



LAUREA
AMMATTIKORKEAKOULU

Uuden edellä

Suomalaisen osakeyhtiön ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan vaikutukset yrityksen taloushallintoon

Niskanen, Tiia

2011 Leppävaara

Laurea-ammattikorkeakoulu
Laurea Leppävaara

Suomalaisen osakeyhtiön ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan vaikutukset yrityksen taloushallintoon

Niskanen, Tiia
Liiketalouden koulutusohjelma
Opinnäytetyö
Joulukuu, 2011

Niskanen, Tiia

Suomalaisen osakeyhtiön ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan vaikutukset yrityksen taloushallintoon

Vuosi 2011 Sivumäärä 89

Opinnäytetyön toimeksiantaja oli tilitoimisto Lavit Oy. Lavit Oy on sähköiseen taloushallintoon erikoistunut tilitoimisto ja toimii asiantuntijaorganisaatioiden taloushallintopalveluiden kumppanina. Opinnäytetyön tarkoituksena oli kuvata suomalaisen osakeyhtiön ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan vaikutusta yrityksen arvonnisäverotukseen, palkkahallintoon, tuloverotukseen ja kirjanpitoon Suomen lainsäädännön näkökannalta, sekä kuvauksen pohjalta muodostaa ”karkea muistilista” kiinteän toimipaikan perustajayritykselle. Opinnäytetyön tavoitteena on tukea asiakasorganisaatioiden kansainvälistymistä ja mahdollisen kiinteän toimipaikan muodostumista, sekä tukea tilitoimiston henkilöstön tietotaitoa kansainväistymisen vaikutuksista taloushallintoon.

Opinnäytetyö on rajattu koskemaan kansainvälistymisoperaatioista kiinteää toimipaikkaa taloushallinnon näkökulmasta. Opinnäytetyön teoreettinen viitekehys käsittelee verosopimuksen, kiinteän toimipaikan muodostumisen ja kiinteän toimipaikan vaikutukset yrityksen arvonnisäverotukseen, palkkahallintoon, tuloverotukseen ja kirjanpitoon. Teoreettisessa viitekehyydessä on käsitelty kiinteää toimipaikkaa palvelualalla toimivan suomalaisen osakeyhtiön näkökannalta. Case-osiossa kuvataan suomalaisen yrityksen Hollannissa olevaa sivuliikettä ja sen mahdollisesti kiinteäksi toimipaikaksi muuttamista. Teoreettiseen viitekehyyseen ja case-osioon peilaten on muodostettu ”karkea muistilista” kiinteän toimipaikan perustavalle suomalaiselle osakeyhtiölle. Opinnäytetyössä on käyty lyhyesti lävitse tilitoimisto ja sen tulevaisuudenhaasteet, suomalainen osakeyhtiö, palvelu sekä kansainvälistyminen. Nämä osa-alueet antavat lukijalle pohjan teoreettiseen viitekehyyseen.

Opinnäytetyön case-osiota varten tehtiin kvalitatiivinen tutkimus syksyn 2011 aikana. Kvalitatiivinen tutkimus toteutettiin henkilöhaastatteluilla, yksilöhaastatteluina. Haastatteluiden perusteella kartoitettiin case-yrityksen tämänhetkinen ulkomaantoimintojen tilanne ja ulkomaantoimintojen vaikutus yrityksen taloushallintoon sekä tulevaisuudensuunnitelmat kansainvälisestä toiminnasta. Teoreettisen viitekehyyksen ja tutkimuksen perusteella muodostettiin ”karkea muistilista” kansainvälistyvän pk-yrityksen avuksi yrityksen muodostaessa kiinteää toimipaikkaa ulkomaille.

Teoriaan tutustumisen ja tutkimuksen avulla muodostettu ”karkea muistilista”, joka toimii niin kiinteää toimipaikkaa perustavan yrityksen kuin tilitoimistonkin tukena yrityksen perustessa kiinteää toimipaikkaa EU:hun. Teoriaan tutustumisen ja tutkimuksen tulosten perusteella saatiin selville asioita, jotka vaikuttavat kiinteän toimipaikkaan Suomessa hoidettavaan taloushallintoon sekä asioita, jotka on selvitettävä kiinteän toimipaikan sijaintivaltion kansallisesta lainsäädännöstä tai viranomaisilta. Asioiden selvitysten tekoon tehtiin konkreettisia toimenpide- ja jatkotoimenpide-ehdotuksia. Toimenpide- ja jatkotoimenpide-ehdotukset sekä teoriapohja ja muistilista olivat hyödyllisiä Lavit Oy:lle, koska niiden avulla tiedetään, mikä asiat vaikuttavat yrityksen taloushallintoon kiinteä toimipaikka ollessa ulkomailla. Yritykset kansainvälistyvät kokoajan yhä enenevässä määrin, kuitenkin kiinteän toimipaikan toimintamuoto on aika vähäistä.

Asiasanat kiinteä toimipaikka, verosopimus, arvonnisäverotus, palkkahallinto, tuloverotus, kirjanpito

Niskanen, Tiia

The effect of a Finnish limited company's permanent establishment abroad on the company's financial management

Year	2011	Pages	89
------	------	-------	----

The principal of this Bachelor's thesis was Lavit Ltd, an accounting firm which has specialized in electronic financial management and operates as a financial management partner with expert organisations. The purpose of this thesis was to describe the effect of the permanent establishment of Finnish limited companies abroad on value-added taxation, the payroll administration, income taxation and bookkeeping, from the perspective of the Finnish legislation. Based on this description a checklist has been formed to the founder company of the permanent establishment. The objective of the thesis is to support the internationalization of the client organisations of the accounting firm and the formation of possible permanent establishments; to support the skills of the accounting firm staff; and to provide information regarding the effects of internationalization in the companies' financial management.

This thesis focuses only on the permanent establishment of internationalization operations from the perspective of financial management. The theoretical section of the thesis considers tax agreements, the forming of the permanent establishment and its relation to value-added taxation, the payroll administration, income taxation and bookkeeping. The theoretical frame examines permanent establishments from the perspective of the Finnish limited company, which is operating a service branch. The case study- section of the thesis describes a Finnish limited company's branch in Holland and the future plans and preconditions affecting the change to permanent establishment. Base on the case and the theoretical section, the checklist was designed for the founders for the Finnish limited company of the permanent establishment. This thesis briefly examines the accounting firm and its future challenges, the Finnish limited company, service, internationalization, and tax agreements; these topics give to the reader a basis for the theoretical section.

A qualitative study was conducted for the thesis during the autumn of 2011 using individual interviews to help understand the case company's current situation in terms of their foreign activities and the effect of these activities on the financial management of the case company. The interviews also considered future plans for internationalization. It is hoped that the resulting the checklist will helps small or medium-sized companies in their internationalization processes and when establishing permanent bases to abroad.

The theoretical background and empirical research clarified the factors which affect the financial management of permanent establishments, as well as matters relating to the national legislation and authorities of the country of location for the permanent establishment. A follow-up proposal and proposal for action was made for these matters. The proposal, the theory and the checklist were useful to Lavit Ltd because they concerned matters that affect the financial management when the company has a permanent establishment abroad.

Key words permanent establishment, tax agreement, value-added tax, payroll administration, income taxation, bookkeeping

Sisällys

1	Johdanto.....	7
1.1	Työn tausta, tavoitteet ja tarkoitus	9
1.2	Työn rakenne ja rajaus.....	11
1.3	Toimeksiantaja	12
2	Tilitoimisto ja tulevaisuuden haasteet	13
3	Suomalainen osakeyhtiö	13
4	Palvelu	15
5	Kansainvälistyminen	15
6	Verosopimus.....	18
6.1	Suomen ja Alankomaiden verosopimus.....	19
6.2	Suomen ja Alankomaiden verosopimuksen keskeiset kohdat.....	19
7	Kiinteä toimipaikka	24
7.1	Kiinteä liikepaikka	25
7.2	Kiinteän toimipaikan muodostuminen ja muodostumattomuus.....	26
7.3	Kiinteätä toimipaikkaa ei muodostu	28
7.4	Kiinteästä toimipaikasta saadut tulot	29
7.5	Kiinteän toimipaikan lopettaminen	29
7.6	Kiinteä toimipaikka tytäryhtiöksi.....	29
8	Arvonlisäverotus.....	30
8.1	Palvelunmyynnin arvonlisäverotus EU:ssa.....	31
8.2	Käänteinen verovelvollisuus.....	32
8.3	Palvelun myynti elinkeinonharjoittajalle	32
8.4	Palvelun myynti muulle kuin elinkeinonharjoittajalle.....	34
8.5	Kiinteän toimipaikan vaikutus palvelun myynnin arvonlisäverotukseen.....	36
8.6	Ulkomaan ostojen arvonlisäverotus.....	37
8.7	Arvonlisäverovelvollisuus ja arvonlisäveron ilmoittaminen	38
9	Palkkahallinto.....	39
9.1	Ulkomaan palkka	40
9.1.1	Verotuksellinen asumiskäsite, yleisesti ja rajoitetusti verovelvollinen.....	42
9.1.2	Kuuden kuukauden sääntö	43
9.1.3	Kolmen vuoden sääntö.....	44
9.2	Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen palkkatulosta	45
9.3	Kiinteän toimipaikan vaikutus ulkomaan palkkaan.....	47
9.3.1	Työnantajan velvoitteet.....	48
9.3.2	Työntekijän velvoitteet	53
10	Tuloverotus.....	54
10.1	Liiketulo ulkomaisesta kiinteästä toimipaikasta	54

10.1.1	Markkinaehtoperiaate	55
10.1.2	Suora menetelmä.....	56
10.1.3	Epäsuora menetelmä	58
10.2	Sisäisten liiketoimien verovaikutukset	58
10.3	Tulo kolmansista maista	58
10.4	Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen	59
10.4.1	Hyvitysmenetelmä	59
10.4.2	Vapautusmenetelmä	60
10.5	Ulkomaisen veron hyvitysmenetelmää koskeva uudistus	61
10.6	Osinkotulot ulkomailta, kiinteän toimipaikan vaikutus	64
10.7	Korko- ja rojaltitulot ulkomailta, kiinteän toimipaikan vaikutus	64
11	Kirjanpito.....	65
11.1	Kiinteän toimipaikan kirjanpito järjestäminen.....	66
11.2	Kiinteän toimipaikan tilinpäätös.....	67
12	Tutkimusmenetelmät.....	67
13	Case: Yritys X Oy:n sivuliike Hollannissa	69
14	Yhteenveto ja jatkotoimenpiteet	72
	Lähteet	77
	Kuviot	82
	Taulukot	82
	Liitteet.....	83

1 Johdanto

Tässä opinnäytetyössä käsitellään suomalaisen osakeyhtiön Hollannissa sijaitsevan kiinteän toimipaikan arvonlisäverotusta, tuloverotusta, palkkahallintoa ja kirjanpitoa Suomen näkökulmasta. Opinnäytetyö on tehty tilitoimisto Lavit Oy:n toimeksiannon mukaan. Opinnäytetyössä on käyty lävitse ulkomailla sijaitsevaa kiinteää toimipaikkaa koskevia Suomen ja EU:n lakeja ja säädöksiä, jotka koskevat myös suomalaisen osakeyhtiön arvonlisäverotusta, tuloverotusta, palkkahallintoa ja kirjanpitoa ulkomailla olevan kiinteän toimipaikan osalta. Opinnäytetyössä on tutkittu pienimuotoisesti palvelualalla toimivan suomalaisen osakeyhtiön sivuliikkeen vaikutusta osakeyhtiön taloushallintoon, sekä edellytyksiä, sivuliikkeen muuttamisesta kiinteän toimipaikan Hollannissa. Teorian ja case-yrityksen tutkimuksen perusteella on laadittu ”karkea muistilista” yrityksille, jotka harkitsevat kiinteän toimipaikan perustamista Hollantiin tai muualle EU:hun. Tilitoimisto Lavit Oy:llä syntyi tarve kyseiselle työlle asiakasyritysten enenevissä määrin laajentaessa toimintaa ulkomaisille markkinoille. Opinnäytetyön tarkoitus on tukea tilitoimiston henkilöstön tietämystä kiinteän toimipaikan tuomista haasteista taloushallintoon, sekä ymmärtämisen kautta tukea asiakasyrityksiä heidän globalisoitumisessaan.

Kansainvälistyminen ja globalisaatio näkyvät tänä päivänä lähes kaikkialla ja tämä luo paineita myös pk-yrityksien kansainvälistymiselle. Kansainvälisille markkinoille mentäessä on mietittävä ulkomaanoperaation muoto ja sen vaikutukset yrityksen arvonlisäverotukseen, tuloverotukseen, palkkahallintoon ja kirjanpitoon, sekä talouden suunnitteluun ja raportointiin. Yrityksen kansainvälistymispäätökseen voivat vaikuttaa monet hyvin erilaiset tekijät. Tekijät jaotellaan usein paine- ja imutekijöihin. Kansainvälistymisen painetekijöinä ovat kotimaanmarkkinoilla kohdatut ongelmat, kuten Suomessa kotimarkkinoiden pienuus ja avoimuus, sekä maantieteellinen syrjäinen sijainti. Nämä tekijät pakottavat kasvuhalukkaita yrityksiä kansainvälisille markkinoille. Kansainvälistymisen imutekijöitä ovat kohdemarkkinoiden suuruus ja avoimuus, markkinoiden positiiviset kasvuennusteet sekä kansainvälistymistä edistävät tukitoimet. Painetekijöillä on suurempi merkitys kansainvälistymisen alkuvaiheessa, imutekijöiden vaikutus on kansainvälistymisen myöhemmässä vaiheessa. Kansainvälistymisen tekijöiden lisäksi yrityksen kansainvälistymisen syynä on usein yrityksen tuotteen tai palvelun ainutlaatuisuus, henkilöstön tuote- ja palveluosaaminen, kohdemarkkinoiden tuntemus ja markkinointiosaaminen. (Vahvaselkä 2009, 61-66.)

Kansainvälistyminen luo haasteita myös Suomessa tilitoimistoille suomalaisten yritysten yhä enenevissä määrin kansainvälistyessä sekä ulkomaisten yritysten tullessa Suomen markkinoille. Taloushallinto on yksi osa-alue, jossa kansainvälistyvä yritys tarvitsee yleensä tukea ja konsultointia. Kansainvälistyminen vaatii myös taloushallinnon ammattilaiselta kielitaitoa, kulttuurien tuntemusta sekä kansainvälistä liiketoimintaa koskevien laken ja säännösten tuntemista.

Kansainvälinen kirjanpidon raportointi tuo myös omat haasteensa tilitoimistoille. Tilitoimiston ajanhengessä eläminen ja asiakkaiden kansainvälistymisen tukeminen tuovat tilitoimistolle oman menestystekijän. (Nurminen & Vuorinen 2010.)

Suomalaiset yritykset yleensä harjoittavat ulkomailla toimintaa itse tai juridisesti itsenäisen tytäryhtiön kautta. Yrityksen harjoittaessa itse toimintaa voi yritykselle tietyn edellytyksin syntyä kohdevaltion kiinteä toimipaikka. Verosopimuksen mukaisen kiinteän toimipaikan sijainti toisessa sopimusvaltiossa ei ole kovinkaan yleistä. Kun liiketoimintaa on toisessa valtiossa merkittävästi, yleensä perustetaan kyseiseen valtioon tytäryritys. (Linnakangas & Myrsky 2005, 213-217.)

Suomalaisten yritysten kansainvälistymisoperaatioissa kiinteän toimipaikan käyttö on ollut suhteellisen vähäistä. Tämä johtuu kiinteän toimipaikan oikeudellisista ja verotuksellisista epävarmuustekijöistä. Kiinteän toimipaikan etuna tytäryhtiöön verrattuna on muun muassa se, ettei ulkomaille perustettava kiinteä toimipaikka vaadi minimipääomaa. Lisäksi hyvitysmenetelmää sovellettaessa Suomessa voidaan yrityksen verotuksessa vähentää ulkomailla olevan kiinteän toimipaikan tappiot. Kiinteä toimipaikka on kuitenkin epäselvempi käsite kuin tytäryhtiö ja vaatii erilliskirjanpidon. Kiinteään toimipaikkaan voi liittyä monesti muun muassa verotuksellisia epävarmuustekijöitä, esimerkiksi verotettavan tulon laskeminen tai moninkertaisen verotuksen välttäminen. Vaikka perustamiskulut ovat korkeammat tytäryhtiössä, käytännössä moni yritys päätyy tytäryhtiöratkaisuun. Tällöin etuna voi olla esimerkiksi sijaintivaltion huojennussäännökset ja tukijärjestelmät. (Linnakangas & Myrsky 2005, 213-217.)

Kun yritys aloittaa ulkomaan toiminnan perustamalla EU:hun kiinteän toimipaikan, on yrityksen selvítettävä sitä koskevia velvoitteita, lakeja ja säädöksiä. Kiinteä toimipaikka vaikuttaa myös yrityksen arvonlisäverotukseen, palkkahallintoon, tuloverotukseen ja kirjanpitoon. Suomen ja kiinteän toimipaikan sijaintivaltion välillä solmitulla verosopimuksella on olennainen merkitys kiinteän toimipaikan verotukseen. Kiinteän toimipaikan käsite on määritelty verosopimuksissa, valtioiden kansallisessa lainsäädännössä sekä EY-lainsäädännössä.

Kansainvälisen palvelukaupan arvonlisäverotus poikkeaa tavarakauden arvonlisäverotuksesta. Näin ollen palvelun määritelmällä on olennainen merkitys. Palvelu on pääsäännön mukaan myydyt ja se verotetaan siinä valtiossa, jossa myyjän kiinteä toimipaikka sijaitsee, kun palvelu luovutetaan asiakkaalle kyseisestä kiinteästä toimipaikasta. Pääsäännöstä on kuitenkin useita poikkeuksia, sillä on myös merkitystä, myydäänkö palvelua toiselle elinkeinonharjoittajalle vai muulle kuin elinkeinonharjoittajalle. Palvelun myyntimaasäännös kertoo sen, minkä valtion arvonlisäveroverolakia palvelun myyntiin sovelletaan. Kun suomalaisen yrityksen ulkomailla oleva kiinteä toimipaikka katsotaan myyntimaasäännöksen perusteella myyntimaaksi, tulee selvittää, täytyykö suomalaisen yrityksen rekisteröityä kyseisessä maassa arvonlisäverovelvol-

liseksi ja tilittää arvonlisävero kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa vai sovelletaanko myyntiin käännettyä verovelvollisuutta. (Barck & Salomaa 2005.)

Kiinteällä toimipaikalla on myös merkitystä työntekijöiden palkan maksuun sekä työnantajan ilmoitusvelvollisuuteen. Lähtökohtaisesti jos työ tehdään ulkomailla sijaitsevassa kiinteässä toimipaikassa, palkan verotusoikeus on myös kiinteän toimipaikan sijaintivaltiolla. Kuitenkin palkkaan voidaan soveltaa kuuden kuukauden ja kolmen vuoden sääntöä kiinteän toimipaikan osaltakin. Kuuden ensimmäiseltä työskentely kuukauden osalta kuuden kuukauden sääntö ratkaisee, kummalla valtioista on verotusoikeus työntekijöiden palkkaan ja mahdollinen kaksinkertainen vero poistetaan verosopimuksen mukaan toisessa sopimusvaltiossa joko hyvitystai vapautusmenetelmää käyttäen. Olennainen merkitys on myös sillä, minkä maan sosiaaliturvan piiriin henkilön katsotaan kuuluvan. (Linnakangas & Myrsky 2005, 100-103.)

Kiinteä toimipaikka synnyttää myös verovelvollisuuden kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa. Kiinteä toimipaikka ei ole itsenäinen juridinen yritys, vaan suomalainen osakeyhtiö toimii tällöin toisessa valtiossa omissa nimissään. Näin ollen kiinteän toimipaikan varat ja velat ovat suomalaisen osakeyhtiön varoja ja velkoja. Kiinteällä toimipaikalla on oltava erillinen kirjanpito, ja sen on annettava sijaintivaltion veroviranomaiselle veroilmoitus. Sijaintivaltiossa voidaan verottaa suomalaista osakeyhtiötä kyseisen valtion verolain mukaan vain siitä tulosta, joka kohdistuu sijaintivaltiossa olevalle kiinteälle toimipaikalle. Verosopimuksen mukaan kiinteän toimipaikan tuloksi katsotaan todellinen nettotulos eli kiinteän toimipaikan tulos verojen jälkeen, ennen tilinpäätössiirtoja. Kiinteän toimipaikan verotuksessa ovat vähennyskelpoisia tietty osuus yrityksen johtamisesta ja yleisestä hallinnosta johtuvat menot. Ulkomailla sijaitsevan kiinteä toimipaikan tulos sisältyy myös Suomessa suomalaisen osakeyhtiön verotettavaan tuloon. Näin ollen verosopimuksen mukaisesti poistetaan syntynyt kaksinkertainen verotus toisessa sopimusvaltiossa hyvitys- tai vapautusmenetelmää käyttäen. Verosopimuksettomissa tilanteissa kaksinkertainen verotus poistetaan menetelmälain eli kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain mukaan. (Tomperi 2009, 173-178.)

Yrityksen onkin hyvä tutustua kansainväliseen toimintaan liittyviin veroasioihin ottamalla selvää toisen valtion verosäännöksistä ennakkoon. Tällä yritys voi välttää ikävät tilanteet kansainvälisessä toiminnassa. Toisten valtioiden lainsäädännöstä ei ole Suomen viranomaisilla tietoa. Esimerkiksi tulolait voivat erota valtioittain, ja siksi kannattaa selvittää toisen valtion tulolajit etukäteen. (Nissinen 2010, 42-45.)

1.1 Työn tausta, tavoitteet ja tarkoitus

Tämän opinnäytetyön tavoitteena on selvittää palvelualalla toimivan suomalaisen osakeyhtiön Hollannissa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan tuomat erityiskysymykset arvonlisäverotuksessa, tuloverotuksessa, palkkahallinnassa ja kirjanpidossa Suomen näkökulmasta. Aiheen

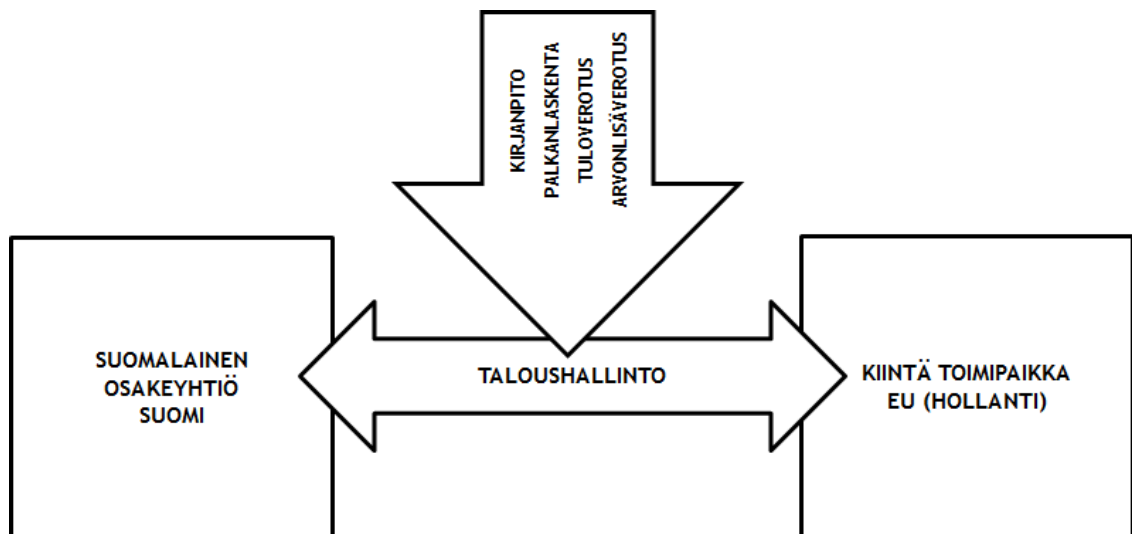
valintaan vaikutti oleellisesti toimeksiantajan tilitoimisto Lavit Oy:n pyyntö selvittää suomalaisen osakeyhtiön ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan tuomat erikoispiireteet yrityksen Suomessa tehtävään taloushallintoon arvonnäkökulman, palkkahallinnon, tuloverotuksen ja kirjanpidon näkökannalta. Tilitoimiston asiakkaista osa on kasvuyrityksiä, joilla on suuret kasvuodotukset ja lähitulevaisuudessa kansainvälistyminen on yksi kasvusuunnista. Näin ollen tilitoimistossa syntyi tarve tietää syvällisemmin kansainvälisillä markkinoilla toimivan suomalaisen yrityksen ja mahdollisen kiinteän toimipaikan vaikutukset yrityksen taloushallintoon ja sitä koskevista säädöksistä ja laista.

Opinnäytetyön tavoitteena on tutkia suomalaisen osakeyhtiön Hollannissa sijaitsevan kiinteän toimipaikan vaikutuksia yrityksen taloushallintoon. Tämä opinnäytetyö sisältää kuvauksen suomalaisen osakeyhtiön ulkomailla toimivan kiinteän toimipaikan taloushallintoon liittyvistä erityiskysymyksistä, koskien arvonnäkökulmaa, palkkahallintoa, tuloverotusta ja kirjanpitoa. Työn tarkoituksena on siis selvittää kyseisiä osa-alueita koskevia erityiskäytänteitä, säädöksiä ja lakeja Suomen näkökannalta. Työssäni lopuksi kuvaan case-yrityksen kansainvälisentoiminnan vaikutukset yrityksen taloushallintoon ja tulevaisuuden näkymät sekä yritys X Oy:n edellytykset sivuliikkeen muuttamisesta kiinteäksi toimipaikaksi. Tämä kuvaus case-yrityksestä avaa käsitystä kansainvälistymisen vaikutuksesta yrityksen taloushallintoon. Eri osa-alueiden selvityksen tarkoitus olisi teoriaan ja case-osioon peilaten tehdä tilitoimiston asiakkaille ”karkea muistilista”, mitä huomioida perustaessa kiinteää toimipaikkaa Hollannissa tai muualla EU:ssa. Keskityn selvityksessä ottamaan pääasiassa huomioon keskeiset Suomen ja EU:n lait ja säädökset, jotka koskevat EU:ssa sijaitsevan kiinteän toimipaikan taloushallintoa. En keskity työssäni tutkimaan toisen EU-maan paikallista lainsäädäntöä ja vaatimuksia, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee. Kuvaan opinnäytetyössä kansainvälistymisoperaatiomuodoista kiinteän toimipaikan, en vertaile tai käy lävitse eri kansainvälistymisoperaatiomuotoja. Kuvaan eri osa-alueita palvelun myynnin näkökannalta, en käsittele tavarakauppaa koskevia lakeja ja säädöksiä.

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena on tulevaisuudessa toimia tietopohjana tilitoimiston henkilöstölle, sekä asiakkaille kansainvälistymistilanteissa. Opinnäytetyön tarkoitus on olla tietopohja taloushallinnon näkökulmasta yrityksen perustaessa kiinteätä toimipaikkaa Hollantiin tai muualle EU:hun. ”Karkea muistilista” toimii myös työlistana, mitä asioita on hoidettava ja huomioitava ennen kiinteän toimipaikan perustamista ja kiinteän toimipaikan ollessa Hollannissa tai toisessa EU-maassa. Opinnäytetyö palvelee myös asiakasyrityksiä, jotka harkitsevat kansainvälistymistä ja miettivät siihen liittyviä taloushallinnon kysymyksiä, esimerkiksi tuloverotusta. Eri kansainvälistymisoperaatioita mietittäessä tämä opinnäytetyö antaa kattavan kuvan kiinteästä toimipaikasta niin asiakasyrityksille kuin tilitoimiston henkilöstölle. Tilitoimiston henkilöstö ja asiakasyritykset voivat tämän opinnäytetyön avulla tutustua kiinteän toimipaikan käsitteeseen ja sen tuomiin velvoitteisiin.

Opinnäytetyön tarkoitus on kehittää omaa osaamista ja tietotaitoa taloushallinnon ammattilaisena. Opinnäytetyöni kautta opin ymmärtämään ja tietämään, mitä kansainvälistyminen merkitsee yrityksen taloushallinnossa, erityisesti kiinteän toimipaikan osalta. Uskon, että opinnäytetyöstäni on hyötyä niin nykyisessä työssäni kuin tulevaisuudessa. Yritysten kansainvälistyessä on tilitoimistonedustajana tärkeää ymmärtää kansainvälistymisen merkitys taloushallinnossa, ja sen tuomat vaatimukset ja lain pakottamat toimenpiteet taloushallintoon.

1.2 Työn rakenne ja rajaus



Kuvio 1: Työn rakenne ja rajaus

Työn rakenne muodostuu pääasiassa kolmesta eri osasta: teoriasta, tutkimuksesta ja yhteenvedosta, joka sisältää ”karkeana muistilistan”. Teoriaosassa käsitellään tilitoimistoa ja sen tulevaisuuden haasteita, suomalaista osakeyhtiötä, kansainvälistymistä, palvelua, verotusso-
pimusta, kiinteätä toimipaikkaa, arvonlisäverotusta, tuloverotusta, palkkahallintoa ja kirjan-
pitoa. Aluksi kuvatut tilitoimisto ja tulevaisuuden haasteet, suomalainen osakeyhtiö, kansain-
välistyminen, palvelu, verosopimus ja kiinteän toimipaikka osuudet johdattavat lukijaa aihe-
seen ja antavat pohjaa aiheen ymmärtämiselle. Teoreettinen viitekehys on rakennettu tässä
opinnäytetyössä Hollannissa tai muualla EU:ssa toimivan kiinteän toimipaikan taloushallinnos-
sa huomioon otettavien Suomen lakien ja säädösten ympärille. Oletuksena on, että yrityksen
taloushallinto hoidetaan Suomesta ja Suomen lainsäädännön mukaisesti. Teoreettisen viiteke-
hyksen avulla pyritään selvittämään lukijalle kiinteän toimipaikan tuomia velvoitteita Suo-
messa hoidettavaan taloushallinnon eri osa-alueisiin: arvonlisäverotukseen, palkkahallintoon,
tuloverotukseen ja kirjanpitoon.

Opinnäytetyö on rajattu suomalaisiin osakeyhtiöihin, joiden toimiala on palvelumyynti. Palve-
lumyyntin rajaus perustuu siihen, että toimeksiantajan Lavit Oy:n asiakkaista suurin osa on

asiantuntijaorganisaatioita ja näin ollen toimivat palveluilla ja tarjoavat palveluita. Tutkittava alue on rajattu Hollantiin, rajaus tuli toimeksiantajan toimesta. Koko Euroopan Unionin alueen tutkiminen olisi laajentanut opinnäytetyötä huomattavasti. Kuitenkin suurin osa tutkitavista osa-alueista vaikuttaa yrityksen taloushallintoon samoin periaattein olipa kiinteä toimipaikka Hollannissa tai muualla EU:ssa. Alueen rajaukseen vaikutti myös se, että Hollanti on yksi suurimmista ja kasvavimmista Suomen vientimaista, jonne suomalaiset yrityksetkin suuntaavat. Tilitoimiston asiakaskuntaan katsoen Hollannissa on IT-infrastruktuuri Euroopan ykkösluokkaa, ja Hollannissa on paljon tietotyötä tekeviä yrityksiä. Kansainvälistymispoluista tutkitaan vain kiinteän toimipaikan muotoa.

Tutkimuksessa kuvaan case-yrityksen sivuliikkeen vaikutukset yrityksen taloushallintoon sekä edellytykset sivuliikkeen muuttamisesta kiinteäksi toimipaikaksi. Kuvaan myös case-yrityksen tämän hetkisen kasainvälisentoiminnan tilanteen sekä tulevaisuuden suunnitelmat. Lopuksi kuvatussa yhteenvedossa eli ”karkeassa muistilistassa” listaan yritykselle, joka harkitsee tai on perustamassa kiinteätä toimipaikkaa Hollantiin tai muualle EU:hun, mitä asioita pitää huomioida sekä miten kiinteä toimipaikka vaikuttaa yrityksen taloushallintoon. Muistilistan tukena toimii teoreettinen viitekehys, sekä case yrityksen kokemusten tuomat huomiot.

1.3 Toimeksiantaja

Opinnäytetyön toimeksiantaja Lavit Oy on vuonna 2006 perustettu sähköiseen taloushallintoon erikoistunut helsinkiläinen tilitoimisto. Tilitoimistolla on toimipisteet Helsingissä ja Hämeenlinnassa, ja se työllistää 17 henkilöä. Lavit Oy on kasvuorganisaatio.

Liikeideana on toimia kehittyvien yritysten taloushallintopalveluiden kumppanina. Kumppanuus on keskittynyt erityisesti IT-alan yrityksiin ja asiantuntijaorganisaatioihin. Asiakkaista suurin osa on kasvuorganisaatioita, ja suuntana mahdollisesti lähitulevaisuudessa on kansainväliset markkinat. Kumppaniverkoston kautta on tarkoitus tarjota asiakkaille operatiiviset järjestelmät palveluina, liiketoiminnankehitys- ja talousjohdonlisäarvopalvelut, joiden perustana ovat tehokkaat sähköiset taloushallintopalvelut. Lavit Oy toimii myös asiantuntijaorganisaatioiden myynnin ja johdon kumppanina. Kyseessä ei ole niinkään perinteinen asiakas- ja taloushallintopalvelua tarjoava yritys, vaan kaiken taustalla on vahva kumppanuus.

Tilitoimisto tarjoaa sähköistä, ajantasaista ja aidosti läpinäkyvää tilitoimistopalvelua, joka mukautetaan kunkin asiakkaan tarpeiden mukaan. Tilitoimisto tarjoaa myös asiakkailleen palkanlaskennan ja tilinpäätöksen teon sekä koulutuksen ja käyttöönoton Netvisor-taloushallinnonohjelmaan, jonka kautta hoidetaan asiakkaan taloushallinto. Yhteisen taloushallinto-ohjelman kautta, joka vaatii vain nettiyhteyden, asiakas voi itse seurata esimerkiksi reskontriaan ja hyväksyä omat ostolaskunsa.

