

Henriikka Koskela

# KIINTEÄN TOIMIPAIKAN VEROTETTAVA TULO

Johtamisen ja talouden tiedekunta  
Pro gradu -tutkielma  
Kesäkuu 2020

# TIIVISTELMÄ

Henriikka Koskela: Kiinteän toimipaikan verottava tulo  
Pro gradu -tutkielma  
Tampereen yliopisto  
Kauppatieteiden tutkinto-ohjelma, vero-oikeus  
Kesäkuu 2020

---

Tässä tutkielmassa käsitellään ulkomaisten yhteisöjen Suomeen muodostuneiden kiinteiden toimipaikkojen verotusta. Suomen kansallisen lainsäädännön mukaan ulkomainen yhteisö on verovelvollinen Suomesta saamastaan tulosta. Kuitenkin, jos ulkomaisella yhtiöllä on Suomessa elinkeinon harjoittamista varten kiinteä toimipaikka, on ulkomainen yhteisö verovelvollinen kaikesta tähän kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi luettavasta tulosta. Suomen solmimissa verosopimuksissa liiketulon verotusoikeus edellyttää verosopimuksen mukaisen kiinteän toimipaikan muodostumista. Liiketuloartiklan mukaan Suomi voi verottaa ulkomaisen yhteisön Suomeen muodostuneen kiinteään toimipaikkaan luettavat tulot. Jotta Suomi voi verottaa ulkomaisen yhteisön liiketuloa, on määritettävä mitkä tulot ja menot kuuluvat kiinteälle toimipaikalle.

Tarkastelussa keskitytään nimenomaan Suomeen muodostuneiden kiinteiden toimipaikkojen tarkasteluun. Siinä tarkastelu ei sisällä esimerkiksi kotimaisen yhtiön toiseen valtioon muodostuneiden kiinteiden toimipaikkojen tarkastelua. Tutkielmassa ei tarkastella tarkemmin kiinteän toimipaikan muodostumista ja siihen liittyviin tulkinnanvaraisuuksiin. Sekä kansallisen lainsäädännön että verosopimuksen mukaisen kiinteän toimipaikan käsiteiden sisältö käydään kuitenkin yleisesti läpi, sen vaikuttaessa verotettavan tulon määrittelyyn.

Tutkielmassa tarkastellaan miten ulkomaisten yhteisöjen Suomeen muodostuneiden kiinteiden toimipaikkojen verotettava tulo määritetään nykyisen lainsäädännön mukaan. Koska tarkasteltava on voimassa oleva oikeus, tutkielman tutkimusmetodi on oikeusdogmatiikka. Suomen kansallisen lainsäädännön ei sisällä kattavia säännöksiä kiinteän toimipaikan verotettavan tulon määrittämiseen, jolloin tutkielmassa tarkastellaan mitä eri lähteitä kiinteän toimipaikan verotettavan tulon määrittämiseen käytetään sekä sitä mikä näiden eri oikeuslähteiden asema tulkintalähteenä on. Tutkimuskysymyksiksi muodostuvat mikä asema eri oikeuslähteillä on määrittäessä kiinteän toimipaikan verotettavaa tuloa ja miten ulkomaisen yhteisön kiinteän toimipaikan verotettava tulos määritetään Suomessa.

Tutkimuksessa havaittiin, että OECD:n ohjeet sisältävän kattavan mallin kiinteän toimipaikan verotettavan tulon määrittämiseen. Toisaalta, vaikka kiinteän toimipaikan verottavan tuloksen määrittämistä koskevat Verohallinnon ohjeet perustuvat pitkälti OECD:n antamaan ohjeistukseen, ei OECD:n ohjeiden asemaa tulkintalähteenä voida pitää täysin yksiselitteisenä. OECD:n ohjeet voidaan kuitenkin tunnistaa sallittuina oikeuslähteinä verosopimusten tulkinnassa. Kun verosopimuksen mukainen kiinteän toimipaikan verottava tulo saadaan määritettyä hyödyntäen OECD:n ohjeita, on otettava huomioon, että verosopimus ei voi laajentaa verotusoikeutta kansallisesta lainsäädännöstä. Ottaen huomioon olemassa olevat kansallisen lainsäädännön säännökset kiinteän toimipaikan verottava tulon määrittämisestä ja niiden puutteellisuuden sekä OECD:n ohjeiden aseman tulkintaa ohjaavana lähteenä, ei verosopimuksen mukaisen tulkinannan voida katsoa laajentavan tulkintaa kansallisessa lainsäädännössä säädetyistä. OECD:n ohjeilla voidaankin katsoa olevan tulkintaa ohjaava asema kansallisen lainsäädännön tulkinnassa. Toisaalta vero-oikeuden tärkeimmän oikeusperiaatteen, legitimeettiperiaatteen, kannalta tätä voidaan kuitenkin pitää kyseenalaisena. Vuoden 2020 hallitusohjelmassa onkin tuotu esiin tarve säännökselle, joka tarkentaisi, että OECD:n ohjeita käytetään kiinteän toimipaikan verotettavan tulon määrittämisessä. Tämän voitaisiin katsoa selkeyttävän osin kyseenalaista nykytilannetta.

Avainsanat: vero-oikeus, kansainvälinen verotus, kiinteä toimipaikka, tulon kohdistaminen, OECD

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla

# Sisällysluettelo

|   |           |
|---|-----------|
| LÄHDELUETTELO .....   | I         |
| OIKEUSTAPAUKSET .....   | VIII      |
| LYHENTEET .....   | IX        |
| <b>1 JOHDANTO .....</b>   | <b>1</b>  |
| 1.1 Aiheen esittely .....   | 1         |
| 1.2 Tutkimusongelma ja tutkimuskysymykset .....                               | 3         |
| 1.3 Tutkimusmenetelmät ja lähdeaineisto .....                                 | 5         |
| 1.4 Tutkielman rakenne ja aiheen rajaus .....                                 | 7         |
| <b>2 OECD:N OHJEET OIKEUSLÄHTEENÄ .....</b>                                   | <b>9</b>  |
| 2.1 Kiinteää toimipaikkaa koskevat OECD:n ohjeet .....                        | 9         |
| 2.2 Malliverosopimus ja sen kommentaari .....                                 | 10        |
| 2.2.1 Wienin yleissopimuksen mukainen tulkinta .....                          | 10        |
| 2.2.2 Tunnistettu asema oikeuslähteenä .....                                  | 12        |
| 2.2.3 Liiketuloartiklan muutos .....  | 14        |
| 2.3 Kohdistamisraportti ja siirtohinnoitteluohjeet .....                      | 16        |
| 2.4 Kansallisen lainsäädännön tulkinnassa .....                               | 19        |
| <b>3 KANSALLINEN LAINSÄÄDÄNTÖ .....</b>                                       | <b>22</b> |
| 3.1 Lähtökohdat ulkomaisen yhteisön verovelvollisuuden määrittelyyn .....     | 22        |
| 3.2 Kiinteän toimipaikan määrittely .....                                     | 23        |
| 3.3 Ulkomaisen yhteisön verovelvollisuusasema .....                           | 25        |
| 3.3.1 Rajoitettu verovelvollisuus .....                                       | 25        |
| 3.3.2 Kiinteän toimipaikan elinkeinotulo .....                                | 28        |
| 3.3.3 Verotusmenettelylain mukainen verotus .....                             | 31        |
| 3.4 Tulon kohdistaminen kiinteälle toimipaikalle .....                        | 33        |
| 3.4.1 Lähtökohdat tulon kohdistamiseen .....                                  | 33        |
| 3.4.2 Markkinaehtoperiaate .....  | 35        |
| 3.4.3 Varojen siirto .....  | 38        |
| 3.4.4 Kirjanpitosidonnaisuus .....  | 40        |
| <b>4 VEROSOPIMUKSET .....</b>   | <b>42</b> |
| 4.1 Verosopimus verotusoikeuden kaventajana .....                             | 42        |
| 4.2 Kiinteän toimipaikan käsite verosopimuksissa .....                        | 43        |
| 4.3 Liiketuloartikla .....  | 45        |
| 4.3.1 Kiinteän toimipaikan sijaintivaltion verotusoikeus .....                | 45        |
| 4.3.2 Erillisen yrityksen periaate .....                                      | 47        |
| 4.3.3 Vuoden 2010 malliverosopimuksesta poistetut kohdat .....                | 49        |
| 4.4 OECD:n hyväksymä lähestymistapa tulojen kohdistamiseen .....              | 51        |
| 4.4.1 Toiminnallinen erillinen yhtiö .....                                    | 51        |
| 4.4.2 Toiminto- ja tosiseikka-analyysi .....                                  | 52        |
| 4.4.2.1 Sisältö .....   | 52        |
| 4.4.2.2 Toiminnot .....   | 54        |
| 4.4.2.3 Riskit .....  | 55        |
| 4.4.2.4 Pääoma .....  | 56        |
| 4.4.2.5 Varat .....   | 58        |
| 4.4.3 Vertailuanalyysi .....  | 59        |
| 4.4.4 Kohdistamisraportin arviointia .....                                    | 61        |
| <b>5 SOVELTAMINEN KÄYTÄNNÖSSÄ .....</b>                                       | <b>64</b> |
| 5.1 Oikeustapaukset .....   | 64        |
| 5.2 Esimerkkitapauksia tulojen kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle ..... | 69        |
| 5.2.1 Esimerkkitapausten valinta .....  | 69        |
| 5.2.2 Rakennustoiminta .....  | 70        |
| 5.2.3 Myynti .....  | 72        |
| 5.2.4 Epäitsenäinen edustaja .....  | 74        |
| <b>6 DE LEGE FERENDA .....</b>  | <b>76</b> |

## LÄHDELUETTELO

Aarnio 1978

Aarnio, Aulis: Mitä lain oppi on? Tammi, 1978.

Andersson – Penttilä 2014

Andersson, Edward – Penttilä, Seppo: Elinkeinoverolain kommentaari. Alma Talent, 2014.

Bullen 2011

Bullen, Andreas: Arm's length transaction structures: recognizing and restructuring controlled transactions in transfer pricing. IBFD, 2011.

Dziurdź 2014

Dziurdź, Kasper: Attribution of Functions and Profits to a Dependent Agent PE: Different Arm's Length Principles under Articles 7(2) and 9? World Tax Journal, Volume 6, Issue 2, June 2014

Finér 2015a

Finér, Lauri: Liiketulon kohdentaminen kiinteille toimipaikoille, osa I (referee artikkeli). Verotus 3/2015.

Finér 2015b

Finér, Lauri Liiketulon kohdentaminen kiinteille toimipaikoille, osa II (referee artikkeli). Verotus 4/2015.

Finér 2016

Finér, Lauri: Liiketulon kohdentaminen kiinteille toimipaikoille, osa III (referee artikkeli). Verotus 1/2016.

Hallitusohjelma 2020

Sanna Marinin hallitusohjelma 2020. Liite 5. Kansainvälisen veronkierron ja aggressiivisen verosuunnittelun vastaiset toimet ja liite 4. Harmaan talouden vastaiset toimet

Helminen 2014

Helminen, Marjaana: KHO 2013/1704 (93) ja OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin merkitys verosopimusten tulkinnassa. Teoksessa Nykänen, Pekka – Urpilainen, Matti: Juhlajulkaisu Seppo Penttilälle. Edita Publishing Oy, 2014.

Helminen 2020

Helminen, Marjaana: Kansainvälinen verotus. Jatkuvasti päivittyvä, Alma Talent.

HE 107/2006 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 257/2018 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain, tuloverolain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta.

HE 5/2016 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi Espanjan kanssa tehdyn sopimuksen ja pöytäkirjan hyväksymisestä ja laiksi sopimuksen ja pöytäkirjan lainsäädännön alaan kuuluvien määräysten voimaansaattamisesta.

HE 76/1995 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi ulkomailta tulevan palkan-  
saajan lähdeverosta ja kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen  
poistamisesta sekä eräiden muiden lakien muuttamisesta.

Hirvonen 2011

Hirvonen, Ari: Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan.  
Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17, 2011.

Isomaa-Myllymäki 2016a

Isomaa-Myllymäki, Anita: Konsernin sisäisen rahoituksen markki-  
naehtoisuus. AlmaTalent, 2016.

Isomaa-Myllymäki 2016b

Isomaa-Myllymäki, Anita: Tytäryhtiöosakkeiden ja niihin liittyvän  
hankintavelan kohdistaminen kiinteälle toimipaikalle. Verotus  
4/2016.

Knuutinen 2015

Knuutinen, Reijo: Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa. Lakimies  
6/2015.

Lang 2008

Lang, Michael – Brugger, Florian: The role of the OECD Commen-  
tary in tax treaty interpretation. Australian Tax Forum vol., 2008.

Malmgrén 2008

Malmgrén, Marianne: Oikeushenkilön asuinvaltio verotuksessa ja  
yrityksen kansainvälistyminen. Edita Publishing Oy, 2008.

Malmgrén 2011

Malmgrén, Marianne: Siirtohinnoittelu kiinteän toimipaikan tulon  
määrittelyssä. Verotus 3/2011

Malmgrén – Myrsky 2017

Malmgrén, Marianne – Myrsky, Matti: Kansainvälinen henkilö- ja yrittäjäverotus. 3., uudistettu painos. Alma Talent, 2017.

Malmgrén 2018

Malmgrén, Marianne: Legaliteettiperiaate verolainsäädännön tulkinnassa. Verotus 3/2018.

Mehtonen 2001

Mehtonen, Pekka: Suomen tekemät tuloverosopimukset ja OECD:n malliverosopimus. Edita Publishing, 2001.

Myrsky – Linnakangas

Myrsky, Matti – Linnakangas, Esko: Kansainvälinen henkilö- ja yrittäjäverotus. Talentum, 2009.

Myrsky – Malmgrén 2014

Myrsky, Matti – Malmgrén, Marianne: Elinkeinotulon verotus. Talentum, 2014.

Määttä 2014

Kalle, Määttä: Verolakien tulkinta. Edita Publishing Oy, 2014.

Nieminen 2014

Nieminen, Martti: OECD Commentaries under the Vienna Rules. Tampereen yliopisto, 2014.

Nykänen 2015

Nykänen, Pekka: Rajoitetusti verovelisen tulon verotus. 1. painos. Talentum, 2015.

OECD 1963

OECD: Draft double taxation convention on income and capital: report of the O.E.C.D Fiscal Committee, 1963.

OECD 2008a

OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008.

OECD 2008b

OECD: Report on the attribution to permanent establishment, 2008.

OECD 2010a

OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2010.

OECD 2010b

OECD: Report on the attribution to permanent establishment, 2010.

OECD 2015

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. 4Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation. Actions 8-10-2015. 2015 Final Reports.

OECD 2017a

OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, 2017.

OECD 2017b

OECD: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2017.

Penttilä 2016



Penttilä, Seppo: Korkeiden vähennyskelpoisuus kiinteän toimipaikan verotuksessa – KHO:n ratkaisut 2016:71 ja 2016:72 ja niiden analyysi. Oikeustapauskommentti. Edilex, 20.06.2016.

#### Raunio – Karjalainen 2018

Raunio, Merja – Karjalainen, Jukka: Siirtohinnoittelu. Alma Talent, 2018.

#### Tikka 1972

Tikka, Kari: Veron minimoinnista. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 165, 1972.

#### Verohallinto 2015

Verohallinnon kannanotto. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden päivitykset tulkintalähteinä. (A177/200/2015)

#### Verohallinto 2018a

Verohallinnon ohje 30.4.2018. Yleistä tulon kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle (A72/200/2018).

#### Verohallinto 2018b

Verohallinnon ohje 30.4.2018. Ulkomaisen yhteisön tuloverotus Suomessa – Liiketulo ja muut ulkomaisen yhteisön Suomesta saamat tulot (A70/200/2018).

#### Viitala et. al 2020

Viitala, Tomi – Tikka, Kari S. – Nykänen, Olli – Juusela, Janne: Yritysverotus I-II. Jatkuvasti päivittyvä, Alma Talent.

#### Wattel – Marres 2003

Wattel, Peter J – Marres, Otto: The legal status of the OECD Commentary and static or ambulatory interpretation of tax treaties. European Taxation, 2003.

## **OIKEUSTAPAUKSET**

Helsingin HAO 20.05.2014 T 14/0498/4

Helsingin HAO 20.05.2014 T 14/0508/4

Helsingin HAO 17.06.2014 T 14/0373/4

Helsingin HAO 11.7.2019 T 19/0508/3

KVL 2007/52

KHO 1999:25

KHO 2002:26

KHO 2011:101

KHO 2013:93

KHO 2013:36

KHO 2014:119

KHO 2014:33

KHO 2016:71

KHO 2016:72

KHO 2020:35

## **LYHENTEET**

|         |  |
|---------|--|
| ALV     | Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501                                    |
| ETA     | Euroopan talousalue  |
| EVL     | Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360                     |
| HAO     | Hallinto-oikeus  |
| KPL     | Kirjanpitolaki 30.12/1997/1336                                       |
| LähdeVL | Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta 11.8.1978/627 |
| MVL     | Maatalouden tuloverolaki 15.12.1967/543                              |
| OECD    | Organisation for Economic Co-operations and Development              |
| OYL     | Osakeyhtiölaki 21.07.2006/624.                                       |
| PL      | Suomen perustuslaki 11.6.1999/731                                    |
| SEUT    | Sopimus Euroopan Unionin toiminnasta                                 |
| TVL     | Tuloverolaki 30.12.1992/1535   |
| VML     | Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558                             |

# 1 JOHDANTO

## 1.1 Aiheen esittely

Globalisoituvassa maailmassa yhä useampi yhtiö harjoittaa liiketoimintaa samanaikaisesti useassa valtiossa. Tällöin ratkaistavaksi tulee yhtiön verovelvollisuus- asema eri valtioissa. Verotusoikeuden jakamiseksi solmittujen verosopimusten<sup>1</sup> mukaan liiketulon verotusoikeus on lähtökohtaisesti vain verovelvollisen verosopimuksen mukaisella asuinvaltiolla. Verosopimuksissa lähdevaltioille on annettu verotusoikeus liiketuloon vain, mikäli toisessa jäsen valtiossa asuvalle verovelvolliselle muodostuu lähdevaltioon verosopimuksessa määritelty kiinteä toimipaikka.<sup>2</sup> Veron määrittämiseksi on kuitenkin selvitettävä mitkä ovat kiinteän toimipaikan verotettavat tulot. Kiinteän toimipaikan verotettavan tuloksen määrittelyllä on merkitystä myös mahdollisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiselle yhtiön verosopimuksen mukaisessa asuinvaltiossa<sup>3</sup>. Kiinteä toimipaikan muodostumista ja sen verotettavan tulon määrittelyä voidaan pitää keskeisinä kysymyksinä kansainvälisessä verotuksessa.

Suomen kansallisessa lainsäädännössä tuloverolain (myöhemmin TVL)<sup>4</sup> 9.1 §:ssä on säädetty yhteisöjen verovelvollisuusasemasta seuraavasti: Yleisesti verovelvollisia ovat kotimaiset yhteisöt ja rajoitetusti verovelvollisia puolestaan ulkomaiset yhteisöt. Ulkomaisen yhteisön rajoitettu verovelvollisuus on määritelty säännöksessä niin, että ulkomainen yhteisö on velvollinen suorittamaan veroa Suomesta saamastaan tulosta. Kuitenkin jos ulkomaisella yhteisöllä tai yhteenliittymällä on Suomessa elinkeinon harjoittamista varten kiinteä toimipaikka, on tällainen yhteisö tai yhteenliittymä verovelvollinen kaikesta tähän kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi luettavasta tulosta (TVL 9.3 §).

---

<sup>1</sup> Verosopimusten tarkoituksesta Ks. OECD 2017a, introduction.

<sup>2</sup> Ks. OECD:n malliverosopimuksen (OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008) 7 artikla. Kaikki Suomen solmivat verosopimukset edellyttävän malliverosopimuksen 7 artiklan mukaisesti kiinteän toimipaikan muodostumista, jotta liiketuloa voidaan verottaa toisessa valtiossa.

<sup>3</sup> Mehtonen 2001, s. 88.

<sup>4</sup> Tuloverolaki 30.12.1992/1535.

Kun ulkomainen yhteisö<sup>5</sup> harjoittaa Suomessa liiketoimintaa perustamatta Suomeen uutta osakeyhtiötä, sen verovelvollisuuden määrittelyssä vaikuttavat kansallisen lainsäädäntö, mahdolliset verosopimukset sekä EU-oikeudellinen sääntely. Verosopimukset voivat rajata verotusoikeutta siitä mitä kansallisessa lainsäädännössä on säädetty<sup>6</sup>. Verosopimuksissa liike-tulon verotusoikeus on lähtökohtaisesti riippuvainen verosopimuksen mukaisen kiinteän toimipaikan muodostumisesta<sup>7</sup>. Siten ulkomaisen yhteisön verovelvollisuuden laajuuden arvioinnissa ratkaisevaa on se, muodostuuko sille harjoittamastaan toiminnasta verosopimuksen mukainen kiinteä toimipaikka.

Kiinteä toimipaikka on vero-oikeudellinen käsite, jonka määritelmä sisältyy sekä verosopimukseen että TVL 13 a §:ään. Huomioon on otettava, etteivät verosopimuksen ja Suomen kansallisen lainsäädännön kiinteän toimipaikan käsitteet täysin vastaa toisiaan. Kiinteän toimipaikan käsitteen voidaan katsoa kuitenkin molempien määritelmien perusteella muodostuvan elinkeinotoiminnan harjoittamisesta, jos toiminnalla katsotaan olevan tietynlaista maantieteellistä ja ajallista pystyvyyttä.

Tulon veronalaisuus ja vähennyskelpoisuus määritellään kunkin valtion verolainsäädännön mukaan<sup>8</sup>. Rajoitetusti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön Suomesta saatavaa tuloa verotetaan Suomessa lähdeverolain (myöhemmin LähdeVL)<sup>9</sup> mukaisesti. LähdeVL 13.5 §:n mukaan ulkomaisen yhteisön kiinteälle toimipaikalle luettava kokonaistulo verotetaan verotusmenettelyn lain mukaisessa järjestyksessä. Siten kiinteän toimipaikan tulojen veronalaisuus, menojen vähennyskelpoisuus, jaksotukset ja varaukset määrittyvät samoin kuin yleisesti verovelvollisen kotimaisen yhteisön. Yhdenmukaista kohtelua verotettavan tuloksen

---

<sup>5</sup> Ulkomaisella yhteisöllä tarkoitetaan tässä TVL 3 §:ssä määriteltyä kotimaista yhteisöä vastavaa yhteisöä.

<sup>6</sup> Mehtonen 2001, s. 42.

<sup>7</sup> Näin OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklassa.

<sup>8</sup> Helminen 2020, Helminen 2020, 6. Yritystoiminnan muodot ja liike-tulon verotus > Kiinteä toimipaikka > Kiinteän toimipaikan tulon määrittäminen.

