

**OIKEUDENMUKAISUUS SUOMEN JA SAMBIAN VÄLISESSÄ
VEROSOPIMUKSESSA**

Ronja Karkinen

Kandidaatin tutkielma

valtio-oppi

Yhteiskuntatieteiden ja filosofian laitos

Jyväskylän yliopisto

syksy 2017

SISÄLLYS

1. JOHDANTO

1.1. Aihe, tutkimuskysymys ja merkittävyys

1.2. Aikaisempi tutkimus ja lähdeaineisto

2. VEROSOPIMUKSET JA VERONKIERTO

2.1. Verotuksen merkitys kehitysmailla

2.2. Sambia kehitysmaana

2.3. Verosopimuksen mallit

2.4. Suomen kehitysyhteistyöpolitiikka

2.5. Keskeisiä käsitteitä

3. SUOMEN JA SAMBIAN VÄLINEN VEROSOPIMUS

3.1. Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen ja verotulojen jakautuminen

3.2. Kiinteän toimipaikan määrittely

3.3. Verotuksen jakautumisen oikeudenmukaisuus

4. YHTEENVETO

5. LÄHTEET

1. JOHDANTO

1.1. Aihe, tutkimuskysymys ja merkittävyys

Tämän tutkimuksen aiheena on oikeudenmukaisuuden toteutuminen Suomen ja Sambian välisessä vuonna 1978 solmitussa verosopimuksessa. Tutkimuskysymyksenä on, millaisilla kriteereillä oikeudenmukaisuutta verosopimuksissa voitaisiin tarkastella ja toteutuvatko nämä kyseisessä verosopimuksessa.

Ensimmäisessä käsittelyluvussa tarkastelen verotusta ja verosopimuksia yleisempänä ilmiönä. Tarkastelen myös Suomen kehitysyhteistyöpolitiikan suhtautumista verotuskysymyksiin. Toisessa käsittelyluvussa pohdin Suomen ja Sambian välistä verosopimusta sen olennaisista artikloista käsin. Tämän jälkeen kolmannessa käsittelyluvussa vedän yhteen aikaisempia kappaleita ja arvioin, voidaanko verosopimusta pitää oikeudenmukaisena.

Kestävän kehityksen kannalta verotulojen merkitys on ratkaisevan tärkeä. Julkiset palvelut kuten koulutus, terveydenhuolto, sekä esimerkiksi ruokaturvan ja puhtaan veden saannin ylläpitäminen tarvitsevat verotuloja toimiakseen. Tämä on tunnustettu myös YK:n Agenda 2030 -tavoitteissa. Tavoite 16.6 on ”kehittää tehokkaita, vastuullisia ja läpinäkyviä instituutioita kaikilla tasoilla”. Tämä koskee myös verotusjärjestelmiä ja veroviranomaisia. Lisäksi Agendassa ollaan huolissaan siitä, että pääoma pakenee. Tämä ilmaistaan tavoitteessa 16.4, joka on ”vähentää vuoteen 2030 mennessä merkittävästi rahan sekä aseiden laittomia siirtoja, tehostaa varastetun omaisuuden palauttamista ja taistella kaikkea järjestäytyneen rikollisuuden muotoja vastaan”. Vaikka veronmenetykset eivät olisikaan laittomia, ne eivät edistä maiden kehitystä. Kohdassa 16.10 puhutaan myös läpinäkyvyyden merkityksestä, joka on olennainen osa toimivaa verojärjestelmää: ”taata julkinen tietojen saanti ja turvata perusvapaudet kansallisen lainsäädännön ja kansainvälisten sopimusten mukaisesti”.¹

Globaalissa taloudessa rajat ylittävät verotuskysymykset ovat monimutkaisia. Maiden välisillä kahdenvälisillä verosopimuksilla pyritään vastaamaan tähän. Verosopimuksilla pyritään ehkäisemään kaksinkertaista verotusta ja estämään verojen välttelyä. Verosopimukset kuitenkin perustuvat pitkäl-

¹ Agenda 2030 - kestävä kehityksen tavoitteet

ti maiden vertousoikeuksien rajaamiseen, mikä aiheuttaa epätasapinoa maiden ollessa kansantaloudeltaan, vienniltään ja elinkeinorakenteeltaan erilaisia ja eritasoisia. Yleensä valtiot pyrkivät maksimoimaan mahdollisuutensa verottaa² mutta tärkeässä roolissa on myös maan pitäminen houkuttelevana yritystoiminnalle. Näiden teemojen ja eroavuuksien vuoksi verosopimusten kohdalla on tärkeää pohtia kysymystä oikeudenmukaisuudesta, jotta tasapainoiset lopputulokset ovat mahdollisia.

Lähden tähän tutkimukseen kriittisestä näkökulmasta. Suomi ja EU eivät esimerkiksi ole ottaneet mielestäni tarpeeksi nopeasti käyttöön verovälttelyä ehkäiseviä toimia ja maamme kehityspolitiikka ei saa minulta valtavaa arvontoa. Suomi sitoutui tavoitteeseen 0,7% kehitysyhteistyörahoituksen osuudesta bruttokansantuotteesta jo vuonna 1970, mutta se on saavutettu vain kerran vuonna 1991 ja silloinkin laman aikaan.³ Viimeisimpien kehitysyhteistyöleikkausten myötä tavoitteesta on siirrytty vain kauemmas. Uskon, että Suomi on rikkaana ja erittäin pitkälle kehittyneenä Euroopan unionin jäsenmaana hyvissä neuvotteluasemissa monissa kansainvälisissä pöydissä ja uskon, että vaikutusvaltaiset maat ovat kykeneviä vetämään kotiinpäin maailmamme sääntöjen luomisessa niin, että kehitysmaiden kehitysmahdollisuuksia heikennetään. Olen kuullut kansalaisjärjestöurallani kriittisiä puheenvuoroja verotuskysymyksistä sekä myös erityisesti verosopimukseen liittyvistä kysymyksistä. Halusin tutkia aihetta tuodakseni esiin mahdollisia väärinkäsityksiä ja analysoidakseni niitä syvemmin.

1.2. Aikaisempi tutkimus ja lähdeaineisto

Verotus on aihe, joka kuuluu pitkälti oikeustieteen alaan. Se on kuitenkin tärkeä myös yhteiskunnallisen tutkimuksen kannalta, sillä verotus on merkittävä poliittinen kysymys niin vaikutuksiltaan kuin rakenteeltaankin. Tutkimusaineistonani on Finlexistä löytyvä Suomen ja Sambian välinen verosopimus. Käytän lakia koskevinä lähteinä muun muassa finanssioikeuden professorien Matti Myrskyn ja Esko Linnakankaan teosta Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus sekä verohallinnon sivuja. Verotuksen oikeudenmukaisuus on aihe, joka on puhuttanut viime vuosina paljon, kun esimerkiksi veroparatiisit ovat paljastuneet julkisuudessa. Suomessa kansalaisjärjestö Finnwatch on

² Myrsky & Linnakangas 2009, s. 17

³ OECD/DAC 2010

erityisesti kiinnittänyt huomiota verotuskysymyksiin ja tehnyt verosopimukseen liittyen tutkimuksen Rikkinäinen veropalapeli vuonna 2014.⁴ Käytän tätä tutkimusta lähteenäni.

