

LAPPEENRANNAN TEKNILLINEN YLIOPISTO
School of Business and Management
Laskentatoimen maisteriohjelma

Pro gradu -tutkielma

JURIDISEN KAKSINKERTAISEN VEROTUKSEN PROBLEMATIIKKA
KANSAINVÄLISESSÄ YRITYSTOIMINNASSA

Tekijä: Tommi Vilppola

Vuosi: 2016

1. tarkastaja: Professori Pasi Syrjä

2. tarkastaja: Tutkijaopettaja Helena Sjögrén

TIIVISTELMÄ

Tekijä:	Tommi Vilppola
Tutkielman nimi:	Juridisen kaksinkertaisen verotuksen problematiikka kansainvälisessä yritystoiminnassa
Tiedekunta:	School of Business and Management
Pääaine:	Laskentatoimi
Vuosi:	2016
Pro gradu -tutkielma:	Lappeenrannan teknillinen yliopisto 90 sivua, 3 kuviota, 2 liitettä
Tarkastajat:	Professori Pasi Syrjä Tutkijaopettaja Helena Sjögrén
Hakusanat:	Juridinen kaksinkertainen verotus, hyvitysmenettelmä, lähdevaltio, asuinvaltio, kvalifikaatiokonflikti

Tässä tutkielmassa tarkastellaan kansainvälisessä yritystoiminnassa esiintyviä juridisen kaksinkertaisen verotuksen ongelmatilanteita suomalaisten yritysten näkökulmasta. Tutkielmassa pohditaan lisäksi yritysten omaa roolia osana kaksinkertaisen verotuksen tilanteita. Juridista kaksinkertaista verotusta muodostuu, kun sama yhtiö maksaa samasta tulosta veroa kahteen valtioon. Teoriaosio etenee verotusoikeuden määrittämisestä kaksinkertaisen verotuksen muodostumiseen. Kaksinkertainen verotus pyritään poistamaan poistomenetelmällä, joka on Suomessa tavallisesti hyvitysmenettelmä. Ongelmatilanne muodostuu, kun kaksinkertaista verotusta ei saada tehokkaasti poistettua tulon lähdevaltion ja yhtiön asuinvaltion välillä.

Tämä tutkielma on laadullinen tutkimus ja tutkimusmenetelmänä on käytetty teema-haastattelua. Tutkimustulokset osoittavat, että kvalifikaatiokonflikteissa juridisen kaksinkertaisen verotuksen ongelmatilanne esiintyy pääsääntöisesti rojaltiliiketoiminnan seurauksena. Kiinteän toimipaikan kvalifikaatio on harvinaisempi ongelmatilanne. Hyvitysmenetelmän suurimmat ongelmat esiintyvät puolestaan pääliikkeen tappiollisen liiketoiminnan johdosta. Toinen hyvitysmenetelmän ongelma-kohta esiintyy, kun lähdeveron alainen tulo huomioidaan bruttotulosta, mutta ulkomaisen tulon hyvitys suoritetaan nettotulosta. Haastatteluiden perusteella on selvää, että yritysten oma rooli kaksinkertaisen verotuksen ehkäisyssä on merkittävä. Yrityksen omia vaikutusmahdollisuuksia ovat muun muassa riittävä ennakkoin-tikyky, dokumentointi, selkeät sopimukset ja asiantuntijuus.

ABSTRACT

Author:	Tommi Vilppola
Title:	Key Issues of Juridical Double Taxation in International Business
Faculty:	School of Business and Management
Major:	Accounting
Year:	2016
Master's Thesis:	Lappeenranta University of Technology 90 pages, 3 figures, 2 appendixes
Examiners:	Professor Pasi Syrjä Senior Researcher Helena Sjögrén
Keywords:	Juridical double taxation, credit method, state of source, state of residence, conflict of qualification

This thesis examines key issues of international juridical double taxation from the point of view of Finnish corporations. This thesis also provides analysis about the role of corporations in circumstances of double taxation. Juridical double taxation arises when the same income of a corporation is taxable by two states. Theory section begins with the discussion of defining which country has the right to tax an income, and follows up to the topic of juridical double taxation. Double taxation intends to be avoided with an elimination method. Credit method is commonly used elimination method in Finland. An issue appears since double taxation cannot be avoided effectively between the state of source and the state of residence.

This thesis is a qualitative research and a theme interview is used as a research method. The results show clearly that the most significant factor in conflict of qualification is contradiction between business profits and royalties while juridical double taxation arises. Qualification of permanent establishment is less often recognized issue. In addition, the results show that losses of head office is the main issue in the use of credit method. Another issue in the use of credit method appears in situations where tax-at-source is computed on the gross income basis, but foreign tax credit is conducted on the net income basis. According to the interviews, it seems to be clear that corporations play crucial role in avoiding double taxation. For instance, corporations are capable to prepare for future events by proper anticipation, making suitable contracts and documents, and with an appropriate expertise.

ALKUSANAT

Tätä hetkeä olen odottanut graduprosessin ensimmäisistä aihepohdinnoista lähtien. Päätin jo hyvissä ajoin ennen gradun aloittamista, että tutkielma valmistuu kesään 2016 mennessä. Olen työstänyt tätä tutkielmaa systemaattisesti lokakuusta 2015 alkaen täyden kurssitaakan ohella huomioiden jatkuvasti, että tänään tehty askel on pois tulevaisuuden työtaakasta.

Olen saanut monilta ihmisiltä kommentteja tutkielman aiheeseen, rajauksiin, sisältöön sekä muotoseikkoihin. Tarkastajien rooli korostui empiirisen osion sisällössä sekä työn loppuun saattamisessa. Toisinaan vähäiseltäkin tuntuva kommentti voi auttaa kokonaisuuden hahmottamisessa, joten suuri kiitos kaikille Teille avustanne! Haluan lisäksi erityisesti kiittää haastatteluun suostuneita asiantuntijoita, jotka omalla panoksellaan mahdollistivat tutkimuksen synnyn.

Graduprosessi on ollut mielenkiintoinen ja opettavainen kokemus, joka on edennyt tutkimusaiheen hahmottelusta teoriaosion kasaamiseen ja edelleen empiirisen tutkimusaineiston keräämiseen. Pro gradu -tutkielman palautus on tärkeä osa graduprosessin viimeistelyä, joten otan mielellään graduprosessin viimeisen askeleen tällä päivämäärällä. Tästä on hyvä jatkaa eteenpäin.

Lahdessa 9.5.2016

Tommi Vilppola

SISÄLLYSLUETTELO

1 JOHDANTO	8
1.1 Tutkimuksen taustaa	8
1.2 Tutkimusongelmat, tavoitteet ja rajaukset	10
1.3 Keskeiset käsitteet	11
1.4 Tutkimusmenetelmät ja aineisto	13
1.5 Tutkielman rakenne	13
2 VEROSOPIMUKSET JA VEROTUSOIKEUS	15
2.1 Verosopimukset	15
2.2 Asuinvaltio ja lähdevaltio	16
2.3 Verotusoikeuden määrittäminen	17
2.3.1 Kiinteä toimipaikka	18
2.3.2 Liiketulon verotusoikeus ja tulon kohdentaminen	20
2.3.3 Passiivinen tulo	21
3 KANSAINVÄLINEN KAKSINKERTAINEN VEROTUS	24
3.1 Juridinen kaksinkertainen verotus	25
3.2 EU:n vero-oikeus	26
3.3 Kvalifikaatiokonfliktit	28
3.3.1 Entiteettikvalifikaatio	30
3.3.2 Tulotyyppin ja tulolähteen kvalifikaatio	31
3.3.3 Kaksoisasumiskonflikti	33
3.3.4 Kiinteään toimipaikan kvalifikaatio	35
4 KAKSINKERTAISEN VEROTUKSEN POISTAMINEN	36
4.1 Kaksinkertaisen verotuksen poistomenetelmät	36
4.1.1 Hyvitysmenetelmä	37
4.1.2 Vapautusmenetelmä	40
4.1.3 Muut kaksinkertaisen verotuksen poistomenetelmät	42
4.1.4 MAP-neuvottelu	42
4.2 Suomen lainsäädäntö kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi	43
4.2.1 Normaalihyvityksen enimmäismäärä	44
4.2.2 Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen huojentaminen	50

5 JURIDISEN KAKSINKERTAISEN VEROTUKSEN KÄYTÄNNÖN

PROBLEMATIIKKA

51

- 5.1 Juridisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen 52
- 5.2 Valtioiden väliset kvalifikaatiokonfliktit 53
 - 5.2.1 Entiteettikvalifikaatio ja kaksoisasumiskonflikti 54
 - 5.2.2 Tulotyyppin kvalifikaatio 56
 - 5.2.3 Kiinteän toimipaikan kvalifikaatio 58
 - 5.2.4 MAP-neuvottelut kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi 60
- 5.3 Suomen sisäinen lainsäädäntö kaksinkertaisen verotuksen tilanteissa 61
 - 5.3.1 Hyvitysmenetelmän ongelmatilanteet 61
 - 5.3.2 Vapautusmenetelmän soveltuminen poistomenetelmänä 66
 - 5.3.3 Kaksinkertaisen verotuksen huojentaminen 67
- 5.4 Yrityksen rooli kaksinkertaisen verotuksen tilanteissa 67
- 5.5 Tulosten yhteenveto 73

6 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

76

LÄHDELUETTELO

83

LIITTEET

- LIITE 1: Teemahaastattelun saate
- LIITE 2: Teemahaastattelun kysymyslista

LYHENTEET

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
COM	Euroopan komissio
EU	Euroopan unioni
EU-oikeus	Euroopan unionin oikeus
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta; Elinkeinoverolaki (24.6.1968/360)
HE	Hallituksen esitys
KHO	Korkein hallinto-oikeus
Korko-rojaltidirektiivi	Neuvoston direktiivi 2003/49/EY, annettu 3 päivänä kesäkuuta 2003, eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- ja rojaltimaksuihin sovellettavasta yhteisestä verotusjärjestelmästä
Lähdeverolaki	Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta (11.8.1978/627)
MAP	Mutual Agreement Procedure; Keskinäinen sopimusmenettely
Menetelmälaki	Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta (1552/1995)
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
PE	Permanent establishment; Kiinteä toimipaikka
SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta, OJ C 326, 26.10.2012
TVL	Tuloverolaki (30.12.1992/1535)
VM	Valtiovarainministeriö
VML	Laki verotusmenettelystä (18.12.1995/1558)

KUVIOT

KUVIO 1: Pro gradu -tutkielman rakenne	14
KUVIO 2: Yhteenveto haastatelluista asiantuntijoista	51
KUVIO 3: Juridinen kaksinkertainen verotus käytännössä	73

1 JOHDANTO

Globalisaatio ei ole ilmiönä uusi, mutta valtioiden taloudet ja maailmanmarkkinat ovat viimeisten vuosien aikana integroituneet kasvavalla vauhdilla (OECD 2013, 7). Valtioiden sisäinen verolainsäädäntö, EU:n vero-oikeus sekä verosopimukset ovat kaikki omia järjestelmiään, joiden tulisi kuitenkin toimia mahdollisimman tehokkaasti ja systemaattisesti keskenään (Helminen 2005, 39).

Ei ole lainkaan tavatonta, että monikansallisilla yrityksillä muodostuu verovelvollisuus samanaikaisesti useaan valtioon. Kansainliitto on todennut jo 1920-luvulla, että kaksinkertainen verotus voi muodostua pahimmillaan jopa toiminnan taloudelliseksi esteeksi (LN 1923, 7). Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiselle on maailmanlaajuinen tarve, koska valtioiden ja veronmaksajien etuna olisi pidettävä varmaa, selkeää ja ennustettavissa olevaa kansainvälistä toimintaympäristöä (OECD 2013, 7-9). Kaksinkertainen verotus jättää monikansallisen toimijan epätasa-arvoiseen asemaan verrattuna puhtaan kansallisesti toimivaan yhtiöön (Finnwatch 2014, 5).

Kaksinkertaisessa verotuksessa ja sen poistamisessa esiintyvät ongelmatilanteet ovat ilmiönä moniulotteinen kokonaisuus (Gutmann 2013, 64), joten erityyppisiä ongelmia tulisi kohdella eri tavoin. Kaksinkertaisen verotuksen problematiikan keskiössä ovat monesti globaalisti toimivat valtioiden sisäiset verojärjestelmät. (OECD 2013, 7-9)

1.1 Tutkimuksen taustaa

Juridisen kaksinkertaisen verotuksen tilanne on arkipäivää silloin, kun sama yritys maksaa samasta tulosta veroa kahteen valtioon. Verovelvollisen näkökulmasta tilanne muuttuu ongelmalliseksi siinä vaiheessa, kun kaksinkertaista verotusta ei saada tehokkaasti poistettua yhtiön asuinvaltion ja tulon lähdevaltion välillä. Tällöin poistamaton kaksinkertainen verotus jää rasittamaan yhtiön toimintaa. Veronmaksajaa rasittava kaksinkertaisen verotuksen tilanne saattaa muodostua esimerkiksi kahden valtion välisestä verosopimuksen kvalifikaatiokonfliktista.

Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamista käsittelevää akateemista kirjallisuutta sekä aihetta sivuavia asiantuntijakirjoituksia löytyy runsaasti. Kaksinkertaisen verotuksen poistamista on Suomessa käsitelty pitkälti lainopillisesta näkökulmasta: 2000-luvulla aihetta ovat säännöllisesti käsitelleet julkaisuissaan muun muassa lainsäädäntöneuvos Marianne Malmgrén sekä kansainvälisen vero-oikeuden professori Marjaana Helminen. Kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen liittyen Katja Pussila on pohtinut vuonna 2013 valmistuneessa pro gradu -tutkielmassaan kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisen ongelmatilanteita yritysverotuksen näkökulmasta. Liisa Nevalainen on käsitellyt vuonna 2014 julkaisussa pro gradu -tutkielmassaan ulkomaisen veron hyvittämisen ongelmatilanteita Suomessa. Molemmat tutkielmat ovat valmistuneet Helsingin yliopiston oikeustieteellisestä tiedekunnasta, joissa ohjaajana on toiminut professori Marjaana Helminen. Juridisen kaksinkertaisen verotuksen aihetta ei ole toistaiseksi käsitelty laadullisen tutkimuksen näkökulmasta Suomessa, joten tämä taloustieteellinen tutkielma keskittyy kaksinkertaisen verotuksen poistamisen ongelmatilanteisiin käytännön yritystoimintaa silmällä pitäen.

Menetelmälain (18.12.1995/1552) muutokset tulivat voimaan 1.1.2010 alkaen, jonka vaikutukset näkyvät ennen kaikkea hyvitysmenetelmän rajoitteissa (HE 197/2009 vp). Aihe on tällä hetkellä kohtalaisen ajankohtainen, koska KHO on tehnyt vuonna 2014 kaksi päätöstä (KHO 2014:147 & KHO 2014:159) hyvitysmenetelmän käytön rajoittamisesta Suomessa. Hyvitysmenetelmä on pääasiallinen kaksinkertaisen verotuksen poistomenetelmä Suomessa, joten sen käytön rajoittaminen vaikuttaa suoraan yritystä rasittavan kaksinkertaisen verotuksen poistettavaan määrään. Hallituksen esityksen (HE 197/2009 vp, 8) mukaan kotimaisten yhteisöjen vieraaseen valtioon maksetun veron hyvitetty kokonaismäärä oli vuonna 2005 noin 134,5 miljoonaa euroa, vuonna 2006 arviolta 216,5 miljoonaa euroa sekä vuonna 2007 noin 169,5 miljoonaa euroa.

Kaksinkertaisen verotuksen problematiikka on aiheena ajankohtainen niin kahden valtion välisten kvalifikaatiokonfliktien suhteen kuin Suomen sisäisen lainsäädännön määräämän hyvitysmenetelmän käytön suhteen. Yrityksen näkökulmasta kaksinkertaisen verotuksen tilanne on aina kohtuuton, joten tältä osin aihe on niin kauan ajankohtainen, kun ongelma on tosiasiaa läsnä.

1.2 Tutkimusongelmat, tavoitteet ja rajaukset

Tämän pro gradu -tutkielman aiheena käsitellään kansainvälistä liiketoimintaa harjoittavien yritysten kaksinkertaisen verotuksen ongelmatilanteita, joita yritykset kohtaavat päivittäisessä toiminnassaan. Tutkielman lähtökohta on, että valtioiden rajat ylittävästä liiketoiminnasta muodostuva kaksinkertainen verotus ei välttämättä itsessään ole ongelmallinen. Yrityksen toimintaa haittaava kaksinkertaisen verorasituksen ongelma muodostuu silloin, kun kaksinkertaista verotusta ei saada valtioiden välillä poistettua tehokkaasti. Tutkielman pääasiallinen näkökulma on tarkastella kaksinkertaisen verotuksen ongelmatilanteita suomalaisten yhtiöiden perspektiivistä.

Tutkimusongelma:

- Millä tavoin juridisen kaksinkertaisen verotuksen ongelmatilanteet esiintyvät käytännössä?

Alaongelma:

- Miten suomalaiset yhtiöt voivat vaikuttaa juridisen kaksinkertaisen verotuksen ongelmatilanteisiin?

Tutkimuksen tavoitteena on yhteensovittaa vero-oikeudellinen teoria sekä yritystoiminnan käytännön haasteet. Tutkimuksen taustalla vaikuttaa siten vero-oikeudellinen kirjallisuus sekä voimassaoleva lainsäädäntö. Työn teoreettinen viitekehys pohjautuu voimassa olevaan lainsäädäntöön, vero-oikeudelliseen kirjallisuuteen, asiantuntija-artikkeleihin sekä muihin virallislähteisiin. Teoriaosio keskittyy pääosin valtioiden välisiin verosopimustilanteisiin. Tutkimuksen näkökulmasta on mielenkiintoista, miten kaksinkertaisen verotuksen ongelmia esiintyy käytännön yritystoiminnassa ja toisaalta, mikä on yrityksen oma rooli kaksinkertaisen verotuksen ongelmatilanteissa.

Tutkielma korostaa suomalaista, kansainvälistä liiketoimintaa harjoittavaa yhtiötä, jolle muodostuu asuinvaltion ja tulon lähdevaltion välille kaksinkertaisen verotuksen tilanne. Tutkielman oletusarvo on aidon yritystoiminnan harjoittaminen. Luonnollisia henkilöitä koskevat kaksinkertaisen verotuksen tilanteet on rajattu pois. Tutkimus tarkastelee niitä yhtiöitä, joilla on Suomessa pääliike ja vieraassa valtiossa saman yhtiön alaisuudessa toimiva sivuliike. Tutkielmassa käsitellään ainoastaan juridisen

kaksinkertaisen verotuksen tilanteita. Konsernirakenteita koskettavat kaksinkertaisen verotuksen tilanteet sekä taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen tilanteet on pääosin rajattu tutkielma-alueen ulkopuolelle. Tutkimuksen pääasiallinen painotus kohdistuu hyvitysmenetelmän käyttöön, mutta tutkielmassa on huomioitu myös vapautusmenetelmän vaikutus kaksinkertaisen verotuksen poistomenetelmänä.

Tutkielmassa pohditaan kaksinkertaisen verotuksen problematiikkaa säännönmukaisen tuloverotuksen sekä ongelmatilanteesta johtuvan muutosverotusmenettelyn ajankohta silmällä pitäen. Verotarkastusten aiheuttamat takautuvat kaksinkertaisen verotuksen tilanteet on lähtökohtaisesti rajattu aihealueen ulkopuolelle. Kaksinkertaisen verotuksen tilanteita voi teoriassa esiintyä lukuisia, joten tässä tutkielmassa käsitellään rajatusti muun muassa eri tulotyyppin luokittelueron muodostamia ongelmakohtia. Tutkielmassa käsitellään kahden valtion välille muodostuvia kaksinkertaisen verotuksen tilanteita. Tämä tutkielma käsittelee kaksinkertaisen verotuksen poistamista verosopimustilanteiden näkökulmasta, mutta tulon kohdentamisesta johtuvat siirtohinnoitteluongelmat on pääosin rajattu aihealueen ulkopuolelle.

1.3 Keskeiset käsitteet

Tutkielman keskeiset käsitteet ovat juridinen kaksinkertainen verotus, verosopimus, hyvitysmenetelmä, kvalifikaatiokonflikti, asuinvaltio, lähdevaltio, pääliike ja sivuliike. Tutkielmassa käytettävät keskeiset käsitteet on pyritty määrittelemään mahdollisimman laaja-alaisesti, jotta asiasisältö olisi mahdollisimman selkeästi ymmärrettävissä.

Juridista kaksinkertaista verotusta muodostuu silloin, kun kaksi tai useampi valtio verottaa saman oikeushenkilön samaa tuloa tai omaisuutta samalta ajanjaksolta (OECD 2014a, 323). *Kaksinkertaisella verotuksella* tarkoitetaan tässä tutkielmassa aina juridisen kaksinkertaisen verotuksen tilannetta, jos täsmällisempää määritystä termistä ei ole annettu.

Verosopimuksella tarkoitetaan tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi tehtyä valtioiden välisiä sopimuksia. Asuin- ja lähdevaltion välinen verotusoikeus määritetään verosopimustilanteissa verosopimuksen avulla. Verosopimuksessa määritetään myös kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi käytettävä poistomenetelmä. Tämän tutkimuksen

verosopimusviittaukset kohdistuvat pääosin OECD:n malliverosopimukseen (OECD 2014) sekä malliverosopimuksen kommentaariin (OECD 2014a).

Asuinvaltiolla tarkoitetaan sitä valtiota, johon yhtiö on perustettu ja jonne yhtiö on yleisesti verovelvollinen. Yhtiö on velvollinen maksamaan asuinvaltioperiaatteen mukaan veroa asuinvaltioon koko maailmanlaajuisesta tulostaan, jos verosopimus ei määrää toisin. (TVL, 30.12.1992/1535, 9.1 §; Verohallinto 2015, 137)

Lähdevaltiolla tarkoitetaan sitä vierasta valtiota, johon yhtiötä ei ole perustettu, mutta yhtiön saama tulo on tästä valtiosta peräisin. Yhtiö on rajoitetusti verovelvollinen tulon lähdevaltioon. (TVL 9.1 §) Lähdevaltioon verotusoikeus ulottuu korkeintaan lähdevaltiossa muodostuneeseen tuloon (Verohallinto 2015, 137–138).

Hyvitysmenetelmässä yhtiön asuinvaltio hyvittää tulon lähdevaltioon maksetun ulkomaisen veron (OECD 2014a, 326). Hyvitysmenetelmä on kansainvälisissä tilanteissa yleisin ja ensisijaisesti käytetty kaksinkertaisen verotuksen poistomenetelmä (Viherkenttä 1991, 71). Suomessa menetelmälaki (1552/1995) määrää hyvitysmenetelmän käytöstä.

Kvalifikaatiokonfliktilla tarkoitetaan tässä tutkielmassa kahden valtion välillä esiintyvää verosopimuksen luokittelu- tai tulkintaristiriitaa. Huomionarvoista on, että hyvitys- ja vapautusmenetelmät eivät sovellu poistomenetelminä valtioiden välisissä kvalifikaatiokonflikteissa (Blanluer & Durand 2011, 30).

Pääliikkeellä tarkoitetaan asuinvaltiossa toimivaa yhtiötä, joka on yleisesti verovelvollinen tähän valtioon. Pääliike on velvollinen maksamaan veroa asuinvaltioon koko maailmanlaajuisesta tulostaan, jos verosopimus ei määrää toisin.

Sivuliikkeellä tarkoitetaan tulon lähdevaltiossa toimivaa yhtiötä, jonka pääliike sijaitsee toisessa valtiossa. Sivuliike on rajoitetusti verovelvollinen tähän valtioon. Pääliike ja sivuliike toimivat saman oikeushenkilöllisyyden alaisuudessa, joten sivuliike pysyy samana oikeushenkilönä pääliikkeen kanssa (Schreiber 2013, 17). Sivuliikkeellä voi olla esimerkiksi kiinteä toimipaikka tulon lähdevaltiossa.

1.4 Tutkimusmenetelmät ja aineisto

Tämä tutkielma on laadullinen tutkimus, jossa arvioidaan kaksinkertaisen verotuksen muodostamia ongelmakohtia kansainvälistä liiketoimintaa harjoittavan suomalaisen yhtiön näkökulmasta. Tutkimuksen taustalla on havainto, että kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa esiintyy ongelmatilanteita. Tutkimuksen näkökulmasta on siis mielenkiintoista, miten kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen ongelmat esiintyvät yritystoiminnassa.

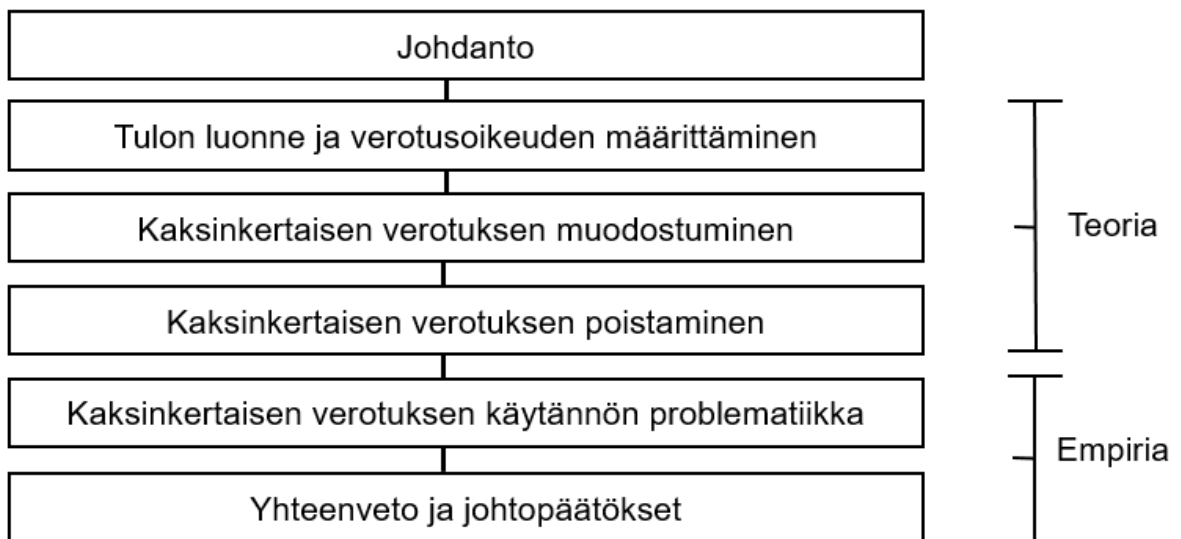
Tutkielman tutkimusmenetelmänä on teemahaastattelu. Haastattelukysymykset ovat pääasiassa avoimia ja puolistrukturoituja. Teemahaastattelun tavoite on olla keskustelunomainen tilanne, jota haastattelija kuitenkin ohjaa tarvittaessa, jotta tutkielman näkökulmasta saadaan käsiteltyä oleelliset asiat. Haastattelurunko on muodostettu aihetta käsittelevän kirjallisuuden, aiempien tutkimusten sekä voimassaolevan lainsäädännön pohjalta. Tutkimusaineisto on kerätty haastattelemalla yhteensä viittä kansainvälisen yritysverotuksen asiantuntijaa Verohallinnosta, verokonsultointipalveluita tarjoavista yrityksistä sekä akateemisesta maailmasta. Kaikilla haastattavilla on vahva käytännön kokemus kansainvälisen verotuksen kysymyksistä. Haastattelut on suoritettu helmi-maaliskuussa 2016.

Tutkimus perustuu deduktiiviseen tutkimusotteeseen: Empiria pohjautuu vahvasti vero-oikeudelliseen viitekehykseen, koska kaksinkertaisen verotuksen poistamisen problematiikka on jo lähtökohtaisesti tiedostettu ilmiö. Aineiston analysointimenetelmäksi on valikoitunut teemoittelu, jonka avulla nostetaan esille tutkimusongelmaa kuvaavia teemoja. Menetelmänä se sopii erityisesti jonkin käytännön ongelman ratkaisuun (Eskola & Suoranta 1998, 175–179). Tämän tutkielman tarkoitus on konkretisoida kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen liittyviä käytännön ongelmatilanteita.

1.5 Tutkielman rakenne

Tämä tutkielma muodostuu kuudesta pääluvusta. Johdannossa perustellaan tutkielman aihe, tavoite, rajaukset, tutkimusmetodologia sekä avataan työn keskeiset käsitteet. Teoriaosuus koostuu kolmesta pääluvusta. Johdannon jälkeisessä luvussa käsitellään OECD:n malliverosopimuksen pääasiallista sisältöä sekä valtioiden rajat

ylittävästä toiminnasta seuraavaa verotusoikeuden määrittelyä. Kolmas luku käsittelee kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen muodostumisen perusteita sekä tilanteita, jotka voivat johtaa kaksinkertaisen verotuksen muodostumiseen. Neljännessä luvussa käsitellään kaksinkertaisen verotuksen poistamista ja siihen liittyviä käytännön ongelmakohtia Suomen sisäisen lainsäädännön näkökulmasta. Neljännessä luvussa havainnollistetaan normaaliyhvityksen enimmäismäärän soveltamiseen liittyviä ongelmakohtia esimerkkilaskujen avulla. Teoriaosiossa monet eri luvuissa käsiteltävät asiat liittyvät suoraan tai epäsuorasti toisiinsa, joten kirjallisuusosio etenee selkeästi kappalejaosta huolimatta jokseenkin limittäin eri aihealueiden välillä. Työn rakenne etenee alla olevan kuvion mukaisesti.



Kuvio 1. Pro gradu -tutkielman rakenne

Tutkielman empiirisessä osiossa syvennytään kaksinkertaisen verotuksen käytännön ongelmakohtiin. Empiria on jaettu kerätyn tutkimusaineiston perusteella kolmeen osaan. Kvalifikaatiokonfliktit aiheutuvat valtioiden välisestä verosopimuksen ristiriitaisesta luokittelusta tai tulkinnasta, jolloin kaksinkertaisen verotuksen tilanne on aina käsillä. Normaaliyhvityksen enimmäismäärä sekä siihen liittyvät rajoitukset on toinen juridista kaksinkertaista verotusta aiheuttava ristiriitategijä. Tällöin kaksinkertaista verotusta muodostuu asuinvaltion sisäisen lainsäädännön rajoitteiden johdosta. Empirian kolmannessa osiossa pureudutaan yhtiön omiin yleisen tason vaikutusmahdollisuuksiin kaksinkertainen verorasitus silmällä pitäen. Tutkielman päättää yhteenveto ja johtopäätökset, jossa vastataan tutkimuskysymyksiin sekä pohditaan ja analysoidaan haastatteluiden perusteella saatuja tutkimustuloksia.