<sup>9</sup> Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta 11.8.1978/627.

määrittelyyn edellyttää myös verosopimusten kiinteän toimipaikan syrjäntäkielto sekä EUT- tai ETA-sopimuksen sijoittautumisvapaus.<sup>10</sup>

## 1.2 Tutkimusongelma ja tutkimuskysymykset

Kun ulkomaalaiselle yhtiölle muodostuu Suomeen TVL 13 a §:n mukainen kiinteä toimipaikka, selvää on, että se on Suomen kansallisen lainsäädännön mukaan verovelvollinen kaikista kiinteään toimipaikkaan luettavista tuloista. Vastaavasti verosopimustilanteissa on selvää, että Suomi voi verottaa ulkomaalaisen yhtiön verosopimuksen mukaisen kiinteän toimipaikan tuloksi luettavat tulot. Jotta Suomi voi verottaa ulkomaisen yhteisöjen tuloja, on kuitenkin määriteltävä kiinteän toimipaikan verotettavat tulot eli mitkä tulot ovat kiinteälle toimipaikalle kuuluvia tuloja.

Tulon verottaminen edellyttää siis sen tunnistamista kuka on verovelvollinen tulosta. Kiinteän toimipaikan verotettavaa tuloa määrittäessä on otettava huomioon, että kiinteä toimipaikka on ulkomaisen yhteisön osa, joka ei ole juridisesti itsenäinen oikeushenkilö.<sup>11</sup> Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että tulojensaaja on muodollisesti aina ulkomainen yhteisö. Suomen kansallinen lainsäädäntö ei sisällä yleisiä säännöksiä tulon kohdistamisesta oikealle verovelvolliselle. Säännöksiä ei ole myöskään siitä, miten tulot kohdistetaan kiinteälle toimipaikalle kuuluvaksi. Oikeuskäytäntökään tulojen kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle ei juuri ole.

Oletetaan, että kyseisessä tilanteessa ulkomaiselle yhteisölle muodostuu verosopimuksen mukainen kiinteä toimipaikka Suomeen. Verosopimus antaa verotusoikeuden tuloon, mikäli se on luettavissa kiinteälle toimipaikalle kuuluvaksi. Vastaavasti TVL 9.3 §:n mukaan, kun ulkomaiselle yhteisölle muodostuu Suomeen elinkeinon harjoittamista varten kiinteä toimipaikka, on se verovelvollinen kaikista tähän kiinteään toimipaikkaan luettavasta tulosta. Tässä kohtaa kysymykseksi nousee, millä perusteella tulon voidaan katsoa kuuluvan Suomessa

---

<sup>10</sup> Nykänen 2015, s. 332–333.

<sup>11</sup> Malmgrén 2008, s. 238.

sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle<sup>12</sup>, eikä ulkomaisen yhteisön toiselle osalle, kuten sen pääliikkeelle yhtiön asuinvaltiossa.

Kiinteän toimipaikan verotettavan tulon määrittelyssä sovelletaan verotusmenetelystä annetun lain (VML) 31 §:ää, jonka mukaan etuyhteydessä toisiinsa olevien osapuolten välisissä liiketoimissa on noudatettava ehtoja, joita olisi käytetty toisistaan riippumattomien yritysten välillä. Tämä tarkoittaa säännöksen perusteella sitä, että yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisten toimien hinnoittelun tulee vastata riippumattomien osapuolten välillä sovittua, jolloin mikäli kiinteän toimipaikan verotettava tulo on jäänyt pienemmäksi tai tappio muodostunut suuremmaksi kuin riippumattomien osapuolten välillä, tuloon tulee lisätä määrä, joka vastaa riippumattomien osapuolten välillä sovittua.

VML 31 §:n perusteella kiinteän toimipaikan verotettavan tulon tulee olla markkinaehtoinen. Säännös ei kuitenkaan suoraan anna vastausta siihen, miten sitä tulisi soveltaa yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisissä toimissa. Ottaen huomioon, että säännös käsittää kahden juridisesti erillisen etuyhteydessä olevan yrityksen etuyhteyden, joka eroaa yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisestä etuyhteystilanteesta.

Verohallinnon ohjeet kiinteän toimipaikan tulon määrittelyyn nojaavat pitkälti OECD:n antamiin ohjeisiin<sup>13</sup>. OECD:n malliverosopimuksen tulkinnassa käytettävä kommentaari<sup>14</sup>, OECD:n siirtohinnoitteluohjeet<sup>15</sup> sekä OECD:n julkaisema erillinen kohdistamisraportti tulojen kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle<sup>16</sup> sisältävätkin kansalliseen lainsäädäntöön verrattuna huomattavasti tarkempia ohjeita kiinteän toimipaikan tulon määrittelystä. OECD:n ohjeet sisältävät muun muassa OECD:n hyväksymän lähestymistavan tulojen kohdistamiseksi kiinteälle

---

<sup>12</sup> Oletuksena, että tapauksessa kiinteä toimipaikka muodostuu sekä kansallisen lainsäädännön sekä verosopimuksen mukaan.

<sup>13</sup> Ks. Verohallinnon ohjeet "Yleistä tulojen kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle" sekä "Ulkomaisen yhteisön tuloverotus Suomessa – Liiketulo ja muut ulkomaisen yhteisön Suomesta saamat tulot".

<sup>14</sup> OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed.

<sup>15</sup> OECD: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.

<sup>16</sup> OECD: Report on the attribution to permanent establishment.



toimipaikalle, joka perustuu lähestymistapaan, jossa kiinteää toimipaikkaa pidetään toiminnallisesti erillisenä yrityksenä<sup>17</sup>.

Oikeuslähdeopillisesti OECD:n ohjeita ei pidetä sitovina oikeuslähteinä<sup>18</sup>. Kysymykseksi nouseekin mikä niiden asema on tulkittaessa verosopimuksia. Vaikka verosopimusten tulkinnassa voitaisiin hyödyntää OECD:n ohjeita ja näin määrittää kiinteän toimipaikan verotettava tulo, on myös otettava huomioon, ettei verosopimus voi laajentaa kansallisessa lainsäädännössä säädettyä (TVL 135 §). Tämä tarkoittaa sitä, että mikäli kansallinen lainsäädäntö ei määrittele kiinteän toimipaikan tuloksi verosopimusta vastaavaa tuloa, ei verosopimuksen määrittämä tuloa veroteta Suomessa, koska kohdistamisratkaisu ei perustu kansalliseen lainsäädäntöön. Koska kansallisen lainsäädännön voidaan katsoa olevan puutteellinen kiinteän toimipaikan verotettavan tulon määrittämisessä, tarkasteltavaksi nousee voidaanko kansallisen lainsäädännön tulkinnassa käyttää muita lähteitä kuten OECD:n nimenomaisia ohjeita tulon kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle.

Tutkimuskysymyksiksi muodostuvat edellä esitetyn perusteella seuraavat:

1. Mikä asema eri oikeuslähteillä on määritettäessä kiinteän toimipaikan verotettavaa tuloa?
2. Miten ulkomaisen yhteisön kiinteän toimipaikan verotettava tulos määritetään Suomessa?

### **1.3 Tutkimusmetodit ja lähdeaineisto**

Tutkielmassa tutkitaan, miten ulkomaisten yhteisöjen Suomeen muodostuneiden kiinteiden toimipaikkojen verotettava tulo määritetään nykyisen lainsäädännön mukaan. Tutkimuksen tavoitteena on siis tutkia voimassa olevaa oikeutta. Siten tutkimusmetodiksi on valittu oikeusdogmatiikka eli lainoppi. Lainopissa tutkitaan voimassa olevaa oikeutta systematisoimalla oikeussäännöksiä ja selvittämällä

---

<sup>17</sup> Englanniksi functionally separate entity approach. Ks. OECD 2008b, s. 12.

<sup>18</sup> Ks. esim. KHO 2002:26.

niiden sisältöä. Lainopissa tulkintaan siis lakitekstin merkitystä. Kun merkitys on tunnistettu, voidaan esittää väitteitä oikeussäännöstä.<sup>19</sup>

Vero-oikeuden tärkein oikeusperiaate on legaliteettiperiaate, jonka mukaan veroista tulee säätää lailla.<sup>20</sup> Legaliteettiperiaate perustuu Suomen perustuslain PL 81.1 §:ään, jonka mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovellisten oikeusturvasta. Verolait eivät kuitenkaan ole aina täydellisiä, jolloin lain sanamuoto ei aina anna vastausta siihen, miten lakia tulisi tulkita<sup>21</sup>. Kun laki ei sisällä säännöksiä tai säännökset ovat puutteellisia, tulkinta-apua on haettava muista lähteistä<sup>22</sup>.

Kuten edellä on todettu, kansallinen lainsäädäntö ei sisällä kattavia säännöksiä kiinteän toimipaikan verotettavan tulon määrittämiseen. Tutkielmassa tarkastellaankin eri oikeuslähteiden asemaa kiinteän toimipaikan verottavan tulon määrittämisessä. Metodina tässäkin on lainoppi, joka tarkastelee eri oikeuslähteiden merkitystä voimassa olevan oikeuden tulkinnassa.<sup>23</sup> Oikeuslähteiden jaottelusta on esitetty eri näkemyksiä ja teorioita. Tässä tutkielmassa oikeuslähteet jaetaan Aulis Aarnion esittelemän oikeuslähdeopin mukaisesti vahvasti ja heikosti velvoittaviin sekä sallittuihin oikeuslähteisiin.<sup>24</sup>

Tutkielmassa käytettävänä keskeisinä lähteinä ovat voimassa olevan lainsäädännön lisäksi erityisesti verosopimuksen tulkinnassa käytettävät OECD:n ohjeet. Näiden oikeuslähteiden oikeuslähdeopillista merkitystä käsitellään jäljempänä. Kiinteän toimipaikan verotettavaa tuloa koskevia OECD:n ohjeita ovat OECD:n malliverosopimus ja sen kommentaarit, kohdistamisraportti sekä siirtohinnoitteluoheut. Lisäksi lähteenä käytetään kansallista ja kansainvälistä

---

<sup>19</sup> Aarnio 1978, s. 52 ja 72.

<sup>20</sup> Legaliteettiperiaatteesta lisää ks. esim. Knuutinen 2015, s. 811–833 ja Malmgrén 2018, s. 282–291.

<sup>21</sup> Määttä 2014, s. 37.

<sup>22</sup> Määttä 2014, s. 96.

<sup>23</sup> Hirvonen 2011, s. 23.

<sup>24</sup> Lisää eri oikeuslähdekäsitteistä esimerkiksi Tolonen 2003, s. 19–68.

oikeuskirjallisuutta. Lähteenä käytetään myös Verohallinnon ohjeita kiinteän toimipaikan verotettavan tulon määrittelemisestä.

#### **1.4 Tutkielman rakenne ja aiheen raja**

Tutkielmassa tarkastellaan ulkomaisten yhteisöjen Suomeen muodostuneiden kiinteiden toimipaikkojen verotusta. Pääpaino on siinä, miten Suomi verottaa Suomeen muodostuneita kiinteitä toimipaikkoja. Tarkastelun kohteena ei ole siten esimerkiksi suomalaisten yhtiöiden toiseen valtioon muodostuneiden kiinteiden toimipaikkojen verotus. Koska tarkasteltavana on se, miten kiinteitä toimipaikkoja verotetaan nimenomaan Suomessa, painotetaan tarkastelussa Suomen kansallista lainsäädäntöä ja Suomen solmivia verosopimuksia. Myös OECD:n ohjeiden asemaa tulkintalähteenä arvioidaan pääsääntöisesti Suomen kannalta.

Koska OECD:n ohjeita käytetään kiinteän toimipaikan tulon määrittelyssä, tarkastellaan seuraavassa luvussa OECD:n ohjeiden oikeudellista asemaa tulkintalähteenä. Luvussa keskitytään OECD:n malliverosopimuksen ja sen kommentaarin, OECD:n julkaiseman kohdistamisraportin sekä siirtohinnoitteluohjeiden aseman tarkasteluun, koska ne sisältävät ohjeita kiinteän toimipaikan verotettavan tulon määrittelyyn. Tarkastelussa kiinnitetään huomiota OECD:n ohjeiden päivityksiin, taannehtivaan soveltamiseen sekä siihen, milloin kyseessä voidaan katsoa olevan tulkintaa tarkentava ja täydentävä ohje.

Seuraavat luku on jaettu niin, että kolmannessa luvussa käsitellään kansallisen lainsäädännön säännöksiensä mukaista kiinteän toimipaikan verotettavaa tuloa ja neljännessä luvussa taas verosopimusten asettamaa ylärajaa sille mitä kiinteän toimipaikan tuloa Suomi saa verottaa. Verosopimuksen mukaista kiinteän toimipaikan verotettavaa tuloa määrittäessä käsitellään ensin verosopimusten sisältö ja OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin sisältämät tulokset. Tämän jälkeen käsitellään OECD:n kohdistamisraportin ohjeet tulojen kohdistamiseen kiinteälle toimipaikalle.

Jotta voidaan määrittää kiinteän toimipaikan verotettava, on määriteltävä kiinteän toimipaikan käsite. Kolmannessa luvussa tarkastellaan kansallisen lainsäädännön mukaisen kiinteän toimipaikan määritelmää ja neljännessä luvussa puolestaan verosopimusten mukaista kiinteän toimipaikan määritelmää. Kiinteän toimipaikan muodostumisperusteella on merkitystä myös tulojen ja menojen kohdentamisratkaisulle. Tutkielmassa ei kuitenkaan käsitellä kiinteän toimipaikan määrittämiseen liittyviä mahdollisia tulkintaongelmia, vaan verotettavan tulon määrittämisen oletuksena on, että kiinteä toimipaikka on muodostunut.

Ennen johtopäätöksiä viidennessä luvussa käsitellään vielä esimerkkien avulla kiinteän toimipaikan tulon määrittelyä Suomessa. Esimerkkitapauksiin otettu mukaan Suomen kannalta todennäköisimmin muodostuvien kiinteiden toimipaikkojen verotettavan tulon määrittely, esimerkiksi rakennusurakan perusteella muodostuvan kiinteän toimipaikan verotettavan tulon määrittely.

## 2 OECD:N OHJEET OIKEUSLÄHTEENÄ

### 2.1 Kiinteää toimipaikkaa koskevat OECD:n ohjeet

OECD:n malliverosopimus on OECD:n jäsenvaltioiden hyväksymä yhteinen ratkaisu kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi. Malliverosopimuksen tarkoituksena on asettaa yhtenäinen perusta yleisiin ongelmiin, jotka nousevat esiin kaksinkertaisessa verotuksessa<sup>25</sup>. Verosopimukset tulisi OECD:n suosituksen mukaan tehdä OECD:n mallin mukaisina ja veroviranomaisten tulisi käyttää malliverosopimukseen pohjautuvien verosopimusten tulkinnassa malliverotuksen kommentaaria<sup>26</sup>. Lisäksi tulisi ottaa huomioon valtioiden tekemät varaumat<sup>27</sup> kommentaariin. OECD:n malliverosopimusta käytetään useimpien solmittavien verosopimusten pohjana. Malliverosopimus onkin noin 3 000 verosopimuksen lähtökohtana<sup>28</sup>. Myös Suomen solmimien verosopimusten perustana on käytetty OECD:n malliverosopimusta.

OECD on malliverosopimuksen lisäksi julkaissut useita ohjeita malliverosopimuksen ja sen pohjalta solmittujen verosopimusten tulkitsemiseksi. Kiinteän toimipaikan verottavaa tuloa koskevia ohjeita ovat malliverosopimuksen yhteydessä julkaistava malliverosopimuksen kommentaari, vuonna 2008 julkaistu kohdistamisraportti, siirtohinnoitteluohjeet sekä niitä täydentävä BEPS-raportti<sup>29</sup>.

Ensimmäinen OECD:n luonnos malliverosopimuksesta julkaistiin vuonna 1963<sup>30</sup>. Luonnoksen jälkeen varsinainen malliverosopimus ja sitä täydentävä malliverosopimuksen kommentaari julkaistiin vuonna 1977. Ensimmäisen malliverosopimuksen julkaistun jälkeen malliverosopimuksesta sekä sen kommentaarista on julkaistu useita päivitettyjä versioita<sup>31</sup>. Myös siirtohinnoitteluohjeista ja kohdistamisraportista on julkaistu päivitettyjä versioita. Viimeisin versio

---

<sup>25</sup> OECD 2017a, s. 11 kohta 3.

<sup>26</sup> OECD 2017a, s. 9 kohta 3.

<sup>27</sup> OECD 2017a, s. 19–20 kohdat 31 ja 32.

<sup>28</sup> Malmgren – Myrsky s. 10.

<sup>29</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10-2015 Final reports.

<sup>30</sup> OECD: Draft double taxation convention on income and capital: report of the OECD Fiscal Committee, 1963.

<sup>31</sup> Viimeisin päivitys malliverosopimuksesta ja sen kommentaarista on julkaistu vuonna 2017.

malliverosopimuksesta ja sen kommentaarista sekä siirtohinnoitteluohjeista on julkaistu vuonna 2017.

## **2.2 Malliverosopimus ja sen kommentaari**

### **2.2.1 Wienin yleissopimuksen mukainen tulkinta**

Sovellettaessa OECD:n ohjeita on otettava huomioon, ettei kyse ole sopimuksista, vaan OECD:n antamista suosituksista<sup>32</sup>. Tämä tarkoittaa esimerkiksi sitä, että valtiot voivat muokata malliverosopimuksen määräyksiä laatiessaan verosopimuksia<sup>33</sup> ja sitä, että malliverosopimuksen muutokset eivät muuta valtion välisiä verosopimuksia<sup>34</sup>. Malliverosopimuksen asema tulkintalähteenä on tunnistettu OECD:n jäsenvaltioissa sekä järjestöön kuulumattomissa valtioissa, mutta oikeudellinen perusta malliverosopimuksen kommentaarin käyttämiselle verosopimusten tulkinnassa on epäselvä<sup>35</sup>. Lisäksi tulkinta ohjeiden asemasta soveltamistilanteissa vaihtelee eri valtioiden välillä<sup>36</sup>.

Tarkasteltaessa OECD:n malliverosopimuksen ja sen kommentaarin asemaa verosopimusten tulkinnassa lähtökohtana on kansainvälistä valtiosopimusoikeutta koskeva yleissopimus, Wienin yleissopimus. Wienin yleissopimuksen artikkelit 31 (yleinen tulkintasääntö) ja 32 (täydentävät tulkintakeinot) koskevat valtiosopimusten tulkintaa, ja niitä voidaan hyödyntää OECD:n ohjeiden tulkinnassa<sup>37</sup>. Artikla 31 perustuu ”tekstimuotoiseen” lähestymistapaan, jossa tulkinnan lähtökohtana on teksti. Mikäli malliverosopimuksen ja sen kommentaari luettaisiin 31 artiklan mukaisesti tulkintalähteisiin, tulisi niitä soveltaa tulkinnassa aina. Mikäli malliverosopimuksen ja sen kommentaari luetaan taas 32 artiklan toissijaisesti tulkintalähteisiin, niiden käyttö rajoittuu vahvistamaan 31 artiklan tulkinnan mukaisen yleisen tulkinnan merkityksen tai määrittämään merkityksen, kun 31 artiklan

---

<sup>32</sup> Ks. OECD 2017a, s. 18 kohta 29.

<sup>33</sup> Esimerkiksi HE 5/2016 vp, jossa on esitetty merkittävien poikkeamien Espanjan ja Suomen välisessä verosopimuksessa koskevan luovutusvoiton, työtulon ja eläkkeen verottamista sekä kaksinkertaisen verotuksen poistamismenetelmää.

<sup>34</sup> Malmgren – Myrsky, s. 31.

<sup>35</sup> Nieminen 2014, s. ix.

<sup>36</sup> Nieminen 2014, s. 5.

<sup>37</sup> Bullen 2011, s. 49.

mukaiset lähteet jättävät merkityksen monitulkintaiseksi tai epäselväksi tai johtaa tulokseen, joka on järjetön.<sup>38</sup>

Mikäli malliverosopimusta ja sen kommentaaria pidettäisiin 32 artiklan mukaisina täydentävinä tulkintakeinoina eli sallittuina oikeuslähteinä, voitaisiin niitä käyttää apuna nimenomaan pyrittäessä vahvistamaan verosopimuksessa lausutun merkitystä. Sallitut oikeuslähteet tulevat sovellettavaksi, kun vahvasti ja heikottavasti velvoittavat oikeuslähteet eivät anna vastausta<sup>39</sup>. Tällöin lähtökohtana tulkinassa olisi aina kansallinen lainsäädäntö ja verosopimukset.

Niemisen mukaan OECD:n kommentaari on luettavissa 32 artiklan mukaisiin täydentäviin tulkintakeinoihin eli sallittuihin oikeuslähteisiin<sup>40</sup><sup>41</sup>. Samoilla linjoilla on Helminen toteamalla OECD:n malliverosopimuksen ja sen kommentaarin olevan ainakin 32 artiklassa tarkoitettuja täydentäviä tulkintakeinoja<sup>42</sup>. Wattelin ja Marresin mukaan kommentaaria, joka on ollut voimassa verosopimusta solmittaessa, voidaan kuitenkin pitää 31 artiklan mukaisena tulkintakeinona. He kuitenkin lisäävät, ettei vastaavaa tulkintaa voi tehdä uudemmista kommentaariversioista. Uudemmat versiot voivat kuitenkin olla tulkinnan lisäkeino, joka tukee ensisijasta tulkintaa tai korvaa ensisijaisen tulkinnan, joka tuottaa kohtuuttomia tuloksia.<sup>43</sup>

Veroviranomaiset käyttävät malliverosopimuksen kommentaaria rutiininomaisesti tulkittaessa verosopimuksia<sup>44</sup>, jolloin kommentaari voitaisiin tällä perusteella katsoa 32 artiklan mukaiseksi tulkintalähteeksi. Kommentaarin pitämistä 31 artiklan mukaisena tulkintakeinona voitaisiinkin pitää kyseenalaisena ainakin niiden kommentaariversioiden osalta, joiden päivitetty version on julkaistu tulkittavan verosopimuksen jälkeen, koska tällöin kyseeseen tulisi kommentaarin takautuva

---

<sup>38</sup> Lang – Brugger, s. 98–99.

<sup>39</sup> Määttä 2014 s. 275.

<sup>40</sup> Sallitut oikeuslähteet tulevat sovellettavaksi vasta sitten, jos vahvasti ja heikosti velvoittavat oikeuslähteet eivät anna vastausta. Sallittuihin oikeuslähteisiin on luettavissa esimerkiksi oikeuskirjallisuus. Lisää sallituista oikeuslähteistä esimerkiksi Määttä 2014, s. 275–316.

<sup>41</sup> Nieminen 2014, s. 114–115.

<sup>42</sup> Helminen 2014, s. 22.

<sup>43</sup> Wattel – Marres 2013, s. 112–115.

