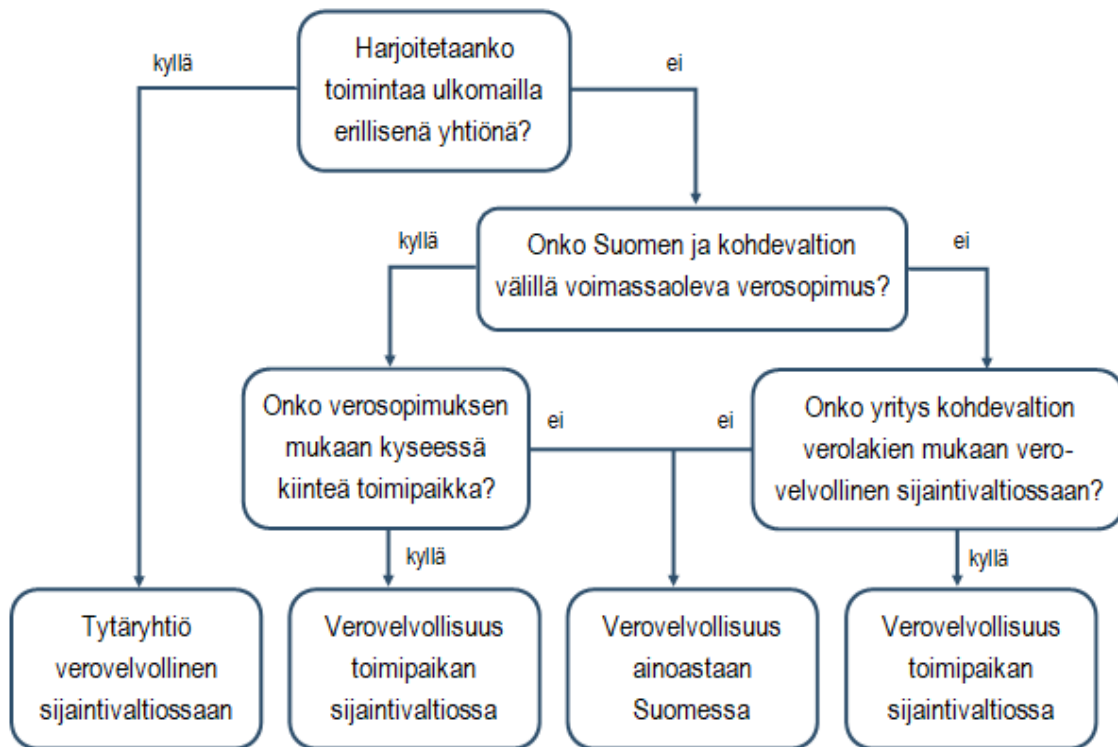
3.1 Verovelvollisuuden määräytyminen

Yleinen tai rajoitettu verovelvollisuus koskee kaikkia Suomessa verotettavia henkilöitä. Suomen sisäiseen lainsäädäntöön siitä, kuinka verovelvollisuus määräytyy ei vaikuta EU-vero-oikeus tai verosopimukset. (Helminen 2017b, viitattu 28.7.2017.) Suomessa kotimainen yhteisö on yleisesti verovelvollinen oikeushenkilö, eli sen tulee suorittaa veroa tulon perusteella, kun taas rajoitettu verovelvollisuus koskee ulkomaisia yhteisöjä (Tuloverolaki 1992/1535 9 §).

Kun Suomessa yleisesti verovelvollinen oikeushenkilö joutuu suorittamaan veroa sekä koti- että ulkomaantuloista, on rajoitetusti verovelvollinen yleensä vastuullinen maksamaan veroa vain Suomesta saadusta tuloista. Tällöin suomalainen yhteisö, jolla on päätoimipaikka Suomessa, joutuu suorittamaan veroa kaikista maailmanlaajuisesti saaduista tuloistaan, ellei kaksinkertainen verotus tietystä tulosta huojennu käyttämällä poistomenetelmää. (Äimä & Kujanpää 2013, 45.) Vaikka sama pätee useassa muussa maassa, on yrityksen kuitenkin tärkeää tutustua kohdevaltioiden tuloverotusta koskevaan sisäiseen lainsäädäntöön.

Konserni on taloudellisesti yhtenäinen kokonaisuus, johon voi kuulua päätoimipaikan eli emoyhtiön lisäksi yksi tai useampi tytäryhtiö. On olemassa kaksi teoriaa, joiden mukaan yhtiön asuinvaltio määräytyy. Inkorporointiteoria, jossa asuinvaltio on yhtä kuin rekisteröintivaltio ja johtopaikkateoria, jonka mukaan pääkonttorin sijaintivaltio tai hallituksen johtopaikka määrittää asuinvaltion. Osakeyhtiön ollessa konserni, voi sen asuinvaltion määräytyminen toisinaan olla hankalaa, mikäli esimerkiksi pääkonttori sijaitsee eri valtiossa kuin hallituksen kokoontumispaikka. Tällöin vastaan tulee

kaksoisasumistilanne, joka tulee ratkaista valtioiden välisen verosopimuksen avulla. OECD:n malliverosopimuksessa 4.3 artikla käsittää kaksinkertaisen asumisen niin, että kun kumpikin sopimusvaltio on yrityksen asuinvaltio, katsotaan sen kuitenkin asuvan vain siinä valtiossa, jossa sen tosiasiallinen johtopaikka on. Poikkeuksia tähän artiklaan löytyy, kuten esimerkiksi Yhdysvaltojen sopimuksessa. (Äimä & Kujanpää 2013, 45-46; Helminen 2016, 125.)



KUVIO 1. Yrityksen ulkomaantulojen verovelvollisuuden määräytyminen pähkinänkuoressa (Bergmann, Greiner & Jaspers 2011, 189)

Kun kohdemaahan perustetaan tytäryhtiö, on se automaattisesti itsenäinen ja verovelvollinen. Sama pätee myös kiinteään toimipaikkaan, mutta muutamien edellytyksin. Bergmannin kuviosta (KUVIO 1) ilmenee, että suomalaisen yhteisön toisessa valtiossa sijaitseva tytäryhtiö on itsenäinen verovelvollinen sijaintivaltiossaan. Mikäli liiketoimintaa harjoitetaan kyseisessä valtiossa muunlaisena erillisenä yhtiönä kuin tytäryhtiönä, määrittää kyseisen erillisen yhtiön verovelvollisuuden kohdevaltiossa se, onko Suomella ja kyseisellä valtiolla voimassa olevaa verosopimusta. Jos on olemassa valtioiden välinen verosopimus ja sen mukaan erillinen yhtiö on kiinteä toimipaikka, on kyseinen yhtiö verovelvollinen sijaintivaltiossa. Kun kyseessä ei ole verosopimuksen mukaan kiinteä toimipaikka, on kohdevaltiossa sijaitseva yhtiö verovelvollinen pelkästään Suomessa. Jos maiden välillä ei ole verosopimusta päättää kohdevaltion verolait sen, onko yhtiö verovelvollinen sijaintivaltiossa. (Bergmann ym. 2011, 189.)

Sen lisäksi, että kiinteän toimipaikan sijaintivaltiolla on oikeus verottaa kyseisestä valtiosta kertynyttä tuloa, on yritys velvollinen noudattamaan kirjanpidossa kyseisen kiinteän toimipaikan osalta sijaintivaltion lainsäädöksiä. Yhtiön on kuitenkin annettava Verohallinnolle veroilmoitus kaikista ulkomaantuloistaan, vaikka kiinteiden toimipaikkojen osalta noudatettaisiin sijaintivaltioiden kirjanpidosäädöksiä ja maksettaisiin kyseisiin valtioihin veroja. Kyseisille ulkomaan tuloille syntyy kaksinkertainen verotus, jonka poistetaan tulosta riippuen joko kotivaltiossa tai lähdevaltiossa. (Verohallinto 2017b, viitattu 14.10.2017.)

3.2 Kaksinkertainen verotus ja sen poistaminen

Asuinvaltioperiaatteen mukaan Suomella on oikeus verottaa kaikkia sen alueelle sijoittuneita yhtiöitä, mutta samalla lähdevaltioperiaatteen mukaan myös niillä toisilla valtioilla, joista tuloa syntyy, on oikeus verottaa kyseistä kertyvää tuloa. Tällöin esimerkiksi suomalainen yritys, jolla on toimipiste Saksassa, on verovelvollinen siellä kertyneestä tulosta molemmissa maissa. Tuloverosopimusten avulla saadaan poistettua kaksinkertainen verotus käyttämällä eri menetelmiä. Mikäli valtioiden välillä ei ole voimassa olevaa verosopimusta, määrää lähdevaltion kansalliset verolait sen, onko liiketoiminnasta kertynyt tulo verotettavaa kyseisessä maassa. Kun verosopimusta ei ole, poistetaan kaksinkertainen verotus Suomessa käyttäen menetelmälakia, eli lakia kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta ja hyvitysmenetelmää, mutta vain mikäli lähdevaltiolla on verotukseen ollut hyväksyttävät perusteet. (Bergmann, Greiner & Jaspers 2011, 185-186; Äimä & Kujanpää 2013, 47.)

Kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa suurin osa Suomen solmimista verosopimuksista käyttää hyvitysmenetelmää. Poikkeuksia ovat kuitenkin Egypti, Espanja, Portugali ja Ranska, joiden kanssa Suomi on solminut verosopimukset, joissa ainakin toistaiseksi pätee vapautusmenetelmä. Suomi on allekirjoittanut uudet verosopimukset sekä Espanjan että Portugalin kanssa, mitkä voimaan tullessaan muuttavat kaksinkertaisen verotuksen poistomenetelmän kyseisten valtioiden tulojen verojen kohdalla hyvitysmenetelmäksi. (Valtiovarainministeriö 2016, viitattu 15.10.2016; Valtiovarainministeriö 2015, viitattu 15.10.2017.) Joidenkin tiettyjen tulojen kohdalla saatetaan käyttää vapautusmenetelmää, vaikka verosopimuksessa olisi muuten säädetty hyvitysmenetelmän käyttämisestä. Tällaisia tuloja ovat muun muassa osinko-, korko- ja rojaltitulot. Tämän vuoksi on tärkeää tarkistaa verosopimuksesta kaksinkertaisen verotuksen poistomenetelmän lisäksi myös tulo-kohtainen artikla, sillä siitä selviää, kummalla valtiolla on oikeus verottaa kyseistä tuloa. (Helminen 2017b, viitattu 15.10.2017.)

Mikäli lähdevaltio on perinyt veroa verosopimuksen vastaisesti, on perityn veron palauttamista vaadittava lähdevaltiosta muutoksenhaun avulla. Yleensä verosopimuksen vastaista veroa on peritty liian suurena osingosta, korosta tai rojaltista, mutta se voi olla myös jotain muuta tuloa. (Verohallinto 2017b, viitattu 21.10.2017.)

3.2.1 Hyvitysmenetelmä

Hyvitysmenetelmässä lähdevaltiossa maksettu vero hyvitetään asuinvaltiossa joko osittain tai kokonaan. Siinä ulkomaiseen tuloon kohdistetaan kohdevaltion verotuksen lisäksi kotivaltion verotus, mutta asuinvaltion verosta karsitaan lähdevaltion verotus. (Äimä & Kujanpää 2013, 48-49.) Kun käytetään hyvitysmenetelmää asuinvaltion verotuksessa, lisätään asuinvaltion tuloon lähdevaltioista saadut tulot ja määrätään vero niiden yhteenlasketun tulon perusteella. Kyseisestä verosta hyvitetään lähdevaltioille saamasta tulosta maksetun veron määrä. Tällöin kaikki valtiot käyttävät verotusoikeuttaan, mutta kotivaltio hyvittää ulkomaille jo maksetut verot omassa verotuksessaan. (Saarinen 2016, 486.)

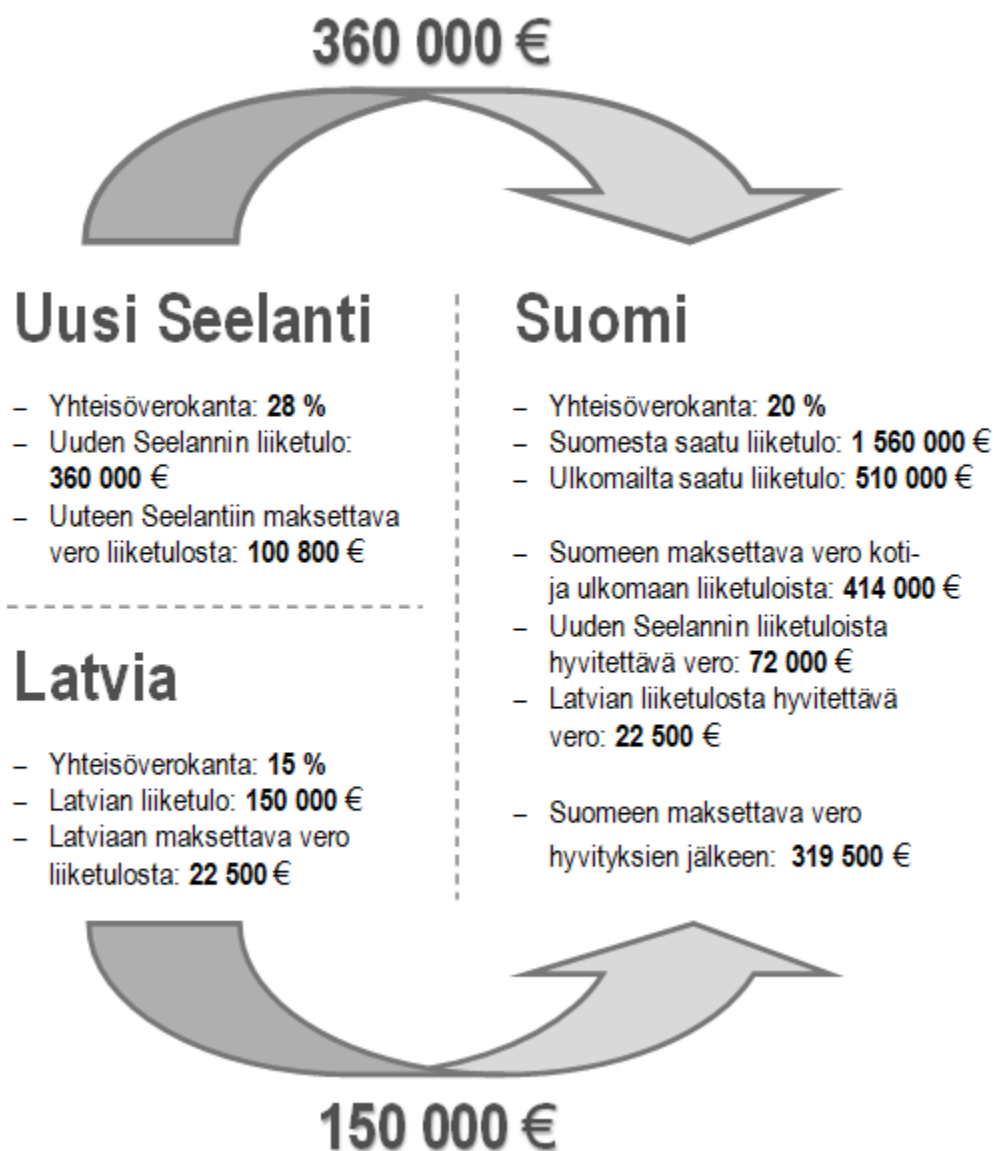
Suomessa hyvitysmenetelmässä käytetään niin kutsuttua normaalihyvitystä, jossa huomioidaan lähdevaltion tulosta maksetun veron osaa vain siinä määrin, kuin se olisi suoritettu asuinvaltiossa. Näin ollen hyvitys tapahtuu yhtä suurena kuin jos tuloa olisi alun perin verotettu kotimaassa. (Äimä & Kujanpää 2013, 48.) Esimerkiksi yhteisöverokanta Suomella on 20 prosenttia ja Uudella-Seelannilla 28 prosenttia, mutta hyvitys tapahtuu Suomen verokannan 20 prosentin mukaan, sillä hyvitys ei voi olla suurempi kuin mitä asuinvaltiossa tulosta verotettaisiin.