⁴ Telkki 2014

2. VEROSOPIMUKSET JA VERONKIERTO

2.1. Verotuksen merkitys kehitysmaille

Verotulot olisivat erityisen tärkeässä asemassa kehitysmaiden kohdalla, sillä ne vahvistaisivat valtioiden rakenteita ja kykyä huolehtia kansalaisistaan. Valitettavasti pääomapako on kehitysmaiden kohdalla erittäin suurta. Jo laittoman pääomapaon vuosittain tuottamat menetykset kehitysmaille vastaavat summaltaan liki viittä prosenttia niiden vuosittaisesta bruttokansantuotteesta⁵ puhumatta vielä laillisen verovälttelyn aiheuttamista kustannuksista.

Verotukseen liittyy monia ongelmia erityisesti kansainvälisten suuryritysten kohdalla. Ne pystyvät tytäryhtiöidensä kautta siirtohinnoittelun väärinkäytöllä ja alikapitalisoinnilla siirtämään varallisuuttaan veroparatiiseihin, joissa ne sitten maksavat vähemmän veroa. Verotuksen valvominen sekä sitä koskeva lainsäädäntö on puutteellista, sillä usein verojen välttely on laillista, sekä lisäksi näkymättömyyttä puuhaa. Lisäksi verojen välttelyn ja niiden kohdemaan valinnan verrattainen helppous on johtanut maiden väliseen verokilpailuun, ”kilpajuoksuun pohjalle”.⁶

2.2. Sambia kehitysmaana

Kehitysmaalle ei ole tarkkaa määritelmää, jonka mukaan maan voisi suoraan määritellä kehitysmaaksi. Kaksi yleisesti käytettyä tapaa määritellä sitä, onko maa kehitysmaa ovat Maailmanpankin bruttokansantuotteeseen perustuva jako matalan tulotason, alemman keskitulotason, ylemmän keskitulotason ja korkean tulotason maihin. Näistä Sambia kuuluu alemman keskitulotason maihin.⁷

Sambia on maa, jonka bruttokansantuote sopimuksen solmimisen aikaan vuonna 1978 oli 511 Yhdysvaltain dollaria henkeä kohden. Bruttokansantuote lähti voimakkaaseen kasvuun 2000-luvun

⁵ Griffiths 2014, s.2

⁶ OECD Tax and development, s.1

⁷ World Bank Country and Lending Groups

alussa ja saavutti huippunsa ollen 1850 dollaria per henkilö vuonna 2013. Lasku on kuitenkin myös ollut nopeaa: bruttokansantuote oli vuonna 2016 tipahtanut 1200 dollariin henkeä kohden.

Suomen bruttokansantuote solmimisvuonna oli 7600 dollaria henkeä kohden. Bruttokansantuotemme on kasvanut aivan eri skaalassa verrattuna Sambiaan ja oli vuonna 2016 43 000 dollaria henkeä kohden.⁸

Toinen peruste lukea maa kehitysmaaksi on YK:n vähiten kehittyneiden maiden listaus. YK perustaa määritelmän arvioille bruttokansantulosta henkeä kohti, terveydenhuoltoa ja koulutusta koskeviin statistiikkoihin sekä taloudellisen haavoittuvuuden mittaristoon⁹ Sambia kuuluu YK:n vähiten kehittyneiden maiden listaan viimeisimmässä, vuodelta 2015 olevalta arviointivuodelta.¹⁰

2.3. Verosopimuksen mallit

Verosopimuksia tehdään kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi. Tällöin yritykset eivät joudu pelkäämään, että maksavat samat verot kahdessa eri valtiossa niiden lainsäädännöllisten erojen tähden. Tämän nähdään edistävän yritysten halukkuutta tehdä kansainvälistä kauppaa ja sen positiivisia taloudellisia vaikutuksia niissä maissa, joissa yritys toimii.

Verosopimuksia tehdään mallisopimuksien mukaan. Tärkein merkitys on OECD:n mallisopimuksella, joka on kansainvälisten verosopimusten yleisesti tunnustettu pohjamalli.¹¹ Myös YK on luonut oman mallinsa, jossa on pyritty ottamaan kehitysmaat paremmin huomioon. YK:n malli kuitenkin pitkälti pohjautuu OECD:n mallin pohjalle, mikä on hyvä asia kansainvälisten verojärjestelmien

⁸ GDP per capita (current US\$). World Bank national accounts data and OECD National Accounts data files.

⁹ LDC Data : Complete dataset

¹⁰ LDC Identification Criteria & Indicators

¹¹ Myrsky & Linnakangas 2009, s. 40-41

yhteneväisyyden kannalta¹² YK:n malli korostaa enemmän lähdevaltioperiaatetta kuin OECD:n asuinvaltioperiaatteeseen pohjautuva malli.¹³

2.4 Suomen kehitysyhteistyöpolitiikka

Valtioneuvosto on tehnyt selonteon: Suomen kehityspolitiikka – Yksi maailma, yhteinen tulevaisuus, kohti kestäväää kehitystä. Tässä selonteossa yhdeksi Suomen neljästä kehitysyhteistyön painopisteestä mainitaan: ”II Kehitysmaiden oma talous on lisännyt työpaikkoja, elinkeinoja ja hyvinvointia”¹⁴. Vaikka pääpaino tavoitteessa on yksityisen sektorin ja taloudellisen toiminnan vahvistamisessa, huomioidaan tavoitteessa myös julkisen hallinnon ja verotuksen merkitys: ”Suomi tukee kehitysmaiden toimia talouden perustan luomisessa ja vahvistamisessa, liiketoimintaympäristön kehittämisesssä sekä maiden luonnonvarojen vastuullisessa hallinnassa ja käytössä. Suomi tukee paikallisia viranomaisia ja yrityksiä sekä niiden kanssa toimivia viranomaisia, yrityksiä tai järjestöjä tietotaidon ja toiminnan kehittämiseksi, investointien ja kumppanuuksien lisäämiseksi sekä teknologian ja innovaatioiden hyödyntämiseksi.”¹⁵ sekä lisäksi: ”Suomi vaikuttaa myös verotusta ja yritysvastuuta koskevien pelisääntöjen muotoutumiseen sekä rahoituslaitosten ja muiden toimijoiden linjauksiin.”¹⁶