<sup>44</sup> OECD 2017a, s. 18–19 kohta 29.1.

soveltaminen. Myös verosopimuksia voidaan päivittää, mikä voi lisätä haastavuutta sen arvioinnissa mikä kommentaari minkäkin artiklan tulkinnassa on 31 artiklan mukainen tulkintalähde.

OECD:n oma näkemys kommentaarista tulkintasuosituksena voitaisiin katsoa vastaavan kommentaarin asemaa 32 artiklan mukaisena tulkintalähteenä. Siten OECD:n kommentaarin lukeminen 31 artiklan mukaisiin tulkintalähteisiin ei näyttäisi vastaavaan kommentaarin julkaisemiselle annettua tarkoitusta. Mikäli tulkittava verosopimus on OECD:n malliverosopimuksen mallin mukainen, kyseisen malliverosopimuksen kommentaarin käyttäminen nimenomaan 32 artiklan mukaisena täydentävänä tulkintalähteenä, nimenomaan vahvistamassa kyseisen malliverosopimuksessa lausuttua merkitystä, vaikuttaisikin perustellulta.

### **2.2.2 Tunnistettu asema oikeuslähteenä**

OECD:n ohjeilla voidaan katsoa olevan merkitystä tulkintalähteenä, vaikka niillä ei olisikaan Wienin sopimuksen artiklojen mukaan määriteltyä asemaa tulkintalähteenä<sup>45</sup>. Kommentaarin merkitys tulkintalähteenä onkin tunnistettu kiistattona OECD:n jäsenvaltioiden lisäksi myös järjestöön kuulumattomissa maissa. Malliverosopimuksen ja sen kommentaarilla on katsottu olevan erityisesti merkitystä tulkittaessa malliverosopimuksen pohjalta solmittua verosopimusta. OECD:n malliverosopimuksen kommentaareja on käytetty myös tulkinta-apuna tulkittaessa verosopimuksia, jotka eivät pohjaudu OECD:n malliverosopimuksen soveltamisalaan. Näissä tilanteissa juridinen perusta kommentaarin käyttämiselle tulkinta-apuna on epäselvä.<sup>46</sup>

Suomessa OECD:n malliverosopimuksen käyttö tulkintalähteenä on tunnistettu oikeuskäytännössä. Korkein hallinto-oikeus (KHO) on tunnustanut malliverosopimuksen kommentaarin merkityksen tulkinta-apuna tulkittaessa nimenomaan OECD:n malliverosopimuksen systematiikkaa noudattavaa verosopimusta.<sup>47</sup> Oikeuskäytännössä on myös todettu, että on perusteltua antaa kommentaarille

---

<sup>45</sup> Wattel – Marres 2013, s. 229.

<sup>46</sup> Nieminen 2014, s. 4.

<sup>47</sup> KHO 2002:26.



merkitystä, jos tulkittavan verosopimuksen määräykset vastaavat malliverosopimuksen määräyksiä, vaikka sopimuksen toinen osapuoli ei ole OECD:n jäsen.<sup>48</sup>

KHO on kuitenkin huomauttanut, ettei kommentaari ole muodollisesti sitova oikeuslähde. Kommentaarissa esitetyt kannanotot osoittavat yleisen käsityksen siitä, millaisen lainsäädännön soveltaminen on hyväksyttävää.<sup>49</sup> Vaikka solmitun verosopimuksen pohjana olisikin käytetty OECD:n malliverosopimusta, on otettava huomioon, että jokainen verosopimus on neuvottelujen ja tehtyjen kompromissien tulos. Mahdollista onkin, että neuvoteltuun verosopimukseen otetun samamuodon tarkoituksena on kommentaarista poikkeava tulkinta.<sup>50</sup>

Epäselvyyttä malliverosopimuksen ja sen kommentaarin soveltamiseen tulkintalähteenä tuo myös ohjeiden useat päivitettyt versiot. Selkeänä voitaisiin pitää sitä, etteivät malliverosopimuksen säännöksiin tehnyt muutokset, jotka poikkeavat aiemmin solmituista verosopimuksista, vaikuta sopimusten tulkintaan<sup>51</sup>. Lisäksi kommentaarin kannanotoilla voidaan katsoa olevan erityistä painoarvoa ainakin tilanteissa, joissa kommentaariin kannanotot olivat olemassa ennen kuin kyseisestä verosopimuksesta neuvoteltiin<sup>52</sup>. Verovelvollisen oikeusturvankin kannalta voitaisiin pitää selkeänä, ettei verosopimuksen solmimisen jälkeen annetuille ohjeille annettaisi asemaa tulkintalähteenä.

OECD:n oma kanta tähän on, että malliverosopimukseen ja sen kommentaariin tehdyt asiamuutokset eivät ole relevantteja verosopimuksen solmimisen jälkeen. Kuitenkin muita muutoksia ja lisäyksiä on sovellettava verosopimuksen solmimisen jälkeenkin, koska ne kuvastavat OECD:n jäsenvaltioiden mukaista yhtenäistä tulkintaa ja menetelmiä. Monien muutoksien tarkoituksena on yksinomaan selkeyttää, ei muuttaa artiklojen tarkoitusta.<sup>53</sup> Kun OECD:n ohjeita päivitetään usein, ei kuitenkaan ole aina selvää, onko kyse täydentävästä ohjeesta vai

---

<sup>48</sup> KHO 2011:101.

<sup>49</sup> KHO 2016:72.

<sup>50</sup> Helminen 2014, s. 23

<sup>51</sup> Malmgren 2008, s. 163.

<sup>52</sup> KHO 2016:71.

<sup>53</sup> OECD 2017a, s. 20 kohta 35.

aiempiin versioiden nähden asiamuutoksesta. Käytännössä ei aina välttämättä ole myöskään selvää, mihin malliverosopimukseen ja sen kommentaariin tulkittava verosopimus perustuu.

Ratkaisussa KHO 2013:93 kommentaarin päivitetuille versioille annettiin merkitystä täydentävänä tulkintalähteenä tulkittaessa verosopimuksia, jotka on solmittu ennen päivitettyyn kommentaariin lisättyjä tulkintaohjeita<sup>54</sup>. Tämän perusteella ohjeisiin tehdyillä päivityksillä olisi asema täsmentävinä ohjeina ainakin tilanteissa, joissa tehdyt päivitykset eivät ole ristiriidassa aiemman version kanssa. Tulkinnanvaraista voi kuitenkin olla, milloin kyse on täydentävästä lisäyksestä. Ratkaisussa ohjeisiin päivitettyä lisäystä olisi voitu myös pitää verosopimuksessa olevan puutteen täydentämisenä selkeyttävänä lisäyksen sijaan. Ohjeiden käyttöä tulkinnassa taannehtivasti voidaan pitää kyseenalaisena myös legaliteettiperiaatteen kannalta.

### **2.2.3 Liiketuloartiklan muutos**

Vuonna 2008 julkaistun kohdistamisraportin seurauksena OECD päätti, että kohdistamisraportin johtopäätökset tulisi ottaa huomioon uudessa liiketuloa koskevassa 7 artiklassa ja sen kommentaarissa, jotta voidaan tarjota ehdoton varmuus siihen, kuinka tulot kohdistetaan kiinteälle toimipaikalle.<sup>55</sup> Vuonna 2010 julkaisusta malliverosopimuksessa 7 artiklasta poistettiin aiemman malliverosopimuksen artiklan 4–6 kohdat. Poistetun kohdan 4 mukaan tulo voitiin kohdistaa kiinteälle toimipaikalle jakamalla yhtiön kokonaistulo sen eri osille. Poistetun 5 kohdan mukaan tuloa ei voida kohdistaa kiinteälle toimipaikalle pelkästään sillä perusteella, että kiinteä toimipaikka on ostanut tavaroita yritykselle. Kohtien katsottiin johtavan lopputuloksiin, jotka eivät välttämättä vastaa 7 artiklan markkinaehtoperiaatetta.<sup>56</sup> Poistetuissa 7 artiklan 6 kohdassa puolestaan määrättiin, että kohdistamisessa tulee käyttää vuodesta toiseen samaa menetelmää, ellei eri menetelmän käyttämiselle ole riittäviä syitä. Vuonna 2008 julkaistussa OECD:n

---

<sup>54</sup> KHO 2013:93: ”Suomen verosopimukset perustuvat pitkälti OECD:n malliverosopimukselle ja OECD:n malliverosopimuskommentaariin, ja sitä täydentävien myöhempien kannanottojen tulkintavaikutus on merkittävä arvioitaessa verosopimuksen soveltamistilanteita.”

<sup>55</sup> OECD 2010a, 7 artiklan kommentaari kohta 7 ja 8.

<sup>56</sup> OECD 2010a, 7 artiklan kommentaari kohta 41 ja 43.

kohdistamisraportissa kohdistamiseen ei kuitenkaan hyväksytä pohjimmaltaan erilaisia menetelmiä, minkä takia kohta poistettiin uudesta artiklasta.<sup>57</sup>

OECD:n mukaan muutettu 7 artikla ja sen kommentaari tulisi ottaa käyttöön uusia verosopimuksia neuvoteltaessa ja vanhoja verosopimuksia muutettaessa<sup>58</sup>. Verohallinnon kanta vuoden 2010 malliverosopimuksen ja sen kommentaarin käytöstä tulkinnassa on, että niitä käytetään vain tulkittaessa sopimuksia, jotka sisältävät uuden malliverosopimuksen mukaisen 7 artiklan<sup>59</sup>. Tämä onkin perusteltua, kun otetaan huomioon kommentaarien tunnistettu asema oikeuslähteenä nimenomaan tilanteissa, joissa verosopimus vastaa malliverosopimuksen systematiikkaa.

Myös vuoden 2008 malliverosopimuksen kommentaaria muutettiin vastaamaan kohdistamisraporttia. Samalla liiketuloartiklaan ei kuitenkaan tehty muutoksia. Muutoksia kommentaariin tehtiin siltä osin kuin edelliset kommentaarin versiot eivät olleet ristiriidassa kohdistamisraportissa esitetyn kanssa. Vuoden 2008 kommentaarin voidaan kuitenkin katsoa olevan ristiriidassa aiemman kommentaarin perusteella syntyneen oikeuskäytännön kanssa. Aiemmat kommentaarien versiot jättivät enemmän tulkintavapautta sisältämällä kohdistamiseen suoravii-  
vaisempia ratkaisuja verrattuna vuoden 2008 kommentaariin, jossa tulojen kohdistamisessa lähtökohtana on tosiasiallisten olosuhteiden selvittäminen.<sup>60</sup> Pohdittavaksi nouseekin se, että voidaanko vuoden 2008 kommentaarissa esitettyä pitää ainoastaan tulkintaa selkeyttävä lisäyksenä vai voidaanko muutos nähdä liiketuloartiklan tulkintaan tehtynä asiamuutoksena. Verohallinto perustaa kiinteälle toimipaikalle kohdistettavan tulon määrittelyn kohdistamisraporttiin sekä vuoden 2008 ja 2010 versioihin OECD:n kommentaareista<sup>61</sup>. Näyttäisikin siltä, että Verohallinnon kanta vastaa OECD:n kantaa vuoden 2008 kommentaarin asemasta selkeyttävänä tulkintalähteenä.

---

<sup>57</sup> OECD 2010a, 7 artiklan kommentaari kohta 42.

<sup>58</sup> OECD 2010a, 7 artiklan kommentaari kohta 7.

<sup>59</sup> Verohallinto 2018a, 2. Oikeusohjeet 2.2. Verosopimukset.

<sup>60</sup> Finér 2015a, s. 276.

<sup>61</sup> Verohallinto 2018a.

Tässä tutkielmassa kiinteän toimipaikan verotettavan tulon määrittämisessä käytetään vuoden 2008 malliverosopimusta ja sen kommentaaria, kun viitataan OECD:n ohjeisiin, sillä Suomen solmimat verosopimukset sisältävät vuoden 2008 malliverosopimuksen mukaisen liiketuloartiklan. Mikäli tulevaisuudessa Suomen verosopimukset sisältäisivät muutetun liiketuloartiklan, kyseeseen tulisi vuoden 2010 kommentaarin soveltaminen. Tällöin muutoksena olisi ainakin se, että 7 artiklan 6 kohdan poiston vuoksi tulon kohdistamiseen ei voitaisi katsoa hyväksyttävän erilaisia menetelmiä. Verohallinnon ohjeissa voidaan katsoa, että tulojen kohdistamisen lähtökohdaksi on kuitenkin otettu OECD:n hyväksymä lähestymistapa tulojen kohdistamiseen. Käytännössä kun verovelvollinen soveltaa tulojen kohdistamiseen kiinteälle toimipaikalle jotain muuta lähestymistapaa kuin OECD:n hyväksymää lähestymistapaa, vuoden 2008 mukaista liiketuloartiklaa tulkiten tämän voitaisiin katsoa kuitenkin olevan hyväksyttävä tapa kiinteän toimipaikanverotettavan tulon määrittelyyn, mikäli lopputulos on markkinaehtoperiaatteen mukainen.

### **2.3 Kohdistamisraportti ja siirtohinnoitteluohjeet**

Vuonna 2008 julkaistun kohdistamisraportin tarkoituksena oli selventää OECD:n malliverosopimuksen liiketuloa koskevan 7 artiklan tulkintaa.<sup>62</sup> OECD:n mukaan liiketuloartiklan tulkinnat ovat vaihdelleet eri valtioiden välillä, minkä vuoksi tarvittiin tarkentavia ohjeita kiinteän toimipaikan tulon määrittämiseen<sup>63</sup>. Kun liiketuloartiklaa muutettiin vuonna 2010, samalla julkaistiin myös päivitetty versio kohdistamisraportista.

OECD:n mukaan vuoden 2010 kohdistamisraportin tulkinnat ja päätelmät ovat identtisiä vuoden 2008 kohdistamisraportin kanssa. Kohdistamisraportista julkaistiin päivitetty versio, jotta raporttia voitaisiin käyttää harmonisesti yhdessä uuden artiklan kanssa. Päivitetty versio ottaa huomioon uuden artiklan sanamuodon ja muutetun numeroinnin.<sup>64</sup> Kun vuoden 2008 kohdistamisraportti johtaa malliverosopimuksen kommentaarin sekä myöhemmin malliverosopimuksen

---

<sup>62</sup> OECD 2008b, s. 10–11.

<sup>63</sup> OECD 2008a, 7 artiklan kommentaari kohta 6.

<sup>64</sup> OECD 2010a, 7 artiklan kommentaari kohta 8.

liiketuloartiklan muutokseen, on tarkasteltava, mikä asema sillä on verosopimusten tulkinnassa, etenkin sopimusten, jotka on solmittu ennen kohdistamisraportin julkaisua.

OECD:n mukaan kohdistamisraportti sisältää paremman lähestymistavan tulojen kohdistamiseen kiinteälle toimipaikalle kuin mitä aiemmin on ollut saatavilla. OECD tunnistaa kohdistamisraportissa kuitenkin joitakin tulkintaeroavuuksia aiempiin kommentaareihin nähden.<sup>65</sup> OECD:n mukaan suurin osa raportissa esitetyistä tulkinnoista kuitenkin vastaa aiempien kommentaarien tulkintoja. Kommentaarissa on eritelty, mitkä kohdat ovat muuttunutta tulkintaa ja miltä osin on kyse täsmentävästä tulkinnasta. Tähän perustuen vuoden 2008 kohdistamisraporttia voidaan OECD:n mukaan käyttää myös tulkittaessa sellaisia vanhoja verosopimuksia, jotka eivät ole ristiriidassa kohdistamisraportin kanssa.<sup>66</sup>

Oikeuskäytäntöä kohdistamisraportin asemasta tulkintalähteenä ei Suomessa juuri ole lukuun ottamatta korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja KHO 2016:72 ja KHO 2016:71. Ratkaisussa KHO 2016:72 kohdistamisraportilla todettiin olevan siirtohinnoitteluohjeita vastaava asema kiinteän toimipaikan tulon määrittämisessä. Siirtohinnoitteluohjeiden asema tulkintalähteenä on tunnistettu oikeuskäytännössä muun muassa ratkaisussa KHO 2013:36, jossa OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla on todettu olevan tärkeä asema markkinaehtoperiaatteen tulkintalähteenä. Kiinteän toimipaikan verotettavan tulon määrittelyssä siirtohinnoitteluohjeita käytetään kohdistamisraportin mukaisessa tulojen kohdistamisessa, vertailuanalyysin laadinnassa, jossa varmistetaan kiinteän toimipaikan toimien markkinaehtoisuus<sup>67</sup>. Siirtohinnoitteluohjeilla voitaisiin katsoa olevan asema tulkintalähteenä markkinaehtoperiaatteen tulkinnassa myös yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan tulon määrittelyssä. Vähäisen oikeuskäytännön vuoksi kohdistamisraportilla ei kuitenkaan suoraan voida katsoa olevan vastaavaa

---

<sup>65</sup> OECD 2010a, 7 artiklan kommentaari kohta 6.

<sup>66</sup> OECD 2008b, s. 28 kohdat 8 ja 10.

<sup>67</sup> Siirtohinnoitteluohjeiden asemaa oikeuslähteenä määrittäessä kiinteän toimipaikan tulosta ei käsitellä erikseen tarkemmin vaan todetaan niillä olevan soveltuville osin kohdistamisraporttia vastaava asema.

vakiintunutta asemaa kuin OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla markkinaehtoperiaatteen tulkinnassa.

Ratkaisussa KHO 2016:71 kohdistamisraportin asemaa tulkintalähteenä on tarkasteltu kahdelta kannalta. Voitaisiin katsoa, että koska kohdistamisraportti on johtanut OECD:n malliverosopimuksen myöhempään muuttamiseen, ei raportilla olisi merkitystä ottaen huomioon lakisidonnaisuuteen periaate. Toisaalta kohdistamisraportti kuitenkin sisältää jo tuolloisen malliverosopimuksen tulkintaa ohjauviksi tarkoitettuja kannanottoja. Malliverosopimuksen kommentaaria päivitettiin vuonna 2008 siten, että nämä kannanotot otetaan kommentaarissa huomioon.

Ratkaisussa hyväksyttiin kohdistamisraportin käyttö tulkinta-apuna, vaikka se muuttikin myöhempää malliverosopimusta ja sen kommentaaria. Tulkinta-apuna käytettiin nimenomaan vuoden 2008 kohdistamisraporttia. Ratkaisussa kohdistamisraportin katsottiin ainoastaan täsmentämisen aikaisempaan verosopimukseen liittyvää tulkintaa. Kiinteitä toimipaikkoja on verotettu erillisen yrityksen periaatteen ja markkinaehtoperiaatteen mukaan jo lähes sata vuotta<sup>68</sup>. Kohdistamisraportissa käyttöön otettua lähestymistapaa, erillisen yrityksen periaatteetta<sup>69</sup>, voitaisiin tähän perustuen käyttää tulkintaa tukevana lähteenä kiinteän toimipaikan tuloksen määrittämisessä. Erillisen yrityksen periaatteella voidaan katsoa olevan myös vahvistava asema malliverosopimuksen 24 artiklan syrjäntäkieltoon, kun kiinteän toimipaikan tulos määräytyy samalla tavalla kuin samassa valtiossa rekisteröidyn tytäryhtiön<sup>70</sup>. Toisaalta myös kohdistamisraportin käyttöä tulkinnassa voidaan kritisoida sen taannehtivuuden vuoksi<sup>71</sup>. Ottaen huomioon kohdistamisraportin sitomattomuus oikeuslähteenä näyttäisikin siinä esitettyjen tulkintojen soveltamisessa korostuvan tilannekohtainen arviointi.

---

<sup>68</sup> Finér 2016, s. 76.

<sup>69</sup> Ratkaisussa KHO hyväksyi kohdistamisraportin sisältyvän erillisen yrityksen periaatteeseen perustuvan toiminto- ja tosiseikka-analyysin soveltamisen.

<sup>70</sup> Malmgrén 2011, s. 308.

<sup>71</sup> Isomaa-Myllymäki 2016b, s. 372.

Kuten edellä on todettu, myös Verohallinto on ottanut kannan, että kohdistamisraporttia sovelletaan Suomen solmimien verosopimusten tulkinnassa. Koska uudemman raportin tarkoitus on, että se vastaa uuden artiklan muotoa, ja sen ollessa muuten identtinen vanhemman raportin kanssa, on perusteltua käyttää Suomessa sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen tuloa määrittäessä vuoden 2008 malliverosopimuksen ja sen kommentaarin rinnalla vuoden 2008 kohdistamisraporttia vuoden 2010 raportin sijasta. Tutkielmassa käytetään tästä syystä kohdistamisraportin vuoden 2008 versiota kiinteän toimipaikan tuloa määrittäessä.

#### **2.4 Kansallisen lainsäädännön tulkinnassa**

Suomen lainsäädännön ei sisällä säännöksiä tulojen kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle. Arvioidessa OECD:n tulkintaohjeiden asemaa on otettava huomioon kansallisen lainsäädännön puutteellinen sääntely, minkä seurauksena on väistämättä hyödynnettävä muita tulkintalähteitä. OECD:n ohjeiden käytön tarve tulkinta-apuna kiinteän toimipaikan verotettavan tulon määrittelyssä onkin huomattava, ottaen huomioon Verohallinnon ohjeet kiinteälle toimipaikalle kohdistettavista tuloista, jotka perustuvat pitkälti OECD:n antamaan ohjeistukseen<sup>72</sup>. Huomioon on otettava lisäksi se, että Verohallinnon ohjeet ovat oikeuslähdeopillisesti luettavissa sallittuihin oikeuslähteisiin<sup>73</sup>, jolloin ne eivät ole sitovia oikeuslähteitä. Tarkasteltavaksi kysymykseksi nouseekin se, missä määrin kansallisen lainsäädännön tulkinnassa voidaan hyödyntää OECD:n ohjeita.

Verohallinnon siirtohinnoitteluohjeiden päivityksiä koskevan kannanoton mukaan VML 31 §:n markkinaehtoperiaatteen tulkinnassa käytetään tulkintalähteenä OECD:n siirtohinnoitteluohjeita<sup>74</sup>. Oikeuskäytännössäkin OECD:n siirtohinnoitteluohjeille on annettu tulkintaa ohjaava vaikutus VML 31 §:n soveltamisalalla<sup>75</sup>. VML 31 §:ää koskevassa hallituksen esityksessä on myös todettu OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla olevan standardiasema siirtohinnoittelussa. Esimerkiksi siirtohinnoitteludokumentointia koskevan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain

---

<sup>72</sup> Ks. Verohallinto 2008a ja 2008b.

<sup>73</sup> Määttä 2014, s. 275.

<sup>74</sup> Verohallinto 2015.

<sup>75</sup> KHO 2013: 36, KHO 2014:33 ja KHO 2014:119.