2 VEROSOPIMUKSET JA VEROTUSOIKEUS

Kansainväliseen, valtioiden rajat ylittävään liiketoimintaan sisältyy aina vähintään kahden eri valtion oikeusjärjestelmän vuorovaikutus, jolloin valtioiden sisäinen lainsäädäntö ja valtioissa vakiintunut verotuskäytäntö eivät välttämättä muodosta systemaattista kokonaisuutta keskenään (Helminen 1999, 43). Eri valtioiden veropohja ja verosopimusverkosto voivat siten olla hyvinkin erilaiset (Helminen 2005, 58).

Valtioiden rajat ylittävän liiketoiminnan verotusoikeuksia arvioitaessa on aluksi selvitettävä yhtiön asuinvaltio ja tulon lähdevaltio sekä verotusoikeuden jakautuminen asuin- ja lähdevaltion kesken. Kun verotusoikeus valtioiden välille on määritetty, seuraa tulojen ja menojen kohdistaminen yhtiön asuinvaltiolle ja tulon lähdevaltiolle. (Schäfer 2006, 31–32) Monikansallisissa tilanteissa verotusoikeus ei kohdistu automaattisesti siihen valtioon, jossa liiketoiminta tapahtuu (Devereux & Vella 2014, 13–14).

Tässä luvussa käsitellään malliverosopimuksen pääpiirteittäistä sisältöä juridinen kaksinkertainen verotus silmällä pitäen. Luku käsittää yleiskatsauksen yhtiön verostatukseen vaikuttaviin seikkoihin, jonka perusteella liiketulon tai passiivisen tulon verotusoikeus muodostuu pääsääntöisesti asuin- ja lähdevaltion välille.

2.1 Verosopimukset

Kansainvälinen kaksinkertainen verotus tarkoittaa tilannetta, jossa sama tulo verotetaan kahdessa eri valtiossa (OECD 2014a, 323). Kaksinkertaisen verotuksen syntymisen ehkäisemiseksi onkin luotu valtioiden välisiä verosopimuksia, joiden tarkoitus on ehkäistä juridisen kaksinkertaisen verotuksen muodostuminen (Saurabh, Prebble & Bunting 2013, 386 - 387). Verosopimukset pyrkivät kaksinkertaisen verotuksen muodostumisen ehkäisyn ohella myös yhdenmukaistamaan OECD-valtioiden verojärjestelmiä (Myrsky & Linnakangas 2009, 40).

Suomella on vahvistettu verosopimus noin 85 valtion kanssa (VM 2015), joiden tarkoitus on poistaa kansainvälisestä toiminnasta aiheutuva kaksinkertainen verotus (OECD 2014). Suomen verosopimuskuppaneista noin 31 on OECD:n jäsenvalti-

oita, joten valtaosa Suomen verosopimuskuumppaneista on ei-OECD-maita. Suomessa on noin kahdeksan valtion kesken voimassa ainoastaan suppeampi tulovero- ja tietojenvaihtosopimus (Verohallinto 2016).

Verosopimukset ovat pääsääntöisesti voimassa kahden valtion välillä, mutta poikkeuksena toimii esimerkiksi Pohjoismainen verosopimus (25-26/1997), joka on voimassa Suomen, Ruotsin, Norjan, Islannin, Tanskan ja Färsaarten välillä (Malmgren 1999, 134). Verosopimukset rajoittavat valtioiden kansallisen lainsäädännön muodostamaa verotusoikeutta, joten sopimusten tarkoitus ei ole mahdollistaa uuden verotusoikeuden muodostumista. Verosopimusten tehtävä on käytännössä määrittää verotusoikeuden muodostuminen asuin- ja lähdevaltion kesken sekä verotusoikeuden laajuus. (Helminen 1999, 44). Verosopimustilanteissa kaksinkertainen verotus poistetaan vähintään verosopimuksen osoittamalla laajuudella (Helminen 2005, 49).

Valtio voi verottaa tulon oman lainsäädäntönsä perusteella niin kauan, kun verosopimus ei estä valtiota verottamasta tätä tuloerää. Osittain tämän johdosta tulo voidaankin luokitella erilailla verosopimuksessa ja valtion sisäisessä lainsäädännössä. Verosopimukset eivät kuitenkaan velvoita sopimusvaltioita muuttamaan omaa sisäistä lainsäädäntöään, joten verosopimukset voivat olla ristiriidassa sopimusvaltioiden sisäisen lainsäädännön kanssa. (Helminen 1999, 44–45) Verosopimusmääräykset syrjäyttävät valtioiden sisäisen lainsäädännön, jos verosopimuksen lopputulos on veronmaksajan kannalta edullisempi (Helminen 2013, 43). Huomionarvoista lisäksi on, että Suomen solmimat verosopimukset voivat vain rajoittaa Suomen verotusoikeutta (Äimä 2011, 306).

2.2 Asuinvaltio ja lähdevaltio

Valtiot määrittävät itse alueellisen verotusvaltansa laajuuden (Helminen 2005, 43-44). Verotusoikeuden jako tapahtuu pääsääntöisesti asuinvaltio- ja lähdevaltioperiaatteiden avulla (Helminen 2013, 35). Asuinvaltio- ja lähdevaltioperiaatteita noudatetaan rinnakkain Suomen lainsäädännössä (Helminen 2013, 70). Lähdevaltio pyrkii tyypillisesti verottamaan alueellaan muodostuneen tulon, jonka jälkeen asuinvaltio verottaa jäljelle jäävän veron osuuden. (Braun & Fuentes 2014, 6).

Tuloverolaki (TVL 9 §) määrittää yleisen ja rajoitetun verovelvollisuuden Suomessa. Tuloverolain mukaan kotimainen yhtiö on yleisesti verovelvollinen Suomeen, kun

ulkomainen yhtiö on rajoitetusti verovelvollinen tänne. Kotimainen yhtiö on siten tuloverovelvollinen Suomeen. (TVL 9.1 §) Suomen tavoite on *asuinvaltioperiaatteen* mukaan verottaa kotimaisten, yleisesti verovelvollisten yhtiöiden maailmanlaajuinen tulo ja varallisuus Suomessa. (Verohallinto 2015, 137)

Valtiot pyrkivät *lähdevaltioperiaatteen* perusteella sen sijaan verottamaan kaiken tässä valtiossa muodostuvan tulon ja varallisuuden, vaikka yhtiön asuinpaikka sijaitisi toisessa valtiossa (Verohallinto 2015, 137). Rajoitetusti verovelvollinen yhtiö on lähdevaltioperiaatteen mukaisesti verovelvollinen Suomeen ainoastaan Suomessa sijaitsevasta tulosta tai varallisuudesta (Malmberg 2010a, 277). Yhtiö on pääsääntöisesti rajoitetusti verovelvollinen tulon lähdevaltioon, jos sen asuinpaikka ei sijaitse tässä valtiossa (Schreiber 2013, 12).

2.3 Verotusoikeuden määrittäminen

Kuten edellisessä alaluvussa todettiin, asuinvaltio pyrkii verottamaan yhtiön maailmanlaajuisen tulon ja varallisuuden, kun taas lähdevaltio pyrkii samanaikaisesti verottamaan kaiken alueellaan muodostuvan tulon ja varallisuuden. Valtioiden välisen verotusoikeuden muodostuminen on lopulta ratkaisevassa roolissa, kun arvioidaan asuin- tai lähdevaltion oikeutta verottaa tiettyä tuloa.

Verosopimus määrittää tulon lähdevaltion ja yhtiön asuinvaltion välille muodostuvan verotusoikeuden tulotyypeittäin (Helminen 2013, 71). OECD:n malliverosopimuksen mukaan lähdevaltiolle muodostuu verotusoikeus muun muassa tässä valtiossa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta saatuun *liiketuloon* (OECD 2014, 5 & 7 artikla), lähdevaltiossa sijaitsevasta *kiinteästä omaisuudesta* saatuun tuloon (OECD 2014, 6 artikla) sekä kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa saatuun *rojaltituloon* (OECD 2014, 12 artikla). Lähdevaltiolle muodostuu pääsääntöisesti OECD:n malliverosopimuksen osoittama verotusoikeus yhtiön lähdevaltiosta saamaan *korko- ja osinkotuloon* (OECD 2014, 10 & 11 artikla). OECD:n malliverosopimuksen mukaan myös esiintyvien *taitelijoiden tai urheilijoiden saama tulo* voidaan yleensä verottaa tulon lähdevaltiossa (OECD 2014, 17 artikla). OECD:n malliverosopimuksen mukaan yhtiön *muu tulo* verotetaan niin ikään lähdevaltiossa, jos tulon katsotaan olevan peräisin lähdevaltiossa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta (OECD 2014, 21 artikla).

2.3.1 Kiinteä toimipaikka

Suomen sisäinen lainsäädäntö määrittää kiinteän toimipaikan elinkeinonharjoittamista varten tarkoitetuksi pysyväksi ja erityiseksi liikepaikaksi (TVL 2:13a§). Tuloverolaki (TVL 9.1 §:n 2. kohta) antaa Suomelle laajan verotusoikeuden ulkomaisen yhtiön Suomessa saamasta liiketulosta, vaikka yhtiön katsottaisiin olevan rajoitetusti verovelvollinen tänne (Nissinen 2010, 197). Verotusmenettelylain (VML, 18.12.1995/1558) 7. luvun 83 §:n mukaan tulonhankkimistoimintaa harjoittava ulkomainen yhtiö on velvollinen maksamaan Suomeen tuloveroa siltä osin, jonka voidaan katsoa syntyneen yhtiön Suomen toiminnasta, vaikka yhtiölle ei muodostuisi kiinteää toimipaikkaa tänne.

Suomen lainsäädännön antama ulkomaisen yhtiön Suomessa saaman vähäisenkin tulon laaja verotusoikeus tosin aktualisoituu vasta verosopimuksettomassa tilanteessa (Nissinen 2010, 198). Verosopimukset rajoittavat Suomea verottamasta liiketuloa ainoastaan niihin tilanteisiin, joissa ulkomaiselle yhtiölle muodostuu verosopimuksen mukainen kiinteä toimipaikka Suomeen (OECD 2014, 5 & 7 artiklat).

OECD:n malliverosopimuksen mukaan kiinteä toimipaikka on pysyvä paikka, josta liiketoimintaa harjoitetaan kokonaan tai osittain. Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan erityisesti yrityksen johtopaikkaa, sivuliikettä, toimistoa, tehdasta, työpajaa sekä muun muassa kaivosta tai öljy- ja kaasulähdettä. OECD:n malliverosopimuksen mukaan kiinteän toimipaikan muodostaa myös rakennus-, asennus- tai kokoonpanourakka, jos urakan kesto ylittää 12 kuukautta. (OECD 2014, 5 artikla)

Kiinteän toimipaikan muodostumisen käytännön edellytys on, että verovelvollinen oleskelee fyysisesti lähdevaltiossa. Lisäksi lähdevaltiossa harjoitetun toiminnan laajuus voi olla merkityksellinen seikka arvioitaessa kiinteän toimipaikan muodostumisen edellytyksiä. (Schäfer 2006, 95–96) OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin (OECD 2014a, 97) mukaan kiinteän toimipaikan ei ole tavanomaisesti katsottu muodostuvan tulon lähdevaltioon, jos toiminnan ajallinen kesto on ollut alle kuusi kuukautta. Kiinteästä toimipaikasta saatu tulo realisoituu pääsääntöisesti viimeistään siinä vaiheessa, kun työ on saatu suoritettua (Andersson 2007, 446).

Rakennus-, asennus- ja kokoonpanourakan perusteella muodostuu kiinteä toimipaikka, jos yksittäinen maantieteellisesti ja taloudellisesti yhtenäinen urakka ylittää

12 kuukautta (OECD 2014a, 101–102). Urakan ajallinen kesto vaihtelee monesti verosopimuskohtaisesti. Muun muassa Suomen ja Viron välisessä verosopimuksen (95-96/1993) 5 artiklan 3 kohdan mukaan kiinteä toimipaikka muodostuu rakennusurakan perusteella, jos yksittäisen urakan yhtäjaksoinen kesto ylittää kuusi kuukautta.

Kiinteä toimipaikka voidaan katsoa muodostuvan *toimiston* perusteella, jos vieraassa valtiossa on pysyvä liikepaikka, josta yrityksen tavanomaista liiketoimintaa harjoitetaan kokonaan tai osittain (OECD 2014a, 100). Yhtiön työntekijän työskennellessä kotitoimistosta käsin, on kiinteän toimipaikan muodostumisen arviointi tosin tehtävä aina tapauskohtaisesti, jolloin arvioitavaksi tulee työntekijän asema, työtehtävät sekä kotitoimistosta harjoitettavan toiminnan luonne (Schäfer 2006, 104–106).

Epäitsenäinen edustaja voi olla peruste kiinteän toimipaikan muodostumiselle lähdevaltioon, jos edustaja, jolla on oikeus allekirjoittaa sopimuksia yhtiön puolesta ja joka käyttää tätä valtuuttaan tavanomaisesti, oleskelee työntekemisvaltiossa (OECD 2014, 5 artikla 5 kohta). Epäitsenäisen edustaja-artiklan on tarkoitettu soveltuvan tilanteissa, joissa yritys harjoittaa toimintaa vieraassa valtiossa ilman, että yhtiöllä olisi pysyvää liikepaikkaa siellä (OECD 2014a, 107).

Avustava ja valmisteleva toiminta ei muodosta kiinteää toimipaikkaa tulon lähdevaltioon, vaikka toiminta tapahtuisi pysyvästä liikepaikasta käsin (OECD 2014, 5. artikla, 4. kohta e). Avustava ja valmisteleva toiminta voi olla luonteeltaan esimerkiksi mainostamista tai tiedon keräämistä, kunhan yhtiön pääasiallinen toiminta ei koostu näistä tehtävistä. Avustava ja valmisteleva toiminta voi olla hankala erottaa yhtiön varsinaisesta liiketoiminnasta. Yleisen tason edellytyksenä avustelevalle ja valmistelevälle toiminnalle voidaan kuitenkin pitää, että lähdevaltiossa harjoitettava toiminta ei saa olla identtistä pääliikkeen harjoittamaan ydinliiketoiminnan kanssa. (OECD 2014a, 104)

Lähdevaltiolle syntyy liiketulon verotusoikeus silloin, kun kiinteä toimipaikka muodostuu lähdevaltioon. Kiinteän toimipaikan määrittäminen on siten välttämätöntä selvitetäessä, muodostuuko ulkomaiselle yritykselle tuloverovelvollisuus liiketulon lähdevaltioon. BEPS-hanke pyrkii tulevaisuudessa estämään keinotekoisia veronvälttelyyn käytettyjä järjestelyjä, joilla yritykset ovat aiemmin kiertäneet kiinteän toimipaikan muodostumisen perusteita. Näillä järjestelyillä on tavanomaisesti pyritty

siihen, että lähdevaltiossa muodostunut liiketulo verotettaisiin muualla. Kiinteän toimipaikan määritelmät tulevat siten BEPS-hankkeen myötä tulevaisuudessa muuttumaan. (OECD 2015, 9)

2.3.2 Liiketulon verotusoikeus ja tulon kohdentaminen

Liiketulon verotusoikeutta käsittelevä OECD:n malliverosopimuksen 7. artikla on yksi tärkeimmistä sääntelyistä, kun arvioidaan verosopimusvaltion oikeutta verottaa työkorvauksesta muodostunutta tuloa (Braun & Fuentes 2014, 10–11). Tämän artiklan mukaan yrityksen asuinvaltiolla on oikeus verottaa lähdevaltiossa muodostunutta tuloa, jos yritykselle ei muodostu lähdevaltioon kiinteää toimipaikkaa. Lähdevaltiolla on oikeus puolestaan verottaa liiketuloa, joka muodostuu tässä valtiossa olevasta kiinteästä toimipaikasta. (OECD 2014, 7. artikla; OECD 2014a, 132) Lähdevaltiolle ei siten lähtökohtaisesti muodostu verotusoikeutta sivuliikkeen saamasta liiketulosta, jos yhtiölle ei muodostu kiinteää toimipaikkaa tänne (Schäfer 2006, 45).

Sivuliikkeen sijaintivaltio pyrkii verottamaan kaiken lähdevaltiossa muodostuneen tulon (Schreiber 2013, 17). Lähdevaltiossa muodostuneeseen kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi tuloksi luetaan se tulon osuus, jonka erillinen yhtiö olisi tuottanut tässä toimipaikassa (OECD 2014, 7 artikla 2. kohta). Lähdevaltiossa muodostunut liiketulo täytyy siten kohdentaa kiinteälle toimipaikalle markkinaehtoperiaatteen mukaisesti. Lisäksi on tärkeä tiedostaa, että samasta oikeushenkilöllisyydestä johtuen pääliike ja sivuliike eivät voi tehdä keskinäisiä sopimuksia tai sisäisiä siirtoja keskenään. (Schreiber 2013, 20–21) Kiinteälle toimipaikalle kohdistuu monesti kuitenkin fiktiivisiä tuloja ja menoja, koska sivuliikkeen kiinteän toimipaikan toiminta pohjautuu erillisen yhtiön periaatteelle (Malmgrén 2011, 305).

Tulon kohdentaminen kiinteälle toimipaikalle suoritetaan kaksivaiheisesti: Aluksi tehdään toiminto- ja tosiasia-analyysi, jossa kiinteän toimipaikan toiminnot ja olosuhteet määritetään erillisyyhtiöperiaatteen mukaisesti. Tulon kohdentamisen toisessa vaiheessa liiketulo siirtohinnoitellaan kiinteälle toimipaikalle markkinaehtoperiaatteen mukaisesti (OECD 2010, 77–78). Tulojen ja kulujen kohdentamisessa otetaan huomioon sekä lähdevaltiosta saadut tulot että toiminnasta aiheutuneet suorat ja epäsuorat kulut. Lähdevaltion toiminnasta aiheutuneita kuluja voivat olla toiminnan välittömien kulujen ohella myös yhtiön asuinvaltiossa syntyneet kulut, jotka välillisesti kohdistuvat lähdevaltiossa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan. Näitä

asuinvaltiosta sivuliikkeelle kohdennettavia kuluja voivat olla esimerkiksi toiminnan hallinnolliset kulut. (Schäfer 2006, 42–43)

Ideaalimaailmassa kansainvälisesti toimiva yhtiö pystyisi selkeästi kohdistamaan toimintansa tulot ja menot lähde- ja asuinvaltion kesken. Kansainvälisen yritystoiminnan ongelmaksi nousee kuitenkin käytännössä tilanne, jossa yrityksen tulisi selkeästi jakaa tulot ja menot kahden valtion välille, mutta samanaikaisesti varmistua, ettei kaksinkertaista verotusta tosiasiasa muodostu. (COM 2015, 7)

Kansainvälisessä toiminnassa tehtävät ketjutukset sekä valtioiden rajat ylittävät transaktiot muodostavat monesti tilanteen, joissa valtioiden on vaikea määrittää, missä yritystulo on tosiasiasa muodostunut (COM 2015, 3-4). Yhtiön pääliikkeen ja sivuliikkeen välinen tulon kohdentaminen voi olla haastavaa, koska yhtiöt eivät ole erillisiä oikeushenkilöitä (Schreiber 2013, 20-21; Schäfer 2006, 123-124). OECD:n ohjeistus kiinteän toimipaikan tulojen kohdentamiseen on lisäksi väljä, joten se antaa tilaa tulkinnalle (Finér 2015a, 419). Tulojen kohdentamisen oikeellisuutta arvioitaessa on myös hyvä huomata, että Suomessa ei ole tulon kohdentamiseen liittyvää korkeimman oikeusasteen oikeuskäytäntöä (Finér 2015, 277).

2.3.3 Passiivinen tulo

Korot, osingot ja rojaltit ovat passiivista tuloa (Lokken & Kitamura 2010, 633). OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin (2014a, 341) mukaan korkojen ja osinkojen kaksinkertaisen verotuksen poistomenetelmänä sovelletaan hyvitysmenetelmää, vaikka muun muassa liiketulon ja muun tulon kohdalla poistomenetelmänä toimisikin vapautusmenetelmä. Verosopimus antaa lähdevaltiolle monesti verotusoikeuden korko-, osinko- ja rojaltituloon tiettyyn veroprosenttiin saakka, jolloin vieraaseen valtioon maksettu vero hyvitetään asuinvaltiossa (Verohallinto 2015a).

Valtioiden rajat ylittävä osingonjako muodostaa pääsääntöisesti taloudellista kaksinkertaista verotusta (Malmgren 2010a, 279). Osingon lähdevaltioon maksetun lähdeveron palauttaminen tulee kuitenkin kysymykseen, jos osinkotulosta peritään lähdevaltiossa liian paljon lähdeveroa. Verosopimustilanteissa lähdeveron suuruus määräytyy verosopimuksen mukaan. (Verohallinto 2014) Tässä tutkielmassa perehdytään juridisen kaksinkertaisen verotuksen tilanteisiin, joten osinko- ja korkotulon

seurauksena muodostuva taloudellinen kaksinkertainen verotus on pääasiassa rajattu tutkimusalueen ulkopuolelle.

Korko-rojaltidirektiivi (2003/49/EY) on annettu EU-alueella toimivien lähiyhtiöiden välillä tehtäviä korko- ja rojaltimaksuja silmällä pitäen. Korko-rojaltidirektiivin tarkoitus on pyrkiä varmistamaan kaksinkertaisen verotuksen poistaminen EU-alueella. Direktiivin tavoitteena siten on, että korko- ja rojaltimaksujen verotus tapahtuu kertaalleen. Direktiivin perusajatus on, että korko- ja rojaltimaksut vapautetaan tulon lähdevaltion verotuksesta, jos edunsaajan lähiyhtiö tai lähiyhtiön kiinteä toimipaikka sijaitsee toisessa valtiossa (Korko-rojaltidirektiivi 1 artikla 1. kohta). Korko-rojaltidirektiivin ilmaisulla *kiinteä toimipaikka* tarkoitetaan: "jäsenvaltiossa sijaitsevaa kiinteää liikepaikkaa, jonka kautta toisesta jäsenvaltiosta olevan yhtiön liiketoimintaa osaksi tai kokonaan harjoitetaan". (Korko-rojaltidirektiivi 3 artikla c kohta)

Rojaltitulo

Rojaltitulo määritellään muun muassa Suomen lähdeverolaissa (11.8.1978/627), verosopimuksissa sekä korko-rojaltidirektiivissä. Rojaltitulolla tarkoitetaan pääsääntöisesti esimerkiksi tietyn suunnitelman, tekijänoikeuden käytön, käyttöoikeuden tai tavaramerkin käyttöoikeudesta tehtävää suoristusta. (Lähdeverolaki 3 a § 2. kohta; OECD 2014, 12 artikla) Rojaltitulon tarkka määritelmä on syytä tarkistaa aina verosopimuksesta, koska rojaltin määritelmä vaihtelee verosopimuskohtaisesti.

OECD:n malliverosopimus määrittelee rojalti-käsitteen seuraavalla tavalla:

“The term “royalties” as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.” (OECD 2014, 12 artikla 2. kohta)

Lähdeverolain määritelmä rojalti-käsitteelle:

”Rojaltilla tarkoitetaan maksuja, jotka saadaan vastikkeeksi kirjallisen, taiteellisen tai tieteellisen teoksen, mukaan lukien elokuvien ja tietokoneohjelmien, tekijänoikeuden, patentin, tavaramerkin, mallin, suunnitelman, salaisen kaavan tai menetelmän käytöstä tai käyttöoikeudesta taikka teollis-, kaupallis- tai

tieteellisluonteisesta kokemusperäisestä tiedosta; myös maksut teollisten, kaupallisten tai tieteellisten laitteiden käytöstä tai käyttöoikeudesta katsotaan rojalteiksi.” (Lähdeverolaki 3a § 2. kohta)

OECD:n malliverosopimuksen 12 artikla määrittää rojaltilun verotusoikeudesta sopimusvaltioiden välillä. Lähdevaltiolla ei ole malliverosopimuksen mukaan verotusoikeutta rojaltiluon, jos yhtiön asuinpaikka ei sijaitse rojaltilun lähdevaltiossa, eikä sille muodostu kiinteää toimipaikkaa tähän valtioon (OECD 2014, 12 artikla). Valtioiden välisten verosopimusten sanamuoto, sisältö ja perittävä lähdeveroprosentti tosin eroavat monesti verosopimusvaltioiden välillä.

Lukuisissa Suomen solmimissa verosopimuksissa rojaltilun verotusoikeus muodostuu automaattisesti rojaltilun lähdevaltiolle (mm. Brasilia 91-92/1997; Intia 57–58/2010; Japani 42-43/1972; Vietnam 111-112/2002, 12 artikla 2 kohta). Rojaltilun verotusoikeuden muodostumista käsittelevä artikla määrää Suomen verosopimuksesta muun muassa Japanin ja Vietnamin välillä seuraavaa silloin, kun yhtiölle ei muodostu kiinteää toimipaikkaa rojaltilun lähdevaltioon:

”1. Rojaltilta, joka kertyy sopimusvaltiosta ja maksetaan toisessa sopimusvaltiossa asuvalle henkilölle, voidaan verottaa tässä toisessa valtiossa.

2. Rojaltilta voidaan verottaa myös siinä sopimusvaltiossa, josta se kertyy, tämän valtion lainsäädännön mukaan, mutta jos rojaltiltuuden omistaja on toisessa sopimusvaltiossa asuva henkilö, vero ei saa olla suurempi kuin 10 prosenttia rojaltilin kokonaismäärästä.” (Japani 42-43/1972; Vietnam 111-112/2002, 12 artikla 1-2 kohta)

Rojaltilun määrittelemisen on monesti verosopimuskohtaista. Muun muassa tietokoneohjelman jälleenmyynti ja tietokone-lisenssin luovuttaminen voivat olla rojaltilun ja liike-tulon välisen rajanvedon osalta haaste, johtuen valtioiden erilaisesta rojaltilmääritelmän tulkinnasta. (Nissinen 2015, 311-317) Jos jälleenmyyjällä on esimerkiksi oikeus kopioida, jakaa, esittää ja muokata tietokoneohjelmaa julkisesti, voidaan tulo luokitella rojaltiluloksi. Toisaalta, jos jälleenmyyjä myy tietokone-lisenssiä eteenpäin, on tulo luonne liike-tuloa. (Katajainen & Koponen 2014, 536–537) Verosopimustilanteessa yhtiön verotuskohtelun kannalta voi siten olla hyvinkin merkityksellistä, sovelletaanko tulo-tulotyyppinä rojaltil-artiklaa vai ei (Nissinen 2015, 305).

3 KANSAINVÄLINEN KAKSINKERTAINEN VEROTUS

Verotus on valtioiden kansallisen talouspolitiikan työkalu, jonka avulla valtiot pyrkivät ohjaamaan verovelvollisten käyttäytymistä (Myrsky 2013, 279). Tuloverotuksen perusajatus on olla oikeudenmukainen suhteessa verovelvollisia kohtaan (Seidl, Pogorelskiy & Traub 2013, 7). Jo Aristoteleen filosofian mukaan samanarvoisten tasapuolista kohtelua on pidettävä oikeudenmukaisena toimintana (Knuuttila 1989, 89, 232–237).

Kaksinkertainen verotus on vallitseva ongelma kansainvälisessä verotuksessa (Lokken & Kitamura 2010, 621). Verovelvollisen näkökulmasta kaksinkertaisen verotuksen tilanne on kestämaton (Myrsky & Linnakangas 2009, 17). Kaksinkertaista verotusta muodostuu silloin, kun joko pääoma ja sen omistaja tai tulo ja tulon saaja jakautuvat kahteen eri valtioon (OECD 2014a, 323). Kaksinkertaisen verotuksen tilanteeseen päädytään, kun tulon lähdevaltio tulkitsee verotusoikeuden muodostuvan sille lähdevaltioperiaatteen mukaisesti ja samanaikaisesti yhtiön asuinvaltio tulkitsee verotusoikeuden muodostuvan samaan tuloon asuinvaltioperiaatteen mukaisesti (Helminen 2005, 45).

Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisen ongelmallisuus johtuu suurelta osin siitä, että voimassaolevia verosopimuksia ei ole alun perin tarkoitettu huomioimaan nykyaikaisia monikansallisia yrityksiä ja liiketoimintamuotoja. Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisen ongelmatilanne muodostuu käytännössä siinä vaiheessa, kun eri valtioissa verotetaan samaa tuloa eri tavoin. (Devereux & Vella 2014, 21) Rajat ylittävässä liiketoiminnassa on huomioitava, että kansalliset verojärjestelmät muodostavat valtioille vahvan suvereniteetin tukipilarin (Braun & Fuentes 2014, 2). Verotuksen globaali neutralisointi voisi antaa ratkaisun kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen kysymyksiin, mutta käytännössä tämä edellyttäisi verotuksen kansainvälistä harmonisointia (Bärsch 2012, 51).

Tässä luvussa käsitellään juridisen kaksinkertaisen verotuksen tilanteita pääosin malliverosopimus silmällä pitäen. Kaksinkertaisen verotuksen tilanteita voi reaali maailmassa kuitenkin esiintyä lukuisia, joten kaikkia mahdollisia kaksinkertaisen verotuksen skenaarioita ei tässä tutkimuksessa ole mahdollista käsitellä.

3.1 Juridinen kaksinkertainen verotus

Juridisen kaksinkertaisen verotuksen tilanne edellyttää, että kaksinkertainen verorasite koskettaa ainoastaan yhtä verovelvollista (Helminen 1994, 14). Juridisen kaksinkertaisen verotuksen tilanne muodostuu, kun lähdevaltio ja asuinvaltio katsovat molemmat verotusoikeutensa muodostuvan samaan tuloon tai omaisuuteen (Helminen 2005, 46). Oikeushenkilölle juridisen kaksinkertaisen verotuksen tilanne muodostuu tyypillisesti silloin, kun yhtiö on samanaikaisesti yleisesti verovelvollinen toiseen valtioon ja rajoitetusti verovelvollinen toiseen (Malmgren 2010, 277). Juridinen kaksinkertainen verotus on tavaroiden, palveluiden, pääoman, teknologian sekä ihmisten liikkuvuudesta aiheutuva vahingollinen seuraus, joka on tärkeää saada estettyä valtioiden välisten taloudellisten suhteiden kehittämiseksi. Juridinen kaksinkertainen verotus pyritään poistamaan ensisijaisesti verosopimusten määräysten avulla. (OECD 2014a, 7)

Juridisen kaksinkertainen verotuksen tilanne muodostuu käytännössä silloin, kun sekä yhtiön kotivaltio että tulon lähdevaltio verottavat samaa tuloa tai varallisuutta (Arnold 2013, 31). Valtioiden välinen verosopimus määrää juridisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta verosopimusvaltioiden kesken (OECD 2014a, 325). Suomalaisen yhtiön ulkomaisesta tulosta muodostuva kansainvälinen kaksinkertainen verotus poistetaan kuitenkin lopulta menetelmälain (1 §) mukaan sekä verosopimustilanteessa että verosopimuksettomassa tilanteessa.

OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin mukaan kansainvälistä juridista kaksinkertaista verotusta voi syntyä kolmessa tapauksessa:

1. Molemmat sopimusvaltiot verottavat yhtiön maailmanlaajuisia tuloa tai varallisuutta;
2. yhtiön asuinvaltio ja tulon lähdevaltio verottavat samaa tuloa tai varallisuutta;
3. molemmat sopimusvaltiot tulkitsevat olevansa saman tulon lähdevaltio. (OECD 2014a, 323)

OECD:n malliverosopimuksen mukaan kiinteän toimipaikan muodostuminen on normaalitilanteessa edellytyksenä ulkomaisen yhtiön liiketulosta muodostuvalle verovelvollisuudelle tulon lähdevaltiossa (OECD 2014, 5 ja 7). Lähdeverolain

(11.8.1978/627, 10e §) mukaan rakennus-, asennus-, kokoonpano-, kuljetus-, siivous-, hoiva- tai hoitotyöstä on perittävä lähdevero kuitenkin Suomessa, jos yhtiötä ei ole merkitty ennakkoperintärekisteriin ja jos yhtiöllä ei ole osoittaa lähdeverokorttia tai muuta luotettavaa selvitystä, jonka mukaan lähdeveroa ei tarvitse periä Suomessa. Työkorvauksesta perittyä juridista kaksinkertaista verotusta voi siten muodostua myös tilanteessa, jossa yritys ei täytä vaadittuja velvoitteitaan tulon lähdevaltion, jolloin lähdevaltio voi soveltaa sisäistä lainsäädäntöään tilanteen ratkaisemiseksi. Juridista kaksinkertaista verotusta voi lisäksi muodostua verosopimustilanteissa muun muassa silloin, kun toinen verosopimusvaltio joko sivuuttaa toisen valtion verotusoikeuden tai silloin, kun verosopimusvaltion kansallinen lainsäädäntö estää verosopimuksen soveltamisen (Gutmann 2013, 69). Näissä molemmissa edellä mainituissa tilanteissa lopputulema on tosin se, että kaksi valtiota verottaa saman yhtiön samaa tuloa tai varallisuutta.

3.2 EU:n vero-oikeus

Euroopan unionin jäsenvaltiot ovat riippuvaisia toisistaan, joten EU:n tahtotila on saada poistettua sen sisämarkkinoiden toimivuutta haittaavia esteitä valtioiden rajat ylittävissä tilanteissa. Yksi tällainen haaste on kaksinkertainen verotus, jonka estämiseksi EU pyrkii löytämään kestävä ratkaisun. (COM 2011, 3-4)

EU:n yksi keskeinen tavoite on mahdollistaa sisämarkkinoiden esteetön toimivuus, joten sen toimivuutta haittaavat esteet pyritään poistamaan (COM 1985, 4). EU:n toiminnasta tehdyn sopimuksen mukaan sisämarkkinat muodostuvat tavaroiden, henkilöiden, palveluiden ja pääoman vapaasta liikkuvuudesta (SEUT, 26 artikla).

Kaksinkertaisen verotuksen poistamisen ja sisämarkkinoiden toimivuuden välillä on nähtävissä selkeä keskinäinen korrelaatio (Gutmann 2013, 67). Kaksinkertainen verotus ja sen uhka on merkittävä este EU:n sisämarkkinoiden toimivuudelle, koska se hankaloittaa kansainvälistä taloudellista toimintaa (mm. Nieminen 2010, 428–429; Malmgren 2010a, 276–277).

EUT on katsonut, että jäsenvaltioilla on toimivalta poistaa kaksinkertainen verotus valtioiden sisäisen lainsäädännön sekä verosopimusten avulla (Malmgren 2010a, 276–277). EU ei ole tehnyt kaksinkertaisen verotuksen poistamisen yhdenmukais-

tamiseen tai harmonisointiin tähtääviä toimenpiteitä (Malmgren 2010a, 283; Gutmann 2013, 64). Tosin, jos EU-oikeus puuttuisi jäsenvaltioiden verotusoikeuden määrittämiseen, EU tällöin sekaantuisi valtioiden kansalliseen verotusvallanjakoon (Nieminen 2010, 434). EUT:n kanta on siten ollut, ettei sen tehtävä ole puuttua jäsenvaltioiden keräämiin julkisoikeudellisiin maksuihin (C-234-99, Nygård). Huomionarvoista kuitenkin on, että EU-tasolla on oltu kykenemättömiä tekemään verotuksellisia detaljitason päätöksiä edes niissä kysymyksissä, joissa jäsenvaltioiden välillä ei ole ollut intressiristiriitaa (Andersson 2007, 452).

Juridinen kaksinkertainen verotus on ristiriidassa EU:n perustarkoituksen kanssa. Gutmann (2013) ehdottaa, että tilanteissa, joissa kaksinkertainen verotus ei ole sopimusvaltioiden syy, tulisi kaksinkertaisen verotuksen muodostuminen pyrkiä ehkäisemään EU-tasolla tavalla, joka ei vaarantaisi valtioiden verotuksellista suvereniiteettia. Kaksinkertaisen verotuksen ongelma säilyy niin kauan kuin verosopimuksia ei ole EU-tasolla harmonisoitu, eikä EUT ota kantaa valtioiden välisiin verosopimusepäselvyyksiin. (Gutmann 2013, 63–67)

Vaikka EU:n jäsenvaltioilla on toimivalta kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi, olisi kaksinkertaisen verotuksen tehokkain poistokeino todennäköisesti EU-alueen verolainsäädännön harmonisointi (Nieminen 2010, 432). Vero-oikeuden EU-tasoinen harmonisointi saattaisi turvata myös jäsenvaltioiden verotulojen tasapuolisen keruun (Myrsky 2013, 279).

EU-oikeus edellyttää, että yleisesti verovelvollista ja rajoitetusti verovelvollista henkilöä tulee kohdella verotuksellisesti eri tavoin, jos toiminnan olosuhteet ovat erilaiset. Samanlaisissa olosuhteissa toimivia henkilöitä tulee kuitenkin kohdella yhdenvertaisesti ja syrjimättömästi. (Malmgren 2010a, 277–278) EUT:n päätösten (mm. 270/83, Avoir Fiscal; C1/93, Halliburton) mukaan yhtiöllä, jonka sivuliikkeelle muodostuu lähdevaltioon verosopimuksen mukainen kiinteä toimipaikka, tulee olla vastaava verotuskohtelu kuin niillä yhtiöillä, joiden asuinpaikka sijaitsee tässä valtiossa. Kiinteän toimipaikan syrjimättömän kohtelun vaatimuksessa on tärkeä huomioida, että merkityksellistä ei ole toiminnan muodollisella järjestämisellä vaan toiminnan tosiasiallisella luonteella (Greggi 2013, 48).

EUT:n mukaan sellaista menettelyä ei ole kuitenkaan pidettävä EU-oikeuden vastaisena, jossa lähdevaltiossa oleskeleva rajoitettu verovelvollinen saa erilaisen verotuskohtelun kuin tässä valtiossa asuva yleisesti verovelvollinen silloin, kun tilanteeseen sovelletaan verosopimusta (C-376/03-D). Myös OECD:n malliverosopimus (OECD 2014, 24 artikla) määrää syrjimättömästä kohtelusta: kiinteää toimipaikkaa tulee verottaa samalla tavoin kuin tässä samassa valtiossa yleisesti verovelvollista yhtiötä, joka harjoittaa vastaavaa toimintaa (OECD 2014a, 356–357). Rajoitetusti verovelvollista yhtiötä, jolla muodostuu kiinteä toimipaikka lähdevaltioon, tulee siten verottaa samalla tavoin kuin yleisesti verovelvollista yhtiötä (Malmgren 2010a, 280).

EU-alueella monikansallisen liiketoiminnan verotus on pysynyt laajalti valtioiden kansallisella tasolla, vaikka kansainväliset markkinat ovat samanaikaisesti kehittyneet. Jäsenvaltioiden verotuksellinen suvereniteetti voi viime kädessä johtaa erilaisiin kvalifikaatiokonflikteihin. (COM 2015, 3-4)

3.3 Kvalifikaatiokonfliktit

Yhtiön asuinvaltiolla on velvollisuus soveltaa verosopimuksen osoittamaa kaksinkertaisen verotuksen poistomenetelmää (OECD 2014, 23 artikla) silloin, kun lähdevaltio verottaa alueellaan muodostunutta tuloa verosopimuksen määräysten mukaisesti. Tulkinta valtioiden välisestä verotusoikeuden määrittämisestä muodostuu kuitenkin erityisen tärkeäksi, jos tulon lähdevaltio ja yhtiön asuinvaltio luokittelevat samaa verosopimuksen määrittäystä valtion sisäisessä lainsäädännössä eri tavoin. (OECD 2014a, 331)

Eri valtioiden laajat tulkintaerot johtavat monesti kaksinkertaisen verotuksen muodostumiseen. Verotusoikeus jaetaan verosopimuksissa asuin- ja lähdevaltion välille siten, että taustalla on aina valtioiden sisäisten lainsäädäntöjen määräykset (Malmgren 2010a, 279). Kansainvälisen juridisen kaksinkertaisen verotuksen yleisin ongelmatilanne on verosopimustapauksissa valtioiden välisestä tulkintaerosta johtuva kvalifikaatiokonflikti. Ristiriita voi muodostua esimerkiksi tulotyyppin, verotusoikeuden muodostamisen, asuinpaikan tai kiinteän toimipaikan eriävistä määräyksistä. Tällöin juridinen kaksinkertainen verotus on tulkintaerimielisyyden ilmeinen seuraus. (Gutmann 2013, 65) Kvalifikaatiokonflikti voi johtaa joko kaksinkertaisen verotuksen muodostumiseen tai kaksinkertaiseen nollaverotukseen (Helminen 1999, 50–53).

Kvalifikaatiokonfliktit voidaan käytännössä ratkaista kahdella eri tavalla. Ensimmäinen vaihtoehto olisi päätyä valtioiden yhtenäiseen luokitteluun. Kvalifikaatiokonfliktin toisena ratkaisuna on puolestaan kaksinkertainen verotuksen poistaminen ilman, että kvalifikaatiokonfliktin tosiasiallista ongelmaa saadaan ratkaistua. (Helminen 1999, 54)

Kvalifikaatiokonfliktit ovat ongelmallisia, koska verosopimuksen osoittama kaksinkertaisen verotuksen ensisijainen poistomenetelmä, joka on verosopimuksesta riippuen joko hyvitys- tai vapautusmenetelmä, ei sovellu näihin tilanteisiin. Verosopimuksen osoittama hyvitys- tai vapautusmenetelmä ei siis anna suojaa kaksinkertaisen verotuksen poistamiselle, jos sopimusvaltiot kvalifioivat verosopimuksen määräyksiä eri tavoin. (Katajainen & Koponen 2014, 534–535)

Kvalifikaatiokonfliktitilanteissa Suomen sisäinen lainsäädäntö (Menetelmälaki) ei ole kykenevä poistamaan kaksinkertaista verotusta tehokkaasti. Jos kvalifikaatiokonfliktista johtuvaa kaksinkertaista verotusta ei saada poistettua myöskään verosopimuksen avulla tehokkaasti, jää kaksinkertainen verotus viime kädessä raskittamaan kansainvälistä liiketoimintaa harjoittavan yhtiön tulosta lopullisena kuluna. (Pulkkanen 2013, 467) On kuitenkin huomionarvoista, että verosopimusvaltioiden tulisi soveltaa kvalifikaatiokonfliktien viimesijaisena ratkaisukeinona MAP-neuvotte-luja, jos kaksinkertaisen verotuksen ongelmatilannetta ei saataisi muulla tavoin ratkaistua (OECD 2014a, 332).

Suomi noudattaa verosopimusten tulkintakysymyksissä tavanomaisesti OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin tulkintalinjauksia. Suomen verosopimusvalti-oina olevat ei-OECD-maat noudattavat tulkinnoissaan puolestaan monesti kansalli-sen lainsäädäntönsä tukemaa linjausta, joka voi erota merkittävästi OECD:n tarjoa-masta tulkinnasta. (Katajainen & Koponen 2014, 537) OECD:n malliverosopimus antaa lähdevaltiolle mahdollisuuden määritellä kansallisen lainsäädännön antaman merkityksen termeille, jos kyseistä termiä ei ole määritetty verosopimuksessa (OECD 2014, 3 artikla). Lähdevaltio voi siten kvalifikaatiokonfliktissa perustella tulkinneensa verosopimuksen puutteellista määrittystä oman kansallisen lainsäädän-tönsä mukaisesti, johon malliverosopimus myös antaa mahdollisuuden (Katajainen & Koponen 2014, 539–540).

Verosopimuksettomassa tilanteessa kvalifikaatiokonfliktin ratkaisu riippuu aina valtioiden tahdosta, pyrkimyksistä sekä sisäisestä lainsäädännöstä, jolloin kaksinkertaisen verotuksen eliminointi ei välttämättä ole tavoitteena yhtä oleellinen kuin verosopimustilanteissa (Helminen 1999, 54). Kvalifikaatiokonflikteissa on huomionarvoista, että verosopimus vaikuttaisi joissakin tapauksissa kuitenkin edesauttavan kaksinkertaisen verotuksen muodostumista sen sijaan, että sopimus pyrkisi estämään tai poistamaan kaksinkertaisen verotuksen (Pulkkanen 2013, 466–468).

Kansallisella lainsäädännöllä sekä verosopimuksen tulkinnalla on kvalifikaatiokonfliktin muodostumisen osalta ratkaiseva merkitys. Wienin sopimuksen mukaan verosopimukset sitovat sopimusosapuolia, koska verosopimuksia on noudatettava lain hengen mukaisesti (Wienin sopimus 26. artikla). Sopimusvaltiot eivät siten saa omalla menettelyllään edesauttaa kaksinkertaisen verotuksen muodostumista (Pulkkanen 2013, 464–465). Muun muassa tulotyyppin tai entiteetin luokittelu saattaa kuitenkin erota valtioiden välillä, koska valtioiden kansalliset lainsäädännöt, EU-oikeus ja verosopimukset ovat kaikki itsenäisiä kokonaisuuksiaan. (Helminen 1999, 50–53) Kansainvälisestä toiminnasta aiheutuvat kvalifikaatiokonfliktit tuleekin ratkaista niiden valtioiden kesken, joita ongelma koskettaa, koska näihin tilanteisiin ei ole olemassa päätäntävaltaista ylikansallista elintä (Helminen 1999, 54).

Kvalifikaatiokonfliktit johtavat juridisen kaksinkertaisen verotuksen muodostumiseen, jos esimerkiksi lähdevaltio pidättää veron, joka kuuluisi verosopimuksen mukaan pidättää ainoastaan asuinvaltiossa (Bärsch 2012, 241–243). Jos kvalifikaatiokonflikti johtuu verosopimuksen tulkinnanvaraisuudesta, tulisi ristiriita ratkaista lopulta lähdevaltion muodostaman tulkinnan perusteella. Lähdevaltiolla tulisi siten olla tulkinnallisissa kvalifikaatiokonflikteissa etusijaperiaate, kunhan lähdevaltio pohjaa tulkintansa oman valtionsa sisäiseen lainsäädäntöön. (OECD 2014a, 83–84; Verohallinto 2015, 138–139)

3.3.1 Entiteetikvalifikaatio

Entiteetin kvalifikaatiokonflikti muodostuu silloin, kun kaksi valtiota luokittelee entiteetin eri tavoin. Tällöin kvalifikaatiokonflikti johtuu valtioiden sisäisten lainsäädäntöjen eroavaisuuksista. (Barenfeld 2005, 102 -104) Verosopimustilanteessa entiteetin asema arvioidaan aluksi valtion sisäisen lainsäädännön näkökulmasta, jonka jälkeen entiteetin status arvioidaan vielä verosopimuksen näkökulmasta (Lammi 2015,

518). Entiteetin kvalifikaatiokonflikti voi valtioiden näkökulmasta johtaa esimerkiksi tilanteeseen, jossa toinen valtioista tulkitsee saman tulon muodostavan juridista kaksinkertaista verotusta, kun toinen valtio tulkitsee tapauksesta muodostuvan taloudellista kaksinkertaista verotusta. Entiteetin kvalifikaatiokonfliktista seuraa yhtiön maailmanlaajuisen tulon verotuksellinen asymmetria. (Barenfeld 2005, 102 -104)

Suurin osa valtioista luokittelee oikeushenkilöt samankaltaisuuden perusteella, vaikka valtioiden sisäiset lainsäädännöt voivat vaihdella merkittävästi. Oikeushenkilö luokitellaan tällöin lähdevaltiossa sen mukaan, mikä soveltuu lähdevaltion lainsäädännössä ulkomaisen yhtiön ominaisuuksiin parhaiten. (Barenfeld 2005, 112 - 114) Valtaosa Suomessa toimivien ulkomaisten entiteettien luokitteluista on selkeitä tapauksia (Lammi 2015, 528). Suomen tuloverolain mukaan (TVL 3 § 7. kohta) yhteisöksi rinnastetaan *”yhteisöihin verrattavaa muuta oikeushenkilöä tai erityiseen tarkoitukseen varattua varallisuuskokonaisuutta”*.

Ulkomaisella yhtiöllä tarkoitetaan Suomessa toiseen valtioon perustettua yhtiötä. Ulkomaiset yhtiöt rinnastetaan pääsääntöisesti samankaltaisuuden perusteella tuloverolain tarkoittamaksi oikeushenkilöksi. Koska ulkomaisille yhtiöille ei ole Suomessa yleistä määritelmää, voi epäselvyyksiä muodostua, jos yritysmuodon luonne sisältää sekä osakeyhtiön että henkilöyhtiön ominaispiirteitä. (Nissinen 2014, 315–319) Kahden valtion välille voi muodostua entiteetin kvalifikaatiokonflikti, vaikka yritykset olisivat ominaispiirteiltään samankaltaisia, jos eri valtiot tulkitsevat yritysmuodon eri tavoin. Lisäksi on huomionarvoista, että monet valtiot kokevat esimerkiksi säätiöiden, trustien tai rahastojen verostatuksen luokittelun ongelmalliseksi. (Lang & Staringer 2014, 22–31) Edellä mainittujen konfliktien ohella myös henkilöyhtiön ristiriitainen luokittelu voi verosopimusvaltioiden välillä johtaa entiteetin kvalifikaatiokonfliktiin (Arnold 2013, 26–27).

3.3.2 Tulotyyppin ja tulolähteen kvalifikaatio

Tulotyyppin kvalifikaatiokonflikti muodostuu kansainvälisessä vero-oikeudessa tyypillisesti silloin, kun sopimusvaltiot tulkitsevat ja soveltavat verosopimuksen tulotyyppiä eri tavoin. Tulotyyppi on määritettävä aina ennen tulon verottamista. (Helminen 1999, 50–53) Verosopimukset antavat tilaa verosopimusten tulkinnalle, jolloin erilaiset tulkinnalliset linjaukset saattavat vaihdella valtioiden kesken (Helminen 2005,

39). Verosopimusvaltioiden välisiä kvalifikaatiokonflikteja esiintyy, koska verosopimuksiin ei ole mahdollista määritellä yksityiskohtaisesti kaikkia mahdollisia tulotyyppikohtaisia vaihdannan muotoja (Pulkkanen 2013, 463–464). Verosopimuksissa termit ja määritelmät ovat itsenäisiä, joten sopimukset saattavat sisältää käsitteitä, joita sopimusvaltioiden sisäinen lainsäädäntö ei tunne. Verosopimus saattaa myös määrittää tulotyytit erilailla kuin verosopimusvaltioiden sisäinen lainsäädäntö. Verosopimuksen määritelmä tulotyytille saattaa siten olla epäselvä. (Helminen 1999, 50–51)

Suomessa tulkitaan verosopimuksia vakiintuneesti OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin pohjalta, vaikka toinen sopimusvaltio ei olisikaan OECD:n jäsenvaltio. KHO:n päätöksessä vuodelta 2011 katsottiin, että tietokoneohjelmakopion luovutus on luonteeltaan liiketulotyyppistä tuloa, jos siirronsaaja ei saa kohteeseen rajoittamatonta käyttöoikeutta ja jos tietokoneohjelmistoa ei ole erikseen huomioitu valtioiden välisen verosopimuksen rojaltili-artiklan määritelmässä. Rojaltilituloa ei siten voida hyvittää Suomessa, jos OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin mukainen vakiintunut tulkinta tälle tulotyytille olisi liiketulo. (KHO 2011:101)

Varsinkin kehittyvissä ei-OECD-maissa paikalliset viranomaiset saattavat tulkita joko tahallisesti tai tahattomasti verosopimusta virheellisesti, mikä muodostaa herkästi tulotyytin kvalifiointiin liittyvän konfliktin (Pulkkanen 2013, 465–466). Pulkkanen (2013, 466–468) kuitenkin huomauttaa, että Suomi käytännössä laajentaa verosopimuksen osoittamaa verotusoikeutta tilanteissa, joissa kvalifikaatiokonfliktista johtuvaa kaksinkertaista verotusta ei saada poistettua menetelmälain määräysten vuoksi. Tulotyyteistä muun muassa rojaltilulun määrittelemine voi olla verosopimuskohtaista ja esimerkiksi tietokoneohjelman myynnissä voi rojaltilulun ja liiketulun välisen rajanvedon määritelmä olla valtioiden välillä erilainen (Nissinen 2015, 311–317). OECD-valtioiden kesken rojaltilulun kvalifikaatiokonfliktit ovat kuitenkin harvinaisempia kuin ei-OECD-maiden välillä (Katajainen & Koponen 2014, 539).

Comptel Oyj on hyvä esimerkki verosopimusvaltioiden välisestä rojaltiliiketulo -rajanvedon kvalifikaatiokonfliktista. Yhtiö on vuoden 2015 vuosikertomuksen mukaan maksanut vuodesta 2004 lähtien kaksinkertaisesta verotuksesta johtuvia lähdeveroja kumulatiivisesti yli 12 miljoonaa euroa. Lähdeveroja ei ole saatu kokonaan hyvitettyä tulotyytin kvalifikaatiokonfliktin vuoksi. Valitusprosessit ovat tosin vielä kes-

ken. (Comptel 2015, 35) Comptel Oyj sai huhtikuussa 2016 Intian veroviranomaiselta myönteisen päätöksen Intiaan maksettujen lähdeverojen oikaisusta vuosilta 2007–2008 ja 2008–2009. Päätöksen mukaan Intia palauttaa Comptel Oyj:lle arviolta 1,8 miljoonaa euroa liikaa maksettuja lähdeveroja korkoineen. (Comptel Oyj 2016)

Tulotyyppin kvalifikaatiokonflikteja voi muodostua myös finanssi-instrumenttien hybridijärjestelyiden seurauksena tehtävistä suorituksista. Jos lähdevaltio ja asuinvaltio kvalifioivat osinko- ja korkotulon eri tavoin, on juridinen kaksinkertainen verotus konfliktin ilmeinen seuraus. (Bärsch 2012, 241–243)

Tulon lähdevaltion määrittäminen on keskeinen ongelma kaksinkertaisen verotuksen poistamisen tilanteissa, koska lähdevaltiolla on ensisijainen verotusoikeus alueellaan muodostuvaan tuloon. Eri valtiot tulkitsevat monesti tulon lähteen muodostumisen perusteet eri tavoin. Verotettavan lähdetulon määrittämisen keskiössä ovat tulojen, kulujen ja tappioiden kohdentaminen asuin- ja lähdevaltion välille. Tulon tai kulun epäjohdonmukainen kohdentaminen voi herkästi johtaa kaksinkertaisen verotuksen tai kaksinkertaisen nollaverotuksen muodostumiseen. (Blanluet & Durand 2011, 32–35) Asuinvaltion ja lähdevaltion välinen verotusoikeuden jakaminen ei siten estä kaksinkertaisen verotuksen muodostumista, jos kaksi valtiota tulkitsee olevansa saman tulon tai varallisuuden lähdevaltio (Helminen 2002, 131–132).

Tulotyyppin ja tulolähteen kvalifikaatiokonfliktin seurauksena hyvitys- ja vapautusmenetelmän käyttö eivät sovellu kaksinkertaisen verotuksen poistomenetelminä (Blanluet & Durand 2011, 30). Myös KHO:n päätöksen (2011:101) mukaan ulkomaille maksettuja, verosopimuksen vastaisesti perittyjä lähdeveroja ei hyvitetä menetelmälain mukaan Suomessa, jos tulotyyppin kvalifiointi eroaa sopimusvaltioiden välillä, mutta Suomella katsotaan olevan yksinomaan verotusoikeus kyseiseen tuloon.

3.3.3 Kaksoisasumiskonflikti

Kaksoisasumiskonflikti muodostuu silloin, kun kaksi tai useampi valtiota katsoo olevansa saman henkilön asuinvaltio. Kaksoisasumiskonfliktista aiheutuva juridisen kaksinkertaisen verotuksen tilanne siten syntyy, jos vähintään kaksi valtiota pyrkii verottamaan yhtiön maailmanlaajuisista tuloa tai varallisuutta. (Helminen 2013, 122)

Suomen tuloverolain mukaan yhtiön asuinpaikan katsotaan sijoittuvan siihen valtioon, johon yhtiö on alun perin perustettu. Ulkomainen yhtiö on siten rajoitetusti verovelvollinen Suomeen, kun kotimainen yhtiö on yleisesti verovelvollinen tänne. (TVL 9 §) KHO:n ratkaisu (KHO 1999:25) kuvastaa Suomen linjausta vieraaseen valtioon perustetun yhtiön verotuskohtelusta Suomessa. KHO:n päätöksessä Caymansaarille perustetulle yhtiölle katsottiin muodostuvan ainoastaan kiinteä toimipaikka Suomeen, vaikka yhtiön tosiasiallisen johtopaikan katsottiin olevan Suomessa, koska yhtiö oli perustettu vieraaseen valtioon. Suomessa toimivalle ulkomaiselle yhtiölle ei Suomen vakiintuneen verotuskäytännön mukaan siten katsota muodostuvan kaksoisasumiskonfliktia, koska ulkomaisen yhtiön asuinpaikka katsotaan olevan siinä valtiossa, johon yhtiö on alun perin rekisteröity. (KHO 1999:25)

Asuinvaltion määritelmä ei ole välttämättä riippuvainen yhtiön alueellisesta ja taloudellisesta toiminnasta (Schäfer 2006, 34). Monissa valtioissa kaksoisasumiskonflikti voi aktualisoitua yrityksen rasitteeksi tilanteessa, jossa yhtiö on perustettu toiseen valtioon ja yhtiön toiminnan johto toteutetaan toisesta valtiosta käsin. Johtopaikan vaihtaminen valtiosta toiseen voi siis johtaa yhtiön yleisen verovelvollisuuden muodostumiseen johdon uuteen sijaintivaltioon. Tällöin kaksi valtiota tulkitsee tahoillaan yhtiölle muodostuvan yleisen verovelvollisuuden. (Schreiber 2013, 13–23) Kaksoisasumiskonflikti voi siis teoriassa muodostua suomalaiselle yhtiölle, jos yhtiön toimintaa johdettaisiin Suomen rajojen ulkopuolelta, vaikka yhtiö olisi perustettu Suomeen.

OECD:n malliverosopimuksen mukaan yhtiön asuinpaikka katsotaan määrittyvän viime kädessä yhtiön tosiasiallisen johtopaikan perusteella, jos kaksi valtiota tulkitsee samanaikaisesti olevan yhtiön asuinvaltio (OECD 2014, 4 artikla 3. kohta). Joissakin valtioissa oikeushenkilöiden kaksoisasumiskonflikteja on tosin pidetty verrattain harvinaisina yksittäistapauksina, joten kaksoisasumiskonfliktit käsitellään näissä valtioissa tapauskohtaisesti (OECD 2014a, 91). OECD:n malliverosopimuksen kaksoisasumiskonfliktin artikla tulee sovellettavaksi kuitenkin vasta silloin, kun kahden valtion välille syntyy kaksoisasumiskonflikti (Schreiber 2013, 14–15). Verosopimuksessa oleva kotipaikan määrittely ei siten lähtökohtaisesti vaikuta sisäisen lainsäädännön kautta määritettävään verotusasemaan (Malmgren 2010, 169). On myös hyvä huomioida, että Manner-Euroopassa (mm. Saksa) tulkitaan yleisesti, että yhtiön asuinpaikka ja yleinen verovelvollisuus muodostuvat toiminnan tosiasiasiali-

sen johtopaikan perusteella (Schäfer 2006, 34). Toisaalta, joissakin valtioissa asuinvaltiomääritelmän edellytyksenä saattaa myös olla vaatimus olennaisen liiketoiminnan harjoittamisesta tässä valtiossa (Wheeler 2013, 84).

3.3.4 Kiinteän toimipaikan kvalifikaatio

Kiinteän toimipaikan käsite perustui alun perin oletukselle, että tuotantotekijät, pääoma ja työntekijät ovat liikkumattomia (Schäfer 2006, 98–99). Liiketulon verotusoikeus muodostuu OECD:n malliverosopimuksen mukaan ensisijassa yhtiön asuinvaltiolle, jos yhtiölle ei muodostu tulon lähdevaltioon kiinteää toimipaikkaa (OECD 2014, 7 artikla 1. kohta). Yhtiö, joka harjoittaa tulon lähdevaltiossa vähäistä liiketoimintaa vähäisellä toiminnan kestolla ilman, että sillä on kiinteää toimitilaa, johtoa tai edustajaa tulon lähdevaltiossa, voi käytännössä toimia tässä valtiossa ilman, että yhtiölle muodostuisi kiinteää toimipaikkaa tähän valtioon (Schäfer 2006, 98–99).