TAULUKKO 1. Esimerkki normaalihyvityksestä (soveltaen Saarinen 2016, 488)

Valtio	Verokanta	Verotettava liiketulo	Verorasitus
asuinvaltio Suomi	20	685 000 + 128 000	162 600 - 25 600
lähdevaltio Tanska	22	128 000	28 160
Kokonaisverorasitus			165 160

Taulukossa 1 on esimerkki normaalihyvityksestä, kun Suomesta saatu liiketulo on 685 000 euroa ja Tanskasta saatu liiketulo 128 000 euroa. Hyvitysmenetelmää käyttäessä Suomen yhteenlasketut liiketulot ovat 813 000 euroa. Tanskassa sieltä kertynyttä tuloa verotetaan 22 prosentin mukaisella

yhteisöverokannalla, mutta Suomessa sen voidaan hyvittää vain 20 prosentin yhteisöverokannan mukaan. Tällöin hyvitys on 2 560 euroa pienempi kuin Tanskaan suoritettut verot. Näin ollen hyvittämättä jääneestä osuudesta syntyy käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys, jonka yritys voi siirtää käytettäväksi tuleville verovuosille (Saarinen, 2016, 488).



KUVIO 2. Esimerkki hyvitysmenetelmästä, kun yritys saa tuloa kahdesta eri lähdevaltiosta

Kuviossa 2 on pelkistetty esimerkki siitä, miten hyvitysmenetelmä toimii, kun tuloja tulee kahdesta eri lähdevaltiosta. Esimerkissä Suomeen tulee liike-tuloja Uudesta Seelannista ja Latviasta, joiden yhteisöverokannat poikkeavat sekä toisistaan että Suomen verokannasta. Koska Suomen verosopimukset kummankin maan kanssa käyttävät normaalia hyvitysmenetelmää, ei Uuden Seelannin tulon verosta voida hyvittää enempää kuin mitä sen tulosta verotettaisiin Suomessa. Näin ollen

Uuden Seelannin hyvittämättömästä verosta syntyy käyttämätön ulkomaan veron hyvitys, jonka yritys voi käyttää tulevina verovuosina (Saarinen 2016, 487). Latvian liiketulo taas hyvitetään kokonaan, sillä sen yhteisöverokanta on matalampi kuin Suomella, mutta ei kuitenkaan Suomen verokannan mukaan, sillä hyvitystä ei voi suorittaa suurempana kuin mitä on maksettu alun perin lähdevaltiossa.

3.2.2 Vapautusmenetelmä

Vapautusmenetelmä on kaksinkertaisen verotuksen poistomenetelmä, jossa joko verovelvollisen asuinvaltio vapauttaa ulkomaan tulon verotuksen tai lähdevaltio vapauttaa veron, jonka ulkomalainen yritys on sille maksanut. Vapautus voi olla joko kokonainen, jolloin toinen valtioista vapauttaa saamansa veron kokonaisuudessaan, tai osittainen, jolloin vai osa tietyn tulon verosta huojenneetaan. (Helminen 2017a, viitattu 16.6.2017.) Esimerkiksi tiettyjen osakkeiden luovutusvoitoille on asuinvaltiolla yleensä oikeus verotukseen ja lähdevaltio vapautusmenetelmän avulla poistaa kaksinkertaisen verotuksen (Saarinen 2016, 484).

Toisin kuin esimerkiksi kommandiittiyhtiön kohdalla, jolle käytetään progressioehtoista vapautusmenetelmää, on osakeyhtiön verotus suhteellista. Progressiivisessa verotuksessa ulkomaantulosta ei makseta veroa asuinvaltioon, mutta kyseinen tulo nostaa muista tuloista suoritettavaa veroa. Suhteellisen verotuksen alaiseen Suomen tuloon ulkomaantulo ei kuitenkaan vaikuta. (Verohallinto 2017a, viitattu 25.7.2017.) Kun osakeyhtiö saa ulkomailta tuloja, jotka verosopimuksen mukaan ovat vapautusmenetelmällä sovellettavia, ei kyseisiä tuloja lasketa yrityksen veronalaiseen tuloon. Koska kyseessä on täyden vapautuksen menetelmä, eivät tuloon kohdistuvat menot ole vähennyskelpoisia Suomessa tehtävässä verotuksessa. (Saarinen 2016, 485.)

Kun kyseessä on kiinteä toimipaikka, saa sen sijaintivaltio verottaa kaikkia kyseisen toimipaikan tuloja ja toimipaikan omistavan yhtiön asuinvaltio huoventaa ulkomailla toimivasta toimipaikasta saadut verot käyttäen vapautusmenetelmää. Yleensä ottaen vapautusmenetelmää sovelletaan silloin, kun Suomen ja toisen valtion välinen verosopimus sitä vaatii. Toisin kuin luonnollisten henkilöiden verotuksen kohdalla, jossa käytetään progressioehtoista vapautusmenetelmää, pätee yhteisöjen verotuksessa täyden vapautuksen menetelmä, joka vapauttaa vapautusmenetelmää käyttävässä sopimusvaltiossa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta saadun tulon Suomen veron täysimääräisesti. Sen lisäksi on yhteisöjen kohdalla huomioitava verosopimusten määräykset, sillä ne menevät menetelmälain edelle. (Saarinen 2016, 484-485.)

Taulukossa 2 on esimerkki Suomen ja Espanjan välisessä verosopimuksessa säädetyn täyden vapausmenetelmän soveltamisesta käytännössä. Suomalainen yritys on perustanut Espanjaan kiinteän toimipaikan, josta saatu liiketulo vapautetaan kokonaan asuinvaltiossa. Tällöin lähdevaltiosta ansaittu liiketulo verotetaan ainoastaan Espanjassa ja asuinvaltio verottaa ainoastaan Suomessa saadun liiketulon. Toisin kuin hyvitysmenetelmässä, ei maiden eri suuruisilla tuloverokannoilla ole vapautusmenetelmässä väliä, sillä lähdevaltiosta saatu tulo vapautetaan kokonaan asuinvaltiossa. (Saarinen 2016, 486.)

TAULUKKO 2. Esimerkki vapautusmenetelmän soveltamisesta yhteisön tuloverotuksessa, kun kyseessä on täysi vapautus (soveltaen Saarinen 2016, 486)

Valtio	Verokanta	Verotettava liiketulo	Verorasitus
asuinvaltio Suomi	20	184 000	36 800
lähdevaltio Espanja	25	56 000	14 000
Kokonaisverorasitus			50 800

Taulukko 3 sisältää esimerkin kuvitteellisesta tilanteesta, jossa kaksinkertaisen verotuksen poistoa ja verosopimuksia ei olisi olemassa, eikä vapautusta tehtäisi, vaan Espanjan liiketulo verotettaisiin myös Suomessa. Jos verohuojennus jätettäisiin tekemättä, lisättäisiin lähdevaltiosta saatu tulo asuinvaltion tuloon ja verotus laskettaisiin tulojen yhteismäärästä. Taulukoita kaksi ja kolme vertailemalla voidaan huomata, että vapautusmenetelmää käyttämällä on kokonaisverorasitus huomattavasti alhaisempi kuin jos huojennusta ei tehtäisi lainkaan. (Saarinen 2016, 486.)

TAULUKKO 3. Esimerkki fiktiivisestä tilanteesta, jossa kaksinkertaista verotusta ei ole olemassa eikä huojennusta tehdä lainkaan (soveltaen Saarinen 2016, 486)

Valtio	Verokanta	Verotettava liiketulo	Verorasitus
asuinvaltio Suomi	20	240 000	48 000
lähdevaltio Espanja	25	56 000	14 000
Kokonaisverorasitus			62 000

4 KANSAINVÄLINEN VEROSUUNNITTELU

Verosuunnittelussa lähtökohtana on, että verot ovat yksi kustannus muiden joukossa ja että vero-seuraamuksiin voi vaikuttaa ennakoidusti ottamalla huomioon niihin vaikuttavat tekijät (Wikström ym. 2015, 89). Eri valtioiden verotukset saattavat erota keskenään, koska verotusta ei ole maailmanlaajuisesti tai edes EU-valtioiden välillä harmonisoitu, vaan se on maakohtaisten verolainsäädäntöjen sanelemaa. Tämän vuoksi veroprosenteissa on merkittäviä eroja ja jopa eri maiden verosopimusverkostot saattavat erota toisistaan. Erot maiden verotuksissa luovat mahdollisuuden verosuunnittelulle silloin, kun yritys aloittaa kansainvälisen toimintansa. Tärkeintä kansainvälisessä verosuunnittelussa on välttää kaksinkertaista verotusta, mutta suunnittelemalla voidaan myös minimoida verotusta, mikä tapahtuu huomioimalla kotivaltion ja lähdevaltioiden sisäiset lainsäädännöt ja maiden väliset verosopimukset. (Helminen 2016, 283; Helminen 2013, 557.)

Kansainvälisessä verosuunnittelussa merkittävässä asemassa on sellaisen valtion valinta, jonka kansallinen lainsäädäntö soveltuu parhaiten tiettyyn tarkoitukseen. Onkin kannattavaa käyttää maiden sisäisten lainsäädäntöjen eroja hyväksi, kun päätetään missä valtioissa toimintansa aloittaa. Suomen verotukselta vältytään pitkälti silloin, kun yhteisömuotoisen yhtiön johtopaikka sijoitetaan johonkin muuhun valtioon ja paras veroetu saadaan perustamalla yhtiö valtioon, jossa on matala verorasitus. On kuitenkin muistettava, että Suomen yhteisöverokanta on suhteellisen matala ja että verotus ei ole ainoa tekijä, jonka perusteella asuinvaltio valitaan, vaan siihen vaikuttavat monet muut tekijät, joiden huomioiminen on myös tärkeää. Toimintaa voi kuitenkin harjoittaa useamman yhtiön kautta, esimerkiksi perustamalla tytäryhtiön valtioon jossa on edullinen verosopimus ja sen välityksellä harjoittaa toimintaa kiinteästä toimipaikasta joka sijaitsee kolmannessa valtiossa, jossa taas on alhainen verokanta. (Helminen 2016, 583, 586; Helminen 2013, 567.)

Yhtenä osana kansainvälistä verosuunnittelua on päätös siitä, missä muodossa liiketoimintaa aletaan uudessa maassa harjoittaa. Vaihtoehtoina on toiminta, joka ei tee yrityksestä kohdevaltiossa verovelvollista, kuten esimerkiksi itsenäisen välittäjän kautta, muodostaa maahan verovelvollisen kiinteän toimipaikan tai perustaa itsenäisen tytäryhtiön. Yleisin tapa toimia ulkomailla on itsenäisen yhteisömuotoisen yhtiön perustaminen ja sellaisen toiminnan harjoittaminen, joka muodostaa kiinteän toimipaikan on ollut harvinaisempaa. Suurin syy tähän on se, että kiinteään toimipaikkaan liittyvät suuremmat verotukselliset ja juridiset epävarmuustekijät kuin itsenäiseen yhtiöön. On kuitenkin muistettava, että molempiin toimintamuotoihin liittyy omat hyödyt ja haitat. Toimintamuotoa

valittaessa kannattaa huomioida kohdemaan lisäksi esimerkiksi toiminnan laajuus, laatu, kesto ja riskit. On myös huomioitava toimintavaltion sisäinen lainsäädäntö ja valtioiden välinen verosopimus. (Helminen 2016, 588; Helminen 2017, 563.)

Toimintamuodon valinnassa on myös huomioitava se, mitä kaksinkertaisen verotuksen huojennusmenetelmää maiden välisessä verosopimuksessa sovelletaan. Jos menetelmänä on vapautusmenetelmä, ei toimintamuodon valinnalla ole suurta merkitystä, sillä tällöin toimintavaltio on ainoa, joka verottaa siellä syntynyttä tuloa ja kotivaltio jättää tulon verottamatta. Näin ollen edullisuusvertailu riippuu itsenäisten yhtiöiden ja kiinteiden toimipaikkojen verotuksen eroista kohdevaltiossa. Monissa maissa kyseisten toimintamuotojen verotus on hyvin samanlaista, mutta joissain maissa kiinteisiin toimipaikkoihin käytetty verokanta saattaa olla suurempi. (Helminen 2016, 588-589.)