(myöhemmin EVL)<sup>76</sup> 14 b §:n arviointiperusteissa viitataan OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin.<sup>77</sup> On kuitenkin todettu, että lakisidonnaisuuden takia OECD:n ohjeilla ei ole laajentavaa vaikutusta tulkintaan.<sup>78</sup> VML 31 §:n sisältämää markkinaehtoperiaatetta sovelletaan myös yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisiin toimiin, jolloin säännöksen markkinaehtoperiaatteen arvioinnissa voitaisiin hyödyntää OECD:n siirtohinnoitteluohjeita. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden soveltamisesta VML 31.3 §:n yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisiin toimiin ei kuitenkaan ole erillistä mainintaa hallituksen esityksessä.

Oikeuskäytännössä voidaan katsoa OECD:n ohjeille annetun merkitystä kansallisen lainsäädännön tulkinnassa myös tilanteissa, joissa kyseessä olevien valtioiden välillä ei ole verosopimusta. Ratkaisussa KHO 1999:25 rajoitetusti verovelvollinen Cayman-saarille rekisteröity yhtiö harjoitti liiketoimintaa Suomessa. Tapauksessa oli kyse siitä, voidaanko kyseisen ulkomaisen yhtiön suomalaiselta yhtiöltä saamat vuokratulot verottaa Suomessa. Yhtiölle katsottiin muodostuvan kiinteä toimipaikka Suomeen johdon sijainnin perusteella, ja tämän perusteella tuloa verotettiin Suomessa. Määrittäessä kansallisen lainsäädännön perusteella kiinteän toimipaikan muodostumista johtopaikan perusteella lähtökohtana ovat OECD:n malliverosopimus ja sen kommentaarin periaatteet<sup>79</sup>. Tapauksessa voitaisiin katsoa, että kiinteän toimipaikan muodostumisen arvioinnissa on käytetty OECD:n tulkintaohjeita, kun on arvioitu, syntyykö yhtiölle verotuslain (482/1958) 60 §:n tarkoittama kiinteä toimipaikka. Tapauksessa ei kuitenkaan ole suoraa mainintaa siitä, että OECD:n ohjeet olisivat olleet tulkinnan perustana.

Epäselvää on, voidaanko kohdistamisraportissa esitettyjä kohdistamisen arviointiperusteita pitää tulkintaa ohjaavana vai laajentavana lähteenä määrittäessä kansallisen lainsäädännön mukaista kiinteän toimipaikan verotettavaa tuloa. Suoraan ei voida todeta kohdistamisraportin olevan kumpaakaan. Jotta voidaan tarkastella onko kohdistamisraportti tulkintaa ohjaava vai laajentava

---

<sup>76</sup> Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360

<sup>77</sup> HE 107/2006, s. 3 ja 14–18.

<sup>78</sup> Esim. KHO 2020:35, KHO 2014:119, KHO 2013:36 ja KHO 2014:33.

<sup>79</sup> Malmgrén 2008, s. 322.



tulkintalähde, tarkastellaan seuraavissa luvussa kansallisen lainsäädännön sekä kohdistamisraportin sisältöä. Vasta tämän jälkeen voidaan tarkemmin tarkastella, onko OECD:n kohdistamisraportin soveltamisessa kyse laajentavasta vai ohjaavasta tulkinnasta. Legaliteettiperiaatteen kannalta voidaan OECD:n ohjeiden käyttöä kansallisen lainsäädännön tulkinnassa edes tulkintaa ohjaavana lähteenä pitää kuitenkin kyseenalaisena. OECD:n ohjeiden asemaa kiinteän toimipaikan verotettavan tulon määrittelyssä voidaankin pitää osin epäselvänä.

## 3 KANSALLINEN LAINSÄÄDÄNTÖ

### 3.1 Lähtökohdat ulkomaisen yhteisön verovelvollisuuden määrittelyyn

Liiketoimintaa harjoittavalla yrityksellä on sen laajentaessa toimintaansa ulkomaille mahdollisuutena harjoittaa toimintaa joko itse tai juridisesti itsenäisen tytäryhtiön kautta<sup>80</sup>. Ulkomaisen yhteisön harjoittaessa liiketoimintaa toisessa valtiossa kuin kotivaltiossaan saattaa sille muodostua toiseen valtioon kiinteä toimipaikka. Vaikka ulkomainen yhteisö ei rekisteröi sivuliikettä toiseen valtioon<sup>81</sup>, voi kiinteä toimipaikka muodostua. Vertaillen toiminnan harjoittamista ulkomaisena yhteisönä suhteessa tytäryhtiön perustamiseen etuna on esimerkiksi se, että ulkomaisen yhteisön rekisteröintiin ei vaadita tiettyä minimipääomaa. Kiinteisiin toimipaikkoihin voi kuitenkin liittyä esimerkiksi verotettavan tulon laskentaa liittyvää epävarmuutta.<sup>82</sup> Kiinteän toimipaikan muodostuessa tarkoittaa se kuitenkin yleensä suoraan sitä, että kohdevaltiolle syntyy verotusoikeus tuloon<sup>83</sup>.

Arvioidessa ulkomaisen yhteisön verovelvollisuutta Suomessa lähtökohtana on Suomen kansallinen lainsäädäntö. Tilanteessa, jossa Suomella ei ole verosopimusta ulkomaisen yhteisön kanssa, joka harjoittaa liiketoimintaa Suomessa, Suomen verotusoikeuden määrää lähtökohtaisesti yksinomaan kansallinen lainsäädäntö. Myös verosopimustilanteissa verotuksen on perustuttava kansalliseen lainsäädäntöön (TVL 135 §). Siten ulkomaisen yhteisön kiinteän toimipaikan verotettavan tulon määrittämisessä lähtökohdaksi on otettava kansallinen lainsäädäntö.

Suomen kansallinen lainsäädäntö ei sisällä säännöksiä siitä miten tulot kohdistetaan kiinteälle toimipaikalle kuuluvaksi. Aiheesta ei ole juurikaan syntynyt oikeuskäytäntöä eikä kotimaisessa oikeuskirjallisuudessakaan aiheesta ole

---

<sup>80</sup> Osakeyhtiölain (OYL) 12 §:n mukaan tytäryhtiö on osakeyhtiö, joka on toisen osakeyhtiön (emoyhtiö) määräysvallassa. Tytäryhtiön voi siis perustaa Suomeen perustamalla Suomen lainsäädännön mukaisen osakeyhtiön.

<sup>81</sup> Sivuliikkeen rekisteröinnillä tarkoitetaan usein ulkomaisen yhteisön rekisteröintiä paikalliseen yritysrekisteriin. Esim. Myrsky – Malmgrén 2014, s. 327. Suomessa sivuliikkeen perustaminen tarkoittaa ulkomaisen yhteisön merkitsemistä kaupparekisteriin.

<sup>82</sup> Myrsky – Linnakangas 2009, s. 213–214.

<sup>83</sup> Helminen 2020, 6. Yritystoiminnan muodot ja liiketulon verotus > Kiinteä toimipaikka > Kiinteään toimipaikkaan liittyvän tulon verotus > Rajoitetusti verovelvollisen kiinteä toimipaikka Suomessa.

kirjoitettu kattavasti. Kuten edellä todettu Verohallinnon ohjeet tulojen kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle perustuvat pitkälti OECD:n antamiin ohjeisiin<sup>84</sup>. Siten täysin selvänä ei voida pitää sitä miten kiinteän toimipaikan verotettava tulo määritetään Suomen kansallisen lainsäädännön mukaisesti.

Seuraavaksi käsitellään sitä, mitä kansallisessa lainsäädännössä on säädetty ulkomaisen verovelvollisuudesta, kun sille muodostuu tuloverolain mukainen kiinteä toimipaikka Suomeen. Tätä varten määritellään myös kansallisen lainsäädännön mukainen kiinteän toimipaikan käsite.

### **3.2 Kiinteän toimipaikan määritelmä**

Kiinteä toimipaikka on vero-oikeudellinen käsite, joka on määritelty tuloverolaissa. Lisäksi LähdeVL 3 c §:ään on implementoitu korko- ja rojaltdirektiivin määritelmän mukainen kiinteä toimipaikka, joka poikkeaa sisällöltään, merkitykseltään ja soveltamisalaltaan tuloverolain mukaisesta kiinteästä toimipaikasta<sup>85</sup>.

TVL 13 a §:ssä määritelty kiinteä toimipaikka on paikka, jossa elinkeinon harjoittamista varten on erityinen liikepaikka tai jossa on ryhdytty erityisiin järjestelyihin. Säännöksen mukaan kiinteä toimipaikka voi muodostua liikkeen johdon, sivuliikkeen, toimiston, teollisuuslaitoksen, tuotantolaitoksen, työpajan tai myymälän taikka muun pysyvän osto tai myyntipaikan perusteella. Lisäksi kiinteäksi toimipaikaksi luetaan säännöksen mukaan käytössä oleva kaivos tai muu löydös, kivilouhos, turvesuo, soranotto- tai muu siihen verrattava paikka taikka palstoitettujen tai palstoitettavaksi tarkoitettujen kiinteistöjen elinkeinotoimintaan kuuluvassa myynnissä nämä kiinteistöt ja rakennusurakoinnissa paikka, jossa sellaista urakointia on huomattavassa määrässä harjoitettu sekä linjaliikenteen harjoittamisessa myös liikkeen huoltopaikka tai muu erityinen, liikennettä palveleva pysyvä liikepaikka.

---

<sup>84</sup> Ks. Verohallinto 2018a.

<sup>85</sup> Myös arvonlisäverolaki sisältää kiinteän toimipaikan käsitteen, joka eroaa tuloverotuksen vastaavasta käsitteestä.

Tuloverolain mukaisen kiinteän toimipaikan määritelmässä ei ole viittausta rajoitetusti verovelvolliseen. Kiinteän toimipaikan käsitteeseen on kuitenkin viittauksia tuloverolaissa<sup>86</sup>, elinkeinotulon verottamisesta annetussa laissa<sup>87</sup> ja lähdeverolain säännöksissä<sup>88</sup>, jotka koskevat nimenomaisesti rajoitetusti verovelvollista. Lähtökohtana voidaan pitää sitä, että kansallisessa lainsäädännössä kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan tuloverolain mukaista kiinteää toimipaikkaa.<sup>8990</sup>

Kiinteän toimipaikan määritelmän tulkinta-avuksi käytettävää oikeuskäytäntöä on syntynyt vähän eikä lain esitöissäkään ole määritelmää avattu enempää. Tulkinnaassa joudutaan pitkälti nojautumaan lain sanamuodon mukaiseen tulkintaan. Säännöksen esimerkkiluettelon perusteella kiinteän toimipaikan muodostumisen arviointiin vaikuttaa maantieteellinen ja ajallinen pysyvyys. Säännöksessä ei ole kuitenkaan asetettu tiettyä aikamäärettä ajalliselle pysyvyydelle esimerkiksi rakennusprojekteissa.<sup>91</sup>

Kiinteän toimipaikan määrittämiseen liittyikin monia tulkintaongelmia ajallisen pysyvyyden määrittämisen lisäksi. Esimerkiksi voiko lähdevaltioon asettunut edustaja muodostaa TVL 13 a §:n mukaisen kiinteän toimipaikan, kun säännöksessä ei ole edustajasta erillistä mainintaa. Tuloverolain sanamuodon mukaan kiinteän toimipaikan voi muodostaa paikka, jossa on ryhdytty erityisjärjestelyihin. Edustajan käyttämistä voitaisiin pitää tällaisena erityisiin järjestelyihin ryhtymisenä, jolloin Suomeen saattaisi muodostua tuloverolain mukainen kiinteä toimipaikka.<sup>92</sup>

Kiinteän toimipaikan käsitteen käyttö ei olekaan yhdenmukaista verolainsäädännössä eikä oikeuskirjallisuudessakaan. Käsiteellä tarkoitetaan usein ulkomaisen

---

<sup>86</sup> Esimerkiksi TVL 9.3 §, 68.5 § ja 123a §.

<sup>87</sup> Esimerkiksi EVL 51e §, 52e § ja 52g §.

<sup>88</sup> LähdeVL 13.5 § ja 15.3 §.

<sup>89</sup> Poikkeuksena LähdeVL 3b § ja 3f §, joissa tarkoitetaan LähdeVL 3c §:n mukaista kiinteää toimipaikkaa.

<sup>90</sup> Nykänen 2015, s. 309–310.

<sup>91</sup> Nykänen 2015, s. 318–319.

<sup>92</sup> Helminen 2020, 6. Yritystoiminnan muodot ja liike-tulon verotus > Kiinteä toimipaikka > Kiinteän toimipaikan käsite > Edustaja > Tuloverolaki

yhteisön Suomessa harjoittamaa elinkeinotoimintaa. Kiinteä toimipaikka on kuitenkin TVL 13 a §:n mukainen fyysinen paikka, jossa harjoitetaan elinkeinotoimintaa. Vaikka oikeuskirjallisuudessa näitä käsitteitä on pidetty synonyymeina, käsitteet eroavat toisistaan. On myös otettava huomioon, että rajoitetusti verovelvollisen Suomessa verotettavan tulon laskentayksikkönä on elinkeinotoiminnan tulolähteen tulo eikä kiinteän toimipaikan Suomessa verotettava tulo. Rajoitetusti verovelvollisen elinkeinotoiminnan tulos lasketaan yhtenä kokonaisuutena, esimerkiksi tilanteissa, joissa rajoitetusti verovelvolliselle syntyy useita erillisiä kiinteitä toimipaikkoja Suomeen.<sup>93</sup>

### **3.3 Ulkomaisen yhteisön verovelvollisuusasema**

#### **3.3.1 Rajoitettu verovelvollisuus**

Yhteisöjen verovelvollisuus asema on jaettu TVL 9 §:ssä yleiseen ja rajoitettuun verovelvollisuuteen. Säännöksen mukaan yleisesti verovelvollisia ovat kotimaiset yhteisöt ja rajoitetusti verovelvollisia puolestaan ulkomaiset yhteisöt. Yhteisöllä tarkoitetaan tuloverolain 3 §:n mukaan valtiota ja sen laitosta, kuntaa ja kuntayhtymää, seurakuntaa ja muuta uskonnollista yhdyskuntaa, osakeyhtiötä, osuuskuntaa, säästöpankkia, sijoitusrahastoa, yliopistoa, keskinäistä vakuutusyhtiötä, lainajyvästää, aatteellista tai taloudellista yhdistystä, säätiötä ja laitosta, ulkomaista kuolinpesää tai edellä tarkoitettuihin yhteisöihin verrattavaa muuta oikeushenkilöä tai erityiseen tarkoitukseen varattua varallisuuskokonaisuutta. Tuloverolaissa ei kuitenkaan ole määritelty, milloin yhteisö on kotimainen tai ulkomainen.

Vakiintuneen verotus- ja oikeuskäytännön mukaan ulkomailta perustettu ja rekisteröity yhteisö on Suomessa ulkomainen yhteisö<sup>94</sup>. Ulkomaisesta yhteisöstä ei voi tulla yhtiön perustamisen jälkeen yleisesti verovelvollista Suomessa<sup>95</sup>. Tämän perusteella ulkomainen yhteisö on tuloverolain mukaan aina rajoitetusti verovelvollinen. Hallitus ohjelmassa on kuitenkin mainittu, että suunnitelmissa on ottaa käyttöön säännös, jonka mukaan yhteisö katsotaan kotimaiseksi, jos se on perustettu Suomen lainsäädännön mukaan, sen kotipaikaksi on rekisteröity Suomi

---

<sup>93</sup> Nykänen 2015, s. 313–314.

<sup>94</sup> Malmgren 2018, s. 628.

<sup>95</sup> Nykänen 2015, s. 210.

tai sen tosiasiallinen johtopaikka on Suomessa<sup>96</sup>. Tässä tilanteessa ulkomainen yhteisö katsottaisiin kansallisen lainsäädännön perusteella kotimaiseksi eli yleisesti verovelvolliseksi, mikäli yhtiön johtopaikka sijaitsee Suomessa.

Kotimaiset yhteisöt ovat verovelvollisia Suomesta ja muualta saaduista tuloista, kun taas ulkomaiset yhteisöt ainoastaan Suomesta saamastaan tulosta (TVL 9.1 §). TVL 10 § sisältää esimerkkiluettelon Suomesta saatavista tuloista. Luettelo ei kuitenkaan ole tyhjentävä luettelo eikä laissa ole määritelty arviointikriteerejä, joiden mukaan voitaisiin arvioida, onko tulo Suomesta saatua. Kun arvioidaan sitä, onko tulo Suomesta saatavaa tuloa, lähdevaltionperiaatteeseen nojautuvassa verotuksessa tulolla tulee olla tietty taloudellinen kytkentä Suomeen, jotta se voidaan verottaa Suomesta saatavana tulona. Yksiselitteistä ei ole sekään, miten riittävä taloudellinen kytkentä määritellään. Näistä syistä ulkomaisen yhteisön Suomesta saadun, verotettavan tulon rajoja on hankala määrittää yksiselitteisesti.<sup>97</sup>

TVL 10 §:n 2 kohdan mukaan Suomesta saatua tuloa on muun ohessa täällä harjoitetusta liikkeestä, ammatista ja maataloudesta tai metsätaloudesta saatu tulo. Epäselvää on TVL 10 §:n 2 kohdan ja TVL 13 a §:n kiinteän toimipaikan määritelmän suhde, johon ei lain valmisteluaineistossakaan ei oteta kantaa, vaan on ainoastaan todettu, että elinkeinotoiminnan tuloa voidaan verottaa Suomessa ainakin, kun ulkomaiselle yhteisölle muodostuu kiinteä toimipaikka<sup>98</sup>. Epäselvyyttä lisää myös se, että kiinteän toimipaikan käsite on ikään kuin ”pudotettu” tuloverolakiin, koska kiinteän toimipaikan käsite sisältyi alun perin lähes nykyistä vastaavassa muodossa verotuslakiin<sup>99</sup>. Tuolloin käsite liittyi elinkeinotoiminnan tulojen verotusoikeuden jakamiseen kuntien välillä. Käsite ei alkujaan liittynyt millään tavoin rajoitetusti verovellisen harjoittaman toiminnan verottamiseen.<sup>100</sup>

---

<sup>96</sup> Marinin hallitusohjelma 2020 liite 5. Kansainvälisen veronkierron ja aggressiivisen verosuunnittelun vastaiset toimet kohta 4.

<sup>97</sup> Nykänen 2015, s. 124–125.

<sup>98</sup> HE 76/1995 kohta 6.1.

<sup>99</sup> 1.12.1958/482.

<sup>100</sup> Ks. Nykänen 2015, s. 316–317.

Oikeuskirjallisuudessa kanta siihen, edellyttääkö Suomen verotusoikeus elinkeinotoiminnasta saatuun tuloon TVL 13 a §:n mukaisen kiinteän toimipaikan muodostumista Suomeen, on jakaantunut. Pitkälti kanta on se, että verotusoikeus ei vaadi kiinteän toimipaikan muodostumista. Perusteluissa on viitattu verotusmenettelystä annetun lain (VML) 83 §:ään, jonka mukaan ulkomainen yhteisö, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, ja joka harjoittaa tulonhankkimistoimintaa Suomessa, on verovelvollinen täällä harjoitetusta toiminnasta. Säännöksessä puhutaan kuitenkin tulonhankkimistoiminnasta eikä elinkeinotoiminnasta tai liike- tai ammattitoiminnasta kuten laissa elinkeinotulon verottamisesta. Myöskään tuloverolaissa ei ole määritelmää tulonhankkimistoiminnalle. Huomioon on myös otettava TVL:n asema verotusoikeuden luojana ja VML:n asema menettelyn määrittelijänä, sillä VML 83 § koskee tulon arviointia eräissä tapauksissa.<sup>101</sup> Malmgrénin mukaan säännöksiä onkin luettava niin, että vain kiinteästä toimipaikasta saatua elinkeinotuloa voidaan verottaa Suomessa. Hänen mukaansa on melko mahdotonta kuvitella, että liikettä tai ammattia voitaisiin harjoittaa Suomessa ilman kiinteää toimipaikkaa.<sup>102</sup> TVL 9.2 §:n sanamuodon ei kuitenkaan voida katsoa edellyttävän, että toimintaa on harjoitettu Suomessa nimenomaan TVL 13 a §:n mukaisesta kiinteästä toimipaikasta, jotta tulo olisi Suomessa harjoitetusta toiminnasta saatua tuloa ja näin Suomessa verotettavaa.

Helsingin hallinto-oikeudessa (HAO) on ollut käsittelyssä tapaus Suomessa toimivan ulkomaisen yhtiön verotettavan tulon määrittämisestä verosopimuksettomassa tilanteessa<sup>103</sup>. Helsingin HAO on päätöksessä 11.7.2019 19/0508/3 todennut, ettei verosopimuksettomassa tilanteessa Suomen verotusoikeus liiketuloon ole riippuvainen kiinteän toimipaikan muodostumisesta. Tapauksessa Hong Kongiin rekisteröity yhtiö, jolle ei muodostunut Suomeen kiinteää toimipaikkaa, sai suomalaiselta yhtiöltä suorituksia tehdystä urakasta. Helsingin HAO:n ratkaisun mukaan Verohallinnon ei olisi tullut antaa lähdeverokorttia, jonka mukaan suorituksista ei peritä lähdeveroa, vaan 13 prosentin lähdeverokortti

---

<sup>101</sup> Malmgrén - Myrksy 2017, s. 252.

<sup>102</sup> Malmgrén 2008, s. 266.

<sup>103</sup> Verosopimustilanteessa Suomen verotusoikeus määräytyy yksinomaan Suomen sisäisen lainsäädännön perusteella.

työkorvaukselle. Perustelussa todettiin, että suoritukset olivat TVL 10 §:n 2 kohdassa tarkoitettua Suomesta saatua liiketuloa, ja yhtiön olevan verovelvollinen Suomesta saadusta tulosta TVL 9.1 §:n 2 kohdan perusteella. Kiinteään toimipaikan muodistuminen ei siis ollut edellytyksenä liiketulon verottamiselle.

### **3.3.2 Kiinteään toimipaikan elinkeinotulo**

Ulkomaisen yhteisön verovelvollisuutta on kuitenkin laajennettu TVL 9.2 §:ssä lausutusta, mikäli ulkomaiselle yhteisölle muodostuu Suomeen kiinteään toimipaikka. TVL 9.3 §:ssä on lausuttu seuraavasti; jos ulkomaisella yhteisöllä tai yhteenliittymällä on Suomessa elinkeinon harjoittamista varten kiinteä toimipaikka, on tällainen yhteisö tai yhteenliittymä verovelvollinen kaikesta tähän kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi luettavasta tulosta. Säännöksen perusteella kiinteä toimipaikan verotettaviin tuloihin luetaan myös muualta kuin Suomesta saaduista tuloista. Kiinteään toimipaikan muodostuessa kyseisen TVL:n säännöksen sanamuodon perusteella ulkomainen yhteisö on siis verovelvollinen kiinteään toimipaikkaan luettavista maailmanlaajuisista tuloistaan<sup>104</sup>.