2 Tilitoimisto ja tulevaisuuden haasteet

Tilitoimisto on toimisto, joka hoitaa asiakasyritystensä taloushallintoa kokonaisuudessaan tai osittain. Hoidettavia osa-alueita ovat osto- ja myyntireskontra, juokseva kirjanpito, palkanlaskenta, kulukorvaukset palkanlaskennassa, tilinpäätös, verotus, sisäinen laskenta, raportointi sekä tilintarkastuksen ja talouden konsultointi. Tilitoimistoiden palveluntarjonta ja tietojärjestelmien käyttö eroavat toisistaan siten että, kukin tilitoimisto tuottaa palveluja parhaiten asiakkaittensa tarpeita vastaten sekä lakia ja hyvää kirjanpitolittoa noudattaen. Tänä päivänä tilitoimiston rooli asiakkaalle on toimiminen yhteistyökumppanina, joka hoitaa yrityksen talousasioita. Yli 90 prosenttia Suomessa suomalaisista yrityksistä on ulkoistanut talousasiat hoidettavaksi tilitoimistoille. Suomessa vuonna 2009 oli kirjanpito- ja tilinpäätöspalveluyrityksiä 5 020 toimipaikassa ja henkilöstöä näissä oli 14 554 henkilöä. (Metsä-Tokila 2009; Nurminen & Vuorinen 2010.)

Tilitoimistoalan kehityssuuntana ovat johdon laskentatoimen kehittäminen, sähköinen taloushallinto, tilitoimistoiden kasvu, suurten yritysten taloushallinnon ulkoistamiset tilitoimistoille, taloushallinnon konsultointi sekä yritysten ennakoitien tueksi tehtävä ennakkokirjanpito. Tilitoimistot voisikin tulevaisuudessa tarjota enemmän asiakkaan velvoitteiden huolehtimisen ohella myös ennakoivaa neuvontaa. Pk-yritysten paine päästä kansainvälisille markkinoille on suuri. Tilitoimiston rooli on olla sillanrakentajana asiakkaan ja esimerkiksi rahoittajan välillä, jossa hyödynnetään kirjanpitäjän ammattitaitoa. Tilitoimistoilta vaaditaan myös yhä enenevässä määrin kielitaitoista ja kansainvälistä osaamista taloushallinnosta, koska yhä useamman suomalaisen yrityksen kehityssuuntana ovat kansainväliset markkinat ja ulkomaalaisten yritysten tulo Suomeen. Tänä päivänä kansainvälistyminen luo erilaisia paineita myös kirjanpitoon. Yksi paineiden luoja on esimerkiksi se, että ei ole vielä selkeää kuvaa eurooppalaisen tilinpäätösraportoinnin tulevaisuudesta. (Metsä-Tokila 2009; Rytsy 2011, 64-67.)

3 Suomalainen osakeyhtiö

Osakeyhtiö on yksi yritysmuodoista, jota säätelee Suomen osakeyhtiölaki ja on ainoa Suomen oikeuden tuntema pääomayhtiötyyppi. Osakeyhtiön perustamiseksi on laadittava perustamis-sopimus, jonka kaikki osakkeenomistajat allekirjoittavat. Osakeyhtiön perustamistoimet päättyvät ja osakeyhtiö syntyy, kun osakeyhtiö ilmoitetaan kaupparekisteriin, jota ylläpitää Patentti- ja Rekisterihallitus. Rekisteröimällä osakeyhtiön tulee siitä oikeushenkilö, joka on erillinen osakkeenomistajistaan. Osakkeenomistajat tällöin eivät vastaa henkilökohtaisella omaisuudella yhtiön veloista, mutta yhtiöjärjestyksessä voidaan kuitenkin määrätä osakkeenomistajia suorittamaan erilaisia maksuja yhtiölle. Osakeyhtiön osakkaat ovat vastuussa osakeyhtiön toiminnasta vain sijoittamansa pääoman verran. (Finlex 2006; Immonen & Nuolimaa 2007, 37-44.)

Osakeyhtiöllä on osakepääoma, jonka on oltava vähintään yksityisessä osakeyhtiössä 2500 euroa. Ellei yhtiöjärjestyksessä määrätä toisin, voidaan osakkeita vapaasti luovuttaa ja hankkia. Osakeyhtiön tarkoituksena on tuottaa voittoa osakkeenomistajilleen, ellei yhtiöjärjestyksessä määritellä toisin. Yhtiöjärjestyksessä on määrättävä toimiala eli ne elinkeinot, joilla voittoa tavoitellaan. (Finlex 2006; Immonen & Nuolimaa 2007, 32-33.)

Osakeyhtiön päätösvalta on yhtiökokouksella, jossa osakkeenomistajat käyttävät äänioikeuttaan. Kaikki osakkeet tuovat yhtiöön yhtenäiset oikeudet, ellei yhtiöjärjestyksessä toisin määrätä. Päätöksiä ja muita toimenpiteitä, jotka tuottavat osakkeenomistajille tai muulle epäoikeutettua etua yhtiön tai toisen osakkeenomistajan kustannuksella, ei saa tehdä yhtiökokous, hallitus, toimitusjohtaja tai hallintoneuvosto. Yhtiökokous valitsee osayhtiölle hallituksen, joka on oltava jokaisella osakeyhtiöllä. Yhtiöllä voi olla myös toimitusjohtaja ja hallintoneuvosto. Hallituksen määräysten ja antamien ohjeiden mukaisesti toimitusjohtaja hoitaa yhtiön juoksevaa hallintoa. Hallintoneuvosto valvoo yhtiön hallintoa, joka on toimitusjohtajan ja hallituksen vastuulla. Yhtiökokous hyväksyy osakeyhtiön tilinpäätöksen. Osakeyhtiössä on vaalittava tilintarkastaja ja toimitettava tilintarkastus. Tilintarkastajaa ei tarvitse valita, jos päättyneellä tai sitä edeltäneellä tilikaudella on täyttynyt enintään yksi seuraavista edellytyksistä: taseen loppusumma ylittää 100 000 euroa, liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 200 000 euroa tai palveluksessa on keskimäärin yli kolme henkilöä. (Finlex 2007; Finlex 2006; Immonen & Nuolimaa 2007, 75-98.)

Osakeyhtiö on aina kirjanpitovelvollinen kirjanpitolain mukaan. Hallitus vastaa siitä, että kirjanpito ja varainhoidon valvonta on järjestetty asianmukaisesti. Kirjanpidon laillisuudesta ja varainhoidon luotettavuudesta vastaa toimitusjohtaja. Kirjanpidolla tarkoitetaan juoksevaa kirjanpitoa ja tilinpäätöstä. Tilikaudelta on laadittava tilinpäätös ja toimintakertomus, mutta pieni kirjanpitovelvollinen voi jättää toimintakertomuksen laatimatta. Pienen kirjanpitovelvollisuuden piiriin kuuluva osakeyhtiö ei laadi toimintakertomusta tilinpäätöksen yhteydessä. Kuitenkin pienen kirjanpitovelvollisen on esitettävä osakeyhtiölain vaatimat toimintakertomuksen tiedot tilinpäätöksen liitetiedoissa. (Finlex 1997a; Finlex 2006; Immonen & Nuolimaa 2007, 127-141.)

Osakeyhtiön tietojen muuttuessa on aina muutoksista ilmoitettava kaupparekisteriin. Esimerkiksi, jos osakeyhtiö valitsee toimitusjohtajan, jota ei ole aikaisemmin ollut, on asiasta ilmoitettava kaupparekisteriin. Muutokset yhtiöjärjestyksessä tulevat voimaan vasta, kun muutokset on rekisteröity kaupparekisteriin. Yhtiöjärjestyksen muutoksista päättää yhtiökokous. Osakeyhtiö voidaan poistaa rekisteristä, mutta sitä ei voida lopettaa vapaamuotoisesti. Selvitystilan, konkurssin, sulautumisen tai jakautumisen kautta voidaan osakeyhtiö purkaa. (Finlex 2006; Patentti- ja Rekisterihallitus 2011.)

4 Palvelu

Palvelut ovat aina osaksi aineettomia tapahtumia, toimintoja, tekoja tai näiden toimintasarjoja tai palveluprosesseja. Palvelun määritelmiä on monenlaisia, ja yksi niistä on seuraava: palvelu on teko, toiminta tai suoritus, jossa asiakkaalle tarjotaan jotain aineetonta, joka tuotetaan ja kulutetaan samanaikaisesti ja joka tuottaa asiakkaalle lisäarvoa; ajansäästöä, helpoutta, mukavuutta, viihdettä tai terveyttä. Palvelun tuottaminen voi myös olla sidoksissa tavarahan, mutta itse palvelutapahtuma on aineeton. Palvelut ovat luonteeltaan myös vaihtelevia. Tämä tarkoittaa sitä, että samakin palvelu voi seuraavalla kerralla olla täysin erilainen. (Ylikoski 1999, 20, 24-25.)

Tavaroita ovat kiinteät ja irtaimet esineet, sekä sähkö, kaasu, lämpö, kylmyys ja muut energiahyödykkeet. Palvelua ovat kaikki muut, mitä myydään liiketoiminnan muodossa. Yleensä tavara ja palvelu ovat erotettavissa toisistaan. Esimerkiksi kun ostaja toimittaa myyjälle materiaalit, myyjä valmistaa, suunnittelee ja korjaa esineen, on tämä palvelun myyntiä. Jos ostaja toimittaa vain osan materiaaleista, ratkaistaan tapauskohtaisesti, onko kysymys tavarahan vai palvelun myynnistä. Kun tavaraa korjataan ja sen korjauskustannukset ylittävät tavarahan arvon, kysymyksessä on tavarahan myynti. Kuljetukseen valmistetut pakkaukset ja pakkaus työ ovat palvelun myyntiä. Tavarahan vuokraus on palvelun myynti, mutta jos vuokrauksen päätyttyä tavara siirtyy vuokraajan omistukseen tai vuokraajan velvollisuus on lunastaa esine, kyseessä on tällöin tavarahan myynti. (Verohallinto 2011a.)

Kansainvälisessä tilanteessa, kun palvelu muodostuu useasta eri palvelusta, joiden myyntimäärä määräytyy eritavalla, palvelun pääasiallisen luonteen mukaan ratkaistaan myyntimäärä. Palvelu katsotaan myydyksi kiinteästä toimipaikasta, jos kiinteän toimipaikan tekniset resurssit ja henkilökunta ovat riittäviä palvelun suorittamiseen. Vastaavasti palvelun ostossa palvelu katsotaan luovutetuksi kiinteälle toimipaikalle, jos sen tekniset resurssit ja henkilökunta ovat riittäviä palvelun vastaanottamiseen. Ulkomaan kaupassa tavaroiden ja palvelun arvonlisäverotuksessa on suuria eroavaisuuksia. Epäselvissä tilanteissa voidaan pyytää Verohallintoa selvittämään palvelun myyntimäärä. (Verohallinto 2011c.)

5 Kansainvälistyminen

Kansainvälisestä kaupasta puhutaan, kun tavara ja palvelu liikkuvat kansainvälisesti ja maiden rajojen yli. Globaalilla kaupalla tarkoitetaan sitä, kun yrityksen tavara tai palvelu on maailmanlaajuisilla markkinoilla. Euroopan unionin päämääränä onkin vapaa mutta reilu maailmankauppa eli kaikki maat käyvät vapaasti kauppaa keskenään samoin ehdoin. Kansainvälisellä toiminnalla voidaan tarkoittaa montaa eri toimintamuotoa: se voi olla suoraa myyntiä ulkomaille, kansainvälisessä ketjussa olemista, ulkomaisten työntekijöiden oloa työsuhteessa ko-

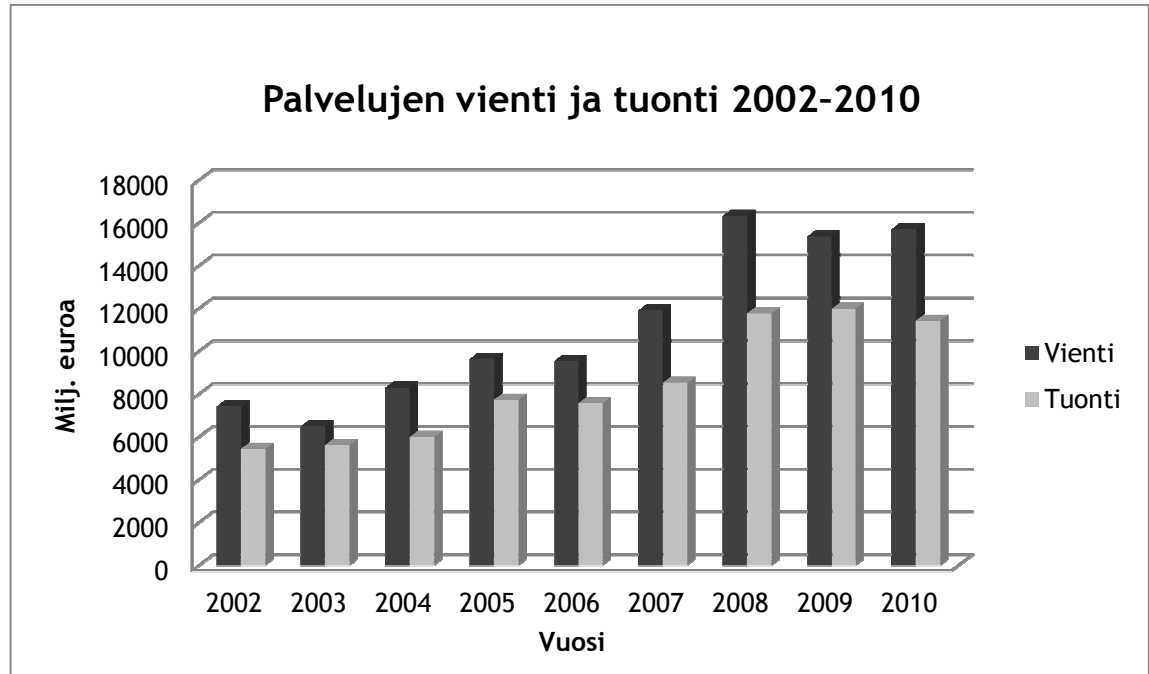
timaisessa yrityksessä ja sekä tavaran että palvelun tuontia ja vientiä kansainvälisesti. Kansainvälistyminen yritykselle on kokonaisvaltainen oppimis- ja muutosprosessi, jonka tuloksena yritys laajentaa toimintaansa ulkomaisille markkinoille. Pohjimmiltaan yrityksen kansainvälistymisen syynä ovat yrityksen kasvu ja tuloksen turvaaminen. Kansainvälistyminen tuo mukanaan myös erilaisia haasteita yrityksen toimintaan ja toiminnan suunnitteluun, joiden on oltava kansainvälistä tasoa. Kansainvälistymisellä on myös vaikutus yrityksen taloushallinnon prosesseihin, esimerkiksi kansainvälisellä myynnillä tai ulkomailla sijaitsevalla kiinteällä toimipaikalla. Suomessa on paljon eri organisaatioita, jotka tarjoavat yritykselle tukea ja edistävyyttä kansainvälistymisessä, esimerkiksi Finnvera ja Finpro. (Squicciarini & Loikkanen 2008, 13-14; Vahvaselkä 2009, 15-48.)

Talouden globalisoituminen ja globaalikilpailu tuovat haasteita, mutta myös mahdollisuuksia suomalaisille yrityksille. Globalisoitunut liiketoimintaympäristö painostaa yrityksiä jo varhaisemmassa vaiheessa kansainvälistymään. Myös kansainvälistyminen näkyy tänä päivänä Suomen markkinoilla toimittaessa. Yrityksen globalisoituminen tuo mukanaan haasteen työntekijöille, kansainvälisten markkinoiden ja liiketoiminnan omaamisen kehittämisessä ja tuntemisessa. Tänä päivänä yhä useamman yritysten kasvustrategioista löytyy viitteitä kansainvälistymiseen. (Squicciarini & Loikkanen 2008, 13-14; Vahvaselkä, 2009, 15-48.)

Kansainvälistyminen tuo yritykselle useasti erilaisia velvollisuuksia ja toimenpiteitä, niin Suomessa kuin toisessa valtiossa, jossa liiketoimintaa harjoitetaan suomalaisen yrityksen lukuun. Suomalaisen yrityksen kansainvälistyessä yritys voi kohdevaltiossa, jossa liiketoimintaa harjoittaa, joutua maksamaan erilaisia veroja ja maksuja. Yritykselle voi syntyä myös erilaisia rekisteröinti-, ilmoitus- ja tiedonantovelvoitteita kohdevaltiossa. Ennen toiminnan aloittamista yrityksellä on velvollisuus selvittää kyseisen valtion veroviranomaiselta tarvittavat toimenpiteet sijaintivaltiossa. Yrityksen verotukseen vaikuttavat kohdevaltion ja Suomen verolait sekä mahdolliset verosopimukset valtioiden kesken. Verotusoikeuteen vaikuttaa merkittävästi myös se, syntyykö suomalaiselle yritykselle kiinteä toimipaikka kyseiseen valtioon. (Verohallinto 2011b.)

Euroopan yhteisön eli EY-sopimuksen vapaa sijoittautumisoikeus antaa samat oikeudet niin ulkomaalaiselle kuin kyseisen valtion kansalaiselle ryhtyä harjoittamaan tai harjoittaa itseään ammattia sekä perustaa ja johtaa yritystä kyseisessä valtiossa. Oikeus koskee myös EU-valtioiden lakien mukaan perustettua yhtiötä, jonka kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on EU:n alueella. EU:n jäsenvaltion kotimainen yritys ja kyseisessä valtiossa sijaitseva toisen jäsenvaltion yrityksen kiinteä toimipaikka katsotaan monessa suhteessa saman aseman omaaviksi ja arvoiseksi yritykseksi. (Helminen 2009, 29-30.)

Palvelujen kansainvälistyminen on ollut Suomessa vähäistä. Suurimmat palvelutuoteryhmät ovat ICT -palvelut, rojaltyt ja lisenssimaksut, posti- ja telekommunikaatiopalvelut sekä rakennuspalvelut. (Vahvaselkä 2009, 36-42.)



Kuvio 2: Palvelun vienti ja tuonti 2002-2010

Suomesta palveluiden vienti on kasvanut vuosi vuodelta 2000-luvulla. Vuosina 2009 ja 2010 palvelun viennissä on tapahtunut pieni lasku, mutta siitä huolimatta palvelun vienti on edelleen nousussa. Vuonna 2007 palvelujen vienti oli 11914 miljardia euroa, josta se seuraavana vuonna 2008 kohosi 16 338 miljardiin euroon. Vuonna 2009 palvelun vienti laski 977 miljardia euroa, mutta palvelun vienti on lähtenyt vuonna 2010 kasvamaan, jolloin se kasvoi 351 miljardia euroa verrattuna edelliseen vuoteen. Palvelun vientiin on vaikuttanut vuonna 2009 maailmanlaajuinen epävakaa taloustilanne. Merkittävimmät vientimaat ovat Suomelle Intia, Ruotsi ja Kiina, mutta Ruotsin ja Alankomaiden osuus palvelun viennissä on kasvanut viime vuosina huomattavasti. (Tilastokeskus 2011.)

Palvelun tuonti on ollut kasvussa 2000-luvun alusta lähtien. Vuodesta 2007 tuonti oli 8535 miljardia euroa, josta se kasvoi vuonna 2008 11 771 miljardiin euroon. Pientä laskua on tuonnissa tapahtunut vuonna 2010. Tuontimaista merkittävimmät ovat Suomelle Saksa, Yhdysvallat ja Iso-Britannia. (Tilastokeskus 2011.)

6 Verosopimus

Verosopimuksilla sovitetaan yhteen kahden valtion ristiriitaista pyrkimystä verottaa samasta varallisuudesta tai tulosta. Verosopimukset koskevat luonnollista henkilöä tai oikeushenkilöä, joka ei asu samassa valtiossa, josta tuloa saadaan. Verosopimuksella on tarkoitus estää kaksinkertainen verotus. Verosopimuksessa sovitaan, kumpi valtioista saa verottaa tuloa ja jos molemmat valtiot saavat, niin kumpi valtioista poistaa tulosta kaksinkertaisen verotuksen. Verosopimuksen tarkoituksena onkin rajoittaa verotusoikeutta, jonka antaa kummankin valtion sisäinen lainsäädäntö. Verotusoikeutta ei voida laajentaa tai muodostaa sellaiseen verotusoikeuteen, jota kyseisen valtion sisäinen lainsäädäntö ei tunne. Lisäksi verosopimuksissa on määritelty erikseen, ketä sopimus koskee, sekä mitä tuloja sopimus koskee. Kun Suomella on verosopimus sen valtion kanssa, jossa liiketoimintaa harjoitetaan, ratkaistaan kiinteän toimipaikan olemassa olo verosopimuksen perusteella. (Huolman-Lakari 2011, 30-32; Linnakangas & Myrsky 2005, 49-60.)

Verosopimuksessa jaetaan verotusoikeus käyttäen asuin- tai lähdevaltioperiaatetta, eli verotetaan tulonsaajan asuinvaltiossa tai tulon lähdevaltiossa. Asuinvaltio on se valtio, jossa verovelvollisen katsotaan pysyvästi asuvan. Tarkempia määrytyksiä asuinvaltiosta on verosopimuksissa. Verosopimuksesta riippuen voidaan katsoa asuinvaltion olevan eri kuin Suomen lainsäädännön mukaan määräytyvä asuinvaltio. Tällöin yritys on Suomen lainsäädännön nojalla verovelvollinen myös Suomessa. Lähdevaltio saa verottaa vain lähdevaltiosta tulevaa tuloa. Tällöin yleensä asuinvaltio poistaa kaksinkertaisen verotuksen. Kaksinkertainen verotus poistetaan hyvitys- tai vapautusmenetelmää käyttäen. Hyvitysmenetelmää käytettäessä asuinvaltio hyvittää lähdevaltiossa perityn sopimuksen mukaisen veron. Vapautusmenetelmässä tulo verotetaan vain lähdevaltiossa, mutta asuinvaltio voi ottaa veron verotuksessa huomioon. Vapautusmenetelmä voi olla joko progressioehtoinen tai täysin vapaa menetelmä. Tuloverosopimukset yleensä sisältävät vain valtion tuloverot, eivät kunnallis- ja kirkollisveroa, eivätkä ne myöskään koske sairavakuutusmaksuja ja työnantajan sosiaaliturvamaksuja. Verosopimuksilla ei ole vaikutusta veroihin, joita sopimus ei koske. (Huolman-Lakari 2011, 30-32.)

Verosopimukset ovat tehty Taloudellisen yhteistyö- ja kehitysjärjestön eli OECD:n (Organisation for Economic Cooperation and Development) laatiman malliverosopimuksen mukaisesti, mutta verosopimuksissa on maakohtaisia eroja ja yksityiskohtaisia määräyksiä. EU-maiden väliset verosopimusten sisällöt poikkeavat toisistaan, joten aina on katsottava kunkin maan verosopimusta yksityiskohtaisesti. Suomella on verosopimuksia noin 70 valtion kanssa. Kansainvälistymistilanteessa on selvittettävä valtioiden väliset verotussopimukset sekä tulonlähde valtion sisäinen lainsäädäntö ja asuinvaltion sisäinen lainsäädäntö, koska näillä kaikilla voi olla olennaisia vaikutusta tulon verottamiseen. (Huolman-Lakari 2011, 30-32.)

Syrjintäkiellolla tarkoitetaan, että verosopimuksen sopineissa valtioissa verotus ei saa olla epäedullisempaa kuin toisessa valtiossa. Kiinteä toimipaikka ei saa sijaintivaltiossa joutua ankaramman verotuksen kohteeksi kuin samassa valtiossa oleva kotimainen yritys. Syrjintäkielto edellyttää yhtä edullista kohtelua ulkomaisen yrityksen kiinteään toimipaikkaan kuin sijaintivaltion kotimaisiin yrityksiin: esimerkiksi ei saa soveltaa epäedullisempia veroprosentteja. Erilainen kohtelu on kumminkin sallittu, jos toisen jäsenvaltion yrityksen kiinteä toimipaikka ja sijaintivaltion kotimainen yritys ovat eri asemassa kyseisessä valtiossa. (Helminen 2009, 177.)

6.1 Suomen ja Alankomaiden verosopimus

Suomen tasavallan hallitus ja Alankomaiden kuningaskunnan eli Hollannin hallitus ovat tehneet sopimuksen tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi sekä veron kiertämisen estämiseksi. Sopimus on tehty 28.12.1995, jota on uudistettu vuonna 1997. Sopimus koskee luonnollista henkilöä, yhtiötä tai muuta yhteenliittymää, jotka asuvat sopimusvaltioissa tai molemmissa sopimusvaltioissa. Sopimusta sovelletaan tulon ja varallisuuden perusteella suoritettaviin veroihin. Näistä tuloista suoritettavia veroja ovat kokonais-tulot ja kokonaisvarallisuus. (Finlex 1997b.)

6.2 Suomen ja Alankomaiden verosopimuksen keskeiset kohdat

Suomen ja Alankomaiden välisen verosopimuksen keskeiset kohdat on käyty lävitse tässä luvussa, huomioiden kiinteän toimipaikan näkökulman.

Sopimuksen piiriin kuuluvat verot

Sopimusta sovelletaan seuraaviin veroihin:

Suomessa	Alankomaassa
valtion tulovero	tulovero
yhteisöverojen tulovero	palkkavero
kunnallisvero	yhtiövero
kirkollisvero	osinkovero
korkotulon lähdevero	varallisuusvero
rajoitetusti verovelvollisen lähdevero	verot, jotka suoritetaan sopimuksen verojen ohella tai asemasta
valtion varallisuusvero	

Taulukko 1: Suomen ja Alankomaiden verosopimuksen koskevat verot

Suomen ja Alankomaiden viranomaisten velvollisuus on ilmoittaa toisilleen verolainsäädäntöön tehdyistä merkittävistä muutoksista, joilla voi olla vaikutusta myös verosopimukseen. (Finlex 1997b.)

Kotipaikka

Verosopimuksessa toisessa sopimusvaltiossa asuvalla henkilöllä tarkoitetaan luonnollista henkilöä, yhtiötä tai muuta yhteenliittymää, joka on sijaintivaltiossa verovelvollinen sillä olevan kotipaikan, asumisen, liikkeen johtopaikan tai rekisteröimispaikan perusteella. (Finlex 1997b.)

Luonnollisen henkilön kotipaikka määritellään seuraavasti verosopimuksessa, kun henkilö asuu molemmissa sopimusvaltioissa edellä mainitun määritelmän mukaisesti:

- valtiossa, jossa luonnollisella henkilöllä on vakinainen asunto, jos vakinainen asunto on molemmissa valtioissa, katsotaan kotipaikan olevan valtiossa, johon hänellä on kiinteämmät henkilökohtaiset ja taloudelliset suhteet
- ellei edellistä voida soveltaa, kotipaikaksi katsotaan valtio, jossa luonnollinen henkilö oleskelee pysyvästi
- jos luonnollinen henkilö oleskelee molemmissa valtioissa tai ei kummassakaan, kotipaikaksi katsotaan valtio, jonka kansalainen hän on
- jos henkilö on molempien valtioiden kansalainen tai ei kummankaan valtion kansalainen, on kotipaikka ratkaistava valtioiden välisellä keskinäisellä sopimuksella. (Finlex 1997b.)

Kun yritys on molemmissa valtioissa, katsotaan yrityksen kotipaikaksi se valtio, jossa yrityksen todellinen johto on. Sopimusvaltion valtiollinen osa, julkisyhteisö tai paikallisviranomaisen sekä sopimusvaltiossa perustettu eläkerahasto, jotka ovat luonteensa perusteella vapautettu verosopimuksen mukaisista veroista, katsotaan asuvan tässä kyseisessä sopimusvaltiossa. (Finlex 1997b.)

Verosopimuksen kiinteän toimipaikan käsite

Verosopimuksessa kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan paikkaa, jossa osittain tai kokonaan yrityksen toimintaa harjoitetaan. Kiinteä toimipaikka - käsite käsittää seuraavat paikat:

- yrityksen johtopaikka
- sivuliike
- toimisto
- tehdas
- työpaja

- kaivokset, öljy- tai kaasulähteet tai muut paikat, joista luonnonvaroja otetaan
- yli 12 kuukautta kestävä rakennus- tai asennustoimintapaikka. (Finlex 1997b.)

Kiinteä toimipaikka - käsite ei käsitä seuraavia tilanteita, eikä kiinteä toimipaikka muodostu:

- yrityksen järjestelyitä, jotka on tarkoitettu ainoastaan yritykselle kuuluvien tavaroiden varastoinnista, näytteillä pitämisestä tai luovuttamisesta varten
- yritykselle kuuluvan tavaravaraston pitämisestä ainoastaan varastoinnista, näytteillä pitämisestä tai luovuttamisesta varten
- tavaravaraston pitämisestä ainoastaan toisen yrityksen toimesta tapahtuvaa muokkamista tai jalostamista varten
- kiinteän liikepaikan pitämisestä ainoastaan tavaroiden ostamiseksi tai tietojen keräämiseksi yritykselle
- kiinteän liikepaikan pitämisestä ainoastaan muun luonteeltaan valmistelevan tai avustavan toiminnan harjoittamiseksi yritykselle
- kiinteän liikepaikan pitämisestä ainoastaan edellä mainittujen toimintojen yhdistämiseksi edellyttäen, että koko kiinteässä liikepaikassa harjoitettava toiminta, joka perustuu tähän yhdistämiseen, on luonteeltaan valmistelevaa tai avustavaa. (Finlex 1997b.)

Edustaja joka toimii yrityksen nimiin ja tekee sopimuksia toisessa sopimusvaltiossa, ei muodosta kiinteää toimipaikkaa kyseiseen valtioon. Yrityksellä ei katsota olevan kiinteää toimipaikkaa pelkästään sen vuoksi, että se harjoittaa liiketoimintaa sopimusvaltiossa välittäjän, komissionäärin tai muun itsenäisen edustajan välityksellä edellyttäen, että tämä henkilö toimii säännönmukaisen liiketoimintansa rajoissa. Sopimusvaltiossa asuvalla yhtiöllä on määräämisvalta yhtiössä tai määräämisvalta on yhtiöllä, joka asuu toisessa sopimusvaltiossa, tai joka tässä toisessa valtiossa harjoittaa liiketoimintaa, joko kiinteästä toimipaikasta tai muulla tavoin, ei tällöin kumpikaan yhtiö muodosta itsestään toisen yhtiön kiinteää toimipaikkaa. (Finlex 1997b.)

Tulon verottaminen

Kiinteästä omaisuudesta saatu tulo

Tuloa, jota sopimusvaltiossa asuva henkilö tai yhtiö saa toisesta sopimusvaltiosta olevasta kiinteästä omaisuudesta, voidaan verottaa toisessa valtiossa. Kiinteän omaisuuden tulolla tarkoitetaan kiinteän omaisuuden välittömästä käytöstä saatua tuloa, sen vuokralle asettamisesta tai muusta työstä sekä yrityksen omistamasta kiinteästä omaisuudesta saatua tuloa. (Finlex 1997b.)

Liitetulo

Liiketuloa, jota sopimusvaltiossa oleva yritys saa, verotetaan siinä valtiossa, ellei yritys harjoita liiketoimintaa toisessa valtiossa olevassa kiinteässä toimipaikassa. Toisessa valtiossa voidaan verottaa kiinteälle toimipaikalle kuuluvan liiketulon verran, jonka toimipaikan olisi katsottu tuottavan, jos se olisi ollut erillinen yritys. Kiinteän toimipaikan tuloa määrättäessä on vähennykseksi hyväksyttävä kiinteästä toimipaikasta johtuneet menot. Niihin luettuina ovat yrityksen johtamisesta ja yleisestä hallinnosta johtuneet menot riippumatta siitä, ovatko ne syntyneet siinä valtiossa, jossa kiinteä toimipaikka on, vai muualla. Jos kiinteä toimipaikka ostaa tavaroita yritykselle, ei sen katsota kuuluvan kiinteän toimipaikan liiketuloon. Kun liiketulo sisältää tuloa, joka on käsitelty erikseen verosopimuksen artikloissa, edellä mainitut määräykset eivät vaikuta artiklojen määräyksiin. (Finlex 1997b.)

Osingot, korot ja rojaltit

Kun sopimusvaltiossa asuva yhtiö saa tuloa toisesta sopimusvaltiosta, ei toinen valtio saa verottaa yhtiön maksamasta osingosta, paitsi jos osinko maksetaan tässä toisessa valtiossa asuvalle henkilölle, tai jos osingon maksamisen perusteena oleva osuus tosiasiallisesti liittyy tässä toisessa valtiossa olevaan kiinteään toimipaikkaan tai kiinteään paikkaan. (Finlex 1997b.)

Jos koronmaksajalla on sopimusvaltiossa kiinteä toimipaikka, jonka yhteydessä koron maksamisen perusteena velka on syntynyt ja korko rasittaa kiinteätä toimipaikkaa, katsotaan koron kertyneen siinä valtiossa, jossa kiinteä toimipaikka on. (Finlex 1997b.)

Jos rojaltin maksajalla on kiinteä toimipaikka sopimusvaltiossa, jonka yhteydessä rojaltin maksamisen perusteena oleva velvoite on syntynyt ja rojalti rasittaa kiinteätä toimipaikkaa, katsotaan rojalti kertyneeksi siinä valtiossa, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee. (Finlex 1997b.)

Muuta osaa osinko, korko ja rojalti -artiklasta ei sovelleta kun sopimusvaltiossa asuva osinko-, korko- tai rojaltietuuden omistaja, harjoittaa toisessa sopimusvaltiossa olevasta kiinteässä toimipaikassa liiketoimintaa ja kun tässä kyseisessä sopimusvaltiosta osingon maksava yhtiö asuu tai korko tai rojalti kertyy ja kun osingon, koron tai rojaltin maksamisen perusteena oleva saaminen tosiasiallisesti liittyy kyseiseen kiinteään toimipaikkaan. (Finlex 1997b.)