Kun menetelmänä on hyvitysmenetelmä, merkitsee valinta kiinteän toimipaikan ja itsenäisen yhtiön välillä enemmän, sillä Suomessa kaksinkertainen verotus poistetaan hyvittämällä. Tämä pätee myös silloin, kun Suomella ei ole kohdemaan kanssa verosopimusta. Hyvitysmenetelmävaltiossa itsenäinen yhtiö kannattaa perustaa vain, mikäli valtiossa on alhainen verotus, sillä silloin se jää yhtiön ainoaksi verorasitukseksi, mutta myös alhaisen verotuksen maassa kiinteälle toimipaikalle verotus on aina ainakin Suomen verotuksen suuruinen. Silloin kun kohdemaassa on korkea verorasitus, ei toimintamuodolla ole suurta merkitystä, sillä lopullinen verorasitus on toimintavaltion verokannan mukaista. (Helminen 2013, 564.)

Muita huomioitavia seikkoja ovat voiton kotiutus ja se, onko tappiota mahdollista vähentää yrityksen verotuksessa. Kiinteästä toimipaikasta voiton voi pääosin kotiuttaa ilman veroseuraamuksia, mutta joissakin valtioissa voidaan periä voitonjaon lähdeveroon verrattavaa veroa. Sekä osingonsaajan että -jakajan asuinvaltiossa aiheutuu yleensä veroseuraamuksia silloin, kun voiton kotiuttaa ulkomailta sijaitsevasta tytäryhtiöstä, ellei pidetä huolta siitä, että voiton kotiuttamisen järjestely on suorasijoitusosinkoja koskevan verovapauden piirissä. Hyvä puoli ulkomailta sijaitsevassa kiinteässä toimipaikassa on se, että mikäli maiden välillä käytetään hyvitysmenetelmää, voidaan siitä kertyneet tappiot vähentää suomalaisen yhtiön verotuksessa. Suomen verotuksessa ei kuitenkaan voida vähentää ulkomailta sijaitsevan itsenäisen tytäryhtiön tappioita. Tämän vuoksi ulkomaantoinnin alussa saattaa olla edullisempaa käyttää kiinteää toimipaikkaa, mikäli tiedetään, että toiminta tulee alussa olemaan tappiollista, sillä kiinteän toimipaikan voi yhtiöittää myöhemmin. (Helminen 2013, 564-565.)

On myös muita verotuksesta riippumattomia seikkoja mitkä kannattaa huomioida toimintamuotoa valittaessa, kuten esimerkiksi riskialtis toiminta, jonka vuoksi kannattaa muodostaa tytäryhtiö, jolloin riskit kohdistuvat vain ulkomaille sijoitettuun pääomaan, ei itse emoyhtiöön. Kiinteän toimipaikan riskeistä taas yritys vastaa koko varallisuudellaan. Toisaalta kiinteän toimipaikan etuna on se, että sen perustamiseen ei tarvita minimipääomaa, jota taas tytäryhtiön perustamiseen vaaditaan. Varsinkin aloittavan liiketoiminnan kohdalla voivat tytäryhtiön aloituskustannukset olla suuremmat kuin kiinteän toimipaikan. Toimintamuotoa valittaessa tulee myös huomioida mahdollisen kiinteän toimipaikan tai itsenäisen tytäryhtiön lopettaminen, mikä on paljon yksinkertaisempaa toteuttaa kiinteän toimipaikan kohdalla. Tämän vuoksi kiinteä toimipaikka on parempi vaihtoehto silloin, kun harjoitetaan lyhytaikaista projektinomaista toimintaa. Jos taas kiinteä toimipaikka halutaan muuttaa tytäryhtiöksi, saattaa siitä koitua veroseuraamuksia silloin kun kohdamaa ei ole EU-valtio. (Helminen 2013, 564-565.)

4.1 Kiinteä toimipaikka

Yleensä kansainvälisessä verosuunnittelussa kannattaa ottaa huomioon se, muodostuuko ulkomailla tapahtuvalla toiminnalla kiinteä toimipaikka vai onko maassa mahdollista harjoittaa toimintaa ilman sitä. Valtoissa, joissa on ankarampi verorasitus kuin Suomessa, kannattaa pyrkiä mahdollisuuksien mukaan toimimaan ilman kiinteää toimipaikkaa. Toimintavaltioon ei synny kiinteää toimipaikkaa silloin, kun mikä tahansa kiinteän toimipaikan edellytys jää toteutumatta. Edellytykset eivät täyty esimerkiksi silloin, kun harjoitetaan toimintaa, joka on luonteeltaan valmistelevaa tai avustavaa tai kun itsenäinen edustaja toimii yhtiön välittäjä. (Helminen 2016, 588.)

Kansainvälisen yritysverotuksen peruskäsitteenä kiinteä toimipaikka koskee liiketulon verotusoikeuden määrittämisestä. OECD:n malliverosopimuksen 7 artikla sanoo, että liiketulo verotetaan pelkästään yrityksen asuinvaltiossa, mikäli yrityksellä ei ole kiinteää toimipaikkaa toisessa sopimusvaltiossa. Kun yritykselle on muodostunut kiinteä toimipaikka asuinvaltion ulkopuolelle, on sillä sopimusvaltiolla, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee, oikeus verottaa kyseisestä kiinteästä toimipaikasta kertynyttä liiketuloa. Koska kiinteä toimipaikka ei ole itsenäinen verosubjekti ei sillä itsessään ole omaa liiketuloa, vaan sieltä kertynyt tulo lasketaan osaksi yrityksen tuloa. Kun kiinteä toimipaikka sijaitsee ulkomailla, tulee sille verotuksen vuoksi suorittaa oma tuloslaskenta, eli tehdä kirjanpitoon erittely sen toimintaan kohdistuvista kustannuksista ja tuloista, jolloin voidaan kohdentaa todelliset ulkomaan nettotulot verotusta varten. (Wikström ym. 2015, 304; Äimä & Kujanpää 2013, 99; Bergmann, Greiner & Jaspers 2011, 187.)

Suurin osa Suomen solmimista verosopimuksista pohjautuu OECD:n malliverosopimukseen, jonka 5 artikla määrittää kiinteän toimipaikan käsitteen. Verosopimusten lisäksi Suomessa kiinteän toimipaikan määritelmä tulee Tuloverolain 13 a §:n mukaan, jossa on säädetty, että se on ”paikka, jossa elinkeinon pysyvää harjoittamista varten on erityinen liikepaikka tai jossa on ryhdytty erityisiin järjestelyihin, kuten paikka, jossa sijaitsee liikkeen johto, sivuliike, toimisto, teollisuuslaitos, tuotantolaitos, työpaja tai myymälä taikka muu pysyvä osto tai myyntipaikka.” Tuloverolain 13 a §:n määrittely kiinteästä toimipaikasta pätee silloin, kun asuin- ja lähdevaltio välillä ei ole verosopimusta (Saarinen 2016, 507).

4.2 Itsenäinen tytäryhtiö

Yhtiöllä on määräysvalta toiseen yhtiöön silloin, kun se omistaa yli puolet kyseisestä yrityksestä ja kun sillä on oikeus nimittää ja erottaa kohdeyrityksen hallituksen jäseniä tai kun se muutoin käyttää kohdeyrityksessä määräysvaltaa. Tällöin yrityksistä muodostuu konserni, jossa tytäryhtiö on emoyhtiön määräysvallan alaisena. (Kirjanpitolaki 1997/1336 5§; Osakeyhtiölaki 2006/624 12§.) Kyseessä on kuitenkin itsenäinen tytäryhtiö, koska vaikka se on osa konsernia ja emoyhtiön alainen, pidetään sitä verotuksessa itsenäisenä verosubjektina.

Kun kyseessä on maa jossa kustannukset ovat alhaiset ja jonka verotus on kevyempää kuin Suomessa, voidaan sinne perustaa itsenäinen tytäryhtiö, jonka tuloja ei lasketa mukaan emoyhtiön tuloihin, eikä näin ollen veroteta Suomessa lainkaan. Tytäryhtiö on sijaintivaltion lainsäädännön mukaisesti rekisteröity itsenäinen verosubjekti, jota verotetaan sen oman toiminnan tulon mukaan ainoastaan sijaintivaltiossa ja samalla se noudattaa kyseisen maan kirjanpitolainsäädäntöä. Ainoat vaikutukset emoyhtiön verotukseen ovat tytäryhtiöstä tulevat voiton tai tappion siirrot sekä siirtohinnoittelu. (Verohallinto 2015, viitattu 18.8.2017.)

Kustannukset, jotka johtuvat tytäryhtiön perustamisesta voidaan vähentää perustetun tytäryhtiön verotuksessa, siinä valtiossa, johon yhtiö perustetaan. Pääasiassa tytäryhtiön perustamisesta johtuneita kustannuksia ei voida vähentää emoyhtiön verotuksessa, sillä kyseessä on itsenäisen verosubjektin omat menot. Periaatteessa emoyhtiö voisi ottaa perustamismenot huomioon omassa verotuksessa, sillä kyseessä on sen tulonhankkimiseen tarkoitettut menot, jolloin kyseessä on uuden yhtiön hankintameno perustuvat menot. Tämä ei kuitenkaan ole tae siitä, että Verohallinto hyväksyy emoyhtiölle kyseisiä kuluja. (Helminen 2013, 236.)

5 KOHDEYRITYKSEN ULKOMAANTUOJEN VEROTUS

Opinnäytetyön tutkimushankkeena oli selvittää niiden neljän kohdemaan tuloverotus, joissa toimeksiantajayritys tulee lähitulevaisuudessa varmuudella toimimaan. Kyseiset neljä maata käsiteltiin opinnäytetyössä aakkosjärjestyksessä ja ne ovat Australia, Brasilia, Kanada ja Ukraina. Tarkoituksena oli saada selville kannattaako yrityksen tuloverotuksen kannalta toimia kohdemaissa itse muodostamalla kiinteä toimipaikka, perustaa tytäryhtiö vai myydä tuotteitaan ja teknologiaansa paikallisten itsenäisten välittäjien kautta. Lisäksi yritys on suunnitellut perustavansa tuotantolaitoksen kolmeen neljästä tutkittavasta maasta, joihin täten automaattisesti muodostuu kiinteä toimipiste. Kun yritykselle muodostuu kohdemaahan kiinteä toimipiste, kannattaa sen harkita itsenäisen tytäryhtiön perustamista, sillä joissakin tilanteissa ja joidenkin maiden kohdalla se voi olla kannattavampi vaihtoehto.

Mikään tutkittavista maista ei ole EU-valtio, mutta koska Suomi on, tulee sen noudattaa Euroopan Unionin asettamia oikeusohjeita sisäisessä lainsäädännössään. Suomella on tuloverotusta koskevat sopimukset kyseisten kohdemaiden kanssa ja työssä tarkasteltiin maakohtaisia sopimuksia eri tulojen kohdalla sekä kaksinkertaisen verotuksen poistomenetelmiä.

Suomen ja kunkin kohdevaltion välisistä verosopimuksista saatiin selville seuraavat asiat:

- Määritteen kotipaikasta tai sen kummassa maassa yhtiö on asuva
- Verosopimuksen käsitteet kiinteästä toimipaikasta
- Verotus eri tulolajien kohdalla
 - Kiinteästä omaisuudesta saatu tulo
 - Liiketulo
 - Osingoista, koroista ja rojalteista saatu tulo
 - Omaisuuden luovutuksesta saatu tulo
- Kuinka kaksinkertainen verotus poistetaan

Suomen Australian ja Kanadan kanssa solmimat verosopimukset pohjautuvat OECD:n malliverosopimukseen, mutta vaikka Brasilian ja Ukrainan kanssa solmitut verosopimukset eivät siihen suoranaisesti perustu, on se kuitenkin ollut osviittana niiden suunnittelussa. Tämän vuoksi verosopimukset eivät paljon toisistaan eroa, mutta on kuitenkin tärkeää tutustua jokaiseen sopimukseen erikseen, sillä pienet erot saattavat olla merkittäviä verotuksen kannalta.

5.1 Australia

Kohdeyrityksen on aluksi tarkoitus myydä teknologiaansa sekä viedä valmista tuotettaan Australiaan, mutta jatkossa maahan on aikomus perustaa oma tuotantolaitos (Toimeksiantaja, toimintasuunnitelma 26.5.2017). Idea on logistiikkakustannuksien kannalta hyvä, sillä yrityksellä on tarkoitus perustaa ensimmäiset tuotantolaitoksensa Euroopan maihin, joista jakelureitti Australiaan on pitkä. Lisäksi Australiassa sijaitsevasta tehtaasta on helppo kuljettaa tuotteita sen lähellä sijaiseviin kohtemaihin. Toiminta tulee siis suunnitelmien mukaan olemaan laajaa ja yritys olisi verovelvollinen Australiassa viimeistään siinä vaiheessa, kun suunniteltu tuotantolaitos perustettaisiin. Australiassa harjoitetaan paljon maataloutta, jonka vuoksi yrityksen teknologialle ja lopulliselle tuotteelle on varmasti kysyntää.

Suomen ja Australian välisen tuloverosopimuksen 4 artikla määrää kotipaikaksi Australian silloin kun henkilö on valtion verolainsäädäntöä sovellettaessa Australiassa asuva ja Suomen silloin kun sen lainsäädännön mukaan henkilö on Suomessa verovelvollinen, eli kun siellä sijaitsee liikkeen johtopaikka tai se on yrityksen rekisteröintipaikka. Samassa artiklassa sanotaan myös, että kaksiasumistilanteessa yrityksen kotipaikka on siinä maassa, jossa se on rekisteröity. Yhtiölle valtio ei ole kotipaikka, mikäli verovelvollisuus koskee ainoastaan kyseisen valtion lähteistä saatua tuloa. (SOPIMUS Suomen hallituksen ja Australian hallituksen välillä tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veronkiertämisen estämiseksi 91/2007.)

Maiden välisen verosopimuksen 5 artikla käsittää kiinteän toimipaikan kiinteänä liikepaikkana, josta yrityksen toimintaa harjoitetaan joko kokonaan tai osittain. Sopimuksen mukaan kiinteä toimipaikka tarkoittaa tärkeimmiltä osin yrityksen johtopaikkaa, sivuliikettä, toimistoa, tehdasta, työpajaa ja luonnonvarojen hyväksikäyttöön tai tutkimiseen tarkoitettua paikkaa sekä Australiassa sijaitseva maa- tai metsätalouteen käytettävä omaisuus. Kun yrityksen puolesta toimii edustaja, jolla on oikeus neuvotella ja tehdä sopimuksia yrityksen nimissä tai valmistaa yritykselle kuuluvia tavaroita katsotaan yrityksellä olevan maassa kiinteä toimipaikka. (SOPIMUS Suomen hallituksen ja Australian hallituksen välillä tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veronkiertämisen estämiseksi 91/2007.)