Kiinteään toimipaikkaan kuuluvien tulojen verotus Suomessa edellyttää TVL 9.3 §:n mukaan, että kiinteä toimipaikka on elinkeinotoiminnan harjoittamista varten. Tällöin Suomelle ei synny erityistä verotusoikeutta, jos kiinteä toimipaikka on muuta kuin elinkeinotoiminnan harjoittamista varten. Suomen verotusoikeus voi kuitenkin perustua lähdevaltioperiaatteeseen<sup>105</sup>, jolloin verovelvollisuus ei perustu kiinteään toimipaikan muodostumiseen. Yhtiö voi harjoittaa kiinteään toimipaikan sijaintivaltiossa myös muuta toimintaa, jota ei harjoiteta kiinteään toimipaikan välityksellä. Tällöin ei kiinteään toimipaikan sijaintivaltiolle yleensä synny verotusoikeutta muun toiminnan liiketuloon kiinteään toimipaikan takia.<sup>106</sup> TVL:n sanamuodon mukaan tulojen verotusoikeus on riippuvainen siitä, että tulot kuuluvat

---

<sup>104</sup> Näin myös HE 76/1995 vp, s. 18.

<sup>105</sup> Lähdevaltioperiaatteesta esimerkiksi Helminen 2020, 3. Kansainvälinen vero-oikeuden perusteet > Kansainvälisen vero-oikeuden käsite ja normit > Verosopimusoikeus > Verosopimuksen rakenne ja sisältö Asuinvaltioperiaate ja lähdevaltioperiaate: Lähdevaltioperiaate tarkoittaa sitä, että tulon lähdevaltiolle syntyy verotusoikeus tuloon.

<sup>106</sup> Helminen 2020, 6. Yritystoiminnan muodot ja liiketulon verotus > Kiinteä toimipaikka > Kiinteään toimipaikkaan liittyvien tulojen verotus > Rajoitetusti verovelvollisen kiinteä toimipaikka Suomessa.



kiinteälle toimipaikalle. Tämän perusteella tuloja, joita ei voida lukea kiinteään toimipaikan tuloihin, ei veroteta kiinteään toimipaikan muodostumisen perusteella.

Verovelvollisten tulot jaetaan elinkeinotoiminnan, maatalouden ja muun toiminnan<sup>107</sup> tulolähteisiin. Tulolähdejako vaikuttaa tuloverotusta koskevien lakien soveltamisaloihin. Sääntelyn mukaisesti elinkeinotulo verotetaan EVL:n mukaisesti, maataloustulo maatalouden tuloverolain (MVL)<sup>108</sup> mukaisesti ja muun toiminnan tulo TVL:n mukaisesti.<sup>109</sup> Tulolähdejako ei vaikuta verotusoikeiden laajuuteen, vaan kyse on verotusmenettelyllisestä asiasta eli siitä mitä lakia sovelletaan.

Lain sanamuodon perusteella kiinteään toimipaikan muodostuessa ulkomaisen yhteisön verovelvollisuutta ei ole rajattu elinkeinotoiminnan tulolähteeseen. Nykäsän mukaan säännöksen tarkoituksena ei kuitenkaan voida pitää sitä, että kiinteään toimipaikan tulokseen luettaisiin muita kuin elinkeinotoiminnan tuloja, sillä kiinteällä toimipaikalla voidaan katsoa olevan liittymä vain elinkeinotoiminnan tuloon<sup>110</sup>. Malmgrén päätyy samaan lopputulokseen toteamalla, että ulkomaisen yhteisön Suomesta saama tulo voidaan jakaa elinkeinotoiminnan, maatalouden ja muun toiminnan tulolähteeseen kuten kotimaisenkin yhteisö, mutta TVL 13 a §:n kiinteään toimipaikan säännös koskee vain elinkeinotulon verottamista.<sup>111</sup> Helminen kuitenkin toteaa, että kun kiinteä toimipaikka on muodostunut Suomeen elinkeinotoiminnan harjoittamista, verovelvollisuus koskee elinkeinotoiminnan tulojen lisäksi myös muun toiminnan tuloja<sup>112</sup>. Muun toiminnan tulojen verotus TVL 9.3 §:n sanamuodon mukaan olisikin perusteltua, kunhan myös muun toiminnan tulot voidaan tosiasiallisesti kohdistaa kiinteälle toimipaikalle kuuluviksi.

Verovuodesta 2020 lähtien TVL 3 §:ssä tarkoitettujen yhteisöjen tulolähdejako muuttui elinkeinoverolain soveltamisalan muuttuessa. Nykyisen EVL 2.2 §:n

---

<sup>107</sup> Muun toiminnan tulolähdettä kutsutaan myös henkilökohtaiseksi tulolähteeksi.

<sup>108</sup> Maatalouden tuloverolaki 15.12.1967/543.

<sup>109</sup> Myrsky – Malmgrén 2014, s. 42–43.

<sup>110</sup> Nykänen 2015, s. 312–313.

<sup>111</sup> Malmgrén 2008, s. 310.

<sup>112</sup> Helminen 2020, 6. Yritystoiminnan muodot ja liiketulon verotus> Kiinteä toimipaikka > Kiinteään toimipaikkaan liittyvien tulojen verotus > Rajoitetusti verovelvollisen kiinteä toimipaikka Suomessa> Verotus Suomessa.

mukaan elinkeinotoiminnan tulolähde muodostuu kaikesta yhteisön harjoittamasta toiminnasta paitsi maataloudesta. Siten säännöksen mukaan TVL 3 §:n mukaisilla yhteisöllä ei ole tuloa, joka verotettaisiin TVL:n mukaisesti. Ulkoimaiset yhteisöt, joita voidaan verrata TVL 3 §:n mukaisiin yhteisöihin, rinnastetaan kotimaisiin yhtiöihin. Siten muutos koskee myös ulkomaisia yhteisöjä.

Edellä esitetyn perusteella TVL 13 a §:n mukaisen kiinteän toimipaikan tulon verotuksella voidaan katsoa olevan kytkentä elinkeinotoimintaan. Tämän perusteella kiinteän toimipaikan verotettaviin tuloihin voitaisiin katsoa luettavan elinkeinotoiminnan tuloja. EVL 1.1 §:n mukaista elinkeinotoiminnan käsitettä ei kuitenkaan muutettu tulolähdejaon poistamisen yhteydessä. Tämä tarkoittaa sitä, että EVL:n mukaan verotettavat tulot voivat sisältää myös muita kuin elinkeinotoiminnan tuloja. Mikäli katsottaisiin, että koska kiinteä toimipaikka muodostuu nimenomaan elinkeinotoiminnan harjoittamisesta ja kiinteä toimipaikan verotettavat tulot sisältävät ainoastaan elinkeinotulon, tulolähdejaon poisto ei laajenna verotusoikeutta muihin tuloihin, vaikka ne verotetaankin TVL:n sijaan EVL:n mukaisesti.

Kansainvälisesti tarkasteltuna tulolähde käsite on harvinainen. Tavallisesti tulolähdettä vastaavaa käsitettä ei sisälly yhteisöverotukseen. Euroopan unionin tulo- ja verotusta koskeissa direktiiveissä yhteisömuoto määrää soveltamisalan.<sup>113</sup> Tulolähdejaon poistamisella voitaisiin katsoa olevan vastaavanlainen vaikutus Suomessa. Verosopimukset eivät tunnista tulolähdejakoja, jolloin verosopimukset eivät rajoita verotusoikeutta ainoastaan kiinteän toimipaikan elinkeinotoimintoihin liittyviin tuloihin. Verosopimukset kuitenkin rajaavat kiinteän toimipaikan verotettavan tulon liiketuloon. Hallituksen esityksessä on todettu, että nykytilanne on, että verosopimustilanteissa verosopimuksen mukaisen kiinteän toimipaikan muodostuessa verosopimuksissa tarkoitettuna liiketulona pidetään elinkeinotulolähteen tuloa, joka lasketaan elinkeinoverolain säännösten mukaisesti<sup>114</sup>. Vaikka tulolähdejaon muutoksen seurauksena yhtiöitä verotetaan pääsääntöisesti EVL:n

---

<sup>113</sup> HE 257/2018 vp, s.12.

<sup>114</sup> HE 257/2018 vp, s.12

mukaisesti, ei muutoksessa ollut tarkoituksena muuttaa elinkeinotulon käsitettä. Siten myöskään verosopimuksen liiketulon käsitteen ei voida katsoa muuttuneen.

Kun verrataan kotimaisten yhteisön ja ulkomaisen yhteisön kiinteän toimipaikan verotusoikeutta, perusteltuna voitaisiin pitää sitä, että kotimaisia yhteisöjä ja ulkomaisen yhteisön kiinteitä toimipaikkoja verotettaisiin samalla tavalla. Tällöin ulkomainen yhteisö olisi verovelvollinen kaikesta sen toimintaan liittyvistä tuloista. Tulolähdejaon uudistuksen ei voida kuitenkaan katsoa muuttaneen sitä mitä kiinteän toimipaikan tuloihin luetaan, jolloin tulolähdejaon uudistuksella ei ole laajentavaa vaikutusta siihen mitkä tulot luetaan kiinteän toimipaikan verotettaviin tuloihin, koska tulolähdejaossa on kyse verotusmenettelyllisen asian muutoksesta.

Lähtökohtana kiinteän toimipaikan verotettavan tulon määrittämisessä tulisi olla se, mitkä tulot ja menot kuuluvat kiinteälle toimipaikalle. TVL 9.3 §:n sanamuoto ”velvollinen suorittamaan veroa tulon perusteella kaikesta kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi luettavasta tulosta” perusteella tulojen liittymä kiinteään toimipaikkaan ratkaisisi sen verotetaanko tulo kiinteän toimipaikan tulona. Siten periaatteessa olisi mahdollista, että kiinteälle toimipaikalle kohdistetaan jossain tilanteissa myös muun toiminnan tuloja.

### **3.3.3 Verotusmenettelylain mukainen verotus**

Lain sanamuodon perusteella ulkomaisen yhteisön kiinteä toimipaikan verotettaviin tuloihin luetaan Suomesta sekä muualta saadut tulot, eli maailmanlaajuiset tulot (TVL 9.3 §). Kiinteän toimipaikan verovelvollisuus on näin verrattavissa kotimaisen yhteisön asemaan verovelvollisena. On kuitenkin otettava huomioon, että TVL 9 §:n 2 kohdan perusteella ulkomainen yhteisö on aina rajoitetusti eikä yleisesti verovelvollinen, kuten kotimainen yhteisö.

Rajoitetusti verovelvollisen tulon verotus määräytyy lähdeverolain mukaan. Lähdeverolaissa on määritelty, minkä tulojen verotus määräytyy kyseisen lain mukaan. Muiden kuin lähdeverolaissa määriteltyjen tulojen verotus määräytyy verotusmenettelystä annetun lain mukaisessa järjestyksessä (LähdeVL 13 ja 16 §).

Rajoitetusti verovelvollisen liikkeen tai ammatin harjoittamisesta saadut tulot eli elinkeinotoiminnan tulot verotetaan Suomessa LähdeVL 13.1 §:n 1 kohdan perusteella verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä. Rajoitetusti verovelvollisen Suomessa harjoittaman elinkeinotoiminnan tuloksi luettavat erät määritellään samoin kuin yleisesti verovelvollisen kotimaisen yhteisön.

Rajoitetusti verovelvollisen lähdeveron alaisia tuloja ovat muun muassa osinko-, korko- ja rojaltitulot (LähdeVL 3 §). Jos toimintaa harjoitetaan Suomessa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta, myös lähdeveronalaiset tulot verotetaan kuitenkin osana kiinteän toimipaikan verotusmenettelylain mukaista tuloa (LähdeVL 13.5 §). Siten myös kiinteän toimipaikan elinkeinotoimintaan tulolähteeseen luettavat osinko-, korko- ja rojaltitulot verotetaan EVL:n säännösten perusteella<sup>115</sup>. Kiinteän toimipaikan verotettava elinkeinotoiminnan tulo lasketaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (EVL) säännösten perusteella, ellei laki sisällä erityissäännöksiä<sup>116</sup>. Lisäksi kiinteän toimipaikan elinkeinotoiminnan tappiontasaus määräytyy TVL 119 §:n mukaisesti, samalla tavalla kuin elinkeinotoimintaa harjoittaa kotimaisen yhtiönkin.

Kiinteä toimipaikan ulkomailta saadut tulot verotetaan myös pääsääntöisesti kuten vastaavat Suomesta saadut tulot. EVL:ään sisältyy joitakin poikkeuksia tulon verottamiseen, jos tulo on saatu Suomen sijasta ulkomailta<sup>117</sup>. Näitä poikkeussäännöksiä sovelletaan samalla tavoin kiinteän toimipaikan ja yleisesti verovelvollisen kotimaisen yhteisön tulosta laskettaessa. Suomessa sijaitsevan kiinteää toimipaikkaa verotetaankin pitkälti samalla tavalla kuin suomalaisia osakeyhtiöitä.

---

<sup>115</sup> Henkilökohtaiseen tulolähteeseen luettavat tulot TVL:n mukaisesti ja maatalouden tulolähteeseen luettavat tulot maatilatalouden tuloverolain (MVL) mukaisesti.

<sup>116</sup> Erityissäännös esimerkiksi EVL 51.1 e kohta 4 §: ”Varojen maastapoistumisarvo vähennettynä varojen verotuksessa poistamattomalla hankintamenolla luetaan veronalaiseksi tuloksi, jos ulkomaisen yhteisön Suomessa olevan kiinteän toimipaikan harjoittama liiketoiminta siirretään toiseen valtioon eikä Suomessa enää siirron johdosta ole oikeutta verottaa siirrettyjä varoja.”

<sup>117</sup> EVL 6 a.1 §:n mukaan kotimaiselta yhtiöltä ja eri jäsenvaltiossa sijaitsevalta emo- ja tytäryhtiöltä saadut osingot ovat verovapaita.

Verotettavaa tulosta laskiessa sovelletaan siis samoja tulon veronalaisuutta, menon vähennyskelpoisuutta, jaksotusta sekä varauksia koskevia säännöksiä kuin yleisesti verovelvollisella<sup>118</sup>. Yhdenmukaisen kotimaisen yhtiön sekä ulkomaisen kiinteän toimipaikan tulon laskennan edellytyksenä voidaan pitää myös SEUT:n ja ETA-sopimuksen perusvapauksiin sisältyvää sijoittautumisvapautta, koska erilaista verottavan tulon laskentatapaa voidaan pitää sijoittautumisvapauden rajoitteena.<sup>119</sup>

### **3.4 Tulon kohdistaminen kiinteälle toimipaikalle**

#### **3.4.1 Lähtökohdat tulon kohdistamiseen**

Ulkomaisen yhteisön kiinteän toimipaikan tulojen verottamisen edellytyksenä on sille kuuluvien tulojen ja menojen määrittäminen. Tulojen ja menojen määrittäminen on merkityksellistä myös kaksinkertaisen verotuksen poistamisen kannalta. Jotta asuinvaltio<sup>120</sup> voi poistaa kaksinkertaisen verotuksen, on sen tiedettävä, mitkä tulot ja menot liittyvät ulkomailla sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan.<sup>121</sup>

Verolainsäädäntö sisältää vain niukasti nimenomaisia säännöksiä, joita soveltamalla tulon kohdistaminen oikealle verovelvolliselle voidaan suoraan ratkaista. Oikeuskäytännössä tulon kohdistamiseksi oikealle verovelvolliselle arvioinnissa on tarkasteltu toiminnan laatua ja asian luonnetta sekä tarkoitusta<sup>122</sup>. Tulon kohdistamisessa näyttäisikin korostuvan tapauskohtaisuus.

---

<sup>118</sup> Nykänen 2015, s. 333.

<sup>119</sup> Lisäksi verosopimukseen sisältyy kiinteää toimipaikkaa koskeva syrjäntäkielto, joka edellyttää yhdenmukaista verotettavan tulon laskentaa yleisesti verovelvolliselle ja toisessa valtiossa sijaitsevalle rajoitetusti verovelvollisen kiinteälle toimipaikalle. Ks. esimerkiksi 27 artiklan 3 kohta, A Pohjoismaiden välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen voimaansaattamisesta ja sopimuksen eräiden määräysten hyväksymisestä annetun lain voimaantulosta (7.5.1997/412, SopS 26).

<sup>120</sup> Verosopimuksen mukainen asuinvaltio on määritelty OECD:n malliverosopimuksen 4 artiklassa.

<sup>121</sup> Helminen 2020, 6. Yritystoiminnan muodot ja liiketulon verotus> Kiinteä toimipaikka > Kiinteään toimipaikan tulon määrittäminen> Määrittelyn merkitys.

<sup>122</sup> Esim. Ratkaisu KHO 1997/155, jossa arvioitiin tulon kohdistamista osakeyhtiön ja sen osakkaan välillä yhtiön toimialan, toiminnan laadun sekä laajuuden suhteella asian luonteeseen ja tarkoitukseen avulla.

Tulojen kohdistamisessa on otettava huomioon lähtökohta, että kiinteä toimipaikka on ulkomaisen yhteisön epäitsenäinen osa. Juridisesti kyseessä ei siis ole erillinen oikeushenkilö, vaan oikeushenkilö on ulkomainen yhteisö kokonaisuudessaan. Tämä tarkoittaa sitä, että kiinteä toimipaikka ei voi solmia yksityisoikeudellisesti sitovia sopimuksia saman yrityksen osien kanssa.<sup>123</sup> Verotuksessa, muun sääntelyn puuttuessa, kiinteän toimipaikan tulos kuitenkin määritellään kuin se olisi erillinen yritys.<sup>124</sup>

Kiinteällä toimipaikalla voi olla toimia sekä riippumattomien osapuolten kanssa kuin etuyhteydessä olevien osapuolten kanssa. Tämän lisäksi kiinteällä toimipaikalla voi olla niin sanottaja fiktiivisiä toimia eli toimia yhtiön sisällä esimerkiksi kiinteän toimipaikka voi tarjota myyntiä edistäviä palveluita pääliikkeelleen. Fiktiivisiä erät ovat siksi, että lähtökohtaisesti yhtiön sisäiset toimet eivät synnytä verotettavia tuloja tai vähennyskelpoisia menoja. Tarkasteltavana on siis, miten ulkomaisen yhteisön sekä ulkoiset että sisäiset toimet kohdistetaan kiinteälle toimipaikalle.

Kansallisen lainsäädännön perusteella kohdistamissäännöksiä voidaan pitää TVL 9.3 §:ää: ”velvollinen suorittamaan veroa kaikesta kiinteään toimipaikkaan luettavasta tulosta”, EVL 4 §:ää: ”veronalaisia elinkeinotoiminnan tuloja ovat rahana tai rahanarvoisina etuutena saadut tulot” sekä EVL 7 §:ää: ” vähennyskelpoisia ovat elinkeinotoiminnassa tulot hankkimisessa ja säilyttämisestä johtuneet menot ja menetykset”. Verovelvollinen on tällä perusteella tulonsaaja.

Kun määritellään tulonsaajaa, määritelyssä voidaan katsoa olevan kaksi liittymää tuloon. Ensinnäkin kenen aikaansaamasta suoritteesta on kyse, eli kenelle kuuluvat tulon hankkimisesta johtuvat menot. Toisena, kuka on tulon oikeudellinen saaja, eli kenen nimissä toimi on tehty. Tulojen kohdistamisessa ei voida sivuuttaa sitä, kenen nimissä oikeustoimet on tehty.<sup>125</sup> Kuten todettu, kiinteä toimipaikka on juridisesti ulkomaisen yhteisön epäitsenäinen osa, jolloin se ei voi

---

<sup>123</sup> Malmgrén 2008, s. 238.

<sup>124</sup> Isomaa-Myllymäki 2016a, s.199.

<sup>125</sup> Viitala et. al 2020, 7. Tulon veronalaisuus > Tulon kohdistaminen.

solmia juridisesti sitovia sopimuksia. Tällöin yhtiön kaikki toimet on aina tehty muodollisesti ulkomaisen yhteisön nimissä. Toisaalta toimen suorittajana voi olla kiinteän toimipaikan henkilöstö, mutta tämänkään ei voida suoraan katsoa tarkoittavan, että kiinteä toimipaikka olisi tulonsaaja, koska tulonhankkimisesta johtuvien menojen voidaan katsoa kuuluvan esimerkiksi liiketoimintariskin kantavalle pääliikkeelle. Kun tulon oikeudellinen saaja ja tulon aikaansaanut tulonsaaja ovat eri, oikean verovelvollisen ratkaiseminen on hankalaa.

Tulon kohdistamista kiinteälle toimipaikalle koskevaa sääntelyä voidaan pitää aukollisena. Kansallinen lainsäädäntö ei sisällä selkeitä ohjeita siitä, miten määritellään se, mitkä ulkomaisen yhteisön tuloista ja menoista kuuluvat kiinteälle toimipaikalle. Ei siis ole selvää, miten tulot kohdistetaan kiinteälle toimipaikalle kansallisen lainsäädännön mukaan. Tulon kohdistamisongelman lisäksi kiinteän toimipaikan tuloihin ja menoihin liittyy arvostamisongelmia<sup>126, 127</sup> Kansallisen lainsäädännön mukaisessa sääntelyssä epäselvää ei siis ole se, miten kiinteitä toimipaikkoja verotetaan, vaan mitkä ovat kiinteälle toimipaikalle kuuluvat tulot ja menot, jotka määrittävät verottavan tulon.

### **3.4.2 Markkinaehtoperiaate**

Vaikka Suomen verolainsäädäntö ei sisällä nimenomaisia säännöksiä siitä miten tulot ja menot kohdistetaan kiinteälle toimipaikalle kuuluviksi, kiinteän toimipaikan verotettavan tulon määrittämisessä sovelletaan VML 31.3 §:n mukaan sen 1 momentissa lausuttua etuyhteydessä olevien yhtiöiden välisiä toimia koskevaa siirtohinnoitteluoikaisusäännöstä. VML 31.1 §:ssä on lausuttu seuraava: “Jos verovelvollinen ja häneen yhteydessä olevan osapuolen välisessä liiketoimessa on sovittu ehdoista tai määrätty ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu, ja verovelvollisen elinkeinotoiminnan tai muun toiminnan verotettava tulo on tämän vuoksi jäänyt pienemmäksi tai tappio on muodostunut suuremmaksi kuin se muuten olisi ollut, lisätään tuloon määrä,

---

<sup>126</sup> Kohdistamisongelmalla tarkoitetaan oikean verosubjektin tunnistamiseen liittyvään ongelmaa, jotta meno/tulo kohdistetaan oikealle verovelvolliselle, ja arvostamisongelmalla tarkoitetaan menon/tulon verotuksellisen arvon määrittämiseen liittyvää ongelmaa. Ks. Tikka 1972, s. 39–46.