Verotuksen merkityksen kehitysmailla on tunnustanut myös ulkomaankauppa- ja kehitysministeri Kai Mykkänen, joka totesi lokakuussa 2017 järjestetyssä seminaarissa, että kestävään kehityksen kannalta on välttämätöntä, että kehitysmaat pystyvät kasvattamaan veropohjiaan.¹⁷

¹² Telkki 2014, s.23

¹³ Telkki 2014, s.31

¹⁴ Suomen kehityspolitiikka. Yksi maailma, yhteinen tulevaisuus - kohti kestäväää kehitystä, s.17

¹⁵ Suomen kehityspolitiikka. Yksi maailma, yhteinen tulevaisuus - kohti kestäväää kehitystä, s. 18—19

¹⁶ Suomen kehityspolitiikka. Yksi maailma, yhteinen tulevaisuus - kohti kestäväää kehitystä,, s. 19

¹⁷ Metelinen 2017

Sambia on Suomen pitkäaikainen kehitysyhteistyön kumppanimaa, jonka kanssa on tehty yhteistyötä 1970-luvulta lähtien¹⁸ ja on sitä edelleen - Suomella on Sambian kehitysyhteistyön maaohjelma 2016-2019 ja suunnitellun tuen summa on tälle ajalle noin 30 miljoonaa euroa. Suomen päätavoitteet Sambian kanssa tehtävälle kehitysyhteistyölle ovat demokratian ja yksityissektorin kehittäminen.¹⁹ Yksityissektorin kehittämisen tarvetta perustellaan ohjelmassa Sambian kapealla veropohjalla.²⁰

2.5 Keskeisiä käsitteitä

Asuinvaltioperiaate merkitsee verotusoikeuden kuulumista henkilön asuinvaltiolle, olipa hän sitten luonnollinen henkilö tai juridinen henkilö eli yritys. Lähdevaltioperiaatteen mukaan verotusoikeus taas kuuluu sille valtiolle, josta saadaan tuloa tai jossa on varallisuutta, riippumatta henkilön asuinpaikasta.²¹ Nämä verotukselliset periaatteet ovat keskenään ristiriitaiset ja liittyvät usein nimenomaan teollistuneiden ja kehitysmaiden intressien ristiriitaan.²²

Passiivitulolla tässä tutkimuksessa tarkoitetaan osinko- korko- ja rojaltituloja.

Oikeudenmukaisuuteen lähdetään tässä tutkimuksessa siitä verotuksellisesta periaatteesta, että verotulojen tulisi tulla sen valtion osaksi, jossa tulot tehdään ja jonka infrastruktuuria ja työvoimaa käytetään tulon muodostamiseksi. Tämä todetaan yhdeksi kansainvälisen verotuksen peruseriaatteeksi G20-maiden verotusta käsittelevässä julistuksessa.²³ Myös G20-maiden OECD:ssa ajama BEPS-hanke katsoo lähtökohdaksi, että verotusoikeuden pitäisi olla siellä, missä tulon perustana oleva taloudellinen aktiivisuus tapahtuu ja missä arvo syntyy.²⁴ Vaikka erityisesti arvon syntymisen mää-

¹⁸ Country Strategy for Development Cooperation Zambia 2016-2019, s.10.

¹⁹ Kehitysyhteistyön maaohjelma 2016-2019: Sambia

²⁰ Country Strategy for Development Cooperation Zambia 2016-2019, s.5

²¹ Myrsky & Linnakangas 2009, s.15

²² Myrsky & Linnakangas 2009, s.16

²³ Tax Annex to the St. Petersburg G20 leaders' declaration, s.4

²⁴ BEPS Actions, OECD

rittely on ongelmallista, pidän tällaista katsantokantaa hyvänä lähtökohtana kansainväliselle verotukselle. Se liittää yhteen valtion tarjoamat palvelut ja verotulot: henkilö saa verotulojensa vastineeksi valtion palveluja ja valtio palvelujensa vastineeksi verotuloja.

Oikeudenmukaisuuden näkökulmasta on kuitenkin pidettävä myös mielessä tarpeen tematiikka. Voidaan katsoa, että Sambialla on kehittyvänä maana erityisen painava tarve verotuloille, jotka tuovat kehitystä. Reima Launonen kirjoittaa kirjassaan Kuningasjako - Miksi verotus on oikein verotuksesta etiikan näkökulmasta. Hänestä verotusta on syytä pohtia siitä käsin, mitä sillä halutaan saavutettavan. Jos tarkastelemme Suomen kansallista verotusta, siinä on otettu huomioon muitakin näkökohtia kuin verotuksen tasaisuus. Maassamme ei ole tasavero, vaan progressiivinen vero, jolla tasataan eroa rikkaiden ja köyhien välillä. Samaan tapaan kansainvälisessäkin verotuksessa voidaan katsoa, että rikkaan Suomen ja köyhän Sambian välillä tulisi tapahtua jonkinlaista tasausta.

Launonen puhuu ensisijaisuusnäkökulmasta, jonka mukaan heikommassa asemassa olevien tukeminen on hyväosaisten tukemista tärkeämpää.²⁵ Hän kirjoittaa, että johdonmukaisuus ei itsessään tarkoita vielä oikeudenmukaisuutta, sillä asioiden välisten suhteiden lisäksi myös sisällöt ja päämäärät ovat merkityksellisiä.²⁶

²⁵ Launonen 2013, s. 25

²⁶ Launonen 2013, s.26

3. SUOMEN JA SAMBIAN VÄLINEN VEROSOPIMUS

Finnwatchin mukaan kehitysmaiden kanssa tehtyjen verosopimusten oikeudenmukaisuutta voidaan tarkastella kolmesta suunnasta, joihin voisi vaikuttaa sopimusteknisesti. Tärkeimpänä on verotusoi-
keuden jakaantuminen sopimusosapuolten kesken.²⁷ Tämän lisäksi tulisi huomioida, että verotulot
eivät jää kokonaan maksamatta veronkierron tai kaksinkertaisen verottamatta jättämisen vuoksi.
Lisäksi tulisi varmistaa, että sopimusta noudatetaan keskinäisellä avulla ja verotietojen vaihdolla.²⁸
Verotietojen vaihto on huomioitu mm. G20-kokouksessa vuonna 2013.²⁹ Näistä huomioista tarkas-
telen tässä tutkielmassa tutkielman koon vuoksi vain ensimmäistä kohtaa.