Verosopimuksen 5 artiklan mukaan kiinteä toimipaikka ei ole järjestely tai tavaravarasto, joka on pelkästään yrityksen tavaroiden näytteillä pitämistä, varastoimista ja luovuttamista varten tai tavaravaraston pitämistä pelkästään toisen yrityksen tekemää jalostamista tai muokkaamista varten.

Se ei myöskään ole kiinteä liikepaikka, joka on pelkästään tietojen keräämistä ja tavaroiden ostamista tai muuta avustavaa tai valmistelevaa toimintaa varten. Kiinteää toimipaikkaa ei myöskään sopimuksen 8 artiklan mukaan muodostu silloin, kun yrityksen puolesta toimii sellainen itsenäinen edustaja, välittäjä tai komissionääri, joka toimii säännönmukaisen liiketoimintansa rajoissa. (SOPIMUS Suomen hallituksen ja Australian hallituksen välillä tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veronkiertämisen estämiseksi 91/2007.)

5.1.1 Verotusmenettely Australiassa

Australiaan perustettu tytäryhtiö on maassa verovelvollinen sen kaikista tuloista, eli sekä Australiasta että ulkomailta saaduista tuloista. Mutta mikäli yritykselle muodostuu maahan pelkkä kiinteä toimipaikka, on se yleensä Australiassa verovelvollinen pelkästään siitä tulosta, jonka lähteenä kyseinen kiinteä toimipaikka on ollut, mutta vain silloin kun asuinvaltion ja Australian välillä on voimassa oleva verosopimus. (Australian Taxation Office 2016, viitattu 20.10.2017.)

Australiassa kiinteä toimipaikka määritetään tuloverolaissa paikaksi,

- jossa yritys harjoittaa liiketoimintaa edustajan välityksellä
- jossa yrityksellä on, tai jossa se käyttää tai asentaa huomattavaa koneistoa
- jossa yritys on osana rakennushanketta
- jossa tuotteet on tuotettu, kasattu, prosessoitu, pakattu tai jaettu, kun yritys myy tuotteita jotka se on tilannut toisen yrityksen tuottamina, kasattuina, pakattuina tai jaettuina ja jompikumpi näistä yrityksistä on osallinen toisen yrityksen hallintoon tai varallisuuteen tai joku toinen yritys on osallinen molempien yritysten hallintoon tai varallisuuteen

Kiinteäksi toimipaikaksi ei kuitenkaan lasketa paikkaa,

- jossa yritys ei harjoita liiketoimintaa muulla tavalla, kuin sellaisen välittäjän kautta, joka toimii kyseisen toiminnan komissiovälittäjänä, eikä saa muunlaista palkkiota kuin mitä juuri siitä toiminnasta tulee saada
- jossa yritys toimii välittäjän kautta, jolla:
 - ei ole oikeutta neuvotella tai tehdä sopimuksia yrityksen puolesta
 - oikeudet tilauksien tekoon yrityksen puolesta rajoittuvat vain siinä maassa sijaitseviin tuotteisiin, mutta välittäjä ei kuitenkaan tee tilauksia säännöllisesti
- jossa muuten ei harjoiteta liiketoimintaa vaan yrityksen on tarkoitus pelkästään ostaa kauppatavaraa

(Australian Government 2016, viitattu 18.8.2017.)

Australian ja Suomen välisen verosopimuksen 2 artiklan mukaan sopimusta sovelletaan Australiassa tuloveroon sekä resurssiveroon, jonka määrätään öljyvarojen hyväksikäyttöön ja tutkimiseen rannikoiden ulkopuolisten hankkeiden kohdalla. Samassa sopimuksessa on 6-13 artiklat tulojen verottamisesta, jotka määrittävät sen, kummalla valtiolla on oikeus verottaa mitään tulotyyppiä. Artiklat sisältävät muun muassa liiketulon, maksettujen osinkojen, korkojen ja rojaltien sekä kiinteästä omaisuudesta ja omaisuuden luovutuksesta saadun tulon verotuksen. (SOPIMUS Suomen hallituksen ja Australian hallituksen välillä tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veronkiertämisen estämiseksi 91/2007.) Taulukosta 4 selviää Australian oikeudet verottaa erilaisia tulotyyppiä.

TAULUKKO 4. Suomen ja Australian välisen verosopimuksen mukainen verotus Australiassa

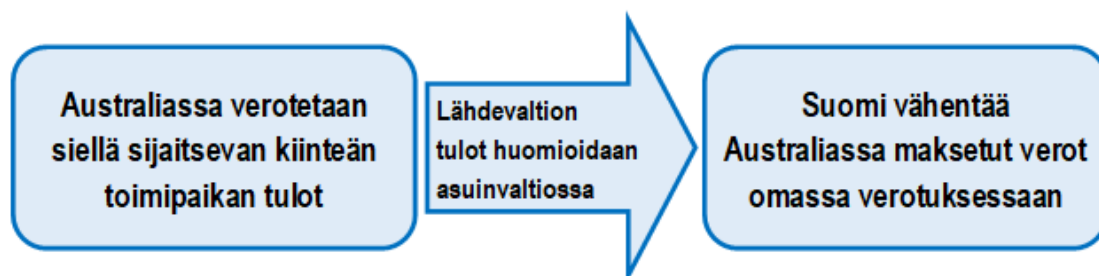
Tulotyyppi	Verotus tapahtuu Australiassa
Kiinteästä omaisuudesta saatu tulo	– Australiassa sijaitsevasta kiinteästä omaisuudesta saatu tulo, kuten esimerkiksi vuokratulo
Liiketulo	– Kiinteään toimipaikkaan kuuluva liiketulo verotetaan Australiassa ja siitä saa vähentää kiinteästä toimipaikasta johtuvat menot
Osinkotulo	– Voidaan verottaa Australian lainsäädännön mukaan, mutta on kuitenkin tilanteesta riippuen enintään joko 5 tai 15 prosenttia osingon yhteismäärästä
Korkotulo	– Mahdollinen verotus ei saa ylittää 10 prosenttia koron kokonaismäärästä – Kiinteää toimipaikkaa rasittavaa korkoa on oikeus verottaa
Rojaltitulo	– Rojalteista voidaan verottaa enintään 5 prosenttia rojalтин kokonaismäärästä
Omaisuuden luovutuksesta saatu tulo	– Maassa sijaitsevan kiinteän omaisuuden luovutuksesta sekä kiinteään toimipaikkaan kuuluvan liikeomaisuuden luovutuksesta tai jonkin yksikön osakkeista saatu tulo

Tämänhetkinen yhteisöverokanta Australiassa on pienille yhtiöille 27,5 prosenttia ja muille yhtiöille 30 prosenttia. On tehty ehdotus, jonka mukaan verokanta laskisi viisi prosenttiyksikköä ja olisi 25 prosenttia tulovuoteen 2026/27 mennessä. Kuitenkin lähitulevaisuudessa ei Australian yhteisöverokantaan muutosta ole tiedossa, joten yrityksen tulee varautua huomattavasti korkeampaan vero-

kantaan kuin se mikä Suomessa on. Australiassa ei ole erikseen valtion tai kunnallisia tuloverotuksia. Muita veroja ovat muun muassa tavaroiden ja palveluiden vero, jonka verokanta on 10 prosenttia sekä maahantuonnin yhteydessä tullimaksut, joiden verokanta on enintään 5 prosenttia. (Australian Taxation Office 2017, viitattu 20.10.2017; PwC 2017a-b, viitattu 22.10.2017.)

5.1.2 Australian tulojen verotus Suomessa

Suomessa Australiasta saatujen tulojen verotukseen vaikuttavat toiminnan muoto Australiassa, eli toimitaanko maassa tytäryhtiönä vai kiinteänä toimipaikana sekä maiden välinen verosopimus, sillä Suomella on asuinvaltiona oikeus verottaa kaikkia yrityksen ulkomailta saatuja kiinteiden toimipaikkojen tuloja, ellei verosopimuksissa toisin säädetä. Tytäryhtiö on itsenäisenä verosubjektina verovelvollinen pelkästään Australiassa, eikä Suomella ole siihen verotusoikeutta, ellei kyseessä ole esimerkiksi voitonsiirto, joka tietyissä tilanteissa on molemmissa valtioissa verotettavaa. Mikäli yritys päättää toimia Australiassa itsenäisen välittäjän kautta tai jollain muulla tavalla, mikä ei muodosta kiinteää toimipaikkaa, verotetaan Australiasta saatuja tuloja pelkästään Suomessa, jossa ne otetaan mukaan yrityksen kirjanpitoon ulkomaantuloina. Koska Australia on jo verottanut siellä sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta saatuja tuloja, on Suomella velvollisuus poistaa kaksinkertainen verotus kyseisistä tuloista.



KUVIO 3. Australiaan muodostuneen kiinteän toimipaikan tulot huomioidaan Suomen verotuksessa

Maiden välisen verosopimuksen 22.2 artikla määrää kaksinkertaisen verotuksen poistettavaksi kotivaltiossa Suomessa silloin, kun yritys saa lähdevaltiosta Australiasta siellä verosopimuksen ja paikallisen lainsäädännön mukaan verotettavaa tuloa. Huojennus tehdään vähentämällä yrityksen kotivaltion verosta lähdevaltioon maksettua veroa vastaava määrä, jonka on laskettava saman tulon perusteella kuin Suomen vero laskettaisiin. Verosopimuksen 22.2 artikla myös määrää, että mikäli sopimuksen mukaan Suomessa asuvan yhtiön tulo vapautetaan kotivaltiossa verosta, voi Suomi kuitenkin ottaa huomioon kyseisen tulon määrätessään muista tuloista suoritettavaa veroa. Vero vapautetaan Suomessa silloin, kun suomalainen yhtiö omistaa vähintään 10 prosenttia sille

osinkoa maksavan Australiassa asuvan yhtiön äänimäärästä. (SOPIMUS Suomen hallituksen ja Australian hallituksen välillä tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veronkiertämisen estämiseksi 91/2007.)

Verosopimuksen mukaan Suomella on oikeus verottaa osingosta, koroista ja rojalteista, joiden maksavan yhtiön kotipaikka on Australiassa ja sen etuudenomistajan kotipaikka on Suomessa, ellei toimintaa harjoiteta kiinteästä toimipaikasta, jolloin tulo verotetaan Australiassa. Joitakin luovutuksesta johtuvia pääomatuloja voidaan verottaa Suomessa, ellei maiden välisen verosopimuksen 13 artikla omaisuuden luovutuksesta toisin määrää. (SOPIMUS Suomen hallituksen ja Australian hallituksen välillä tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veronkiertämisen estämiseksi 91/2007.)

5.2 Brasilia

Brasiliaan on myös tarkoitus aluksi viedä muissa maissa tuotettua tuotetta sekä myydä muille yrityksille teknologiaa ja vasta myöhemmin perustaa oma tuotantolaitos (Toimeksiantaja, toimintasuunnitelma 26.5.2017). Australian tavoin Brasiliassa harjoitetaan runsaasti maataloutta ja sen lisäksi Brasilia on sijaintinsa vuoksi hyvä jakelukeskus ajatellen naapurimaita, kuten Argentiinaa, jossa maatalous on myös tärkeänä osana maan taloutta. Brasilian talous on yksi maailman suurimmista ja vaikka se koki suuria ongelmia parin viime vuoden aikana, on talouden kuitenkin ennustettu elpyvän. Yhtenä Brasilian ongelmista ja talouden kasvuesteistä on korkea henkilö- ja yritysverotus. (PwC 2017c, viitattu 24.10.2017.)

Suomen ja Brasilian välisen verosopimuksen 4 artikla sanoo, että sopimusvaltiossa asuva henkilö tarkoittaa henkilöä, joka on kyseisen valtion lainsäädännön mukaan siellä verovelvollinen, jos siellä sijaitsee liikkeen tosiasiallinen johto tai jonkin vastaavan seikan nojalla. Mikäli yhteisö on molemmissa valtioissa asuva henkilö, on sopimusvaltioiden keskinäisin sopimuksin ratkaistava asia ja päätettävä, kuinka sopimusta sovelletaan tällaisessa tilanteessa. (SOPIMUS Suomen tasavallan ja Brasilian liittotasavallan välillä tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veronkiertämisen estämiseksi 92/1997.)

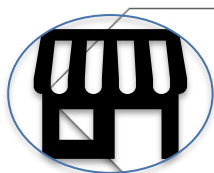
Kiinteällä kotipaikalla tarkoitetaan maiden välisen verosopimuksen 5 artiklassa paikkaa, josta liike-toimintaa harjoitetaan joko osittain tai kokonaan, erityisesti yrityksen johtopaikkaa, sivuliikettä, toimistoa, tehdasta, työpajaa sekä sellaista paikkaa josta otetaan luonnonvaroja. Edustaja lasketaan

kiinteäksi toimipaikaksi silloin, kun se sopimusvaltiossa tekee yrityksen puolesta sopimuksia, ellei toiminta rajoitu alla mainittaviin toimiin, joiden vuoksi kiinteää toimipaikkaa ei muodostu. (SOPIMUS Suomen tasavallan ja Brasilian liittotasavallan välillä tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi 92/1997.)

Kyseessä ei ole 5 artiklan mukaan kiinteä toimipaikka, mikäli järjestely tai tavaravarasto on tarkoitettu pelkästään tavaroiden varastoimiseen, näytteillä pitämiseen ja luovuttamiseen. Ei myöskään silloin, kun tavaravarasto on sellaista jalostamista ja muokkaamista varten, joka tapahtuu toisen yrityksen toimesta tai kyseessä on liikepaikka, joka on tarkoitettu yritykselle pelkästään tietojen keräämistä ja tavaroiden ostamista sekä valmistelevaa tai avustavaa toimintaa varten. Kiinteäksi toimipaikaksi ei myöskään lasketa itsenäistä edustajaa joka toimii säännönmukaisen liiketoimintansa rajoissa. (SOPIMUS Suomen tasavallan ja Brasilian liittotasavallan välillä tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi 92/1997.)