<sup>127</sup> Nykänen 2015, s. 356.

joka olisi kertynyt ehtojen vastatessa siitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu.” Osapuolten katsotaan olevan etuyhteydessä keskenään määräysvallan perusteella. Määräysvalta voi perustua osakeomistukseen, äänivaltaan tai nimitysoikeuteen. Säännös kattaa tyypillisimmät etuyhteystilanteet eli konsernin sisäiset liiketoimet.<sup>128</sup>

Säännöksen mukaan etuyhteydessä olevien yhtiöiden välisten ehtojen tulee vastata riippumattomien osapuolten välillä sovittua vastaavassa tilanteessa, eli ehtojen tulee olla markkinaehtoisia. Sitä mitä käsitteellä ”ehto” tarkoitetaan säännöksessä ei ole avattu hallituksen esityksessä, joten käsitteen sisällön määrittely on jäänyt oikeuskäytännön ratkaistavaksi<sup>129</sup>. Ratkaisussa KHO 2014:119 on todettu, että *sovitun ja toteutetun liiketoimen ehtojen markkinaehtoisuuden tarkastelu merkitsee vain sen arvioimista, onko verovelvollinen lisännyt tuloonsa riittävän määrän tai käsitelty vähennyskelpoisena menona vain markkinaehtoperiaatteella hyväksytyn määrän.*

Hallituksen esityksessä on tarkennettu, että VML 31.3 §:ssä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan toimilla tarkoitetaan erityisesti kiinteän toimipaikan ja pääkonttorin välisiä palvelusuorituksia sekä tavarakauppaa. Esityksessä on myös mainittu, että kiinteän toimipaikan ja sen pääkonttorin välisissä toimissa on noudatettava markkinaehtoista hinnoittelua samalla tavalla kuin toisiinsa etuyhteydessä olevien yritysten välillä.<sup>130</sup> Säännöksen perusteella kiinteän toimipaikan ja sen pääliikkeen liiketoimet tunnistettaisiin määrittäessä kiinteän toimipaikan verotettavaan tuloa. Tämä tarkoittaisi sitä, että kiinteän toimipaikan myydessä tavaroita pääliikkeelleen, kiinteän toimipaikan verotettavaan tuloon lisättäisiin markkinaehtoista hintaa vastaava määrä.

Hallituksen esityksessä ei ole kuitenkaan otettu kantaa yrityksen ja kiinteän toimipaikan toimintamuodon eroihin suhteessa muihin VML 31 §:n kattamiin tilanteisiin. Esimerkiksi kiinteän toimipaikan ja tytäryhtiön toimintamuotojen

---

<sup>128</sup> Raunio – Karjalainen 2018, s. 15.

<sup>129</sup> Isomaa-Myllymäki 2016a, s. 190.

<sup>130</sup> HE 107/2006, s. 21–22.



eroavuudet voivat aiheuttaa eroavuuksia allokoitavassa tuloksessa<sup>131</sup>. Kun hallituksen esityksessä on mainittu VML 31 §:n säännöksen soveltamisesta myös yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisiin toimiin, on ainoastaan viitattu OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklaan, jonka mukaan kiinteän toimipaikan tuloksi luetaan se tulo, jonka sen olisi voitu olettaa tuottavan, jos se olisi ollut erillinen yritys, joka harjoittaa samaa tai samankaltaista toimintaa samojen tai samantyyppisten edellytysten vallitessa ja itsenäisesti päättää liiketoimista sen yrityksen kanssa, jonka kiinteä toimipaikka se on.<sup>132</sup> VML 31 §:n perusteella ja muun säännöstelyn puutteesta näyttäisi siltä, että kiinteän toimipaikan tulo tulisi määritellä kuten se olisi erillinen yritys pääliikkeestä.

VML 31.3 §:n mukaisesti näyttäisi olevan selvää se, että yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan väliset fiktiiviset toimet tunnustetaan verotuksessa. Yksiselitteistä ei kuitenkaan ole, VML 31 §:ssä lausutusta huolimatta, missä laajuudessa markkinaehtoperiaatetta sovelletaan kiinteän toimipaikan ja yhtiön muiden osien välisissä liiketoimissa<sup>133</sup>. Epäselvyyttä onkin siitä, milloin ulkomaisen yhteisön ja sen kiinteän toimipaikan välissä toimissa katsotaan realisoituvan verotettavaa tuloa tai milloin syntyy vähennyskelpoinen meno. Epäselvänä voitaisiin pitää myös sitä, missä laajuudessa OECD:n siirtohinnoitteluohjetta käytetään tulkittaessa nimenomaan ulkomaisen yhteisön kiinteän toimipaikan ja sen pääliikkeen välisiä toimia. Näyttäisi siltä, että ainakin soveltuvilta osin myös yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisien toimien markkinaehtoisuuden arvioinnissa hyödynnettäisiin OECD:n siirtohinnoitteluohjeita. Epäselvyyttä yhtiön sisäisten tapahtumien käsittelyssä on Suomen lisäksi myös muissa maissa<sup>134</sup>. Kun otetaan huomioon se, että sovellettaessa VML 31 §:ää verosopimuksettomissa tilanteissa markkinaehtoperiaatteen toteutumista tarkastellaan puhtaasti kansallisen lainsäädännön mukaan, jättää säännös tulkinta-aukkoja.

---

<sup>131</sup> Raunio – Karjalainen 2018, s. 40.

<sup>132</sup> HE 107/2006, s. 21.

<sup>133</sup> Nykänen 2015, s. 340.

<sup>134</sup> Helminen 2020, 6. Yritystoiminnan muodot ja liiketulon verotus > Kiinteä toimipaikka > Muiden sisäisten liiketoimien verovaikutukset > Rajoitetusti verovelvollisen Suomessa oleva kiinteä toimipaikka.

### 3.4.3 Varojen siirto

Kansallinen lainsäädäntö sisältää ulkomaisen yhteisön kiinteän toimipaikan varallisuuden siirtoa koskevan säännöksen, niin kutsutun maastapoistumisvero eli exit-vero -säännöksen. EVL 51.1e §:ssä on lueteltu tilanteita, joissa maastapoistumisarvo vähennettynä verojen verotuksessa poistamattomalla hankintamenolla luetaan veronalaiseksi tuloksi. Säännöksen 2 ja 4 kohdat koskevat ulkomaisten yhteisöjen kiinteitä toimipaikkoja. EVL 51.1e §:n 2 kohdan mukaan siirrettäviä veroja verotetaan tilanteessa, jossa ulkomainen yhteisö siirtää varoja Suomesta olevasta kiinteästä toimipaikasta varoja toisessa valtiossa olevaan päätoimipaikkaansa tai toisessa valtiossa olevaa kiinteään toimipaikkaansa siten, että Suomella ei enää siirron takia ole verotusoikeutta kyseisiin varoihin<sup>135</sup>. Vastaavasti 4 kohdan mukaan, jos ulkomaisen yhteisön Suomessa olevan kiinteän toimipaikan harjoittama liiketoiminta siirretään toiseen valtioon eikä Suomella enää siirron takia ole oikeutta verottaa siirrettyjä varoja, syntyy verotettavaa tuloa.

EVL 51 f § kattaa puolestaan tilanteet, jossa varoja tai kiinteän toimipaikan harjoittama liiketoiminta siirretään Suomeen. Säännöksen mukaan näissä tilanteissa siirtyneiden varojen hankintamenoksi katsotaan 51 e §:ssä tarkoitettu maastapoistumisarvo<sup>136</sup>. Tällaista transaktiota voidaan käsitellä yhtiön kotivaltion verotuksessa myyntinä kiinteälle toimipaikalle<sup>137</sup>.

Säännösten perusteella yhtiön sisäisissä toimitaissa realisoituu verotettavaa tuloa tilanteissa, joissa varoja tai koko liiketoiminta siirretään Suomesta ja vastaavasti syntyy vähennyskelpoinen meno tilanteissa, jossa varoja tai koko liiketoiminta siirretään Suomeen. Kyseisissä tilanteissa yhtiön sisäinen varojen siirto otetaan huomioon kiinteän toimipaikan verotettavaa tuloa määrittäessä. Muun sääntelyn

---

<sup>135</sup> Maastapoistumisarvoa ei kuitenkaan katsota veronalaiseksi tuloksi, jos kyse on verojen tilapäisestä siirrosta. Tilapäisestä siirrosta on kyse silloin, kun varojen on tarkoitus palata Suomeen 12 kuukauden kuluessa ja varojen siirto liittyy arvopapereiden rahoitukseen, varat on otettu vakuudeksi tai varojen siirto tapahtuu vakavaraisuusvaatimuksien täyttämiseksi taikka likviditeetin hallinnan vuoksi (EVL 51.2 §).

<sup>136</sup> EVL 51 e §:n 3 momentti: ”Maastapoistumisarvolla tarkoitetaan sitä määrää, jolla tavarat voidaan vaihtaa tai keskinäiset veloitteet täyttää suorassa liiketoimessa...”

<sup>137</sup> Helminen 2020, 6. Yritystoiminnan muodot ja liikeluonnon verotus > Kiinteä toimipaikka > Sisäisten liiketoimien verovaikutukset > Rajoitetusti verovelvollisen Suomessa oleva kiinteä toimipaikka.

puuttuessa voitaisiin päätellä, että muut yhtiön sisäiset toimet kuin EVL 51 e §:ssä ja EVL 51 f §:ssä mainitut toimet eivät ole EVL:n mukaan kiinteän toimipaikan verotettavaan tuloihin tai vähennyskelpoisiksi menoiksi luettavia eriä.

EVL 7 §:n perusteella ei voida kuitenkaan katsoa, että kiinteän toimipaikan verotuksessa mitkään yhtiön sisäisten toimien synnyttämät fiktiiviset erät olisivat vähennyskelpoisia, sillä säännöksen mukaan vähennyskelpoisia menoja ovat reaaliset, tuotannontekijästä suoritettut vastikkeet.<sup>138</sup> Tällaisessa transaktiossa ei ole kyse todellisesta menosta, koska kyse on yhtiön sisäisestä tapahtumasta, jolloin tällaisten menojen ei voida katsoa olevan vähennyskelpoisia. EVL 7 §:n mukaan siis kiinteän toimipaikan ja sen pääliikkeen väliset toimet eivät synnytä milloinkaan vähennyskelpoista menoa. Tämän lähtökohdan mukaan kiinteälle toimipaikalle ei synny tuloa esimerkiksi tilanteissa, missä se tarjoaa palveluja ulkomaiselle yhteisölle. Lisäksi tilanteissa, joissa kiinteän toimipaikan pitäisi maksaa pääliikkeelleen esimerkiksi rojalti, ei meno olisi vähennyskelpoinen.<sup>139</sup>

Molempien päätelmien voidaan kuitenkin katsoa olevan ristiriidassa VML 31 §:n kanssa. VML 31 §:n sanamuodon mukaan koko vuoden verotettava tulo tulee olla markkinaehtoperiaatteen mukainen. Tähän perustuen markkinaehtoisuuden toteutuminen arvioidaan tulon kohdistamisen jälkeen. Jos EVL:n tulkinta estäisi yhtiön sisäisten toimien huomioon ottamisen, ei verotettava tulo vastaisi markkinaehtoperiaatetta.<sup>140</sup> Markkinaehtoperiaatteen kannalta yhtiön sisäiset toimet tulisi ottaa huomioon markkinahintaisina.

Ottaen huomioon VML 31 §:n säännökset sekä sen, että kiinteää toimipaikkaa pidetään muun sääntelyn puuttuessa erillisenä yrityksenä, olisi perusteltua, että sisäiset toimet otetaan huomioon kiinteän toimipaikan verotettavaa tuloa määrittäessä. Kuitenkin, kuten edellä on todettu, voidaan myös VML 31 §:n katsoa jättävän tulkinnanvaraa siihen, missä laajuudessa yhtiön sisäiset toimet tulisi ottaa

---

<sup>138</sup> Andersson – Penttilä 2014, s. 259–260.

<sup>139</sup> Helminen 2020, 6. Yritystoiminnan muodot ja liike-tulon verotus > Kiinteä toimipaikka > Sisäisten liiketoimien verovaikutukset > Rajoitetusti verovelvollisen Suomessa oleva kiinteä toimipaikka.

<sup>140</sup> Finer 2015, s. 280.

huomioon verotettavaa tuloa määrittäessä. Mikäli säännöksen tulkinnassa kuitenkin käytteisiin OECD:n siirtohinnoitteluohjeita sekä kohdistamisraporttia tulkin-  
taa ohjaavina lähteinä, sisäisten toimien huomioon ottaminen olisi selkeämpää. Tämä vaikuttaisikin perustellulta ottaen huomioon edellä esitetyn tarkastelun voi-  
massaolevista säännöksistä sekä säännösten puutteellisuuden.

#### **3.4.4 Kirjanpitosidonnaisuus**

Suomessa verotettavan tulon laskenta perustuu jossain määrin kirjanpitoon. Tätä ilmentää esimerkiksi EVL 54 §, jonka mukaan verovelvollinen voi jakaa saamansa tuloerät usealle verovuodelle vain, jos vastaavat kirjaukset on tehty kirjanpidossa. Kirjanpitoa voidaan tämän perusteella jossain määrin hyödyntää kiinteän toimi-  
paikan tuloksen määrittelemisessä.

Suomesta tuloja saavat ulkomaiset yhteisöt ovat ilmoituksenantovelvollisia aina, kun ne saavat Suomessa verotettavaa tuloa (VML 7 §). Kiinteiden toimipaikkojen on Verohallinnon ohjeen mukaan liitettävä veroilmoitukseensa jäljennös tuloslas-  
kelmasta ja taseesta. Ohjeen mukaan taseeseen merkittävät varallisuustiedot on ilmoitettava, jos kiinteään toimipaikkaan kuuluu varoja tai velkoja.<sup>141</sup> Kiinteän toi-  
mipaikan verotettavan tulon määrittelemisessä lähtökohtana voidaan pitää kiin-  
teästä toimipaikasta pidettyä erilliskirjanpitoa.<sup>142</sup> Eri valtioiden tuloksen kirjanpi-  
dollinen ja verotuksellinen käsittely voivat kuitenkin poiketa yksityiskohdiltaan, mikä voi hankaloittaa kiinteän toimipaikan verotettavan tulon määrittelemistä.

Suomen kansallisen lainsäädäntöä sovellettaessa, kirjanpitolain (KPL) 2:1 §:n mukaan kirjanpitovelvollisen on merkittävä kirjanpitoonsa liiketapahtumat. Kiinteä toimipaikka on osa ulkomaista yhteisöä, jolloin yhtiön ja kiinteän toimipaikan vä-  
liset transaktiot ovat sisäisiä tapahtumia, joita ei lähtökohtaisesti merkitä kirjanpi-  
toon. Yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan väliset toimet on kuitenkin otettava huomioon VML 31 §:n perusteella.

---

<sup>141</sup> Verohallinto 2018b, 7. Verotuksen toimittaminen, verovalvonta ja laiminlyöntitilanteet. > 7.1 Veroilmoitus.

<sup>142</sup> Helminen 2020, 6. Yritystoiminnan muodot ja liiketulon verotus > Kiinteä toimipaikka > Kiin-  
teän toimipaikan tulon määrittelemisen > Erilliskirjanpito.

Kirjanpitolautakunnan päätöksen 1275/1994 mukaan jokainen, joka harjoittaa liike- tai ammattitoimintaa, on toiminnasta kirjanpitovelvollinen kirjanpitolain (KPL) 1 §:n 1 momentin mukaan. Päätöksen mukaan Suomessa liike- tai ammattitoimintaa harjoittavan kiinteän toimipaikan kirjanpitovelvollisuutta arvioidaan sen jatkuvuuden ja pysyvyyden kautta, ja tähän kriteereinä sovelletaan verolainsäädännön kiinteän toimipaikan käsitettä. Siten jatkuvaa liike- tai ammattitoimintaa harjoittava ulkomaalaisen on soveltuvilta osin noudatettava Suomen kirjanpitolakia. Hallitusohjelmassa onkin esitetty, että ulkomaisille yhteisöille asetettaisiin kirjanpitovelvollisuus, kun niillä on kiinteä toimipaikka Suomessa.<sup>143</sup>

Kansallisen lainsäädännön perusteella yhtiön sisäiset fiktiiviset tulot otetaan huomioon markkinaehtoperiaatteen mukaisesti ja kiinteän toimipaikka määriteltäisiin verotuksessa erilliseksi yhtiöksi. Lisäksi kiinteä toimipaikka olisi velvollinen pitämään kirjaa sille kuuluvista tuloista ja varoista. Vaikka kansallinen lainsäädäntö jättää yhtiön sisäisten erien käsittelyyn tulkinnanvaraisuutta, kokonaan avoimeksi kysymykseksi näyttäisi jäävän kuitenkin se, miten ulkoiset tulot ja menot jaetaan yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välillä.

---

<sup>143</sup> Hallitusohjelma 2020, Marinin hallitus Liite 4. Harmaan talouden vastaiset toimet, kohta 9.

## 4 VEROSOPIMUKSET

### 4.1 Verosopimus verotusoikeuden kaventajana

TVL 135 §:n mukaan hallituksella on oikeus kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi ja lieventämiseksi vastavuoroisuuden edellytyksenä sopia vieraan valtion kanssa tietyn tulon verottamisoikeuden jakamisesta mainitun valtion ja Suomen välillä taikka siitä, että verovelvollinen kokonaan tai osaksi vapautetaan suorittamasta Suomessa veroa. Verosopimusten perusteella toimitetun verotuksen on katsottava tapahtuneen tuloverolain mukaan (TVL 135 §). Verosopimukset määrittävät siis verotusoikeuden jakamisen sopimusvaltioiden välillä.

Verosopimukset eivät voi laajentaa verotusoikeutta siitä, mitä kansallisessa lainsäädännössä on säädetty. Mikäli verosopimusta soveltamalla päädyttäisiin ankarampaan verotukseen kuin kansallista lainsäädäntöä soveltamalla, verosopimusta ei sovelleta. Tilanteessa, jossa verosopimusten määräykset ovat ristiriidassa kansallisen lainsäädännön kanssa sovelletaan niin kutsutun pienemmän veron periaatteen mukaan sitä sopimusta, kumpi johtaa pienempään veroon.<sup>144</sup> Siten ulkomainen yhteisö voi olla verovelvollinen kansallisen lainsäädännön mukaan, mutta verosopimus voi estää verottamisen. Vastaavasti ulkomainen yhteisön tulo voi olla verovapaa kansallisen lainsäädännön perusteella, jolloin verosopimus ei voi laajentaa verovelvollisuutta.

Verosopimukset rajaavat siis, mitä osaa ulkomaisen yhteisön tuloista Suomi voi verottaa. Verosopimustilanteissa kiinteän toimipaikan verotettavaa tuloa määriteltäessä sovellettavaksi tulevat malliverosopimuksen 5, 7 ja 9 artiklat. OECD 5 artiklassa on määritelty kiinteä toimipaikka. OECD 7 artikla, niin sanottu liiketuloartikla määrittelee valtioiden verotusoikeuden liiketuloon. OECD 9 artikla koskee taas etuyhteydessä keskenään olevien yrityksiä, ja siihen sisältyvä markkinaehtoperiaate on yhteydessä OECD 7 liiketuloartiklaan.

---

<sup>144</sup> Mehtonen 2001 s. 42.

## 4.2 Kiinteän toimipaikan käsite verosopimuksissa

Kiinteän toimipaikan käsite on määritelty OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklassa. Malliverosopimuksen 5 artiklaan muutettiin vuoden 2017 versiossa vastaamaan BEPS -raporttia. Artiklaan tehtiin muutoksia kohtiin 4,5 ja 6 sekä lisättiin kohta 4.1. OECD:n mukaan muutokset eivät vaikuta aiempien määräysten tulkintaan.<sup>145</sup> Tässä tutkielmassa tarkastellaan OECD:n malliverosopimuksen vuoden 2017 version mukaista 5 artiklaa ja käytetään kyseisen artiklan tulkinnassa vastaavasti vuoden 2017 kommentaaria, siltä osin kuin ne vastaavat Suomen solmimien verosopimusten sisältöä.

Suomen verosopimusten kiinteän toimipaikan käsite vastaa pitkälti OECD:n malliverosopimusten kiinteän toimipaikan käsitettä. Verosopimuksien yksityiskohdat voivat kuitenkin erota toisistaan. Verosopimusten kiinteän toimipaikan käsite on erillinen suhteessa tuloverolain mukaiseen kiinteän toimipaikan käsitteeseen, jolloin on mahdollista, että ulkomaiselle yhteisölle muodostuu tuloverolain mukainen kiinteä toimipaikka, muttei verosopimuksen mukainen, tai päinvastoin<sup>146</sup>.

Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan kiinteää liikepaikkaa, josta yritys harjoittaa liike-toimintaa kokonaan tai osittain.<sup>147</sup> Tilapäisen toiminnan ei katsota muodostavan kiinteää toimipaikkaa. Liikepaikalta edellytetään tiettyä maantieteellistä ja ajallista pysyvyyttä. Tällainen liikepaikka voi sijaita myös toisen yrityksen tiloissa.<sup>148</sup>

Artiklan sisältää esimerkkiluettelon, jonka mukaan kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan erityisesti<sup>149</sup>:

- johdon sijaintipaikkaa
- sivuliikettä
- toimistoa
- tehdasta

---

<sup>145</sup> OECD 2017a, s. 116.

<sup>146</sup> Nykänen 2015, s. 311–312.

<sup>147</sup> OECD 2017a, Artikla 5(1).

<sup>148</sup> Ks. OECD 2017a, s. 117–123.

<sup>149</sup> OECD 2017a, Artikla 5(2).

- työpajaa
- kaivosta, öljy- tai kaasulähdettä tai luonnonvarojen ottopaikkaa

OECD 5 artiklan mukaisen kiinteän toimipaikan muodostaa myös rakennustyömaa. Rakennus- tai asennusprojekti muodostaa kiinteän toimipaikan vain, jos se kestää yli 12 kuukautta<sup>150</sup>. Suomen verosopimuksissa rakennus- ja asennusprojektien kiinteän toimipaikan muodostumisen kesto aika poikkeaa malliverosopimuksesta<sup>151</sup>.

Henkilön voidaan katsoa myös muodostavan kiinteän toimipaikan, jos henkilö toimii yhtiön puolesta ja hänellä on valtuus tehdä sopimuksia yrityksen nimissä sopimusvaltiossa. Jos henkilön toiminta kuitenkin rajoittuu artiklan 4 kohdan mukaiseen toimintaan, kiinteää toimipaikkaa ei katsota muodostuvan.<sup>152</sup> Kiinteän toimipaikan ei kuitenkaan katsota muodostuvan pelkästään sillä perusteella, että yhtiö harjoittaa toimintaa sopimusvaltiossa välittäjän, komissionäärin tai muun itsenäisen edustajan, joka toimii säännönmukaisen liiketoimintansa rajoissa, välityksellä<sup>153</sup>.