Suomen ja Sambian välinen verosopimuksen tarkoitus on määritelty jo sen nimessä: Asetus Sam-
bian kanssa tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron
kiertämisen estämiseksi tehdyn sopimuksen voimaansaattamisesta ja sen eräiden määräysten hyväk-
symisestä annetun lain voimaantulosta.³⁰

Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen hyödyttää erityisesti yrityksiä ja toimii siten investointeja
lisäävänä tekijänä. Tämä on kehitysmaille erittäin tärkeää. YK:n alaisen UNIDOn, (United Nations
Industrial Development Organization) tekemä tutkimus vuodelta 2011 tutki 19 Afrikan maan koh-
dalla ulkomaisten investointien merkitystä näille maille sekä sitä, kuinka valtiot voisivat parantaa
omaa houkuttelevuuttaan ulkomaisten investoijien näkökulmasta. Ulkomaisten investointien merki-
tys oli tutkimuksessa ilmeinen. Tärkeimpinä etuina nähtiin, että ulkomainen investointi tuottaa työ-
paikkoja, lisää kilpailua paikallisille yrityksille sekä tuottaa paikallisille yrityksille toiminnan mah-

²⁷ Telkki 2014, s.80

²⁸ Telkki 2014, s.78

²⁹ Tax Annex to the St. Petersburg G20 leaders' declaration, s.2

³⁰ Suomen ja Sambian välinen sopimus tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen vält-
tämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi. (Jatkossa: Suomen ja Sambian välinen verosopimus)

dollisuuksia.³¹ Tärkeänä nähtiin myös, että ulkomaiset sijoitukset tuovat alueelle taitoja, teknologiaa ja pääsyä markkinoille.³²

3.1. Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen ja verotulojen jakautuminen

Tarkastelen tässä tutkimuksessa sopimuksen viidettä artiklaa, joka määrittelee yrityksen kiinteää toimipaikkaa, kymmenettä, yhdeksäntoista ja kahdeksantoista artiklaa, jotka määrittelevät osinko- korko- ja rojaltituloja, sekä 24. artiklaa, jossa käsitellään kaksinkertaisen verotuksen poistamista. Nämä artikkelit sisältävät tietoja siitä, kuinka verotusoikeutta on jaettu ja määritetty Suomen ja Sambian välillä ja ovat siksi tutkimuksen kannalta mielenkiintoisia.

Passiivitulojen verotus on olennaisessa osassa verosopimuksissa, sillä siinä tulon muodostus ei selkeästi noudata valtioiden rajoja ja kaksinkertaisen verotuksen riski on ilmeinen. Passiivituloista osinkojen verotuksen osalta Suomen ja Sambian verosopimuksessa todetaan, että lähdevero osingolle saa olla enintään 5 prosenttia suorasijoitusosingoista eli sellaisista osingoista, joissa osinko maksetaan välittömälle yhtiön omistajalle, joka omistaa vähintään 25 prosenttia yhtiöstä. Muissa tapauksissa, eli portfolio-osingoissa veroprosentti on 15%.³³ Korkojen verotuksen osalta sopimuksessa todetaan, että lähdeveroa voidaan periä maksimissaan 15 %, mikäli saaja on osinkoetuuden omistaja. Mikäli ei ole, tuntuu Sambialla olevan täysi lähdevero-oikeus.³⁴ Rojaltien osalta sopimuksessa on säädetty, että lähdeveroa voidaan periä maksimissaan 5% filmien osalta, ja 15 prosenttia patentin, tai tavaramerkin sekä teollisen, kaupallisen tai tieteellisen välineistön tai kokemuksen käyttämisestä. Kirjallisen, taiteellisen tai tieteellisen tekijänoikeuden käyttämisestä kaikki rojaltit kuuluvat yrityksen asuinvaltiolle.³⁵

³¹ Africa Investor Report 2011, s.28

³² Africa Investor Report 2011, s.40

³³ Suomen ja Sambian välinen verosopimus, artikla 10 pykälät 1 ja 2

³⁴ Suomen ja Sambian välinen verosopimus, artikla 11 pykälät 1 ja 2

³⁵ Suomen ja Sambian välinen verosopimus, artikla 12 pykälät 1 ja 2

Kun jokin tulo tai varallisuus on sekä Suomessa että Sambiassa verotettavaa, Suomi sitoutuu vähentämään suoritettavista veroista Sambian veroja vastaavan määrän.³⁶ Tämä kohta noudattaa hyvitysmenetelmää, joka on neutraali verovelvollista kohtaan: riippumatta valtioiden keskinäisestä sopimuksesta, verotuksen taso on aina asuinvaltion verotuksen suuruinen. Jos yrityksen verot ulkomailta ovat suurempia kuin ne olisivat Suomessa, Suomeen ei enää tarvitse maksaa veroja.³⁷

Hyvitysmenetelmä on hyvä verosuunnittelua vastaan, sillä siinä vero ei ikään kuin pääse pakenemaan missään tapauksessa.³⁸

Sambian veroprosenttien jälkeen Suomelle kuitenkin jää verotettavaa tuloa. Henkilöverotuksen osalta Suomessa verotetaan korkotuloista luonnollisia henkilöitä 30 % koron määrästä.³⁹ Pääomaverro, johon osinkotulot kuuluvat, on henkilöiden osalta 30 % ja yli 30 000 €:n osalta 34 %.⁴⁰ Rojaltitulot ovat joko ansiotuloa tai pääomatuloa riippuen tapauksesta.⁴¹ Ansiotulon verotus on progressiivista, pääomatulon verotus taas edellä kuvattua, kun kyseessä on luonnollinen henkilö.

Yhteisöverotuksen, johon kuuluvat pörssiyhtiöt, osalta Suomessa osingot ovat pääsääntöisesti verovapaata tuloa, tiettyjä poikkeuksia lukuunottamatta. Yhteisön veroprosentti on yleensä 20 % verotettavasta tulosta. Yksi poikkeuksista on:

”Yhteisön saama osinko on kokonaan veronalaista tuloa silloin, kun osinkoa jakava yhteisö on muu kuin kotimainen yhteisö tai emo-tytäryhtiödirektiivin 2 artiklassa tarkoitettu Euroopan unionin jäsenvaltiossa asuva yhtiö tai tietyt edellytykset täyttävä Euroopan talousalueella asuva yhteisö.”⁴²

³⁶ Suomen ja Sambian välinen verosopimus, artikla 24, pykälät 1 ja 2

³⁷ Yritysten ulkomaan tulojen kaksinkertainen verotus poistetaan Suomessa. Verohallinnon sivut.

³⁸ Myrsky & Linnakangas 2009, s. 31-33

³⁹ Korkotulojen lähdeverotus. Valtiovarainministeriön sivut.

⁴⁰ Pääomatulojen verotus. Valtiovarainministeriön sivut.

⁴¹ Aineettomista oikeuksista saatavien tulojen verotus. Verohallinnon sivut, kohta 2

⁴² Yhteisön verotus. Valtiovarainministeriön sivut.

Tällöin Suomen ja Sambian väliseen verosopimukseen kuuluvat osingot ovat Suomessa verotettavaa tuloa.