Varallisuuden verottaminen

Sopimusvaltiossa asuvan toisesta sopimusvaltiosta olevasta kiinteästä omaisuudesta ja varallisuudesta voidaan verottaa kyseisessä valtiossa. Toisessa sopimusvaltiossa olevan kiinteän toi-

mipaikan irtaimesta omaisuudesta ja varallisuudesta voidaan verottaa tässä valtiossa. Varallisuudesta, joka koostuu kansainväliseen liikenteeseen käytetystä laivasta ja ilma-aluksesta, sekä tällaisen laivan tai ilma-aluksen käyttämiseen liittyvästä irtaimesta omaisuudesta verotetaan vain siinä sopimusvaltiossa, jossa yrityksen tosiasiallinen johto on. Jos kyseinen valtio ei lainsäädäntönsä mukaan voi verottaa koko varallisuudesta, verotetaan varallisuudesta vain siinä sopimusvaltiossa, jossa yritys asuu. Sopimusvaltiossa asuvan henkilön varallisuudesta verotetaan vain tässä valtiossa, jossa hänen katsotaan asuvan. (Finlex 1997b.)

Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

Kaksinkertainen verotus poistetaan Suomessa:

- kun Suomessa asuvan henkilön tai yhtiön tulosta tai varallisuudesta on verotettu Alankomaissa, vähennysmenetelmää käyttäen vähennetään Alankomaissa maksettua veroa vastaava määrä
- osingosta, jonka Alankomaissa asuva yhtiö maksaa Suomessa asuvalle yhtiölle, jos osingon saaja hallitsee vähintään 10 prosenttia osingon maksavan yhtiön äänimäärästä. (Finlex 1997b.)

Vähennyksen määrä ei kummassakaan tapauksessa kuitenkaan saa olla suurempi kuin se ennen vähennyksen tekemistä lasketun tulosta tai varallisuudesta suoritettavan veron osa, joka kohdistuu siihen tuloon tai siihen varallisuuteen, josta voidaan verottaa Alankomaissa. (Finlex 1997b.)

Kaksinkertainen verotus poistetaan Alankomaissa:

- Alankomaissa asuva henkilön tai yhtiön tulosta ja omaisuudesta siinä määrin kuin sopimuksen mukaan tuloista voidaan verottaa Suomessa
- Alankomaissa asuvalla henkilöllä tai yhtiöllä on tuloa tai varallisuutta, jota voidaan verottaa Suomessa, tällaisessa tilanteessa vero vapautetaan tai alennetaan Alankomaissa. Alentaminen lasketaan Alankomaiden kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi annetun lain määräysten mukaan. (Finlex 1997b.)

Jos sopimusvaltiossa asuvan henkilön tulo tai varallisuus on sopimuksen määräyksen mukaan vapautettu verosta tässä valtiossa, tämä valtio voi kuitenkin määrätessään tämän henkilön muusta tulosta tai varallisuudesta suoritettavan veron määrää ottaa lukuun sen tulon tai varallisuuden, joka on vapautettu verosta. (Finlex 1997b.)

Syrjäntäkielto

Sopimusvaltioiden kansalaiset eivät saa toisessa valtiossa joutua sellaisen verotuksen tai velvoituksen kohteeksi, joka on raskaampi tai muunlainen verotus tai siihen liittyvä velvoitus. Sopimusvaltiossa toisen sopimusvaltion yrityksen kiinteään toimipaikkaan kohdistuva verotus toisessa sopimusvaltiossa ei saa olla kotimaista yritystä epäedullisempi. Kuitenkaan sopimusvaltiossa asuvalle toisen sopimusvaltion henkilölle tai yhtiölle ei tarvitse antaa kyseisen valtion henkilökohtaista vähennystä verotukseen, vapautusta verosta tai alennettua veroa siviilissäädyn tai perheen huoltovelvollisuudesta johtuen. (Finlex 1997b.)

Keskeinen sopimusmenettely

Kun henkilö tai yhtiö katsoo, että toisessa tai kummassakin sopimusvaltiossa toimet johtavat verosopimuksen vastaiseen verotukseen, käsitellään asia kyseisen henkilön asuinmaassa, ja asia on saatettava käsiteltäväksi heti, kun aiheeton verotus on tapahtunut. Mikäli asuinmaa ei saa ratkaisua verotukseen, toisen valtion viranomaisilta on kysyttävä neuvoa. (Finlex 1997b.)

Tietojen vaihtaminen

Sopimusvaltiot välittävät sellaista tietoa, joita sovelletaan verosopimuksen mukaisten veroja koskeviin sisäisiin lainsäädännön määräyksiin. Tietoja on käsiteltävä toisessa sopimusvaltiossa salaisina: tiedot voidaan antaa vain henkilöille tai yhtiölle tai viranomaisille, jotka määräävät, kantavat tai perivät verosopimuksen piiriin kuuluvia veroja tai käsittelevät näitä veroja koskevia syytteitä tai valituksia. (Finlex 1997b.)

7 Kiinteä toimipaikka

Verosopimuksissa, EY:n korko-rojaltidirektiivissä ja eri maiden kansallisessa lainsäädännössä on määritelty kiinteän toimipaikan käsitteet.

Suomen tuloverolaki määrittää kiinteän toimipaikan muodostuneen, kun yhtiöllä on erityinen liikepaikka elinkeinon pysyvään harjoittamiseen tai paikka, jossa on ryhdytty erityisiin järjestelyihin. (Finlex 1992; Helminen 2009, 141-144.)

Verosopimuksen kiinteän toimipaikan käsite perustuu verosopimusten 5 artiklan määrittelymään. Kiinteällä toimipaikalla verotussopimuksissa tarkoitetaan kiinteää liikepaikkaa, jossa osaksi tai kokonaan harjoitetaan liiketoimintaa. Eri maiden kanssa tehdyissä verosopimuksissa ja kiinteän toimipaikan määritelmässä on yksityiskohtaisia eroavaisuuksia. Yleisestä määritelmistä

mästä huolimatta kiinteätä toimipaikkaa ei muodostu, jos verosopimuksen määritelmä rajaa pois kyseisen paikan tai toiminnan. (Helminen 2002, 2009, 141-144.)

Kiinteä liikepaikka muodostaa yritykselle kiinteän toimipaikan verosopimuksen mukaan, kun liiketoiminta kohdevaltiossa on säännöllistä. Liiketoiminnan ei tarvitse olla jatkuvaa tai yhtäjaksoista. Tuloverolain mukaan kiinteä toimipaikka muodostuu kuten verosopimuksessa, mutta sen mukaan myös tilanteissa, jossa yrityksellä on toisessa valtiossa liikepaikka, vaikka kyseisessä paikassa ei harjoitettaisikaan liiketoimintaa. Verosopimuksen kiinteän toimipaikan muodostumisen käsite on merkityksellisempi kuin tuloverolain käsite, koska verosopimustilanteissa kiinteän toimipaikan sijaintivaltiolla syntyy verotusoikeus, jos kiinteä toimipaikka muodostuu verosopimuksen mukaisesti. Verosopimuksettomissa tilanteissa kiinteän toimipaikan määritelmällä on rajoitettu merkitys, koska yleensä kansallisen lainsäädännön mukainen verotus ei edellytä kiinteän toimipaikan muodostumista. Kiinteän liikepaikan muodostuminen on käsitelty luvuissa 7.1. Kiinteä liikepaikka ja 7.2. Kiinteän toimipaikan muodostuminen, sekä Suomen ja Hollannin tarkka kiinteän toimipaikan muodostumisen määritelmä kohdassa 6.2. Suomen ja Alankomaiden verosopimus, verosopimuksen keskeiset kohdat. (Helminen 2002, 93-95, 2009, 141-144.)

LähdeVL 3e §:n ja EY:n korko-rojaltidirektiivin mukaan kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan kiinteää toimipaikkaa, joka sijaitsee EU-valtiossa, jossa osaksi tai kokonaan harjoitetaan toisen EU-valtion yhtiön liiketoimintaa. Määritelmä vastaa OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan ensimmäistä lausetta, eikä verosopimuksen lauseita jotka osittain laajentavia, rajoittavia ja selventäviä määritelmiä kiinteälle toimipaikalle. Erosta johtuen LähdeVL 3e §:n ja korko-rojaltidirektiivin 3 artiklan c-kohdan mukaan kiinteä toimipaikka tulkitaan eri tavalla kuin vastaavan verosopimuksen määritelmä. LähdeVL 3e §:n ja EY:n korko-rojaltidirektiivin kiinteän toimipaikan käsitteellä on merkitys ainoastaan LähdeVL 3e §:n ja korko-rojaltidirektiivin takaaman kahden EU-valtiossa olevan lähiyhtiöiden välisten korkojen ja rojaltien lähdeverovapauden soveltamisalan laajuutta. (Helminen 2009, 142-143.)

7.1 Kiinteä liikepaikka

Kiinteä liikepaikka muodostaa yritykselle kiinteän toimipaikan verosopimuksen mukaan, kun liiketoiminta kohdevaltiossa on säännöllistä. Liiketoiminnan ei tarvitse olla jatkuvaa tai yhtäjaksoista.

Kiinteä toimipaikka ei muodostu pelkästä vientitulon saamisesta toisesta valtiosta. Yrityksen on oltava läsnä valtiossa, jossa liiketoimintaa harjoitetaan. Silloin vasta muodostuu kiinteä toimipaikka toiseen valtioon verosopimuksen mukaisesti. Yrityksellä on oltava ulkomailta kiinteä liikepaikka, joka on fyysinen paikka, esimerkiksi toimitila, laitos, laitteisto, välineistö tai

asennus, jota käytetään osittain tai kokonaan liiketoiminnan harjoittamisessa. Yrityksen toisessa valtiossa oleva pankkitili tai Internet-kotisivut eivät muodosta kiinteätä toimipaikkaa, mutta esimerkiksi palvelimena toimivaa tietokonetta voidaan pitää liikepaikkana. (Helminen 2002, 94-95, 2009, 144-146; Verohallinto 2011c.)

Liikepaikka on oltava pysyvä eli sen tulee sijaita tietyssä maantieteellisessä paikassa, mutta liikepaikan ei tarvitse olla kiinteästi maahan kiinnitetty. Maantieteellinen pysyvyysvaatimus estää esimerkiksi kiinteän toimipaikan muodostumisen tietokonepalvelimen perusteella, mutta kuitenkin tietokonepalvelin muodostaa kiinteän toimipaikan, kun tietokonepalvelin sijaitsee niin pitkään samassa paikassa, että se voidaan katsoa pysyväksi. (Helminen 2009, 144-146.)

Yrityksen on kokonaan tai osioittain harjoitettava liiketoimintaa pysyvästi liikepaikassa. Liikepaikassa tulee olla yrityksen henkilökuntaa tai määräysvallanalaisia henkilöitä. Kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa ei ole merkitystä, onko henkilöstö työsuhteessa yrityksessä vai ei, kunhan henkilöstö suorittaa yrityksen liiketoimintaan liittyviä tehtäviä. Kiinteän toimipaikan muodostuminen ei välttämättä edellytä ihmisten läsnäoloa, esimerkiksi läsnäoloksi riittää tietokonepalvelimen käyttöä toisesta maasta. (Helminen 2009, 144-146; Verohallinto 2011c.)

Liikepaikan harjoittama toiminta ei tarvitse olla keskeytymätöntä, kunhan se on säännöllistä, eli liikepaikalla on oltava ajallinen pysyvyys. Kiinteä toimipaikka muodostuu yleensä, kun liikepaikka on sijainnut kaksitoista kuukautta samassa paikassa. Monissa valtioissa ei katsota kiinteän toimipaikan muodostuneen alle kuuden kuukauden läsnäololla. Saman yhtiön useampi ajanjakso samassa valtiossa voidaan laskea yhteen ja näin voi muodostua kiinteä toimipaikka, mutta kiinteän toimipaikan muodostumiseen vaadittava aika riippuu kohdevaltiosta sekä liiketoiminnan muodosta. (Helminen 2009, 144-146; Verohallinto 2011c.)

7.2 Kiinteän toimipaikan muodostuminen ja muodostumattomuus

OECD:n malliverosopimuksen mukaan kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan erityisesti yrityksen johtopaikkaa, sivuliikettä, toimistoa, tehdasta tai työpajaa, sekä kaivosta, öljylähdettä, kaasulähdettä, louhosta tai muuta paikkaa, josta luonnonvaroja otetaan. (Helminen 2009, 148-151.)

Tuloverolaissa kiinteän toimipaikan esimerkkejä ovat: paikka, jossa sijaitsee liikkeen johto, sivuliike, toimisto, teollisuuslaitos, tuotantolaitos, työpaikka, myymälä tai muu pysyvä osto- tai myyntipaikka. Kiinteäksi toimipaikaksi katsotaan myös käytössä oleva kaivos tai muu löydös, kivilouhos, turvesuo, soranotto- tai muu siihen verrattava paikka. Kiinteä toimipaikka voi olla myös palstoitettujen tai palstoitettaviksi tarkoitettujen kiinteistöjen elinkeinotoimintaan

kuuluvassa myynnissä olevat kiinteistöt, ja rakennusurakoinnissa paikka, jossa urakointia on huomattavassa määrässä harjoitettu sekä linjaliikenteen harjoittamisessa myös liikkeen huoltopaikka tai muu erityinen, liikennettä palveleva pysyvä liikepaikka. (Finlex 1992; Helminen 2009, 148-151.)

EY:n korko-rojaltidirektiivi ei sisällä esimerkkejä kiinteän toimipaikan muodostumisesta.

Kiinteän toimipaikan muodostava sivuliike on paikka, jossa harjoitetaan yhtä tai useampaa osa-aluetta liiketoimintotoiminnasta. Sivuliike on oikeudellisesti epäitsenäinen osa, mutta sillä on taloudellinen ja toiminnallinen itsenäisyys. Kiinteän toimipaikan muodostava toimisto on paikka, josta hoidetaan yrityksen hallinnollisia tai yleisiä asioita. Toimiston ei tarvitse olla itsenäinen. (Helminen 2009, 148-151.)

Tehdas tai työpaja, jossa yritys valmistaa hyödykkeitä, muodostaa kiinteän toimipaikan. Kiinteän toimipaikan muodostaa myös mikä tahansa paikka, josta otetaan luonnonvaroja: esimerkiksi maalla tai merellä kiinteiden aineiden, nesteiden tai kaasujen ottaminen. (Helminen 2009, 148-151.)

Yrityksen johtopaikan katsotaan muodostavan kiinteän toimipaikan, kun se on ajallisesti ja maantieteellisesti kiinteä ja yhtiön liiketoimintaa harjoitetaan sen kautta sekä siellä tehdään kokonaan tai useaa yrityksen toimipistettä koskevia päätöksiä. Johtopaikan voidaan katsoa olevan useammassa valtiossa kuin yhdessä. Yrityksen johtamista ei katsota valmisteleväksi ja avustavaksi toiminnaksi. Liiketulon verotusoikeudessa yrityksen johtopaikalla on merkitys siinä, kuinka verotusoikeus jakautuu eri valtioiden kesken. (Linnakangas & Myrsky 2005, 224-225.)

Rakennus-, asennus- tai kokoonpanohanke muodostaa kiinteän toimipaikan OECD:n malliverosopimuksen mukaan, kun toiminta kyseisessä valtiossa kestää yli 12 kuukauden ajan. Tuloverolain mukaan rakennus-, asennus- tai kokoonpanohanke muodostaa kiinteän toimipaikan, jos se on huomattavissa määrin harjoitettua. Tuloverolaissa ei ole määritelty erityistä aikarajaa. Esimerkiksi yli kuusi kuukautta kestänyt rakennus- ja kokoonpano- tai asennustoiminnan suorittamispaikka muodostaa kiinteän toimipaikan Latviassa Latvian ja Suomen verosopimuksen perusteella. (Finlex 1992; Helminen 2009, 148-151.)

OECD:n malliverosopimuksen mukaan valmisteleva ja avustava toiminta ei muodosta yritykselle toisessa valtiossa kiinteätä toimipakkaa. Valmistelevana ja avustavana toimintana voidaan pitää esimerkiksi tiedotustoimiston ylläpitämistä ja mainostamista. Kiinteä toimipaikka muodostuu, kun valmisteleva ja avustava toiminta on olennainen osa yrityksen liiketoimintaa tai sitä tarjotaan muille yrityksille. Tuloverolain käsite kiinteästä toimipaikasta ei tunne vastaa-

vaa käsitettä. Verosopimuksettomissa tilanteissa valmistelevalta ja avustavista toimista voisi sijaintivaltio verottaa, mutta näin ei käytännössä tehdä. Tuloverolaki ja EY:n korko-rojaltidirektiivi eivät sisällä varsinaista mainintaa valmistelevalta ja avustavasta toiminnasta ja sen muodostamasta kiinteästä toimipaikasta. (Linnakangas & Myrsky 2005, 222-224.)

Verosopimuksen mukaan edustaja voi muodostaa kiinteän toimipaikan. Muodostuminen riippuu siitä, onko edustaja itsenäinen vai epäitsenäinen, ja millaisia valtuuksia edustajalla on. Epäitsenäinen edustaja voi olla luonnollinen henkilö tai juridinen henkilö. Epäitsenäisellä edustajalla on valtuutus solmia sopimuksia yrityksen lukuun ja tätä valtuuttaa tavanomaisesti käyttäen toisessa sijaintivaltiossa, epäitsenäinen edustaja muodostaa yritykselle kiinteän toimipaikan. Itsenäinen edustaja on taloudellisesti ja oikeudellisesti yrityksestä riippumaton, eikä muodosta kiinteätä toimipaikkaa. Edustajan velvoitteet päämiestä kohtaa ratkaisee rajavedon itsenäisen ja epäitsenäisen edustajan välille. Edustaja, joka harjoittaa valmistelevalta ja avustavaa toimintaa, ei muodosta kiinteätä toimipaikkaa yritykselle. Tyypillinen edustaja on komissaari, joka toimii omissa nimissä, mutta yrityksen lukuun. Tämä ei muodosta kiinteätä toimipaikkaa toiseen valtioon. Tuloverolaki ja EY:n korko-rojaltidirektiivi eivät sisällä erillistä mainintaa edustajasta ja sen muodostamasta kiinteästä toimipaikasta. (Linnakangas & Myrsky 2005, 225-227.)

Tytäryritys voi muodostaa emolle kiinteän toimipaikan, kun se toimii emolle epäitsenäisenä edustajana, mutta pelkkä omistussuhde ei muodosta kiinteätä toimipaikkaa. (Linnakangas & Myrsky 2005, 225-226.)

7.3 Kiinteätä toimipaikkaa ei muodostu

Yritykselle ei muodostu kiinteätä toimipaikkaa valtioon, jossa se harjoittaa muuta toimintaa kuin liiketoimintaa. Verosopimuksen liiketoiminnalla tarkoitetaan toimintaa, joka tuottaa liiketuloa. OECD:n malliverosopimuksissa liiketoiminnan käsite on laaja. Kiinteä toimipaikka muodostuu, vaikka liiketoiminta ei tuottaisi voittoa, vaan riittää voitontavoittelutarkoitukseen. Yleensä ottaen verosopimustilanteessa katsotaan, onko liitetointaa kyseisen valtion lainsäädännön mukaan valtiossa, jossa kiinteän toimipaikan oletetaan olevan, koska Suomen verosopimuksissa ei ole määritelty liiketoiminta- tai liiketulokäsitettä. Jos nimenomaista liiketoimintakäsitettä ei ole määritelty Suomen verolaissa, sitä tulkitaan elinkeinoverojen käsitteiden mukaan. (Helminen 2009, 141-144.)

Verosopimustilanteessa, jos kiinteää toimipaikkaa ei synny, ei myöskään toisella valtiolla ole verotusoikeutta, vaikka valtion sisäisen lainsäädännön mukaan verotusoikeus syntyisikin. Verotussopimuksessa voidaan kuitenkin maininta erikseen tulotyyppit, jotka aiheuttavat verotusoikeuden esimerkiksi osinko, korko tai kiinteistötulot. (Helminen 2009, 141-144.)

7.4 Kiinteästä toimipaikasta saadut tulot

Kiinteän toimipakan ollessa ulkomailla suomalaisen luonnollisen henkilön ja suomalaisen yhtiön verovelvollisuus Suomessa ulkomaan tulosta on suoritettava samalla tavalla kuin kaikista muistakin tuloista Suomessa. Suomalaisen osakeyhtiön ulkomailla olevan kiinteän toimipaikan tuloja verotetaan normaalin yhteisöverokannan 26 prosentin mukaan. Luonnollisen henkilön tulo jaetaan ansio- ja pääomatuloon samalla tavalla kuin Suomessa harjoitettavasta liiketoiminnasta syntynyt tulo. (Helminen 2009, 164-165.)

Ulkomailla olevan kiinteän toimipaikan verottava tulo määritellään elinkeinoverolain ja tuloverolain mukaisesti Suomen verotusta varten, samalla tavalla kuin Suomessa harjoitetusta toiminnasta määritellään verotettava tulo. Ulkomaan kiinteän toimipaikan vähennyskelpoiset menot ja poistot tehdään samalla tavalla kuin Suomesta syntyvästä liitetulosta. Kiinteän toimipaikkaan liittyviä menoja ei kuitenkaan vähennetä, jos sijaintivaltion kanssa tehty verosopimus edellyttää vapautusmenetelmän soveltamista, koska verovapaan tulon hankkimisesta johtuneet menot eivät ole vähennyskelpoisia. Sama sääntö koskee tällaisesta valtiossa kiinteään toimipaikkaan liittyvistä varoista tehtäviä poistoja. (Helminen 2009, 164-165.)

Kun kiinteän toimipaikan verotuksessa sovelletaan Suomen hyvitysmenetelmää, on verotuksessa otettava huomioon myös kiinteän toimipaikan tappiot. Vapautusmenetelmää sovelletessa kiinteään toimipaikan tappiota ei vähennetä, koska verovapaan tulon hankkimisesta johtuneet menot eivät ole vähennyskelpoisia. (Helminen 2009, 164-165.)

7.5 Kiinteän toimipaikan lopettaminen

Kiinteän toimipaikan lopettamiseen vaikuttaa, kuinka kiinteä toimipaikka lopetetaan, ja lopettamisesta johtuvat veroseuraamukset riippuvat sijaintivaltiosta. Kiinteä toimipaikka voidaan myydä sijaintivaltiossa tai varat voidaan siirtää yrityksen asuinvaltioon. Varojen myynnin katsotaan olevan kiinteän toimipaikan viimeinen liiketoimi, jota verotetaan samalla tavalla kuin kiinteän toimipaikan muuta tuloa sijaintivaltiossa ja Suomessa kaksinkertainen verotus poistetaan hyvitys- tai vapautusmenetelmää käyttäen. Varojen siirrosta Suomeen voidaan verottaa luovutusvoittoverotusta koskevin perustein. Joissain valtioissa myös varojen siirrosta pääkonttoriin voidaan periä erityistä veroa. Suomessa ei veroteta toisesta valtiosta tuoduista varoista, jotka saadaan kiinteän toimipaikan lopettamisesta. (Helminen 2009, 410-412.)

7.6 Kiinteä toimipaikka tytäryhtiöksi

Kansainvälisen toiminnan kasvaessa kiinteän toimipaikan muuttaminen itsenäiseksi tytäryhtiöksi tulee ajankohtaiseksi. Kiinteän toimipaikan muuttaminen itsenäiseksi yhtiöksi voidaan

toteuttaa liiketoimintasiirrolla. Suomessa oleva yhtiö voi luovuttaa ulkomailla olevaan kiinteään toimipaikkaan kohdistuvat varat, siirtyviin varoihin kohdistuvat velat ja siirtyvään toimintaan kohdistuvat varaukset, toimintaa jatkavalle uudelle ulkomaiselle yhtiölle. Suomalainen yhtiö saa vastikkeeksi ulkomaisen yhtiön liikkeelle laskemia uusia osakkeita. (Helminen 2009, 412-413.)

Lähtökohtaisesti valtioiden rajojen ylittäviä liiketoimintasiirtoja koskevat samat säännöt kuin kotimaisia liiketoimintasiirtoja. Ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan varat siirtyvät pois Suomen yhtiön varoista. Tällöin myös varat siirtyvät pois Suomen verotusoikeuden piiristä. Tästä johtuen liiketoimintasiirrossa todennäköinen luovutushinta ja kiinteän toimipaikan tuloista vähennetyt varaukset luetaan Suomessa siirrettävän yhtiön veronalaisiksi tuloiksi kyseisenä verovuotena. Suomessa vähennetään kuitenkin vero, joka olisi suoritettu tulosta kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa. Kyseessä on veronhuojennushyvitys, joka voi koskea veroa, jota ei tosiasiaassa ole suoritettu. (Helminen 2009, 390-396.)

8 Arvonlisäverotus

Arvonlisävero on välillinen vero, jonka elinkeinonharjoittaja perii asiakkaaltaan tavaroiden ja palveluiden hinnan ohella ja tilittää sen valtiolle. Eli arvonlisävero on kulutusvero, yritys toimii veron kerääjänä, ja kuluttajan on tarkoitus olla veron lopullinen maksaja. Arvonlisäverovelvollisia ovat elinkeinonharjoittajat, jotka myyvät tavaraa ja palveluita. Jos tavarantoimittaja on arvonlisäverovelvollinen yritys, vero on sen kannalta vain läpikuluerä. Ostaja saa tällöin käsitellä veron verotuksessaan vähennettävänä verona. Kun myyjä on tilittänyt arvonlisäveron myyntihinnastaan eli ostaja ostohinnasta, saa ostaja vähentää saman veron, jotta tavaralle ei tulisi kertaantunutta veroa. Jos myyjä ei ole arvonlisäverovelvollinen, ei hän lisää tuotteen hintaan arvonlisäveroa, ja jos ostaja ei ole arvonlisäverovelvollinen, ei hän saa vähentää arvonlisäveroa, vaikka se sisältyisikin tavarantoimittajan tai palvelun hintaan. (Tomperi 2010, 54-61.)

Arvonlisäveroprosentit Suomessa ovat 9 prosenttia, 13 prosenttia ja 23 prosenttia sekä on olemassa tavaroita ja palveluita joissa on nolla verokanta. Nämä poikkeukset ovat määritellyt arvonlisäverolaissa. Yleinen arvonlisäverokanta Alankomaissa on 19 prosenttia. Kirjanpidossa tilitettävään veronmäärään vaikuttavien kirjausten on perustuttava asianmukaiseen tositteeseen. Kirjanpito on suunniteltava niin, että eri verokannat kirjautuvat eri tileille. On olemassa myös kulueriä, joista ei saa vähentää arvonlisäveroa kirjanpidossa, esimerkiksi edustus- kulut. (Tomperi 2010, 54-61.)

8.1 Palvelunmyynnin arvonlisäverotus EU:ssa

Tavaran ja palvelun arvonlisäverotusta kansainvälisessä kaupassa säädellään eri tavalla. Palvelun tarkemmat määritelmät löytyvät luvusta 4. Palvelu. Palvelun myynnissä sekä EU:ssa että EU:n ulkopuolelle sovelletaan myyntimaasääntöä, joka kertoo, millä maalla on oikeus periä arvonlisävero palvelunmyynnistä. Palveluiden ulkomaankaupan pääsääntönä on, että myyjä tilittää myynnistä veron. Myyntimaa on palveluiden ulkomaankaupassa usein eri kuin myyjän kotimaa, jolloin on otettava selvää, onko myyjän rekisteröidyttävä kyseisessä maassa arvonlisäverovelvolliseksi vai sovelletaanko käännettyä verovelvollisuutta. (Björklund, Hyttinen, Hämäläinen, Jokinen & Klemola 2010, 13-14, 16-18.)

Kun yrityksellä on yhteyksiä moneen EU-maahan, siitä seuraa kysymys, missä EU-maassa arvonlisäverotus myynnistä toimitetaan. Lähtökohtana on, että kaikesta liiketoiminnasta maksetaan veroa EU:ssa. Palvelunmyynnissä on asetettava myyntimaa, jolla on oikeus verottaa palvelua. Kyseisen maan arvonlisäverolaista saadaan seuraavat tiedot: onko myynti kohdemaassa arvonlisäveron alaista myyntiä, kuka arvonlisäveron maksaa, mikä on arvonlisäveron kanta kyseisessä maassa, mitkä ovat maan laskumerkintävaatimukset, mikä on rekisteröitymismenettely maassa ja kuinka useasti arvonlisäveroilmoitus jätetään kyseisessä maassa ja mitä tietoja ilmoituksella pitää ilmoittaa. (Björklund ym. 2010, 16-18; Suder 2008, 179-180.)

Elinkeinonharjoittajien väliselle myynnille ja muulle kuin elinkeinonharjoittajalle tehtävälle palvelun myynnille on omat myyntimaasäännökset. Palvelut verotetaan elinkeinonharjoittajalle myytäessä pääsäännön mukaan siinä maassa, jonne ostaja on sijoittautunut. Muulle kuin elinkeinonharjoittajalle palvelua myytäessä katsotaan pääsäännön mukaan myyntimaaksi se, johon myyjä on sijoittautunut. Palvelun verollisuus käsitellään pääsääntöisesti samalla tavoin riippumatta siitä, lähteekö lasku kotimaahan vai ulkomaille. Myyntimaasäännöksissä on poikkeussäännön piiriin kuuluvat palvelut ja niiden myyntimaat eli verotusvaltiot erikseen mainittu. Myytävä ja ostettava palvelu on pystyttävä siten sijoittamaan oikeaan palvelukategoriaan, jota palvelun verokohtelu saataisiin selville, eli sovelletaanko myyntimaan yleissääntöä vai poikkeussääntöä palvelun myynnissä tai ostossa. (Björklund ym. 2010, 127-129.)

Arvonlisäverodirektiivin perusteella, kun hankitaan toisesta EU-maasta palvelua, on sovellettava käännteistä arvonlisäverovelvollisuutta. Muiden myyntien osalta käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden käyttö on kunkin maan harkinnanvaraista. Palvelukaupan yleissäännöksen mukaisesti elinkeinonharjoittajien välisiin palvelujen myynteihin sovelletaan aina käännettyä verovelvollisuutta, kun myyjä ei ole sijoittautunut ostajan maahan. (Björklund ym. 2010 131-132.)

8.2 Käänteinen verovelvollisuus

Palvelukaupassa käännetyllä verovelvollisuudella tarkoitetaan sitä, että palvelun ostajana oleva elinkeinonharjoittaja suorittaa veron myyjän puolesta, kun myyjä on ulkomainen yritys, eikä ole myyntimaassa verovelvollinen. Tämä helpottaa verotusmenettelyä, kun arvonlisäveronveron maksaja on kotimainen yritys, eikä ulkomainen yritys. Käytäntö helpottaa veron kääntämistä ja valvontaa. Kansainvälisessä kaupankäynnissä käänteinen verovelvollisuus pienentää myyjän hallinnollisia velvoitteita ulkomaille. Käännetyssä verovelvollisuudessa veromääräytyy samalla periaatteella kuin kotimaan myynnissäkin. (Björklund ym. 2010, 17-18; Nyrhinen & Äärilä 2010, 323-324; Verohallinnon julkaisu 189.11. 2011.)

Ulkomaisesta ostolaskusta tilitetään vero erilaisine sivukustannuksineen, eli ostaja käsittelee oston myyntinä. Kysymyksessähän on myynnin vero, jonka ostaja tilittää valtiolle ulkomaisen myyjän puolesta. Kun ostaja on käyttänyt käännettä verovelvollisuutta, on ostajalla oikeus vähentää kyseinen vero samaan tapaan kuin kotimaisesta ostosta. Kun osto tulee vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, ostaja vähentää arvonlisäveron samassa arvonlisäveroilmoituksessa kuin tilittää arvonlisäveron, joten todellista verovelvollisuutta ei synny ostajalle. Kun osto on kokonaan vähennyskelpoiseen käyttöön, tilitetään siitä koko vero valtiolle. Jos osto on vain osittain vähennyskelpoista, tilitetään siitä koko arvonlisäveron määrä valtiolle, mutta vähennetään vain vähennyskelpoisuutta vastaava osuus. (Björklund ym. 2010, 17-18; Verohallinnon julkaisu 189.11, 2011.)

EU:n ulkopuolisista maista monet verottavat palveluiden myynnistä. Kun esimerkiksi kyseinen palvelu on Suomessa käänteisen arvonlisäveron piirissä, tällöin maksetaan sekä myyntimaan arvonlisävero että Suomessa käännetty arvonlisävero. Näin palvelun osto johtaa kaksinkertaiseen verotukseen. Jos kumminkin käännetyn arvonlisäveron saa vähentää, jää maksettavaksi vain ulkomainen arvonlisävero. (Björklund ym. 2010, 17-18.)

8.3 Palvelun myynti elinkeinonharjoittajalle

Palvelun myynnissä yleissäännön mukaan elinkeinonharjoittajalle tai elinkeinonharjoittajaan rinnastetulle oikeushenkilölle sovelletaan aina käännettä verovelvollisuutta. Käännettä verovelvollisuutta ei sovelleta Suomessa, jos ostaja yrityksen kotipaikka on Suomessa, vaikka itse palvelu olisi suoritettu toisessa maassa. Kun suomalainen yritys myy palvelun, jonka verotuspaikka on elinkeinonharjoittajien välisiä myyntejä koskevan yleissäännön mukaan toinen EU-maa, ostaja suorittaa veron myyjän puolesta. (Verohallinto 2011c.)

Kun elinkeinonharjoittaja hankkii palvelun omaan tai henkilökunnan käyttöön, sovelletaan muulle kuin elinkeinonharjoittajalle suoritettavaa palvelukauppaa koskevia myyntimaasään-

nöksiä. Jos kyseessä on osittain yksityiskäyttöön hankittu palvelu, sovelletaan siihen elinkeinonharjoittajien väliseen kauppaa liittyviä säännöksiä. Myyjän onkin vaikea selvittää, mitä myyntimaasäännöksiä myyntiin sovelletaan ja mihin tarkoitukseen palvelua hankitaan. Voimassa olevan ostajan arvonlisäverotunnuksen esittäminen palvelun myyjälle on verottoman myynnin edellytyksenä. Muulloinkin riittävä näyttö sille että ostaja on elinkeinonharjoittaja, voidaan yleensä pitää ostajan voimassa olevaa alv-tunnusta. EU:n ulkopuolella olevasta ostajasta on muulla tavalla saatava selvää, onko kyseessä elinkeinonharjoittaja tai muu kuin elinkeinonharjoittaja. (Björklund ym. 2010, 129-131.)