Malliverosopimuksessa on mainittu, että mikäli ulkomaisella yhtiöllä on määräysvalta Suomessa olevaan yhtiöön ei kiinteän toimipaikan katsota muodostuvan pelkästään tällä perusteella<sup>154</sup>. Malliverosopimus sisältää myös niin sanotun negatiivisen listan, jossa on lueteltu tilanteita, milloin kiinteän toimipaikan ei katsota muodostuvan. Kiinteä toimipaikka ei muodostu<sup>155</sup>:

- Järjestelyistä, jotka on tarkoitettu ainoastaan yrityksen tavaroiden varastointiin, näytteillä pitämistä tai luovuttamista varten

---

<sup>150</sup> OECD 2017a, Artikla 5(3).

<sup>151</sup> Esimerkiksi Suomen Viron kanssa tekemässä verosopimuksessa kiinteä toimipaikka muodostuu, kun rakennus- tai asennusurakka kestää yli 6 kuukautta.

<sup>152</sup> OECD 2017a, Artikla 5(5).

<sup>153</sup> OECD 2017a, Artikla 5(6).

<sup>154</sup> OECD 2017a, Artikla 5(7).

<sup>155</sup> OECD 2017a, Artikla 5(4).



- Tavaravaraston ylläpitämisestä ainoastaan varastointiin, näytteillä pitämiseen tai lähettämiseen.
- Tavaravaraston ylläpitämisestä ainoastaan toisen yrityksen prosessointia varten.
- Kiinteän liikepaikan pitämisestä ainoastaan tavaroiden ostamiseksi tai tietojen keräämiseksi yritykselle.
- Kiinteän liikepaikan pitämisestä ainoastaan muun valmistelevan tai avustavan toiminnan harjoittamiseksi.
- Kiinteän liikepaikan pitämisestä ainoastaan tässä kappaleessa mainittujen toimintojen yhdistämiseksi, edellyttäen liikepaikalta harjoitetun kokonaisu toiminnan olevan valmistelevaa tai avustavaa.

Tuloverolain ja verosopimusten kiinteän toimipaikan käsitteet vastaavat pääpiirteittäin toisiaan, vaikka niissä onkin eroja. Verosopimustilanteessa Suomen verotusvallan laajuuden kannalta verosopimuksen mukainen kiinteän toimipaikan määritelmä on keskeinen.<sup>156</sup> Tarkoituksena on kuitenkin tarkastella tulojen kohdistamista kiinteälle toimipaikalle. Siten oletuksena seuraavissa luvuissa on, että kiinteä toimipaikka muodostuu ja, että muodostunut kiinteä toimipaikka on sekä TVL 13 a §:n että verosopimuksen mukainen. Siten huomiota ei kiinnitetä käsitteen eroihin kansallisessa lainsäädännössä ja verosopimuksissa.

## **4.3 Liiketuloartikla**

### **4.3.1 Kiinteän toimipaikan sijaintivaltion verotusoikeus**

Verosopimustilanteissa lähtökohtana kiinteän toimipaikan verotettavan tulon määrittämisessä on OECD:n malliverosopimuksen liiketuloa koskeva 7 artikla. Kun Suomen solmimien verosopimusten 7 artikla vastaa ennen vuonna 2010 artiklaan tehtyjen muutosten mukaista OECD 7 artiklaa, käytetään tässä tutkielmassa OECD:n malliverosopimuksen ja sen vuoden 2008 versioita tarkasteltaessa Suomeen muodostuvan kiinteän toimipaikan tulon verotusta.

---

<sup>156</sup> HE 257/2018 vp, s. 12.

Liiketuloartiklan mukaan yhtiötä verotetaan pääsääntöisesti vain yhtiön asuinvaltiossa. Kuitenkin, jos yhtiö harjoittaa toimintaa toisessa valtiossa siellä olevasta kiinteästä toimipaikasta, kiinteän toimipaikalle luettavat tulot voidaan verottaa tässä toisessa valtiossa<sup>157</sup>. Peruseriaatteena on, että verosopimustilanteissa liiketulon verotusoikeus on riippuvainen OECD 5 artiklan mukaisen kiinteän toimipaikan muodostumisesta sopimusvaltioon<sup>158</sup>.

Liiketuloartiklan mukaan verotusoikeuden ehtona on, että yritys harjoittaa liiketoimintaa kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa. Lisäksi ehtona on, että syntyneet tulot ovat luettavissa kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi. Tällöin OECD 7 artiklan mukaan kiinteän toimipaikan sijaintivaltiolle ei ole verotusoikeutta tuloihin, joiden ei katsota kuuluvan kiinteälle toimipaikalle. Jossain verosopimuksissa<sup>159</sup> on kuitenkin niin sanottu ”force of attraction” -periaate, joka antaa kiinteän toimipaikan sijaintivaltiolle verotusoikeuden myös kiinteään toimipaikkaa kuulumattomille tuloille, jotka ovat syntyneet kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa.<sup>160</sup>

Koska verosopimukset eivät sisällä OECD 7 artiklan mukaisen liiketulon määrittelyä, määrittellään se kansallisen lainsäädännön mukaan. Kun verosopimuksen jättäessä tulkinnanvaraansa käsitteen tarkemman sisällön määrittämiseen, verosopimuksen mukainen kotivaltio myöntyy yleensä lähdevaltion tulkintaan tulotyyppistä<sup>161</sup>. Kuten edellä todettu Suomen lainsäädännön mukaisena liiketulona voidaan pitää elinkeinotulolähteen tuloa, joka lasketaan elinkeinoverolain säännösten mukaisesti. Vastaavasti tulolähdejaon poiston jälkeen liiketulona pidetään EVL:n mukaista elinkeinotuloa, elinkeinotulon käsitteen pysyessä ennallaan.

---

<sup>157</sup> OECD 2008a, Artikla 7(1).

<sup>158</sup> OECD 2008a, 7 artiklan kommentaari kohta 1.

<sup>159</sup> Esimerkiksi Suomen ja Viron välisessä verosopimuksessa, 7 artiklassa sallitaan kiinteän toimipaikkaan kuulumattoman tulon verotus kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa, jos harjoitettu liiketoiminta on samaa tai samanluonteista kuin kiinteän toimipaikan liiketoiminta. Määräystä ei kuitenkaan sovelleta, jos yritys osoittaa toiminta ei kohtuudella olisi voinut tapahtua kiinteästä toimipaikasta.

<sup>160</sup> OECD 2008a, 7 artiklan kommentaari kohta 7.

<sup>161</sup> Mehtonen 2001, s. 88.

OECD:n 5 artiklan mukaisen kiinteän toimipaikan muodostuessa myös kiinteän toimipaikan osinko-, korko- ja rojaltitulot verotetaan OECD 7 artiklan mukaisesti liiketulona, eikä näitä tuloja koskevia verotusoikeutta rajoittavia artikloja sovelleta.<sup>162</sup> Myös irtaimen omaisuuden luovutusvoitot ja OECD 21 artiklaan kuuluvat muut tulot, joita ei ole määritelty muissa sopimuksen artikloissa, verotetaan liiketuloartiklan mukaisesti.<sup>163</sup> Kiinteän toimipaikan muodostuessa kaikki siihen luettavat tulot verotetaan OECD 7 artiklan mukaisesti.

#### **4.3.2 Erillisen yrityksen periaate**

Kuten todettu kiinteä toimipaikka on juridisesti ulkomaisen yhteisön epäitsenäisen osa. OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklan 2 kohdan mukaan kiinteää toimipaikan tulos määritellään kuten se olisi erillinen yhtiö. Artiklan mukaan kiinteän toimipaikan tuloksi luetaan tulo, jonka sen voitaisiin odottaa tuottavan erityisesti liiketoimissaan yritysten muiden osien kanssa, jos se olisi erillinen ja itsenäinen yritys, joka harjoittaa samaa tai samanluonteista toimintaa. Kiinteälle toimipaikalle kohdistetaan siis ne tulot, jotka sen oletetaan tuottaneen, jos se olisi pääliikkeestään erillinen yritys.

Artiklan mukaan kaikki yhtiön toimet, myös kiinteän toimipaikan ja sen pääliikkeen väliset, otetaan huomioon kiinteän toimipaikan verottavan tuloksen määrittämisessä. Ulkomaisen yhteisön ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välillä voi olla erilaisia yhtiön sisäisiä toimia esimerkiksi varallisuuden siirtämistä Suomeen ulkomailta. Yhtiön sisäiset toimet eivät lähtökohtaisesti synnytä verotettavaa tuloa tai vähennyskelpoista menoaa. Kiinteän toimipaikan tulos kuitenkin määritellään erillisen yrityksen periaatteen mukaisesti, eli kuten se olisi itsenäinen yritys, jolloin myös yhtiön sisäiset toimet otetaan huomioon markkinaehtoperiaatteen<sup>164</sup>. mukaisesti<sup>165</sup>.

---

<sup>162</sup> OECD 2008a, Artikla 10 (4), Artikla 11(4) ja Artikla 12 (3).

<sup>163</sup> OECD 2008a, Artikla 13(2) ja Artikla 21(2).

<sup>164</sup> Englanniksi Arm's Length Principle.

<sup>165</sup> OECD 2008a, 7(2) artikla.

Malliverosopimuksen 7 artiklan 3 kohdan mukaan kiinteän toimipaikan tuloa määrittäessä vähennettäväksi tulee hyväksyä kiinteästä toimipaikasta johtuvat menot, johon sisältyvät yrityksen johtamisesta ja yleisestä hallinnosta johtuvat menot, jotka ovat syntyneet kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa tai muualla. Tämä kohta artiklassa tarkentaa toisessa kohdassa tulojen kohdistamisesta lausuttua<sup>166</sup>.

Artiklaan sisältyvän markkinaehtoperiaatteen mukaan kiinteän toimipaikan kaikki toimet otetaan huomioon kuten toisena osapuolena toimessa olisi riippumaton yritys.<sup>167</sup> Markkinaehtoperiaate perustuu siihen, että itsenäisten yhtiöiden väliset kauppa- ja rahoitussuhteet määräytyvät markkinavoiman mukaan. Osapuolten taas ollessa etuyhteydessä toisiinsa markkinavoima ei välttämättä suoraan vaikuta.<sup>168</sup> OECD 7 artiklan mukainen markkinaehtoperiaate vastaa OECD 9 artiklan sisältyvää markkinaehtoperiaatetta, jota sovelletaan itsenäisten etuyhteydessä olevien yritysten välisiin liiketoimiin. Molemmat artiklat perustuvat sekä riippumattoman erillisen yrityksen periaatteelle että markkinaehtoperiaatteelle.<sup>169</sup>

Kuten todettu, oikeuskäytännössä OECD:n siirtohinnoitteluohjeille on annettu merkittävä asema tulkittaessa markkinaehtoperiaatetta<sup>170</sup>. Malliverosopimuksen 7 ja 9 artiklojen markkinaehtoperiaatteiden vastatessa toisiaan myös kiinteän toimipaikan tulosta määrittäessä markkinaehtoperiaatteen tulkinnassa voidaan käyttää siirtohinnoitteluohjeita<sup>171</sup>. Markkinaehtoperiaatteen tulkinnassa käytetään myös OECD:n malliverosopimuksen kommentaaria sekä kohdistamisraporttia.

OECD:n 7 ja 9 artikloissa tarkoitetut etuyhteystilanteet kuitenkin eroavat toisistaan. OECD 7 artiklaa sovelletaan pääliikkeeseen ja sen epäitsenäisen kiinteän

---

<sup>166</sup> OECD 2008a, 7 artiklan kommentaari kohta 27.

<sup>167</sup> OECD 2008a, 7 artiklan kommentaari kohta 14.

<sup>168</sup> OECD 2017b, kohta 1.2.

<sup>169</sup> OECD 2008a, 7 artiklan kommentaari kohta 14.

<sup>170</sup> Esimerkiksi KHO 2013:36 ja KHO 2014:119.

<sup>171</sup> Artikloiden markkinaehtoperiaatteen tulkinnassa on kuitenkin joitakin eroavuuksia, mikä ilmenee muun muassa kommentaariin 2008 tehdyissä muutoksissa, joiden tarkoituksena yhtenäistää soveltamista. Ks. Isomaa-Myllymäki 2016a, s. 199.

toimipaikkaan, joka on hypoteettinen yritys, kun taas OECD 9 artiklaa sovelletaan juridisesti itsenäisiin etuyhteydessä oleviin yrityksiin.<sup>172</sup> OECD 9 artiklan soveltamisessa ei ole kyse, toisin kuin 7 artiklassa, tulojen kohdistamisesta. Siinä on kyse verotettavan tulon laskelman korjaamisesta siltä osin, kun etuyhteysliiketoimet eivät ole markkinaehtoisia.<sup>173</sup> Kun nämä seikat otetaan huomioon, OECD:n siirtohinnoitteluohjeita ei voida soveltaa suoraan tulkittaessa OECD 7 artiklaa<sup>174</sup>.

Malliverosopimuksen kommentaarissa on esitetty, että erillisen yrityksen periaatteen mukainen kiinteän toimipaikan tulos määritetään kahdessa vaiheessa. Ensimmäisessä vaiheessa tunnistetaan kiinteän toimipaikan kautta harjoitetut toiminnot. Tämä tapahtuu toiminto- ja tosiseikka-analyysin avulla, johon ohjeet löytyvät siirtohinnoitteluohjeista. Toisessa vaiheessa kiinteän toimipaikan ja muiden osien väliset toiminnot määritellään soveltamalla analogisesti siirtohinnoitteluohjeiden etuyhdessä olevia yhtiöitä koskevaa markkinaehtoperiaatetta kiinnittämällä huomiota kiinteän toimipaikan suorittamiin toimintoihin, sen käyttämiin varoihin ja oletettuun riskiin.<sup>175</sup> Malliverosopimuksessa viitattu kaksivaiheinen lähestymistapa on esitelty OECD:n julkaisemassa erillisessä kohdistamisraportissa<sup>176</sup>

#### **4.3.3 Vuoden 2010 malliverosopimuksesta poistetut kohdat**

Vuonna 2010 julkaistun malliverosopimuksen 7 artiklasta poistettiin aiemman malliverosopimuksen artiklan 4–6 kohdat. Kohtien poiston syynä oli se, että OECD katsoi niiden soveltamisen johtavan lopputuloksiin, jotka eivät välttämättä vastaa artiklan 2 kohdan markkinaehtoperiaatetta. Suomen solmimiin verosopimukseen kuitenkin sisältyvät kyseiset 7 artiklan kohdat, joten niitä sovelletaan ulkomaisen yhteisön Suomeen muodostuneen kiinteän toimipaikan verotuksessa.

Mikäli sopimusvaltio on määrittänyt kiinteän toimipaikan tulon jakamalla yrityksen kokonaistulon yhtiön eri osille, 2 kohdan määräykset eivät estä käyttämästä

---

<sup>172</sup> OECD 2008b, osa 1, kohta 83.

<sup>173</sup> Dziurdź 2014, s. 141.

<sup>174</sup> Isomaa-Myllymäki 2016a, s. 107.

<sup>175</sup> OECD 2008a, 7 artiklan kommentaari kohta 18.

<sup>176</sup> OECD 2008a, 7 artiklan kommentaari kohta 17.

tällaista tapaa kiinteän toimipaikan tulon määrittämiseen. Tulon määrittämiseen käytetyn tavan tulee johtaa lopputulokseen, joka vastata liiketuloartiklaan sisältyviä periaatteita.<sup>177</sup> OECD on todennut, että kyseisen menetelmän käyttäminen saattaa johtaa erilaisiin lopputuloksiin verrattuna tilanteisiin, joissa olisi käytetty erillisiä kiinteän toimipaikan ”tilejä”. Kohdan voidaan kuitenkin katsoa korostavan sitä, että yleisesti kiinteän toimipaikan tulon määrittämisessä tulisi käyttää kiinteän toimipaikan erillisiä tilejä, mikäli ne heijastavat tapauksen tosiasioita. OECD:n mukaan kiinteän toimipaikan tulon määrittämistä kokonaistulon jakamisen perusteella tulisi pitää poikkeuksellisenä menetelmänä, ja sitä tulisi käyttää vain, mikäli sitä on käytetty jo aiemmin tavanomaisesti, ja molempien valtioiden sekä veroviranomaiset että verovelvolliset yleisesti kokevat sen tyydyttävänä tapana määrittää kiinteän toimipaikan verottava tulo.<sup>178</sup>

Artiklan 5 kohdan mukaan tuloa ei voida kohdistaa kiinteälle toimipaikalle pelkästään sillä perusteella, että se on ostanut tavaroita yritykselle. Kohdalla viitataan kiinteän toimipaikan käsitteen määrittävään 5 artiklaan ja sen 4 kohdan negatiiviseen listan, jossa määritelty toiminta ei muodosta kiinteää toimipaikka, vaikka yhtiöllä olisi kiinteä paikka esimerkiksi varasto Suomessa. Negatiivinen lista käsittelee muun muassa avustavan ja valmistelevan toiminnan. Negatiivisen listan voitaisiin katsoa sisältävän ulkomaisen yhteisön Suomessa sijaitsevan ostopaikan, joka ainoastaan ostaa tavaroita yhtiön nimiin. Liiketuloartiklan 5 kohdan on tarkoitus tarkentaa sitä, että mikäli yhtiö harjoittaa tavaroiden ostamisen lisäksi jotain muuta toimintaa, minkä perusteella kiinteä toimipaikka muodostuu, ei voida suoraan katsoa, että kiinteän toimipaikan ostoista yritykselle syntyneet menot voidaan kohdistaa kiinteälle toimipaikalle.<sup>179</sup>

Artiklan 6 kohdan mukaan kiinteän toimipaikan tulon määrittämiseen tulee käyttää vuodesta toiseen samaa menetelmää, jollei ole riittävää ja pätevää syytä toisin toimimiselle. Kohdan on tarkoitus selkeyttää sitä, että kohdistamisen

---

<sup>177</sup> OECD 2008a, Artikla 7(4).

<sup>178</sup> OECD 2008a, 7 artiklan kommentaari kohta 52.

<sup>179</sup> OECD 2008a, 7 artiklan kommentaari kohdat 56 ja 57.

lähtökohtaisena tarkoituksena ei ole muuttaa käytettävää menetelmää, vaan tarkoituksena on käyttää johdonmukaisesti ja jatkuvasti samaa verotusmenetelmää.<sup>180</sup>

Verohallinto on ohjeissaan ottanut tulojen kohdistamisen lähtökohdaksi tulojen kohdistamisen OECD:n kohdistamisraportin mukaisen kaksivaiheisen menetelmän mukaisesti.<sup>181</sup> Verohallinto ei myöskään ohjeessa mainitse vaihtoehtoisen kohdistamismenetelmän soveltamista kohdistamiseen. Kun verosopimukset kuitenkin sisältävät kyseiset liiketuloartiklan kohdat 4 ja 6 mahdollisuus kokonaistulon jakamismenetelmän käyttämiselle sekä kohdistamismenetelmän vaihtamiselle sinällään olisi, mutta kaksivaiheisen menetelmän soveltamisesta poikkeaminen näyttäisi olevan nimenomaan yleisestä käytännöstä poikkeavaa ja vaatisi tapauskohtaista arviointia.

#### **4.4 OECD:n hyväksymä lähestymistapa tulojen kohdistamiseen**

##### **4.4.1 Toiminnallinen erillinen yhtiö**

OECD:n mukaan sen jäsenvaltioiden välillä kiinteän toimipaikan verokohtelussa kansallisen lainsäädännön mukaan on ollut huomattavaa vaihtelua. Lisäksi valtioiden välillä ei ole ollut yhteisymmärrystä liiketuloartiklan tulkinnasta. OECD julkaisi vuonna 2008 kohdistamisraportin, jonka tarkoituksena on selkeyttää malliverosopimuksen liiketuloartiklan tulkintaa ja saavuttaa jäsenvaltioissa yhteisymmärrys sen soveltamisesta.<sup>182</sup> Tarkoituksena ei kuitenkaan ole määrätä kansallisen lainsäädännön yksityiskohtia ja mekanismeja, vaan asettaa raja verotettavalle liiketulolle kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa.<sup>183</sup>

OECD:n mukaan jäsenvaltioissa on muodostunut kaksi eri lähestymistapaa tulojen kohdistamiseen liiketuloartiklan mukaisesti: toiminnallisesti erillinen yhtiö ja olennainen liiketoiminta<sup>184185</sup>. Vaikka eri lähestymistavat voivat johtaa samaan

---

<sup>180</sup> OECD 2008a, 7 artiklan kommentaari kohdat 58.

<sup>181</sup> Verohallinto 2018a.

<sup>182</sup> OECD 2008b, s. 7.

<sup>183</sup> OECD 2008b, s.12 kohta 12.

<sup>184</sup> Englanniksi relevant business activity approach

<sup>185</sup> Olennaisen liiketoiminnan lähestymistavassa kiinteän toimipaikan tuloksi katsotaan kuuluvan vain ne liiketoiminnan tulot, joihin kiinteällä toimipaikalla on jokin olennainen osallistuminen.

lopputulokseen, yksimielisyyden puute käytetyssä lähestymistavassa voi johtaa kaksinkertaiseen verotukseen tai nollaverotukseen, etenkin tapauksissa, jossa toinen valtio käyttää toiminnallisen yhtiön ja toinen olennaisen liiketoiminnan lähestymistapaa.<sup>186</sup> OECD:n kohdistamisraportissa valitsema lähestymistapa liike-tuloartiklan tulkintaan on toiminnallisesti erillinen yhtiö.<sup>187</sup> Kohdistamisraportin toiminnallisen erillisen yrityksen lähestymistapa vastaa malliverosopimuksen 9 artiklan erillisen yrityksen periaatetta.

OECD:n mukaan toiminnallisen erillisen yrityksen lähestymistavassa tulot, menot ja varat kohdistetaan kiinteälle toimipaikalle kahdessa vaiheessa. Ensimmäinen vaihe kohdistamisessa on toiminto- ja tosiseikka-analyysi<sup>188</sup>. Toiminto- ja tosiseikka-analyysissä on tunnistaa taloudellisesti merkittävät toiminnot ja vastuut, jotka kuuluvat kiinteälle toimipaikalle. Toisessa vaiheessa yhtiön sisäiset tapahtumat määritellään markkinaehtoisiksi 9 artiklan siirtohinnoittelutyökalujen mukaisesti. Näiden kahden vaiheen tuloksena on kiinteän toimipaikan kaikkien toimintojen markkinaehtoinen tulos, johon sisältyvät toimet kiinteän toimipaikan ja riippumattomien yhtiöiden, etuyhteydessä olevien yhtiöiden sekä sen pääliikkeen välillä.<sup>189</sup>

#### **4.4.2 Toiminto- ja tosiseikka-analyysi**

##### **4.4.2.1 Sisältö**

Toiminto- ja tosiseikka-analyysissä kerätään tietoa ulkomaisen yhteisön ja sen kiinteän toimipaikan toiminnasta ja tosiasiallisista olosuhteista<sup>190</sup>, jotka ovat lähtökohtana kohdistamassa tuloja kiinteälle toimipaikalle.<sup>191</sup> Analyysissä kiinteä toimipaikka määritellään toiminnalliseksi erilliseksi yritykseksi, jolle muodostetaan verotusta varten fiktiivinen tuloslaskelma ja tase<sup>192</sup>. Tarkoituksena on tunnistaa

---

OECD:n mukaan lähestymistapa rajoittaa kiinteälle toimipaikalle kohdistettavia tuloja, koska lähestymistavan mukaan kiinteälle toimipaikalle kohdistettu voitto ei voi ylittää koko yhtiön voittoa olennaisesta liiketoiminnasta. Ks. OECD 2008b s. 23 kohdat 61–62.