Kiinteän toimipaikan määrittäminen sekä liiketulon kohdistaminen kiinteälle toimipaikalle ovat kaksinkertaisen verotuksen poistamisen tilanteissa elintärkeitä. Erityisesti kehittyvien maiden sisäinen lainsäädäntö antaa monesti laajan tulkintamahdollisuuden niin kiinteän toimipaikan muodostumiselle kuin liiketulon kohdistamiselle kiinteään toimipaikkaan. Tällöin saattaa muodostua tilanne, että valtion sisäinen lainsäädäntö tulkitsee tietyn toiminnan muodostavan kiinteän toimipaikan lähdevaltioon, vaikka kiinteän toimipaikan muodostumiselle ei löydy perusteita valtioiden välisen verosopimuksen tai OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin pohjalta. Tällöin yrityksen asuinvaltion näkökulmasta lähdevaltio verottaa liiketuloa verosopimuksen vastaisesti. (Braun & Fuentes 2014, 10–11)

4 KAKSINKERTAISEN VEROTUKSEN POISTAMINEN

Kahden valtion verotusoikeuden muodostaminen saman yhtiön samaan tuloon johtaa juridisen kaksinkertaisen verotuksen muodostumiseen. Valtioiden välinen kaksinkertainen verotus poistetaan riidattomissa tilanteissa poistomenetelmien avulla. Kaksinkertaisen verotuksen onnistuneen poistamisen keskiössä ovat valtioiden välinen verovelvollisuuden ja verotusoikeuden määrittäminen (Arnold 2013, 30).

4.1 Kaksinkertaisen verotuksen poistomenetelmät

Verosopimustilanteessa rajat ylittävän tulon verotusoikeus jaetaan sopimusvaltioiden välille (Helminen 2005, 46). Lähdevaltiolla on keskeinen rooli kaksinkertaisen verotuksen syntyemisessä, koska lähdevaltio muodostaa verotusoikeuden viime kädessä valtion sisäisen lainsäädännön tulkinnan pohjalta (Schäfer 2006, 32). Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen on kuitenkin lähtökohtaisesti aina yhtiön asuinvaltion tehtävä (Malmgrén 1999, 134–135).

Kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi on olemassa erityiset poistomenetelmät (Viherkenttä 1991, 71). Kaksinkertainen verotus poistetaan verosopimustilanteissa hyvitys- tai vapautusmenetelmällä (OECD 2014a, 326). Poistomenetelmä on aina verosopimuskohtainen, mutta Suomen solmimissa verosopimuksissa kaksinkertainen verotus poistetaan pääasiassa hyvitysmenetelmää käyttäen (mm. Helminen 2005, 48; Äimä 2011, 305). Vapautusmenetelmä on käytössä enää yksittäisissä verosopimuksissa (Äimä 2011, 308). Menetelmälaki määrää Suomessa kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta.

Yhtiön valtioiden rajat ylittävän liiketoiminnan verotuskohteluun vaikuttavat muun muassa tulotyyppi, toiminnan olosuhteet ja kaksinkertaisen verotuksen poistomenetelmä (Helminen 2005, 48). Verotuskohtelu kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi on aina riippuvainen tulotyypistä. Verosopimustilanteissa tulotyyppiartikla määrittää yleensä verotusoikeuden muodostumisen asuin- ja lähdevaltion välille, mutta tulotyyppiartikla voi myös määrittää kaksinkertaisen verotuksen poistomenetelmän. (Malmgrén 1999, 134–135) Jos verosopimuksen tulotyyppiartikla ei määrää poistomenetelmää, sovelletaan verosopimuksen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta määräävää artiklaa (OECD 2014a, 226).

Verosopimustilanteissa kaksinkertainen verotus voidaan poistaa verotusoikeuden muodostamisen näkökulmasta kolmella tavalla: verotusoikeus voi muodostua ainoastaan tulon lähdevaltiolle, ainoastaan yhtiön asuinvaltiolle tai verotusoikeus voidaan jakaa lähdevaltion ja asuinvaltion kesken. (Malmgren 1999, 134) Kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta aiheutuvaa problematiikkaa ei synny, jos verotusoikeus muodostuu ainoastaan toiselle sopimusvaltioista (Arnold 2013, 30–31).

Verosopimukset eivät anna yksilöityjä ohjeita kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi, joten kaksinkertaisen verotuksen poistaminen jää lopulta aina asuinvaltion sisäisen lainsäädännön vastuulle. Ongelmatilanne syntyy silloin, kun kansallinen lainsäädäntö antaa oikeutuksen toimenpiteelle, jota verosopimus rajoittaa. (Arnold 2013, 31–34)

Kaksinkertaisen verotuksen poistamisen problematiikka johtuu monesti sopimusvaltion verosopimuksen vastaisesta tulkinnasta. Verohallinnon ohjeistuksen mukaan ongelma pyritään tällöin ratkaisemaan ensisijaisesti lähdevaltioon osoitettavalla lähdeveron palautushakemuksella tai verotuksen oikaisuvaatimuksella. Jos muutoksenhaku lähdevaltiosta ei tuota tulosta, eikä kaksinkertaista verotusta saada poistettua, ohjeistetaan verovelvollista olemaan yhteydessä asuinvaltionsa veroviranomaiseen jatkotoimenpiteiden selvittämiseksi. Yhtiön asuinvaltion veroviranomaisen tulisi tällöin arvioida kaksinkertaisen verotuksen poistamisen edellytykset. (Verohallinto 2015b; Verohallinto 2015, 266–268)

4.1.1 Hyvitysmenetelmä

Kaksinkertainen verotus poistetaan Suomessa hyvitysmenetelmää käyttäen aina, kun verosopimus sitä edellyttää tai silloin, kun Suomella ja vieraalla valtiolla ei ole voimassaolevaa verosopimusta (mm. Malmgren 1999, 138; Menetelmälaki 2 §). Hyvitysmenetelmä toimii maailmanlaajuisesti yleisimpänä kaksinkertaisen verotuksen poistomenetelmänä (Viherkenttä 1991, 71). Hyvitysmenetelmä on siten vallitseva poistomenetelmä myös Suomen solmimissa verosopimuksissa (Myrsky & Linna-kangas 2009, 33).

Perusteita hyvitysmenetelmän käytölle ovat muun muassa oikeudenmukaisuus ja tehokkuus (Viherkenttä 1991, 71–72). Hyvitysmenetelmä perustuu siihen, että yhtiön asuinvaltio hyvittää lähdevaltioon maksetun veron. Toiseen valtioon maksetun

veron hyvitys suoritetaan vähentämällä jo kertaalleen maksettu vero pääliikkeen lopullisessa verotuksessa, koska yhtiön asuinvaltion verotuksessa huomioidaan koko maailmanlaajuinen tulo. (OECD 2014a, 326) Jos yhtiön lähdevaltioon maksama veron osuus on pienempi kuin samasta tulosta asuinvaltioon maksettava veron osuus, maksaa pääliike veron ylijäämäosuuden asuinvaltioon (Schreiber 2013, 16). Yhtiön lähdevaltiosta saama tulo verotetaan siten aina vähintään lähdevaltion verokannan mukaan, jos lähdevaltiolle vain muodostuu verotusoikeus (Schäfer 2006, 46).

Täysi hyvitys tarkoittaa, että asuinvaltion verotuksessa vähennetään yhtiön koko lähdevaltioon maksama veron määrä (OECD 2014a, 326). Täydellisen hyvityksen ideaalilanteessa yhtiön lähdevaltioon maksettu vero hyvitetään yhtiön asuinvaltion verotuksessa kokonaan, jolloin myös kaksinkertainen verotus poistuu täysin (Viherkenttä 1991, 71). Täydellistä hyvitystä ei kuitenkaan käytännössä sovelleta kaksinkertaisen verotuksen poistomenetelmänä (Viherkenttä 1991, 109).

Lähdevaltioon maksetun veron hyvitykselle on tavallisesti asetettu erilaisia rajoitteita (Viherkenttä 1991, 72). *Normaalihyvityksessä* asuinvaltion vähentämää lähdevaltioon maksettua veroa rajoitetaan siltä osin, minkä katsotaan olevan lähdevaltion tavanomaista veronalaista tuloa (OECD 2014a, 326). Lähdevaltioon maksetun normaalihyvityksen enimmäismäärä ei voi ylittää asuinvaltiossa maksettua veron määrää (Viherkenttä 1991, 72). Normaalihyvityksessä lähdevaltioon maksettua veroa ei voida siten hyvittää täysimääräisenä asuinvaltioon, jos lähdevaltioon on maksettu asuinvaltiota enemmän veroa (Viherkenttä 1991, 109).

Hyvitysmenetelmää on tavanomaisesti suosittu kaksinkertaisen verotuksen poistomenetelmänä. Hyvitysmenetelmän käyttö ei altista herkästi kulujen kohdistamiseen asuin- ja lähdevaltion välille, koska verosuunnittelumahdollisuus on suhteellisen vähäinen. Hyvitysmenetelmässä myös lähdevaltion tappiot voidaan vähentää osana asuinvaltion maailmanlaajuista verotettavaa tuloa. (Blanluet & Durand 2011, 26)

Hyvitysmenetelmän soveltaminen edellyttää aina veron tosiasiallista maksua vieraaseen valtioon (Myrsky & Linnakangas 2009, 32). Menetelmälain (4 §) mukaan ulkomaisesta tulosta tehtävä hyvityksen määrä ei voi ylittää Suomeen suoritettavan suhteellisen veron osuutta. Normaalihyvitystä sovellettaessa lähdevaltioon maksettu vero ei voi siten milloinkaan muodostaa veronpalautusta yhtiön asuinvaltiossa (Schreiber 2013, 16). Hyvitysmenetelmän soveltamisen rajoituksina voivat toimia

normaalihyvityksen enimmäismäärän ohella myös muun muassa erilaiset maakoh-
taiset rajoitukset sekä tulotyyppiin ja tulonlähteeseen liittyvät rajoitukset (Viherkenttä
1991, 110–119). Hyvitysmenetelmää on lisäksi kritisoitu siitä, että sen monimutkai-
nen soveltaminen aiheuttaa veronmaksajalle suuren hallinnollisen taakan (Blanluet
& Durand 2011, 26–28).

Hyvitysmenetelmän problematiikka muodostuu monesti ulkomaisen veron hyvityk-
sen määrittämisestä. Hyvityksen ongelmakohtia voivat muodostaa muun muassa:

1. tulon suorite- ja maksuperusteisuuden vaihtelut lähde- ja asuinvaltiossa
2. ulkomaisen valuutan muunto-ongelmat
3. lähdevaltiosta saadun tulon kohdentaminen yhtiön asuinvaltion verotukseen
sekä hyvityksen enimmäismäärän laskeminen ja rajoitusten määrittäminen
4. lähdevaltion tappioiden huomioiminen kotivaltion verotuksessa
5. hybridi-järjestelyjen verotuskohtelu
6. pääliikkeen tappioiden vaikutus
7. ulkomaisen tulon hyvittäminen nettotulosta, kun lähdeveron alainen tulo huo-
mioidaan bruttotulosta
8. veronmaksuhetki eroaa valtioiden välillä. (Blanluet & Durand 2011, 36–45;
Arnold 2013, 34–35)

Hyvitysmenetelmän soveltaminen sekä kaksinkertaisen verotuksen poistaminen on
vahvasti riippuvainen asuinvaltion sisäisestä lainsäädännöstä. Maat, joilla hyvitys-
menetelmä on käytössä, pohjaavat hyvityksen yleisesti lähdevaltiossa maksettua
veroon. Monet valtiot edellyttävät siten yhtiöitä toimittamaan tositteellisen tai muun
virallisuonteisen selvityksen lähdevaltioon maksetusta verosta, jotta todellinen hy-
vitys voidaan huomioida asuinvaltion verotuksessa. (Arnold 2013, 35)

OECD:n malliverosopimus määrittää verosopimuksen piiriin kuuluvat verot (OECD
2014a, 77–78). Myös passiiviseen tuloon sovelletaan yleisesti hyvitysmenetelmää,
vaikka verosopimus muutoin määräisi käytettäväksi kaksinkertaisen verotuksen
poistomenetelmäksi vapautusmenetelmää (OECD 2014a, 338–339).

Suomessa voidaan hyvittää verosopimustilanteissa ainoastaan niitä veroja, jotka
lähdevaltio on pidättänyt verosopimuksen mukaisesti. Lähdevaltioon maksettua ve-
roa ei siten hyvitetä Suomessa, jos vero on peritty verosopimuksen vastaisesti.

(Malmgren 2010, 171) Suomessa voidaan lisäksi hyvittää ainoastaan samasta tulosta ja vastaavalta ajalta vieraaseen valtioon maksettua veroa (Menetelmälaki 3 §).

4.1.2 Vapautusmenetelmä

Vapautusmenetelmää on pidetty sekä teoriassa että käytännössä hyvitysmenetelmää yksinkertaisempänä poistomenetelmänä. Vapautusmenetelmän heikkoutena on kuitenkin pidetty, että sen soveltaminen johtaa herkemmin veron välttelyyn. Huomionarvoista sen sijaan on, että vapautusmenetelmää sovellettaessa lähdevaltiossa muodostuneen tappion vähentäminen asuinvaltion verotettavasta tulosta ei ole yleisesti mahdollista. (Blanluet & Durand 2011, 26–27)

Vapautusmenetelmässä yhtiön tulo verotetaan pelkästään lähdevaltiossa, jolloin lähdetuloa ei veroteta yhtiön asuinvaltiossa lainkaan. Asuinvaltio siten vapauttaa lähdevaltiossa saadut tulot kokonaisuudessaan. Vapautusmenetelmä on pääasiallisesti kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen käytännöllinen työkalu, koska vapautusmenetelmän käytöstä aiheutuu hyvitysmenetelmää vähemmän kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen liittyviä ongelmatilanteita. (Viherkenttä 1991, 50–53)

Vapautusmenetelmässä verotusoikeus rajataan koskemaan ainoastaan tulon lähdevaltiota, jolloin asuinvaltio ei saa verottaa lähdevaltiosta saatua tuloa (mm. Myrsky & Linnakangas 2009, 26; Schreiber 2013, 15). Lähdevaltion tulo voidaan vapauttaa asuinvaltion verotuksesta joko verosopimuksen tai valtion sisäisen lainsäädännön perusteella. Vapautusmenetelmä voi olla, ja usein onkin, rajoitettu koskemaan ainoastaan ennalta määritettyjä tulotyyppisiä. (Viherkenttä 1991, 53–56)

Vapautusmenetelmässä kotivaltio ei verota yhtiön lähdevaltiosta kertynyttä tuloa. Malliverosopimuksen kommentaarin mukaan vapautusmenetelmää voidaan soveltaa kahdella tavalla: Täydellinen vapauttaminen tarkoittaa, että yhtiön asuinvaltio ei saa lainkaan huomioida lähdevaltiosta muodostunutta tuloa. Täydellisessä vapautuksessa lähdevaltioon maksettu veron määrä jää siten yhtiön lopulliseksi verorasitteeksi. Progressioehtoinen vapautus puolestaan tarkoittaa, että yhtiön asuinvaltiolla ei ole oikeutta verottaa lähdevaltiosta saatua tuloa, mutta lähdevaltiosta saadut tulot huomioidaan asuinvaltion progressiivisessa verotuksessa. (OECD 2014a, 326)

Täydellisen vapautusmenetelmän ja progressioehtoisen vapautusmenetelmän erot korostuvat progressiivisen henkilöverotuksen tilanteissa (Viherkenttä 1991, 62). Progressioehtoinen vapautus vaikuttaa ainoastaan luonnollisen henkilön asuinvaltiossa maksettavaan veroon, koska ulkomainen tulo korottaa henkilön asuinvaltion veroprosenttia (Myrsky & Linnakangas 2009, 27–28).

Vapautusmenetelmä tarjoaa hyvitysmenetelmää laajemman mahdollisuuden nollassa verotukselle. Vapautusmenetelmän ongelmallisuus piilee mahdollisesti siinä, että asuinvaltion verotuksesta vapautettava lähdevaltion tulo voi jäädä osittain tai kokonaan verottamatta lähdevaltiossa. Tällöin myöskään asuinvaltio ei normaalisti pääse verottamaan kyseistä tuloa. (Viherkenttä 1991, 50–53, 59)

Täydellisen vapautusmenetelmän käyttöä voidaan rajoittaa muun muassa subject-to-tax -klausuulin tai aktiivisuus -klausuulin avulla (Schreiber 2013, 15). Tällöin lähdevaltiolla on ensisijainen verotusoikeus lähdevaltiossa muodostuneeseen tuloon, mutta verotusoikeus muodostuu asuinvaltiolle toissijaisesti, jos lähdevaltio ei käytä verotusoikeuttaan (Myrsky & Linnakangas 2009, 30). Subject-to-tax -klausuulin tarkoitus on estää kansainvälisen nollassa verotuksen syntyminen (Braun & Fuentes 2014, 7; Helminen 1999, 54). Aktiivisuus -klausuuli puolestaan tähtää veronvälttelyn ehkäisyyn edellyttäen, että vapautusmenetelmän käytön ehtona on lähdevaltiossa todellinen liiketoiminnan harjoittaminen (Schreiber 2013, 15).

Vapautusmenetelmää sovellettaessa asuinvaltiolla voi olla oikeus jättää huomioimatta sivuliikkeen lähdevaltiossa tekemä toiminnan tappio (Arnold 2013, 34). EUT:n ratkaisun mukaan vapautusmenetelmän käyttö antaa pääliikkeelle oikeuden olla huomioimatta vieraassa valtiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tappiollisen tuloksen (C-414/06). Jos asuinvaltiossa kuitenkin vähennetään lähdevaltiossa syntyneet tappiot, on asuinvaltiolla tulevana vuosina oikeus vähentää lähdevaltiosta saatu tulo siltä osin, joka oli aiemmin vähennetty tappiona (mm. Arnold 2013, 33; Schreiber 2013, 106).

4.1.3 Muut kaksinkertaisen verotuksen poistomenetelmät

Vähennysmenetelmässä vieraaseen valtioon maksettu vero on vähennyskelpoista asuinvaltion verotuksessa, jolloin asuinvaltion veronalaisesta tulosta vähennetään lähdevaltioon maksettu veron osuus. Vähennysmenetelmän seurauksena kaksinkertaista veroa ei saada kokonaisuudessaan poistetuksi, vaan kaksinkertainen verotus jää osittain rasittamaan yrityksen toimintaa. (Viherkenttä 1991, 37–39, 178) Vähennysmenetelmässä kaksinkertaisen veron määrää siis ainoastaan lievennetään (mm. Helminen 2005, 48; Myrsky & Linnakangas 2009, 38–39). Vähennysmenetelmän avulla on joissakin valtioissa kevennetty (mm. Etelä-Afrikka) verorasitusta, jos kaksinkertaista verotusta ei ole saatu valtioiden välillä tehokkaasti poistettua esimerkiksi kvalifikaatiokonfliktista johtuen (Blanluet & Durand 2011, 32).

Alennetun verokannan menetelmässä kaksinkertaisen verotuksen määrää pyritään ehkäisemään asettamalla ulkomaiselle tulolle alhaisempi verokanta (Helminen 2005, 48). Lähdevaltiosta saatu tulo on siten kokonaan veronalaista tuloa yhtiön asuinvaltiossa, mutta lähdevaltioon maksettu vero laskee asuinvaltion veroastetta. Alennetun verokannan menetelmää käytettäessä kaksinkertainen verotusta ei saada poistettua täysimääräisesti. (Viherkenttä 1991, 36–42, 182–183)

Kaksinkertaisen verotuksen ongelmatilanteissa valtiot toisinaan eliminoivat kaksinkertaisen verotuksen yksipuolisesti ilman, että kaksinkertaisen verotuksen todellista syytä ratkaistaisiin (Helminen 1999, 54). Kaksinkertaisen verotuksen poistokeinoja voivat lisäksi siten olla muun muassa OECD:n malliverosopimuksen osoittama MAP-neuvottelu (OECD 2014, 25 artikla) sekä Suomen lainsäädännön mahdollistama kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen huojentaminen (VML 89 §).

4.1.4 MAP-neuvottelu

Kaksinkertaista verotusta voi muodostua muun muassa verosopimuksen kvalifikaatiokonfliktien tai yhtiön antaman tiedon asymmetrian johdosta. Verosopimusvaltioilla saattaa olla myös toisistaan poikkeavia tietoja liittyen kansainvälistä toimintaa harjoittavan yhtiön toiminnan järjestämiseen sekä toiminnan luonteeseen. Tiedon asymmetrialla voi olla merkittävä vaikutus yhtiön lopulliseen verotuskohteluun asuin- ja lähdevaltioiden välillä. (Verohallinto 2015, 266–267)

OECD:n malliverosopimuksen 25 artikla määrää MAP-neuvottelusta. Keskinäinen sopimusmenettely eli MAP-neuvottelu tulee sovellettavaksi verosopimustilanteessa silloin, kun kaksinkertaisen verotuksen poistaminen ei onnistu verosopimuksen avulla. Tarve keskinäiselle sopimusmenettelylle voi muodostua esimerkiksi tilanteessa, jossa toinen sopimusvaltioista menettelee verosopimuksen vastaisesti. MAP-neuvottelussa verovelvollisen tulee ensisijaisesti kääntyä asuinvaltionsa veroviranomaisten puoleen. (OECD 2014a, 372–373)

MAP-neuvottelussa yhtiön kotivaltion sekä tulon lähdevaltion toimivaltaiset viranomaiset pyrkivät saavuttamaan molempia osapuolia tyydyttävän ratkaisun. Viranomaiset voivat tarvittaessa neuvotella suoraan keskenään. MAP-neuvottelun ensisijaisina pyrkimyksinä on välttyä verosopimuksen vastaisesta menettelystä sekä estää valtioiden välisten verosopimusten kvalifikaatiokonfliktien muodostuminen. (OECD 2014a, 371–373) Keskinäinen sopimusmenettely saattaa kuitenkin kestää useita vuosia, eikä siihen sisälly kvalifikaatiokonfliktitilanteissa varsinaista ratkaisupakkoa (Verohallinto 2015b; Verohallinto 2015, 267).

Suomessa MAP-neuvottelun aloittamisen edellytyksenä on pääsääntöisesti ollut verosopimuksen tulkinnallinen ristiriita. Ristiriitatilannetta ei oteta käsiteltäväksi MAP-neuvotteluun pelkästään siitä syystä, että verovelvollinen olisi tyytymätön lähdevaltion verotukseen, mikäli valtioiden välinen erimielisyys ei itsessään johdu verosopimuksen tulkinnallisesta ristiriidasta. (Verohallinto 2015b)

4.2 Suomen lainsäädäntö kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi

Menetelmälakia sovelletaan kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa niin verosopimuksettomissa tilanteissa kuin verosopimustilanteissa (mm. Malmgrén 1999, 133; Verohallinto 2015, 63). Menetelmälain soveltuminen edellyttää aina tilannetta, jossa suomalaista yhtiötä verotetaan samasta tulosta vähintään kahdessa eri valtiossa (Malmgrén 2010, 167–168).

Menetelmälaki määrittää, millä tavoin kaksinkertainen verotus käytännössä poistetaan hyvitysmenetelmää tai vapautusmenetelmää käyttäen. Menetelmälain (3 §) mukaan Suomessa voidaan pääsääntöisesti hyvittää vain ulkomaille maksettuja ve-

roja. Jotta ulkomaisen veron hyvitys voidaan todellisuudessa huomioida suomalaisen yhtiön verotuksessa, tulee verovelvollisen vaatia vieraaseen valtioon maksetun veron hyvitystä Suomessa (Menetelmälaki 8 §).

Kuten jo aiemmin todettu, kaksinkertainen verotus poistetaan Suomessa lähtökohteisesti hyvitysmenetelmää käyttäen (Menetelmälaki 2§). Vapautusmenetelmää käytetään Suomessa ainoastaan silloin, kun verosopimus tai poikkeuksellisesti Suomen sisäinen lainsäädäntö edellyttää sen käyttöä (Helminen 2002, 132). Seuraavassa alaluvussa keskitytään siten normaalihyvityksen enimmäismäärän soveltamisesta aiheutuviin ongelmakohtiin.

4.2.1 Normaalihyvityksen enimmäismäärä

Hyvitysmenetelmän ongelmallisuus voi muodostua muun muassa normaalihyvityksen enimmäismäärää laskettaessa (Myrsky & Linnakangas 2009, 33). Menetelmälain mukaan ulkomaisen veron hyvitys ei voi missään tapauksessa *”ylittää vieraasta valtiosta saadusta tulosta Suomessa suoritettavien verojen määrää”* (Menetelmälaki 4.1 §). Vieraasta valtiosta saatujen tulojen perusteella maksetut verot eivät näin ollen voi johtaa veronpalautukseen Suomessa (Helminen 2016).

Hyvityksen enimmäismäärä lasketaan yhteisöjen osalta tulolähteittäin, joten eri tulolähteiden tulot eivät ole vähennettävissä keskenään. Ulkomaisesta tulosta maksetun veron hyvitys voi olla Suomessa enintään sen verran, mitä yhtiö suhteessa maksaisi ulkomaan tulosta veroa Suomeen. Vieraasta valtiosta saadut tulot ovat ainoastaan niissä tapauksissa hyvityskelpoisia Suomessa, kun nämä tulot ovat veronalaista sekä vieraassa valtiossa että Suomessa. (Menetelmälaki 4 §) Hyvityksen enimmäismäärä lasketaan yhtiön maailmanlaajuisten ulkomaantulojen yhteismäärästä (HE 197/2009 vp, 6).

KHO:n päätös (2014:159) rajoittaa suomalaisen yhtiön hyvitysoikeutta ulkomaisten sivuliikkeiden maksamattomista veroista kuvastaa selkeästi normaalihyvityksen rajoitteiden vaikutusta: päätöksen mukaan normaalihyvityksen enimmäismäärä voi olla korkeintaan sen verran, mitä yhtiö on maksanut veroa vieraaseen valtioon (KHO 2014:159). Lisäksi niissä tilanteissa, joissa verosopimus määrää lähdeveron suuruuden tulotyyppin osalta, jää hyvitetäväksi osuudeksi enintään verosopimuksessa määritetty lähdeveron suurus (Helminen 2016; OECD 2014a, 341–342).

Menetelmälain (2 §) mukaan hyvitysmenetelmää voidaan yhteisöllä soveltaa ainoastaan sen maksamasta tuloverosta tai ennakkoverosta. Hyvitettävän ulkomaantulon tulee olla Suomessa ja vieraassa valtiossa samalta ajalta muodostunutta vastaavaa tuloa (Menetelmälaki 3.1 §). KHO:n päätöksen (2014:147) mukaan suomalaisen yhtiön Virossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan maksamaa veroa ei voitu hyvittää Suomessa siltä osin, jonka ei katsottu olevan Suomessa veronalaista tuloa: Menoihin perustuva toiseen valtioon maksettu vero ei ole Suomen yhteisöverotuksessa katsottava hyvityskelpoiseksi. (KHO 2014:147)

Hyvityksen enimmäismäärää laskettaessa ulkomaisesta tulosta vähennetään tulonhankkimisesta aiheutuneet menot ja korot (Menetelmälaki 4.2 §). Elinkeinoverolain (24.6.1968/360, 7 §) mukaan tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä aiheutuneet menot ovat vähennyskelpoisia elinkeinotoiminnassa. Esimerkiksi Kiinassa yritysten maksama *business tax* on luonteeltaan välillinen vero, joka ei ole Suomen välitöntä tuloveroa vastaava vero. Business tax -veroa ei ole näin ollen katsottu hyvityskelpoiseksi Suomessa. Business tax on kuitenkin tulkittu olevan tulonhankkimiskuluna vähennyskelpoinen tilanteessa, jossa vero jäisi muuten lopullisesti rasittamaan yhtiön toimintaa. (Verohallinto 2003)

Säästöjen tuottamat korot ovat poikkeus hyvityksen enimmäismäärän sääntelyssä. Ulkomailta saadut korkotulot voivat olla määrältään enemmän, mitä Suomessa maksettava veron määrä olisi. (Menetelmälaki 4.4 §) Menetelmälain (5.2 §) mukaan verovelvolliselle palautetaan se määrä korosta maksetusta verosta, joka ei ole vähennävissä.

Tulojen ja kulujen kohdentaminen lähde- ja asuinvaltion kesken vaikuttaa välittömästi näissä valtioissa suoritettavaan veron määrään. Vaikutukset kohdistuvat tällöin viime kädessä kaksinkertaisen verotuksen poistamisen yhteydessä laskettavaan normaalihyvityksen enimmäismäärän suuruuteen. Myös tappion vaikutukset voivat olla erilaiset riippuen siitä, kohdennetaanko tappio yhtiön asuinvaltiolle vai tulon lähdevaltiolle. (Viherkenttä 1991, 121–122)

Enimmäishyvityksen laskukaava:

Suomessa voidaan hyvittää ulkomaille maksettua veroa enintään niin paljon kuin tästä tulosta maksettaisiin veroa Suomessa. Enimmäishyvityksen määrää laskettaessa on siis aiheellista huomioida, että yhtiön Suomeen maksettavasta verosta vähennetään maksimissaan se veron määrä, jonka yhtiö maksaisi samasta tulosta samassa suhteessa Suomeen. Jos ulkomaille maksettu veron osuus on pienempi kuin ulkomaisen veron enimmäishyvityksen määrä, saadaan ulkomaille maksettu vero vähennettyä Suomen verosta kokonaan. (Verohallinto 2015, 64–65)

Alla olevan laskukaavan avulla saadaan määritettyä tulolähdekohtainen enimmäishyvityksen määrä Suomessa:

$$\frac{\text{Tulolähteen vero x (vieraasta valtioista saatu tulo - (tulohankkimismenot + korot))}{\text{Tulolähteen tulo - (tulohankkimismenot + korot)}}$$

Enimmäishyvityksen määrä lasketaan ylläolevalla kaavalla. (Verohallinto 2015, 65)

Esimerkkilaskelma 1: Enimmäishyvityksen laskukaava

*Vuosi 2014: Oletetaan yhtiön koko liiketoiminnan olevan elinkeinotoiminnan tulolähteen tulo alaista toimintaa. Suomalaisella yhtiöllä on kiinteät toimipai-
kat valtioissa A ja B. Yhtiön verotettava tulo valtiosta A oli 100.000,00 e, josta yhtiön maksoi veroa 20.000,00 e (verokanta 20 %). Yhtiön verotettava tulo valtiossa B oli 50.000,00 e, josta yhtiö maksoi veroa 12.500,00 e (verokanta 25 %). Yhtiön Suomen toiminnan verotettava tulo oli 500.000,00 e. Yhtiön maailmanlaajuinen verotettava tulo oli siten yhteensä 650.000,00 e, josta veron osuus 130.000,00 e (verokanta 20 %).*

Hyvityksen enimmäismäärä: $\frac{130.000,00 \text{ e} \times 150.000,00 \text{ e}}{650.000,00 \text{ e}} = 30.000,00 \text{ e}$

Esimerkkilaskelmassa yhtiön ulkomaisen veron hyvityksen enimmäismäärä on 30.000,00 e Suomessa, kun yhtiön ulkomaille maksama veron määrä on ollut 32.500,00 e. Ulkomaille maksettu vero jää siten esimerkkilaskelmassa osittain hyvittämättä Suomessa. Esimerkkilaskelman käyttämättä jäänyt hyvitys (2.500,00 e) siirtyy hyvitetäväksi viiden seuraavan vuoden aikana.