5.2.1 Verotusmenettely Brasiliassa

Oikeushenkilö katsotaan Brasilian lainsäädännön mukaan asukkaaksi silloin kuin sen on yhtiötetty maassa ja se on verovelvollinen silloin, kun sen pääkonttori sijaitsee Brasiliassa. Maan lainsäädäntö ei tunne termiä kiinteä toimipaikka, vaan siinä verovelvollisuus perustuu niin kutsuttuun veronalaiseen läsnäoloon. Yleensä ulkomaalaista yhteisöä pidetään veronalaisesti läsnäolevana silloin, kun se harjoittaa liiketoimintaa joko kiinteästä liikepaikasta tai sellaisen välittäjän välityksellä, jolla on oikeus Brasiliassa tehdä sopimuksia ulkomaalaisen yrityksen puolesta. (PwC 2017d, viitattu 20.10.2017.)



Yhteisöllä on Brasiliassa kiinteä liikepaikka, josta se harjoittaa toimintaa



Yhteisöllä on Brasiliassa välittäjä, jolla on oikeus maassa tehdä sopimuksia yrityksen puolesta

KUVIO 4. Ulkomaalaisen yhteisön verovelvollisuuden muodostuminen Brasiliassa

Brasilian ja Suomen välisen verosopimuksen 2 artikla sanoo, että Brasilian veroista sopimuksessa sovelletaan liittovaltion tuloveroa. Saman verosopimuksen 6-13 artiklat määräävät verotusoikeuden maiden välillä silloin, kun on pelkona, että väärä maa verottaisi jotain tiettyä tuloa, sekä poistaa kaksinkertaisen verotuksen mahdollisuuden. (SOPIMUS Suomen tasavallan ja Brasilian liittotasavallan välillä tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi 92/1997.) Taulukko 5 näyttää Brasilian verotusoikeuden eri tulotyypeille.

TAULUKKO 5. Suomen ja Brasilian välisen verosopimuksen mukainen verotus Brasiliassa

Tulotyyppi	Verotus tapahtuu Brasiliassa
Kiinteästä omaisuudesta saatu tulo	– Brasiliassa sijaitsevasta kiinteästä omaisuudesta saatu tulo
Liiketulo	– Brasiliassa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan kuuluvan tulon osasta, josta voidaan vähentää kiinteästä toimipaikasta johtuvat menot, kuten johtamisen ja yleisen hallinnon kustannukset
Osinkotulo	– Vero saa olla maksimissaan 10 prosenttia osingon kokonaismäärästä, mutta mikäli Brasiliassa on kiinteä toimipaikka, verotetaan osinkoa liiketulona
Korkotulo	– Vero saa olla enintään 10 prosenttia koron kokonaismäärästä, paitsi mikäli korko on Brasiliassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan liiketuloa
Rojaltitulo	– Vero saa olla tilanteesta riippuen enintään joko 10, 15 tai 25 prosenttia rojaltin kokonaismäärästä
Myyntivoitto	– Brasiliassa sijaitsevasta kiinteästä omaisuudesta ja osakkeista tai muiden yhtiöosuuksien luovutuksesta johtuva myyntivoitto – Omaisuuden ollessa osa Brasiliassa sijaitsevaa kiinteää toimipaikkaa, ei myyntivoittoa veroteta vaan se on osa kiinteän toimipaikan liiketuloa

Yhteisöjä Brasiliassa verotetaan pelkästään liittovaltion tasolla, eli siellä ei ole kuntatasoista verotusta. Brasilian yhteisöverokannan suuruus riippuu paljolti siitä, kuinka suuret tulot yrityksellä verovuoden aikana on. Tämänhetkinen yhteisöverokanta on enintään 34 prosenttia ja se koostuu seuraavista veroista ja lisämaksuista:

- yhteisötuloverokanta, jonka suuruus on 15 prosenttia

- sosiaalimaksu, jonka suuruus on 9 prosenttia
- mikäli yrityksen verovuoden aikainen verotettava tulo on yli 240 000 Brasilian realia eli noin 69 000 euroa, joutuu yritys maksamaan 10 prosentin suuruisen lisämaksun

(PwC 2017e, viitattu 28.10.2017.)

Brasiliassa on myös muita toimintaan vaikuttavia veroja, kuten tuontivero jonka verokanta on yleensä noin 10–20 prosenttia, kuitenkin enintään 35 prosenttia. Lisäksi yrityksiltä peritään joitakin sosiaaliveroja. Myyntivoittoa maassa verotetaan progressiivisesti ja sen verokanta myyntivoiton suuruudesta riippuen on 15–22,5 prosenttia. Brasilian verotukseen vaikuttavia vähennyksiä ovat muun muassa poistot sekä tutkimus- ja kehittämiskustannukset, nettopääoman korot, joissakin tapauksissa luottotappiot sekä siirretyt verotappiot. Viiden ensimmäisen toimintavuoden aikana yrityksellä saattaa olla mahdollisuus vähentää verotuksessa startup-kustannuksia uuden yrityksen toiminnan aloittamisen vuoksi. (PwC 2017f, viitattu 28.10.2017; PwC 2017g, viitattu 31.10.2017; PwC 2017h, viitattu 2.11.2017.)

5.2.2 Brasilian tulojen verotus Suomessa

Brasiliasta saatujen tulojen verotus Suomessa riippuu siitä, miten kohdemaassa harjoitetaan toimintaa. Jos kyseessä on itsenäisenä verosubjektina oleva tytäryhtiö, ei sen tuloja veroteta Suomessa lainkaan, muutoin kuin voitonsiirron kohdalla. Mikäli Brasiliaan muodostuu kiinteä toimipaikka, pitää kaksinkertainen verotus poistaa Suomessa.

Brasilian ja Suomen välisen verosopimuksen 22.2 artikla määrää kaksinkertaisen verotuksen poistamisen Suomessa silloin, kun yhtiö saa Brasiliassa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta tuloa. Poisto tehdään vähentämällä yhtiön tulosta suoritettavasta verosta sen verran, kuin Brasiliassa on tulosta veroa maksettu. Vähennystä ei kuitenkaan saa tehdä suurempana, kuin Brasiliassa on tulolle veroa maksettu ja kuin Suomessa veroa kyseiselle tulolle maksettaisiin. (SOPIMUS Suomen tasavallan ja Brasilian liittotasavallan välillä tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi 2/1997.)

Silloin kun Suomessa sijaitsevan yhtiön tulo on maiden välisen verosopimuksen mukaan vapautettu verosta kotimaassaan, voi Suomi kuitenkin ottaa huomioon verosta vapautetun tulon silloin, kun se määrää yhtiön muusta tulosta suoritettavaa veroa. Mikäli Suomessa asuva yhtiö saa osinkoja Brasiliassa asualta yhtiöltä, vapautuu maksettu osinko Suomen verosta silloin, kun osingon

maksavan yhtiön äänimäärästä on saajan välittömässä hallinnassa vähintään 10 prosenttia. Brasiliassa osingosta verotetaan 15 prosentin verokannalla ja koroista sekä rojalteista 25 prosentin verokannalla. (SOPIMUS Suomen tasavallan ja Brasilian liittotasavallan välillä tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi 92/1997.)

Maiden välisen verosopimuksen mukaan Suomella on oikeus verottaa kotimaisen yrityksen Brasiliasta saatuja osinkoja, korkoja ja rojalteja, ellei kyseessä ole Brasiliassa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta tulleita tuloja, jotka lasketaan kyseisen toimipaikan liiketuloiksi. Joitakin myyntivoittoja voidaan joissakin tapauksissa verottaa molemmissa maissa. (SOPIMUS Suomen tasavallan ja Brasilian liittotasavallan välillä tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi 92/1997.)

5.3 Kanada

Kanada on neljästä tutkittavasta maasta ainoa, johon yritys ei ole suunnitellut perustavansa tuotantolaitosta, vaan sinne valmiiksi tuotettu tuote kuljetettaisiin naapurimaasta Yhdysvalloista (Toimeksiantaja, toimintasuunnitelma 26.5.2017). Se miten kiinteä toimipaikka Kanadan lainsäädännön ja maiden välisen verosopimuksen mukaan käsitetään, on tärkeä tietää siinä vaiheessa, kun yritys suunnittelee maassa toimintansa aloittamista. Kanadassa on myös tärkeää muistaa, että verotus vaihtelee eri provinssien kohdalla, jolloin aluekohtaisiin verotusmääräyksiin kannattaa tutustua ja selvittää, kuinka verotus poikkeaa toisistaan eri provinssissa. Maassa on useampia tuloveroja koskevia lakeja, sillä ne ovat joko valtakunnallisia tai provinssikohtaisia.

Suomen ja Kanadan solmiman verosopimuksen 4 artiklan mukaan yhtiö on sopimusvaltiossa asuva henkilö silloin, kun se on kyseisen valtion lainsäädännön mukaan siinä valtiossa verovelvollinen liikkeen johtopaikan tai jonkin muun sellaisen seikan perusteella. Yhtiö ei kuitenkaan ole sopimusvaltiossa asuva henkilö, mikäli se on kyseisessä valtiossa verovelvollinen perustuen vain siellä sijaitsevista lähteistä saatuun tuloon. Kaksoisasumistilanteessa yhtiö asuu siinä valtiossa, jossa se on rekisteröity tai jollain muulla tavalla muodostettu. (SOPIMUS Suomen ja Kanadan välillä tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi 2/2007.)

Suomen ja Kanadan välinen verosopimus määrittää kiinteän toimipaikan 5 artiklassa kiinteäksi toimipaikaksi, josta yrityksen toimintaa harjoitetaan joko kokonaan tai osaksi ja verosopimus käsittää

sen erityisesti yrityksen johtopaikaksi, sivuliikkeeksi, toimistoksi, tehtaaksi ja työpajaksi. Jos sopimusvaltiossa toimii yrityksen puolesta edustaja, jolla on oikeus tehdä sopimuksia yrityksen puolesta, katsotaan yrityksellä olevan kiinteä toimipaikka. Poikkeuksena kuitenkin toiminta, joka rajoittuu alla mainittuun toimintaan, joka ei muodosta kiinteää toimipaikkaa. (SOPIMUS Suomen ja Kanadan välillä tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi 2/2007.)

Kiinteäksi toimipaikaksi ei verosopimuksessa lueta paikkaa, jossa ainoastaan varastoidaan, pidetään näytteillä ja luovutetaan yritykselle kuuluvia tavaroita, eikä myöskään tavaravarastoa, jossa tapahtuu muokkaamista ja jalostamista toisen yrityksen toimesta. Kiinteäksi toimipaikaksi ei lasketa sellaista kiinteää liikepaikkaa, jota pidetään pelkästään tavaroiden ostamista ja tietojen keräämistä sekä muunlaista valmistelevaa tai avustavaa toimintaa varten. Mikäli kyseessä on itsenäinen edustaja, joka toimii säännönmukaisen liiketoimintansa rajoissa, ei kiinteää toimipaikkaa muodostu. (SOPIMUS Suomen ja Kanadan välillä tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi 2/2007.)

5.3.1 Verotusmenettely Kanadassa

Kanadaan perustettu tytäryhtiö on siellä verovelvollinen, mutta Suomessa ei. Mikäli maahan muodostuu kiinteä toimipiste, on siitä tuleva tulo Kanadassa veronalaista ja Suomi poistaa kaksinkertaisen verotuksen omassa verotuksessaan. Kiinteä toimipiste on Kanadan lainsäädännön mukaan maakunnassa sijaitseva yhtiön pysyvä liikepaikka, joka voi olla toimisto, sivuliike, tehdas, työpaja, varasto, öljynporauskaivo tai kaivos. Mikäli yrityksellä ei ole pysyvää liikepaikkaa, on kiinteä toimipaikka se paikka, josta yritys harjoittaa toimintaansa. Jos yritys toimii jostain tietystä paikasta työntekijän tai välittäjän kautta, katsotaan tämän paikan olevan kiinteä toimipaikka, mikäli työntekijällä tai välittäjällä on oikeus tehdä yrityksen puolesta sopimuksia ja jos hänellä on varasto sellaisille yrityksen omistamille tuotteille, joita yritys toimittaa tilauksien mukaan. (Government of Canada 2017a, viitattu 4.11.2017.)

Suomen ja Kanadan välisen verosopimuksen mukaan Kanadassa sopimuksen piiriin kuuluu tuloverot. Sopimuksen 6-13 artiklat säätävät tulotyyppikohtaisen verotuksen maiden välillä, eli määräävät kummalla maalla on missäkin tilanteessa oikeus verottaa mitään tuloa. (SOPIMUS Suomen ja Kanadan välillä tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi 2/2007.) Taulukossa 6 on esillä tulotyyppikohtaisesti Kanadan verotusoikeus.

TAULUKKO 6. Suomen ja Kanadan välisen verosopimuksen mukainen verotus Kanadassa

Tulotyyppi	Verotus tapahtuu Kanadassa
Kiinteästä omaisuudesta saatu tulo	– Kanadassa sijaitsevasta kiinteästä omaisuudesta saatu tulo, joka on esimerkiksi tavaravaraston vuokraamisesta
Liiketulo	– Kanadassa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta tuleva tulo, josta saa vähentää kyseisestä kiinteästä toimipaikasta johtuneet menot – Tulo ei kuitenkaan kuulu kiinteään toimipaikkaan pelkästään siksi, että toimipaikka ostaa tavaroita yhtiön nimissä
Osinkotulo	– Voidaan verottaa Kanadan lainsäädännön mukaan tilanteesta riippuen joko 5 tai 15 prosenttia osingon kokonaismäärästä – Kun kyseessä on Kanadassa sijaitseva kiinteä toimipaikka, verotetaan osinko sen liiketulona, mikäli osingon katsotaan sellaista olevan
Korkotulo	– Korkotuloa voidaan verottaa enintään 10 prosenttia kokonaismäärästä, mikäli tuloa ei lasketa Kanadassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan liiketuloksi
Rojaltitulo	– Rojaltituloa saatetaan verottaa maksimissaan 10 prosenttia rojaltilin kokonaismäärästä, ellei rojaltitulo johdu Kanadassa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta, jolloin se on kiinteän toimipaikan liiketuloa
Myyntivoitto	– Kanadassa sijaitsevan kiinteän omaisuuden luovutuksesta sekä kiinteän toimipaikan irtaimen tai kiinteän omaisuuden luovutuksesta johtuva myyntivoitto

Kanadassa valtion yhteisötuloverokanta koostuu niin sanotusti kolmesta eri kerroksesta. Perusverokanta on 38 prosenttia verotettavasta tulosta, mutta laskee valtion veronvähennysten jälkeen ollen 28 prosenttia, kun taas lopullinen nettoverokanta on yleisien vähennyksien jälkeen 15 prosenttia. Matalan liikevaihdon yrityksille nettoyhteisötuloverokanta on 10,5 prosenttia. Kanadassa ei ole pelkästään valtion yhteisötuloveroa vaan on olemassa myös provinssikohtaiset ja alueelliset yhteisöverokannat, jotka poikkeavat toisistaan ja yhteisöverokannan suuruus riippuu siitä, millä alueella toimintaa harjoitetaan. Kun maassa on kiinteä toimipaikka tai tytäryhtiö, tulee provinssikohtaisen ja alueellisen tuloveron laskea valtion tuloveron lisäksi. Pääasiallisesti provinssilla ja alueilla on kaksi verokantaa, joista ensimmäinen on pienille yrityksille, joilla on matala liikevaihto sekä toi-

nen, suurempi verokanta, muille korkeamman liikevaihdon omaaville yrityksille. Pienempi verokanta on alueesta riippuen 0–4,5 prosenttia ja suurempi verokanta 11–16 prosenttia. (Government of Canada 2017a-d, viitattu 4.11.2017.)