Elinkeinoharjoittajien välisessä kaupassa palvelun myyntimaan pääsääntönön mukaan palvelun myyntiä verotetaan siinä maassa, jossa on ostajan kiinteä toimipaikka ja johon palvelu luovutetaan. Palvelun myyntimaaksi luokitellaan ostajan kotipaikka, jos ei palvelua luovuteta ostajan kiinteään toimipaikkaan. Ostajan sijoittautumisvaltion mukaan määräytyy maa, jolla on verotusoikeus pääsääntönön alaisiin palvelun myyntiin. Ei ole merkitystä, onko ostaja EU:ssa vai EU:n ulkopuolella. Käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan aina kaikissa EU-maissa pääsääntönön alaisiin palvelun myyntiin, kun myyjä ei ole sijoittautunut ostajan valtioon. Tämä poistaa useassa tapauksessa myyjän velvollisuuden rekisteröityä verovelvolliseksi ostajan valtiossa. Tällöin ostajalle siirtyy ulkomaiselta palvelun myyjältä veron suorittamisvelvollisuus, ellei myyjällä ole kiinteätä toimipaikkaa, josta palvelu suoritetaan palvelun verotusmaassa. (Björklund ym. 2010, 131-134.)

Seuraavasta taulukosta käy ilmi myyntimaan yleissääntö ja palvelut, joihin sovelletaan elinkeinonharjoittajien välisessä myynnissä myyntimaa poikkeussääntöjä. Myyntimaan yleissääntöä sovelletaan kaikkiin palveluihin, joiden osalta ei ole säädetty poiketusta, esimerkiksi immateriaalipalvelut, irtaimen esineen vuokraus, atk-palvelut, logistiikkapalvelut, välityspalvelut. Poikkeussääntönön alaisiin palveluihin ei ole pakko soveltaa käännettyä verovelvollisuutta arvonlisädirektiivin mukaan.

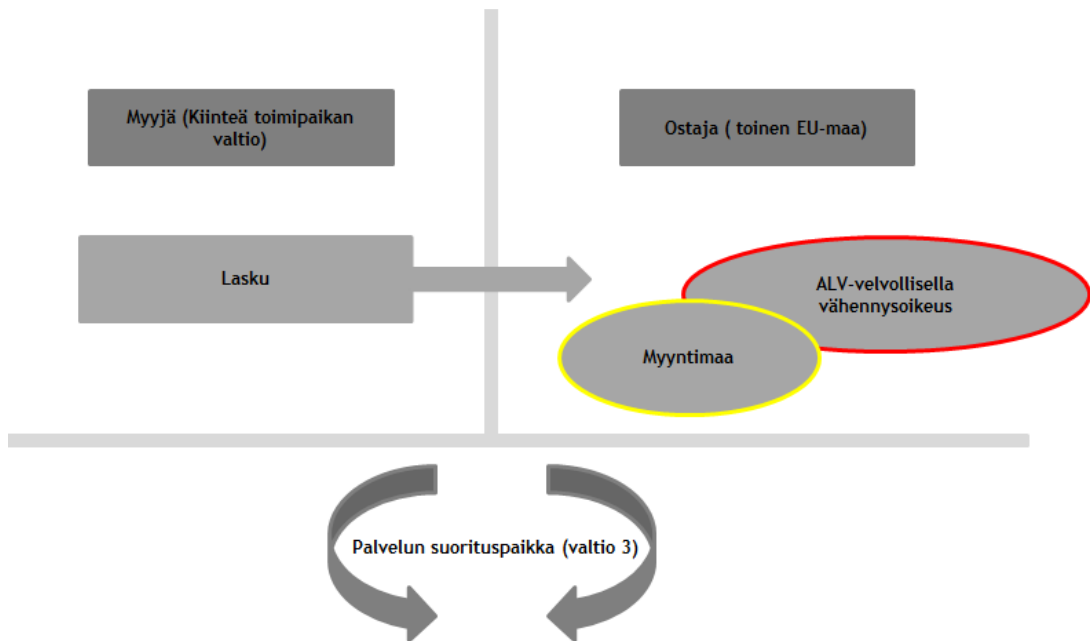
Palvelu	Myyntimaa
Yleissääntö	Ostajan maa
Kiinteistöön kohdistuvat palvelut	Kiinteistön sijaintimaa
Henkilökuljetuspalvelut	Suoritusmaa
Kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus	Kuljetusvälineen luovutusmaa
Kulttuuri-, viihde- ja muut vastaavat tilaisuudet	
Tilaisuuksien pääsyliput	Suoritusmaa
Tilaisuuksiin liittyvät palvelut	Ostajan maa
Ravintola- ja ateriapalvelut	Suoritusmaa
Matkatoimistopalvelut	Myyjän maa

Taulukko 2: Elinkeinoharjoittajalle myydyn palvelun myyntimaasäännökset

(Verohallinto 2011c.)

Esimerkki 1: Immateriaalipalveluiden myynti, myyntimaa yleissäännön mukaan

Immateriaalipalveluiden myynnissä myyntimaaksi katsotaan se maa, jossa ostajan kiinteä toimipaikka tai kotipaikka sijaitsee. Tällöin voidaan soveltaa käännettyä verovelvollisuutta, eli arvonlisäverovelvollinen ostaja tilittää valtiolle mynnistä arvonlisäveron ja vähentää samalla ostosta arvonlisäveron, jolloin todellista verovelvollisuutta ei synny ostajalle.



Kuvio 3: Myyntimaasääntö, immateriaalipalvelut

8.4 Palvelun myynti muulle kuin elinkeinonharjoittajalle

Palvelun mynnistä muille kuin elinkeinonharjoittajalle määräytyy arvonlisävero eritavalla kuin myytäessä palvelua elinkeinonharjoittajalle. Palvelun myyntiin sovelletaan kulutuskautta sääntö, kun ostaja on seuraava:

- yksityishenkilö
- elinkeinonharjoittajat, jotka eivät toimi tässä ominaisuudessa
- oikeushenkilöt, joita ei ole merkitty arvonlisäverorekisteriin, eikä ole elinkeinonharjoittajia. (Björklund ym. 2010, 149-150.)

Pääsäännön mukaan palvelun mynnistä on suoritettava arvonlisävero Suomeen tai Hollantiin, kun myyjä on sijoittautunut Suomeen tai Hollannissa olevaan kiinteään toimipaikkaan. Eli pääsäännön mukaan palvelun myyntimaaksi katsotaan se valtio, jossa on myyjän kotipaikka tai kiinteä toimipaikka. Kun palvelua myydään Suomesta suomalaiselle tai ulkomaiselle kuluttajalle, määräytyy myynnin verottomuus seuraavasti:

- 23 % ellei palvelu ole verotonta tai soveltu alennettuihin verokantoihin
- 13 % tarjoilupalvelut
- 9 % henkilökuljetus, majoitustilat, käyntisatamat, liikuntapalvelut, teatteri-, sirkus- yms. vastaava viihde- ja kulttuuritilaisuuksien pääsymaksut, tietyt tekijänoikeusmaksut, sekä parturi- ja kampaamopalvelut ja tietyt pienet korjauspalvelut 31.12.2011 asti
- 0 % terveyden- ja sairaanhoitopalvelut, huoneisto- ja kiinteistövuokraus, rahoitus- ja vakuutuspalvelut. (Björklund ym. 2010, 151-152.)

Kun palvelun myynti kuluttajalle tapahtuu toisesta EU-maasta, todennäköisesti suomalaisen myyjän on rekisteröidyttävä ja suoritettava palvelun myynneistä arvonlisävero kyseisessä valtiossa. (Björklund ym. 2010, 151-152.)

Myyntimaan yleissäännöksen mukaan palvelun myynnistä muulle kuin elinkeinonharjoittajalle verotetaan siinä maassa, jossa palvelu fyysisesti tapahtuu eli myyjän maassa. Myyntimaan yleissääntö ja poikkeussäännön alaiset palvelut on käyty lävitse seuraavassa taulukossa.

Palvelu	Myyntimaa
Yleissääntö	Myyjän maa
Kiinteistöön kohdistuvat palvelut	Kiinteistön sijaintimaa
Henkilökuljetuspalvelut	Suoritusmaa
Tavarankuljetuspalvelut	Suoritusmaa
Yhteisökuljetus	Kuljetuksen lähtömaa
Laskin purkaminen, lastaaminen yms. Tavarankuljetukseen liittyvät palvelut	Suoritusmaa
Irtaimen omaisuuden lyhytaikainen vuokraus	Suoritusmaa
Kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus	Kuljetusvälineen luovutusmaa
Kuljetusvälineen pitkäaikainen vuokraus ajalla 1.1.2010-31.12.2012	Myyjän maa
Jos yleissäännön mukaan myyty EU:n ulkopuolella, mutta tosiasiallisesti kulutetaan Suomessa, verotetaan täällä.	Myyjän maa
Jos yleissäännön mukaan myyty Suomessa, mutta tosiasiallisesti kulutetaan EU:n ulkopuolella, ei veroteta täällä.	Myyjän maa
Kulttuuri-, viihde- ja muut vastaavat tilaisuudet	Suoritusmaa
Ravintola- ja ateriapalvelut	Suoritusmaa
Välityspalvelut	Välitetyn hyödykkeen myyntimaa
Immateriaalipalvelut	

Myynti kuluttajalle, kun myyjä ja ostaja EU:N alueella	Myyjän maa
Myynti kuluttajalle EU:n ulkopuolelle	Ostajan maa
Radio- ja televisiolähetyspalvelut, sähköiset palvelut sekä telepalvelut	
Myynti kuluttajalle, kun myyjä ja ostaja EU:n alueella	Myyjän maa
Myynti kuluttajalle EU:n ulkopuolelle	Ostajan maa
Myynti kuluttajalle EU:n ulkopuolelta Suomeen	Ostajan maa

Taulukko 3: Muulle kuin elinkeinonharjoittajalle myydyn palvelun myyntimaasäännökset (Verohallinto 2011c.)

8.5 Kiinteän toimipaikan vaikutus palvelun myynnin arvonlisäverotukseen

Palvelu katsotaan myydyksi siinä maassa, jossa palvelu suoritetaan, eli jos palvelu suoritetaan Hollannissa olevasta kiinteästä toimipaikasta, katsotaan palvelu myydyksi Hollannissa. Kiinteän toimipaikan määritelmälle on asetettu kriteerit, jotta palvelu voidaan katsoa luovutetuksi muualta kuin myyjän kotipaikan valtiosta. Kiinteällä toimipaikalla tulee olla vähimmäiskoko ja pysyvästi sellaiset henkilöstö- ja tekniset resurssit toimittaa palvelua, jota myyjä suorittaa. Kun edellytykset täyttyvät, ja jos palvelu toisinasiaalisesti suoritetaan tällaisesta kiinteästä toimipaikasta, myyjän tulee rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi sekä raportoida palvelun myynti eli antaa arvonlisäveroilmoitus kiinteän toimipaikan sijaintivaltioon ja suorittaa siitä sijaintivaltion arvonlisävero, mikäli palvelu luovutetaan sijaintivaltioon. Kun palvelun myyntimaasäännökset osoittavat, että suomalaisen yrityksen myymän palvelun myyntimaa on muu EU-maa kuin Suomi, suomalaisen yrityksen tulee selvittää, tuleeko yrityksen rekisteröityä myyntimaassa arvonlisäverovelvolliseksi ja tilittää myynnistä myyntimaan arvonlisävero vai sovelletaanko myyntiin käännettä verovelvollisuutta. (Nyrhinen & Äärilä 2010, 329-331.)

Palvelun myynnissä sovelletaan käännteistä arvonlisäverotusta, kun myyjä on elinkeinonharjoittaja, joka ei ole sijoittunut ostajan maahan tai siihen maahan, johon ostajan kiinteän toimipaikan palvelu luovutetaan. Käännettä verovelvollisuutta voidaan soveltaa, kun myyjällä on kiinteä toimipaikka ostajan maassa, mutta kiinteä toimipaikka ei osallistu palvelun myyntiin. Myynnin yhteydessä myyjä tarkistaa myyntimaasäännön, kumpi maksaa arvonlisäveron, myyjä vai ostaja. (Nyrhinen & Äärilä 2010, 324-326.)

Käännteistä verovelvollisuutta ei voida kuitenkaan soveltaa, kun suomalaisen yrityksen, jonka kotipaikka on Suomessa, ulkomailta olevasta kiinteästä toimipaikasta myydään palvelua Suomeen. Vaikka Suomessa oleva toimipaikka ei osallistu palvelun myyntiin, on myyjän kuitenkin toimitettava myynnistä arvonlisävero Suomeen. Jos palvelu suoritetaan muualla kuin myyjän liiketoiminnan kotipaikasta tai ulkomaisesta kiinteästä toimipaikasta, katsotaan palveluiden

suorituspaikaksi paikka, jossa myyjällä on kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka. Kun myyjä on suomalainen yritys, katsotaan yleensä palvelu myydyksi Suomesta. Silloin kun palvelu luovutetaan suomalaisen elinkeinonharjoittajan ulkomailla sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta, palvelua ei veroteta Suomessa. Jos palvelua ei luovuteta Suomessa tai ulkomailla sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta, se katsotaan myydyksi Suomesta, jos myyjän kotipaikka on Suomessa. (Nyrhinen & Äärilä 2010, 329-331; Verohallinto 2011c.)

Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitynyt yritys, joka ostaa tavaroita tai palveluita toisesta EU-maasta, voi saada tavaroiden ja palveluiden ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron takaisin palautushakemuksella. Jos suomalaisella yrityksellä on kiinteä toimipaikka kyseisessä ostovaltiossa, josta arvonlisäveroa haettaisiin takaisin, ei tällöin voida kuitenkaan hakea arvonlisäveropalautusta, koska kyseessä on kiinteän toimipaikan sijaintivaltioista ja näin ollen estää arvonlisävero palautushakemus oikeuden. (Verohallinto 2010.)

Ostajan kiinteällä toimipaikalla on myös olennainen merkitys, kun ostaja vastaan ottaa palvelun kiinteässä toimipaikassa joka sijaitsee muualla kuin ostajan kotimaassa, ostajan on suoritettava palvelusta kiinteän toimipaikan sijaintivaltion vero käännetyn verovelvollisuuden perusteella, mikäli kiinteä toimipaikka sijaitsee EU:ssa. Ostajan pyytäessä myyjää käyttämään myynnissä muuta kuin ostajan kotimaan arvonlisäverotunnusta, myyjä voi katsoa, että palvelu on luovutettu maahan johon arvonlisäverotunnus on, ellei myyjällä ole syytä epäillä toisin. Esimerkiksi kun suomalainen yritys myy palvelua ulkomaalaiselle elinkeinonharjoittajalle jonka kotipaikka on ulkomailla, mutta palvelu luovutetaan ulkomaisen ostajan Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, tällöin palvelun myyjän on suoritettava palvelun myynnistä Suomen arvonlisävero. (Nyrhinen & Äärilä 2010, 329-331.)

8.6 Ulkomaan ostojen arvonlisäverotus

Arvonlisäverollista toimintaa harjoittava yritys saa vähentää toiselta verovelvolliselta ostamista tavaroista ja palveluista hintaan sisältyvän arvonlisäveron. Edellytyksenä on kuitenkin, että ostettu tuote tai palvelu on hankittu arvonlisäverollista liiketoimintaa varten. (Verohallinnon julkaisu 189.11 2011.)

Tavaroiden yhteisöhankintoja koskevat säännökset muodostavat ikään kuin peilikuvan yhteisömyyntiä koskevista säännöistä. Edellä onkin kerrottu palvelun myynnin arvonlisäverokäsittelystä, jonka peilikuva on ostojen arvonlisäverokäsittely. Kun tavarantoimitus toisessa EU-maassa on verotonta yhteisömyyntiä, suomalaisen arvonlisäverovelvollisen asiakkaan on maksettava arvonlisävero hankinnasta Suomessa. Kuitenkin yritys saa vähentää yhteisöhankinnasta suoritettavan veron, jos tavara hankitaan vähennyskelpoiseen tarkoitukseen. (Lindfors 2009, 62-63; Verohallinnon julkaisu 189.11 2011.)

EU:n ulkopuolisesta tavarahan maahantuonnista on tavaranhaltija velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa eli se, joka tekee tulli-ilmoituksen omilla nimillä tai jonka nimillä ilmoitus tehdään. EU:n ulkopuolisesta valtiosta, maahantuonnin arvonlisävero maksetaan tulliin ja vähennetään suoritettavasta arvonlisäverosta. Tavarahan maahantuonti on pääsääntöisesti verollista. Verottomasta maahantuonnista säädetään erikseen arvonlisäverolaissa. (Lindfors 2009, 62-63; Verohallinnon julkaisu 189.11 2011.)

8.7 Arvonlisäverovelvollisuus ja arvonlisäveron ilmoittaminen

Suomalainen yritys voi joutua tai sen voi olla edullista toisessa valtiossa rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi. Kun rekisteröitymispäätös on tehty, on suomalaisen yrityksen tehtävä paikallisen valtion arvonlisäverokirjanpitoa. Tässä voidaan hyödyntää jo olemassa olevaa kirjanpitoa tai ulkoistamalla kirjanpidon sijaintivaltion paikalliselle palveluntarjoajalle. Seuraavat asiat tulee ottaa huomioon, arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröidyttyä toisessa valtiossa:

- voiko kirjanpitoa tehdä englanniksi vai pitääkö sen olla paikallisella kielellä
- mitä tilejä ja paikallisrekisteriä on osto- ja myyntitapahtumista pidettävä
- mitkä ovat ajallisen kohdistamisen säännöt, eli mille ilmoituskausille myynti ja osto on kirjattava, eli mikä ratkaisee verotushetken
- onko yhtiöllä oikeus oikaista myynnin arvonlisäveroa, esimerkiksi antaessa alennusta
- millaisia myyntilaskuja ja arvonlisäkelaskuja myyjän on annettava asiakkailleen, onko esimerkiksi käytettävä erityistä laskulomaketta
- kuinka ja koska arvonlisäveroilmoitus annetaan verottajalle, paperisena vai sähköisenä
- kuinka virheet korjataan ja voidaanko myynnin veroa korjata esimerkiksi annetuilla alennuksilla tai luottotappioilla. (Björklund ym. 2010, 243-244.)

Suomessa on olemassa yrityksiä, jotka tarjoavat ulkomaan arvonlisäverokonsultointia. Esimerkiksi Intrum Justitia Oy tarjoaa yrityksille palvelua, jossa selvitetään kohdemaassa syntyvät arvonlisäverovelvoitteet sekä halutessa rekisteröimisprosessin, viranomaiskontaktit ja veroehdotukset. (Intrum Justitia Oy 2011.)

Arvonlisäveroilmoituksella eli kausiveroilmoituksella ilmoitetaan arvonlisävero Suomessa verottajalle. Kausiveroilmoitus on annettava Suomessa arvonlisäverovelvollisen, säännöllisesti palkkaa maksavan työnantajan ja vakuutusmaksuverovelvollisen yrityksen. Suomessa arvonlisäveroilmoitus eli kausiveroilmoitus on annettava veroviranomaiselle kohdekuukautta seuraavan toisen kalenterikuukauden 12. päivään mennessä. (Verohallinnon julkaisu 189.11 2011)

Yrityksen on ilmoitettava kausiverotuksella palvelun osto muusta EU-maasta kuin Suomesta, kun ostosta on suoritettu vero käännetyn verovelvollisuuden nojalla Suomeen. Mikäli palvelun osto on verotonta, sitä ei ilmoiteta kausiveroilmoituksella. Kausiveroilmoituksella ilmoitetaan kohdassa tavaraostot muista EU-maista verolliset ja verottomat tavaraostot eli yhteisöhankinnat muista EU-maista. Palveluiden myyneistä, joihin sovelletaan elinkeinonharjoittajien välistä myynnejä koskevaa yleissääntöä ja joista ostaja on verovelvollinen käännetyn verovelvollisuuden perusteella toisessa EU-maassa, on ilmoitettava kausiveroilmoituksella näiden palvelun myynnin yhteismäärä. Palvelun myyntiä kuluttajalle ja palveluita, joihin sovelletaan muuta kuin palvelun myyntimää yleissääntöä, ei ilmoiteta kausiveroilmoituksella. (Verohallinnon julkaisu 189.11 2011)

Edellä mainituista palveluiden myynneistä, jotka ilmoitetaan kausiveroilmoituksella, on myös annettava Verohallinnolle arvonlisäveron yhteenvedoilmoitus. Arvonlisäveron yhteenvedoilmoituksessa on asiakaskohtaisesti eriteltävä EU:n palvelun myynnit. Suomessa yhteenvedoilmoitus, jolla ilmoitetaan yhteisömyynti, annetaan viimeistään seuraavan kuun 20. päivään mennessä Verohallinnolle. (Verohallinnon julkaisu 189.11 2011; Veronmaksajan Keskusliiton lakimiehet 2011a.)

Virheiden sattuessa veroseuraamukset voivat olla kohtuuttomia. Veronkorotukset ja maksamattomilta veroilta perityt korot voivat olla Euroopassa lähellä sataa prosenttia ja Euroopan ulkopuolella jopa yli sadan prosentin. Kun virhe on havaittu, on puuttuva vero maksettava välittömästi ja havaitut virheet korjattava, jotta siitä ei syntyisi yritykselle lisäkuluja. Suomessa arvonlisäveroilmoituksen laiminlyönnistä joudutaan maksamaan laiminlyöntimaksuja. Laiminlyöntimaksuja voidaan joutua maksamaan myös silloin kun arvonlisäveroilmoitus on puutteellinen ja sitä ei ole korjattu veroviranomaisen pyynnöstä huolimatta. (Björklund ym. 2010, 243-244.)

9 Palkkahallinto

Palkkahallinto sisältää palkanlaskennan, joka on oma osa taloushallinnosta, jossa lasketaan yrityksen maksamat palkat. Palkka voi olla palkka, palkkio, etuus ja korvaus, joka on korvaus henkilöille heidän tekemästään työstä yritykselle. Osa palkasta voidaan maksaa luontoisetuna, ja palkaksi katsotaan myös kaikki työ- ja virkasuhteeseen perustuvat etuudet ja luottamustoimesta saatu korvaus. Rahapalkka ja muut palkaksi katsottavat etuudet erotellaan lähdeverotuksessa. Palkaksi katsotaan myös kokouspalkkiot, toimitusjohtajan palkkio, esiintymispalkkio, henkilökohtaiset luento- ja esitelmäpalkkiot. Verovapaita etuuksia työntekijälle ovat päivärahat, työnsuorittamisesta aiheutuvat matkustus- ja majoittautumiskulut siltä osin kuin ne koskevat Verohallinnon verovapaaksi katsottuja etuuksia. (Finlex 1992; Tomperi 2010, 88-95)

Ansiotulosta on toimitettava Suomessa veroa valtiolle, kunnalle ja seurakunnalle. Sovitusta palkasta pidätetään ennakonpidätys ja veroluonteisia maksuja. Ennakonpidätys tehdään valtion-, kunnallis-, ja kirkollisveroa sekä sairaskorvauksen maksua varten. Palkanlaskennan yhteydessä peritään myös työntekijältä lakisääteinen työeläkevakuutusmaksu ja työttömyysvakuutusmaksu. Palkkojen lisäksi työnantaja joutuu maksamaan lakisääteisinä henkilösivumenoina työnantajan sosiaaliturvamaksun sekä maksut sosiaalivakuutuksista. Näitä ovat työeläkevakuutus, työttömyysvakuutus, tapaturmavakuutus ja ryhmähenkivakuutus. Palkasta voidaan myös pidättää työmarkkinajärjestöjen jäsenmaksut, jonka työnantaja tilittää järjestölle. (Finlex 1992; Tomperi 2010, 88-95.)

Suomessa työnantajan on oltava rekisteröitynyt työnantajarekisteriin. Työnantajan on annettava maksetuista palkoista ja muista suorituksista ilmoitus Verohallinnolle. Palkoista maksetusta ennakonpidätyksistä on ilmoitettava kausiveroilmoituksella. Palkasta tai muista maksetuista korvauksista on työntekijälle annettava ansioerittely eli palkkalaskelma. Palkkakirjanpidossa on löydettävä palkkamaksukohtainen palkkalista, kuukausikohtaisten palkkasuoritusten yhdistelmät ja palkansaaajankohtaiset palkkakortit. Palkanlaskennasta on tehtävä palkkakirjanpitoa, joka on säilytettävä kymmenen vuotta tilikauden päätyemisestä noudattaen kirjjanpitolaisa säädettyä säilyttämisaikaa. Palkkatositteita on säilytettävä kuusi vuotta sen vuoden lopusta, jolloin suoritus on maksettu. (Finlex 1992; Tomperi 2010, 88-95.)

9.1 Ulkomaan palkka

EY-sopimus takaa työntekijöiden vapaan liikkuvuuden EU-valtioissa. Sopimuksen mukaan toisen jäsenvaltion kansalaisen työskennellessä toisessa jäsenvaltiossa saa henkilö verotukseen liittyvät edut ja sosiaaliedut kyseisessä valtiossa samoin edellytyksin kuin valtion omat kansalaiset. Sopimus estää työhön, palkkaukseen ja muihin työllistämisen ehtoihin ja asunnon saantiin liittyvän syrjinnän toisessa jäsenvaltiossa. Jokaisella EU:n jäsenvaltion kansalaisella on oikeus ryhtyä palkattuun työhön toisessa EU-valtiossa ja toimia työntekoa koskevien lainsäädäntöjen mukaisesti. (Euroopan komissio EU Suomessa 2010.)

Pääsäännön mukaan Suomessa asuvien henkilöiden ulkomaan tuloa verotetaan progressiivisesti Suomessa samalla tavalla kuin Suomessa saatua palkkaa oli työnantaja suomalainen tai ulkomaalainen. Ulkomailta ansaittu palkka ei ole veronalaista tuloa Suomessa, jos työntekijän oleskelu ulkomailla kestää yli kuusi kuukautta, jolloin verosopimuksen mukaan työskentelyvaltiolla on vain verotusoikeus palkkaan. (katso 9.1.2. kuuden kuukauden sääntö) Verosopimus voi estää Suomea verottamasta palkkaa, jos sopimus katsoo henkilön asuinvaltioksi työskentelyvaltion. (katso 9.1.1. Verotuksen asumiskäsite, yleisesti ja rajoitetusti verovelvollinen) Työntekovaltiolla ei ole verosopimuksen mukaan vero-oikeutta palkkaa, jos kaikki seuraavat edellytykset täyttyvät: työntekijä oleskelee työntekovaltiossa enintään 183 päivää verosopi-

muksessa määriteltynä ajanjaksona, palkan maksava työnantaja ei asu työskentelyvaltiossa ja palkka ei rasita työnantajan työskentelyvaltiossa olevaa kiinteää toimipaikkaa. Verosopimukset eivät sinänsä kerro, onko henkilö yleisesti tai rajoitetusti verovelvollinen tulostaan Suomessa. Tämä ratkaistaan Suomen sisäisen lainsäädännön perusteella. (Finlex 1992; Linnakangas & Myrsky 2005, 85-119; Veronmaksajan Keskusliiton lakimiehet 2011b.)

Ulkomaan palkkaan kohdistunut kaksinkertainen verotus poistetaan verosopimuksellisissa tilanteissa joko hyvitys- tai vapautusmenetelmää käyttäen. Verosopimuksettomissa tilanteissa kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa noudatetaan kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamislakia. (Linnakangas & Myrsky 2005, 148-150.)

Yleensä ulkomailta saadun veronalaisen tulon perusteella määrätään sairausvakuutusmaksu, ellei Suomen solmima sosiaaliturvasopimus estä sitä. Palkasta työntekijä ja työnantaja maksavat lakisääteiset vakuutusmaksut siinä valtiossa, jonka sosiaaliturvan piiriin työntekijä kuuluu. Tällöin työntekijälle maksetusta palkasta peritään vakuutetun sairausvakuutusmaksua Suomeen sekä maksetaan työnantajan sosiaaliturvamaksua. Luonnollisia vähennyksiä saa tehdä ulkomaantulosta samalla tavalla kuin Suomen palkkatulosta, esimerkiksi matkakorvaukset. Tilapäisestä ulkomailla tehdyn työn tuloista ovat vähennyskelpoisia ylimääräiset elantokustannukset, joita työnantaja ei ole korvannut työntekijälle. (Linnakangas & Myrsky 2005, 186-191.)

Suomessa pääsäännön mukaan verotetaan verosopimustilanteissa Suomen valtion, Finpro:n, julkisyhteisön sekä suomalaisen vesi- tai ilma-aluksessa tehdystä työstä maksettua palkkaa. Pääsääntö koskee niin työ- kuin virkasuhteesta saatua palkkaa. Verosopimuksettomissa tilanteissa on mahdollista, että työskentelyvaltiossakin verotetaan Suomen valtiolta tai muulta julkisyhteisöltä saatua työtuloa. (Veronmaksajan Keskusliiton lakimiehet 2011b.)

Kun pysyvästi ulkomailla asuva ulkomaan kansalainen työskentelee ulkomailla suomalaisen työnantajan palveluksessa, hänen saamaansa palkkaa tai työkorvausta ei yleensä voida verottaa Suomessa. Poikkeuksena on työnsuorittaminen suomalaiselle vesi- tai ilma-alukselle. Vaikka Suomessa veroa ei peritäkään palkasta, on työnantajan ilmoitettava vuosi-ilmoituksella työntekijästä muun muassa seuraavat tiedot: osoite asuinvaltiossa, syntymäaika ja ulkomainen verotunniste. Työntekijälle maksetusta palkasta ei peritä vakuutetun sairausvakuutusmaksua Suomeen, eikä makseta työnantajan sosiaaliturvamaksua ja muita lakisääteisiä maksuja. (Verohallinto 2011f.)

9.1.1 Verotuksellinen asumiskäsite, yleisesti ja rajoitetusti verovelvollinen

Verotuksellinen asumiskäsite eroaa sosiaaliturvan ja väestötietojärjestelmän asumiskäsitteestä. Verotuksellisesti Suomessa asuva henkilö on yleisesti verovelvollinen Suomessa, eli ihminen, jonka koti tai varsinainen asunto on Suomessa tai hän oleskelee jatkuvasti Suomessa yli kuuden kuukauden ajan. Tilapäinen poissaolo ei estä oleskelun pitämistä jatkuvana. Yleisesti verovelvollinen on velvollinen maksamaan Suomeen veroa kaikista tuloistaan, myös ulkomailta saadusta tulosta, ellei verosopimus tai kuuden kuukauden sääntö estä verotusta Suomessa kyseisenä verovuotena. Suomen kansalaisen lähtiessä ulkomaille työskentelemään katsotaan hänen olevan verotuksellisesti Suomessa asuva ja yleisesti verovelvollinen muuttovuoden ja kolmen seuraavan vuoden ajan (katso 7.1.3. Kolmen vuoden sääntö), ellei henkilö itse osoita, ettei siteitä ole Suomeen tai itse vaadi veroilmoituksella tai lähdeverokorttihakemuksella rajoitettua verovelvollisuutta Suomeen. (Finlex 1992; Verohallinto 2011e; Verohallituksen julkaisu 284.11 2011, 39-40.)

Kolmen vuoden säännön täyttyessä henkilö on rajoitetusti verovelvollinen Suomessa. Rajoitetusti verovelvollinen maksaa veroa verovuonna vain Suomesta saadusta tulosta: tulosta joiden verotusta henkilön verotuksellinen asuinvaltion ja Suomen välinen verosopimus ei estä. Tällöin Suomessa ei veroteta esimerkiksi koroista tai arvopapereiden luovutusvoitoista, eikä ulkomailta ansaitusta palkasta, ellei maksaja ole suomalainen julkisyhtiö. Rajoitetusti verovelvollinen maksaa lähdeveroa seuraavista tuloista: palkasta, osingoista, koroista ja rojalteista, taiteilijalle ja urheilijalle maksetusta palkkiosta, kuitenkin lähdeveroa ei peritä EY:n korkorojaltidirektiivin tarkoittamista lähiyhtiöiden välisistä rojalteista. Lähde vero on lopullinen vero. Lähdeveroa rajoitetusti verovelvollinen maksaa Suomesta saaduista tuloista seuraavan taulukon mukaisesti ellei verosopimuksessa ole määritelty alempaa veroa:

Tulo	Lähdeveroprosentti
Palkka, ensin vähennetään 510€/kk tai 17€/vrk	35 %
Osingot	28 %
Korot	28 %
Rojaltit	28 %
Taiteilijan palkkio	15 %
Urheilijan palkkio	15 %

Taulukko 4: Suomen lähdeveroprosentit

ETA-alueella asuva henkilö voi, vaati Suomessa progressiivista verotusta palkkaan lähdeveron 35 prosentin sijaa, kun henkilön Suomesta saama kyseisen vuoden puhdas ansiotulo on 75 prosenttia henkilön koko vuoden ansiotulosta. Osinkoihin, korkoihin ja rojalteihin on useassa verosopimuksessa sovittu lähdeveroksi 0-15 prosenttia. Taiteilijoiden ja urheilijoiden palkki-

oista voidaan vaatimuksesta vähentää välittömät kulut. (Verohallinto 2011e; Verohallituksen julkaisu 284.11 2011, 17-19; Veronmaksajat 2010.)

Ulkomaille lähtenyt henkilö on asuinvaltiossaan maailmanlaajuisesti verovelvollinen, ja jos katsotaan, että hänellä on edelleen siteet Suomeen, tällöin hän on niin sanotusti kaksoisasuja. Verosopimuksessa on yleensä sovittu se, kumpi valtioista joutuu luopumaan kaksoisasujan maailmanlaajuisesta tulon verotusoikeudestaan. Esimerkiksi jos henkilön asuinvaltio on Hollanti, tällöin Suomi luopuu verotusoikeudestaan. Suomessa yleisesti verovelvollisen henkilön vedotessa asumisvaltion olevan toinen valtio kuin Suomi, tulee henkilön esittää Suomen veroviranomaiselle toisen valtion veroviranomaiselta saama asumistodistus. (Verohallinto 2011e; Verohallituksen julkaisu 284.11 2011, 38-40.)