Käyttämättömän ulkomaisen veron hyvitys

Ulkomaille maksettu vero voi jäädä kokonaan tai osittain hyvittämättä Suomessa muun muassa silloin, kun ulkomainen verokanta on Suomen verokantaa korkeampi, veronalainen tulo on ulkomailla suurempi tai jos toiminta on Suomessa tulolähteen osalta tappiollista. Yhtiön asuinvaltiossa sijaitsevan pääliikkeen tappiollinen toiminta estää siten samasta tulolähteen tulosta tehtävän ulkomaisen veron hyvityksen Suomessa. (Malmgren 2010, 173; Verohallinto 2015, 65). Hyvitystä ei voida tehdä täysimääräisenä Suomessa, jos vieraaseen valtioon maksetun veron osuus on suurempi kuin samasta tulosta maksettavan veron osuus Suomessa (Helminen 2016).

Jos vieraaseen valtioon maksetun veron kokonaismäärä jää suuremmaksi kuin menetelmälain mukainen hyvityksen enimmäismäärä, vähennetään hyvittämättä jäänyt ulkomaisen veron osuus seuraavien viiden vuoden aikana Suomessa muodostuvasta saman tulolähteen tulon verosta. Käyttämättömän ulkomaisen veron hyvitys tehdään siinä järjestyksessä kuin ne ovat muodostuneet, joten aiempina vuosina käyttämättä jäänyt ulkomainen vero hyvitetään ennen myöhemmiltä verovuosilta muodostuvaa hyvitettävien verojen määrää. (Menetelmälaki 5 §) Jos käyttämätöntä ulkomaista veroa ei saada viiden vuoden käyttöaikana kokonaan hyvitettyä, jää käyttämätön veron osuus hyvittämättä pääliikkeen verotuksessa. Kaksinkertainen verotus jää siten lopullisesti rasittamaan yhtiön taloutta sen jälkeen, kun viiden vuoden aikaraja on ylittynyt. (HE 197/2009 vp, 5)

Esimerkki 2: Pääliikkeen tappion vaikutukset ulkomaan veron hyvitykseen

Yhtiön kaikki tulo on elinkeinotoiminnan tuloa. Suomalaisella yhtiöllä on kiinteä toimipaikka valtiossa A, josta verotettava tulo oli 10.000,00 e ja maksettavan veron osuus 2.000,00 e. Suomen pääliike teki 15.000,00 e tappiota samana vuonna, joten pääliikkeen maailmanlaajuinen tappio oli 5.000,00 e. Pääliike ei maksanut tappiollisen tuloksen vuoksi veroa Suomeen.

Yhtiö on maksanut toiminnan maailmanlaajuisesta tappiollisesta tuloksesta huolimatta sivuliikkeen kiinteään toimipaikan sijaintivaltioon veroa 2.000,00 e. Vieraaseen valtioon maksettua veroa ei hyvitetä yhtiön asuinvaltion lopullisessa verotuksessa, koska yhtiölle ei muodostunut Suomeen veronalaista tuloa. Hyvittämätön veron osuus siirtyy hyvitettäväksi tuleville vuosille.

OECD:n malliverosopimuksen kommentaari (OECD 2014a, 343) lisäksi huomioi, että ulkomaisen veron hyvitys voi jäädä pienemmäksi kuin yhtiön vieraaseen valtioon maksettu kokonaisveron määrä, jos lähdevaltion tulonhankkimiskuluja ei saada täysimääräisenä vähennettyä sieltä saadusta veronalaisesta tulosta.

Esimerkkilaskelma 3: Menon kohdistamisen vaikutus hyvityksen määrään

Vuosi 2014: Suomalainen yhtiö on saanut rojaltituloa valtiosta C 100.000,00e, josta yhtiö on maksanut lähdeveroa verosopimuksen osoittaman määrän 15.000,00e (verokanta 15 %). Yhtiölle on muodostunut tulonhankkimiskuluja 40.000,00e valtioon C. Yhtiön maailmanlaajuinen verotettava tulo on ollut 250.000,00e, josta veroa on maksettu 50.000,00e Suomeen (verokanta 20 %). Yhtiön kaikki tulot ovat elinkeinotoiminnan tuloa.

$$\text{Hyvityksen enimmäismäärä: } \frac{50.000,00 \text{ e} \times 60.000,00 \text{ e}}{250.000,00 \text{ e}} = 12.000,00 \text{ e}$$

Yhtiö on esimerkkilaskelmassa maksanut rojaltitulosta lähdeveroa 15.000,00 euroa valtioon C, koska rojaltitulon lähdevero pidätetään ennen tulonhankkimiskulujen huomioimista (brutto). Normaalihyvityksen enimmäismääränä hyvitetään Suomessa 12.000,00 euroa, koska enimmäishyvityksen laskukaavassa huomioidaan rojalтин tulonhankkimiskulut (netto). Yhtiöltä jää näin ollen 3.000,00 euroa lähdevaltioon maksettujaa veroja hyvittämättä asuinvaltion lopullisesta verotuksesta.

Kiinteän toimipaikan tappion vaikutus normaalihyvityksessä

Menetelmälaki ei estä vieraaseen valtioon maksetun veron hyvittämistä, vaikka saman yhtiön toisessa valtiossa olevan kiinteän toimipaikan toiminta olisikin samana vuonna tappiollinen. Koska kiinteän toimipaikan tappiollisesta toiminnasta ei makseta veroa vieraaseen valtioon, ei yhtiön asuinvaltion verotuksessa myöskään hyvitetä kiinteän toimipaikan tappiollista toimintaa. Vieraan valtion kiinteän toimipaikan tappiollista tulosta ei siten huomioida enimmäishyvityksen laskukaavassa käytettävissä verotettavien ulkomaan tulojen yhteistuloksessa. Kiinteän toimipaikan tappiollinen tulos vaikuttaa kuitenkin yhtiön maailmanlaajuisesta tulosta maksettavaan veron määrään. (Verohallinto 2015, 66–67)

Esimerkkilaskelma 4: Ulkomaisen kiinteän toimipaikan tappion vaikutukset

Vuosi 2013:

Oletetaan yhtiön kaiken liiketoiminnan olevan elinkeinotoiminnan tulolähteen tulo alaista toimintaa. Suomalaisella yhtiö A OY:llä on kiinteät toimipaikat valtioissa A ja B. Yhtiön verotettava tulo valtiosta A oli 50.000,00 euroa, josta yhtiön maksoi veroa 10.000,00 euroa (verokanta 20 %). Yhtiön valtiossa B sijaitseva kiinteä toimipaikka teki tappiota 30.000,00 euroa. Yhtiön Suomen toiminnan verotettava tulo oli samana vuonna 200.000,00 euroa, joten yhtiön maailmanlaajuinen verotettava tulo oli 220.000,00 euroa, josta yhtiölle kertyi maksettavaa veroa 44.000,00 euroa (verokanta 20 %).

Hyvityksen enimmäismäärä:
$$\frac{44.000,00 \text{ e} \times 50.000,00 \text{ e}}{220.000,00 \text{ e}} = 10.000,00 \text{ e}$$

Yllä olevassa esimerkkilaskelmassa ulkomaisen veron hyvityksen enimmäismäärä on 10.000,00 euroa Suomessa. Yhtiö A OY on maksanut saman määrän veroa valtioon A, joten vieraaseen valtioon maksettu vero saadaan esimerkkilaskelmassa hyvitettyä Suomessa kokonaisuudessaan.

KHO (2014:159) päätyi ratkaisussaan johtopäätökseen, että vaikka yhtiö on maksanut vieraassa valtiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tulosta veroa Suomeen, ei yhtiölle muodostunut oikeutta vähentää ulkomaista veroa Suomessa. Ulkomaisen kiinteän toimipaikan toiminta oli ollut aiempina vuosina tappiollinen, joten aiempien vuosien tappiot huomioitiin kiinteän toimipaikan lähdevaltion verotuksessa, eikä yhtiölle siis muodostunut tosiasiaa maksettavaa veroa lähdevaltioon. (KHO 2014:159)

Esimerkkilaskelma 5 jatkaa edellisen esimerkin tilannetta vuodelle 2014:

Vuosi 2014:

Oletetaan, että yhtiö A OY on jatkanut toimintaansa vuodelta 2013 vuodelle 2014. Suomalaisella yhtiö A OY:llä on kiinteät toimipaikat valtioissa A ja B. Yhtiön elinkeinotoiminnan tulo valtiosta A oli 100.000,00 e, josta yhtiö maksoi veroa 18.000,00 e (verokanta 18 %). Yhtiö teki valtiosta B elinkeinotoiminnan tuloa 30.000,00 e (verokanta 25 %), tosin yhtiö ei maksanut veroa lainkaan valtioon B, koska edellisen tilikauden 30.000,00 e tappio huomioitiin kiinteän toimipaikan v. 2014 verotuksessa. Yhtiön Suomen elinkeinotoiminnan verotettava tulo oli samana vuonna 100.000,00 e. Muuta tuloa ei yhtiölle muodostunut. Yhtiön maailmanlaajuinen elinkeinotoiminnan tulo oli siten 230.000,00 e, josta yhtiö maksoi veroa Suomeen 48.300,00 e.

$$\text{Elinkeinoitulon enimmäishyvitys: } \frac{48.300,00 \text{ e} \times 100.000,00 \text{ e}}{230.000,00 \text{ e}} = 21.000,00 \text{ e}$$

Yhtiö A OY sai hyvitettyä esimerkkilaskelmassa valtioon A maksamansa elinkeinotoiminnan tulon (18.000,00 e) kokonaisuudessaan. Valtiossa B saatua tuloa ei huomioitu yhtiön enimmäishyvityksen laskukaavassa vieraasta valtiosta saatuna tulona, koska yhtiö ei vuonna 2014 todellisuudessa maksanut veroa tähän valtioon johtuen edellisen tilikauden tappiosta.

4.2.2 Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen huojentaminen

Verosopimusten tulkinnalliset erot, tiedon asymmetria sekä kansallisen lainsäädännön eroavaisuudet voivat johtaa virheelliseen, verosopimuksen vastaiseen verotuskohteluun, jolloin kaksinkertaista verotusta ei saada kokonaan poistettua (Verohallinto 2015, 266-267). Jos kaksinkertaisen verotuksen poistaminen ei onnistu verosopimuksen eikä valtion sisäisen lainsäädännön osoittaman poistomenetelmän avulla, on suomalaisella yhtiöllä mahdollisuus hakea kaksinkertaisen verotuksen osittaista tai kokonaista huojennusta Suomen valtiolta (VML 89 §). Verotusoikeudesta luopuminen ja kaksinkertaisen verotuksen huojentaminen voidaan suorittaa joko MAP-neuvottelun aikana tai sen päätyttyä. Suomessa ei tosin pääsääntöisesti ole myönnetty yhtiölle verotusmenettelylain mukaista huojennusta, jos MAP-neuvottelua ei ole saatu päätökseen. (Katajainen & Koponen 2014, 540–543)

5 JURIDISEN KAKSINKERTAISEN VEROTUKSEN KÄYTÄNNÖN PROBLEMATIIKKA

Tämän pro gradu -tutkielman kirjallisuusosiossa tarkasteltiin kaksinkertaisen verotuksen systematiikkaa aluksi verotusoikeuden määrittämisen sekä kaksinkertaisen verotuksen muodostumisen näkökulmasta. Kun kaksinkertaisen verotuksen tilanne on syntynyt, poistetaan kaksinkertainen verotus ensisijaisesti verosopimuksen osoittaman poistomenetelmän avulla. Jos poistomenetelmä ei johda haluttuun ratkaisuun, pyritään kaksinkertaisen verotus eliminoimaan valtioiden välisillä MAP-neuvotteluilla tai viime kädessä yksipuolisesti verotusmenettelylain huojennuspykälän avulla (VML 89 §). Jos verosopimusvaltioiden välille muodostuvaa kaksinkertaista verotusta ei saada tehokkaasti poistettua, jää kaksinkertainen verotus rasittamaan yhtiön tulosta. Empiirinen osio jatkaa kirjallisuusosiossa käsiteltyä juridisen kaksinkertaisen verotuksen teemaa pohtimalla kaksinkertaisen verotuksen käytännön ongelmakohtia. Empiirinen osio perustuu haastatteluilla kerättyyn aineistoon.

Tämän tutkielman tutkimusaineisto on kerätty teemahaastatteluilla. Tutkimusta varten on haastateltu yhteensä viittä kansainvälisen yritysverotuksen ammattilaista niin yliopistomaailmasta, Verohallinnosta kuin verokonsultointiyrittäjistä.

Aineiston viite:	Organisaatio:	Ammattinimike/ positio:	Haastattelun kesto:	Pvm:
Asiantuntija 1	Oikeustieteiden laitos	Yliopisto-opettaja	yli 60 min	19.2.
Asiantuntija 2	Verohallinto	Ylitarkastaja	40 min	17.3.
Asiantuntija 3	Konsultointiyhteisö A	Tax Partner	60 min	9.3.
Asiantuntija 4	Konsultointiyhteisö B	Tax Manager	45 min	21.3.
Asiantuntija 5	Konsultointiyhteisö C	Tax Director	45 min	23.3.

Kuvio 2: Yhteenveto haastatelluista asiantuntijoista

Yllä olevassa kuviossa on havainnollistettu haastateltujen henkilöiden edustama organisaatio, haastateltujen henkilöiden positio organisaatiossa sekä haastatteluun kulunut aika. Kaikki haastattelut on suoritettu helmi-maaliskuussa 2016. Haastatteluaineisto on litteroitu yleiskielisesti ja aineiston analysointi on suoritettu teemoitte-

lulla. Teemoittelu valikoitui aineiston analysointimenetelmäksi, koska tämän tutkielman tutkimusongelma on luonteeltaan käytännönläheinen. Teemahaastatteluissa kysyttiin teoriaosiossa käsiteltyjä asioita, koska empiirinen osio pohjautuu tutkielman teoreettiseen viitekehykseen. Liitteenä 2 on nähtävissä teemahaastattelun kysymyslista.

Tutkielman empiirinen tutkimusosio on jaettu kerätyn tutkimusaineiston perusteella viiteen alaosaan. Aluksi käsitellään juridisen kaksinkertaisen verotuksen systemaattikkaa yleisellä tasolla. Tämän jälkeen analysoidaan valtioiden välisiä kvalifikaatiokonflikteja ja näistä tilanteista muodostuvia kaksinkertaisen verotuksen käytännön ongelmatilanteita. Kolmannessa alaluvussa tarkastellaan asuinvaltion lainsäädännön vaikutusta osana kaksinkertaisen verotuksen poistamisen kokonaisuutta, ja neljännessä alaluvussa yhtiön omaa roolia kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemisessä. Viidennen luvun päättää teemahaastattelujen pohjalta luotu kaksinkertaisen verotuksen käytännön ongelmatilanteita kuvaava yhteenveto.

5.1 Juridisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

Juridisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen liittyviä tilanteita esiintyy kaikkien haastattelujen perusteella säännöllisesti. Ennen kaikkea verokonsulttien näkökulmasta oli mielenkiintoista huomioda, että kaksinkertaisen verotuksen tilanteet koettiin sekä aktualisoituneina kaksinkertaisen verotuksen ongelmatilanteina että toiminnan organisointiin liittyvinä ennaltaehkäisyn tilanteina. Suurin osa haastateltavista huomautti, että juridisen kaksinkertaisen verotuksen tilanteita esiintyy viikoittain.

”Kyllä meillä, ei nyt ihan joka päivä, mutta tavalla tai toisella tulee varmasti vastaan ainakin sitten joka viikko... Noissa meidän asiakasyritysten arjessa juridisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen on arkea, ja meille nämä tulee.”(Asiantuntija 3)

”Kyllä näitä, sanotaan, että ei nyt joka päivä tule erillistä ongelmaa pohdittua, mutta, kun me suunnitellaan esimerkiksi liiketoimintamalleja ja etsitään tyyppillisesti, vaikka nyt hyvä esimerkki on joku franchise fee tai muu mitä maksetaan, niin silloin jo pohditaan, että mikä lähdeverokohtelu on toisessa maassa ja miten Suomi sitä käsittelee.” (Asiantuntija 4)

Juridisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen liittyvät ongelmatilanteet jakautuvat pääsääntöisesti joko hyvitysmenetelmän rajoituksista aiheutuviin ongelmiin tai valtioiden välisistä kvalifikaatiokonflikteista aiheutuviin kaksinkertaisen verotuksen tilanteisiin. Monessa haastattelussa nostettiin esille, että tulon lähdevaltion tulkinnalla on monesti ratkaiseva merkitys osana kaksinkertaisen verotuksen kokonaisuutta. Monessa haastatteluissa ilmeni lisäksi, että lähdevaltion tulkintalinjat saattavat tapauskohtaisesti vaihdella joustavasta tulkinnasta hyvinkin joustamattomaan ja yksipuoliseen tulkintalinjaan.

”...varsinkin mitä enemmän mennään ehkä EU:n ulkopuolelle ja eksoottisempiin maihin, niin hyvin usein niitä lähdeveroja peritään ja sit kysymys on siitä...että hyvittääkö Suomi tai ehkä lähtökohtaisesti ei olisi hyvittämässä koko lähdeveroa.” (Asiantuntija 4)

Kaksinkertaisen verotuksen kohtuuttomuus nähtiin myös osittain tapauskohtaisena. Muutamassa haastattelussa nousi esille huomio, että kaksinkertainen verotus on monesti yritykselle suhteellisen pienehkö ongelma, kun kaksinkertaista verorasitusta verrataan yrityksen koko liiketoimintaan. Haastateltavat toisaalta painottivat, että on myös yrityksiä, joilla koko liiketoiminnan kannattavuus saattaa olla vaaka-laudalla kaksinkertaisesta verotuksesta johtuvan korkean efektiivinen verorasituksen johdosta.

”Täytyy sanoa, että monessa tilanteessa se ongelma ja sen merkittävyys voi olla yrityksen kokoon nähden, että se ei anna aiheutta erityiseen toimiin, että sen antaa sitten vain tulla, että se ei maailmaa kaada. Sitten on tilanteita, joissa kyse on sen verran isosta ongelmasta, että sille aletaan tekemään jotakin.” (Asiantuntija 3)

5.2 Valtioiden väliset kvalifikaatiokonfliktit

Valtioiden välisistä kvalifikaatiokonflikteista selkeästi yleisin ja fiskaalisesti merkittävin ristiriitatilanne on tulon allokointiin liittyvät siirtohinnoitteluriidat. Tämän jälkeen yleisimmät valtioiden väliset ristiriidat muodostuvat ennen kaikkea rojalti-liiketulon ongelmatilanteista sekä kiinteän toimipaikan luokitteluun liittyvistä epäselvyyksistä.

”...verosopimukset lähtee siitä ajatuksesta, että asuinvaltion velvollisuus on poistaa kaksinkertainen verotus tilanteessa, jossa lähdevaltiolla on verotusoikeus. Ja jos mietitään, että onko lähdevaltiolla verotusoikeutta, niin jos joku asia on jätetty verosopimukseen tulkinnalliseksi, niin silloin mennään peruseriaatteeseen, eli jos jotain määritelmää ei ole annettu niin silloin mennään lähdevaltion tulkinnan mukaan. Ja tämä kaikki aiheuttaa sen johtopäätöksen, että asuinvaltio ei voi kyseenalaistaa sitä lähdevaltion tulkintaa, jos verosopimus jättää lähdevaltiolle sen tulkintamahdollisuuden...Tällöin tätä tilannetta ei pitäisi muodostua.” (Asiantuntija 1)

Osa konsulteista oli kvalifikaatiokonflikteihin liittyen sitä mieltä, että Suomella on kvalifikaatiokonflikteissa monesti liian tiukka linja, jolloin lähdevaltion tulkinta jää herkästi hyväksymättä. Näissä tilanteissa häviäjäksi jää suomalainen kansainvälistä liiketoimintaa harjoittava yhtiö.

”Jos ei sovelleta sitä lähdevaltion etusijaperiaatetta vaan vedotaan esimerkiksi OECD:n periaatteisiin ei-OECD maan kanssa esim. Kiinan kanssa niin kyllä nämä on niin kuin mä näkisin, että tällä hetkellä se tulkintalinja on liian tiukka.” (Asiantuntija 5)

Toisaalta monessa haastattelussa myös välittyi huomio, että lähdevaltion räikeät ja yksipuoliset verosopimuksen vastaiset tulkintalinjat tekevät monista kvalifikaatiokonflikteista erityisen haasteellisia ratkaistavia paitsi yrityksille, myös Verohallinnolle ja Suomen valtiolle.

5.2.1 Entiteetikvalifikaatio ja kaksoisasumiskonflikti

Entiteetin kvalifikaatiokonfliktit ovat tavanomaisessa liiketoiminnan tilanteissa epätavallisia, koska pääsääntöisesti oikeushenkilöt luokitellaan samankaltaisesti eri valtioiden välillä. Kaikki haastateltavat olivat yhtä mieltä siitä, että entiteetin kvalifikaatiokonfliktit ovat lähtökohtaisesti olleet harvinaisia yksittäistapauksia. Entiteetin luokittelusta seuraavat epäselvyydet koettiin todennäköisimmäksi joko erilaisten hybridi-järjestelyiden seurauksena taikka yksittäisissä tilanteissa henkilöyhtiön ja osakeyhtiön välisestä rajanvedosta syntyvän erimielisyyden tilanteissa.

”Meillä on lähtökohtaisesti verotuksessa, jos puhutaan jostain ulkomaisesta yhtiöstä, niin selvitetään se, että miten sitä käsitellään siellä asianomaisessa valtiossa... ja sitten, kun se on selvitetty, niin käsittely on sitten sama täällä Suomessa.” (Asiantuntija 2)

”Samoin tuo entiteettikysymys, niin suurin osa on selkeitä, mutta jostain syystä verosopimukset on vähän epäselviä sitten erilaisten hybridien osalta, epäselvyyttä on erilaisissa rahastoissa ja trusteissa ja näissä voi tulla epäselvyyttä, että ovatko ne oikeushenkilöitä tai saattaa tulla tilanteita joissa niiden voidaan nähdä käyttäytyvän eritavoin ja niistä voi syntyä todellisia kaksinkertaisen verotuksen verosopimuksen vastaisia tulkintatilanteita.” (Asiantuntija 1)

”Joissakin tapauksissa, siis hyvin hyvin vähän. Mutta, et yhtymämuotoisissa liittyä että, onko se sitten Suomen näkökulmasta yhtymä vs. sen toisen maan näkökulmasta, että sen tyyppisiä on, mutta niin kuin sanoisin, että toi on harvinainen tilanne.” (Asiantuntija 5)

Kaksoisasumiskonflikti koettiin varsinkin tavanomaisen liiketoiminnan tilanteissa harvinaisina, vaikka kaikki haastateltavat tunnistivatkin tämän problematiikan. OECD:n malliverosopimus antaa kaksoisasumistilanteessa verosopimusvaltioille mahdollisuuden tulkita yhtiön tosiasiallisen johdon sijaintivaltiota yhtiön asuinvaltioksi. Kaksoisasumiskonfliktiin liittyvässä kysymyksessä haastateltavat huomioivat laajalti, että Suomen sisäinen lainsäädäntö ei tunnista kaksoisasumiskonfliktiä, joten Suomessa toimiva ulkomainen yhtiö ei voi joutua Suomen liiketoiminnastaan kaksoisasujaksi. Kaksoisasumiskonflikti voi kuitenkin koskettaa suomalaista yhtiötä, joka harjoittaa liiketoimintaansa Suomen rajojen ulkopuolella, jos suomalaista yhtiötä johdetaan toisesta valtiosta käsin.

”Ja sitten toinen tapaus on, että meillä olisi suomalainen yhtiö, jolla olisi johtopaikka ulkomailla ja siinä relaatiossa tulisi tämä kaksoisasumiskonflikti. Niin näitä on ollut, mutta tosi vähän. Ja näissä niin kuin se perus probleema on ollut, että tämä johtopaikka on saattanut olla vaikka Iso-Britanniassa, niin UK:ssa tunnustetaan, että yhtiöllä voi olla johtopaikka UK:ssa, jolloin se tunnustetaan siellä. Mutta Suomessa tämä on ollut sen verran vieras ajatus, jolloin tämä on yleensä johtanut jonkunlaiseen probleemaan. Suomessa ei ole

tunnistettu sitä, että johtopaikka voi olla muualla, jolloin tämän verotuksellinen käsittely on ollut tosi hankalaa.” (Asiantuntija 3)

”No sanotaan, että kyllä niin kuin nykymaailmassa, enemmän ja enemmän eri maissa veroviranomaiset kiinnittää huomion siihen, että missä hallitus istuu...Ja sinänsä tietoisuus eri maissa on koko ajan lisääntymässä siitä, että esimerkiksi mistä yritystä johdetaan ja missä se johtopaikka on. Ja nykyään, kun sä pystyt aika helposti pitämään videokonferenssia tai muuta vastaavaa, niin mä näkisin, että se riski siitä että tämäntyyppisiä tulisi jatkossa, niin se kasvaa koko ajan. Mutta harvoin noita on käytännössä tähän mennessä nähty.” (Asiantuntija 5)

5.2.2 Tulotyyppien kvalifikaatio

Tulotyyppien kvalifikaatiokonflikteista haastateltavat olivat yksimielisiä, että keskeisin ja yleisin tulotyyppikonflikti liittyy rojaltiliiketulon rajanvetoon. Rojaltiliiketulon ristiriita muodostuu yleensä verosopimuksen rojaltimääritelmän sisältöön liittyvistä tulkintaerimielisyyksistä.

”Suomessa ja suomalaisilla yrityksillä on kasvavassa määrin näitä rojaltiliiketyksymiä siten, että esim. ohjelmiston myynti katsotaan toisessa valtiossa rojaltiliksi vaikka yksittäisen ohjelmistokopion myynti muodostaa liiketuloa.” (Asiantuntija 1)

”...rojaltiliiketus -rajanveto on verraten yleinen tulkintatilanne, että tämmösissä tilanteissa on yleensä kyse siitä, että tulkitaan sitä verosopimuksen rojaltimääritelmää ja sisältöä. Ja pyritään selvittämään, että mitä on luovutettu tälle suorituksen maksajalle. Nää on ehkä niitä yleisimpiä tulotyyppiongelmia.” (Asiantuntija 2)

Suurin osa haastateltavista huomioi, että rojaltiliiketuloon liittyviä kvalifikaatiokonflikteja esiintyy ennen kaikkea kehittyvissä maissa, Etelä-Amerikan maissa sekä Aasian maissa. EU-alueella rojaltiliiketulon ristiriitatilanteet koettiin harvinaisemmiksi. Rojaltiliiketulon kriittisimpänä ristiriititekijänä nostettiin esille IT- ja ohjelmistoala, mutta rojaltiliiketuloa monesti pohditaan myös teknisten palveluiden tilanteissa. Monissa haastatteluissa esiintyi rojaltiliiketulon välisen rajanvedon problematiikka liittyen myös muun muassa konsernin sisäisiin siirtoihin.

”Rojalti-liiketulo on se merkittävin, ehdottomasti. Jos ajattelee, että minkä-tyyppisiä yrityksiä Suomessa on, jotka harjoittaa tämmöstä kansainvälistä toimintaa niin on paljon ohjelmistoyrityksiä, joilla on sitten jonkunnäköistä softaa, myydään ulkomaille ja siihen liittyy juurikin tämä rojalti vs. liiketulo. Meillä on paljon start-uppeja ja tämän tyyppisiä, mille tämän tyyppiset asiat voivat tulla vastaan. Että mä näkisin, että ehdottomasti rojalti vs. liiketulo on isoimpia asioita.” (Asiantuntija 5)

”Ensimmäinen on softaan liittyvät maksut, eli tyypillinen ongelmallinen maa on ollut Intia, jossa ei oikeastaan tarvitse muuta olla kuin hieman vilahda sana softa, niin se on rojaltia ja sitten sieltä heilahtaa se rojaltin lähdevero, kun taas Suomessa sitä on yleisesti pidetty liiketulona, josta sitten on seurauksena kvalifikaatio-ongelma. Tämä Intia ei ole ainoa maa, vaan ylipäätään kun mennään Aasian tai Etelä-Amerikan maat, niin tämä ongelma nousee esille nimenomaan softan osalta.” (Asiantuntija 3)

”Niin siis Suomen näkökulmasta, ja jos katsoo OECD:n kommentaaria ohjelmistoista, niin siellä sanotaan ja se on aika selkeä, että meillä on KHO:n päätös tällä hetkellä, että jos käyttöoikeus siirretään, eikä niinkään oikeutta siihen ohjelmiston tekijänoikeuteen, niin silloin lähdeveroa ei tulisi periä. Mutta sitten maailmassa on kuitenkin vaikka kuinka paljon maita jotka perii.” (Asiantuntija 4)

Myös franchise-toimintaan pohjautuvat maksut koettiin muutamassa haastattelussa ongelmallisena. Tällöin franchising fee- tai concept fee -tyyppinen maksu saattaa erota tulotyyppin luokittelultaan eri verosopimusvaltioiden kesken, jolloin toinen sopimusvaltio luokittelee tulon luonteen joko kokonaan tai osittain liiketuloksi ja toinen rojaltituloksi.