TAULUKKO 7. Kanadan provinssi- ja aluekohtaiset verokannat poissulkien Quebecin ja Albertan (Government of Canada 2017a, viitattu 4.11.2017)

Provinssi tai alue	Matalampi verokanta (%)	Korkeampi verokanta (%)
Newfoundland ja Labrador	3	15
Nova Scotia	3	16
Prinssi Edwardin saari	4,5	16
Ontario	4,5	11,5
Manitoba	0	12
Saskatchewan	2	12
Brittiläinen Kolumbia	2,5	11
Nunavut	4	12
Luoteisterritoriot	4	11,5
Yokun	3	15

5.3.2 Kanadan tulojen verotus Suomessa

Kun Kanadassa sijaitsee suomalaisen yhtiön määräysvallan alla oleva kiinteä toimipaikka, poistetaan kaksinkertainen verotus Suomessa. Maiden välisen verosopimuksen 21.2 artiklan mukaan Suomessa asuvan yhtiön Kanadalaisesta lähteestä saatu tulo, joka on jo Kanadan lainsäädännön mukaan siellä verotettu, vähennetään Suomen verosta Kanadan veron suuruinen määrä, joka on laskettu tulosta, joka on saman suuruinen kuin se tulo, jonka perusteella Suomen vero lasketaan. Vaikka sopimus määräisi Suomessa asuvan yhtiön tulon vapautetuksi verosta Suomessa, on Suomessa kuitenkin oikeus laskea mukaan verosta vapautettu tulo silloin, kun se määrää kyseisen yhtiön muusta tulosta suoritettavaa veroa. Osinko vapautetaan Suomessa verosta silloin, kun se mak-

setaan Suomessa asuvalle yhtiölle Kanadassa asuvasta yhtiöstä, jonka äänimäärästä saaja välittömästi omistaa ainakin 10 prosenttia. (SOPIMUS Suomen ja Kanadan välillä tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi 2/2007.)

Suomen ja Kanadan välisen verosopimuksen mukaan Suomella saattaa olla oikeus verottaa Kanadasta maksettavaa osinkoa, korkoa sekä rojaltia, mutta vain mikäli kyseessä ei ole siellä sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta johtuva tulo. Pääsääntöisesti kyseiset tulot kuitenkin vapautuvat Suomen verotuksesta. (SOPIMUS Suomen ja Kanadan välillä tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi 2/2007.)

5.4 Ukraina

Ukraina kuuluu niihin maihin, joihin yrityksellä on Suomen jälkeen suunnitteilla perustaa tuotantolaitos ensimmäisenä (Toimeksiantaja, toimintasuunnitelma 26.5.2017). Tämän vuoksi Ukrainassa tulee olemaan kiinteä toimipaikka tai jopa tytäryhtiö heti toiminnan alkumetreillä. Ukrainassa on kuitenkin otettava huomioon siellä vallitseva kriisi, joka saattaa vaikuttaa yrityksen toimintaan maassa. Onkin tärkeää huomioida maan tilanne ennen kuin päätetään missä muodossa toimintaa aletaan harjoittaa, sillä kiinteä toimipaikka on helpompi lopettaa kuin tytäryhtiö. Kriisistä huolimatta Ukrainaa pidetään kannattavana sijoituskohteena, sillä sen suurimpana kilpailuvalttina on edullinen ja osaava työvoima sekä resurssit. (PwC 2017i, viitattu 26.10.2017).

Kotipaikka määräytyy samalla tavalla kuin Brasilian kohdalla. Suomen ja Ukrainan välisen verosopimuksen 4 artikla määrää sopimusvaltiossa asuvaksi henkilöksi yhtiön, joka on liikkeen johtopaikan, rekisteröimispaikan tai muun vastaavan seikan perusteella sopimusvaltion lainsäädännön mukaan verovelvollinen. Tämä ei kuitenkaan koske yhtiötä, joka on kyseisessä valtiossa verovelvollinen vain siellä sijaitsevasta lähteistä saadun tulon ja siellä sijaitsevan varallisuuden nojalla. Jos yhtiö asuu molemmissa sopimusvaltioissa, pidetään sitä siinä valtiossa asuvana, jossa sen jokapäiväinen toimeenpaneva johto sijaitsee. (SOPIMUS Suomen tasavallan hallituksen ja Ukrainan hallituksen välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi 82/1995.)

Suomen ja Ukrainan välinen verosopimus määrittää 5 artiklassa kiinteäksi toimipaikaksi kiinteän liikepaikan, josta yhtiön toimintaa harjoitetaan joko osittain tai kokonaan. Kiinteä toimipaikka käsit-

tää maiden välisen verosopimuksen perusteella erityisesti yrityksen johtopaikkaa, sivuliikettä, toimistoa, tehdasta, työpajaa sekä paikkaa, jota käytetään myyntipaikkana. Mikäli yrityksen puolesta toimii edustaja, muodostaa tämä henkilö yritykselle kiinteän toimipaikan silloin, kun hänellä on valtuudet tehdä yrityksen nimissä sopimuksia, lukuun ottamatta sellaiseen toimintaan, jota tässä kappaleessa ei pidetä kiinteänä toimipaikkana. Yrityksellä voi myös olla edustaja, jolla ei ole valtuuksia tehdä yrityksen puolesta sopimuksia, mutta pitää sopimusvaltiossa tavaravarastoa, josta säännöllisesti luovuttaa yrityksen puolesta tavaroita. (SOPIMUS Suomen tasavallan hallituksen ja Ukrainan hallituksen välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi 82/1995.)

Kiinteäksi toimipaikaksi ei maiden välisen verosopimuksen 5 artiklassa lasketa järjestelyjä, jotka tapahtuvat pelkästään yrityksen tavaroiden varastoimista, näytteillä pitämistä ja luovuttamista ajatellen. Eikä myöskään tavaravaraston pitämistä edellä mainituille toiminnoille tai toisen yrityksen toimesta tapahtuvaa jalostamista sekä muokkaamista varten. Kiinteä toimipaikka ei myöskään ole kiinteä liikepaikka, jota pidetään pelkästään tietojen keräämistä tavaroiden ostamista tai muuta valmistelevaa tai avustavaa toimintaa varten. Mikäli yrityksen puolesta toimiva välittäjä, komissionööri tai muu itsenäinen edustaja toimii säännönmukaisen liiketoimintansa rajoissa, ei yrityksellä katsota olevan sopimusvaltiossa kiinteää toimipaikkaa. (SOPIMUS Suomen tasavallan hallituksen ja Ukrainan hallituksen välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi 82/1995.)

5.4.1 Verotusmenettely Ukrainassa

Aivan kuten muissakin valtioissa, on tytäryhtiö Ukrainassa itsenäinen verosubjekti ja näin ollen sitä verotetaan ainoastaan Ukrainassa. Ulkomaalainen yritys on Ukrainassa verovelvollinen silloin kun sinne muodostuu kiinteä toimipaikka. Ukrainan lainsäädännössä kiinteä toimipaikka määräytyy paljolti samalla tavalla kuin OECD:n malliverosopimuksessa. Toisessa valtiossa asuvan yhtiön Ukrainassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan katsotaan oleva pysyvä liikepaikka jonka kautta yhtiö harjoittaa toimintaa Ukrainassa. Kiinteitä toimipaikkoja ovat muun muassa johtopaikka, sivuliike ja toimisto. Kiinteänä toimipaikkana ei pidetä sellaista ukrainalaista itsenäistä välittäjää, joka harjoittaa tavanomaista liiketoimintaansa. Kuitenkin Ukrainan verohallinto saattaa tulkita termiä liiketoiminta hyvin laajasti ja yrittää asettaa verovelvolliseksi sellaisen yhtiön jolla ei ole maassa kiinteää toimipaikkaa. Tämän kuitenkin estää maiden väliset verosopimukset, joita veroviranomaisten on noudatettava. (PwC 2017j, viitattu 6.11.2017.)

Ukrainan ja Suomen välisen verosopimuksen 2 artiklassa sanotaan, että sopimus soveltaa Ukrainan yritysten tulosta suoritettavaa veroa sekä paikallisveroa. Samaisessa verosopimuksessa 6-13 artiklat käsittelevät verotusoikeutta maiden välillä asuinvaltioiden ja kiinteän toimipisteiden mukaan. (SOPIMUS Suomen tasavallan hallituksen ja Ukrainan hallituksen välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi 82/1995.) Taulukossa 8 näkyy tulotyyppien verotus Unkarissa pääosin.

TAULUKKO 8. Suomen ja Ukrainan välisen verosopimuksen mukainen verotus Ukrainassa

Tulotyyppi	Verotus tapahtuu Ukrainassa
Kiinteästä omaisuudesta saatu tulo	– Ukrainassa sijaitsevasta kiinteästä omaisuudesta saatu tulo, kuten esimerkiksi rakennuksen vuokraus
Liiketulo	– Ukrainassa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta saadut tulot verotetaan, mutta niistä voi ensin vähentää kiinteästä toimipaikasta johtuneet menot – Tulo ei kuitenkaan ole kiinteästä toimipaikasta johtuvaa silloin, kun sieltä ostetaan tavaroita yrityksen puolesta
Osinkotulo	– Osinkoa voidaan verottaa Ukrainassa, mutta enintään 5 prosenttia osingon kokonaismäärästä silloin, kun yhtiö jolla on oikeus osinkoon, on ainakin 20 prosentin omistajuus osingon maksavan yrityksen pääomasta ja muissa tapauksissa 15 prosenttia osingon kokonaismäärästä
Korkotulo	– Korkotuloa voidaan verottaa enintään 5 tai 10 prosenttia kokonaismäärästä, mutta ei mikäli Unkarissa sijaitsee kiinteä toimipaikka, jonka liiketuloksi korko lasketaan
Rojaltitulo	– Rojaltituloa voidaan verottaa tilanteesta riippuen joko 5 tai 10 prosenttia, paitsi mikäli yrityksellä on Unkarissa kiinteä toimipaikka, jonka liiketuloksi rojalti luetaan
Myyntivoitto	– Kiinteän omaisuuden luopumisesta sekä osakkeiden myynnistä johtuvat voitot

Ukrainan yhteisöverokanta on maassa asuville yhtiöille ja ulkomaalaisten yhtiöiden Ukrainassa sijaitseville kiinteille toimipaikoille 18 prosenttia ja sellaisille yhtiöille, jotka eivät ole maassa asukkaita yhteisöverokanta voi olla tulolajista riippuen 0–20 prosenttia. Muita huomioon otettavia veroja ovat muun muassa tullimaksut, jotka on vapautettu Maailman kauppajärjestön jäsenmailta, joihin myös

Suomi kuuluu. Tällä hetkellä ulkomaalaisella yhtiöllä ei ole mahdollisuutta rekisteröidä sivuliikettä Ukrainaan, vaan toimintaa joudutaan harjoittamaan edustavan toimipisteen kautta. Tällöin maahan muodostuu kiinteä toimipaikka, jolle pätee maassa asuvan yhteisöverokanta 18 prosenttia ellei maiden välinen verosopimus sitä poista. (Accace 2017, vitattu 6.11.2017; PwC 2017k, viitattu 6.11.2017.)

5.4.2 Ukrainan tulojen verotus Suomessa

Koska Suomi ja Ukraina ovat solmineet verosopimuksen, tulee sitä noudattaa kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa, kun kyseessä on Ukrainassa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta syntyneestä tulosta. Sopimuksen 23 artiklan mukaan Suomessa kaksinkertainen verotus poistetaan silloin kun suomalaisella yrityksellä on sellaista tuloa tai varallisuutta, jota Ukrainassa voidaan verottaa vähentämällä yrityksen tulosta tai varallisuudesta Suomeen suoritettavasta verosta vastaava määrä kuin mitä Ukrainassa on jo maksettu. Kun yhtiö, jonka kotipaikka on Ukraina, maksaa osinkoa sellaiselle Suomessa asuvalle yritykselle, joka omistaa vähintään 10 prosenttia kyseisen yhtiön äänimäärästä, vapautetaan maksettu osinko Suomen verosta. (SOPIMUS Suomen tasavallan hallituksen ja Ukrainan hallituksen välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi 82/1995.)