9.1.2 Kuuden kuukauden sääntö

Kuuden kuukauden sääntöä sovelletaan, jos kaikki seuraavat ehdot täyttyvät: työstä johtuva oleskelu ulkomaisessa valtiossa kestää vähintään kuusi kuukautta tai 183 päivää, työskentelyvaltion ja Suomen välinen verosopimus ei estä palkkatulon verottamista työskentelyvaltiossa ja työntekijä ei oleskele Suomessa enempää kuin kuusi päivää kuukaudessa. Käyntikertojen määrällä tai syyllä ei ole väliä. Oleskelupäivien laskentatapa vaihtelee valtioittain: toiset valtiot laskevat työpäivien mukaan, toiset valtiot oleskelupäivien mukaan. Kuuden kuukauden säännön täytyessä yleensä verotussopimus antaa työskentelyvaltiolle verotusoikeuden palkkaan, tällöin työntekijän tai työnantajan on oltava yhteydessä työskentelyvaltion veroviranomaiseen selvittääkseen työskentelyvaltion veron määrän ja maksutavan. (Verohallinto 2011e.)

Kuuden kuukauden säännön täytyessä palkkatulo on Suomessa verovapaata. Kuuden kuukauden sääntö koskee vain palkkaa. Kuitenkin ulkomaantyötulon perusteella maksetaan Suomeen sosiaaliturvamaksu ja työnantajan sosiaaliturvamaksua, jos henkilö kuuluu Suomen sosiaaliturvan piiriin. Kuuden kuukauden säännön soveltuessa luontoisedut ovat Suomessa verovapaata. Työntekijän on tavallisesti kumminkin maksettava vakuutetun sairaskuutusmaksu Suomeen. Kyseisenä vuotena on työnantajan Suomen veroilmoituksessa ilmoitettava myös kuuden kuukauden säännön alaiset ulkomaantulot. (Linnakangas & Myrsky 2005, 100-103; Verohallinto 2011e.)

Kuuden kuukauden sääntö sovelletaan myös vuosilomapalkkaan, lomakorvaukseen ja bonuspalkkioihin siltä osin kuin ne perustuvat ulkomailta tehtyyn työhön. Sääntöä voidaan soveltaa palkkioon, vaikka se maksettaisiinkin henkilölle hänen Suomeen palattuaan. Kuuden kuukauden verovapaussäännön piiriin kuuluvan tulon hankkimisesta aiheutuneet menot eivät ole vähennyskelpoisia Suomessa. Kun kuuden kuukauden sääntö on täyttynyt, työntekijä tai vero-

viranomainen Suomessa palauttaa työntekijälle työntekijän palkasta pidätetyn veron liikapi-
dätyksen. (Linnakangas & Myrsky 2005, 100-103; Verohallinto 2011e.)

Kun kuuden kuukauden sääntö ei täyty, eli työntekijän työskentelyaika on enintään kuusi kuu-
kautta, palkkaa verotetaan Suomessa normaaliin tapaan, eikä yleensä tällöin työskentelyval-
tiolla ole verotusoikeutta palkkaan. Jos verosopimuksen mukaan työskentelyvaltiolle ei ole
ensisijaista verotusoikeutta työtulosta, ei kuuden kuukauden sääntöä sovelleta palkkatuloon.
Keskeinen asia on kuitenkin se, ettei verosopimus estä verotusta kokonaan. Verosopimuksen
tarkoituksena on estää työntekijän nollaverotus. Kuitenkin työskentelyvaltioissa, joiden kans-
sa Suomella ei ole verosopimusta, voi tulla palkan verovapaus, kun kuuden kuukauden sääntö
täyttyy. (Linnakangas & Myrsky 2005, 100-103; Verohallinto 2011e.)

9.1.3 Kolmen vuoden sääntö

Verotuksessa Suomen kansalaista pidetään Suomessa asuvana muuttovuoden ja sitä seuraavan
kolmen vuoden ajan. Poikkeusryhmän muodostaa Suomen valtion palveluksessa olevat suoma-
laiset. Suomen kansalainen, joka työskentelee ulkomailla, on yleisesti verovelvollinen Suo-
messa muuttovuoden ja sitä seuraavan kolmen vuoden ajan. Henkilön kotikunnan katsotaan
verotuksessa olevan se kunta, joka on ollut muuttohetkellä henkilön kotikuntana Suomessa.
Suomen kansalaisen, joka lähtee ulkomaille työskentelemään tilapäisesti 2-3 vuodeksi, katso-
taan kuitenkin olevan Suomessa yleisesti verovelvollinen. (Linnakangas & Myrsky 2005, 90-96;
Verohallituksen julkaisu 284.11 2011, 17-19.)

Suomen kansalaista, jonka Suomesta lähtemisestä on kulunut muuttovuoden lisäksi kolme
vuotta, eikä hänellä ole näyttöä pysyvistä siteistä Suomeen, ei pidetä Suomessa asuvana vero-
tuksellisessa mielessä. Näin ollen henkilö ei ole Suomessa verovelvollinen, vaan hän on vain
rajoitetusti verovelvollinen. Kolmen vuoden sääntö estää veropakon Suomeen. (Verohallituk-
sen julkaisu 284.11 2011, 17-19.)

Olenaiset siteet katsotaan Suomessa olevan, jos seuraavista vaihtoehdoista yksikin täyttyy:
Suomeen jää asunto tai puoliso, Suomeen jää muu kiinteistö kuin kesähuvi, verovelvollinen
kuuluu Suomen sosiaaliturvaan, verovelvollinen harjoittaa liiketoimintaa Suomessa tai vero-
velvollinen työskentelee Suomessa. Suomen kansalainen, jonka pysyvien siteiden Suomeen
katsotaan olevan katkenneet, voi kuitenkin tulla Suomessa yleisesti verovelvolliseksi, kun
henkilön varsinainen asunto tai koti siirtyy Suomeen tai henkilö oleskelee Suomessa yli kuusi
kuukautta. (Linnakangas & Myrsky 2005, 90-96; Verohallituksen julkaisu 284.11 2011, 13-17.)

9.2 Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen palkkatulosta

Kun suomalaisella luonnollisella henkilöllä on ulkomailta tuloja tai ulkomailla olevia varoja, kohdevaltiolla ja joissakin tapauksissa Suomella myös on verotusoikeus suomalaiseen henkilön tuloihin ja varoihin. Tällöin poistetaan mahdollinen kaksinkertainen verotus Suomessa verosopimuksen mukaan. Verosopimus kertoo, kumpaa menettelyä, hyvitys- vai vapautusmenettelyä, käytetään tulon kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa. Työntekovaltiolla ei ole verotusoikeutta, jos kyseessä on yksityisen työnantajan palveluksessa tapahtuva alle 183 päivää kestävä työskentely, jos työnantaja ei ole työntekovaltiossa. Verosopimuksettomissa tilanteissa noudatetaan kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamislakia. (Linnakangas & Myrsky 2005, 148-156.)

Kun ulkomaan tulosta halutaan poistaa kaksinkertaisen verotus, on sitä vaadittava kyseiseltä verovuodelta annettavalla veroilmoituksella. Tulonsaajan on ilmoitettava ulkomaan tulo, ulkomaan vero, tulon luonne (esimerkiksi palkka tai osinko) sekä kyseinen valtio, josta tulo on saatu. Luonnollisen henkilön on annettava lisäksi veroilmoituksen liitelomake 16. kaksinkertaisen verotuksen poistamisvaatimus. Tämä voidaan tehdä veron suorittamisen jälkeen, jolloin se käsitellään oikaisuvaatimuksena. Kaksinkertainen verotus voidaan estää, kun henkilö osoittaa joutuvansa maksaman veroa toiseen valtioon. Tämä voidaan huomioida määriteltessä ennakonpidätystä tai ennakoveroa pienentämällä verotoimistossa. Tässäkin tapauksessa on kumminkin selvítettävä veroviranomaiselle ulkomaantulot ja ulkomaille maksetut verot. (Linnakangas & Myrsky 2005, 148-156.)

Toisesta valtiosta saaduista tuloista hyvitetään Suomessa vain kohdevaltiossa maksetun veron määrän verran. Suomessa voidaan myös hyvittää kolmannesta maasta saatu tuloon kohdistuva vieraan valtion vero. Esimerkiksi jos kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa työntekijä on maksanut veroa kolmannesta maasta saadusta tulosta, hyvitetään vero Suomessa. Suomessa suoritettavaa veron määrää ei voida hyvityksillä ylittää. Kun koko veron määrää, joka on maksettu toisessa valtiossa, ei voida Suomessa hyvittää, tietyin edellytyksin hyvittämättä jäänyttä veroa voidaan siirtää seuraavaan vuoteen, jolloin se hyvitetään. (Linnakangas & Myrsky 2005, 148-156.)

Ansiotuloveron hyvityksen enimmäismäärä lasketaan seuraavasti:

$$\text{Suomen vero TVL:n alaisista ansiotulosta} \quad X \quad \frac{\text{ulkomaantulo} - \text{menot} - \text{korot}}{\text{koko TVL:n alainen ansiotulo} - \text{menot} - \text{korot}}$$

Esimerkki 1: Kaksinkertaisen veron hyvitysmenettely

Ulkomaan vero palkkatulosta 1 000€

Suomen vero palkkatulosta 5 500€

Palkka Suomesta 20 000€

Palkka ulkomailta 30 000€

Tulot yhteensä 50 000 €

Suomen verot 5 500€

Ulkomaan verot 1 000€

Suomessa maksettava vero 4 500€

Hyvitysmenettelmissä Suomen verosta vähennetään ulkomaan veron osuus. Suomen verosta ei kuitenkaan voida vähentää enempää ulkomaan veroa kuin mitä samasta palkkatulosta olisi toimitettu veroa Suomeen, niin sanottu enimmäishyvitys. (Verohallinto 2011e.)

Vapautusmenetelmää käytettäessä henkilön asuinvaltio ei verota tuloa, joka on saatu toisesta valtiosta. Suomen tekemissä verosopimuksissa vapautusmenetelmissä käytetään kuitenkin progressioehtoista vapautusmenetelmää, jolloin ulkomailta saatu tulo otetaan huomioon määriteltäessä verokantaa ansio- ja varallisuusveroa varten asuinvaltiossa. Progressioehdoissa vapautusmenetelmässä ulkomailta saatu tulo katsotaan veronalaiseksi tuloksi, mutta veroista vähennetään veroista vapautetun tulon osuus. (Linnakangas & Myrsky 2005, 148-156; Verohallinto 2011e.)

Vapautusmenetelmässä ei ulkomaan tulosta makseta veroa Suomeen, mutta sillä on korottava vaikutus muista tuloista maksettavaan veroon. Vapautusmenetelmää sovellettaessa veroviranomainen tekee Suomessa vertailulaskelman, joka varmistaa, että ulkomailta palkkaa saavan verorasitus (Suomen vero + ulkomaan vero) ei Suomen toimenpiteiden vuoksi muodostu suuremmaksi kuin henkilöllä, joka saa vastaavan palkkatulon Suomesta. Tällaisissa tilanteissa Suomi luopuu tarvittavasta osasta omaa veroaan. (Linnakangas & Myrsky 2005, 148-156; Verohallinto 2011e.)

Esimerkki 2: Kaksinkertaisen veron vapautusmenettely

Ulkomaan vero palkkatulosta 1000€

Suomen vero palkkatulosta 5 500€

Palkka suomesta 20 000€

Palkka ulkomailta 30 000€

Tulot yhteensä 50 000 €

Suomen verot 5 500€

Vähennetään osa, joka johtuu ulkomaan tulosta

 $30\,000\text{ €} \times 5\,500\text{ €} / 50\,000\text{ €} = 3\,300\text{ €}$

Suomessa maksettava vero 2 200€

Vapautusmenetelmässä Suomen verosta vähennetään pois se Suomen veron osa, joka johtuu ulkomaantulosta. (Verohallinto 2011e.)

Esimerkki 3: Progressioehtoinen vapautusmenetelmä

Ulkomailta saatu ansiotulo on 5 000 € ja Suomesta saatu ansiotulo on 20 000 €. Suomen vero 20 000 € tulosta olisi 30 prosenttia ja 25 000 (5 000€ + 20 000€) eurosta veroprosentti olisi 35 prosenttia. Suomessa verotetaan vain 20 000 € eli Suomesta saadun ansiotulon verran, mutta veroprosenttina käytetään 35 prosenttia, eli ulkomaantulolla on korottava vaikutus henkilön veroprosenttiin. (Verohallituksen julkaisu 284.11 2011, 109.)

Verotuksen kattosääntö tulee huomioida monenkertaisen verotuksen poistamisessa. Ulkomailta saadusta ansiotulosta ulkomailla ja Suomessa maksettavien verojen yhteismäärä on rajoitettu siihen määrään asti, joka olisi ollut maksettava, jos koko tulo olisi saatu Suomesta. Eri-tyissäännöksillä on vaikutusta tilanteisiin, joissa ulkomailla maksettu vero on Suomen veroa korkeampi. Säännöksellä varmistetaan, että tällöinkin henkilö joutuu maksamaan yhtä paljon veroa Suomeen, kuin jos henkilöllä olisi yksinomaan Suomessa verotettavaa tuloa. (Linnakan-gas & Myrsky 2005, 148-156; Verohallinto 2011e.)

9.3 Kiinteän toimipaikan vaikutus ulkomaan palkkaan

Kiinteän toimipaikan muodostuminen ratkaisee, verotetaanko työntekijän palkkatuloa asuinvaltiossa vai työntekevaltiossa. Kun työskentelyvaltion viranomainen katsoo, että suomalaisella yrityksellä on kiinteä toimipakka kyseisessä valtiossa, tällöin työskentelyvaltiolla on aina verotusoikeus palkkaan. Kun kiinteän toimipaikan sijaintivaltiolla eli työskentelyvaltiolla on vain verotusoikeus työntekijöiden palkkaan, palkka maksetaan Suomesta henkilölle ilman veroja. Suomalaisen yrityksen maksamista palkoista saa kiinteän toimipaikan sijaintivaltio verottaa ja määrätä mahdollinen ennakoveron vain niistä palkoista, jotka rasittavat kiinteän toimipaikan tuloa. Työskentelyvaltion kansallisen lainsäädännön mukaan työnantajan tai työntekijän on huolehdittava toimittaa palkasta verot työskentelyvaltion veroviranomaiselle. Työnantajan mahdolliset velvoitteet työskentelyvaltiossa on hyvä selvittää ja hoitaa ajoissa. Laiminlyönneistä voi yritykselle aiheutua lisäkustannuksia kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa. (Helminen 2009, 164-165; Verohallinto 2011e.)

Kuuden kuukauden ja kolmenvuoden säännöllä on merkitys myös palkkatuloon, joka on saatu ulkomailla sijaitsevasta kiinteässä toimipaikassa suoritetusta työstä. Kun kyseessä on työsuoritus yrityksen ulkomailla sijaitsevassa kiinteässä toimipaikassa ja työnteke sijaintivaltiossa kestää alle kuusi kuukautta, sovelletaan palkkatuloon kuuden kuukauden sääntöä. Näin ollen

henkilön asuinvaltiolla eli Suomella on esisijainen verotusoikeus palkkaan (katso 7.1.2. Kuuden kuukauden sääntö). Tällöin sekä kiinteän toimipaikan sijaintivaltiolla eli työskentelyvaltiolla ja asuinvaltiolla eli Suomen valtiolla on verotusoikeus palkkatuloon. Suomi poistaa kaksinkertaisen verotuksen verosopimuksen mukaan joko hyvitys- tai vapautusmenetelmää käyttäen. Valtioiden kesken tehty verosopimus kertoo, kumpaa menettelyä kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen käytetään. Kumpaakaan menetelmää ei tarvitse käyttää tapauksissa, joissa kuuden kuukauden sääntö täyttyy ja palkka on verovapaata tuloa Suomessa, jolloin kiinteän toimipaikan sijaintivaltiolla eli työskentelyvaltiolla on vain verotusoikeus palkkaan. Kiinteästä toimipaikasta saadulla tulolla eli ulkomaan tulolla on vaikutus luonnollisen henkilön progressiiviseen verotukseen vapautusmenetelmää käytettäessä (katso 9.2. Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen palkkatulosta). (Helminen 2009, 434; Verohallinto 2011e.)

Kolmen vuoden säännön täyttyessä työntekijä on rajoitetusti verovelvollinen Suomeen ja Suomella on verotusoikeus vain henkilön Suomesta saamaan palkkatuloon. (katso 7.1.2. Kolmen vuoden sääntö) Näin ollen työntekijä on maailmanlaajuisesti verovelvollinen ja maksaa kiinteästä toimipaikasta saadusta palkasta veroa vain kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa. (Helminen 2009, 79-81; Verohallinto 2011e.)

9.3.1 Työnantajan velvoitteet

Kun yrityksellä on kiinteä toimipaikka toisessa EU-valtiossa, syntyy työnantajalle kohdevaltiossa erilaisia työnantajavelvoitteita.

Ennakonpidätys

Suomalainen työnantaja on lähtökohtaisesti velvollinen työntekijän ulkomaan palkasta toimitamaan ennakonpidätyksen Suomeen riippumatta siitä, missä maassa henkilö työskentelee. Tätä velvollisuutta rajoittaa kuitenkin kuuden kuukauden sääntö ja verosopimukset. Kun kuuden kuukauden sääntö täyttyy, ei työnantajan tarvitse toimittaa ennakonpidätystä palkasta Suomeen. Jos henkilö on Suomessa vakuutettu, tulee kuitenkin palkasta pidättää niin sanottu minimipidätys, 2,01 prosenttia vuonna 2011. (Karttunen, Niskanen, Rantanen, & Vuopala 2007, 93-102.)

Mikäli työnantaja on pidättänyt työntekijän ulkomaan palkasta ennakonpidätyksen ja kuuden kuukauden sääntö täyttyykin, voidaan oikaisu tehdä seuraavasti: palkansaajalle palautetaan ennakonpidätys ja ilmoitetaan todellisesti toimitettu ennakonpidätys kuukausittaisella valvontailmoituksella ja vuosi-ilmoituksella tai oikaistavilta kuukausilta annetaan uudet valvontailmoitukset veroviranomaiselle. Jos työnantaja ei oikaise ennakonpidätyksiä, työntekijä saa ennakonpidätykset takaisin normaaliin tapaan veronpalautuksina tai työntekijä voi myös ha-

kea ennakonpidätyksen palautusta takaisin veroviranomaiselta pidätyksen toimittamisvuotta seuraavana vuonna. Palautushakemuksessa on annettava selvitys kuuden kuukauden säännön täyttymisestä. (Karttunen ym. 2007, 98-101.)

Työntekijän lähtiessä työskentelemään ulkomaille ja kun tiedetään, että kuuden kuukauden sääntö tulee täyttymään, työnantaja voi oma-aloitteisesti jättää ennakonpidätyksen pidättämättä työntekijän palkasta. Työnantaja on velvollinen antamaan ilmoitus veroviranomaiselle Suomessa ennakonpidätyksen maksamatta jättämisestä lomakkeella NT2 Ilmoitus ennakonpidätyksen toimittamatta jättämisestä Suomessa - ulkomaantyö. Kuuden kuukauden kuluttu siitä, kun ennakonpidätys on jätetty pidättämättä palkasta, on annettava omalle verotoimistolle ilmoitus lomakkeella 5053a Ilmoitus ulkomaanpalkasta, jonka ennakonpidätyksessä on sovellettu kuuden kuukauden sääntöä. Työnantaja ilmoittaa palkkojen vuosi-ilmoituksella ulkomaan palkkojen maksusta omana suorituslajinaan. Veroilmoituksella on ilmoitettava myös hollantilaisten työntekijöiden palkat. (Verohallituksen julkaisu 284.11 2011, 51.)

Kun työnteko ulkomailla kestää alle kuusi kuukautta, palkasta pidätetään Suomessa ennakonpidätys ja työnantajan tulee antaa palkasta kuukausittaiset valvontailmoitukset ja vuosi-ilmoitukset samaan tapaan kuin työntekijä olisi työskennellyt Suomessa. Palkat, joista ei ole toimitettu ennakonpidätystä kuuden kuukauden säännön täytyessä, on myös ilmoitettava työnantajan antamalla valvontailmoituksella ja vuosi-ilmoituksella. Tapauksissa, joissa henkilö ei ole Suomessa vakuutettu ja kuuden kuukauden sääntö täyttyy, ei työnantajan tarvitse ilmoittaa palkkaa valvontailmoituksella ja vuosi-ilmoituksella. Työnantajan tulee kuitenkin antaa veroviranomaiselle tarkkailuilmoitus lomakkeella 5053a Ilmoitus ulkomaanpalkasta, jonka ennakonpidätyksessä on sovellettu kuuden kuukauden sääntöä. (Karttunen ym. 2007, 94-96.)

Hollantilaisen henkilön suomalaisen osakeyhtiön kiinteässä toimipaikassa maksetusta palkasta maksetaan Hollannin lainsäädännön mukaisesti veroja, henkilön palkasta pidätetty ennakonpidätys on näkyvä henkilön palkkalaskelmalla. Tällöin on oltava yhteydessä Hollannin veroviranomaiseen, jolta saadaan tarkemmat tiedot ennakonpidätyksen määrästä ja toimittamisavasta. Yleensä kiinteän toimipaikan sijaintivaltio edellyttääkin, että ulkomaalaisella työnantajalla on velvollisuus toimittamaa työntekijöiden palkasta ennakonpidätys työskentelyvaltiossa. Tarkemmat ohjeet antaa työskentelyvaltion veroviranomainen. (Verohallituksen julkaisu 284.11 2011, 95-96.)

Vakuutuspalkka

Vakuutuspalkan perusteella maksetaan seuraavat vakuutukset ulkomailla työskentelevästä työntekijästä:

- työnantajan työttömyysvakuutus
- palkansaajan työttömyysvakuutus
- tapaturmavakuutus
- työnantajan sosiaaliturvamaksu
- työntekijän sosiaaliturvamaksu
- sairaskorvauksen päiväraha

Vakuutuspalkka määritellään työnantajan ja työntekijän yhteisellä erillisellä sopimuksella tai ulkomaantyösopimuksella, mutta vakuutuspalkkaa ei voida vapaasti sopia. Vakuutuspalkan on oltava sen suuruinen kuin työstä olisi maksettu Suomessa palkkaa eli Suomen palkkatasoinen. Palkkaa arvioitaessa on huomioitava Suomessa palkkaan kuuluvat bonukset, luontoisedut ja muut etuudet. Vakuutuspalkka on kuitenkin lähtökohtaisesti sama palkka kuin työntekijän palkka Suomessa ennen ulkomaille lähtöä. (Karttunen ym. 2007, 158-160.)

Sosiaaliturva ja työnantajan pakolliset vakuutukset

Työnantajan pakollisiin vakuutusmaksuihin ei kiinteällä toimipaikalla ole vaikutusta, vaan sillä, minkä maan sosiaaliturvan piiriin työntekijän katsotaan kuuluvan. Suuri merkitys on myös sillä, että työsuhde on suomalaisen työnantajaan, eikä ulkomaiseen. Kiinteän toimipaikan muodostumisella ei ole myöskään vaikutusta sosiaaliturvasopimuksen ja -asetusten soveltamisessa.

Suomessa työnantajan on maksettava palkoista lakisääteisiä maksuja eli työeläkevakuutusmaksua, työttömyysvakuutusmaksua, tapaturmavakuutusmaksua ja ryhmähenkivakuutusmaksua sekä työnantajan sosiaalivakuutusmaksua. Työntekijän bruttopalkasta vähennetään ennakonpidätys, palkansaajan työttömyysvakuutusmaksu ja työeläkemaksu sekä sosiaaliturvamaksu (= päivärahamaksu + sairaanhoitomaksu). Lakisääteiset maksut maksetaan työstä kertyneen palkan perusteella, eikä maksaminen edellytä Suomessa asumista, vaan Suomen sosiaaliturvalain piiriin kuulumista. Suomi ja kaikki muut EU-maat soveltavat ETY:n eli Euroopan talousyhteisön sosiaaliturva-asetusta, ja asetus koskee lakisääteistä sosiaaliturvaa. (Karttunen ym. 2007, 93-101; Työeläkelakipalvelu 2010b.)

Sosiaaliturvaa koskevan sopimuksen mukaan työntekijä on vakuutettava lähtökohtaisesti työntekovaltiossa. Kun Suomessa asuva työskentelee sosiaaliturvasopimusvaltiossa, työntekijä kuuluu työntekovaltioperiaatteen mukaan työntekovaltion vakuutuksen piiriin, eikä ole velvollinen maksamaan palkastaan sosiaaliturvamaksua Suomeen. Tämä sääntö ei koske lähetettyjä työntekijöitä, eikä eräitä erityisryhmiä, esimerkiksi diplomeja. (Työeläkelakipalvelu 2010b; Verohallituksen julkaisu 284.11 2011, 209.)

Työnantajan on syytä hakea todistus ulkomaille lähetetyn työntekijän Suomen sosiaaliturvan piiriin kuulumisesta. Työntekijän kuuluessa Suomen sosiaaliturvalain piiriin ulkomaan työskentelyn ajan, tulee työnantajan maksaa lakisääteiset vakuutusmaksut ja sosiaaliturvamaksun vakuutuspalkan perusteella Suomeen. Kolmen vuoden säännön täyttyessä ja työntekijän ollessa rajoitetusti verovelvollinen Suomeen, mutta työntekijän ollessa vakuutettuna Suomessa, pidättää työnantaja palkasta sosiaaliturvamaksun minimipidätyksen eli 2,01 prosenttia ja suorittaa työnantajan sosiaaliturvamaksut vakuutuspalkan perusteella. Henkilö katsotaan Suomessa vakuutetuksi, kun hänellä on yli kolmen vuoden ulkomaan työskentelyn ajaksi Eläketurvakeskuksen antama poikkeuslupa Suomen sosiaaliturvan piiriin kuulumisesta. (Karttunen ym. 2007, 142-150; Veronmaksajan Keskusliiton lakimiehet 2011b.)

Työnantaja täyttää kustakin ulkomaille lähetettävästä työntekijästä erikseen Eläketurvakeskukselle hakemuslomakkeen 2134, Hakemus Suomen sosiaaliturvaan kuulumisesta EU/ETA-maissa ja muissa sosiaaliturvasopimusmaissa työskenneltäessä: työntekijät ja virkamiehet. Lähetetyn työntekijän todistuksen saa, kun työntekijä on suomalaisen työnantajan lähettämä, kuuluu ulkomaille lähtiessä Suomen sosiaaliturvalain piiriin ja tekee ulkomailla työtä tilapäisesti, ja kun komennus kestää enintään kaksi vuotta. Kun työntekijän komennus kestää yli kaksi vuotta, mutta enintään viisi vuotta, työnantaja hakee poikkeuslupaa työntekijöille Suomen sosiaaliturvalain piiriin kuulumisesta. Lomakkeen perusteella Eläketurvakeskus päättää, säilyykö henkilö Suomen sosiaaliturvan piirissä ja antaa päätöksestä todistuksen. Suomessa henkilön vakuuttaminen edellyttää Eläketurvakeskuksen antamaa todistusta henkilön Suomen sosiaaliturvan piiriin kuulumisesta. Todistus turvaa sen, että työnantajalta tai työntekijältä ei peritä lakisääteisiä vakuutusmaksuja ja sosiaaliturvaan liittyviä maksuja siinä valtiossa, jossa työntekijä työskentelee. Vastaavasti todistuksen voimassaoloajalta lakisääteiset vakuutusmaksut ja sosiaaliturvaan liittyvät maksut työnantaja ja työntekijä maksetaan Suomeen. Tällöin palkansaajan palkkalaskelmalla näkyy ulkomaan palkkatulo ja ulkomaille maksettu vero, mutta Suomeen maksetut lakisääteiset maksut ja sosiaaliturvamaksu. Työntekijä saa Eläketurvakeskuksen antamasta todistuksesta itselleen yhden kappaleen, jonka hän voi tarvittaessa esittää työskentelyvaltion viranomaisille. (Raitio 2011; Verohallituksen julkaisu 284.11 2011, 101-102.)

Kun työskentelyn ulkomailla huomataan kestävän yli viisi vuotta, työntekijä siirtyy viiden vuoden jälkeen työskentelyvaltion esimerkiksi Hollannin sosiaaliturvan piiriin. Työntekijän palkasta on maksettu lakisääteiset vakuutusmaksut ja sosiaaliturvamaksu viideltä ensimmäiseltä vuodelta Suomeen, viiden vuoden jälkeen kaikki maksut maksetaan Hollantiin. Ensimmäisen viiden vuoden ajan Suomen sosiaaliturvan piiriin kuulumisesta Eläketurvakeskus antaa edellä mainitun poikkeuslupan. Työntekijän siirtyessä Hollannin sosiaaliturvan piiriin, henkilöllä ei enää ole oikeutta Suomen sosiaaliturvalain mukaisiin etuuksiin, esimerkiksi lapsilisään. Työn-

tekijän on tehtävä kelalle ilmoitus Suomen sosiaaliturvan piiriin kuulumattomuudesta. (Raitio 2011.)

Työntekijän lähtiessä ulkomaille työskentelemään suomalaisen työnantajan palvelukseen ja tiedetään, että työnteko ulkomailla tulee kestämaan enintään kuusi vuotta, voidaan Eläketurvakeskukselta hakea todistus työntekijän kuulumisesta Suomen sosiaaliturvanpiiriin koko kuuden vuoden ajan. Hakemukseen on liitettävä kirjallinen selvitys työskentelyn kestämisestä vain kuusi vuotta ulkomailla. Eläketurvakeskus voi harkinnanvaraisesti päättää poikkeusluvalla henkilön kuuluvan Suomen sosiaaliturvalain piiriin koko kuuden vuoden ajan. (Raitio 2011.)

Kuitenkin ulkomailla tapahtuvassa työskentelyssä, joka kestää yli kaksi vuotta, on kyseisen valtion (esimerkiksi Hollannin) viranomaiselta kysyttävä suostumus henkilön kuulumisesta Suomen sosiaaliturvan piirissä. Kyseinen valtio, eli esimerkiksi Hollanti, siis päättää, kumman sosiaaliturvalain piiriin työntekijä kuuluu työskentelyn kestäessä yli kaksi vuotta kyseisessä valtiossa. (Raitio 2011.)

Suomalaisen työntekijän lähtiessä ulkomaille työskentelemään ja tiedossa on, että työnteko kyseisessä valtiossa, esimerkiksi Hollannissa, on toistaiseksi voimassa tai työntekijä tulee työskentelemään kyseisessä valtiossa yli viisi vuotta, ei kyseisen työntekijän osalta tarvitse tehdä Eläketurvakeskukselle Suomen sosiaaliturvalain piiriin kuulumisesta hakemusta, vaan työntekijä siirtyy automaattisesti Hollannin sosiaaliturvalain piiriin heti työskentelyn aloittamisesta lähtien. Tällöin työnantaja suorittaa Hollannin lainsäädännön mukaiset sosiaaliturvamaksut ja lakisääteiset maksut työntekijöiden palkoista Hollantiin eikä henkilöstä tarvitse maksaa lakisääteisiä maksuja enää Suomeen. (Raitio 2011.)

Jos työntekijä työskentelee sekä Suomessa että Hollannissa, asuinmaa päättää kumman valtion sosiaaliturvalain piiriin työntekijä kuuluu. Asuinvaltiossa on tehtävä huomattava osa eli 25 prosenttia kaikesta työstä. Molemmissa valtioissa työskentelyn on oltava säännöllisesti toistuvaa eikä esimerkiksi työmatka. Kun asuinmaassa ei tehdä huomattavaa osaa työstä, katsotaan henkilön kuuluvan sen valtion sosiaaliturvalain piiriin, jossa työnantaja on. Asuinvaltiokäsite ei ole kovin tarkkaan määritelty. Se on valtio, jossa sijaitsee työntekijän todellinen koti, intressinen keskus, perhe, tai viime kädessä voidaan asuinmaan katsoa olevan työntekijän itsensä määrittelemä valtio. (Työeläkelakipalvelu 2010a.)

Kiinteän toimipaikan sijaitessa Hollannissa ja suomalaisen työnantajan palkatessa kiinteään toimipaikkaan hollantilaisia työntekijöitä, työntekijät kuuluvat automaattisesti Hollannin sosiaaliturvan piiriin ja näin ollen työnantajan on maksettava Hollannin lainsäädännön puitteissa tarvittavat sosiaalimaksut ja pakolliset vakuutukset työntekijöiden palkoista. Työnantajan on myös hyvä ottaa selvää itse tai asiamiehen välityksellä työskentelymaan viranomaisilta

mahdollisista työnantajan velvoitteista kyseisessä valtiossa. (Verohallituksen julkaisu 284.11 2011, 208-210.)

Ulkomaan palkkatuloa verottava valtio ja sosiaaliturvamaksujen ja lakisääteisten maksujen saajavaltio voivat olla eri valtiot. Verotuksella ja lakisääteisten maksujen maksamisella ei ole vaikutuksia toisiinsa. On mahdollista esimerkiksi, että Suomeen maksetaan sosiaaliturvamaksuja ja lakisääteisiä muita maksuja, mutta verotusoikeus palkkaan kuuluu Hollannille, eikä tällöin palkkaa veroteta lainkaan Suomesta. (Raitio 2011.)