Oletetaan, että suomalainen verovelvollinen on yhteisö, eli esimerkiksi pörssiyhtiö, joka toimii Sambiassa. Tällöin Sambia saa lähdeverona Suomea suuremmat veroprosentit kolmessa kuudesta sellaisesta tapauksesta, jossa verotusoikeus jakautuu kahden maan välillä.⁴³ Vastaavasti Suomen veroprosentit ovat suurempia kolmessa tapauksessa. Suomen ja Sambian välisessä sopimuksessa on luontevaa olettaa Sambian olevan suurempi lähdeveron verottaja maiden keskinäisissä suhteissa, sillä rikkaan Suomen voi katsoa sijoittavan enemmän yritystoimintaa Sambiaan kuin toisinpäin.

OECD:n mallissa on annettu ohjeistuksia passiivitulojen eli osinko-, korko-, ja rojaltitulojen sopivista määristä. Suomen ja Sambian välisessä sopimuksissa näistä ohjeistuksista poiketaan Sambian eduksi. Osinkojen veroprosenttien osalta Suomen ja Sambian sopimus noudattaa OECD:n malliverosopimusta, kun suorasijoitusosinkojen lähdeveroprosentti on 5 % ja portfolio-osinkojen osalta 15 %. Koroissa Suomen ja Sambian välisen sopimuksen 15 % lähdevero ylittää OECD:n 10 % suosituksen. Myös rojalteissa suositus siitä, että niistä ei maksettaisi lähdeveroa ylittyä, kun lähdeveroprosentti näissä on tyypistä riippuen 0, 5 tai 15 %.⁴⁴ Mikäli verosopimusta ei ole tehty, niin lähdevaltio verottaa lähdeverolla korko-, osinko- ja rojaltituloja. Kehitysmaat perivät tavallisesti 10-20 % lähdeveroja.⁴⁵

Selvää on, että Suomi on ollut valmis joustamaan, mikäli kuvitellaan, että muussa tapauksessa yritysten verotus olisi kaksinkertainen. Selkeää on myös, että Suomi on joutanut yli OECD:n asettamien ohjerajojen niin korkojen kuin rojaltienkin osalta. Jos OECD:n verosopimusmallia tarkastelisi asuinvaltioperiaatteen tukijana, on Suomi tällöin joutanut tuosta itselleen suotuisasta periaatteesta lähdevaltioperiaatteen puolelle.

⁴³ Kun Sambia verottaa suorasijoitusosingoista 5 %, niin Suomelle jää 15 %. Kun Sambia verottaa portfolioosingoista 15 %, niin Suomelle jää 5 %. Kun Sambia verottaa osinkoetuuden omistajien koroista 15 %, niin Suomelle jää 5 %. Kun Sambia verottaa filmirojalteista 5 %, niin Suomelle jää 15 %. Kun Sambia verottaa 15 % patentin, tai tavaramerkin sekä teollisen, kaupallisen tai tieteellisen välineistön tai kokemuksen käyttämisestä, niin Suomelle jää verotettavaa 5 %.

⁴⁴ Telkki 2014, s.48

⁴⁵ Telkki 2014, s.25

YK:n verosopimusmallia on arvosteltu siitä, että se pohjautuu OECD:n mallin kanssa samalle periaatteelle lähdevaltion verotusoikeuden rajaamisesta.⁴⁶ Tämä on mielestäni yksipuolisesti ilmaistu. Siinä missä verosopimukset kyllä rajavat lähdevaltion verotusoikeutta, ne rajaavat myös asuinvaltion verotusoikeutta hyvittämissjärjestelmän kautta. Tilanne ei ole siis niin yksiselitteinen, kuin tällainen lausunto antaisi ymmärtää.

Kaksinkertaista verotusta voi ehkäistä verosopimuksilla, mutta maa voi ehkäistä sitä myös yksipuolisella lainsäädännöllä. Suomessa on vuonna 1996 voimaantullut laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta. Sen pykälässä kolme määrätään:

”Vieraasta valtiosta saadusta tulosta Suomessa suoritettavista veroista vähennetään vieraassa valtiossa samasta tulosta vastaavalta ajalta suoritettujen verojen määrä (ulkomaisen veron hyvitys). Vieraasta valtiosta saadun osinkotulon Suomessa veronalaisesta määrästä suoritettavista veroista vähennetään kuitenkin vieraassa valtiossa osinkotulon kokonaismäärän perusteella vastaavalta ajalta suoritettujen verojen määrä.”⁴⁷

Tämä laki on erikoinen seikka kansainvälisessä verotuksessa. Myrsky ja Linnakangas toteavat, ettei valtioiden yleensä kannata poistaa kasainvälistä kaksinkertaista verotusta kokonaan omassa lainsäädännössään, koska se saattaa vaikuttaa toisten valtioiden halukkuutteen solmia verosopimuksia sellaisten valtioiden kanssa, jotka jo itse eliminoivat kaksinkertaisen verotuksen.⁴⁸ Tästä näkökulmasta Suomen valinta tuntuu erikoiselta ja asettaa kansainvälisten verosopimusten solmimisen ja ylläpidon Suomen kanssa kyseenalaiseksi ratkaisuksi. Valintaa voi tosin myös ymmärtää - Suomi on pieni valtio, jolle vienti on tärkeää, eikä kaksinkertaisen verotuksen uhan haluta olevan uusien investointien ja kansainvälisen liiketoiminnan esteenä. Oikeudenmukaisuuden näkökulmasta kysymys on myös mielenkiintoinen. Jos katsoo, että asuinvaltioperiaate on millään muotoa järkevä verotuksellinen periaate, Suomi ei tällä lainsäädännöllä tee oikeudenmukaisesti itseään kohtaan.

⁴⁶ Telkki 2014, s.31

⁴⁷ Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta, pykälä 3

⁴⁸ Myrsky & Linnakangas 2009, s.25

3.2. Kiinteän toimipaikan määrittely

Passiivitulojen verotuksen lisäksi verosopimuksissa olennaista on, kuinka määritellään kiinteä toimipaikka. Tämä tarkoittaa sitä, että yritys toimii lähdevaltiossa jo siinä määrin, että on perustanut sinne jonkinlaisen toimiston tai toimipisteen, josta käsin tekee liiketoimintaa. Lähdevaltioille suosiollista on, että kiinteä toimipaikka määritellään laajasti.⁴⁹

Suomen ja Sambian välisessä sopimuksessa kiinteällä toimipaikalla ”tarkoitetaan kiinteää liikepaikkaa, jossa yrityksen toimintaa kokonaan tai osaksi harjoitetaan.” Tämän täsmennetään käsittävän erityisesti yrityksen johtopaikan, sivuliikkeen, toimiston, tehtaan, työpajan sekä erilaiset kaivokset.⁵⁰

Aikaraja kiinteän toimipaikan muodostumiselle mainitaan vain kahdessa erityistapauksessa: rakennus-, kokoonpano- tai asennustoiminnan sekä näiden valvonnan osalta kiinteä toimipaikka muodostuu kuudessa kuukaudessa. Palveluiden osalta kiinteä toimipaikka muodostuu, jos palveluita tarjotaan yli kolme kuukautta kahdentoista kuukauden aikana.⁵¹

Rakennus-, kokoonpano- ja asennustoiminnan kuuden kuukauden säännön osalta Suomen ja Sambian verosopimus vastaa YK:n malliverosopimusta⁵², jossa suositellaan kuutta kuukautta OECD:n kahdentoista kuukauden sijaan.⁵³ Palveluiden osalta Suomen ja Sambian välinen verosopimus on vielä YK:n suositustakin reilumpi, sillä YK:n suosituksessa puhutaan 183 päivästä 12 kuukauden aikana⁵⁴, kun Suomen ja Sambian sopimuksessa edellytetään vain kolmea kuukautta eli noin 90 päivää.