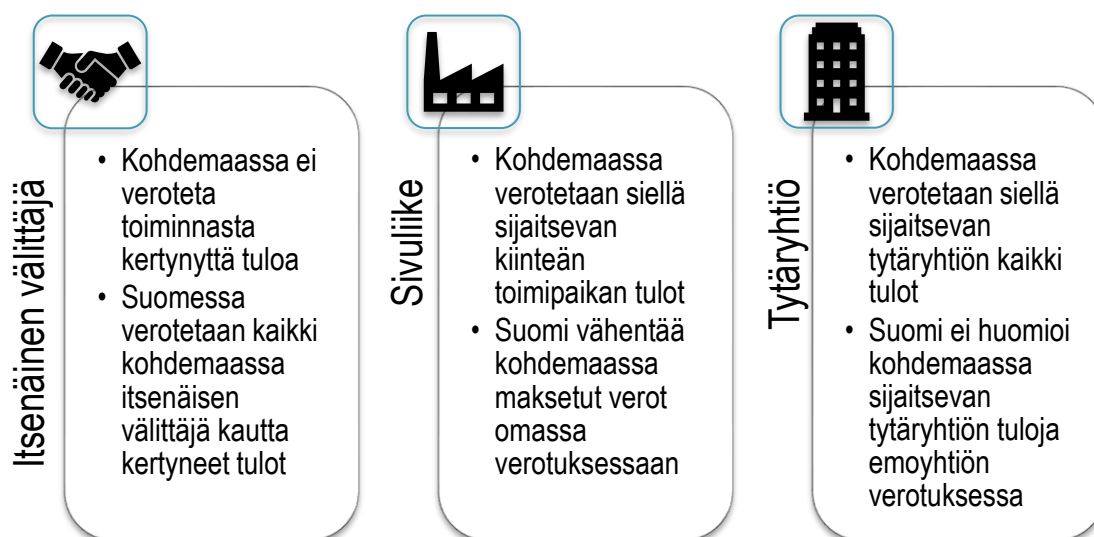
Ukrainan ja Suomen välisen verosopimuksen mukaan, suomalaisen yrityksen saadessa tuloa osingoista, koroista tai rojalteista on Suomella tilanteesta riippuen oikeus verottaa kyseistä tuloa, ellei tulo johdu kiinteästä toimipaikasta, jolloin se yleensä lasketaan kyseisen kiinteän toimipaikan liike-tuloksi. Jos edellytykset täyttyvät, saattaa Suomi kuitenkin usein vapauttaa osingoista, koroista ja rojalteista johtuvan tulon verosta. (SOPIMUS Suomen tasavallan hallituksen ja Ukrainan hallituksen välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi 82/1995.)

5.5 Kohdemaissa toimiminen verotuksen kannalta

Tämä luku käsittelee sitä, kuinka yrityksen kannattaa kussakin kohdemaassa toimia. Jokaisen maan verosopimus selkeästi määrittää Suomen toimeksiantajayrityksen kotipaikaksi, eikä kaksois-asumistilannetta synny. On kuitenkin huomioitava se, miten yritys haluaa kohdemaissaan toimia.

Luvussa kansainvälisetä verosuunnittelusta (luku 4) on itsenäisen tytäryhtiön ja kiinteän toimipaikan eroista sekä kummankin toimintamuodon eduista ja haitoista, joiden avulla voi analysoida, kuinka kohdemaissa kannattaa toimia.

Kuvion 5 tarkoitus on auttaa havaitsemaan itsenäisen välittäjän, kiinteän toimipaikan ja tytäryhtiön verotuksen erot sekä kohde- että kotimaassa. Itsenäisen välittäjän kautta yrityksestä ei tule kohdemaassa verovelvollista, vaan tulot otetaan huomioon pelkästään yrityksen kotimaisessa kirjanpidossa ja verotuksessa. Sivuliike, joka muodostaa kiinteän toimipaikan, on verovelvollinen sekä kohdemaassa että Suomessa, mutta kaksinkertainen verotus poistetaan Suomen verotuksesta. Tytäryhtiö taas on verovelvollinen pelkästään kohdemaassa ja Suomessa huomioidaan pelkästään mahdolliset voitonsiirrot. Onkin tärkeää päättää, missä muodossa toimintaa aletaan kohdemaassa harjoittaa, sillä se on tapa välttyä korkealta verorasitukselta ja riskeiltä.



KUVIO 5. Kohdemaassa sijaitsevan itsenäisen välittäjän, kiinteän toimipaikan tai tytäryhtiön vaikutus kohdemaan ja Suomen verotukseen

Taulukossa 9 on vertailu yhteisöverokannoista Suomen ja toimeksiantajan kohdemaiden välillä. Taulukosta voidaan huomata, että Suomen yhteisöverokanta on melko matala verrattuna Australiaan, Brasiliaan ja Kanadaan ja että Ukrainan verokanta on vain hieman Suomen verokantaa matalampi. Herääkin kysymys, kannattaako kolmessa edellä mainitussa maassa itsenäinen tytäryhtiö tai edes kiinteä toimipaikka. Olisikin järkevämpää aloittaa toiminta itsenäisen välittäjän kautta ja

katsoa, miten toiminta ja kysyntä kohdemaassa kehittyy. Mikäli kohdemaan toimintaa halutaan jälkeempään kasvattaa, voidaan sinne muodostaa kiinteä toimipaikka tai perustaa itsenäinen tytäryhtiö.

TAULUKKO 9. Yhteisöverokantojen vertailu Suomen ja kohdemaiden välillä

	Suomi	Australia	Brasilia	Kanada	Ukraina
Yhteisöverokanta	20	30	34	26-31	18

Australia on sijainniltaan sellainen maa, että siellä on haasteellisempaa toimia itsenäisen edustajan välityksellä, vaikka yhteisöverokanta onkin hyvin korkea. Varsinkin siinä vaiheessa, kun maahan aletaan perustaa tuotantolaitosta, muodostuu sinne kiinteä toimipaikka. On kuitenkin muistettava, että kun kyseessä on maa, jonka kanssa Suomi käyttää kaksinkertaisen verotuksen poistamisen hyvitysmenetelmää, ei verotuksen kannalta ole merkitystä, perustetaanko maahan tytäryhtiö vai muodostuuko sinne kiinteä toimipaikka. Verorasitus on joka tapauksessa Australian yhteisöverokannan mukainen.

Brasiliassa yhteisöverokanta on verratuista maista kaikista korkein, mutta koska toimeksiantajayrityksellä on tarkoituksena aloittaa Etelä-Amerikassa toimiminen Brasiliassa ja tulevaisuudessa perustaa sinne tuotantolaitos, on kiinteän toimipaikan muodostuminen välttämätöntä. Aivan kuten Australian kohdalla, ei toimintamuodon valinnalla ole suurta merkitystä. Brasilian talous ei kylläkään ole yhtä vakaa kuin Australian ja vaikka se on osoittanut elpymisen merkkejä, voidaan mahdollisilta riskeiltä kuitenkin välttyä perustamalla maahan kiinteäksi toimipaikaksi muodostuva sivuliike.

Kanadassa ei pelkästään valtion yhteisöverokanta vaikuta verotukseen, vaan toisena tekijänä on provinssi- ja aluekohtaiset verokannat, joiden välillä ei kuitenkaan niin suuria eroja ole, että ne vaikuttaisivat toimintamuodon ja -alueen valintaan merkittävästi. Koska maassa on suhteellisen korkea yhteisöverokanta, eikä kustannukset ole huomattavasti matalammat kuin Suomessa, kannattaisi toimintaa harjoittaa itsenäisen edustajan kautta, jolloin välttyttäisiin Kanadan verorasitukselta. Vaikka itsenäinen edustaja saattaa teettää ylimääräisiä kustannuksia, on se mitä luultavammin silti edullisempi vaihtoehto kuin kiinteä toimipaikka jota verotetaan korkealla yhteisöverokannalla. On kuitenkin huomioitava sen, että Suomi sijaitsee kaukana Kanadasta ja että lähin maa

johon tuotantolaitosta suunnitellaan perustettavan, on toinen korkean yhteisöverokannan maa Yhdysvallat.

Koska tällä hetkellä Ukrainaan ei voi perustaa kiinteäksi toimipaikaksi muodostuvaa sivuliikettä, ovat ainoina toimintavaihtoehtoina joko ukrainalainen edustaja tai tytäryhtiön perustaminen. Riskien välttämistä ajatellen edustaja olisi parempi vaihtoehto, mutta koska toimeksiantajalla on suunnitelmassa laaja ja pitkäaikainen toiminta maassa, on tytäryhtiö järkevämpi vaihtoehto. Ukrainassa myös kustannukset ovat huomattavasti matalammat kuin Suomessa, esimerkiksi työntekijöiden palkkojen kohdalla, jonka lisäksi matalampi yhteisöverokanta puhuu tytäryhtiön perustamisen puolesta.

Tuloverotuksen lisäksi kannattaa kohdemaissa huomioida arvonlisäveron määrä ja toiminta. Verotuksen lisäksi on huomioitava muita kustannustekijöitä, kuten sen kuinka paljon muun muassa tuotanto- ja palkkakustannukset eli toimintamenot tekevät ja kuinka kannattavaksi lopullinen voittoosuus jää sen jälkeen, kun liiketulosta on vähennetty pakolliset kulut.

6 JOHTOPÄÄTÖKSET

Kansainvälinen tuloverotus ei missään nimessä ole yksinkertaista, vaan siinä tulee huomioida monta eri tekijää. Tämän vuoksi on ymmärrettävää, että verosuunnittelu jää ulkomaanmarkkinoille tähtäävillä yrityksille suunnitteluvaiheessa vähemmälle huomiolle. Haastavinta on selvittää, miten nämä eri tekijät vaikuttavat sekä kohde- että kotimaassa mahdollisesti tapahtuvaan verotukseen. Onkin tärkeää tutustua kaikkiin tekijöihin jo siinä vaiheessa, kun kohdemaata valitaan, ja mikäli verotus ei ole valintaan vaikuttava tekijä, vaan valinnan määräävät muut tärkeämmät seikat, kuten esimerkiksi kiinnostus myytäviä tuotteita kohtaan tai sijainti, voidaan verosuunnittelu kohdentaa muihin asioihin, kuten toimintamuodon valintaan.

Ensimmäisenä tutkimusongelmana oli selvittää, kuinka toimeksiantajan kohdemaiden verovelvollisuus määräytyy. Sen saatiin selville tutustumalla yrityksen kotimaan ja kohdemaiden välisiin verosopimuksiin, sekä maiden kansallisiin lainsäädäntöihin. Jokaisessa kohdemaassa verovelvollisuus määräytyy melko samalla tavalla, eli joko sinne perustettavan tytäryhtiön tai sinne muodostuvan kiinteän toimipaikan kautta. Verovelvollisuutta taas ei muodostu, mikäli yritykselle ei muodostu kiinteää toimipaikkaa, vaan se toimii esimerkiksi itsenäisen edustajan välityksellä.

Toinen tutkimusongelma liittyi tulojen verotukseen tutkittavissa maissa, eli siihen, miten kohdevaltiosta kertyneet tulot verotetaan kyseisessä maassa. Koska jokainen kohdema on solminut Suomen kanssa tuloveroja ja kaksinkertaista verotusta koskevan sopimuksen, joka perustuu OECD:n malliverosopimukseen, eivät tulojen verotukset paljon toisistaan eroa. On kuitenkin muita verotukseen vaikuttavia tekijöitä, kuten yhteisöverokannat, jotka vaihtelivat kohdemaiden kesken.

Kolmas tutkimusongelma koski sitä, kuinka kohdemaista saadut tulot verotetaan Suomessa. Koska Suomella on jokaisen valtion kanssa solmittu verosopimus, määrää se tavan kuinka kaksinkertainen verotus poistetaan Suomessa. Kaikissa maissa verotus poistettiin käyttämällä hyvitysmenetelmää, eli ulkomaille maksetut verot poistettiin Suomen verotuksesta. Joidenkin tulojen, kuten osinkojen kohdalla kaksinkertainen verotus poistetaan vapauttamalla tulo verosta. Ainoana erona oli tulot, jotka tulevat maasta jossa yritys ei ole verovelvollinen, sillä ne verotetaan täysmääräisesti pelkästään Suomessa.

Neljäntenä ja haasteellisempänä tutkimusongelmana oli kysymys siitä, kuinka yrityksen kannattaa kohdemaissa toimia. Toimeksiantajalla on hyvin samanlaiset suunnitelmat Australian ja Brasilian suhteen, jotka molemmat ovat korkean yhtiöverokannan maita ja jotka sijaitsevat pitkän jakelureitin päässä Suomesta. Tällöin toimintamuodon valinnalla ei ole suurta merkitystä, sillä sekä tytäryhtiön että kiinteän toimipaikan tulot verotetaan kohdemaassa yhtä suurina. Kanadalla on myös korkea yhteisöverokanta ja se sijaitsee kaukana Suomesta, mutta itsenäisen edustajan käyttöä maassa kannattaa kuitenkin harkita. Ainoana erona on Ukraina, jonne tytäryhtiön perustaminen kannattaa jo pelkästään maan edullisten kustannusten ja hieman matalamman yhteisöverokantansa vuoksi.

7 POHDINTA

Olimme toimeksiantajan kanssa jo ennen aiheen valintaa suunnitelleet, että tekisin heille opinnäytetyön. Toimintansa aloittavalla yrityksellä on kuitenkin paljon mahdollisia aiheita, mutta haasteeksi nousi, miten valittu aihe saadaan liittymään taloushallintoon. Koska olin ulkomaanvaihdon aikana suorittanut opintojakson kansainvälisestä tuloverotuksesta todeten aiheen mielenkiintoiseksi ja koska toimeksiantajayritys ei ollut vielä aloittanut toimintaansa ulkomailla, ehdotin opinnäytetyölle aiheeksi ulkomaantulojen verotuksen.

Pyysin toimeksiantajan mielipidettä siitä, mitä työ kannattaisi sisältää, jotta se olisi yrityksen kannalta mahdollisimman hyödyllinen. Yhdessä päädyimme työssä käsittelemiini neljään kohdemaan, sillä niiden verotukseen tutustuminen olisi yritykselle kaikkein hyödyllisintä. Sain toimeksiantajalta diaesityksen yrityksen toimintasuunnitelmasta, josta sain tietää muun muassa sen, mitä vaiheita yritys suunnittelee milloinkin toteuttavansa. Toimeksiantajalta saamani aineisto osoittautui erittäin hyödylliseksi, sillä sain siitä vihjeitä siihen, miltä kannalta minun kannattaisi kohdemaita tutkia.

Tiedonkeruu tietoperustalle sujui helpommin kuin empiiriselle osiolle, sillä kansainvälisestä tuloverotuksesta löytyi paljon kirjallisuutta ja Verohallinnon sivujen lisäksi Suomen sisäiset tuloverotukseen liittyvät lait, kuten tuloverolaki ja laki elinkeinotulon verottamisesta toimivat hyvinä lähteinä. Tutkimusosiossa maiden väliset verosopimukset olivat tärkeässä roolissa, sillä ne määrittävät verotusoikeuden.