9.3.2 Työntekijän velvoitteet

Työntekijän on toimitettava verokortti työnantajalle. Ulkomaille lähtiessä työntekijälle voidaan maksaa ulkomaille muutosta aiheutuvia korvauksia ja lisiä, jotka ovat veronalaisia, ja näin ollen vaikuttavan henkilön veroprosenttiin. Työntekijän kannattaakin hakea uusi verokortti veroviranomaiselta ulkomaille lähdeettäessä. Jos suomalainen työnantaja saa työskentelyvaltion veroviranomaisilta kirjallisen ilmoituksen kiinteän toimipaikan muodostumisesta, työntekijän suomalaiseen verokorttiin tulee hakea muutos, paitsi jos työnantaja on jo anastanut ilmoituksen lomakkeella NT2 Ilmoitus ennakonpidätyksen toimittamatta jättämisestä Suomessa. Muutoshakemukseen liitetään kopio työskentelyvaltiosta saadusta ilmoituksesta ja selvitys siitä, että työntekijän palkalla rasietaan tämän kiinteän toimipaikan tulosta. (Karttunen ym. 2007, 105-107; Verohallituksen julkaisu 284.11 2011, 103-104.)

Työntekijällä on itsellä ilmoitusvelvollisuus ulkomailla työskentelystä veroviranomaiselle Suomessa, vaikkakin veroviranomaisten välillä liikkuu tieto ulkomailla työskentelystä. Vaikka ulkomailta saatuun palkkaan sovelletaankin kuuden kuukauden sääntöä tai verosopimusta ja palkka on verovapaata Suomessa, tulee Suomessa yleisesti verovelvollisen henkilön ilmoittaa Suomesta ja ulkomailta saadut tulot sekä ulkomailla sijaitsevat varat Suomen veroilmoituksella. Veroilmoituksella on annettava selvitys ulkomaantyöskentelystä lomakkeella 16 selvitys ulkomaantulosta. Veroilmoitusvelvollisuutta laiminlyödessä henkilö joutuu maksamaan verot korotettuina. Yleensä työntekijä on myös velvollinen antamaan veroilmoitus työskentelyvaltiossa. (Karttunen ym. 2007, 105-107; Verohallinto 2011e.)

Kun työntekijän palkka on verotuksen alaista työntekovaltiossa eli ulkomailla, työntekijän kannattaa ottaa selvää kohdemaan veroviranomaiselta verotuskäytäntö, ja kuinka toimia ennakonpidätyksen maksun kanssa ja milloin työskentelyvaltiossa on annettava veroilmoitus. Jos työskentelyvaltio ei edellytä, että suomalainen työnantaja tilittää kyseisen maan veroviranomaiselle työntekijän palkasta ennakonpidätystä, mahdollisesti työntekijä voi itse maksaa veroja ennakoon. Näin veron määrä ei jää työntekijälle kokonaisuudessa jälkikäteen maksettavaksi. (Verohallinto 2011e.)

Työntekijän on hyvä huomioida se, säilyykö hän Suomen sosiaaliturvalain piirissä ja onko hänellä mahdollisuutta esimerkiksi Kelan korvauksiin. Suomen sosiaaliturvan piiristä poistumisesta on annettava Kelalle ilmoitus, ja Suomen Kela-kortti on palautettava Kelan toimistoon. (Raitio 2011.)

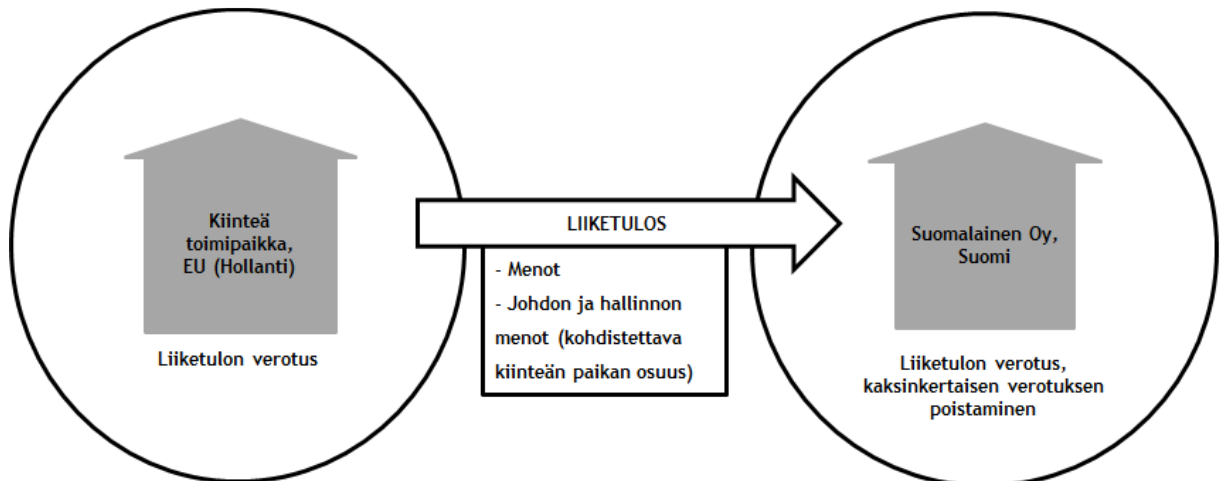
10 Tuloverotus

Tulovero on vero, joka toimitetaan valtiolle yhteisön ja yhteisetuuden tuloista. Yhteisöön sisältyy osakeyhtiö. Osakeyhtiö on itsenäinen verovelvollinen, joka maksaa verotettavasta tulostaan 26 prosentin suuruisen yhteisön tuloveron Suomessa. Veronalaisten tulojen ja vähennyskelpoisten menojen erotus on verotettavaa tuloa osakeyhtiölle. Kirjanpidon perusteella osakeyhtiö tekee veroilmoituksen verohallinnolle ja verohallinto tilittää osakeyhtiön tuloveron valtiolle, kunnille ja seurakunnille. (Finlex 1992.; Verohallinto 2011d.)

10.1 Liiketulo ulkomaisesta kiinteästä toimipaikasta

Verosopimusten mukaan yritystä voidaan verottaa liiketulosta toisessa sopimusvaltiossa vain siinä tapauksessa, että toisessa valtiossa sijaitsevassa kiinteässä toimipaikassa on harjoitettu kyseistä liiketoimintaa. Kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa yritystä voidaan verottaa vain siitä osasta liiketuloa, jonka kiinteä toimipaikka on tuottanut. Yrityksen kotivaltiossa ulkomaisesta kiinteästä toimipaikasta saatu tulo verotetaan osana yrityksen kokonaistuloa. Verosopimuksen mukaan kaksinkertainen verotus poistetaan Suomessa vapautus- tai hyvitysmenettelyä käyttämällä. Suomessa tehtävässä veroilmoituksessa on annettava selvitys liiketulosta ja pyydettyä ulkomaan veron hyvittämistä. (Verohallituksen julkaisu 284.11 2011, 104-105.)

Kun yritys harjoittaa liiketoimintaa verosopimuksettomassa valtiossa, voidaan kohdevaltiossa verottaa siellä harjoitetusta liiketoiminnasta sijaintivaltion sisäisen lainsäädännön mukaisesti. Verotus ei aina myöskään edellytä kiinteän toimipaikan muodostumista. Tällaisissa tilanteissa mahdollinen kaksinkertainen verotus jää poistettavaksi yrityksen kotivaltion sisäisessä lainsäädännössä määritellyllä tavalla. Yritystä verotetaan tällöin myös Suomesta saadusta tulosta Suomessa. (Verohallituksen julkaisu 284.11 2011, 226.)



Kuvio 4: Kiinteän toimipaikan liiketuloksen verotus

Kiinteän toimipaikan tulona otetaan huomioon todellinen nettotulos. Tulosta laskettaessa siitä vähennetään kiinteän toimipaikan johtamisesta ja hallinnosta syntyneet kulut. Mitä suurempi on ulkomaan kiinteän toimipaikan tulo, sitä pienempi on Suomessa maksuun pantava hyvityksen jälkeinen vero. Kiinteän toimipaikan tuloon on kohdistettava myös kiinteään toimipaikkaan kuuluvat varaukset ja muut tilinpäätöserät. Verosopimuksen mukaan kiinteän toimipaikan tuloksi katsotaan se osa, mikä voitaisiin katsoa tähän toimipaikkaan kuuluvaksi, jos kiinteä toimipaikka olisi itsenäinen yritys, eli tällöin kyseessä on tulon määrittäminen markkinaehtoperiaattein. (Helminen 2009, 164-165, 167-168.)

10.1.1 Markkinaehtoperiaate

Veronalaiset tulot ja menot on määriteltävä kiinteälle toimipaikalle, vaikka se onkin epäitsestä osa yritystä. Kiinteän toimipaikan tuloksi katsotaan kuuluvan se osa, jonka voidaan katsoa toteutuvan, jos kiinteä toimipaikka olisi ollut erillinen yritys, joka harjoittaa samaa tai samankaltaista liiketoimintaa. Markkinaehtoperiaatteen määrittäminen tulosta olettaa, että kiinteä toimipaikka on toiminut itsenäisen yrityksen tavoin myös sen yrityksen kanssa, jonka kiinteä toimipaikka on. Yrityksen ja kiinteän toimipaikan sisäiset transaktiot tulisi arvioida markkinaehtoperiaatteen mukaisesti. Verosopimus ei määrittele, mitkä tulot ovat veronalaista ja mitkä menot vähennyskelpoisia kiinteän toimipaikan tuloa määriteltäessä. Kiinteän toimipaikan sijaintivaltion kansallisen lainsäädännön mukaan määritellään veronalaiset tulot ja vähennyskelpoiset menot. Kiinteän toimipaikan tulon määrittelytavat vaihtelevat sijaintivaltioiden mukaan. (Helminen 2009, 167-168.)

Verotettava tulo voidaan määritellä joko suoraan tai epäsuoraa menetelmää käyttäen. Menetelmän valinta riippuu valtiosta ja tilanteesta. Ensisijaisesti markkinaehtoperiaatetta noudat-

taen kiinteän toimipaikan tulos määritellään suoraa menetelmää käyttäen eli transaktiokoh-
taisesti tulo tulolta ja meno menolta. (Helminen 2009, 167-168.)

10.1.2 Suora menetelmä

Suoran menettelyn mukaan kiinteän toimipaikan verotettava tulo määritellään erilliskirjanpi-
don avulla. Yrityksen on pidettävä sekä Suomen että kiinteän toimipaikan sijaintivaltion laki-
en mukaisesti kirjanpitoa. Suomen verolakien mukaan määritellään se tulos, jonka perusteella
suomalaisen yhtiön ulkomailla olevan kiinteän toimipaikan tuloksesta maksama vero on hyvi-
tettävissä Suomessa. (Helminen 2009, 168-169.)

Markkinaehtoperiaatteen mukaan kiinteä toimipaikka katsotaan itsenäiseksi yritykseksi, siksi
yrityksen ja kiinteän toimipaikan välisiä tavara- ja palveluvirtoja käsitellään kirjanpidossa
liiketoimina. Nämä arvostetaan sellaiseen hintaan, jona riippumattomat osapuoletkin olisivat
kyseisiä tapahtumia käsitelleet. Kiinteän toimipaikan tulosta määriteltäessä käytetään lähes
samaa käytäntöä kuin itsenäisestä tytäryrityksestä, ja sille kohdistuvat menot ja tulot on
määriteltävä samojen periaatteiden mukaisesti. Sisäisten tapahtumien on oltava markkinaeh-
toisen hintatason suuruisia ja hintataso määritellään samoin ehdoin kuin kansainvälisen tytär-
yhtiöiden ja emoyhtiöiden välisissä sisäisissä tapahtumissa. Hinnan määrittymenetelmät ovat;
vertailukelpoisen riippumattoman hinnan menetelmä, kustannusvoittomenetelmä ja jälleen-
myyntihintamenetelmä. (Helminen 2009, 168-169.)

Jos kiinteän toimipaikan kirjanpito on puutteellinen markkinaehtoperiaatteen mukaan, sitä
voidaan oikaista verotusta varten markkinaehtoperiaatteen mukaiseksi. Jos kirjanpito on
puutteellista tai erillistä kirjanpitoa ei ole lainkaan, verotus toimitetaan Suomessa arviovero-
tuksena. (Helminen 2009, 169.)

Kiinteän toimipaikan tuloksi katsotaan kaikki sen toiminnasta syntyneet tulot, vaikka tulot
olisivatkin peräisin muista valtioista tai kiinteän toimipaikan sijaintivaltiosta. Kiinteälle toi-
mipaikalle ei kohdisteta tuloa verosopimuksen mukaan sillä perusteella, että se hankkii tavaraa
kyseiselle yritykselle. (Helminen 2009, 169-170.)

Kiinteän toimipaikan menoina pidetään kaikkia kiinteästä toimipaikasta johtuneita menoja,
vaikka menot ovat syntyneet sijaintivaltiossa tai muualla. Kiinteälle toimipaikalle kohdiste-
taan myös poistot, jotka kuuluvat sen käyttöomaisuuteen. Suomen verotusta varten lasketta-
essa tulosta on otettava huomioon kiinteää toimipaikkaa koskevat Suomen lainsäädöksen mu-
kaiset varaukset ja muut tilinpäätöserät. Johtamiseen ja hallintoon kuuluvat kulut saadaan
vähentää tuloista kiinteän toimipaikan osalta, olivatpa menot syntyneet sijaintivaltiossa tai

kolmannessa valtiossa. Hallintokustannuksista kohdistetaan kiinteälle toimipaikalle se osa, jonka arvioidaan syntyneen kiinteästä toimipaikasta. (Helminen 2009, 170-171.)

Vapautusmenetelmää käytettäessä toisesta valtiosta saadun verovapaan tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä syntyvät menot ja korot eivät ole vähennyskelpoisia, vaikka ne saataisiin vähentää tuloverolain elinkeinotulon verottamisesta annetun lain mukaan. Kuitenkin voidaan vähentää menot ja korot, jotka kohdistuvat verovapaaseen osinkotuloon. (Linnakangas & Myrsky 2005, 238-240.)

Myös menoissa verosopimusten mukaan olisi käytettävä markkinaehtoperiaatetta. Poikkeuksena ovat korot ja rojaltit, joita kiinteä toimipaikka maksaa yrityksen muilta osin saaduista lainoista. Näitä korkoja ei hyväksytä kiinteän toimipaikan vähennykseksi. Jos kyseiset erät liittyvät kiinteän toimipaikan varsinaiseen toimintaan, ovat ne vähennyskelpoisia. Tämä käytäntö vaihtelee valtioittain. (Helminen 2009, 171-172.)

Kiinteän toimipaikan poistot

Kiinteän toimipaikan kuluina pidetään myös sen käyttöomaisuudesta tehtävät poistot, jotka huomioidaan verotuksessa, ja muut kulut, jotka syntyisivät kiinteän toimipaikan ollessa itsenäinen yhtiö. Kiinteän toimipaikan käyttöomaisuudesta tehtävissä poistoissa on käytettävä samaa poistoprosenttia kuin kotimaisen vastaavan omaisuuden osalta. Kiinteän toimipaikan ja Suomessa olevan yhtiön poistot vähennetään verotuksessa yhtenä eränä menojäännöksen mukaisesti. Osa poistoista kuitenkin kohdistetaan ulkomaiselle kiinteälle toimipaikalle, eikä irtaimen poistoja voida vähentää erisuuruksina kotimaan ja ulkomaan toiminnan tulosta. (Helminen 2009, 170-171.)

Kiinteän toimipaikan tappio

Kiinteän toimipaikan tappion käsittelyyn vaikuttaa, sovelletaanko hyvitys- vai vapautusmenetelyä verotuksessa. Hyvitysmenetelmää käytettäessä yrityksen Suomessa verotettavaan tuloon sisältyy niin tulo kuin tappiokin ulkomaan kiinteän toimipaikan osalta. Tällöin ulkomaisen kiinteän toimipaikan tappio on vähennettävissä Suomesta saadusta tulosta tai kiinteän toimipaikan tappio voidaan sisällyttää vahvistettuun, tulevana vuosina vähennettävään tappioon. (Linnakangas & Myrsky 2005, 238-240.)

Vapautusmenetelmää käytettäessä vieraista valtioista saatua tuloa, eli kiinteän toimipaikan tuloa, johon kansainvälisen sopimuksen nojalla Suomella ei ole verotusoikeutta, ei lueta yrityksen veroalaiseen tuloon. Kiinteän toimipaikan tappiota ei vähennetä tulosta vapautusmenetelmää käytettäessä. (Linnakangas & Myrsky 2005, 238-240.)

10.1.3 Epäsuora menetelmä

Verotettava tulo voidaan määritellä epäsuoraa menetelmää käyttäen, mikäli suoran menetelmän käyttö ei ole mahdollista. Epäsuorassa menetelmässä yrityksen kokonaistulos jaetaan eri osien kesken sopivaa laskentakaavaa käyttäen. Jos kiinteästä toimipaikasta ei ole pidetty kirjanpitoa tai se on hoidettu epäluotettavalla tavalla, toimitetaan kiinteän toimipaikan verotus Suomessa arvioimalla. Muulloin käytetään suoraa menetelmää erillisen kiinteän toimipaikan kirjanpidon perusteella. Käytettävä laskentakaava on kohtuullisella tarkkuudella johdettava markkinaehtoperiaatteen toteuttamiseen. (Helminen 2009, 172-173.)

10.2 Sisäisten liiketoimien verovaikutukset

Tuloveroseuraamuksia ei synny suomalaisen yhtiön Suomessa ja sen ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan sisäisistä liiketoimista. Koska tulot ovat yhtiön sisäisiä, eivät ne ole verotettavaa tuloa. Hyvitysmenetelmää tuloverotuksessa noudattaessa ulkomaille siirretyt varat ovat suomalaisen yhtiön liiketoiminnan piirissä ja tuottavat Suomessa verotettavaa tuloa. Samaa periaatetta noudatetaan myös niiden valtioiden osalta, joissa Suomi käyttää vapautusmenetelmää. Mahdollinen myyntivoittoverotus realisoituu vasta kun varat myydään yhtiön ulkopuoliselle taholle. (Helminen 2009, 175-176.)

Ulkomailta kiinteän toimipaikan varojen siirto Suomeen ei myöskään aiheuta välitöntä tuloverovaikutusta. Suomessa myyntivoittoverotus voi tulla kysymykseen vasta kun varat myydään yhtiön ulkopuolelle. Sijaintivaltiossa sen sijaan saattaa aiheutua veroseuraamuksia sisäisistä siirroista, jolloin kaksinkertainen verotus saattaa jäädä poistumatta. (Helminen 2009, 176.)

Ulkomailla sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle Suomesta maksettavia kuvitteellisia esimerkiksi rojalteja, vuokratulo, korkoa tai palvelumaksua ei aiheuta vähennyskelpoista menoä yhtiölle, koska kyseessä ei ole todellinen meno. Elinkeinotulon verolain mukaan vain todelliset menot ovat vähennyskelpoisia. Kuvitteellisten sisäisten maksujen vähennyskelpoisuus ulkomailla riippuu kiinteän toimipaikan sijaintivaltion kansallisesta lainsäädännöstä. (Helminen 2009, 176.)

10.3 Tulo kolmansista maista

Ulkomailla olevan kiinteän toimipaikan saadessa tulos kolmannesta maasta on aina hieman epäselvää verotuskäytännössä, minkä maan verosopimusta tilanteessa käytetään. Kolmannesta valtiosta saatu tulo sisällytetään ulkomaalaisen kiinteän toimipaikan tuloon. Kaksinkertainen verotus poistetaan tässä tilanteessa kiinteän toimipaikan sijaintivaltion ja Suomen verosopimuksen perusteella. (Verohallituksen julkaisu 284.11 2011, 230.)

10.4 Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

Verosopimus määrää verotusoikeuden saavan valtion ja kaksinkertaisen verotuksen poistamismenetelmän. Menetelmälakia, laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta, sovelletaan tästä johtuen verosopimustilanteissa ja verosopimuksettomissakin tilanteissa. Suomessa vähennetään vero, joka on verosopimuksen tai muun kansainvälisen sopimuksen mukainen. Suomessa ei hyvitetä veroja, jotka ovat kansainvälisten sopimusten vastaisia tai veroja, jotka eivät ole sopimuksen mukaisia. Joissain valtioissa voidaan periä lähdeveroa, joka perustuu kyseisen valtion kansalliseen lainsäädäntöön, tällaisissa tilanteissa ei aina oteta huomioon verosopimuksia. Kansainvälisen sopimuksen vastaista veroa ei tule vaatia hyvittämään Suomessa, vaan se tulee hakea takaisin lähdevaltion veroviranomaiselta. (Nissinen 2010, 42-45.)

Verosopimustilanteessa yrityksen kotivaltio on velvollinen poistamaan kiinteän toimipaikan sijaintivaltion verotuksesta johtuvan kaksinkertaisen verotuksen. Verosopimuksesta riippuen kaksinkertainen verotus poistetaan hyvitys- tai vapautusmenetelmällä. Kiinteän toimipaikan ja muun yrityksen tulo on erotettava toisistaan kaksinkertaisen verotuksen poistamista varten. Suomi poistaa yleensä kaksinkertaisen verotuksen liiketulon osalta hyvitysmenettelyllä, joka on maininta useammassa Suomen verotussopimuksessa. Osan valtioiden verosopimuksissa käytetään vapautusmenetelmää, ja tällaisissa valtioissa sijaitsevan kiinteän toimipaikan liiketulo on Suomessa verovapaata. (Helminen 2009, 165-166.)

10.4.1 Hyvitysmenetelmä

Suomalaisen yhtiön veronalaista tuloa on ulkomaan kiinteään toimipaikkaan liittyvät tulot. Näin ollen hyvitysmenetelmässä Suomi verottaa ulkomaan tuloa, mutta Suomessa maksettavasta verosta vähennetään samalta ajalta ja samasta tulosta kiinteän toimipaikan kohdevaltioon maksettu vero. Veroja ei hyvitetä enempää kuin Suomessa samasta tulosta suoritettavan veronmäärän osalta (normaali hyvitys). Hyvitysmenettelyssä hyvitetään ainoastaan valtiolle maksetut tuloverot, ei esimerkiksi kunnille tai osavaltioille maksettuja tuloveroja. Jos verosopimus edellyttää edellä mainittujen paikallistason tuloveron hyvittämistä, voidaan ne silloin ainoastaan hyvittää, mutta monenkertainen verotus voi myös jäädä poistumatta paikallistason tuloveroista. Hyvitysmenettelyä sovellettaessa jää kiinteän toimipaikan verotuksessa rasittamaan vero siltä osin, kun kohdevaltion veroprosentti on suurempi kuin Suomessa. Vero on aina vähintään Suomen veroprosentin mukainen. (Helminen 2009, 165-167.)

Yleensä hyvittää voidaan vain saman verovelvollisen ulkomailla maksamia veroja eikä esimerkiksi ulkomaisen yhtiön osakas saa hyvittää yhtiön maksamia veroja. Poikkeuksellisesti on mahdollista, että hyvitys myönnetään myös ulkomaisen yhtiön maksamista veroista (epäsuora

hyvitys). Poikkeuksellisesti saattaa olla mahdollista myös, että verovelvollisella on oikeus tietynsuuruiseen hyvitykseen riippumatta siitä, onko samasta tulosta ulkomailla tosiasiallisesti suoritettu veroa (fiktiivinen hyvitys). Aivan poikkeuksellisia ovat säännökset, jotka edellyttävät asuinvaltion veroa suurempaa hyvitystä tai fiktiivistä hyvitystä. (Helminen 2009, 165-167.)

Enimmäishyvitys kiinteän toimipaikan veroista lasketaan seuraavasti:

$$\frac{\text{EVL -tulonlähteen Suomen veron määrä} \times \text{ulkomailta saatu verotettava tulo}}{\text{koko elinkeinotoiminnan tulos}}$$

Esimerkki 1: Veron hyvitysmenetelmä, Suomen vero suurempi kuin ulkomaan vero

Ulkomaan tulo on 5 000 € ja ulkomaille maksettu vero on yhteensä 1 000 €. Suomen vero ulkomaan tulosta olisi 1 300 € (5 000€*26 %). Suomessa samasta tulosta maksettavasta veronmäärästä vähennetään ulkomaille maksettu vero, 1 300€ - 1 000€= 300€. Näin ollen Suomeen maksettaisiin 300€ vähemmän veroa ulkomaan tulosta, kuin jos tulo olisi ollut Suomesta saatu tuloa.

Esimerkki 2: Veron hyvitysmenetelmä, ulkomaan vero suurempi kuin Suomen vero

Ulkomaan tulo on 5 000 €, josta ulkomaille on maksettu veroa 1 500 €. Suomen vero kyseisestä tulosta olisi 1 300€ (5 000€*26 %). Ulkomaille maksettu vero ylittää Suomen veron, joten Suomessa hyvitetään ulkomaan veroista vain 1 300€ eli Suomen veron verran. Hyvittämättä jäänyt vero, 200 €, voidaan hyvittää viiden seuraavan vuoden aikana samaan tulonlajiin tai tulonlähteeseen kuuluvasta verosta.

10.4.2 Vapautusmenetelmä

Vapautusmenetelmässä kiinteän toimipaikan valtion veroprosentti on lopullinen verotusprosentti. Edullisin vaihtoehto on perustaa kiinteä toimipaikka valtioon, johon Suomi on solminut verosopimuksen vapautusmenetelmän käyttämisestä ja kohdemaan veroprosentti on Suomen veroprosenttia alhaisempi. Tällöin kiinteän toimipaikan tuloja verotetaan vain kohdemaan alhaisen veroprosentin mukaisesti. Tämä ei koske luonnollisen henkilön progressioverotusta, koska vapautusmenetelmää sovellettaessa ulkomaisen kiinteän toimipaikan tulo vaikuttaa henkilön ansioverotuloprosenttiin. Vapautusmenetelmää käytettäessä myöskään kiinteän toimipaikan tappiot eivät tällöin ole vähennyskelpoisia Suomessa. (Helminen 2009, 167.)

Esimerkki 1: Vapautusmenetelmä, täysi vapautus

Yrityksen kokonaistulos on 130 000€, 80 000€ saadaan asuinvaltiosta ja 50 000€ lähdevaltios-
ta. Asuinvaltiossa veroprosentti on 26 % ja lähdevaltiossa veroprosentti on 20 %.

$$\begin{array}{r} \text{asuinvaltio } 80\,000\text{€} \times 26\% = 20\,800\text{€} \\ \text{lähdevaltio } 50\,000\text{€} \times 20\% = 10\,000\text{€} \\ \hline \text{kokonaisverorasitus} \qquad 30\,800\text{€} \end{array}$$

Verotus tapahtuu tulosta lähde- ja asuinvaltiossa toisistaan riippumattomasti, eikä yrityksen asuinvaltio verota yritystä koko liiketulosta.

10.5 Ulkomaisen veron hyvitysmenetelmää koskeva uudistus

Ulkomaisen veron hyvitysmenetelmän uudistuksia sovelletaan verovuodelta 2010 toimitetta-
vasta verotuksesta lähtien. Uudistuksen myötä ulkomaan verot voidaan hyvittää Suomessa
ennakkoveron perusteella ja kaikki ulkomailta saatu tulo laskeneen yhteen eikä erotella enää
maakohtaisesti, sekä kiinteän toimipaikan tappiot voidaan huomioida Suomen verotuksessa
viitenä seuraavana vuotena.

Ulkomaiseksi veroksi voidaan katsoa vero, joka on lopullisesti suoritettu ulkomailla tai sitä
vastaava ennakkovero on toimitettu ulkomaille, tämä poikkeaa aikaisemmasta käytännöstä.
Uudistuksen kautta entistä helpommin ulkomaille maksettu vero hyvitetään, vaikka verotuk-
sen toimituksen yhteydessä yrityksellä ei ole mahdollisuutta esittää ulkomailta saatua vero-
lippua tai muuta vastaavaa selvitystä ulkomaille suoritetusta verosta. Jos yritys pystyy osoit-
tamaan, että lopullista veroa vastaava ennakkovero on maksettu, voidaan ulkomaille suoritet-
tu vero hyvittää Suomessa. Ennakkoveron perusteella suoritettu hyvittäminen on kuitenkin
aina toissijainen vaihtoehto Suomessa. Yritys on velvollinen ilmoittamaan Verohallinnolle,
mikäli hyvitetty ennakkovero ei vastaa lopullista veroa ja verotus voidaan oikaista Suomessa.
Mikäli yritys ei pyydä verotukseen oikaisua toisen valtion lopullisen veron perusteella, verovi-
ranomainen voi oikaista veroa viranpuolesta. Tällöin voidaan myös katsoa, että yritys on lai-
minlyönyt verotuksen ilmoitusvelvollisuuttaan ja voi joutua maksamaan siitä korvauksia. (Nis-
sinen 2010, 42-45.)

Hyvityksen enimmäismäärää koskevan muutoksen jälkeen hyvityksen enimmäismäärää ei enää
lasketa maakohtaisesti, vaan selvitetessä veron hyvityksen enimmäismäärää, kaikki toisista
valtioista saatu tulo lasketaan yhteen. Muutos pienentää veroriskejä, jotka liittyvät kansain-
väliseen toimintaan, näin ollen entistä paremmin voidaan Suomen verotuksessa ottaa huomi-
oon ulkomaille suoritettut verot. Tulosta hyvitetään yhtä suuri määrä veroa kuin sitä olisi vero-
tettu Suomessa vastaavasta tulosta. Veroa hyvitetessä verotettavan tulon määrä lasketaan

Suomen verolainsäädännön mukaan. Osakeyhtiön laskukaava hyvityksen enimmäismäärästä on käyty lävitse kappaleessa 10.4.1. Hyvitysmenetelmä. (Nissinen 2010, 42-45.)

Esimerkki 1: Hyvityksen enimmäismäärää koskevan muutoksen vaikutus

Suomalainen Oy saa tuloa valtioista Y ja X, sekä maksaa veroa kyseisissä valtioissa tulosta seuraavasti:

Valtiosta X tulot ovat 10 000 €, josta maksetaan veroa 3 000€.

Valtiosta Y tulot ovat 10 000 €, josta maksetaan veroa 2 000€.

Ulkomaantuloista maksettu vero ulkomaille yhteensä on: $3\,000\text{€} + 2\,000\text{€} = 5\,000\text{€}$

Ennen muutosta ulkomaan tulosta maksetun veron hyvitystapa oli:

Ulkomaan tuloista Oy maksaisi Suomeen veroja valtion X osalta 2 600€. (26 % *10 000€)

Ulkomaan tuloista Oy maksaisi Suomeen veroja valtion X osalta 2 000€.

Ulkomaan tuloista Oy maksaisi Suomeen veroja yhteensä: 4 600€ (2 600€ + 2 000€)

Tämän hetkinen ulkomaan tulosta maksetun veron hyvitystapa on:

Ulkomaan tuloista Oy maksaisi Suomeen veroja yhteensä: 5 200€ (26 % *20 000€)

Tämän hetkisen verojen hyvitysmenettely tavan mukaan Oy:lle hyvitetään kaikki ulkomaan verot Suomessa. Veroja jää hyvittämättä vanhan tavan mukaan 400€ (3 000€ - 2 600€) X valtion veroista, koska enimmäismäärä laskettiin maakohtaisesti. Menetelmän uudistuksen jälkeen koko ulkomaille suoritettu vero voidaan hyvittää, koska uudessa tavassa lasketaan yhteen kaikki ulkomaan tulot hyvityksen enimmäismäärää laskettaessa. (Nissinen 2010, 42-45.)

Hyvittämättä jäänyt vero voidaan ottaa huomioon ja hyvittää viitenä seuraavana vuotena samaan tulolähteeseen kuuluvista toisista valtioista saaduista tuloista määrättävistä veroista. Käyttämättömät ulkomaiset verot hyvitetään menetelmälain mukaan siinä järjestyksessä kuin verot ovat syntyneet. Tilanne voi syntyä, jos pääliike tekee tappiota Suomessa, mutta kiinteä toimipaikka tekee voittoa. Tappiollisen veron vuoksi veroa ei suoriteta Suomessa. Ulkomaista

veroa, joka on suoritettu, ei voida tällöin huomioida, mutta se voidaan huomioida viitenä seuraavana vuotena verotuksessa Suomessa. (Nissinen 2010, 42-45.)

Esimerkki 2: Hyvittämättä jääneen ulkomaan veron huomiointi Suomen verotuksessa

Ensimmäisen vuoden käyttämättä jäänyt ulkomaisen veron hyvitys (40€) voidaan vähentää Suomessa myöhemmin, esimerkissä vähennetty verovuonna kolme. Oletuksena on, että ulkomailla olevan kiinteän toimipaikan tulo määrä on yhtä suuri Suomessa ja ulkomailla, vaikka ulkomaan verolainsäädäntöä käytetään ulkomaan tulo veroa laskiessa ja Suomessa ulkomailta saatu verotettava tulomäärä lasketaan Suomen verolainsäädännön perusteella. Kiinteän toimipaikan tappio vähennetään vuonna kaksi Suomen verotuksessa, sekä kiinteän toimipaikan tulosta ulkomailla tappio vähennetään vuonna kolme. Suomessa vuonna kolme hyvitetään ulkomaanverot, jotka vähentävät Suomeen suoritettavaa veroa. Esimerkissä on tarkistettu, ettei veron hyvityksen enimmäismäärä täyty, hyvityksen enimmäismäärä lasketaan kiinteän toimipaikan kyseisen vuoden tulosta Suomen veron osuus (600€ * 26 %). (Nissinen 2010, 42-45.)