⁴⁹ Telkki 2014, s.24

⁵⁰ Suomen ja Sambian välinen verosopimus, artikla 5, pykälät 1 ja 2

⁵¹ Suomen ja Sambian välinen verosopimus, artikla 5, pykälät 3 ja 4

⁵² United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, artikla 5, pykälä 3 a

⁵³ Telkki 2014, s.24

⁵⁴ United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, artikla 5, pykälä 3 b

3.3. Verotuksen jakautumisen oikeudenmukaisuus

Kuten jo aiemmin tutkielmassa on todettu, vero-oikeuden tulisi olla lähtökohtaisesti sen valtion oikeus, jonka infrastruktuuria ja työvoimaa käyttäen tulo on tehty.⁵⁵ Lähtökohtaisesti tämän näemyksen voisi katsoa suosivan lähdevaltioperiaatetta, sillä tuossa valtiossa ei tapahtuisi liiketoimintaa lainkaan, ellei siellä tehtäisi tuloa. Tämä onkin peruseriaatteena myös kansainvälisissä verosopimuksissa, joissa kiinteän toimipaikan muodostuminen ohjaa verotusoikeuden sille maalle, johon kiinteä toimipaikka on muodostunut.

On kuitenkin sellaisia verotuskohteita, joiden osalta tulojen muodostumisen maan arviointi on hankalaa. Passiivitulot ovat tuloja, jotka muodostuvat taloudellisen aktiivisuuden lisäksi myös sijoitusta pääomasta - niin henkisestä kuin fyysisestä. Tämän pääoman luomisessa yrityksen kotivaltiolle on ollut rooli, sillä kannattavaa yritystoimintaa voi katsoa syntyvän hyvän koulutuksen, yhteiskuntarakenteen ja infrastruktuurin pohjalle. Silloin voisi pitää oikeutettuna, että juuri osinko-, korko- ja rojalitituloista osa kuuluu myös asuinvaltiolle. Myös tähän asuinvaltioperiaatteeseen kansainväliset verosopimukset pitkälti pohjaavat, kun passiivitulojen verotusoikeutta on jaettu yrityksen asuin- ja lähdevaltion välillä.

Myrsky ja Linnakangas tarkastelevat henkilö- ja yritysverotuksesta kirjoittamassaan kirjassa asuinvaltio- ja lähdevaltioperiaatteiden eroja. He toteavat, että nämä periaatteet asettuvat usein vastakkain kehitysmaiden ja teollistuneiden maiden intressien välillä. Asuinvaltioperiaatteen mukaan yritystä tai henkilöä verotetaan hänen asuinvaltionsa perusteella. Lähdevaltioperiaatteen mukaan taas verotetaan siinä maassa jossa tuloa saadaan tai jossa varallisuutta on, kun henkilö ei asu tässä maassa. Asuinvaltioperiaate on suotuisa teollistuneille, pääomaa vieville maille, lähdevaltioperiaate taas pääomaa vastaanottaville kehitysmaille. Asuinvaltioperiaatetta voidaan Myrskyn ja Linnakangas mukaan pitää oikeudenmukaisempina muun muassa sen perusteella, että kun henkilö nauttii valtion eduista, hänen tulisi maksaa veronsa tähän maahan.⁵⁶ Tämä näkemys voidaan kuitenkin kyseenalaistaa siitä näkökulmasta, että nauttiihan yritys myös lähdevaltion tarjoamista palveluista, kuten

⁵⁵ Telkki 2014, s.17

⁵⁶ Myrsky & Linnakangas 2009, s.15-16

infrastruktuurista ja palveluista. Kysymys onkin, mitkä tulon osat ovat sellaisia, että yrityksen asuinvaltio on lähdevaltiota enemmän tarjonnut nautitut edut. Passiivituloja voidaan osaltaan pitää tällaisina tuloina. Niiden taustalla oleva pääoma, niin henkinen kuin rahallinenkin, on monesti asuinvaltiosta lähtöisin. Esimerkiksi rojaltituloja varten tehty kehitys- ajattelu ja kulttuurityö on toteutettu tämän asuinvaltion varoilla, esimerkiksi koulutuksella ja tieteellä.

Verohallinnon pääjohtaja Pekka Ruuhonen toteaa Ylen politiikkaradiossa, että tuntuu teoreettisesti houkuttelevalta ajatukselta, että vero pitäisi maksaa siinä maassa, missä lisäarvo syntyy. Hän kuitenkin toteaa, että tämä saattaisi olla Suomen verotukselle haitallista, sillä arvon syntymisen paikan määrittely on vaikeaa. Hän ottaa esimerkiksi, että jos tuote suunnitellaan Suomessa, markkinoidaan kansainvälisesti ja tuotetaan kolmannessa maassa, niin kiista on valmis. Tästä on kysymys myös passiivitulojen kohdalla.⁵⁷ Myös Elinkeinoelämän keskusliitto on ollut huolissaan, että esimerkiksi OECD:n verotuksen uudistamiseen pyrkivä BEPS-hanke koituu Suomelle vahingolliseksi.⁵⁸

Vaikka lisäarvon syntymään määrittely onkin hankalaa, ei ole riittävä peruste vastustaa verotuksen peruseriaatetta verotusoikeuden kuulumisesta sille maalle, jossa tulon muodostuu, vain sillä perusteella, että Suomi häviää siinä. Oikeudenmukaisten argumenttien tulisi olla universaaleja eivätkä Ruuhosen ja EK:n argumentit tätä ehtoa itsessään täytyä. Toki verotuksen oikeudenmukaisuudesta puhuttaessa on huomioitava, että myös Suomi saa jatkossakin verotulot sellaisesta tulosta, jonka tuottamiseen Suomen panosta on käytetty.