”Sitten toinen uudempi tilanne, jota on tullut vastaan, on tämmöset franchising-maksut... jossa niin kuin tavallaan on yritys jolla on jokin liiketoimintamalli, joka sitten kopioidaan näihin tytäryhtiöihin, joista tämä emoyhtiö sitten perii maksua... Mutta näitä on nyt tullut myös suomalaisiin yhtiöihin, ja siinä sitten että onko se liiketuloa mitä sieltä velotetaan vai onko se rojaltia vai onko se jotain, joku välimuoto siitä. Tämä on vähän semmonen, jossa tulee sitä kvalifikaatio-ongelmaa.” (Asiantuntija 3)

”Ja sitten on tämmösiä erilaisia franchise- tai konseptimalleja, jossa ikään kuin pääkonttori veloittaa aineettomasta omaisuudesta ja palveluista, joista muodostuu tämmönen kokonainen bisnes-konsepti, jota eteenpäin sitten tytäryhtiöille veloitetaan concept fee:tä, niin siitä sitten kyse on ehkä usein, että mikä osa siitä feestä pitäisi, että pitäisikö sitä jollain tavalla jakaa ja mikä osa on lähdeveron alaista ja mikä ehkä palvelua liiketuloa ja siinä sitten saattaa olla erilaisia näkemyksiä lähdevaltion ja Suomen välillä.” (Asiantuntija 4)

Haastateltavat tunnustivat myös korko-osinkotuloon liittyvän kvalifikaatiokonfliktiriskin, mutta korkojen ja osinkojen luokitteluristiriitoja on esiintynyt haastattelujen mukaan selkeästi vähemmän. Korko-osinko -ristiriidat vaikuttaisivat siten toistaiseksi olevan juridisen kaksinkertaisen verotuksen systematiikassa yksittäistapauksia.

”Toinen mikä mulla tuli mieleen... on ollut Venäjällä on fincap-säännökset, jotka rajoittavat koron vähennyskelpoisuutta ja siltä osin kuin korkoja on ollut enemmän niin Venäjällä se on katsottu osingoksi ja peritty osingon lähdevero. Niin siinä on tullut toi korko-osinko rajakin esille. Näissä tilanteissa Suomi ei sitä sitten hyvitä.” (Asiantuntija 4)

”Jossain määrin on ollut vähemmän osinko- ja korkomääräysten erilaisia tulkintakysymyksiä...Nämä korko- ja osinkokysymykset saattavat lisääntyä tulevaisuudessa, varsinkin jos lähdevaltion verotusoikeutta halutaan laajentaa tulevaisuudessa joidenkin tulojen osalta. Se oikeastaan vaatii sen, että lähdevaltio rupeaa verottamaan nykyistä laajemmin, jotta niitä tulkintoja saattaa tulla...Lähtökohta usein on, että osingonjako on aika selkeä.” (Asiantuntija 1)

5.2.3 Kiinteän toimipaikan kvalifikaatio

Kiinteän toimipaikan luokitteluristiriidat nähtiin haastattelujen perusteella rojaltiliiketulo -rajanvedon jälkeen seuraavaksi suurimpana uhkana suomalaisille yrityksille, kun arvioidaan kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen liittyviä kvalifikaatiokonfliktitilanteita. Kaikista haastatteluista nousi esille huomio, että tällä hetkellä varsinaiset kiinteiden toimipaikkojen kvalifikaatiokonfliktit tuntuvat olevan harvinaisia ja lähinnä yksittäistapauksia. Haastateltavat olivat kuitenkin lähes yhtä mieltä siitä, että BEPS-hankkeen myötä kiinteiden toimipaikkojen määrittämisen käytännöt saattavat muuttua merkittävästi, jolloin nämä ongelmat tulevat todennäköisesti yleistymään.

”...jos toimintaa harjoitetaan lähdevaltiossa pysyvästi, niin verosopimuksella pyritään määrittämään ja ehkä ennemmin jopa rajoittamaan lähdevaltion verotusoikeutta, ettei kiinteä toimipaikka synny ensimmäisen päivän perusteella, niin tuntuu että asuinvaltiot ovat aika neutraalisti hyväksyneet sen lähdevaltion näkemyksen että kiinteä toimipaikka muodostuu...Siinä on suuri riski että tulevaisuudessa nämä kysymykset tulevat lisääntymään, koska kiinteässä toimipaikassa on paljon tulkinnallisia kysymyksiä. Esim. peruskysymys, että kuinka pitkään valtiossa tulee toimia, jotta se kiinteä toimipaikka voitaisiin katsoa muodostuvan.” (Asiantuntija 1)

Kaikista haastatteluista nousi esille huomio, että tällä hetkellä varsinaiset kiinteiden toimipaikkojen kvalifikaatiokonfliktit ovat harvinaisia. Monessa haastattelussa nostettiin kuitenkin esille, että kiinteän toimipaikan muodostumiseen liittyvää tulkinnanvaraa esiintyy ennen kaikkea edustajien ja liikkuvaa työtä tekevien yhtiöiden toiminnan arvioinnissa.

”Aika harvoin on kyllä tullut. Se mikä on toistaiseksi tullut vastaan niin on liittynyt lähinnä.. Niitä on ehkä kahdenlaisia keissejä tullut vastaan, ensimmäinen on ollut tämmöset myyntiagentti Suomessa ja sitten on lähetty miettimään, että muodostaako tämmönen myyntiagentti Suomessa päämiehelleen kiinteän toimipaikan... Toinen tilanne on ollut sellainen, että joko suomalainen tai ulkomainen yhtiö, jolla on lähdevaltiossa myyntiedustaja. Ja yritys on ottanut sellaisen kannan, että tämä yritys tekee avustavaa ja valmistelevaa toimintaa.” (Asiantuntija 3)

”Ja ennenkaikkea jos katsotaan tällaisia agentti-myynti kiinteitä toimipaikkoja niin siellä varmasti niitä nousee ja kun mietitään BEPS-kehitystä niin tämä on varmasti alue, joka tulee nousemaan lähitulevaisuudessakin aika paljon isommaksi asiaksi.” (Asiantuntija 4)

Kiinteän toimipaikan luokittelueroja arvioitaessa on huomionarvoista, että vaikka rojaltiliiketulo -rajanveto on lukumääräisesti kiinteän toimipaikan luokittelueroja yleisempi riitatilanne, nosti kaksi haastateltavista kiinteän toimipaikan kvalifikaatiokonfliktit rojaltiluokittelua merkittävämmäksi tulevaisuuden uhaksi. Haastateltavilta kysyttiin, mitkä kvalifikaatiokonfliktit asiantuntija kokee yrityksen merkittävimmäksi uhaksi kaksinkertaisen verotuksen poistaminen silmällä pitäen.

”...sanoisin, että kiinteä toimipaikka, huomioiden varsinkin nämä BEPS-muutokset, joissa riskejä tulee varmasti. Silloinhan kaikki menee hyvin, kun asuinvaltio hyvittää sen toisen valtion näkemyksen, mutta niissä on niin paljon sitä tulkintariskiä, että ne on varmasti se merkittävin uhka.” (Asiantuntija 1)

”Kyllä mä ajattelisin, että tällä hetkellä on varmasti nuo kiinteät toimipaikat...mutta just se BEPS huomioiden ja mitä muutoksia on tulossa ja miten näihin myyntimalleihin liittyen ja sitten siellä tulee näihin fragmentaatio sääntöksiin eli yrityksen toimintaa katsotaankin vaikka eri konserniyhtiöiden toimintaa yhdessä, että miten se kokonaisuutena yhdessä maassa toimii niin tulee tosi vaikeita tulkintatilanteita.” (Asiantuntija 4)

5.2.4 MAP-neuvottelut kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi

Yrityksen näkökulmasta MAP-neuvottelujen heikkoutena nähtiin laajalti MAP-prosessin pitkä kesto. Rojaltitulon tai kiinteän toimipaikan kvalifikaatiokonflikteihin liittyvissä MAP-neuvottelussa ei ole myöskään ratkaisupakkoa, joten kaksinkertaisen verotuksen poistaminen ei ole MAP-neuvotteluista huolimatta varmaa. MAP-neuvottelujen sujuvuus koettiin myös vahvasti riippuvan toisesta verosopimusvaltiosta sekä tämän toisen valtion viranomaistyöskentelystä.

”No, se voi toimia. Mutta se kesto on aivan, ne kestää ne prosessit aivan hirvittävän kauan. Ja jos ajatellaan, et yritykset lähtisivät ihan yksinään hoitamaan MAP-prosessia ilman asiantuntijan apua, niin on se aika toivotonta. Että käytännössä siihen tulee se kesto, mutta sitten siihen tulee se hinta. Että hintalappu voi muodostua aikamoiseksi.” (Asiantuntija 5)

*”No kyllähän niissä, että miten se toimii niin riippuu varmasti siitä, että minkä valtion kanssa toimitaan. Mutta kyllä se lähtökohta on globaalisti ainakin tois-
taiseksi että kyllä se on hidasta ja epävarmaa.” (Asiantuntija 4)*

MAP-neuvotteluissa ei ole välttämättä oleellista, mistä kaksinkertaisen verotuksen tilanne on muodostunut, vaan se, miten valtioiden välinen kaksinkertainen verotus saadaan tehokkaasti poistettua. Lopullinen kaksinkertainen verorasitus kuitenkin kuormittaa viimekädessä yrityksen taloutta. MAP-neuvottelun edellytyksenä ei ole kuitenkaan automaattisesti kaksinkertaisen verotuksen tilanne, vaan MAP-neuvottelun peruste voi olla myös verosopimuksen vastainen menettely.

”Siis kyllähän MAP-menettelyssä pystytään poistamaan kaksinkertainen verotus, mutta ainakaan toistaiseksi valtioilla ei ole ehdotonta kaksinkertaisen verotuksen poistovelvollisuutta päästä mihinkään sopimukseen tai luopua verotusoikeudestaan. Ja kaikissa tilanteissa lopputulos ei ole sitten se, että kaksinkertainen verotus poistuisi.” (Asiantuntija 2)

”MAP-prosessissa miellän, että siinä on aina tavoitteena se kaksinkertaisen verotuksen poistaminen, koska se päälle jääminen olisi verovelvollisen näkökulmasta raskas.” (Asiantuntija 1)

5.3 Suomen sisäinen lainsäädäntö kaksinkertaisen verotuksen tilanteissa

Kaksinkertainen verotus muodostaa yritykselle aina likviditeettiongelman siihen saakka, kunnes valtioiden välinen kaksinkertainen verotus saadaan tehokkaasti poistettua. Edellisessä alaluvussa on käsitelty kaksinkertaisen verotuksen käytännön problematiikkaa valtioiden välisten kvalifikaatiokonfliktien seurauksena. On selvää, että kvalifikaatiokonfliktin vuoksi verosopimuksen osoittama poistomenetelmä ei ratkaise kaksinkertaisen verotuksen ongelmatilannetta.

Kaksinkertainen verotus poistetaan lopulta asuinvaltiossa verosopimuksen määräysten mukaisesti. Kaksinkertaisen verotuksen tosiasiallinen poistaminen pohjautuu kuitenkin aina yhtiön asuinvaltion sisäiseen lainsäädäntöön. Tässä alaluvussa keskitytään teemahaastatteluissa esiin nousseisiin Suomen sisäisestä lainsäädännöstä johtuviin kaksinkertaisen verotuksen käytännön ongelmatilanteisiin.

5.3.1 Hyvitysmenetelmän ongelmatilanteet

Hyvitysmenetelmä on yleisin Suomessa käytössä oleva kaksinkertaisen verotuksen poistomenetelmä. Suomessa hyvitysmenetelmää sovelletaan siten, että ulkomaille maksettu vero tulee saada hyvitettyä samassa suhteessa, samalta ajalta sekä samasta verosta. Suurin osa hyvitysmenetelmän käyttöön liittyvistä tapauksista vaikuttaisi kuitenkin olevan suhteellisen selkeitä tilanteita.

”Olisihan se toivottavaa, että lainsäädännöllä pystyttäisiin täsmentämään, ja että isot poikkeamatilanteet saataisiin poistettua... onhan nämä hyvitysmenetelmän käyttöön liittyvät isommat epäselvyydet varmasti kuitenkin luku-

määrältään pieniä. Suurin osa varmasti menee, eikä aiheuta yrityksen näkökulmasta ongelmia ja pystytään hyvittämään ulkomaille suoritettut verot.” (Asiantuntija 1)

”Tämä menee yleensä silleen, että se on ongelma tai se ei ole ongelma. Tämä on aika musta-valkoinen asia, eli toiselle se on ongelma ja toiselle se ei ole ongelma”. (Asiantuntija 3)

Kaikki haastateltavat olivat yhtä mieltä siitä, että hyvitysmenetelmän soveltamisessa merkittävä ja yleisin ongelmakohta on yhtiön asuinvaltion toiminnan tappiollisuus. Asuinvaltion tappiollisuus johtaa tilanteeseen, jossa yhtiö on maksanut lähdevaltiooon veroa, jota ei tappioiden vuoksi saada hyvitettyä. Pääliikkeen asuinvaltioon ei ole siten maksettu veroa, josta ulkomainen vero tosiasiaassa hyvitetäisiin.

”Ne tappiot on sellainen riskitekijä oli se sitten lähdevaltiossa tai asuinvaltiossa. Tässä olisi varmasti myös lainsäädännöllinenkin täsmennyksen paikka, että kansallinen menetelmälaki ei ole oikein selkeä tähän asiaan liittyen.” (Asiantuntija 1)

”Että lienee yleisempää se, että lähdeveroja jää hyvittämättä tappiollisuuden vuoksi, että Suomessa ei yksinkertaisesti ole maksettua veroa, mistä hyvittää.” (Asiantuntija 2)

Kaikki verokonsultit nostivat toisena selkeänä hyvitysmenetelmän ongelmana esille, että lähdevaltioon maksettu lähdevero huomioidaan bruttotulosta, mutta Suomessa hyvitys lasketaan nettotulosta. Lähdevaltioon maksettu lähdevero on siten lopullinen vero, mutta asuinvaltiossa hyvityksen enimmäismäärää laskettaessa lähdeveron alaiseen tuloon kohdistetaan tästä toiminnasta aiheutuneet kulut. Konsulttien kokemus oli lähes yksikantainen, että lähdevaltiossa saatuun tuloon kohdistuu monesti niin huomattavia kuluja, että asuinvaltion hyvityskaavan netotus voi pahimmillaan tehdä toiminnasta jopa kannattamatonta. Osassa haastatteluista huomioitiin myös käyttämättömien ulkomaisten verojen viiden vuoden aikaraja, jona aikana ulkomainen vero tulisi saada hyvitettyä.

”Merkittävin ongelma on se, että, tai niitä on oikeastaan kaksi ongelmaa. Toinen ongelma on se, että lähdevero menee brutosta ja hyvitys lasketaan nettosta. Toinen probleema on se, että jos tavallaan tällä yhtiöllä on entuudestaan tappioita tai on muuten tappiollista, niin sitten ei ole sitä, mistä hyvittää. Ne on oikeastaan ne ongelmat, joita tulee vastaan. Tappio on käytännössä ongelmallista, oli se kummin päin hyvänsä.” (Asiantuntija 3)

”Mun mielestä ehkä se yleisin ongelma, mitä tulee veron hyvityksessä vastaan on tappiollisuus. Jos yritys on tappiollinen eikä saa sitä hyvitettyä, niin se johtaa veron hyvittämättä jäämiseen. Ja sitten toinen voi olla tämmönen kulujen kohdistaminen (brutto-netto -systematiikka). Ja sitten tietenkin se, että jos jää hyvittämättä tiettyinä vuonoina ja se siirtyy hyvitetäväksi seuraavana viitenä vuotena, no siellä saattaa olla alla tappioita ja pitää olla veronmaksutilanteessa, ennen kuin niitä veroja saadaan sitten hyvitettyksi. Niin se viisi vuotta kuluu monesti aika nopeasti loppujen lopuksi. Sitä tulee vastaan.” (Asiantuntija 4)

Osassa haastatteluista esitettiin myös, että kansainvälisestä liiketoiminnasta aiheutuva hallitsematon kaksinkertaisen verotus voidaan nähdä erityisen haastavana tilanteena. Näissä tapauksissa hallitsematon kaksinkertainen verotus kulminoituu hyvitysmenetelmään ja sen rajoitteiden soveltamiseen.

”On olemassa tilanteita, joissa periaatteessa tämä ongelma on iso... ja tämä toimiala on projektitoimitusyhtiöt eli tämmösiä teknologiaprojekteja toimittavat yhtiöt...Niissä on se probleema, että näitä projekteja myydään teollisuusmaihin, mutta ennen kaikkea teollistuviin tai kehittyviin maihin. Kehittyvillä mailla on intressi verottaa näitä projekteja. Joko silleen, että sinne maahan tulee kiinteä toimipaikka, tai jos kiinteä toimipaikka ei muodostu niin jollakin tavalla sitä lähdeverotetaan kuitenkin, jolloin ne lähdeverot voivat olla tosi isoja, ja sitten aletaan Suomessa pohtia, että voidaanko tätä hyvittää...ja seuraava ongelma on, että mikä on bruttotulo ja mikä puolestaan nettotulo...” (Asiantuntija 3)

Kaikki haastateltavat tunnistivat valtioiden eri veropohjista aiheutuvat riskitekijät, mutta haastattelujen perusteella nämä ovat verrattain harvinaisia tapauksia. Muutama haastateltava otti esille Viron ja Suomen veromallien eroavaisuudet. Tämä

eroavaisuus voi aiheuttaa hyvitysmenetelmään liittyviä veroriskejä erityisesti, jos suomalainen yhtiö kotiuttaa tappiollisena vuonna virolaisesta kiinteästä toimipaikasta useamman vuoden aikana kertyneitä voittovaroja.

”No aika vähän niitä niin kuin ihan suoraan verotettavaan tuloon erilaisia laskentatapoja, sellasia suuria eroja ei niitä kauheasti näe. Sanoisin, että mikä mun suositus on asiakkaille, että Viroon ei kannata laittaa kiinteää toimipaikkaa. Menkää yhtiönä.” (Asiantuntija 5)

”Siellä on joillakin suomalaisilla yrityksillä kiinteitä toimipaikkoja Virossa ja sitten kun niitä kiinteiden toimipaikkojen varoja on kotiutettu, niin se oli ainakin semmonen mielenkiintoinen pohdinta, koska ne tulot on ikään kuin sinne pääliikkeen kirjanpitoon kertynyt jo paljon aiemmin ja sit se vero tulee maksuun sillä yhtiöllä, niin se jaksotus että miten se jaksotetaan.” (Asiantuntija 4)

Osa haastateltavista kiinnitti puolestaan huomion valtioiden eri veropohjista johtuviin tulon laskennan ja tuloutuksen eroihin, jotka voivat olla omiaan aiheuttamaan kaksinkertaisen verotuksen tilanteita. Eri valtioiden kirjanpitolainsäädännön ja -käytännön eroavaisuudet liittyen muun muassa tulon lasketaan ja tuloutukseen on syytä huomioida varsinkin osana projektiluonteista toimintaa.

”...Että tietysti sitten, jos esim. kiinteää toimipaikkaa ajatellaan, niin tämä tulon laskenta voi jossain määrin poiketa siellä lähdevaltiossa ja samaa tuloa laskettaessa Suomessa EVL:n mukaan, että se voi johtaa sitten eri veropohjaan.” (Asiantuntija 2)

”Sitten eri valtioiden väliset veropohjaerot, se mikä on tullut vastaan, on tällaiset useita vuosia kestävät pitkäaikaishankkeet ennen kaikkea rakennus- alalla... ja siellä se tyypillinen haaste liittyy siihen, että millä tavoin pitkäaikaiset hankkeet tuloutetaan. Suomessa pitkäaikaishanke voidaan tulouttaa joko luovutuksen yhteydessä valmistuessaan tai sitten osatulouttaa. Mutta se toinen maa, siellä voi olla, että siellä tunnetaan tämä osatuloutus tai ei tunneta tätä osatuloutusta, jolloin pitkäaikaishankkeen osalta keskeinen asia on miettiä, miten se tuloutus menee siellä projektimaassa ja toisaalta Suomessa. Ja se on tärkeää että ne menee samalla tavalla. Ja jos ne menee eriparisesti, niin riski kaksinkertaisesta verotuksesta on käsillä.” (Asiantuntija 3)

Kysyttäessä hyvitysmenetelmän käytön vaikeaselkoisuudesta yrityksen näkökulmasta olivat kaikki verokonsultit yhtä mieltä, että hyvitysmenetelmä ja enimmäishyvityksen laskukaava rajoituksineen on vaikeasti ymmärrettävä kokonaisuus.

”...Sitten on tilanteita, joissa on jouduttu miettimään tilanteita ihan loppuun saakka, että miten tämä hyvitysmenetelmä toimii, ja toisaalta millä tavoin se ei toimi. Ja kyllä se on tavallaan, kun sitä lähtee loppuun asti miettimään niin se on hirveän vaikea. Mutta niitä tilanteita, joissa sitä joutuisi miettimään loppuun saakka, niin onneksi niitä ei tule kovin usein, ja tyypillinen yhteinen nimittäjä on niille ne tappiot.” (Asiantuntija 3)

”Kyllä mä sanon, että jos ei ole veroasiantuntija, niin onhan se hankala. Ja jos ajatellaan näitä enimmäismääriä ja aikarajoja ja, koska sä saat hyvityksen ja koska et saa ja tappiollisuudet ja tämän tyyppiset, niin... et jos et ole veroasiantuntija tai jollakin tavalla tuttu verojen kanssa, niin aika harva niitä oikeasti ymmärtää, että mitä tämä tarkoittaa. Koska yrityksillehän se on, että me ollaan maksettu ulkomailla veroja, miksi me enää Suomessa maksettaisiin.” (Asiantuntija 5)

Kaikki haastateltavat nostivat esille, että vuonna 2010 implementoidut menetelmä-lain muutokset liittyen hyvitysmenetelmän rajoituksiin ovat tehneet hyvitysmenetelmän soveltamisesta oikeudenmukaisemman ja yksinkertaisemman. Hyvitysmenetelmän rajoitusten muutokset, ennen kaikkea ulkomaantulon maakohtaisuuden poistaminen sekä käyttämättömän hyvityksen aikarajan muuttaminen yhdestä vuodesta viiteen vuoteen, koettiin verovelvollisyydenmyönteisinä. Osa haastateltavista piti hyvitysmenetelmää sekä siihen liittyvää verotuskäytäntöä neutraalina.

”Mitä tulee hyvitysmenetelmän käyttöön, niin Suomessahan on varmasti aika hyvin sovellettu hyvitykseen liittyvistä periaatteista sitä periaatetta, että ulkomailla maksettu vero pitää hyvittää sillä tavoin, että se ulkomaahan maksettu vero tulee hyvitettyksi Suomessa...Meillä on esim. Viroa koskevaa oikeuskäytäntöä, ja se on aika neutraalia tai niin kuin verovelvollisyydenmyönteinen, jolla varmistetaan, että ulkomaille maksettu vero tulee hyvitettyksi, ja jos joudut jotain maksamaan sen jälkeen, niin joudut maksamaan sen verran, kuin mitä olisit maksanut, jos tämä tulo olisi tullut yksinomaan Suomesta.” (Asiantuntija 1)

Hyvitysmenetelmän lainsäädäntö ei ole kuitenkaan ongelmaton. Monet haastateltavat kokivat, että hyvitysmenetelmän linjauksia voitaisiin soveltaa joustavammin. Toinen ratkaisu voisi olla lainsäädännön avulla vaihtoehtoisten ratkaisumallien kehittäminen, jolla yhtiöiden kaksinkertaisen verotuksen kuormitusta saataisiin helpotettua.

”Se on vaikeaselkoinen, siellä on paljon sellaisia asioita, mitkä on yritysten liiketoiminnan kannalta varmasti vaikea ymmärtää... että lainsäädäntö olisi yksinkertaisempaa, mahdollisesti voitaisiin ottaa mallia ulkomailta. Se, että jos hyvitysmenetelmää ei pysty käyttämään, niin esimerkiksi ulkomaan veron vähentäminen. Sitä näkee muissa maissa. Eli saataisiin edes jotain helpotuksia, koska kyllä se yrityksen näkökulmasta aina on maksettua veroa.” (Asiantuntija 5)

Hyvitysmenetelmän soveltaminen mahdollistaa lukuisten erilaisten variaatioiden muodostamisen, joten kaikissa mahdollisissa skenaarioissa toimivan säännöksen muodostaminen on varmasti lainsäätäjän näkökulmasta erityisen haasteellista. Kaikissa tilanteissa tehokkaan, neutraalin ja oikeudenmukaisen hyvitysjärjestelmän muodostaminen tekisi varmasti menetelmälaista entistä monimutkaisemman.

”Sen hankaluuden aiheuttaa, jos on useampia valtioita, joissa osassa on tappioita ja osassa voittoja, osassa korkeampi veroaste kuin toisessa, niin erilaisia variaatioita kun on olemassa, niin en tiedä, että kuka keksisi sellaisen toimivan säännöksen, että ne kaikki variaatiot pystyttäisiin ottamaan huomioon.” (Asiantuntija 1)

5.3.2 Vapautusmenetelmän soveltuminen poistomenetelmänä

Kukaan haastateltavista ei pitänyt vapautusmenetelmää itsessään kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen liittyvänä uhkana. Vapautusmenetelmän käyttö johtaa kenties kaksinkertaista verotusta todennäköisemmin kaksinkertaisen nollaverotuksen tilanteeseen, mikä osassa haastatteluista myös nousi esille. Osa haastateltavista huomioi lisäksi, että kvalifikaatiokonfliktissa yhtäläillä hyvitysmenetelmä kuin vapautusmenetelmä johtavat kaksinkertaisen verotuksen tilanteeseen, mutta tällöin vapautusmenetelmä ei itsessään ole syynä kaksinkertaisen verotuksen muodostamiseen. Monessa haastattelussa myös huomioitiin, että vapautusmenetelmä on

Suomen solmimissa verosopimuksissa käytössä enää harvoin, joten vapautusmenetelmätilanteet ovat jo itsessään yksittäisiä tapauksia. Haastatteluiden perusteella vapautusmenetelmän ei siten koettu olevan kaksinkertaisen verotuksen uhka.

5.3.3 Kaksinkertaisen verotuksen huojentaminen

Verotusmenettelylain määräämä kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen huojennuspykälä (VML 89 §) tulee sovellettavaksi aina MAP-prosessin yhteydessä, jos MAP-neuvottelu saadaan päätökseen ja Suomi luopuu omasta verotusoikeudestaan. Huojennuspykälää voidaan soveltaa myös kansallisena yksipuolisena kaksinkertaisen verotuksen huojennusmenetelmänä. Kaksinkertaisen verotuksen yksipuolisena poistomenetelmänä huojennuspykälää sovelletaan tosin harvoin, koska huojennuspykälän tarkoitus ei ole olla yritystoiminnallinen riskinhallinnan mekanismi.

”MAP-prosessin yhteydessä sovelletaan samaan aikaan sekä map-määräystä että VML 89 §. VML 89 § soveltuu myös kotimaiseen huojennukseen, jolloin Suomi tekee tähän VML 89 § koskevan päätöksen. VML 89 § soveltaminen on kuitenkin harvinainen kansallisen huojennuksen poistomenetelmänä.” (Asiantuntija 1)

”Eli tavallaan sitä alkujaan varmaan vaan tarkoituksenhakuisesti tulkittiin, että sitä ei voida soveltaa. Sittenhän tämä on muuttunut, että tämä pykälä on ihan elävää elämää ja useimmiten mennään sen mapin kautta, jolloin sitten päädytään tähän.” (Asiantuntija 3)

”Sanotaan, että minun mielestä VM:n linjaus on tässä ollut aika tiukka, että harvoin tuota on nähty sovellettavan.” (Asiantuntija 5)

5.4 Yrityksen rooli kaksinkertaisen verotuksen tilanteissa

Haastattelujen mukaan yrityksen rooli kaksinkertaisen verotuksen tilanteissa voidaan nähdä kaksivaiheisena: yritys voi ennakoidusti varautua kaksinkertaisen verotuksen tilanteisiin yleisellä toiminnan organisointiin liittyvällä riskien hallinnalla. Ennakointiin liittyy myös vieraan valtion lainsäädännön ja verotuskäytännön tunteminen. Kaksinkertaisen verotuksen muodostuttua yrityksen vaikutusmahdollisuudet nähtiin suppeampina, vaikka vaikutusmahdollisuudet ovat yrityksen käsissä pääsääntöisesti niin kauan, kun yritys on antanut valitsemaansa valitusprosessiin kaikki

tarvittavat selvitykset. Haastattelujen perusteella yrityksen rooli kaksinkertaisen verotuksen muodostumisen tilanteissa koettiin kuitenkin pääsääntöisesti merkittäväksi. Kaikkien tämän tutkielman haastattelujen perusteella tärkein yksittäinen asia, jolla yrityksen nähtiin pystyvän vaikuttamaan kaksinkertaisen verotuksen tilanteisiin, on asianmukainen ennakointi.

”Kyllä yritys pystyy loppujen lopuksi tekemään aika paljonkin välttääkseen kaksinkertaisen verotuksen, juuri tällä tiedon selvittämällä etukäteen sekä tiedon antamisella reaaliaikaisesti, jolla saattaa välttää hyvinkin paljon isoja seuraamuksia... että yritys on kansainvälistymiseen liittyvistä veroriskeistä tietoinen.” (Asiantuntija 1)

”Tärkeimmät toimet ovat varmasti olla ajoissa aina mukana liiketoiminnan päätöksissä ja suunnitelmissa, niin on tietoinen niistä. Ja kyllä sitten isossa kuvassa voidaan miettiä eri toimintojen sijaintia, että mistä näitä menee, kun se on aitoa ikään kuin substanssia mitä on ja mihin yritys sijoittaa toimintonsa...Paljon on mahdollisuuksia. Mutta toisaalta paljon on myös maita, joissa se lähdeverotus vaan on sitten niin kuin on... Minä ajattelen, että tietenkin suurimmat sudenkuopat ovat yllätyksellisiä lähdeveroja, joita ei saada hyvitettyä. Että joudutaan kaksinkertaisen verotuksen tilanteeseen ja lopulliseen veron kustannukseen, ja varsinkin, jos sitä ei ole tyyppillisesti, jos on myyty jotain projekteja ja sitä ei ole huomioitu sitä verokustannusta hinnoitteluna jo, niin silloin pahimmassa tapauksessa koko projektin katteet on veroissa kadonnut.” (Asiantuntija 4)

”Jos nyt ajatellaan, että pyrittäisiin mahdollisimman varhaisessa vaiheessa reagoimaan ja ennakoimaan näihin tilanteisiin, niin ehkä sitten jos on epäselvä ja tulkinnallinen tämä tilanne, että muodostuuko kaksinkertaista verotusta esimerkiksi sen vuoksi, että on epäselvää että hyvitetäänkö ulkomaista veroa vai ei, niin tietysti yksi tapa on pyrkiä varmistamaan näitä tilanteita esimerkiksi hakemalla ennakkoratkaisua Verohallinnolta.” (Asiantuntija 2)

Kaksinkertaisen verotuksen kvalifikaatiokonflikti voi olla ristiriitatilanteena joko puhtaan juridinen, mutta ongelma saattaa johtua myös yhtiöstä riippuvista syistä. Tällöin esimerkiksi riittäviä tietoja ei ole annettu paikalliselle veroviranomaiselle tai riittäviä asiaan vaikuttavia tosiseikkoja ei ole selvitetty.