Verotus ulkomailla						
	Kiinteän toimipaikan tulos	Kiinteän toimipaikan verotettava tulo tappioiden vähentämisen jälkeen	Ulkomailla suoritettu vero (20 %)			
Vuosi 1	200	200	40			
vuosi 2	- 300	- 300	0			
Vuosi 3	600	300	60			
Verotus Suomessa						
	Pääliikkeen tulos	Kiinteän toimipaikan tulos	Tulos yhteensä	Verotettava tulo tappioiden vähentämisen jälkeen	Suomen vero (26 %)	
Vuosi 1	-500	200	- 300	0	0	
vuosi 2	1 000	- 300	700	400	104	
Vuosi 3	800	600	1 400	1 400	364	
Ulkomaisen veron hyvittäminen Suomessa						
	Hyvittämisen enimmäismäärä	Ulkomailla suoritettu vero	Hyvittettävä vero (sis. aikaisemmin käyttämättömät hyvitykset)	Hyvityksen jälkeen Suomeen suoritettava vero	Hyvittämättä jäänyt ulkomailla suoritettu vero	
Vuosi 1	0	40	0	0	40	käytetty vuonna 3
vuosi 2	0	0	0	104	0	
Vuosi 3	156	60	100	264	0	

Taulukko 5: Laskelma, ulkomaan veron hyvittäminen Suomessa

10.6 Osinkotulot ulkomailta, kiinteän toimipaikan vaikutus

Verosopimustilanteissa osinkojen verotusoikeus lähdevaltion ja osingon saajan asuinvaltion välillä ratkaistaan muista tilanteista poiketen, kun osingon perusteena oleva osake liittyy osingonsaajan kiinteään toimipaikkaan tai kiinteään paikkaan, joka sijaitsee osingon lähdevaltiossa. Kiinteän toimipaikan sijaintivaltion ollessa osingon lähdevaltio on valtiolla rajaton oikeus verottaa osinkoa osana kiinteään toimipaikkaan kuuluvaa liiketuloa tai ammattituloa. Tällaisissa tilanteissa, Suomen ollessa osingonsaajan asuinvaltio, poistetaan kaksinkertainen verotus osingosta Suomen ja kyseisen valtion välisen verosopimuksen mukaan, kuten kiinteän toimipaikan liiketulon kaksinkertainen verotuskin. Joidenkin verosopimusten osalta kyseeseen saattaa tulla verosopimuksen mukainen vapautusmenetelmän käyttö, vaikka muutoin osinkoihin sovelletaan hyvitysmenetelmää. Verosopimuksettomissa tilanteissa kaksinkertainen verotus poistetaan hyvitysmenetelmää käyttäen. (Helminen 2009, 292-293; Linnakangas & Myrsky 2005, 240-241.)

10.7 Korko- ja rojaltitulot ulkomailta, kiinteän toimipaikan vaikutus

Kun yleisesti verovelvollisen korot liittyvät ulkomailla olevaan kiinteään toimipaikkaan, Suomi verottaa korkotuloja. Tällöin myös kiinteän toimipaikan sijaintivaltiolla on oikeus verottaa korkoja osana kiinteään toimipaikkaan kuuluvaa liiketuloa, oli kyseessä verosopimus- tai verosopimukseton tilanne. Suomi poistaa mahdollisesti syntyneen kaksinkertaisen verotuksen. Joissakin verosopimustilanteissa voidaan korkojen verottamiseen käyttää vapautusmenetelmää, vaikka korkojen osalta aina muutoin käytetään hyvitysmenetelmää. Verosopimuksettomissa tilanteissa kaksinkertainen verotus poistetaan hyvitysmenetelmää käyttäen. (Helminen 2009, 306-308.)

Rojaltin lähdevaltiolla ja kiinteän toimipaikan sijaintivaltiolla on oikeus verottaa rojaltia osana kiinteän toimipaikan liiketuloa. Tällöin kaksinkertainen verotus poistetaan Suomessa verosopimuksen mukaan liiketulon kaksinkertaisen verotuksen poistamismenettelyä noudattaen, eikä tällöin noudateta rojaltien kaksinkertaisen veron poistamismenettelyä. Verosopimuksettomissa tilanteissa kaksinkertainen verotus poistetaan hyvitysmenetelmää käyttäen. Joissakin verosopimustilanteissa voidaan käyttää vapautusmenettelyä kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen, vaikka rojalteihin muuten sovelletaan aina hyvitysmenetelmää. (Helminen 2009, 327-329.)

EY:n korko-rojaltidirektiivi ei estä Suomea verottamasta suomalaisen yhtiön toiselle suomalaiselle yhtiölle maksamia korkoja tai rojalteja siinä tapauksessa, että koron tai rojaltin tosiasiallinen saajayhtiö on toisessa EU-valtiossa sijaitsevan suomalaisen yhtiön kiinteä toimipaikka, tällöin tilanne on kansainvälisenvero-oikeudellinen. Direktiivistä huolimatta Suomella ja kiin-

teän toimipaikan sijaintivaltiolla on verotusoikeus korkoon tai rojaltiin. Verosopimuksettomissa tilanteissa kaksinkertainen verotus voi jäädä poistamatta, koska kyseessä on kahden suomalaisen yrityksen välillä maksettuja korkoja ja rojalteja. Verosopimuksettomissa tilanteissa kaksinkertainen verotus poistetaan ainoastaan mietelmälain mukaan toisesta valtiosta eli ulkomailta saadusta tulosta, eikä Suomesta saaduista tuloista. Verosopimustilanteessa kuitenkin kaksinkertainen verotus voidaan poistaa tällaisessakin tilanteessa verosopimuksen mukaan. (Helminen 2009, 307-308, 333-334.)

11 Kirjanpito

Kirjanpidon tarkoituksena on yrityksen tuloksen selvittäminen. Sen tehtävänä on myös pitää erillään yrityksen ja muiden talousyksiköiden menot, tulot ja rahat. Kirjanpidon järjestämisvastuu on yrityksen johdolla. Kirjanpito tuottaa tietoja yrityksen sisäisen taloushallinnon käyttöön. Kirjanpitovelvollisuus on kirjanpitolainojalla Suomessa kaikilla, jotka harjoittavat liike- tai ammattitoimintaa. Oikeudellisen muotonsa perusteella kirjanpitovelvollisia ovat muun muassa osakeyhtiöt, osuuskunnat, avoimet yhtiöt, kommandiittiyhtiöt, yhdistykset ja säätiöt. Yrityksen kirjanpidon tulee noudattaa hyvää kirjanpitoa. Hyvällä kirjanpitoavalla tarkoitetaan kirjanpidon rehellistä käytäntöä, joka perustuu muun muassa kirjanpito- ja osakeyhtiölakeihin, asetuksiin, säännöksiin ja kirjanpitolautakunnan lausuntoihin ja näiden soveltamisesta. Hyvää kirjanpitoa ei ole laissa täsmällisesti määritelty. (Finlex 1997a; Tomperi 2010, 7-12.)

Taloushallinto kokoaa tietoa yrityksen toimintaprosessista, jonka tehtävät voidaan jakaa tiedon rekisteröintiin ja niiden hyväksikäyttöön. Rekisteröinnistä suuren osan toteuttaa kirjanpito. Varastokirjanpitoon, palkanlaskentaan ja kustannuslaskentaan rekisteröidään yrityksen toiminnan tietoja. Taloushallinnon hyväksikäyttäjät jaetaan yrityksen sisäisiin ja ulkoisiin sidosryhmiin. Hyväksikäyttölaskelmat toimitetaan ulkoisen tai sisäisen taloushallinnon avulla. Ulkoinen taloushallinto eli kirjanpito seuraa yrityksen ja ulkopuolisten talousyksiköiden välisiä tuloja ja menoja sekä rahavirtoja. Ulkoinen taloushallinto tuottaa kirjanpidonperusteella virallisen tilinpäätöksen, joka sisältää tuloslaskelman, taseen rahoituslaskelman ja liitetiedot sekä erilaisia muita raportteja. Tilinpäätös tehdään tilikaudelta, joka kuvaa yrityksen tuloksen ja varallisuusaseman. Raporteista esimerkiksi veroilmoitus on pakollinen. Operatiivisen eli sisäisen taloushallinnon tehtävä on olla yritysjohton tukena. Sisäinen taloushallinto tuottaa erilaisia laskelmia, kuten suunnitelmia avustavia laskelmia, toimeenpano- ja tarkkailulaskelmia. (Finlex 1997a; Tomperi 2010, 7-12.)

Kansainvälisissä tilanteissa on huomioitava, että eri mailla on eroja kirjanpitoajattelussa ja verotuksessa. Kirjanpitoon ja tilinpäätöskäytäntöön liittyy vahvasti maan kulttuuri. Verotuk-

seen on myös eri valtioilla maakohtaisia verolainsäädäntöjä. Joissakin valtioissa kirjanpitoa ei ole lainkaan laissa säädetty. (Järvenpää, Pellinen & Virtanen 2007, 55.)

Kirjanpito ja verotus ovat joiltain osin eriävät. Huomattavimmat erot syntyvät, kun samoilta näyttävät periaatteet kirjanpitolain ja verolain säädännöistä tulkitaan eri tavoin. Jos kirjanpitolaki ja verolaki ovat ristiriidassa, noudatetaan tilinpäätöksessä kirjanpitolakia ja verolaki väistyy. Kuitenkaan kirjanpitolain puitteissa ei saa unohtaa veronäkökulmaa. Kun veronäkökulma unohdetaan, saatetaan joutua ennakoimattomiin veroseuraamuksiin. Jos tilinpäätöstä ja toimintakertomusta tehdessä yhteisölaissa on eroavaisuuksia kirjanpitolakiin, yhteisölakia on noudatettava ja tällöin kirjanpitolaki väistyy. (Leppiniemi 2011, 36-39.)

11.1 Kiinteän toimipaikan kirjanpito järjestäminen

Monissa maissa lähtökohtana on, että kiinteän toimipaikan kirjanpito tehdään erilliskirjanpitoa pääkirjanpidosta, koska tuloksen kirjanpidollinen ja verotuksellinen määrittely voivat poiketa toisistaan eri valtioissa. Lähtökohtaisesti kirjanpidon edellytykset ratkaisee kiinteän toimipaikan sijaintivaltion kansallinen lainsäädäntö. Yrityksen on yleensä pidettävä sekä Suomen että kiinteän toimipaikan sijaintivaltion lakien mukaisesti kirjanpitoa. (Helminen 2009, 168-169.)

Jos kiinteän toimipaikan kirjanpidollinen kytkös onnistuu suomalaiseen kirjanpitoon, näin voidaan tehdä. Kun kiinteä toimipaikka katsotaan muodostuneen ja yritys harjoittaa toisessa valtiossa liiketoimintaa, mutta kun toiminta ei tapahdu juridisesti itsenäisen yrityksen kautta voidaan noudattaa soveltuvien osin kyseisen valtion kirjanpitolakia ja -säännöksiä. Tällaisia poikkeussääntöjä voidaan myöntää tuloslaskelman ja taseen kaavojen, sekä liitetietojen osalta. Joissakin tapauksissa kiinteän toimipaikan sijaintivaltio voi antaa poikkeusluvan myös kirjanpidon aineistoin säilyttämisestä. Kiinteän toimipaikan sijaintivaltion kirjanpitolain tai -säädösten soveltamisesta on kuitenkin saatava aina lupa kyseisen valtion viranomaisilta. (Helminen 2009, 168-169; Kirjanpitolautakunta 1994.)

Kiinteän toimipaikan tuloja ja menoja seurataan erillisenä yrityksen muusta rahaliikenteestä. Erillisen kirjanpidon perusteella kiinteän toimipaikan menoja ja tuloja on selkeää ja yksinkertaista seurata. Erillinen kirjanpito voidaan toteuttaa perustamalla kiinteälle toimipaikalle omat kustannuspaikat ja alatilit sekä omat tositelajit yrityksen pääkirjanpitoon. Kiinteän toimipaikan erillisestä kirjanpidosta on saatavilla tarvittaessa eri tahoille kiinteää toimipaikkaa koskevia tarkkoja ja tärkeitä lukuja. Kuitenkin on aina selvitettävä kiinteän toimipaikan sijaintivaltion lasita, kuinka kiinteän toimipaikan kirjanpito tulisi hoitaa. (BJL Asianajotoimisto 2011; Tomperi 2009, 174-176; Verohallinto 2011b.)

Kiinteään toimipaikkaan kohdistuvasta toiminnasta ja siihen liittyvistä tuloista ja menoista on tehtävä kirjanpidollinen erittely verotusta varten. Kiinteän toimipaikan on annettava sijaintivaltiolle veroilmoitus, ja kiinteästä toimipaikasta on pidettävä erillistä kirjanpitoa. Näin ollen yrityksen kirjanpidossa noudatetaan kiinteän toimipaikan osalta sen valtion säännöksiä, jossa toimipaikka on. Kiinteän toimipaikan varat ja velat luetaan kumminkin suomalaisen osakeyhtiön varoiksi ja veloiksi. Ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan tulos on ilmoitettava Suomen veroviranomaiselle lomakkeella 75: Laskelma ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan tuloksesta. Lomakkeella ilmoitetaan myös ulkomailla olevan kiinteän toimipaikan aikaisempien vuosien tappiot, jotka lisätään Suomessa toimivan yhtiön tuloon. (BJL Asianajotoimisto 2011; Tomperi 2009, 174-176; Verohallinto 2011b.)

11.2 Kiinteän toimipaikan tilinpäätös

Osakeyhtiön tilinpäätös on laadittava sekä kirjanpitolain että osakeyhtiölain mukaisesti. Suomalaisen osakeyhtiön suomalaisen toiminnan osalta tilinpäätös tehdään Suomen lainsäädännön mukaan, johon sisältyy myös suomalaisen osakeyhtiön ulkomailla sijaitseva kiinteä toimipaikka. Suomalaisen yhtiön ulkomaisen kiinteän toimipaikan voittoa ei vahvisteta erikseen Suomen verotuksen tai kirjanpidon tarpeita varten, vaan se sisältyy yhtiön kokonaistulokseen ja on jaettavissa osakkaille osana yhtiön normaalia voitonjakoa. Yhtiölle voi tällöin tulla määrättäväksi täydennysveroa siltä osin kuin yhtiö on kaksinkertaisen verotuksen poistamisen johdosta jäänyt Suomessa verottamatta kiinteän toimipaikan tulosta. Yleensä kiinteästä toimipaikasta ei tarvitse laatia omaa tilinpäätöstä, kuitenkin asiasta on otettava selvyyttä kiinteän toimipaikan sijaintivaltion kansallisesta lainsäädännöstä. (Finlex 2000.)

12 Tutkimusmenetelmät

Tutkimuksella on aina tarkoitus tai tehtävä. Tutkimuksen tarkoitus voi olla kuvaileva, ennustava, selittävä tai kartoittava. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2007, 133-135.)

Tämän tutkimuksen tutkimusongelmaa oli selvittää palvelualalla toimivan suomalaisen osakeyhtiön sivuliikkeen, joka sijaitsee Hollannissa, taloushallintoon liittyvät oikeudet, edellytykset ja velvoitteet seuraavilta osa-alueilta: arvolisäverotus, palkkahallinta, tuloverotus ja kirjanpito sekä teoriapohjaan peilaten edellytykset sivuliikkeen muuttamisesta kiinteäksi toimipaikaksi. Tutkimuksen avulla selvitettiin myös ulkomaantoimintojen tulevaisuudennäkymät. Lähestyin tutkimusta input-näkökulmasta. Eli selvitin haastatteluiden avulla, mitä toimenpiteitä ja vaatimuksia ulkomaille perustettava sivuliike synnyttää palvelualalla toimivalle suomalaiselle osakeyhtiölle seuraavissa osa-alueissa: arvolisäverotuksessa, palkkahallinnassa, tuloverotuksessa ja kirjanpidossa. Selvitin, mitä asioita on otettava lakien ja säädösten kannalta huomioon, sekä mitä asioita olisi hyvä ottaa huomioon jo toimintaa aloittaessa. Tutkimus oli ra-

jattu koskemaan vain palvelualalla toimivan suomalaisen osakeyhtiön Hollannissa sijaitsevan sivuliikkeen arvolisäverotusta, palkkahallintaa, tuloverotusta ja kirjanpitoa (Kuvio 1: Työn rakenne ja rajaus). Tässä tutkimuksessa otin huomioon Hollannissa olevan suomalaisen osakeyhtiön sivuliikkeen tuomat velvoitteet ja vaikutukset yrityksen taloushallintoon sekä edellytykset sivuliikkeen muuttamisesta kiinteäksi toimipaikaksi.

Tämä tutkimus toteutettiin tapaustutkimuksena eli case-tutkimuksena. Tapaustutkimuksessa kerätään yksityiskohtaista tietoa yksittäisestä tapauksesta tai pienestä joukosta toisiinsa suhteessa olevia tapauksia, eli tässä tapauksessa jokaisesta osa-alueesta arvolisäverotusta, palkkahallintaa, tuloverotusta ja kirjanpitoa erikseen. Tutkiminen voi tapahtua luonnollisissa tilanteissa havainnoinnin, haastattelun tai dokumenttien tutkimisen avulla. Usein tapaustutkimuksen tavoitteena on ilmiöiden kuvaus ja kehittäminen. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2007, 130-131.)

Opinnäytetyön tutkimusongelmaa selvittämisessä käytettiin kvalitatiivista tutkimusmenetelmää, jossa kohdetta pyritään tutkimaan mahdollisimman kokonaisvaltaisesti. Kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimusmenetelmä vastaa kysymyksiin miten, miksi ja kuinka. Suosituimpia kvalitatiivisia tutkimusmenetelmiä ovat erilaiset haastattelut ja havainnointi. Kvalitatiivinen tutkimus on kokonaisvaltaista tiedonhankintaa. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa valitaan kohdejoukko tarkoituksen mukaan. Tutkimuksessa käytettiin kvalitatiivisen tutkimuksen perusmenetelmää, eli henkilökohtaista haastattelua. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2007, 156-162.)

Haastattelu toteutettiin teemahaastatteluna. Teemahaastattelu on lomakehaastattelun ja avoimen haastattelun välimuoto. Teemahaastattelu on keskustelun tyyppinen tilanne, johon on ennen haastattelua tarkkaan valittu tietty teema, eli varsinaisia haastattelukysymyksiä ei luotu (Liite 1: Teemahaastattelulomake). Teemahaastattelun läpikäynti on vapaa ja kaikille haastateltaville ei tarvitse esittää samoja asioita tai asioita samassa mittakaavassa kuin muille, mutta tarkoituksena oli käydä kaikkien haastateltavien kanssa samat teemat lävitse. Teemahaastattelu vaatii tarkkaa aiheeseen perehtymistä ja haastateltavien tilanteen tuntemista. (KvaliMOTV 2011.)

Tutkimusta varten haastattelin case-yrityksen toimitusjohtajaa ja yrityksen asiakasvastuullista kirjanpitäjää. Teemahaastattelut toteutettiin yksilöhaastatteluina sähköpostitse. Ensin haastateltiin X Oy:n toimitusjohtajaa, jolta saatiin perustiedot sivuliikkeen synnystä ja nykyisestä toiminnasta sekä sivuliikkeen tulevaisuudennäkymistä. Asiakasvastuulliselta kirjanpitäjältä saatiin sivuliikkeen arvonlisäverotukseen, palkkahallintoon, tuloverotukseen, juoksevaan kirjanpitoon ja tilinpäätökseen liittyvät tiedot. Sähköisessä yksilöhaastattelussa käytettiin valmiiksi tehtyjä haastatteluteemoja, joiden pohjalta haastattelu eteni ja lisäkysymyksillä sel-

vennettiin tarvittaessa asioita. Haastattelun toteuttaminen sähköpostitse, joka oli ainoa vaihtoehto kiireisen aikataulun vuoksi.

13 Case: Yritys X Oy:n sivuliike Hollannissa

Yritys X Oy on suomalainen osakeyhtiö, joka on perustettu vuonna 2004. X Oy:n toimiala on tietojenkäsittely, palvelintilan vuokraus sekä siihen liittyvät palvelut. Yrityksen liikevaihto oli 1 484 900 euroa vuonna 2010. X Oy on edelläkävijä yritys korkealaatuisen IT-infrastruktuuripalvelujen tarjoajana. Yritys on nopeasti kasvanut ja toimii tällä hetkellä Suomessa ja Amsterdamissa, Hollannissa.

Yritys tarjoaa pilvi-pohjaista IT-infrastruktuuria, joka sisältää kaikki ohjelmistot, laitteet ja palvelut, joita tarjotaan asiantuntijapalveluyrityksille liiketoiminnan tueksi. Käyttäjillä onkin pääsy sovelluksiin ja tiedostoihin mistä tahansa tietokoneelta avaamalla virtuaalinen työpöytä.

X Oy:n asiakkaita ovat asiantuntijapalveluyritykset eri puolilla Eurooppaa, esimerkiksi asianajotoimistot eli yritykset, jotka tarvitsevat turvallisen IT-infrastruktuurin liiketoiminnan tietojen suojaamiseen, sekä IT-infrastruktuuriin luotettavuutta, saatavuutta, turvallisuutta ja tukea. Kaikki asiakkaiden tiedot tallennetaan turvallisesti huipputason tietokeskuksissa ja pidetään näin salattuina yrityksen ulkopuolisilta tahoilta.

X Oy:llä on suunnitelmissa Hollannissa sijaitsevan sivuliikkeen muuttaminen pysyväksi toimipaikaksi, ja laajentaa liiketoimintaa Pohjoismaihin ja muualle Manner-Eurooppaan. Laajentumista tukee yrityksen vahva kansainvälinen yhteistyöverkko. Yrityksen tavoitteena on laajentumisen lisäksi tulla tunnetuksi IT-infrastruktuurin pilvi-palvelujentarjoajana Euroopassa vuoteen 2013 mennessä.

Yritys X Oy aloitti kansainvälistymisen Hollannista kesällä 2010 avaamalla sivuliikkeen Hollantiin. Sivuliikkeen visiona oli tavoittaa ja tarjota pilvi-pohjaista IT-infrastruktuuripalvelua paikallisille ja Hollannissa toimiville kansainvälisille tietotyötä tekeville Pk-yrityksille, erityisesti asianajo- ja taloushallintopalvelualalla toimiville yrityksille. Hollanti oli X Oy:lle kansainvälistymisen aloittamiseen hyvä maavalinta, koska Hollannissa on Euroopan paras IT-infrastruktuuri: esimerkiksi parhaimmat konesalit ja tietoverkot sekä paljon tietotyötä tekeviä yrityksiä. Maa on pieni ja tiheään asuttu maa, joka auttaa myös kohdemarkkinoille pääsyä. Hollannin sivuliikkeessä harjoitettava toiminta on hyvin lähtenyt käyntiin ja yritys X Oy on saanut paikallisia vakioasiakkaita. Kuitenkin Hollannin myynnin volyymi verrattuna Suomen myynnin volyymiin on paljon pienempi vielä.

Sivuliikkeen ei katsota Suomen ja Hollannin välisen verosopimuksen mukaan muodostavan kiinteätä toimipaikkaa X Oy:lle Hollantiin, koska kyseinen yritys omaa vain osoitteen Hollannista, ja kaikki yrityksen myynti tapahtuu Suomesta. Hollannin sivuliikkeessä ei myöskään työskentele X Oy:n työsuhteessa olevia työntekijöitä, vain itsenäisiä edustajia. Tämä on yksi syy, miksi sivuliikettä ei katsota kiinteäksi toimipaikaksi Suomen ja Hollannin verosopimuksen mukaan.

Koska kyseessä ei ole kiinteä toimipaikka, ei X Oy:lle synny erityisiä velvoitteita sivuliikkeen suhteen Suomessa tai Hollannissa. Suomen ja Hollannin verosopimuksen mukaan, kun kiinteätä toimipaikkaa ei synny Hollantiin, ei Hollannille myöskään synny verotusoikeutta X Oy:n sivuliikkeeseen, vaikka Hollannin kansallisen lainsäädännön mukaan verotusoikeus syntyisikin. Hollannin lainsäädäntöä pidetään niin sanotusti sallivana, eikä paikallisella lainsäädännöllä ole vaikutusta sivuliikkeeseen. Sivuliike ei ole myöskään aiheuttanut minkäänlaisia rekisteröitymisvelvoitteita Hollannissa.

Hollannissa sijaitsevan sivuliikkeen taloushallinto hoidetaan Suomessa, samassa tilitoimistossa kuin Suomessa toimivan X Oy:n taloushallinto. Sivuliikkeen taloushallinto on täysin kytketty Suomessa toimivan toimipaikan taloushallintoon ja kirjanpito tehdään Suomen kirjanpitolain mukaan.

Hollannin sivuliikettä ei katsota Hollannissa arvonlisäverovelvolliseksi, mutta X Oy:n sivuliikkeestä johtuen yritykselle syntyy Hollannin arvonlisäveron sisältäviä kuluja. Hollannin arvonlisäveron takaisinmaksu tehdään arvonlisäveron palautushakemuksella paikalliselta verottajalta. Hollannista haettava arvonlisäveropalautukset haetaan Suomen verottajan ALVEU - palvelun kautta. Hakemuksen tekeminen on aikaa vievää, koska kaikista Hollannin arvonlisäveroa sisältävistä kirjanpidontositteista on liitettävä hakemukseen kopiot.

Myyntilaskut tehdään Suomesta Hollantiin nolla arvonlisäverokannalla. Myyntilaskulla arvonlisävero käsitellään käänteisen arvonlisäveromenettelyn mukaan, koska kyseessä ei ole kiinteätä toimipaikkaa. Sivuliikkeen myynti- ja ostolaskujen käsittely perustuu käänteiseen arvonlisäveromenettelyyn. Suomessa verottajalle kuukausittain annettavassa arvonlisäveron yhteenvetoilmoituksella Hollannin myynti näkyy EU-myyntinä. Näin toimivat muutkin suomalaiset yritykset, joilla on myyntiä EU-maihin, vaikka kyseisellä yrityksellä ei olisikaan sivuliikettä EU:ssa. Arvonlisäveroilmoitukseen on tarkkaan merkittävä myyntilaskuilla olevat asiakkaiden arvonlisäverorekisterinumerot, koska muutoin verottaja pyytää lisäselvityksen.

Hollannin sivuliikkeessä työskentelee sekä suomalaisista ja paikallisia konsultteja, joten sivuliikkeessä ei siis työskentele varsinaisia työntekijöitä. Hollannissa toimivat konsultit toimivat omissa nimissä ja laskuttavat X Oy:tä omilla toiminimillä. Näin ollen konsulttien ”palkat” nä-

kyvät X Oy:n kirjanpidossa ostolaskujen kautta ostoina. Yritys X Oy ei siis ole työnantaja Hollannissa toimiville konsulteille, eikä se tuo X Oy:lle tai konsulteille lisäselvitystä verottajalle Suomessa tai Hollannissa.

Kirjanpidollisesti sivuliike näkyy X Oy:n kirjanpidossa vain edellä mainittujen myynti- ja ostolaskuina. Kuitenkin sivuliike eritellään kirjanpidossa yrityksen muusta kirjanpidosta kustannuspaikoilla, eikä sivuliike tuota X Oy:lle tällä hetkellä kirjanpidossa lisäraportointivelvollisuutta. Kirjanpidollinen työ on sivuliikkeen myötä lisääntynyt jonkin verran, ja lisäksi on huomioitava muutokset yrityksen toiminnassa ja verotuksessa. Kuitenkin esimerkiksi tilinpäätökseen ja sen raportointiin sivuliikkeellä ei ole vaikutusta. Tällaisessa tilanteessa kirjanpitäjän on opittava paljon uutta ja tutkia niin Suomen kuin Hollanninkin lainsäädäntö.

Sivuliikkeellä ei ole vaikutusta X Oy:n tuloverotukseen, koska tuloverotus toimitetaan Suomessa samaan tapaan kuin ennen ulkomaan toimintoja. Veroilmoituksella ei tarvitse erotella sivuliikkeen tulosta. Hollannin sivuliikkeen tulos verotetaan normaalisti Suomen tuloverolain mukaan Suomessa, ja sivuliikkeen tulos sisältyy koko yritys X Oy:n tulokseen. Verotuksessa huomioidaan kuitenkin EU:n myyntinä sivuliikkeen liikevaihto. Osinkoa yritys X Oy ei maksa Suomesta eikä Hollannista.

Yritys X Oy:n Hollannin sivuliikkeen muuttaminen kiinteäksi toimipaikaksi ei edellytä alkuperäistä omaa tai muutakaan rahallista sijoitusta. Kiinteän toimipaikan muodostuminen ratkeaa Suomen ja Hollannin välisen verosopimuksen mukaan. Sivuliike katsotaan kiinteäksi toimipaikaksi verosopimuksen mukaan, kun sivuliikkeellä on kiinteä liikepaikka Hollannissa, maantieteellinen pysyvyys, kiinteätä liikepaikkaa käytetään yrityksen liiketoiminnan harjoittamiseen ja siellä työskentelee X Oy:n työntekijöitä tai määräysvallan alaisia henkilöitä sekä kiinteällä liikepaikalla on oltava ajallinen pysyvyys Hollannissa.

Kiinteän toimipaikan muodostuminen Hollantiin vaikuttaisi yritys X Oy:n arvonlisäverotukseen, palkkahallintoon, tuloverotukseen ja kirjanpidon järjestämiseen. Kiinteän toimipaikan rooli palvelun myynnissä vaikuttaa olennaisesti palvelun arvonlisäveron käsittelyyn ja yritys X Oy:n rekisteröitymisvelvollisuuteen. Kiinteän toimipaikan muodostumisen jälkeen ei yritys X Oy:llä olisi oikeutta hakea Hollannin arvonlisäveroa takaisin edellä mainitulla arvonlisäveropalautushakemukselle. Olennainen merkitys on myös sillä, minkä maan kansalaisia kiinteässä toimipaikassa työskentelee, sillä on vaikutusta henkilön palkan verotukseen ja lakisääteisten palkan sivukulujen maksamiseen. Kun X Oy:n sivuliike muodostaa Hollantiin kiinteän toimipaikan syntyy Hollannille verotusoikeus kiinteän toimipaikan tuloon, tällöin Suomi poistaa kaksin keltaisen verotuksen X Oy:n veroilmoituksen yhteydessä tekemällä lomakkeella 70 vaatimus kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi. Kiinteän toimipaikan osalta pitäisi pitää erillistä

kirjanpitoa Hollannin sisäisen lainsäädännön mukaisesti. Kiinteä toimipaikka tuo myös X Oy:lle erilaisia rekisteröitymis- ja ilmoitusvelvollisuuksia Hollannissa.

Hollannin sisäisen lainsäädännön mukaan kiinteä toimipaikka on liikepaikka, joka toimii kuin itsenäinen yritys ja tarjoaa palvelua tai tavaroita kolmansille osapuolille. Kiinteä toimipaikka on esimerkiksi myyntipiste, toimisto tai tehdas. Kiinteän toimipaikan tulo Hollannissa määräytyy samoin perustein kuin se olisi itsenäinen yritys Hollannissa. (Belastingdienst 2011.)

Kuitenkin X Oy:n liiketoiminnan olennaisesti kasvaessa Hollannissa, kysymykseen voi tulla sivuliikkeen muuttaminen suoraan juridisesti itsenäiseksi yhtiöksi. Kansainvälistymismuodoista tytäryritys onkin suositumpi vaihtoehto kuin kiinteä toimipaikka. Seuraavassa taulukossa on esitelty yleisimpiä juridisia kriteereitä, joiden perusteella kiinteän toimipaikan ja itsenäisen yrityksen esimerkiksi tytäryrityksen valinta voi tapahtua. Kummankin toimintamuodon edut ovat toisen toimintamuodon haittoja, joten ovat kääntäen verrannaisia.

Kiinteä toimipaikka	Itsenäinen yritys
helppo perustaa ja purkaa	rajoitettu vastuu (juridinen ja taloudellinen)
alhaiset perustamiskustannukset	rajoitettu vastuu koskee emoyritystä
ei minimipääomavaatimuksia	yhtiön on helpompi käsitellä verotustaan
vähemmän yritystoiminnan rajoituksia	vero yms. apu saatavilla paikalliselle yhtiölle
Suomessa olevan yhtiön helppo valvoa ja ohjata toimintaa	yhtiöllä paikallinen leima
Suomessa voidaan vähentää kiinteän toimipaikan tappiot	

Taulukko 6: Kiinteän toimipaikan ja itsenäisen yrityksen välisen valinnan yleisimmät kriteerit (Äijö 2001, 99-102.)

14 Yhteenveto ja jatkotoimenpiteet

Tehdyn teoriaselvityksen ja tutkimuksen perusteella saatiin paljon tietoa Hollannissa tai muualla EU:ssa sijaitsevan kiinteän toimipaikan vaikutuksista suomalaisen yrityksen taloushallintoon. Kiinteä toimipaikka tuokin paljon huomioonotettavia asioita Suomessa tehtävään taloushallintoon. Erityisesti saatiin kattava selvitys siitä, kuinka ulkomailla sijaitseva kiinteä toimipaikka vaikuttaa yrityksen arvonlisäverotukseen, palkkahallintoon, tuloverotukseen ja kirjanpitoon, suomen lainsäädännön näkökulmasta. Teoriapohjan ja tutkimuksen perusteella muodostettiin ”karkea muistilista” yritykselle, joka on perustamassa Hollantiin tai muualle EU:n kiinteätä toimipaikkaa (Liite 2: Muistilista, ulkomaille kiinteää toimipaikkaa perustavalle yritykselle). Muistilista toimii myös tilitoimiston henkilöstön tietotaidon tukena ja tukena opastaessaan asiakasyrityksiä kiinteän toimipaikan muodostamisessa. Kiinteän toimipaikan tuomien velvoitteiden ymmärtämiseksi on hyvä tutustua kiinteän toimipaikan sijaintivaltion kansalliseen lainsäädäntöön, Suomen kansalliseen lainsäädäntöön sekä maiden väliseen vero-

sopimukseen. Olennainen merkitys on myös sillä, kauanko toimintaa suunnitellaan harjoitettavan kyseisessä valtiossa, koska jos kyseessä on alle kuuden kuukauden toiminta, ei todennäköisesti kiinteätä toimipaikkaa muodostu.

Suomalaiset yritykset harjoittavat liiketoimintaansa ulkomailla eri tavoin ja eri muodoissa. Yrityskohtaisilla tekijöillä on olennainen merkitys yrityksen ulkomaan toimintamuotoon, kuten yrityksen strategialla, yrityksen tavoitteilla, yritystoiminnan luonteella, kokemuksella, käytävissä olevilla resursseilla sekä yrityksen muilla samankaltaisilla tekijöillä. Ulkomaan toimintoja voidaan harjoittaa itsenäisen tytäryhtiön kautta, edustajan välityksellä tai sivuliikkeen kautta, jotka muodostavat mahdollisesti yritykselle kiinteän toimipaikan. Ulkomaantoimintojen verotukseen vaikuttavat olennaisesti toimintamuodot, ja niiden laatu ja laajuus. Etenkin sillä, muodostuuko yritykselle kyseiseen valtioon kiinteätä toimipaikkaa, on suuri merkitys. Kiinteä toimipaikka johtaa tuloverotuksessa säännöllisesti verovelvollisuuteen kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa ja Suomessa. Tuloverotuksessa kiinteään toimipaikkaan nähden erotellaan lähinnä seuraavat asiat; millä edellytyksillä yritykselle muodostuu ulkomaan toiminnastaan kiinteä toimipaikka, kuinka verotusoikeus jaetaan asuinvaltion ja liiketoiminnan harjoittamisvaltion välillä, kuinka kiinteän toimipaikan tulo määritellään.