Oikeudenmukaisuutta ei voi kuitenkaan tarkastella ainoastaan siitä teknisestä lähtökohdasta, että mikä maa on miltäkin osalta osallistunut tulon muodostamiseen. Oikeudenmukaisuuden tarkasteluun kuuluu myös verotulojen tarpeen arviointi. Launonen puhuu kirjassaan ensisijaisuusnäkökulmasta, jonka mukaan verotuloja tulisi käyttää ensisijaisesti heikoimmassa asemassa olevien aseman edistämiseen. Ihmisillä on velvollisuus pitää huolta niistä, joiden asema on heikko.⁵⁹ Hän korostaa, että verotusta on arvioitava siitä näkökulmasta, mitä verotuloilla halutaan saavuttaa. Jos verotuloilla tavoitellaan oikeudenmukaisuutta, vaikuttaa se verotuksen oikeudenmukaisuuteen.⁶⁰

⁵⁷ Ruuhonen, minuutti 12

⁵⁸ Virpi Pasanen blogga: Onko BEPS-hanke vaara Suomen verotuotoille?

⁵⁹ Launonen 2013, s.156-157.

⁶⁰ Launonen 2013, s.159

Tällainen tarkastelun tapa tukee hyvin kehitysmaanäkökulmaa, jossa rikkaammilla mailla tulisi olla velvollisuus tukea köyhempien maiden kehitystä. Kehitysapu muodostaa tästä tuesta vain osan, sillä suuri merkitys on myös rakenteilla, jotka vaikuttavat maiden välisiin suhteisiin globaalissa maailmassa. Juuri tästä on kyse myös verosopimusten oikeudenmukaisuuden kohdalla. Suomi on sitoutunut kehitysyhteistyöpolitiikassaan edistämään maiden viranomaistoimintaa⁶¹ ja verotus on tässä tärkeässä osassa. Sambia on myös Suomen pitkäaikainen kehityskumppani. On siis asianmukaista, että myös Suomen ja Sambian verosopimus noudattaa kehitysyhteistyön kanssa samoja tavoitteita Sambian kestäväen kehityksen tukemisesta.

Oikeudenmukaisuusnäkökulma on hyvä tarkastelun väline, mutta se ei tuota suoraviivaista lopputulosta. Periaatteessahan sen perusteella voisi jopa ajatella niin, että Sambian tulisi saada kaikki verotusoikeudet, sillä tarve on Sambiassa suurempi. Kansainväliset sopimukset eivät voi kuitenkaan perustua pelkkään kehitysnaökulmaan, vaan molempien sopimusmaiden tulee saada niistä etua. Kehitysmaiden kanssa sopimuksia tehtäessä on kuitenkin oltava tarkkana, että erityisesti epäselvissä tapauksissa kehitysmaan etu asetetaan etusijalle. Tämä olisi reilua, kestäväää kehitystä tukevaa politiikkaa, joka vastaisi kansalliseen kehityspoliittiseen agendaamme. Näkisin, että Suomen ja Sambian välinen verosopimus tukee tällaista ajattelumallia ja painottaa lähde- ja asuinvaltioperiaatteiden ristiriitaa oikeudenmukaisuusnäkökulmaan sopivalla, Sambiaa hyödyttävällä tavalla.

⁶¹ Suomen kehityspoliittikka. Yksi maailma, yhteinen tulevaisuus - kohti kestäväää kehitystä, s. 18—19

4. YHTEENVETO

Oikeudenmukaisen verotuksen kannalta tärkeä kysymys on, miten verot jakautuisivat arvon syntymisen mukaisesti niin, että verot kerättäisiin siellä, missä tulos, työvoima, infrastruktuuri ja arvo syntyvät. Kansainvälisessä yritysverotuksessa yleisesti pyritään ratkaisuihin, jotka tukevat edeltävää periaatetta. Joidenkin tuloluokkien, erityisesti passiivitulojen kohdalla verojen syntymaata voi olla vaikea määrittää. Kysymyksen merkitys tuskin tulee vähenemään tulevaisuudessa, kun palveluistuminen ja internet entisestään hankaloittavat tulon muodotumisen paikkaa.⁶² Suomen ja Sambian välisessä verosopimuksessa passiivitulot on jaettu maitten kesken. Ne on jaettu myös siten, että Sambian veroprosentit ovat osittain suurempia kuin mitä OECD:n verosopimusmalli ohjeistaa. Sopimuksessa on siis selkeästi haettu kompromissiratkaisua ja päädytty tulokseen, joka antaa Sambialle verrattain laajasti verotusoikeutta myös passiivituloihin. Lisäksi kiinteän toimipaikan määrittelyn osalta sopimus on Sambialle jopa YK:n kehitysmääräyksen mukaisesti luotua verosopimusmallia edullisempi.

Oikeudenmukaisuuden kannalta tärkeää on verotulojen kohdistuminen sinne, missä niille on tarve. Tällöin kehitysmaa Sambia asettuu tarvitsevampaan asemaan Suomeen verrattuna. Kohtuuttomalta sopimuksen lähtökohdalta kuitenkin kuulostaisi myös, ettei Suomi saisi sopimuksen ansiosta pitää lainkaan verotuloja. Mikäli passiivitulojen verotus olisi yksinomaan Sambialle koituvaa, tämä olisi pitkälti tilanne - ellei yrityksiä sitten verotettaisi kahdesti, mikä ei ole kenenkään intressissä. Tämä taas on tilanne niissä tapauksissa kun Suomella ei ole jonkin maan kanssa verosopimusta, mitä pidän kummallisena asiainhaarana. Tällöin toinen valtio voisi yksipuolisella verotuspäätöksellä periaatteessa jättää Suomen veroista osattomaksi. Varmasti on kuitenkin niin, että ellei Suomi onnistuisi sopimaan suurimman osan kauppakumppaneistaan kanssa verosopimusta, Suomi ei olisi myöskään valmis ylläpitämään sitä lainsäädäntöä, jonka mukaan verosopimuksettomissa tilanteissa Suomi joustaa.

Vielä aiemmin tutkielmassa käsittelemätön oikeudenmukaisuuden näkökulma on, mitä milläkin toimella on tarkoitettu. On vaikea arvioida, millä mielellä Suomi on sopimusta Sambian kanssa sopinut, sillä vaikutusarvioita ei Suomen ja toisten maiden välisissä sopimuksissa tehdä kuin Suomen

⁶² Ruuhonen, minuutti 9.50

osalta. Telkki ehdottaa, että verosopimusten vaikutuksista tulisi tehdä vaikutusarvioinnit kumppanin osapuolen osalta. Tällä hetkellä vaikutusarviointeja tehdään vain Suomelle. Lisäksi tulisi perustella, miksi tiettyihin prosenttiosuuksiin esimerkiksi passiivitulojen verotuksen osalta on päädytty.⁶³ Tämä voisikin olla viisasta. Näin kehityspoliittisten ja verotuspoliittisten intressien tasapainoa voitaisiin tarkastella aiempaa kattavammin.