”Yrityksen näkökulmasta kaikki nämä tämän kaltaiset epäselvyydet olisi oikaistavissa sillä, että yritys selvittää itse, että muodostuuko sillä kiinteä toimipaikka vai ei. Antaa tarvittavat tiedot ja selvittää asiat ennakkoon tai reaaliaikaisesti. Loppujen lopuksi yksinkertaisella yrityksen menettelyllä voitaisiin välttää hyvinkin iso prosessi.” (Asiantuntija 1)

Osa verokonsulteista nosti esille, että kaksinkertaisen verotuksen tilanne voi muodostua erityisen ongelmalliseksi, jos yritys harjoittaa liiketoimintaa samanaikaisesti useaan eri valtioon siten, että lähdevaltioiden verotuskäytännöistä ei ole etukäiteistä tietoa. Verosopimuksen vastaisesti perityn lähdeveron palautusprosessit voivat olla aikaa vieviä ja työläitä. Myös yrityksen sisäiset toimet ja yrityksen työntekijöiden ponnos koettiin merkityksellisenä osatekijänä kaksinkertaisen verotuksen ehkäisyssä. Yrityksen sisäinen tiedonkulku nousi lisäksi monessa haastattelussa esille.

”...joskus on todettu, että se lähdevero olisi ollut ihan oikein jättää perimättä, mutta se lähdeveron palautusprosessi saattaa olla monessa maassa niin valtavasti kallis, aikaavievä ja loppujen lopuksi epävarma, niin sitten kun ne pirstoutuu niin moneen maahan ja prosessikustannukset maksaa, niin niissä tulee sitten käytännön ongelmia, että lähdetäänkö sitä ajamaan siinä vaiheessa, kun lopputulos on epävarma ja kestää ehkä monta vuotta.” (Asiantuntija 4)

”...se millä tavoin ne bisnesihmiset ovat tietoisia siitä kaksinkertaisen verotuksen seuraamuksista ja toisaalta, että se taloushallinto tai ne veroihmiset ovat tietoisia, että mitä ne bisneskaverit siellä tekevät tuolla maailmalla. Eli tavallaan se on sellainen yrityksen sisäinen tiedon kulkuun ja tiedon jakamiseen liittyvä mekanismi.” (Asiantuntija 3)

Yritykset voivat myös tarvittaessa pohtia toiminnan organisointivaiheessa erilaisia liiketoimintamalleja, joilla mahdollinen kaksinkertainen verotus ja sen uhka olisi ehkäistävissä. Myös toiminnan selkeys ja läpinäkyvyys koettiin osassa haastatteluista merkittäväksi kokonaisuuteen vaikuttavaksi osatekijäksi. Useassa haastattelussa nousi esille, että esimerkiksi projektirytyksen perustaminen tulon lähdevaltioon tai yhtiön asuinvaltioon voivat olla varteenotettavia vaihtoehtoja, kun punnitaan kaksinkertaisen verotuksen ehkäisyyn liittyviä vaihtoehtoja ja mahdollisuuksia. Näissä tilanteissa esiintyvä verosuunnitteluelementti vaikuttaisi olevan ennen kaikkea osa

yrityksen riskinhallinnanmekanismia, jotta ulkomaisen veron hyvittäminen onnistuisi Suomessa.

”Suomalainen softa-alan yritys myi tuotetta Intiaan, jossa näiden maksujen katsottiin olevan rojallituloa ja Suomessa katsottiin olevan liiketuloa, jolloin tuli kaksinkertainen verotus. Tällöin yritys lähtikin sellaiseen toimintamalliin, että perusti Intiaan tytäryhtiön ja sitten ne tavallaan lisenssioi sen softan sille intialaiselle tytäryhtiölle, joka sitten myi sen asiakkaalleen. Tämä lisenssisopimus rakennettiin sillä tavoin, että se oli varmasti rojaltia, ettei siitä ollut epäselvyyttäkään etteikö se olisi ollut rojaltia Suomen näkökulmasta.” (Asiantuntija 3)

”Toinen mitä tulee vastaan on tämä tappiollisuus, että on Suomessa yhtiö, joka tekee tappioita ja jolla on vanhoja tappioita. Ja sitten tämä bisnes on sellaista, että tehdään ulkomailla projekteja. ja siellä tulee kiinteä toimipaikka, josta menee vero. Ja kun yhtiöllä on Suomessa tappioita, niin kiinteän toimipaikan veroja ei voida hyvittää Suomessa. Niin sitten on se, mitä voidaan miettiä, että perustetaan erillinen yhtiö Suomeen ja projekti tehdään sitten tämän yhtiön kautta. Ja tällöin saadaan sinällään hyvitettyä se ulkomainen vero ilman, että tavallaan poltetaan näitä tappioita.” (Asiantuntija 3)

Usealla haastateltavalla esiintyi ajatus, että ulkomaisen kiinteän toimipaikan vaihtoehtona voi myös olla aiheellista arvioida ulkomaisen osakeyhtiön perustamista varsinkin, jos toiminnan on tarkoitus olla pysyvää tässä valtiossa. Kiinteät toimipaikat nähtiin monessa tilanteessa siten ehkä ennemmin projektimuotoisena toimintamallina, vaikka poikkeuksia suuristakin toimijoista löytyy.

”Ja sanotaan että ehkä myöskin se kokemus toistaiseksi, siinäkin saatetaan nähdä toisenlaista kehitystä tulevaisuudessa, mutta kuitenkin aika herkästi yhtiöt perustaa ja menee osakeyhtiömallisen toiminnan kautta, että se on usein kuitenkin ehkä projektiluontoista tai ehkä vähän pienempää toimintaa mitä sieltä PE:n kautta menee, niin silloin ne intressitkään ei ehkä ole niin valtavia, että niitä ruvettaisiin tutkimaan tai tietenkään...täytyy unohtaa tässä finanssisektori, että varmasti on niitäkin tosi laajamittaistakin toimintaa harjoitetaan. Mutta ehkä sellai yleisesti voi sanoa.” (Asiantuntija 4)

Toiminnan organisointiin liittyvissä kysymyksissä myös sopimusten olemassaolo, sopimusehdot sekä toiminnan dokumentointi koettiin mahdollisesti jopa ratkaisevina tekijöinä, kun pyritään ennaltaehkäisemään kaksinkertaisen verotuksen riskiä.

”Muun muassa rojal tikysymyksissä tulee monesti esille se, että yritys ei tiedä välttämättä itsekään, että minkälaisen sopimuksen toisen toimijan kanssa tekee, eli mitä sovitaan. Ja samoin myös kaikki projektit, kiinteään toimipaikkaan liittyvät tilanteet, että mitä sovitaan.” (Asiantuntija 1)

”Hiukankin jos on pienempiä yrityksiä, jolloin harvalla yrityksellä on omaa veroasiantuntijaa niin... siinä vaiheessa, kun lähdetään tekemään, että jos me ajatellaan kiinteitä toimipaikkoja, lähdetään miettimään projekteja ulkomailla tai se, että lähdetään tekemään jonkunnäköstä muuta myyntiä ulkomailla, mistä voi sitten se lähdevero muodostua, mitä ei sitten saada hyvitettyä. Niin ei välttämättä siinä vaiheessa, kun lähdetään hinnoittelemaan, niin ymmärretä näitä. Et kyllähän yritykset pystyisi esim. sopimusmääräyksillä vaikuttamaan, että kuka kantaa sen veron, sen riskin siitä. Ja yksinkertaisesti osattaisiin ottaa se huomioon siitä hinnasta, että jos siitä lähdevero menee ja sitä ei kokonaisuudessaan saada hyvitettyä.” (Asiantuntija 5)

Sopimusteknisesti kaksinkertaisen verotuksen seuraamuksilta pystytään monesti välttymään esimerkiksi erityisellä sopimusklauusulilla, jossa vieraaseen valtioon muodostuvat veroseuraamukset aktualisoituvat esimerkiksi tilaajan vastuulle. Toisaalta myös pelkkä virheellisen termin käyttö sopimuksessa voi johtaa kaksinkertaisen verotuksen poistamisen ongelmatilanteeseen. Useassa haastattelussa lisäksi ilmeni, että sopimuskäytäntö vaihtelee toimialoittain.

”...tämmöisellä projektitoimitusalalla on voinut syntyä erilaisia kauppatapoja, jolla hallitaan tämän kaltaista ongelmaa, ja se kauppatapa voi olla semmoinen, että tehdäänkö bruttosopimus vai nettosopimus... Ja tämmöisessä projektitoimitusalalla tehdään tämmöisiä nettosopimuksia, jolloin se ei asuinvaltiossa tule edes näkyviin, että mitä sieltä meni niitä veroja... Jolloin se on myyjänkin kannalta vähän tämmöistä riskienhallintaa, että sovitaan netosta niin tiedetään mitä on sovittu, kuin että sovitaan brutosta ja otetaan tavallaan riski, että meneekö siitä 5 milj. 10 milj. tai 30 milj. niitä veroja, jotka saadaan hyvitettyä tai ei saada hyvitettyä.” (Asiantuntija 3)

”Nimenomaan asiakkaiden kanssa puhutaan paljon, että sopimustekstit, miltä ne näyttää, paitsi että pitää olla selvillä se suorituksen todellinen luonne, mut sit just se ettei käytetä tietyllä tavalla väärää sanaa, mikä saattaa triggeroida täysin riippumatta sen suorituksen tosiasiallisesta luonteesta lähdeveron. Just tyypillisesti kaikki tämmönen laskutusdokumentaatio, sopimukset...”
(Asiantuntija 4)

Siinä vaiheessa, kun kaksinkertainen verotus on jo muodostunut, ovat käytettävissä olevat keinot selkeästi vähäisemmät. Käytännössä vaikutusmahdollisuudet kaksinkertaisen verotuksen poistamisen tilanteisiin loppuvat tosin vasta silloin, kun yhtiö on antanut menettelyyn kaiken oleellisen tiedon. Kaksinkertaisen verotuksen muodostumisen jälkeen yhtiön tulee tehdä valinta siitä, ryhtyykö yritys kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen liittyvään prosessiin.

”Yrityksen tärkein rooli on varmaan se, että siinä vaiheessa kun se menee johonkin prosessiin, jolloin kaksinkertaisen verotuksen tilanne on syntynyt, niin siinä vaiheessa yritys ei voi vaikuttaa muuten, kuin antamalla tämän tiedon mahdollisimman täydellisenä.” (Asiantuntija 1)

”Sitten täytyy miettiä strategiaa ja se mitä tossa jo puhuttiinkin, että jos siellä on ikään kuin kaksinkertainen verotus jo muodostunut, niin se oikeastaan tarkoittaa että asuinvaltio on jo sen tulon verottanut. Jos se katsotaan oikeaksi, että on maan sisäiset valituskeinot käytössä tai sitten voi hakea lähdeveron palautushakemuksella lähdeveron palautusta tulon lähdevaltiosta, jos katsotaan että ollaan oikeassa ja kyseessä on verosopimusvaltio... mutta niin kuin sanoin, niin usein se ei ole niin joustavaa kun se on ehkä länsimaissa niin kyllä näkee vuosia kestäviä prosesseja, kalliita prosesseja, joissa lopputulos voi olla hyvin epävarma.. Ja sitten on vielä tietysti mahdolliset ne MAP-neuvottelut, mutta kuten todettu niin se on ehkä aika epävarma reitti monessa tilanteessa.” (Asiantuntija 4)

5.5 Tulosten yhteenveto

Kaksinkertainen verotus poistetaan normaalitilanteessa yhtiön tuloveroilmoituksen yhteydessä toimitettavalla kaksinkertaisen verotuksen poistolomakkeella. Ongelmaksi tapaus muodostuu siinä vaiheessa, kun kaksinkertaista verotusta ei saada tehokkaasti poistettua asuinvaltion ja lähdevaltion välillä. Likviditeettiongelma säilyy yrityksellä tosiasiasa niin kauan, kun virheellinen verotuskohtelu saadaan oikaistua. Jokaisessa haastattelussa kävi ilmi, että nämä prosessit kestävät usein vuosia.

Alla olevassa kuviossa esitetään yhteenveto teemahaastatteluista nousseista kaksinkertaisen verotuksen käytännön ongelmatilanteista. Ongelmakohtat on jaettu kolmeen osaan. Kvalifikaatiokonfliktit johtuvat verosopimusvaltioiden välisestä ristiriidasta, kun normaalihyvityksen rajoituksista aiheutuvat ongelmat johtuvat Suomen sisäisestä lainsäädännöstä. Yritystoiminnan luonne ja toiminnan organisoinnin puutteet voidaan nähdä kolmantena kaksinkertaista verotusta aiheuttavana osatekijänä.

Kvalifikaatiokonfliktit	Kiinteän toimipaikan kvalifikaatio	Verosopimusvaltioiden välisestä ristiriidasta johtuva kaksinkertaisen verotuksen tilanne
	Tulotyyppin kvalifikaatio	
Normaalihyvityksen enimmäismäärä	Pääliikkeen tappiot	Asuinvaltion sisäisen lainsäädännön rajoitteista johtuva kaksinkertaisen verotuksen tilanne
	Lähdevaltion bruttotulo & Asuinvaltion nettotulo	
Yrityksen rooli	Asiantuntijuus	Yrityksen oman toiminnan organisoinnin puutteista johtuva kaksinkertaisen verotuksen tilanne
	Ennakointi	
	Sopimukset & Dokumentointi	
	Toiminnan organisointi	

Kuvio 3: Juridinen kaksinkertainen verotus käytännössä

Tulotyyppien kvalifikaatiokonflikti vaikuttaisi kulminoituvan rojaltiliiketulo -rajanvedosta aiheutuviin ristiriitoihin. Kaikki haastateltavat nostivat rojaltiliiketulo -tilanteen tavanomaisimmaksi kvalifikaatiokonflikteista aiheutuvaksi juridisen kaksinkertaisen verotuksen esiintymismuodoksi, kun siirtohinnoittelukysymys rajataan pois. Monessa haastattelussa mainittiin, että eri valtioilla voi olla hyvinkin erilainen käsitys rojaltiliiketaloudellisesta luonteesta, joten tulkintakysymyksiä tässä aihealueessa riittää.

Toinen tavanomainen valtioiden välillä esiintyvä kvalifikaatiokonfliktitilanne liittyy kiinteän toimipaikan tulkintaeroihin. Kaikki haastateltavista pitivät kiinteän toimipaikan tulkinnallisia ristiriitoja kuitenkin rojaltiliiketulo -konfliktia harvinaisempina. Monessa haastattelussa huomioitiin, että Suomessa on lähtökohtaisesti hyväksytty lähdevaltion tulkinta kiinteän toimipaikan muodostumisen perusteista. Useassa haastattelussa myös huomautettiin, että lähitulevaisuudessa BEPS-hankkeen myötä kiinteän toimipaikan tulkintaristiriitoja muodostuu todennäköisesti aiempaa enemmän.

Asuinvaltion sisäisestä lainsäädännöstä aiheutuvat kaksinkertaisen verotuksen poistamisen ongelmatilanteet liittyvät suurimmassa määrin hyvitysmenetelmän soveltamiseen sekä hyvitysmenetelmän rajoituksiin. Useassa haastattelussa huomioitiin, että hyvitysmenetelmän laskukaavalla voidaan muodostaa lukuisia erilaisia skenaarioita, joissa hyvitysmenetelmän rajoitteet johtavat vähintään osittaiseen kaksinkertaisen verotuksen poistamattomuuteen.

Kaikki haastateltavista olivat sitä mieltä, että hyvitysmenetelmän enimmäismäärän yleisin ja ongelmallisin tilanne on asuinvaltion tappiollinen liiketoiminta. Monessa haastattelussa huomioitiin, että tappiollisuus kokonaisuudessaan johtaa herkästi hyvittämättömyyteen. Toinen haastatteluissa esiintynyt selkeä ongelmakohta oli lähdeveron huomioiminen bruttotulosta ja hyvityksen laskeminen asuinvaltiossa nettotulosta. Tällöin kate saatetaan pahimmillaan menettää isojen kustannusten vuoksi lähes kokonaan, mutta ulkomaille maksettua veroa ei saada hyvitettyä täysimääräisesti.

Yrityksen oma rooli kaksinkertaisen verotuksen ongelmatilanteissa koettiin kaikkien haastatteluiden perusteella merkittäväksi. Huomionarvoista on, että yrityksen käytettävissä olevat keinot eivät pääsääntöisesti ole luonteeltaan vero-oikeudellisia, vaan ennemmin yleisiä päivittäisen liiketoiminnan organisointiin liittyviä tekijöitä. Yrityksen oman toiminnan vaikutus kaksinkertaisen verotuksen muodostumiseen on siten perinteisiä vero-oikeudellisia ongelmatilanteita abstraktimpi kokonaisuus, jonka voidaan nähdä alkavan aina liiketoimintamallin suunnittelusta lähtien.

Kaksinkertaisen verotuksen tapaukset vaihtelevat yksittäistapauksista vuosittain ilmeneviin ongelmatilanteisiin. Haastatteluissa ilmeni, että yritys pystyy vaikuttamaan omaan vero-oikeudelliseen asemaansa paitsi yleisen organisoinnin ja ennakkoinnin kautta, myös varmistamalla, että yrityksessä on käytettävissä riittävä asiantuntijuus, jotta kansainvälisen vero-oikeuden tilanteisiin pystyttäisiin varautumaan ajoissa. Eri-tyisen merkittäväksi koettiin toiminnan asianmukainen dokumentointi, organisaation sisäinen tiedonkulku sekä selkeät sopimukset. Myös toiminnan läpinäkyvyys koettiin osassa haastatteluissa tärkeänä seikkana.

Haastattelujen perusteella sopimukset ja sopimusehdot koettiin yhtenä oleellisimpana tekijänä osana rationaalista riskinhallintaa. Osassa haastatteluista lisäksi huomioitiin, että yritystoiminnan järjestämiseen voidaan toisinaan vaikuttaa hyvinkin monitahoisesti aina lähdevaltion sijaintimaasta lähtien. Toisaalta esiintyy myös tilanteita, joissa kauppakumppani toimii ennalta määritetyssä valtiossa, jolloin paikallisen valtion tapoihin ja lainsäädäntöön tulee vain kyetä sopeutumaan.

Kaikki haastateltavat kokivat, että kaksinkertaisen verotuksen ongelmatilanteen muodostuttua prosessi voi olla hyvin raskas ja pitkäkestoinen, jonka lopputulos nähtiin yrityksen näkökulmasta monesti epävarmana. Suurin osa haastateltavista lisäksi huomautti, että tarvittavat selvitykset ja dokumentit voivat olla takautuvasti erityisen työläitä tuottaa.

6 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Tässä tutkielmassa tarkasteltiin juridisen kaksinkertaisen verotuksen käytännön ongelmatilanteita suomalaisen, kansainvälistä liiketoimintaa harjoittavan yhtiön perspektiivistä. Tutkimuksen tavoite oli yhteensovittaa vero-oikeudellinen teoria ja yritystoiminnan käytännön haasteet. Tutkielman lähtökohta oli, että yrityksen toimintaa rasittavasta kaksinkertaisesta verotuksesta muodostuu ongelma silloin, kun kaksinkertaista verotusta ei saada tehokkaasti poistettua asuinvaltion ja lähdevaltion välillä. Kaksinkertainen verotus luo yritykselle likviditeettiongelman aina siihen saakka, kunnes kaksinkertainen verotus saadaan poistettua tehokkaasti valtioiden välillä.

Tutkielman teoriaosiossa käsiteltiin kansainvälisen yritysverotuksen aiheita aluksi valtioiden välisen verotusoikeuden määrittämisen sekä kaksinkertaisen verotuksen muodostumisen näkökulmasta. Kun kaksinkertainen verotus on muodostunut, poistetaan kaksinkertainen verotus verosopimuksen osoittaman poistomenetelmän avulla. Jos verosopimuksen osoittama poistomenetelmä ei johda tehokkaaseen ratkaisuun, pyritään kaksinkertainen verotus poistamaan MAP-neuvotteluiden tai Suomen sisäisen lainsäädännön mahdollistaman yksipuolisen kaksinkertaisen verotuksen huojennuspykälän avulla. Tutkielman empiirinen osio jatkoi johdonmukaisesti teoriaosion asiasisältöä tarkastelemalla juridisen kaksinkertaisen verotuksen käytännön problematiikkaa.

Empiirisessä osiossa nostettiin esille juridisen kaksinkertaisen verotuksen käytännön ongelmakohtia sekä pohdittiin yrityksen omaa roolia osana kaksinkertaisen verotuksen tilanteita. Tutkimusaineisto kerättiin teemahaastatteluilla. Tutkimusta varten haastateltiin yhteensä viittä kansainvälisen yritysverotuksen asiantuntijaa yliopistomaailmasta, verokonsultointiyrityksistä sekä Verohallinnolta. Tutkimusaineisto analysoitiin teemoittelulla. Empiirinen osuus oli vero-oikeudellisesta viitekehystä huolimatta käytännönläheinen.

Tutkimusosuus jakautui kerätyn tutkimusaineiston perusteella kolmeen teemaan. Juridista kaksinkertaista verotusta muodostuu valtioiden välisten kvalifikaatiokonfliktien seurauksena, jolloin ristiriitatilanne muodostuu kahden eri valtion välisen verosopimuksen luokittelu- tai tulkintaerimielisyyden johdosta. Kaksinkertaista verotusta

esiintyy toisaalta myös normaaliyhvityksen enimmäismäärän rajoitteiden vuoksi, jolloin kaksinkertaisen verotuksen tilanne johtuu Suomen sisäisen lainsäädännön rajoitteista. Kolmas teema muodostui yhtiön omasta roolista osana kaksinkertaisen verotuksen tilanteita.

Juridisen kaksinkertaisen verotuksen problematiikka voi olla luonteeltaan joko puhtaan vero-oikeudellinen ongelma tai yrityksen omasta toiminnasta seuraava kaksinkertaisen verotuksen tilanne. Kaksinkertainen verotus on yritykselle aina kohtuuton, mutta haastatteluissa oli mielenkiintoista huomata, että kaksinkertaisen verotuksen laajuus suhteessa yhtiön kokonaistoimintaan voi olla ratkaisevassa roolissa yrityksen pohtiessa verorasituksen selvittämiseksi käytettäviä keinoja. Vaakakupissa painaa siten prosessin läpiviennistä aiheutuvat kustannukset verrattuna kaksinkertaisen verorasituksen määrään. Vaakakupia toisaalta kallistaa myös yhtiön harjoittaman ydinliiketoiminnan luonne suhteessa käsillä olevaan ongelmaan.

Empiirisessä osiossa saatiin vastaus tutkielman tutkimusongelmaan ja tutkimuksen alaongelmaan. Tutkimusongelmana kysyttiin, millä tavoin juridisen kaksinkertaisen verotuksen ongelmatilanteet esiintyvät käytännössä.

Kaikki haastateltavat olivat yhtä mieltä siitä, että tulotyyppin kvalifikaatio liittyen rojaltiliiketulon rajanvetoon on yleisin kaksinkertaista verotusta aiheuttava kvalifikaatiokonflikti, kun siirtohinnoittelu rajataan pois. Teemahaastatteluiden perusteella valtaosa kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen liittyvistä tulotyyppin kvalifikaatiokonflikteista vaikuttaisi olevan peräisin teollistuvista ja kehittyvistä ei-OECD-maista. Rojaltiliiketulo -systematiikassa epäselvyys vaikuttaisi liittyvän aktiivisen tulon ja passiivisen tulon tulkintaeroon. Rojaltilituloa muodostuu esimerkiksi passiivisen käyttöoikeuden luovuttamisesta, kun liiketulo muodostuu pääosin aktiivisen liiketoiminnan harjoittamisen seurauksena.

Haastattelujen tulos rojaltilitulon kvalifikaatiokonflikteista ei ole yllättävä, koska rojaltiliiketulo-konflikti sekä rojaltilitulon määrittämisen ongelmallisuus on huomioitu laajalti myös viimeaikaisissa vero-oikeudellisissa asiantuntijakirjoituksissa. Katajainen & Koponen (2014) huomioivat artikkelissaan, että rojaltilitulon kvalifikaatiokonflikteja esiintyy pääsääntöisesti ei-OECD-valtioiden kesken, koska Suomi noudattaa tulkinnossaan OECD:n malliverosopimuksen kommentaaria, mutta ei-OECD-valtiot pohjaavat tulkintansa monesti valtion sisäiseen lainsäädäntöön. KHO:n päätös vuodelta

2011 linjaa, että rojaltituloa ei voida hyvittää Suomessa, jos OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin mukainen tulkinta tulotyypille olisi liiketulo (KHO 2011:101). Pulkkanen (2013) on puolestaan huomionut artikkelissaan, että rojaltiliiketulo -rajavedon ongelmia esiintyy, koska verosopimukseen ei voida määritellä kaikkia mahdollisia vaihdannan muotoja. Nissinen (2015) lisäksi huomauttaa, että verotuskohdelun kannalta voi olla erityisen merkittävää, sovelletaanko tulon tulotyyppinä rojaltiliiketuloa vai ei. Teemahaastattelujen perusteella saatu tulos rojaltiliiketulon rajavedon käytännön ongelmallisuudesta vaikuttaa luotettavalta, koska empirian tulos on yhtenevä teoriassa käsitellyn rojaltilulun kvalifioinnin ongelmakohtien kanssa.

Kiinteän toimipaikan kvalifikaatio koettiin harvinaisempana ristiriitajenkänä, mutta moni asiantuntija huomautti, että kiinteän toimipaikan kvalifikaatiokonflikti saattaa yleistyä tulevaisuudessa BEPS-hankkeen myötä. Kukaan haastateltavista ei pitänyt entiteettikvalifikaatiota tai kaksoisasumiskonfliktiä merkittävänä tämän hetken kvalifikaatiokonfliktin esiintymismuotona.

OECD:n malliverosopimus (OECD 2014) sekä malliverosopimuksen kommentaari (OECD 2014a) ovat toistaiseksi jättäneet tulkinnanvaraa kiinteän toimipaikan muodostumisen määrittelylle. Schäfer (2006) huomioi väitöskirjassaan, että kiinteän toimipaikan käsite on perustunut alun perin oletukselle, että tuotantotekijät, pääoma ja työntekijät ovat liikkumattomia. Hän lisäksi huomauttaa, että toiminnan vähäinen kesto voi olla peruste, että kiinteää toimipaikkaa ei muodostuisi tulon lähdevaltioon (Schäfer 2006). Braun & Fuentes (2014) ovat puolestaan huomioineet tutkimuksessaan, että lähdevaltio saattaa päätyä verosopimuksen vastaiseen tulkintaan kiinteän toimipaikan muodostumisen perusteista ennen kaikkea kehittyvissä maissa.

Haastattelutulokset ovat johdonmukaisia teoriaosiossa käsitellyn kiinteän toimipaikan kvalifikaation suhteen. Useassa haastattelussa tunnistettiin kiinteän toimipaikan määrittämisen tulkinnanvaraisuus ennen kaikkea liikkuvan työn edustajatilanteissa. Toisaalta osassa haastattelussa myös ilmeni huomio, että lähdevaltion verosopimuksen vastainen tulkinta kiinteän toimipaikan muodostamisen perusteista voi olla ongelmallinen ennen kaikkea kehittyvissä maissa. Haastattelujen mukaan kiinteiden toimipaikkojen kvalifikaatiokonfliktit koettiin kuitenkin toistaiseksi olleen harvinaisia tilanteita, koska asuinvaltion on tavanomaisesti koettu hyväksyvän lähdevaltion tulkinta kiinteän toimipaikan muodostumisen perusteista.

Haastattelujen myötä todentui havainto, että teoriaosiossa käsitellyt entiteettikvalifikaatio sekä kaksoisasumiskonflikti koettiin aidon yritystoiminnan tilanteissa harvinaisina. Haastattelutulokset ovat johdonmukaisia näihin aiheisiin liittyvien asiantuntijakirjoitusten kanssa. Lammi (2015) huomioi artikkelissaan, että valtaosa Suomessa toimivien ulkomaisten entiteettien luokittelusta on selkeitä tapauksia, koska oikeushenkilöt luokitellaan pääsääntöisesti samankaltaisuuden perusteella. Myös Barenfeldin (2005) näkemys entiteetin luokittelusta samankaltaisuuden perusteella on johdonmukainen tässä tutkielmassa saatujen tulosten kanssa.

Kaksoisasumiskonfliktin esiintymistiheyttä arvioitaessa on huomionarvoista, että OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa (OECD 2014a) on mainittu joidenkin maiden pitävän kaksoisasumiskonflikteja harvinaisia tapauksina. Myös Suomen tuloverolain sekä Suomen oikeuskäytännön (KHO 1999:25) mukaan Suomessa toimivalle ulkomaiselle yhtiölle ei voi muodostua kaksoisasumiskonfliktia, koska ulkomainen yhtiö on aina rekisteröity Suomen rajojen ulkopuolelle. Teemahaastattelujen tulokset liittyen suomalaisen yhtiön kaksoisasumiskonfliktitilanteeseen ovat linjassa OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa esitettyjen huomioiden kanssa, vaikka Suomea ei olekaan suoraan mainittu tässä asiayhteydessä.