Kiinteän toimipaikan arvonlisäverokäsittelyyn vaikuttaa se, myykö kyseinen yritys tavaroita tai palvelua, sekä kuinka kiinteä toimipaikka osallistuu kyseiseen myyntiin, esimerkiksi tuottaako kiinteä toimipaikka sijaintivaltiossaan palvelua kyseisen maan yrityksille tai kuluttajille. Palvelun myynnissä ostajan sijoittautumisella on myös olennainen merkitys sekä palvelun myyntimaasäännöksillä, mutta sillä, lähetetäänkö myyntilasku esimerkiksi Suomesta tai Hollannista, ei ole vaikutusta myynnin arvonlisäverokäsittelyyn. Kenelle palvelua myydään, on yksi olennainen kysymys arvonlisäverotuksessa, onko kyseessä myynti elinkeinonharjoittajalle vai myynti muulle kuin elinkeinonharjoittajalle. Sillä on myös vaikutus myyntimaasäännöksiin, koska myyntimaasäännökset ovat erilaiset myytäessä palvelua elinkeinonharjoittajalle tai muulle kuin elinkeinonharjoittajalle. Merkitystä on myös sillä, kuuluuko myyty palvelu myyntimaasäännöksessä yleissäännön vai poikkeussäännön piiriin. Kiinteän toimipaikan sijaintivaltion kansallisen lainsäädännön tunteminen on tärkeätä, koska lainsäädännöstä löytyy määritelmät kiinteän toimipaikan muodostumiselle arvonlisäveron näkökannalta sekä tieto, tarvitseeko yrityksen rekisteröityä kyseisessä maassa arvonlisäverovelvolliseksi sekä milloin ja kuinka mahdollinen arvonlisäveroilmoitus annetaan ja vero maksetaan kyseisen valtiolle. Vaikka kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa annettaisiinkin arvonlisäveroilmoitus, on Suomessakin annettava arvonlisäveroilmoitus eli kausiveroilmoitus kohdekuukautta seuraavan toisen kalenterikuukauden 12. päivään mennessä. Suomessa yhteenvetoilmoituksella ilmoitetaan yhteisömyynnit ja yhteisöhankinnat. Yhteenvetoilmoitus on annettava viimeistään seuraavan kuukauden 20. päivään mennessä. Yhteenvetoilmoitus annetaan kuukausilta, joilla yhteisömyyntiä

tai yhteisöohjelmointia on ollut. Yhteenvetoilmoituksella on eroteltava tavarantoiminnan ja palvelun myynnit asiakkaittain.

Kiinteän toimipaikan työntekijöistä olennaisia ovat tiedot, ovatko työntekijät suomalaisia vai kyseisen kiinteän toimipaikan sijaintivaltion kansalaisia vai kolmannesta maasta tulleita työntekijöitä. Suomalaisten työntekijöiden osalta on otettava selvää, sovelletaanko kuuden kuukauden ja kolmen vuoden sääntöä ja täyttyvätkö säännöt. Säännöissä on otettava huomioon eri maiden laskentatavat: osa maista laskee päivät työpäivinä ja osa oleskelupäivinä. Olennainen merkitys on sillä, minkä maan sosiaaliturvan piiriin henkilön katsotaan kuuluvan. Esimerkiksi kuuluko henkilö automaattisesti alusta lähtien Hollannin sosiaaliturvan piiriin, jolloin työnantaja maksaa sosiaalimaksut ja muut lakisääteiset maksut palkasta Hollannin kansallisen lainsäädännön mukaan. Suomalaista lähetetyistä työntekijöistä on haettava Eläketurvakeskukselta todistus Suomen sosiaaliturvalain piiriin kuulumisesta. Kiinteän toimipaikan sijaintivaltion kansallisen lainsäädännön tunteminen on tärkeää, koska sieltä ilmenee, tarvitseeko työnantajan rekisteröityä mahdolliseen työnantajarekisteriin ja syntyykö työnantajalle palkoista ilmoitusvelvollisuus kyseisessä maassa, sekä kuinka ja milloin mahdollinen ilmoitus on annettava. Kansallinen lainsäädäntö kertoo myös, kuinka mahdollinen ennakonpidätys ja muut lakisääteiset maksut toimitetaan työntekijöiden palkoista. Suomessa kausiveroilmoituksella ilmoitetaan työnantajan maksamat ennakonpidätykset ja sosiaaliturvamaksut palkoista. Tämä on annettava verohallinnolle kohdekuukautta seuraavan toisen kalenterikuukauden 12. päivään mennessä. Kausiveroilmoituksessa ilmoitetaan ulkomailla työskentelevät suomalaiset, jotka kuuluvat Suomen sosiaaliturvalain piiriin. Suomessa veroviranomaiselle tulee työnantajan antaa maksetusta palkoista vuosi-ilmoitus tammikuun loppuun mennessä. Vuosi-ilmoituksella ilmoitetaan niin suomalaisille kuin ulkomaalaisillekin työntekijöille maksetut palkat. Verosopimuksesta tai kuuden kuukauden säännöstä johtuen työntekijän ennakonpidätyksen toimittamatta jättämisestä on annettava tarkka ilmoitus veroviranomaiselle Suomessa lomakkeella 5053a Ilmoitus ulkomaanpalkasta, jonka ennakonpidätyksessä on sovellettu kuuden kuukauden sääntöä. Kun tiedetään, että työntekijä tulee työskentelemään yli kuusi kuukautta kiinteässä toimipaikassa, voidaan ennakonpidätys jättää toimittamatta Suomeen. Siitä on kuitenkin työnantajan ilmoitettava Suomessa veroviranomaiselle lomakkeella NT2 Ilmoitus ennakonpidätyksen toimittamatta jättämisestä Suomessa - ulkomaantyö.

Tuloverotukseen vaikuttaa olennaisesti valtioiden välinen verosopimus. Onko kummallakin valtioista verotusoikeus kiinteän toimipaikan tuloon ja kumpi valtioista, poistaa kaksinkertaisen verotuksen? Verosopimus kertoo, poistetaanko kaksinkertainen verotus hyvitys- tai vapautusmenetelmää käyttäen. Verosopimukset kertovat myös, kuinka kiinteän toimipaikan tulo muodostuu. Kiinteän toimipaikan sijaintivaltion kansallisen lainsäädännön tunteminen auttaa siihen, miten ja kuinka kiinteän toimipaikan tulosta on raportoitava kyseisessä valtiossa ja milloin mahdollinen veroilmoitus annetaan sekä kuinka veron maksu tapahtuu. Suomessa osa-

keyhtiön on annettava veroilmoitus veroviranomaiselle neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Suomessa veroilmoitus sisältää myös kiinteän toimipaikan tuloksen. Veroilmoituksen yhteydessä annetaan vaatimus mahdollisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta Suomessa lomakkeella 70 vaatimus kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi. Kuitenkin Suomessa kiinteän toimipaikan tulosta maksettua ulkomaanveroa voidaan, hyvitetään vain Suomen veron verran. Huomion arvoista on, että kiinteän toimipaikan sijaintivaltion arvonlisäverotuksellisen ja tuloverotuksellisen kiinteän toimipaikan käsitteet voivat erota joiltain osin toisistaan, näin ollen suomalaiselle yritykselle voi muodostua vain toisen lain puitteissa kiinteä toimipaikka ulkomaille.

Yrityksen on päätettävä, kuinka kiinteän toimipaikan kirjanpito hoidetaan, ja on otettava huomioon myös kiinteän toimipaikan sijaintivaltion ja Suomen kirjanpitolain eroavaisuudet. Kiinteästä toimipaikasta on pidettävä erilliskirjanpinoa. Mahdollisesti kiinteän toimipaikan kirjanpito voidaan hoitaa Suomesta, esimerkiksi kirjanpidossa olevien erillisten kustannuspaikkojen ja erillistilien avulla eli erilliskirjanpitona. Kiinteän toimipaikan sijaintivaltio yleensä edellyttää kyseisen valtion lainsäädännön noudattamista kirjanpidossa, kuitenkin kyseisen valtion viranomaisilta voidaan hake soveltamislupaa kirjanpitolakiin ja säädöksiin. Suomen lainsäädännön puitteissa kiinteästä toimipaikasta ei tarvitse laatia erillistä tilinpäätöstä, vaan kiinteä toimipaikka sisältyy suomalaisen osakeyhtiön Suomessa tekemään tilinpäätökseen ja sen raportointiin.

Tämä opinnäytetyö antaa paljon arvokasta tietoa ulkomaille kiinteää toimipaikkaa perustavalle yritykselle ja yrityksen taloushallintoa hoitavalle tilitoimistolle Suomen lainsäädännön näkökulmasta. Tämä työ sisältää myös hyvän tietopohjan kiinteän toimipaikan muodostumisesta ja sen vaikutuksesta suomalaisen osakeyhtiön arvonlisäverotukseen, palkkahallintoon, tuloverotukseen ja kirjanpitoon sekä kattavan kuvauksen verosopimuksen vaikutuksesta kiinteän toimipaikan toimintaan. Kuitenkin kutakin valtiota on tarkasteltava erikseen yrityksen perustaessa kiinteätä toimipaikkaa, vaikkakin EU:n alueella toimittaessa on valtioiden välillä paljon samankaltaisuutta toimintatavoissa ja lainsäädännöissä. Opinnäytetyöni ja sen perusteella koottu ”karkea muistilista” toimii niin sanotusti vastakappaleena kiinteän toimipaikan sijaintivaltion kansalliseen lainsäädäntöön.

Ulkomaan toimintoja harkitsevalta yrityksiltä ja yrityksen kirjanpitäjiltä vaaditaan paljon kohdevaltion tuntemusta. Kiinteän toimipaikan sijaintivaltion asioista voidaan ottaa selvää itse tai asiamiehen välityksellä. Ulkomailla oleva kiinteä toimipaikka tuo Suomessa esimerkiksi lisäselvitystä verottajalle ja todennäköisesti yritys on ulkoistanut kyseisten asioiden hoidon tilitoimistolle, jolloin kirjanpitäjältä vaaditaan kansainvälisen liiketoiminnan tuntemusta. Tämä opinnäytetyö toimii tietopohjana ja tukena yritykselle sekä tilitoimiston henkilöstölle tutustuessaan kiinteän toimipaikan toimintamuotoon ja sen tuomiin velvoitteisiin ja vaikutuk-

siin yrityksen taloushallintoon. Näin ollen opinnäytetyön tietopohja ja ”karkea muistilasta” myös auttaa yritystä valittaessa ulkomaan toimintamuotoa. Opinnäytetyön pohjalta on tehty myös luentotyypinen PowerPoint-esitys kiinteästä toimipaikasta tilitoimiston asiakkaille annettavaksi, jotka miettivät kansainvälistymistä.

Jatkotoimenpiteenä tälle opiniännäytetyölle voisi olla vastaavanlainen tutkimus kiinteän toimipaikan sijaintivaltion lainsäädännöstä, sekä tutkimus kiinteän toimipaikan muuttamisesta tytäryhtiöksi ja tytäryhtiön taloushallinnon tutkiminen. Tytäryrityksen tutkiminen olisi mielenkiintoinen ja paljon enemmän arvokasta tietoa tuottavaa, koska tytäryrityksen perustaminen ulkomaille on suositumpi kansainvälistymismuoto. Ulkomaalisten yritysten tulo Suomeen kasvaa jatkuvasti, näin ollen voisi olla tarvetta samankaltaiselle tutkimukselle ulkomaalisen yrityksen kiinteästä toimipaikasta Suomessa ja sen tuomista vaatimuksista ja velvoitteista yritykselle Suomessa Suomen lainsäädännön nojalla. Näiden asioiden tunteminen toisi tilitoimistolle uuden erikoisosaamisalueen ja tilitoimisto voisinkin tarjota palveluita enemmän ulkomaalaisille yrityksille, jotka toimivat Suomessa.

Lähteet

Kirjalliset lähteet

Björklund, A., Hyttinen, P., Hämäläinen, P., Jokinen, M. & Klemola A. 2010. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus. Keuruu: KHT-Media.

Helminen M. 2002. Finnish International Taxation. Helsinki: WSOY

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

Hirsjärvi, S. & Remes, P. & Sajavaara, P. 2007. Tutki ja Kirjoita. Keuruu: Otava.

Huolman-Lakari, M-L. 2011. Verosopimuksilla eroon tuplaverotuksesta. Taloustaito 06/2011, 30-32.

Immonen, R. & Nuolimaa, R. 2007. Osakeyhtiöoikeuden perusteet. Helsinki: Talentum.

Järvenpää, M, Pellinen, J & Virtanen A. 2007. Kansliainvälisen yrityksen talous. Juva: WSOY-pro.

Karttunen, S., Niskanen, A., Rantanen, T. & Vuopala, H. 2007. Kansainvälisen työskentelyn verotus. Helsinki: Talentum.

Leppiniemi, J. 2011. Kirjanpidon, verotuksen ja yhtiöoikeuden yhteensovittaminen Tilisanomat 03/2011, 36-39.

Lindfors, H. 2009. Kirjanpito käytännön läheisesti. 3., painos. Gummerus Kirjapaino.

Linnakangas, E & Myrsky, M. 2005. Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus. Helsinki: Talentum.

Nissinen, M. 2010. Ulkomaisen veron hyvittämistä koskevat muutokset Tilisanomat1/2010, 42-45.

Nyrhinen R. & Äärilä L. 2010. Arvonlisäverotus käytännössä. 8., uudistettu painos. Helsinki: WSOYpro.

Rytsy, A. 2011. EFAA:n toimitusjohtaja Federico Diomeda: Tilitoimistot auttavat pk-yrityksiä kasvamaan. Tilisanomat 02/2011, 64-67.

Suder G. 2008. Doing Business in Europe. Lontoo: Sage

Squicciarini, M. & Loikkanen, T. 2008. Going Global. The Challenges for Knowledge-based Economies. Helsinki: Ministry of Employment and the Economy.

Tomperi S. 2010. Käytännön kirjanpito. 18., uudistettu painos. Helsinki: Edita

Tomperi S. 2009. Yritysverotus ja tilinpäätössuunnittelu. 23., uudistettu painos. Helsinki: WSOpro.

Vahvaselkä I. 2009. Kansainvälinen liiketoiminta ja markkinointi. Helsinki: Edita.

Verohallituksen julkaisu 284.11. 2011. Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2011. Edita.

Veronmaksajan Keskusliiton lakimiehet. 2011a. Arvonlisäverot 2011. Taloustaito 12/2010, 49.

Veronmaksajan Keskusliiton lakimiehet. 2011b. Kansainvälinen palkka- ja eläkeverotus. Taloustaito 12/2010, 21.

Ylikoski, T. 1999. Unohtuiko asiakas?. 2. uudistettu painos. Helsinki: KY-Palvelu.

Äijö, T. 2001. Suomalaisyritys kansainvälistyy Strategiat, vaihtoehdot ja suunnittelu. 4., uudistettu painos. Helsinki: Yliopistopaino.

Sähköiset lähteet

Barck, M & Salomaa, P. 2005. Kansainväliset ALV-säännökset suomalaisen yrityksen liiketoiminnassa. Viitattu 30.10.2010.

<http://www.tilisanomat.fi/lehti/printview.php?catid=14&artid=55>

Belastingdienst. 2011. You have a permanent establishment in the Netherlands. Viitattu 6.11.2011

http://www.belastingdienst.nl/variabel/buitenland/en/payroll_taxes/payroll_taxes-04.html

BJL Asianajotoimisto. 2011. Suomalaisen yhtiön ulkomaantoimintojen verotus. Viitattu 17.9.2011. <http://www.bjl-legal.com/f/article/ulkomaantoimintojenverotus>

Euroopan komissio EU Suomessa. 2010. Vapaa liikkuvuus EU-alueella. Viitattu 29.10.2011.

http://ec.europa.eu/finland/service/mobility/index_fi.htm

Finlex. 2007. Tilintarkastuslaki 13.4.2007/459. Viitattu: 10.9.2011.

<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2007/20070459>

Finlex. 2006. Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624. Viitattu 26.5.2011.

<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2006/20060624>

Finlex. 2000. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi yhtiöveron hyvityksestä annetun lain 6 a ja 6 b §:n muuttamisesta. Viitattu 29.10.2011.

<http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2000/20000108>

Finlex. 1997a. Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336. Viitattu: 10.9.2011.

<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971336>

Finlex. 1997b. SOPIMUS Suomen tasavallan ja Alankomaiden kuningaskunnan välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi sekä veron kiertämisen estämiseksi. Viitattu 25.9.2011.

http://www.finlex.fi/fi/sopimukset/sopsteksti/1997/19970084/19970084_2

Finlex. 1992. Tuloverolaki 30.12.1992/1535. Viitattu 24.5.2011.

<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1992/19921535>

Intrum Justitia Oy. 2011. Arvonlisäveropalvelut. Viitattu 1.11.2011.

http://www.intrum.fi/1311_FIN_R.asp

Kirjanpitolautakunta. 1994. Ulkomaalaisen kirjanpitovelvollisuus Suomessa. Viitattu 6.11.2011.

<http://ktm.elinar.fi/ktm/fin/kirjanpi.nsf/0/31609f4273a473a6c2256793002c7cbb?OpenDocument>

KvaliMOTV. 2011. Teemahaastattelu. Viitattu 26.5.2001.

http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/L6_3_2.html

Metsä-Tokila, T. 2009. Toimialaraportti Taloushallinnon palvelut. Viitattu 17.9.2011.

http://www.tem.fi/files/24829/Taloushallinto2009_web.pdf

Nurminen, M & Vuorinen, S. 2010. Suomalaisen tilitoimiston tulevaisuus strategioiden ja palveluiden näkökulmasta. Viitattu 17.9.2011.

https://publications.theseus.fi/bitstream/handle/10024/7766/Nurminen_Mika_Vuorinen_Satu.pdf?sequence=1

Patentti- ja Rekisterihallitus. 2011. Osakeyhtiö. Viitattu: 10.9.2011.

<http://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/osakeyhtio.html>

Tilastokeskus. 2011. Palvelujen ulkomaankauppa. Viitattu 25.9.2011.

<http://www.stat.fi/til/pul/index.html>

Työeläkelakipalvelu. 2010a. Työskentely kahdessa tai useammassa maassa. Viitattu 28.10.2011.

http://tyoelakelakipalvelu.etk.fi/fi/soveltamisohje/?asiakirjanumero=17368#asiakirja_17368

Työeläkelakipalvelu. 2010b. Yleistä vakuuttamisesta EU-maissa. Viitattu 28.10.2011.

http://tyoelakelakipalvelu.etk.fi/fi/soveltamisohje/?asiakirjanumero=17364#asiakirja_17364

Verohallinto. 2011a. Arvonlisäverotus kansainvälisessä palvelukaupassa, voimassa 31.12.2009 asti. Viitattu 18.9.2011. <http://www.vero.fi/fi->

[FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kansainvalinen_kauppa/Arvonlisaverotus_kansainvalisessa_palvel\(14214\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kansainvalinen_kauppa/Arvonlisaverotus_kansainvalisessa_palvel(14214))

Verohallinto. 2011b. Liiketoiminnan harjoittaminen ulkomailla. Viitattu 18.9.2011.

<http://www.vero.fi/fi->

[FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Kansainvalinen_toiminta/Liiketoiminnan_harjoittaminen_ulkomailla\(10595\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Kansainvalinen_toiminta/Liiketoiminnan_harjoittaminen_ulkomailla(10595))

Verohallinto. 2011c. Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus 1.1.2010 alkaen. Viitattu 19.9.2011. [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kansainvalinen_kauppa/Palvelujen_ulkomaankaupan_arvonlisaverot\(14323\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kansainvalinen_kauppa/Palvelujen_ulkomaankaupan_arvonlisaverot(14323))

Verohallinto. 2011d. Tuloverotus - osakeyhtiö ja osuuskunta. Viitattu 17.9.2011. http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Osakeyhtio_ja_osuuskunta/Tuloverotus

Verohallinto. 2011e. Ulkomaantyöskentelyn verotus. Viitattu 17.9.2011. [http://www.vero.fi/fi-FI/Henkiloasiakkaat/Suomesta_ulkomaille/Toihin_ulkomaille/Ulkomaantyoskentelyn_verotus\(14318\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Henkiloasiakkaat/Suomesta_ulkomaille/Toihin_ulkomaille/Ulkomaantyoskentelyn_verotus(14318))

Verohallinto. 2011f. Yrityksen ulkomaiset työntekijät. Viitattu 8.10.2011. [http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Osakeyhtio_ja_osuuskunta/Kansainvalinen_toiminta/Yrityksen_ulkomaiset_tyontekijat\(10594\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Osakeyhtio_ja_osuuskunta/Kansainvalinen_toiminta/Yrityksen_ulkomaiset_tyontekijat(10594))

Verohallinto. 2010. Arvonlisäveron palauttaminen suomalaiselle elinkeinonharjoittajalle muissa EU-maissa. Viitattu 29.10.2011. [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Ulkomaalaispalautus/Arvonlisaveron_palauttaminen_suomalaisel\(14124\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Ulkomaalaispalautus/Arvonlisaveron_palauttaminen_suomalaisel(14124))

Verohallinnon julkaisu 189.11. 2011. Arvonlisäverovelvollisen opas 2011. Viitattu 31.10.2011. [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kansainvalinen_kauppa/Arvonlisaverovelvollisen_opas_2011\(16309\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kansainvalinen_kauppa/Arvonlisaverovelvollisen_opas_2011(16309))

Veronmaksajat. 2010. Kansainvälinen eläke- ja palkkaverotus. Viitattu 1.11.2011. <http://www.veronmaksajat.fi/fi-FI/omatveroasiat/kansainvalinenelakejapalkkaverotus/>

Suulliset lähteet

Raitio A. Vakuuttamisasiantuntijan puhelinhaastattelu 28.10.2011. Eläketurvakeskus. Helsinki.

Kuviot

Kuvio 1: Työn rakenne ja rajaus.....	11
Kuvio 2: Palvelun vienti ja tuonti 2002-2010.....	17
Kuvio 3: Myyntimaasääntö, immateriaalipalvelut.....	34
Kuvio 4: Kiinteän toimipaikan liiketuloksen verotus.....	55

Taulukot

Taulukko 1: Suomen ja Alankomaiden verosopimuksen koskevat verot.....	19
Taulukko 2: Elinkeinonharjoittajalle myydyn palvelun myyntimaasäännökset	33
Taulukko 3: Muulle kuin elinkeinonharjoittajalle myydyn palvelun myyntimaasäännökset	36
Taulukko 4: Suomen lähdeveroprosentit.....	42
Taulukko 5: Laskelma, ulkomaan veron hyvittäminen Suomessa.....	63
Taulukko 6: Kiinteän toimipaikan ja itsenäisen yrityksen välisen valinnan yleisimmät kriteerit.....	72

Liitteet

Liite 1: Teemahaastattelu lomake	84
Liite 2: Muistilista, ulkomaille kiinteää toimipaikkaa perustavalle yritykselle	86

Liite 1: Teemahaastattelu lomake

Teemat: Kiinteä toimipakka
Verosopimus
Kirjanpito ja raportointi
Arvonlisäverotus
Palkkahallinta
Tuloverotus

Teemahaastattelukysymykset:

1. Milloin Hollannissa aloititte toiminnan?
2. Mikä oli visionne ja tavoitteet Hollannin toimipaikan suhteen?
3. Miksi Hollanti?
4. Kuinka Hollannin liiketoiminta on lähtenyt käyntiin? (volyymien suhde kotimaan volyyymiin)
5. Katsotaanko Hollannin toimipaikan olevan kiinteä toimipaikka?
6. Mitkä ovat Hollannin toimipaikan tulevaisuuden suunnitelmat / liikevaihdon odotukset?
7. Onko liiketoiminnan laajentamissuunnitelmia muualle Eurooppaan?

8. Kuinka Suomen ja Hollannin verosopimus on vaikuttanut Hollannin toimipaikkaan?
9. Onko verosopimus velvoittanut erityisiin toimenpiteisiin?
10. Kuinka olette perehtyneet paikalliseen lakiin (Hollannin lainsäädäntöön)?
11. Mitä vaikutusta paikallisella lainsäädännöllä on toimipaikkaanne?

12. Kuinka Hollannin toimipaikan taloushallinto hoidetaan?
13. Kuinka taloushallinto on kytköksissä Suomessa toimivan toimipaikan taloushallintoon?
14. Mitä muutoksia taloushallintoonne ja talouden suunnitteluun on Hollannin toimipaikka tuonut?
15. Onko ulkomailla sijaitseva toimipaikka lisännyt talouden raportointi velvollisuuttanne?

16. Onko yrityksenne Hollannissa arvonlisäverovelvollinen?
17. Kuinka arvonlisävero ilmoitetaan Hollannissa?
18. Onko tämä tuonut lisäselvityksiä Suomen veroviranomaiselle?
19. Tehdäänkö myyntilaskut Hollantiin Suomesta käsin?

20. Työskenteleekö Hollannissa suomalaisia palkansaajia vai ovatko työntekijät paikallisia?
21. Maksetaanko suomalaisille henkilöille palkka Suomesta?
22. Mitä velvoitteita tämä on synnyttänyt työnantajana?
23. Mitä velvoitteita tämä synnytti työntekijöille?
24. Ovatko työntekijät Suomesta ns. työkomennuksella Hollannissa?

25. Kuinka Hollannin toimipaikan tulosta verotetaan?
26. Kuinka tämä huomioidaan suomessa verotuksessa?
27. Maksetaanko osinkoa osakkaille Hollannista vai Suomesta?
28. Mielipiteesi, verosopimuksen mukaisen tuloverotuksen toimivuudesta Hollannin ja Suomen välillä?

Liite 2: Muistilista, ulkomaille kiinteää toimipaikkaa perustavalle yritykselle

MUISTILISTA

Ensin selvitettävät asiat:

- Suomen ja kiinteän toimipaikan sijaintivaltion välisen verosopimukseen perehtyminen.
- Kiinteän toimipaikan sijaintivaltion eli tulon lähdevaltion sisäiseen lainsäädäntöön perehtyminen.
- Asuinvaltion eli Suomen sisäiseen lainsäädäntöön perehtyminen.
- Muodostaako kyseinen toiminta lakien perusteella kiinteätä toimipaikkaa kyseiseen valtioon?
- Selvitettävä, kauanko toimintaa suunnitellaan kyseisessä valtiossa harjoitettavan, yleensä ottaen verosopimusten mukaan kiinteän toimipaikan katsotaan muodostuneen vasta kun liiketoimintaa on harjoitettu kyseisessä valtiossa yli kuusi kuukautta.
- On muistettava, vaikka kiinteä toimipaikka ei ole juridisesti itsenäinen yritys, kiinteällä toimipaikalla on kuitenkin taloudellinen ja toiminnallinen itsenäisyys.

Arvonlisäverotus

- Kuinka kiinteä toimipaikka osallistuu yrityksen myyntiin?
 - Tuottaako kiinteä toimipaikka sijaintivaltiossa esimerkiksi palvelua kyseisessä valtiossa oleville muille yrityksille tai kuluttajille?
 - Mistä palvelu suoritetaan ja mihin ostaja on sijoittautunut?
- Onko myynti tavara- vai palvelumyyntiä?
- Kenelle palvelua myydään?
 - Arvonlisäveron käsittely eroaa kun myynti tapahtuu elinkeinoharjoittajalle tai muulle kuin elinkeinoharjoittajalle.
 - Palvelun myynnissä myös myyntimaasäännökset eroavat myydänsäkö palvelua elinkeinoharjoittajalle tai muulle kuin elinkeinoharjoittajalle.
- Mitä palvelua myydään?
 - Kuuluuko palvelu myyntimaasäännöksessä yleissäännön vai poikkeussäännön piiriin.



- Kiinteän toimipaikan sijaintivaltion sisäisen lainsäädännön tunteminen.
 - Tarvitseeko yritys rekisteröityä kyseisessä maassa arvonlisäverovelvolliseksi?
 - Tarvitaanko arvonlisäverotusilmoitus antaa kyseisessä maassa, milloin ja kuinka annetaan, paperilla vai sähköisesti?
- Suomessa on annettava arvonlisäveroilmoitus.
 - Arvonlisäveroilmoitus on annettava verohallinnolle kohdekuukautta seuraavan toisen kalenterikuukauden 12. päivään mennessä.
 - Yhteenvetoilmoituksella ilmoitetaan EU:n yhteisömyynnin ja yhteisö-hankinnan.
 - Yhteenvetoilmoitus annetaan viimeistään kunkin kuukauden päättymisestä seuraavan kuun 20. päivänä. Yhteenvetoilmoitus annetaan vain kuukausilta, tavara tai palvelumyyntiä muihin EU-maihin.
 - Yhteenvetoilmoituksella on eroteltava asiakkaittain tavarantoiminnan ja palvelun myynnit.

Palkkahallinto

- Ketä kiinteässä toimipaikassa työskentelee?
 - Suomalaisia työntekijöitä vai sijaintivaltiosta olevia työntekijöitä?
 - Täyttyykö suomalaisten työntekijöiden osalta kuuden kuukauden tai kolmenvuoden sääntö? (Kuuden kuukauden laskenta tapa vaihtelee valtioittain, osa laskee työpäivien ja osa oleskelupäivien mukaan.)
- Minkä maan sosiaaliturvan piiriin työntekijät katsotaan kuuluvan?
 - Suomen sosiaaliturvan piiriin kulumisesta on haettava todistus Eläketurvakeskukselta, jotta työnantajalla ja työntekijällä on näyttää todistus työskentelyvaltiossa.
 - Olennainen merkitys on työnantajan lakisääteisiin maksuihin, kun työntekijä kuuluu kiinteän toimipaikan sijaintivaltion sosiaaliturvan piiriin, tällöin työnantajan suoritettavat kyseisen maan lainsäädännön mukaiset sosiaaliturvamaksut ja muut lakisääteiset maksut näiden työntekijöiden osalta.
- Kiinteän toimipaikan sijaintivaltion sisäisen lainsäädännön tunteminen.
 - Onko työnantajan rekisteröidyttävä sijaintivaltiossa työnantarekisteriin?



- Syntyykö kiinteän toimipaikan sijaintimaassa työnantajalle ilmoitusvelvollisuus, milloin ja kuina maksettavista palkoista on ilmoitettava?
- Kuinka sijaintivaltiossa toimitetaan mahdollinen ennakonpidätys palkoista?
- Suomessa kausiveroilmoituksella ilmoitetaan työnantajan maksamat ennakonpidätykset ja sosiaaliturvamaksut palkoista.
 - Kausiveroilmoitus on annettava verohallinnolle kohdekuukautta seuraavan toisen kalenterikuukauden 12. päivään mennessä.
- Suomessa veroviranomaiselle tulee työnantajan antaa maksetusta palkoista vuosi-ilmoitus tammikuun loppuun mennessä.
 - Vuosi-ilmoituksella ilmoitetaan suomalaisille kuin ulkomaalaisillekin työntekijöille maksetut palkat.
 - Verosopimuksesta tai kuudenkuukauden säännöstä johtuen ennakonpidätyksen toimittamatta jättämisestä on annettava veroviranomaiselle Suomessa tarkkailmoitus lomakkeella 5053a Ilmoitus ulkomaanpalkasta, jonka ennakonpidätyksessä on sovellettu kuuden kuukauden sääntöä.
 - Kun tiedetään että työntekijä tulee työskentelemään yli kuusi kuukautta kiinteässä toimipaikassa, voidaan ennakonpidätys jättää toimittamatta Suomeen, siitä kuitenkin on ilmoitettava Suomessa veroviranomaiselle, lomakkeella NT2 Ilmoitus ennakonpidätyksen toimittamatta jättämisestä Suomessa – ulkomaantyö.

Tuloverotus

- Onko Suomen ja kiinteän toimipaikan sijaintivaltion välillä verosopimusta?
 - Kummalla valtioista on verotus oikeus kiinteän toimipaikan tuloon?
 - Jos kummallakin valtioilla on verotus oikeus, kumpi poistaa kaksinkertaisen verotuksen?
 - Käytetäänkö hyvitys- vai vapautusmenetelmään, kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen.
- Kiinteän toimipaikan sijaintivaltion sisäisen lainsäädännön tunteminen



- Miten ja kuinka usein kiinteän toimipaikan tulosta raportoidaan sijaintivaltion veroviranomaiselle.
- Milloin on annettava kyseisessä valtiossa veroilmoitus.
- Kuinka veronmaksu tapahtuu.
- Suomessa osakeyhtiön on annettava veroilmoitus veroviranomaiselle neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä.
 - Veroilmoituksen yhteydessä annetaan vaatimus mahdollisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta Suomessa, lomakkeella 70 vaatimus kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi.

HUOM! Arvonlisäverotuksessa ja tuloverotuksessa kiinteän toimipaikan ei muodostu samoin perustein, eroavaisuuksia voi olla valtioiden kansallisen lainsäädännön välillä.

Kirjanpito

- Kuinka kiinteän toimipaikan erilliskirjanpito hoidetaan?
 - Sijaintivaltiossa vai Suomessa?
 - Valtioiden kirjanpitolaissa on eroavaisuuksia, kuinka huomioidaan?
- Kuinka kiinteän toimipaikan menot ja tulot erotellaan Suomessa toimivan yrityksen kirjanpidosta:
 - Kustannuspaikoilla
 - Erillis-kirjanpidontileillä
 - Omalla tositelajilla.
- Yleensä kiinteän toimipaikan ei tarvitse laatia omaa tilinpäätöstä, vaan se sisältyy Suomessa tehtävään Suomen kirjanpitolain mukaiseen tilinpäätökseen.