Vaikutusarvioinnin puuttuessa voi verosopimusta pohtia Suomen ja Sambian pitkäaikainen kehitysyhteistyön kumppanuuden kautta. Sambian veroprosentit passiivituloille ja kiinteän toimipaikan määrittely antaisivat olettaa, että maiden välisellä suhteella on ollut vaikutusta myös verosopimukseen ja sen oikeudenmukaisuuteen.

Tässä tutkimuksessa en ehtinyt tarkastelemaan verosopimusten oikeudenmukaisuutta siitä näkökulmasta, miten ne onnistuvat estämään verovälttelyä esimerkiksi keskinäisellä tietojen vaihtamisella. Olisi myös mielenkiintoista analysoida syvemmin sitä, missä maassa tulo muodostuu. Ajankohtaiset lainsäädäntöhankkeet, kuten BEPS-hanke, loisivat hyvän pohjan analysoida niitä muutoksia, joita verotukseen on esimerkiksi EU:ssa valmistelussa. Näistä voisi saada tehtyä hyvää jatkotutkimusta verotuksen oikeudenmukaisuudesta.

⁶³ Telkki 2014, s.60

5. LÄHTEET

5.1. Tutkimusaineisto

Suomen ja Sambian välinen sopimus tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi. Tehty 3.11.1978. Finlex sopimustekstit, (<http://www.finlex.fi/fi/sopimukset/sopsteksti/1985/19850028#idp449976592>). 30.11.2017

5.2. Kirjallisuus ja verkkolähteet

Africa Investor Report 2011, Towards Evidence Base Investment Promotion Strategies, UNIDO (United Nation Industrial Development Organization) Publication (https://www.unido.org/sites/default/files/2013-02/AIS_Report_A4_0.PDF)

Agenda 2030 - kestävä kehityksen tavoitteet. YK:n sivut. (<http://yk.fi/node/479>) 30.11.2017

Aineettomista oikeuksista saatavien tulojen verotus. Verohallinnon sivut. (https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48945/aineettomista_oikeuksista_saatavien_tul2/) 30.11.2017

BEPS Actions, OECD (<http://www.oecd.org/ctp/beps-actions.htm>) luettu 9.12.2017

Country Strategy for Development Cooperation Zambia 2016-2019. Ulkoministeriö 2017. (<http://www.formin.fi/public/download.aspx?ID=166359&GUID={DA160F61-D829-4EEB-B511-A70498758F06}>) 30.11.2017

Griffiths, Jesse: The State of Finance for Developing Countries, Eurodad 2014 (<http://eurodad.org/files/pdf/1546315-the-state-of-finance-for-developing-countries-2014-1450105202.pdf>) 30.11.2017

GDP per capita (current US\$). World Bank national accounts data and OECD National Accounts data files. (<https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.CD?locations=ZM-FI9>) 30.11.2017

Kehitysyhteistyön maaohjelma 2016-2019: Sambia. Ulkoministeriön sivut. (<http://www.formin.fi/public/default.aspx?contentid=359511&nodeid=49540&contentlan=1&culture=fi-FI>) 30.11.2017

Korkotulojen lähdeverotus. Valtiovarainministeriön sivut. (<http://vm.fi/verotus/henkiloverotus/verotuskorkotulojen-lahdeverotus>) 30.11.2017

Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta. Säädetty: 18.12.1995. Finlex. (<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1995/19951552>) 30.11.2017

Launonen, Reima: Kuningasjako - Miksi verotus on oikein, Into-kustannus 2013

LDC Data : Complete dataset, Development Policy & Analysis Division. YK. (<https://www.un.org/development/desa/dpad/least-developed-country-category/ldc-data-retrieval.html>) 30.11.2017

LDC Identification Criteria & Indicators, Development Policy & Analysis Division. YK. (<https://www.un.org/development/desa/dpad/least-developed-country-category/ldc-criteria.html>) 30.11.2017

Metelinen, Sami 2017. Verkkouutiset.fi. (<https://www.verkkouutiset.fi/kai-mykkanen-verotus-on-keskeista-kehitysmaiden-kannalta/>) 30.11.2017

Myrsky, Matti & Linnakangas, Esko: Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus, Talentum 2009

OECD/DAC 2010 History of the 0.7 % ODA Target. Alkup. DAC Journal 2002,. Vol 3 No 4, s. III-9 – III-11

OECD Tax and Development - Principles to enhance the transparency and governance of tax incentives for investment in developing countries (<http://www.oecd.org/ctp/tax-global/transparency-and-governance-principles.pdf>) 30.11.2017

Pääomatulojen verotus. Valtiovarainministeriön sivut. (<http://vm.fi/verotus/henkiloverotus/paaomatulojen-verotus>) 30.11.2017

Ruuhonen, Pekka; haastattelu ohjelmassa: Ylen politiikkaradio extra: Vuotaako suomen veropohja pysyvästi? 18.11.2017, (<https://areena.yle.fi/1-4275485?autoplay=true>) 30.11.2017

Suomen kehityspolitiikka. Yksi maailma, yhteinen tulevaisuus - kohti kestäväää kehitystä, valtioneuvoston selonteko Suomen kehitysyhteistyöpolitiikasta. 2016. (<https://julkaisut.um.fi/p/358-suomen-kehityspolitiikka-yksi-maailma-yhteinen-tulevaisuus-kohti-kestavaa-kehitysta/>) 30.11.2017

Tax Annex to the St. Petersburg G20 leaders' declaration. 2013: (<http://www.mofa.go.jp/files/000013928.pdf>) 30.11.2017

Telkki, Henri: Rikkinäinen veropalapeli - Oikeudenmukaisuuden toteutuminen Suomen solmimissa verosopimuksissa. Finnwatch 2014. (<http://finnwatch.org/images/verosopimukset5.pdf>) 30.11.2017

United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, 2011 (http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf) 30.11.2017

Yhteisön verotus. Valtiovarainministeriön sivut. (<http://vm.fi/yhteison-verotus>), 30.11.2017

Yritysten ulkomaan tulojen kaksinkertainen verotus poistetaan Suomessa. Verohallinnon sivut. (https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/kansainvalinen_toiminta/yritysten_ulkomaan_tulojen_kaksinkertai/) 30.11.2017

Virpi Pasanen blogga: Onko BEPS-hanke vaara Suomen verotuotoille? Pasanen, Virpi, Elinkeinoelämän keskusliitto 7.10.2015 (<https://ek.fi/ajankohtaista/uutiset/2015/10/07/virpi-pasanen-bloggaa-onko-beps-hanke-vaara-suomen-verotuotoille/>) 9.12.2017

World Bank Country and Lending Groups. (<https://datahelpdesk.worldbank.org/knowledgebase/articles/906519>) 30.11.2017