Haastattelujen tulosta entiteettikvalifikaatioiden ja kaksoisasumiskonfliktien harvinaisuudesta voidaan pitää suhteellisen luotettavana, kun empiiristä osiota peilataan teoriaosiossa käsiteltyyn asiasisältöön. Yritystoiminnassa esiintyvien entiteettikvalifikaatioiden sekä kaksoisasumiskonfliktien toistuva käsittely vero-oikeudellisessa kirjallisuudessa vaikuttaa siten herkästi jäävän teoreettiselle tasolle. Kaikesta huolimatta on hyvä tiedostaa, että tuleva BEPS-kehitys voi vaikuttaa myös entiteettikvalifikaatioiden tai kaksoisasumiskonfliktien esiintymisfrekvenssiin, jos tulon lähdevaltion verotusoikeutta pyritään tulevaisuudessa laajentamaan.

Hyvitysmenetelmä koettiin pääasiassa vaikeaselkoisena kokonaisuutena. Menetelmälain muutokset 1.1.2010 alkaen koettiin pääosin verovelvollisyyden myöntämisenä, mutta monessa haastattelussa ilmeni, että hyvitysmenetelmään liittyvää lainsäädäntöä saisi entisestään kehittää ja selkeyttää. Kaikki haastateltavat huomioivat, että enimmäishyvityksen laskukaavassa yleinen yksittäinen ongelmakohta on pääliikkeen tappiollisesta toiminnasta aiheutuva ulkomaan veron hyvittämättömyys. On selvää,

että hyvittämättömät ulkomaan verot voidaan hyvittää viiden seuraavan vuoden aikana pääliikkeen verosta. Tappiollisuus kuitenkin herkästi kumuloituu, jolloin viisi vuotta kuluu yllättävän nopeasti. Viiden vuoden jälkeen hyvittämätön määrä meneetään kokonaan, jolloin hyvittämätön osa jää rasittamaan yhtiön tulosta.

Hyvitysmenetelmän ongelmallisuutta arvioitaessa oli mielenkiintoista huomioida, että haastateltavista ainoastaan verokonsultit nostivat toisena merkittävänä ongelmatekijänä esille enimmäishyvityksen laskukaavassa aktualisoituvan brutto-netto-systematiikan, jolloin osa ulkomaan verosta jää herkästi hyvittämättä. Lähdeveron alaiseen tuloon kohdistuu monesti niin laajat kulut, että maksetusta lähdeverosta huolimatta toiminnan kate jää herkästi vähäiseksi. Brutto-netto -systematiikkaan liittyen voi kuitenkin mieltää, että hyvitysmenetelmän laskukaavan rajoitteista huolimatta suurempi ongelma on varmasti se, että yhtiö maksaa lähdeverona enemmän veroa kuin mitä yhtiön maksettava yhteisöveron määrä olisi kulut huomioituna. Tällöin perustavanlaatuisesti kysymykseksi nousee varmasti perityn lähdeveron ohella myös kulujen kohdentaminen asuin- ja lähdevaltion välille.

Hyvitysmenetelmän rajoitteita arvioitaessa on tärkeä tiedostaa, että kaikissa ulkomaan veron hyvittämättömissä tilanteissa ei ole kyse kaksinkertaisesta verotuksesta. Ulkomaan vero hyvitetään samassa suhteessa Suomeen maksettavasta verosta. Jos yhtiö siis harjoittaa liiketoimintaa valtiossa, jonka tuloverokanta on Suomen veroastetta suurempi ja hyvitys jäisi tämän vuoksi tekemättä viiden vuoden aikarajan umpeuduttua, ei tilanne suinkaan johda kaksinkertaiseen verotukseen.

Haastattelujen perusteella oli mielenkiintoista havaita, että monet haastateltavista suhtautuivat hyvitysmenetelmään ja sen soveltamiseen käytännönläheisesti, vaikka hyvitysmenetelmä on sen rajoitteidensa johdosta ennen kaikkea teoreettinen työkalu. Haastattelujen perusteella tavanomaiset hyvitysmenetelmän ongelmat johtuvat menetelmälain määräämistä rajoitteista. Haastatteluissa ei kuitenkaan noussut esille, että menetelmälain rajoitteiden soveltamisen tulkinnallisuus muodostaisi tavanomaisesti kiistanalaisia tilanteita. Menetelmälain soveltamisen tulkinnallisuudesta on annettu vuoden 2014 aikana kaksi KHO:n päätöstä (KHO 2014:147; KHO 2014:159). Haastattelujen perusteella oli lisäksi mielenkiintoista huomata, että mo-

net teoriaosuudessa listatut hyvitysmenetelmän ongelmatilanteet liittyen muun muassa veropohjaeroihin, ajoituseroihin tai tulolähde-eroihin eivät ole tavallisesti omiaan muodostamaan ulkomaisen veron hyvittämättömyyteen liittyviä ongelmia.

Normaalihyvityksen enimmäismäärän rajoitteiden vaikutusten luotettavuusarviointi ei ole tämän tutkielman puitteissa mielekäästä, koska menetelmälain määräykset ovat luonteeltaan teoreettisia. Lainsäätäjä kyllä tiedostaa menetelmälain ongelma-kohtat, mutta aukottoman hyvitysjärjestelmän luominen olisi varmasti todellinen haaste, koska erilaisia hyvitysvariaatioita on lukuisia. Yksinkertaistettuna voidaan siten sanoa hyvitysmenetelmän olevan toiselle ongelma, mutta toiselle ei.

Osassa haastatteluista mainittiin, että kaksinkertaisen verotuksen poistamisen prosessi eroaa tilanteissa, joissa lähdevaltio on pidättänyt verotusoikeuden verosopimuksen vastaisesti tai tilanteissa, joissa asuinvaltio ei hyvitä lähdevaltioon maksettua veroa, vaikka lähdevaltiolla olisi verotusoikeus kyseiseen tuloon. Tavanomaisesti ensisijainen keino olisi hakea lähdevaltiosta virheellisesti perityn lähdeveron palautusta, jos lähdevaltio on toiminut verosopimuksen vastaisesti. Jos asuinvaltio on puolestaan menettänyt verosopimuksen vastaisesti, toimii ensisijaisena menettelynä tuloverotuksen oikaisuvaatimus. Nämä muutoksenhakekeinot ovat tosin käytössä pääsääntöisesti kvalifikaatiokonflikteissa. Hyvitysmenetelmän rajoitteista johtuvaan kaksinkertaisen verotuksen tilanteeseen ei lähtökohtaisesti voi hakea oikaisua muutoksenhakumenettelyllä, jos kiistanalaista ei ole hyvitysmenetelmän rajoitteiden lainsäädännöllinen tulkinnallisuus.

Tutkielman alaongelmana kysyttiin, miten suomalaiset yhtiöt voivat vaikuttaa juridisen kaksinkertaisen verotuksen ongelmatilanteisiin. Yrityksen omaa toimintaa käsittelevä osio ei ole tyhjentävä. Tarkoitus oli siten nostaa esille yleisellä tasolla yrityksen käytännön vaikutusmahdollisuuksia kaksinkertaisen verotuksen ehkäisyyn.

Yrityksen omalla toiminnalla on luonnollisesti merkittävä rooli kaksinkertaisen verotuksen tilanteissa. Yritys itse päättää toiminnastaan, toiminnan organisoinnista sekä käytännöistään. Haastatteluiden perusteella yritys voi varautua kaksinkertaisen verotuksen tilanteisiin ennen kaikkea riittävällä asiantuntijuudella ja ennakointikyvyllä. Myös sisäinen tiedonkulku, sopimukset ja dokumentointi koettiin erityisen tärkeinä tekijöinä osana yritystoiminnallista veroriskienhallintaa. On selvää, että yritys voi vaikuttaa tiettyyn pisteeseen saakka verotukselliseen asemaansa. Toisaalta on myös

ilmeistä, että valtioiden välisiin kvalifikaatiokonflikteihin tai sisäisen lainsäädännön rajoituksiin ei yrityksellä ole suoraa vaikutusmahdollisuutta. Tällöin riittävä ennakointi ja ongelmakohtien tiedostaminen nousee ensiarvoisen tärkeään asemaan. Fokus on tärkeä pitää niissä tekijöissä, joihin yritys pystyy vaikuttamaan, ja pyrkiä suoriutumaan näistä toimista mahdollisimman hyvin.

Useassa haastattelussa mainittiin, että kiinteät toimipaikat liittyvät monesti projektiluonteiseen toimintaan, joten haastatteluissa huomioitiin erillisen oikeushenkilön perustamisen mahdollisuus osana veroriskinhallintaa. Entiteettien erillisuus ehkäisee pääosin juridisen kaksinkertaisen verotuksen synnyn. On kuitenkin hyvä tiedostaa, että esimerkiksi tulotyyppin kvalifikaatiokonfliktista aiheutuvaa ristiriitaa erillinen entiteetti ei automaattisesti ratkaise.

Kansainvälinen kaksinkertainen verotus on kokonaisuudessaan moniulotteinen aihealue, joka muodostuu yksittäisistä osakokonaisuuksistaan. Juridisen kaksinkertaisen verotuksen problematiikkaa käsittelevänä jatkotutkimusaiheena olisi mielenkiintoista syventyä rojaltiliiketulo -rajavedon erityiskysymyksiin ennen kaikkea ICT-ala silmällä pitäen. Suomessa todennäköisesti lähitulevaisuudessa BEPS-hankeen myötä implementoitavat OECD:n toimenpidesuositukset voivat puolestaan vaikuttaa merkittävästi kaksinkertaisen verotuksen tilanteisiin. Toinen ajankohtainen jatkotutkimusaihe voisi siten olla valtioiden välisen MAP-neuvottelun sekä Suomen lainsäädännön mahdollistaman kaksinkertaisen verotuksen huojennuspykälän (VML 89 §) soveltaminen juridisen kaksinkertaisen verotuksen ristiriitatilanteissa.

Tässä pro gradu -tutkielmassa on käsitelty rajatusti käytännön yritystoimintaa koskevia juridisen kaksinkertaisen verotuksen riskitekijöitä. On oletettavaa, että tutkielman rajauksista huolimatta kansainväliset yritykset voivat parhaimmillaan hyödyntää tätä tutkielmaa osana liiketoimintansa kokonaisarviointia.

LÄHDELUETTELO

Kirjalliset lähteet:

Andersson, E. 2007. Eräistä yksityishenkilön maastamuuttoon liittyvistä verokysymyksistä. Verotus 5/2007, pp. 444-453.

Arnold, J. B. 2013. An overview of the issues involved in the application of double tax treaties. United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries. New York: United Nations. pp. 1-50.

Barenfeld, J. 2005. Taxation of Cross-Border Partnerships Double Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations. Väitöskirja. Jönköping International Business School. Volume 9, Doctoral Series.

Blanluet, G. & Durand, P.J. 2011. General Report. Key practical issues to eliminate double taxation of business income. Cahiers De Droit Fiscal International 2011. International Fiscal Association, vol. 96b, pp. 17-57.

Braun, J. & Fuentes, D. 2014. A legal and economic analysis of Austria's double tax treaty network with developing. WU International Taxation Research Paper Series. Universität Wien. No. 2014 – 13.

Bärsch, S-E. 2012. Taxation of Hybrid Financial Instruments and the Remuneration Derived Therefrom in an International and Cross-border Context Issues and Options for Reform. Väitöskirja. University of Mannheim, Germany: Springer.

COM. 1985. Completing the internal market. White paper from the Commission to the European Council. Commission of the European communities. Milan 28-29 June 1985. COM (85) 310 Final.

COM. 2011. Double Taxation in the Single Market. COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT, THE COUNCIL AND THE EUROPEAN ECONOMIC AND SOCIAL COMMITTEE. EUROPEAN COMMISSION. 712 final, 11.11.2011, Brussels, Belgium.

COM. 2015. Corporate Income Taxation in the European Union. COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT. EUROPEAN COMMISSION. 17.6.2015, Brussels, Belgium.

Comptel Oyj. 2015. Comptel vuosikertomus 2015 [verkkodokumentti]. [Viitattu 25.3.2016]. Saatavilla <http://www.comptel.com/docs/default-source/vuosikertomukset/comptel-vuosikertomus-2015.pdf?sfvrsn=2>

Comptel Oyj. 2016. Pörssitiedote 15.4.2016 klo 10.30 [verkkodokumentti]. [Viitattu 26.4.2016]. Saatavilla <http://otp.investis.com/clients/fi/comptel1/omx/omx-story.aspx?cid=916&newsid=48321&culture=fi-FI>

Devereux, M.P. & Vella, J. 2014. Are we heading towards a corporate tax system fit for the 21st century. Oxford University centre for business taxation. WP 14/25, October 2014.

Eskola, J. & Suoranta, J. 1998. Johdatus laadulliseen tutkimukseen. Tampere: Vastapaino.

Finér, L. 2015. Liiketulon kohdentaminen kiinteille toimipaikoille, osa I (referee-artikkeli). Verotus 3/2015, pp. 273-282.

Finér, L. 2015a. Liiketulon kohdentaminen kiinteille toimipaikoille, osa II (referee-artikkeli). Verotus 4/2015, pp. 410-421.

Finnwatch. 2014. Rikkinäinen veropalapeli Oikeudenmukaisuuden toteutuminen Suomen solmimissa verosopimuksissa. 6/2014 [verkkodokumentti]. [Viitattu 24.3.2016]. Saatavilla <http://finnwatch.org/images/verosopimukset5.pdf>

Greggi, M. 2013. Revisiting "Schumacker": The Role of Limited Tax Liability in EU Law. Allocating Taxing Powers within the European Union. Springer. MPI Studies in Tax Law and Public Finance, vol. 2, pp. 43-62.

Gutmann, D. 2013. How to avoid double taxation in the European Union. Allocating Taxing Powers within the European Union. Springer. MPI Studies in Tax Law and Public Finance, vol. 2, pp. 63-72.

Helminen, M. 1994. Vertaileva tutkimus keskeisistä ongelmista yhtiöveron hyvitysjärjestelmässä ja osinkotulojen verovapauteen perustuvassa järjestelmässä. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja, Turku. Series D-2:1994.

Helminen, M. 1999. The dividend concept in international tax law Dividend payments between corporate entities. Series on international taxation: No 25. Kluwer law international.

Helminen, M. 2002. Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen kaksoisasumiskonfliktissa. Verotus 4/2002, pp. 131-135.

Helminen, M. 2005. Finnish international taxation. Helsinki: WSOY.

Helminen, M. 2013. Kansainvälinen tuloverotus. 2. uud. p. Porvoo: Edita.

Helminen, M. 2016. Kansainvälinen verotus. Helsinki: Talentum Media. Jatkuvatäydenteinen online-versio.

Hongler, P. & Pistone, P. 2015. Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy. Universität Wien. WU International Taxation Research Paper Series. No. 2015 – 15.

Katajainen, H. & Koponen, S-M. 2014. Tietokoneohjelmien myynti- ja lisensointitulon kvalifikaatiokonflikti ja siitä aiheutuvan kaksinkertaisen verotuksen poistaminen. Verotus 5/2014, pp. 534-549.

Knuutila, S. 1989. Aristoteles VII Nikomakhoksen etiikka. Helsinki: Gaudeamus.

Kofler, G. 2012. Indirect Credit versus Exemption: Double Taxation Relief for Inter-company Distributions. Bulletin for international taxation, Feb. 2012, pp. 77-89.

Lammi, V. 2015. Ulkomaisten entiteettien luokittelu verotuksessa. Verotus 5/2015, pp. 518-529.

Lang, M. & Staringer, C. 2014. General Report. Qualification of taxable entities and treaty protection. Cahiers De Droit Fiscal International 2014. International Fiscal Association, vol. 99b, pp. 17-69.

LN. 1923. Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee. The Financial Committee of the League of Nations. Document E.F.S.73. F.19, p.11, 5.4.1923.

Lokken, L. & Kitamura, Y. 2010. Credit vs. Exemption: A Comparative Study of Double Tax Relief in the United States and Japan. *Northwestern Journal of International Law & Business*. Vol. 30 (3) Summer 2010, pp. 621-646.

Malmgrén, M. 1999. *Kansainvälinen verotus ja työskentely*. Helsinki: Edita.

Malmgrén, M. 2010. Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain muuttuneet säännökset. *Verotus 2/2010*, pp. 167-176.

Malmgrén, M. 2010a. Eurooppaoikeudellinen näkökulma kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen. *Verotus 3/2010*, pp. 276-284.

Malmgrén, M. 2011. Siirtohinnoittelu kiinteän toimipaikan tulon määrittelyssä. *Verotus 3/2011*, pp. 302–309.

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

Myrsky, M. 2013. *Suomen veropolitiikka*. Helsinki: Talentum Media.

Määttä, K. 2007. *Veropolitiikka Teoria ja käytäntö*. Helsinki: Edita Publishing.

Nieminen, M. 2010. Monenkertaisen verotuksen poistaminen Lissabonin sopimuksessa. *Verotus 4/2010*, pp. 428-437.

Nissinen, M. 2010. Kiinteän toimipaikan muodostuminen rakennus- ja asennustöissä. *Verotus 2/2010*, pp. 196-210.

Nissinen, M. 2014. Finland. Qualification of taxable entities and treaty protection. *Cahiers De Droit Fiscal International 2014*. International Fiscal Association, vol. 99b, pp. 313-329.

Nissinen, M. 2015. Tietokoneohjelmat verosopimuksissa: korvaus tekijänoikeuden käyttöoikeudesta vai muu korvaus? (referee-artikkeli). *Verotus 3/2015*, pp. 305-320.

OECD. 2010. Report on the attribution of profits to permanent establishments. 22 July 2010.

OECD. 2013. ACTION PLAN ON BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING.

OECD. 2014. MODEL CONVENTION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME AND ON CAPITAL. OECD:n malliverosopimus.

OECD. 2014a. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014. OECD:n malliverosopimuksen kommentaari.

OECD. 2015. Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishments Status. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Action 7: 2015 Final Report.

Pulkkanen, P. 2013. Kansainvälisen verotuksen ongelmia – lähdevero ja veroluonteinen maksu verosopimussuhteessa. Verotus 5/2013, pp. 462-474.

Saurabh, J., Prebble, J. & Bunting, K. 2013. Conduit Companies, Beneficial Ownership, and the Test of Substantive Business Activity in Claims for Relief under Double Tax Treaties. eJournal of Tax Research. Vol. 11, (3), pp. 386 – 433.

Schreiber, U. 2013. International Company Taxation An Introduction to the Legal and Economic Principles. University of Mannheim, Germany: Springer.

Schäfer, A. 2006. International Company Taxation in the Era of Information and Communication Technologies Issues and Options for Reform. Väitöskirja. University of Mannheim, Germany: DeutscherUniversitats-Verlag.

Seidl, C., Pogorelskiy, K. & Traub, S. 2013. Tax Progression in OECD Countries An Integrative Analysis of Tax Schedules and Income Distributions. Springer.

Verohallinto. 2003. Verohallituksen kannanottoja yritysverokysymyksiin. Diaarinumero: 1531/345/2003 [verkkodokumentti]. [Viitattu 9.2.2016]. Saatavilla https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Verohallituksen_kannanottoja_yritysverok%2810161%29#Kiinassa%20maksetut%20verot1

Verohallinto. 2012. Ulkomaisen yrityksen ennakkoperintärekisteröinti ja tuloverovelvollisuus – menettelyohje. Diaarinumero: A81/200/2012, antopäivä 16.8.2012. Voimassa toistaiseksi [verkkodokumentti]. [Viitattu 18.1.2016]. Saatavilla https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Kansainvaliset_tilanteet/Ulkomaisen_yrityksen_ennakkoperintarekis%2821973%29

Verohallinto. 2014. Rajoitetusti verovelvollisen korot, osingot ja rojaltit [verkkodokumentti]. [Viitattu 23.1.2016]. Saatavilla https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Kansainvalinen_toiminta/Rajoitetusti_verovelvollisen_osingot_kor%2814425%29

Verohallinto. 2015. Kansainvälisen verotuksen käsikirja. Verohallinnon julkaisu 284.15

Verohallinto. 2015a. Osingot, korot ja rojaltit kansainvälisissä tilanteissa [verkkodokumentti]. [Viitattu 23.1.2016]. Saatavilla https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Kansainvalinen_toiminta/Osingot_korot_ja_rojaltit_kansainvalisis%2810752%29

Verohallinto. 2015b. Verosopimuksen vastainen verotus ulkomailla [verkkodokumentti]. [Viitattu 17.12.2015]. Saatavilla https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Osakeyhtio_ja_osuuskunta/Kansainvalinen_toiminta/Verosopimuksen_vastainen_verotus_ulkomai%2811817%29

Verohallinto. 2016. Voimassa olevat verosopimukset [verkkodokumentti]. [Viitattu 14.1.2016]. Saatavilla http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Kansainvaliset_tilanteet/Voimassa_olevat_verosopimukset%2812108%29

Viherkenttä, T. 1991. Tax Incentives in Developing Countries and International Taxation. A Study on the Relationship between Income Tax Incentives for Inward Foreign Investment in Developing Countries and Taxation of Foreign Income in Capital-Exporting Countries. Netherlands: Kluwer & Finnish Lawyers' Publishing Company.

VM. 2015. Suomen voimassa olevat, allekirjoitetut, parafoidut ja neuvoteltavana olevat tuloverosopimukset (mukaan lukien säästöjen tuottamia korkotuloja koskevat sopimukset), tilanne 17.06.2015 [verkkodokumentti]. [Viitattu 14.1.2016]. saatavilla

<http://vm.fi/documents/10623/307613/Suomen+verosopimusti-lanne+17.3.2014/b5591cbd-3cab-49ab-8e1e-49e0de9c1520>

Wheeler, J. 2013. Persons qualifying for treaty benefits. United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries. New York: United Nations. pp. 51-108.

Äimä, K. 2011. Finland. Key practical issues to eliminate double taxation of business income. Cahiers De Droit Fiscal International 2014. International Fiscal Association, vol. 96b. pp. 305-327.

Oikeustapaukset:

C-1/93. Halliburton Services BV v Staatssecretaris van Financiën. 12.4.1994. "Halliburton".

C-234-99. Niels Nygård v Svineafgiftsfonden, and Ministeriet for Fødevarer, Landbrug og Fiskeri. 23.4.2002. "Nygård".

C-270/83. Commission of the European Communities v French Republic. 28.1.1986. "Avoir Fiscal".

C-376/03-D. D. v Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen. 5.7.2005.

C-414/06. Lidl Belgium GmbH & Co. KG v Finanzamt Heilbronn. 15.5.2008. "Lidl Belgium".

KHO 1999:25. Diaarinumero 3722/2/97. antopäivä 10.5.1999, T 1031.

KHO 2011:101. Diaarinumero 1005/2/11, antopäivä 12.12.2011, T 3507.

KHO 2014:147. Diaarinumero 2146/2/12, antopäivä 6.10.2014, T 2946.

KHO 2014:159. Diaarinumero 3993/2/13, antopäivä 31.10.2014, T 3352.

Virallislähteet:

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain ja ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain 6 §:n muuttamisesta. HE 197/2009 vp.

Sopimus ja pöytäkirja Suomen tasavallan ja Intian tasavallan välillä tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi. Suomen ja Intian välinen tuloverosopimus. SopS 57–58/2010.

Sopimus Pohjoismaiden välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi. Pohjoismaiden välinen tuloverosopimus. SopS 25-26/1997.

Sopimus Suomen tasavallan hallituksen ja Vietnamin sosialistisen tasavallan hallituksen välillä tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi. Suomen ja Vietnamin välinen tuloverosopimus. SopS 111-112/2002.

Sopimus Suomen tasavallan ja Brasilian liittotasavallan välillä tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi. Suomen ja Brasilian välinen tuloverosopimus. SopS 91-92/1997.

Suomen Tasavallan ja Japanin välinen sopimus tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi. Suomen ja Japanin välinen tuloverosopimus. SopS 42-43/1972.

Sopimus Suomen tasavallan ja Viron tasavallan välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi. Suomen ja Viron välinen tuloverosopimus. SopS 95-96/1993.

Vienna Convention on the law of treaties (with annex). Wienin sopimus. Concluded at Vienna on 23 May 1969.

LIITTEET

LIITE 1: Teemahaastattelun saate

Työskentelen Uudenmaan yritysveroimistossa kansainvälisen yritysverotuksen tehtävissä, josta olen tällä hetkellä opintovapaalla: Opiskelen laskentatoimen masteriohjelmassa Lappeenrannan yliopistossa ja teen pro gradu-tutkielmaa juridisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisen problematiikasta. Olen sinuun yhteydessä, koska toivon, että voisin haastatella sinua tai jotain toista henkilöä yrityksistäne tutkielmaani varten.

Tutkielma käsittelee kaksinkertaisen verotuksen aihetta pääliike-sivuliike – näkökulmasta. Kaksinkertaisella verotuksella tarkoitetaan tässä tutkielmassa siis tilannetta, jossa sama verovelvollinen maksaa samasta tulosta veroa kahteen eri valtioon. Tutkielma pohjautuu laajalti verosopimuksiin ja verosopimustilanteisiin. Tutkielman pääpaino on erilaisissa kvalifikaatiokonflikteissa sekä hyvitysmenetyksissä.

Tutkimusaineiston kerään teemahaastatteluilla. Haastattelun tutkielmaa varten muutamaa edustajaa verokonsultointiyrityksistä, Verohallinnolta sekä yliopistomaailmasta siitä, miten juridisen kaksinkertaisen verotuksen ongelmatilanteet ilmenevät käytännössä. Pohdin lisäksi yrityksen omaa roolia osana näitä tilanteita.

Teemahaastattelut nauhoitetaan ja litteroidaan. Tutkielmassa aineisto käsitellään anonymisti ja mahdollisesti ryhmitellen, mutta lähdeluetteloon listaan haastatellut henkilöt (ellei toisin ole sovittu). Haastattelun kesto olisi arviolta noin yksi tunti ja ohessa on liitetty haastattelurunko, josta selviää haastattelun teemat sekä alustava kysymyslista. Kysymyksiä on listassa reilusti, mutta tutkielman kannalta kysymyksissä on kiinnostavaa ainoastaan, minkälaisen tekijöiden näkökulmasta kaksinkertaisen verotuksen poistamista on pidettävä ongelmallisena. Suorittaisin haastattelun mielellään yrityksenne tiloissa, mutta vaihtoehtoisesti voin järjestää haastattelulle myös toisen paikan.

Olisiko minun siis mahdollista haastatella sinua tutkielmaani varten? Annan mielelläni lisätietoja liittyen tutkielmaani tai haastatteluun.

Ystävällisin terveisin,

Tommi Vilppola

LIITE 2: Teemahaastattelun kysymyslista

1. Kuinka usein päivittäiset työtehtäväsi liittyvät juridisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisen tilanteisiin? Esiintyykö näitä tilanteita usein?
2. Millä tavoin entiteetin luokittelukonflikteja (oikeushenkilön luokittelukonflikti) on esiintynyt valtioiden välillä? Miten nämä tilanteet on saatu ratkaistua?
3. Mitä erityisiä ongelmia on yleistettävissä verosopimusten tulotyyppin luokitteluerolle (esim. rojalti vs. liiketulo)? Miten tulon luokitteluerot on lopulta saatu selvitettyä?
4. Miten kiinteän toimipaikan tulon kohdentamisessa ilmenee tavanomaisesti ristiriitaisuuksia? Miten nämä tilanteet pääsääntöisesti ratkaistaan?
5. Miten kaksoisasumiskonfliktia (kaksi valtiota tulkitsee olevansa yhtiön asuinvaltio) on pidettävä uhkana suomalaiselle yritykselle kaksinkertainen verotus silmällä pitäen?
6. Millä tavoin KTP:n luokittelueroista muodostuu tavanomaisesti moninkertaisen verotuksen poistamisen ongelmatilanne (esim. edustaja tai avustava toiminta)?
7. Yleisesti: Mitkä kvalifikaatiokonfliktit koet yrityksen merkittävimmäksi uhaksi kaksinkertaisen verotuksen poistaminen silmällä pitäen?
8. Sovelletaanko konfliktitilanteissa tavanomaisesti lähdevaltion etusijaperiaatetta?
9. Millaisena näet:
 - a. Asuinvaltion veroviranomaisen roolin luokitteluongelman ratkaisussa?
 - b. Yrityksen/verokonsultointiyrityksen roolin luokitteluongelman ratkaisussa?
10. Toimiiko MAP-menettely kvalifikaatiokonfliktin ratkaisukeinona? Heikkoudet?
11. Onko väliyhteisölainsäädännön soveltaminen omiaan johtamaan kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen liittyviin ongelmatilanteisiin? Millä tavoin?

12. Millä tavoin liiketoiminnan ketjuttaminen johtaa tavanomaisesti kaksinkertaisen verotuksen tilanteisiin?
13. Ulkomainen vero voi jäädä osittain tai kokonaan hyvittämättä, jos veroaste tai tulon määrä on lähdevaltiossa suurempi tai, jos asuinvaltion toiminta on tappiollista. Myös lähdevaltion verottama bruttotulo vs. asuinvaltion nettotulo voi johtaa epäsuhtaan. Millä tavoin normaalihyvityksen enimmäismäärää laskehtaessa ilmenee yrityksen näkökulmasta tavanomaisesti ongelmia? Esiintyykö näitä ongelmia usein?
14. Mitkä hyvityksen enimmäismäärän rajoitukset ovat ongelmallisimpia yrityksille?
15. Millä tavoin valtioiden erilaiset veropohjat aiheuttavat kaksinkertaisen verotuksen tilanteita (mm. tulon jaksotuserot, erilainen verolainsäädäntö)?
16. Miten normaalihyvityksen enimmäismäärä huomioidaan verosuunnittelussa (mm. maakohtaisten rajoitusten poistuminen, tulolähdekohtaisuus, 5v.aikaraja)?
17. Millä tavoin vapautusmenetelmän soveltaminen on omiaan johtamaan kaksinkertaisen verotuksen ongelmatilanteeseen?
18. Onko hyvitysmenetelmän käyttö yrityksen näkökulmasta vaikeaselkoinen?
19. Onko kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen liittyvä lainsäädäntö mielestäsi toimiva?
20. Mitä kokemuksia sinulla on Suomen yksipuolisesta moninkertaisen verotuksen huojennuspykälästä (VML 89 §)?
21. Millaiseksi koet yhtiön oman roolin kaksinkertaisen verotuksen muodostumisessa (tiedon asymmetria, toiminnan läpinäkyvyys, asiantuntijuus jne.)? Tärkeimmät toimet?
22. Mikä on mielestäsi ongelmallisin juridisen kaksinkertaisen verotuksen esiintymismuoto verovelvollisen näkökulmasta? Miksi?
23. Mitkä ovat yrityksen näkökulmasta suurimmat sudenkuopat näissä tilanteissa?