Kohdemaista Brasilia ja Ukraina osoittautuivat haasteellisimmiksi, sillä englanninkielistä materiaalia kyseisten maiden tuloverotuksesta oli vaikea löytää. Toimeksiantajan kannalta oli kuitenkin tärkeää, että pystyin kattavasti selvittämään kunkin kohdemaan tuloverotusta, vaikka Brasilian ja Ukrainan kohdalla jouduin käyttämään erilaisia lähteitä kuin Australian ja Kanadan tapauksessa. Kohdemaat joiden verohallinnoiden internetsivut sekä tuloverotusta koskevat lait olivat englanninkielisiä ja ymmärrettäviä oli huomattavasti helpompia työstää. Kun taas Brasilian verohallinnon internetsivut olivat portugalinkieliset ja Ukrainan ukrainankieliset, eikä kyseisten maiden verohallintojen englanninkielisiltä internetsivuilta löytynyt tarvitsemaani tietoa.

Koska Suomi on solminut jokaisen kohdemaan kanssa verosopimuksen, joka perustuu OECD:n malliverosopimukseen, ovat kappaleet kotipaikan muodostumisesta, kiinteästä toimipaikasta ja kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta hyvin samanlaisia. Koin kuitenkin, että toimeksiantajan kannalta on tärkeää, että jokaisen kohdemaan kohdalla olisi erikseen kyseiset kappaleet, sillä se helpottaa ja nopeuttaa tiedon hakua sen sijaan, että sitä tulisi etsiä sellaisesta kohdasta, joka ei tuo tarpeeksi hyvin esille, että kyseessä on juuri tietyn kohdemaan tieto.

Itse opinnäytetyön lisäksi tein taulukon (LIITE1) käsittelemiä maiden lisäksi niistä muista maista, joissa toimeksiantaja suunnittelee tulevaisuudessa toimivansa. Halusin antaa toimeksiantajalle nopean tavan tarkistaa esimerkiksi yhteisöverokanta, silloin kun se suunnittelee uudessa maassa toimimista. Taulukossa on ajankohtaisen yhteisöverokannan lisäksi maiden verosopimustilanne. Taulukkoa toimeksiantaja pystyy päivittämään, mikäli esimerkiksi jonkin maan yhteisöverokanta tai kaksinkertaisen verotuksen poistomenetelmä muuttuu.

Kesti kauan ennen kuin keksin opinnäytetyölle aiheen, joka olisi mieluinen itselleni sekä hyödyllinen toimeksiantajalle, tämän vuoksi pääsin aloittamaan työn vasta kesäkuussa 2017. Alustavasti suunnittelin pitäväni ohjausseminaarin saman vuoden elokuussa ja työn valmistuvan lokakuussa, mutta tiedonkeruussa meni pidempään kuin olin ajatellut ja ohjausseminaari viivästy parilla kuukaudella. Tämän vuoksi jouduin siirtämään esitysseminaarin marraskuun puoliväliin, joka olikin viimeinen mahdollinen ajankohta työn valmistumiselle, sillä päämääränä oli valmistua joulukuussa 2017.

Koska toimeksiantajalla on suunnitteilla toimia monessa muussa maassa, voisi olla hyvä idea tehdä vastaavaa tutkimusta myös niiden maiden tuloverotuksesta ja siitä, miten kyseisten maiden tulot verotetaan Suomessa. Paras tapa tähän on tutkia maiden kansallista lainsäädäntöä sekä Suomen ja kohdemaiden välisiä verosopimuksia. Mielestäni toimeksiantajan kannattaa teettää opinnäytetyöt myös siirtohinnoittelusta ja kansainvälisen arvonlisäveron menettelystä, sillä ne ovat molemmat haasteellisia verotusaiheita, mutta samalla myös hyvin hyödyllisiä kansainvälisesti toimivalle yritykselle. Lisäksi tutkimusaiheena voisi olla koti- ja kohdevaltioiden verotusten eroavaisuudet, sillä ne saattavat myös vaikuttaa verorasitukseen tuntuvasti.

LÄHTEET

Accace, 2017. 2017 Tax Guideline for Ukraine. Viitattu 6.11.2017, <https://accace.com/wp-content/uploads/2017/03/2017-Tax-Guideline-Ukraine-EN.pdf>.

Australian Government, 2016. Income Tax Assessment Act 1936. Viitattu 18.8.2017, <https://www.legislation.gov.au/Details/C2016C01007>.

Australian Taxation Office, 2016. Tax on income and capital gains. Viitattu 20.10.2017, <https://www.ato.gov.au/business/international-tax-for-business/foreign-residents-doing-business-in-australia/tax-on-income-and-capital-gains/#Fromtaxtreatycountry>.

Australian Taxation Office, 2017. Company Tax Rates. Viitattu 20.10.2017, <https://www.ato.gov.au/Rates/Company-tax/>.

Bergmann, H., Greiner C. & Jaspers P. 2011. Kansainvälistyvä yritys – Laki- ja vero-opas. Hämeenlinna: Kariston kirjapaino Oy.

Government of Canada 2017a. Corporation tax rates. Viitattu, 4.11.2017, <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/businesses/topics/corporations/corporation-tax-rates.html>.

Government of Canada, 2017b. Permanent establishment. Viitattu 4.11.2017, <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/businesses/topics/corporations/provincial-territorial-corporation-tax/permanent-establishment.html>.

Government of Canada, 2017c. Provincial and territorial corporation tax. Viitattu 4.11.2017, <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/businesses/topics/corporations/provincial-territorial-corporation-tax.html>.

Government of Canada, 2017d. Dual tax rates. Viitattu 5.11.2017, <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/businesses/topics/corporations/provincial-territorial-corporation-tax/dual-tax-rates.html>.

Edilex, 2017. Tuloa ja varallisuutta koskeva malliverosopimus (ns. OECD:n mallisopimus 2014). Viitattu 20.10.2017, <https://www.edilex.fi/valtiosopimukset/2014OECD>.

Helminen, M. 2012. EU-vero-oikeus Välitön verotus. Liettua: BALTO print.

Helminen, M. 2013. Kansainvälinen tuloverotus. Porvoo: Bookwell Oy.

Helminen, M. 2016. Kansainvälinen verotus. Liettua: BALTO print.

Helminen, M. 2017a. Finnish International Taxation. Fokus Almatalent. Viitattu 16.6.2017, [http://fokus.almatalent.fi.ezp.oamk.fi:2048/teos/HAJBIXHTBF#kohta:FINNISH\(\(20\)INTERNATIONAL\(\(20\)TAXATION\(\(20\)](http://fokus.almatalent.fi.ezp.oamk.fi:2048/teos/HAJBIXHTBF#kohta:FINNISH((20)INTERNATIONAL((20)TAXATION((20).

Helminen, M. 2017b. Kansainvälinen verotus. Fokus Almatalent. Viitattu 28.7.2017, [http://fokus.almatalent.fi.ezp.oamk.fi:2048/teos/DABBXXBTAFHGB#kohta:KANSAINV\(\(c4\)LINEN\(\(20\)VEROTUS\(\(20\)](http://fokus.almatalent.fi.ezp.oamk.fi:2048/teos/DABBXXBTAFHGB#kohta:KANSAINV((c4)LINEN((20)VEROTUS((20).

Kauppalehti, 2017. "Pk-yritysten kansainvälistyminen on kiihtymässä". Viitattu 12.6.2017, <https://www.kauppalehti.fi/uutiset/pk-yritysten-kansainvalistyminen-on-kiihtymassa/ArnhbRUx>.

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336.

Knuutinen, R. 2014. Verotus ja yrityksen yhteiskuntavastuu. Vantaa: Hansaprint Oy.

Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624.

PwC, 2017a. Australia Corporate – Taxes on corporate income. Viitattu 22.10.2017, <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Australia-Corporate-Taxes-on-corporate-income>.

PwC, 2017b. Australia Corporate – Other taxes. Viitattu 22.10.2017, <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Australia-Corporate-Other-taxes>.

PwC, 2017c. Brazil Overview. Viitattu 24.10.2017, <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Brazil-Overview>.

PwC, 2017d. Brazil Corporate – Corporate residence. Viitattu 20.10.2017, <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Brazil-Corporate-Corporate-residence>.

PwC, 2017e. Brazil Corporate Tax – Taxes on corporate income. Viitattu 28.10.2017, <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Brazil-Corporate-Taxes-on-corporate-income>.

PwC, 2017f. Brazil Corporate – Other taxes. Viitattu 28.10.2017, <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Brazil-Corporate-Other-taxes>.

PwC 2017g. Brazil Corporate – Income determination. Viitattu 31.10.2017, <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Brazil-Corporate-Income-determination>.

PwC 2017h, Brazil Corporate deductions. Viitattu 2.11.2017, <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Brazil-Corporate-Deductions>.

PwC, 2017i. Ukraine Overview. Viitattu 26.10.2017, <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Ukraine-Overview>.

PwC ,2017j. Ukraine Corporate – Corporate residence. Viitattu 6.11.2017, <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Ukraine-Corporate-Corporate-residence>.

Saarinen, S. 2016. Osakeyhtiön jakaminen tuloverotuksessa. Keuruu: Otavan Kirjapaino Oy.

SOPIMUS Suomen hallituksen ja Australian hallituksen välillä tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veronkiertämisen estämiseksi 91/2007.

SOPIMUS Suomen tasavallan ja Brasilian liittotasavallan välillä tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi 92/1997.

SOPIMUS Suomen ja Kanadan välillä tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi 2/2007.

SOPIMUS Suomen tasavallan hallituksen ja Ukrainan hallituksen välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi 82/1995.

Toimeksiantajan internetsivut, 2017. Viitattu 18.6.2017.

Toimeksiantaja, 2017. Toimintasuunnitelmaesitys 26.5.2017. Tekijän hallussa.

Tuloverolaki 30.12.1992/1535.

Valtionvarainministeriö, 2015. Suomi ja Espanjan välinen verosopimus allekirjoitettiin. Viitattu 15.10.2017, http://vm.fi/artikkeli/-/asset_publisher/suomen-ja-espanjan-valinen-verosopimus-allekirjoitettiin.

Valtionvarainministeriö, 2016. Suomi ja Portugali allekirjoittivat uuden verosopimuksen. Viitattu 15.10.2017, http://vm.fi/artikkeli/-/asset_publisher/verosopimus.

Valtiovarainministeriö, 2017. Suomen verosopimustilanne 8.2.2017. Viitattu 18.8.2017, <http://vm.fi/documents/10623/1356390/Suomen+verosopimustilanne+8.2.2017/5bf1b728-2bea-44e2-92f5-9fec1fbe26a6>.

Verohallinto, 2015. Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2015. Viitattu 18.8.2017, <https://www.vero.fi/contentassets/792956c7cbb2487fa855866a6268851f/kansainvalisen-verotuksen-kasikirja-2015.pdf>.

Verohallinto 2017a. Yritysten ulkomaan tulojen kaksinkertainen verotus poistetaan Suomessa. Viitattu 15.6.2017, https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/kansainvalinen_toiminta/yritysten_ulkomaan_tulojen_kaksinkertai/.

Verohallinto 2017b. Verosopimuksen vastainen verotus ulkomailla. Viitattu 21.10.2017, https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/kansainvalinen_toiminta/verosopimuksen_vastainen_verotus_ulkoma/.

Wikström, K., Ossa, J. & Urpilainen M. 2015. Vero-oikeuden yleiset opit. Vantaa: Hansaprint Oy.

Äimä, K. & Kujanpää, E. 2013. Kasvuyrityksen kansainvälinen tuloverotus. Viro: Meedia Zone OÜ.

Yrityksen kohdema	Yhteisöverokanta (%)	Onko mailla verosopimus?	OECD-valtio	Kaksinkertaisen verotuksen poistamismenetelmä
Australia	30	Kyllä	Kyllä	Hyvitysmenetelmä
Brasilia	34	Kyllä	Ei	Hyvitysmenetelmä
Espanja	25	Kyllä	Kyllä	Vapautusmenetelmä *
Etelä-Afrikka	28	Kyllä	Ei	Hyvitysmenetelmä
Etiopia	30	Ei	Ei	Hyvitysmenetelmä
Intia	40	Kyllä	Ei	Hyvitysmenetelmä
Iso-Britannia	19	Kyllä	Kyllä	Hyvitysmenetelmä
Italia	24	Kyllä	Kyllä	Hyvitysmenetelmä
Kanada	26,5	Kyllä	Kyllä	Hyvitysmenetelmä
Kazakstan	20	Kyllä	Ei	Hyvitysmenetelmä
Marokko	31	Kyllä	Ei	Hyvitysmenetelmä
Meksiko	30	Kyllä	Kyllä	Hyvitysmenetelmä
Latvia	15	Kyllä	Ei	Hyvitysmenetelmä
Liettua	15	Kyllä	Ei	Hyvitysmenetelmä
Portugali	21	Kyllä	Kyllä	Vapautusmenetelmä *
Puola	19	Kyllä	Kyllä	Hyvitysmenetelmä
Ruotsi	22	Kyllä	Kyllä	Hyvitysmenetelmä
Saksa	29,79	Kyllä	Kyllä	Hyvitysmenetelmä
Ranska	33,33	Kyllä	Kyllä	Vapautusmenetelmä
Tanska	22	Kyllä	Kyllä	Hyvitysmenetelmä
Thaimaa	20	Kyllä	Ei	Hyvitysmenetelmä
Tšekki	19	Kyllä	Kyllä	Hyvitysmenetelmä
Ukraina	18	Kyllä	Ei	Hyvitysmenetelmä
Unkari	9	Kyllä	Kyllä	Hyvitysmenetelmä
Uusi-Seelanti	28	Kyllä	Ei	Hyvitysmenetelmä
Venäjä	20	Kyllä	Ei	Hyvitysmenetelmä
Vietnam	20	Kyllä	Ei	Hyvitysmenetelmä
Viro	20	Kyllä	Kyllä	Hyvitysmenetelmä
Yhdysvallat	40	Kyllä	Kyllä	Hyvitysmenetelmä

* Kaksinkertaisen verotuksen poistomenetelmä vaihtuu hyvitysmenetelmäksi uuden verosopimuksen astuttua voimaan