<sup>186</sup> OECD 2008b, s. 12 kohta 8.

<sup>187</sup> OECD 2008b, s. 12 kohta 9.

<sup>188</sup> Englanniksi functional and factual analysis.

<sup>189</sup> Ks. OECD 2008b, s. 13–14.

<sup>190</sup> Englanniksi conditions.

<sup>191</sup> Ks. OECD 2008b, s. 28–29 kohta 87.

<sup>192</sup> Finér 2015b, s. 412.



ja kohdistaa toiminnot, riskit, varat, pääomat sekä liiketoimet etuyhteydessä olevien yhtiöiden, riippumattomien yhtiöiden ja kiinteän pääliikkeen kanssa.<sup>193</sup> Lisäksi tarkoituksena on määrittellä toimintojen tarkka luonne, mikä on tärkeää kohdistuessa omaisuuseriä, riskejä ja vapaata pääomaa kiinteälle toimipaikalle.<sup>194</sup>

Toiminto- ja tosiseikka-analyysi vastaa siirtohinnoitteluohjeiden toimintoanalyysia<sup>195</sup>. Tulojen kohdistamisen toisessa vaiheessa, vertailuanalyysissä, hyödynnetään toiminto- ja tosiseikka-analyysia arvioitaessa siinä käytettäviä vertailukohteita<sup>196</sup>. Toiminto- ja tosiseikka-analyysillä on sama rooli vertailuanalyysissä kiinteän toimipaikan tulon määrittämisessä kuin 9 artiklan mukaisia etuyhteydessä olevia yhtiötä koskevalla siirtohinnoitteluohjeiden toimintoanalyysillä<sup>197</sup>. Yhtäläisyydestä huolimatta määrittäessä kiinteää toimipaikkaa erilliseksi yritykseksi, joka harjoittaa samaa tai samankaltaista toimintaa saman ja samankaltaisissa olosuhteissa, on toiminto- ja tosiseikka-analyysiin otettu lisämenetelmiä, jossa on otettava huomioon kiinteän toimipaikan oikeudellinen muoto, epäitsenäisenä juridisena oikeushenkilönä. Kiinteän toimipaikan oikeudellisen muodon eron vuoksi esiin nousee kysymyksiä, joita ei nouse esiin vastaavassa tilanteessa etuyhteydessä olevilla yhtiöillä.<sup>198</sup>

Riippumattomien yhtiöiden sekä etuyhteydessä olevien yhtiöiden välisissä toimituksissa se kuka omistaa varat ja kuka vastaa riskistä määrittellään laillisesti sitovilla sopimuksilla tai muilla selvitettävissä olevilla oikeudellisilla järjestelyillä. Kiinteä toimipaikka ei voi kuitenkaan laillisesti omistaa varoja, ottaa riskejä, hallita pääomaa tai tehdä sopimuksia erillisten yhtiöiden kanssa. Oikeudellinen lähestymistapa tulon kohdistamiseen kiinteälle toimipaikalle ei ole tältä osin hyödyllinen. OECD:n lähestymistavan mukaan kiinteälle toimipaikalle kohdistetaan ne riskit ja varat, jotka liittyvät toimintoihin, joita kiinteän toimipaikan henkilöstö suorittavat. Tärkeää toiminto- ja tosiseikka-analyysissä on tunnistaa kiinteän toimipaikan

---

<sup>193</sup> Ks. OECD 2008b, s. 13 kohta 13.

<sup>194</sup> Ks. OECD 2008b, s. 31 kohta 96.

<sup>195</sup> Lisää siirtohinnoitteluohjeiden toimintoanalyysistä ks. OECD 2017b, s. 43–80.

<sup>196</sup> Ks. OECD 2008b, s. 13 kohta 13.

<sup>197</sup> Verohallinto 2018a, 3.1 Toiminto- ja tosiseikka-analyysin tarkoitus.

<sup>198</sup> Ks. OECD 2008b, s. 13 kohta 16.

toimintoja suorittavat keskeisesti merkittävät avainhenkilötoiminnot<sup>199</sup>, jotka olennaisesti liittyvät kiinteän toimipaikan riskeihin ja varoihin.<sup>200</sup>

Tulojen kohdistamisen ensimmäisessä vaiheessa toiminto- ja tosiseikka-analyysi sisältää lyhyesti ainakin seuraavat:

1. Oikeuksien ja velvollisuuksien jako kiinteän toimipaikan ja sen pääliikkeen välillä.
2. Määritellään kiinteän toimipaikan toiminnot erillisen yrityksen periaatteen mukaisesti ja tosiasialliset olosuhteet (sekä sisäiset että ulkoiset), jotka vaikuttavat näiden toimintojen suorittamiseen.
3. Riskien jako yhtiön eri osien välillä perustuen avainhenkilötoimintoihin, jotka liittyvät riskin ottamiseen.
4. Varallisuuden taloudellisen omistajuuden määrittely kiinteän toimipaikan ja yhtiön muiden osien välillä perustuen avainhenkilötoimintojen tunnistamiseen.
5. Kiinteän toimipaikan ja yhtiön muiden osien välisten toimien tunnistaminen ja määrittely.
6. Kiinteän toimipaikan pääoman määrittely perustuen kiinteälle toimipaikalle kohdistettuun varallisuuteen ja riskeihin.<sup>201</sup>

#### **4.4.2.2 Toiminnot**

Toiminto- ja tosiseikka-analyysissä selvitetään mitä sisäisiä ja ulkoisia toimintoja<sup>202</sup> yhtiöllä on. Eli käytännössä selvitetään mitä kiinteä toimipaikka tekee ja mitä toimintoja kiinteellä toimipaikalla on, jotta se voi toimia. Koska toimintoja suorittavat henkilöt, on otettava huomioon kiinteän toimipaikan henkilötoiminnot<sup>203</sup>. Henkilötoimintojen asema vaihtelee tukitoiminnoista merkittäviin toimintoihin, jotka liittyvät yhtiön omaisuuden taloudelliseen hallintaan. Esimerkiksi jos tarkasteltava toiminto olisi myynti, arvioidaan kiinteän toimipaikan henkilöstön

---

<sup>199</sup> Englanniksi significant people functions.

<sup>200</sup> Ks. OECD 2008b, s. 13–15.

<sup>201</sup> OECD 2008b, s. 29 kohta 88.

<sup>202</sup> Toiminnoilla tarkoitetaan esimerkiksi markkinointia, myyntiä, kuljetusta tai varastointia. Ks. Verohallinto 2018.

<sup>203</sup> Englanniksi people functions.

osallistumista myyntiin. Tarkoituksena on tunnistaa kiinteän toimipaikan taloudellisesti merkittävät toiminnot.<sup>204</sup> Kiinteän toimipaikan toimintojen tunnistaminen on tärkeää sekä varojen, riskien ja pääoman kohdistamisen että toisessa vaiheessa tehtävän vertailuanalyysin kannalta.<sup>205</sup>

Monissa tapauksissa koko liiketoiminta tapahtuu kiinteän toimipaikan pääliikkeen kotivaltiossa sijaitsevan toimipaikan kautta. Ulkomailla sijaitseva kiinteä toimipaikka voi toimia esimerkiksi pääliikkeen tuotteiden maahantuojana. Kohdistamisraportin mukaan on tärkeää, että analyysi sisältää kiinteän toimipaikan toimivaltaan kuuluvien toimien lisäksi kaikki toimet, jotka yhtiön muut osat suorittavat kiinteän toimipaikan puolesta ja toimet, jotka kiinteä toimipaikka suorittaa yhtiön toisten osien puolesta.<sup>206</sup>

Kohdistamisraportin mukaan tulojen kohdistamisessa toimintojen lisäksi on aina otettava huomioon myös tosiasialliset olosuhteet. Henkilötoimintojen lisäksi huomioon tulisi ottaa myös muun muassa kiinteän toimipaikan omaisuuden tai palveluiden ominaispiirteet, sopimusehdot, taloudelliset olosuhteet ja liiketoimintastrategia. Vastaavat tekijät otetaan huomioon vertailuanalyysissä. Kiinteän toimipaikan merkittävien toimintojen määrittelemiseksi on otettava huomioon koko yhtiön olosuhteet.<sup>207</sup>

#### **4.4.2.3 Riskit**

Toiminto- ja tosiseikka-analyysissä määritellään yrityksen riskit ja se mille yhtiön osille riskit kuuluvat. Yrityksellä voi olla esimerkiksi varasto-, luotto-, valuutta-, korko- ja markkinariskejä. Juridisesti riskit kuuluvat kokonaisuudessaan yhtiölle. Riskejä on kuitenkin mahdollista siirtää yhtiön sisälle tietylle yhtiön osalle, vaikka yhtiön eri osien välillä tehdyt sopimukset eivät olekaan juridisesti sitovia. Kiinteälle toimipaikalle kohdistettavat riskit vaikuttavat usein merkittävästi kiinteälle

---

<sup>204</sup> Ks. OECD 2008b, s. 29–30.

<sup>205</sup> Ks. OECD 2008b, s. 31.

<sup>206</sup> Ks. OECD 2008b, s. 30 kohta 94.

<sup>207</sup> Ks. OECD 2008b, s. 30.

toimipaikalle kohdistettavaan tuloon. Yleensä se osa, jolle riski kuuluu, kuuluu myös riskin ottamisesta aiheutuva voitto tai tappio.<sup>208</sup>

Kiinteälle toimipaikalle kohdistetaan riskit sen harjoittamien toimintojen perusteella. Riskejä arvioidaan kiinteälle toimipaikalle kohdistettujen avainhenkilötoimintojen perusteella, jotka liittyvät olennaisesti riskien ottamiseen ja hallintaan. Kiinteälle toimipaikalle katsotaan kuuluvan siis riskit, joiden ottamisesta ja hallinnasta päättää kiinteän toimipaikan henkilöstö. Kuten toimintoja kohdistessa myös riskejä kohdistessa arvioinnissa tulee ottaa huomioon aina myös tosiallisesti olosuhteet.<sup>209</sup>

Kiinteälle toimipaikalle kohdistetut toiminnot vaikuttavat riskin kohdistamiseen. Vastaavasti kiinteälle toimipaikalle kohdistetulla riskillä on yhteys kiinteälle toimipaikalle kohdistettavaan pääomaan. Kohdistettujen riskien määrä ja luonne vaikuttavat pääoman kohdistamiseen, koska riskin kasvaminen voi aiheuttaa yritykselle tarpeen nostaa pääoman määrää ylläpitääkseen luottokelpoisuuttaan.<sup>210</sup>

#### **4.4.2.4 Pääoma**

Yhtiö tarvitsee päivittäisen toimintansa rahoittamiseen pääomaa. Kohdistamisraportissa kiinteälle toimipaikalle muodostetaan verotase<sup>211</sup>, joka määrittää kiinteän toimipaikan pääoman. Pääoma kohdistetaan kiinteän toimipaikan toiminnan, varojen ja riskien tukemiseksi. Pääoma on kohdistamisraportin mukaan joko vapaata<sup>212</sup> tai vierasta pääomaa.<sup>213</sup>

Pääoman kohdistaminen kiinteälle toimipaikalle tapahtuu kahdessa vaiheessa. Ensin määritetään riskien suuruus ja varat, jotka on kohdistettu kiinteälle toimipaikalle. Tämän jälkeen määritetään pääoman määrä, joka tarvitaan näiden riskien ja varojen tueksi. Kohdistamisraportin mukaan pääoma voidaan kohdistaa

---

<sup>208</sup> Ks. OECD 2008b, s. 31.

<sup>209</sup> Ks. OECD 2008b, s. 14.

<sup>210</sup> Ks. OECD 2008b, s. 31 kohta 100.

<sup>211</sup> Englanniksi tax balance sheet.

<sup>212</sup> Vapaalla pääomalla tarkoitetaan raportissa pääomaa, jolle ei makseta korkoa.

<sup>213</sup> Ks. OECD 2008b s. 40–41.

kiinteälle toimipaikalle eri menetelmin. OECD:n mukaan kaksi näistä käytännössä on mahdollisia pääoman kohdistamisen<sup>214</sup> ja alikapitalisoinnin menetelmä<sup>215</sup>. Pääoman kohdistamisen menetelmässä pääoma kohdistetaan kohdistettujen varojen ja riskin suhteessa. Tällöin, jos kiinteälle toimipaikalle on kohdistettu 10 % koko yhtiön varoista ja/tai riskeistä, kohdistetaan sille 10 % yhtiön pääomasta. Alikapitalisoinnin menetelmässä kiinteälle toimipaikalle kohdistettava pääoma määritellään suhteessa itsenäiseen yhtiöön, joka harjoittaa vastaavaa toimintaa vastaavassa tilanteessa. Menetelmän valintaa tulee OECD:n mukaan arvioida tilannekohtaisesti eikä ole menetelmää, joka käsittää kaikki tilanteet.<sup>216</sup>

Vieraan pääoman kohdistamiseen kiinteälle toimipaikalle vaikuttaa myös vieraan pääoman korkokulujen kohdistamiseen kiinteälle toimipaikalle. Kohdistamisraportin mukaan kiinteä toimipaikka voi vähentää sille kuuluvat korkokulut. Vieras pääoma kohdistetaan kohdistamisraportin mukaan joko suoralla<sup>217</sup> tai epäsuoralla<sup>218</sup> menetelmällä. Jossain valtioissa sovelletaan myös variaatioita näistä menetelmistä. Suorassa menetelmässä kiinteälle toimipaikalle kohdistetaan lainan, joka on kohdistettu kiinteälle toimipaikalle, todellinen korko. Epäsuorassa menetelmässä taas kiinteälle toimipaikalle kohdistetaan osa koko yhtiön todellisista korkokuluista, pääoman tarpeen mukaan. Epäsuora lähestymistapa ei ota huomioon pääoman todellista liikettä yhtiön sisällä.<sup>219</sup>

Kohdistamisraportissa ei tunnisteta yhtiön sisäisiä lainoja tai niiden korkoja. Kohdistamisraportin mukaan yhtiön sisäinen rahoitus on mahdollista vain rahoitusalan yhtiöille. Kiinteän toimipaikan ei ole näin mahdollista antaa tai ottaa lainaa miltään yhtiön osalta eikä se voi maksaa korkoja, jotka tunnistettaisiin vähennyskelpoisina kiinteän toimipaikan tulosta.<sup>220</sup>

---

<sup>214</sup> Englanniksi capital allocation approach.

<sup>215</sup> Englanniksi thin capitalisation approach.

<sup>216</sup> Ks. OECD 2008b, s. 41–47.

<sup>217</sup> Englanniksi tracing approach.

<sup>218</sup> Englanniksi fungibility approach.

<sup>219</sup> Ks. OECD 2008b, s. 48–50.

<sup>220</sup> Ks. OECD 2008b, s. 49.

#### 4.4.2.5 Varat

Vaikka kiinteä toimipaikka käyttäisikin toiminnassaan yhtiön varoja, varallisuuden juridinen omistaja on koko yhtiö, ei kiinteä toimipaikka. Varojen kohdistaminen kiinteälle toimipaikalle perustuu varojen taloudelliseen omistajuuteen<sup>221</sup>. Kohdistamisraportin mukaan taloudellinen omistajuus määritellään kiinteän toimipaikan avainhenkilötoimintojen mukaan. Varallisuuden hallinnoinnista ja käytöstä voi syntyä tuottoja sekä kuluja, jotka vaikuttavat kiinteän toimipaikan verotettavaan tuloon. Esimerkiksi hankitun tuotantokoneen poistot ovat vähennyskelpoisia.<sup>222</sup>

Avainhenkilötoimintojen mukainen varojen taloudellinen omistajuus määräytyy sen mukaan, missä päätökset varoja hankinnasta ja käytöstä tehdään. Varat voivat olla aineellisia tai aineettomia. Kohdistamisraportin mukaan aineellisen varallisuuden taloudellinen omistajuus voi määräytyä vaihtoehtoisesti myös varojen käytön mukaan. Esimerkiksi koneen taloudellinen omistaja voi olla kiinteä toimipaikka, jos kiinteä toimipaikka käyttää konetta tuotteiden valmistuksessa. Tällöin kiinteälle toimipaikalle kuuluu myös sille kohdistuvaan varallisuuteen liittyvien poistojen vähennysoikeus. OECD on ottanut perustaksi aineellisen varallisuuden kohdistamisen käytön mukaan määräytyvän taloudellisen omistajuuden, ellei olosuhteiden valossa voida muuta osoittaa.<sup>223</sup> Tämän perusteella voitaisiin tulla lopputulokseen, ettei aineellista omaisuutta voida kohdistaa kiinteälle toimipaikalle, mikäli osoitetaan, ettei kiinteän toimipaikan henkilöstö osallistu varoja koskevaan päätöksentekoon<sup>224</sup>. Kohdistamisraportissa kohdistamisen lähtökohtaisena periaatteena onkin nimenomaan avainhenkilötoiminnot.<sup>225</sup>

Taloudellisen omistajuuden mukainen varojen kohdistaminen kohdistamisraportin ensimmäisen vaiheen mukaisesti ei suoraan tarkoita, että varallisuuteen liittyvät tulot kohdistetaan toisessa vaiheessa varojen taloudelliselle omistajalle, vaan tulojen tyyppi ja toimiala vaikuttavat tulojen kohdistamiseen. Toisessa vaiheessa tulojen kohdistamiseen vaikuttaa myös ovatko varojen kohdistamisen

---

<sup>221</sup> Englanniksi *economical ownership*.

<sup>222</sup> Ks. OECD 2008b, s. 32–33 kohta 101.

<sup>223</sup> Ks. OECD 2008b, s. 32–33.

<sup>224</sup> Finér 2015b, s. 415.

<sup>225</sup> Ks. OECD 2008b, s. 30–31.

avainhenkilötoiminnot samat kuin avainhenkilötoiminnot, joiden perusteella riski kohdistetaan. Tällöin esimerkiksi valmistusprosessissa käytettävän aineellisen varallisuuden taloudellinen omistaja ei välttämättä ole tuotettujen tavaroiden myynnistä saatujen tuottojen taloudellinen omistaja.<sup>226</sup>

#### **4.4.3 Vertailuanalyysi**

Kohdistamisraportissa toinen vaihe kiinteän toimipaikan tuloksen määrittämisessä on vertailuanalyysi. Vertailuanalyysi tehdään, mikäli kiinteällä toimipaikalla on toimia yhtiön muiden osien tai etuyhteydessä olevien yhtiöiden kanssa. Vertailuanalyysissa määritellään kiinteän toimipaikan sisäisten sekä etuyhteydessä tehtyjen liiketoimien hinta. Tarkoituksena on varmistua siitä, että käytetyt hinnat vastaavat riippumattomien osapuolten välillä sovittuja, markkinaehtoisia hintoja. Tavoitteena on, että kiinteän toimipaikan verotettava tulos vastaa vastaavassa tilanteessa toimivan riippumattoman yhtiön tulosta. Vertailuanalyysin tekoon sovelletaan analogisesti OECD:n siirtohinnoitteluohjeita.<sup>227</sup>

Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan etuyhdessä olevien osapuolten tekemän liiketoimen hinnoittelua. Etuyhteydessä olevien yhtiöiden liiketoimen hinnoittelu voi poiketa siitä mitä riippumattoman osapuolen välillä olisi sovittu, jolloin osapuolille voi kertyä tuloa tahallisesti tai tarkoituksella eri tavoin kuin riippumattomien osapuolten välisessä toimessa. OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaan sisältyvän markkinaehtoperiaatteen mukaisesti näissä etuyhteystoimissa on noudatettava ehtoja, joita olisi noudatettu riippumattomien osapuolten välisissä toimissa.<sup>228</sup> OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden tarkoituksena on antaa tulkinta apua etuyhteystoimien markkinaehtoisuuden tarkasteluun<sup>229</sup>.

Markkinaehtoperiaatteen toteutumisen tarkasteluun OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa on eri siirtohinnoittelumenetelmiä. Menetelmät jaetaan perinteisiin

---

<sup>226</sup> Ks. OECD 2008b, s. 33 kohta 102 ja 103.

<sup>227</sup> Ks. OECD 2008b, s. 56–65.

<sup>228</sup> Myrsky – Linnakangas 2009, s. 269–270.

<sup>229</sup> OECD 2017b, s. 15–20.

menetelmiin<sup>230</sup> ja voittoon perustuviin menetelmiin<sup>231</sup>. Perinteisiä menetelmiä ovat markkinahintavertailumenetelmä<sup>232</sup>, jälleenmyyntihintamenetelmä<sup>233</sup> ja kustannusvoittolisämenetelmä<sup>234</sup>. Voittoon perustuvia menetelmiä ovat taas liiketoimintomarginaalimenetelmä<sup>235</sup> ja voitonjakamismenetelmä<sup>236</sup>.<sup>237</sup> Tavoitteena on löytää soveltuvin menetelmä. Menetelmän valinta on tapauskohtaista eikä jokainen menetelmä sovellu jokaiseen tilanteeseen. Menetelmän valintaan vaikuttaa toimintoanalyysi, joka on tehty arvioitaessa siirtohinnoitteluohjeiden mukaan etuyhteydessä olevien yhtiöiden välisiä toimintoja.<sup>238</sup> Kiinteän toimipaikan vastaava menetelmä on kohdistamisraportissa esitelty toiminto- ja tosiseikka-analyysi.

Ennen siirtohinnoittelumenetelmän valintaa valitaan testattava osapuoli, jota verrataan riippumattomiin vertailukohteisiin valitun siirtohinnoittelumenetelmän mukaisesti. Kaikki menetelmät eivät kuitenkaan edellytä testattavaa osapuolta<sup>239</sup>. Kiinteän toimipaikan markkinaehtoista tulosta määrittäessä testattava osapuoli on joko kiinteä toimipaikka tai sen pääliike. Toiminto- ja tosiseikka-analyysin perusteella testattavaksi osapuoleksi on perustelua valita osapuoli, jonka toiminnot ovat yksinkertaisempi, koska sille on helpompi löytää vertailukohteita. Määrittäessä yhtiön sisäisten, eli kiinteän toimipaikan ja sen pääliikkeen, toimien markkinaehtoisuutta testattava osapuoli on yleensä kiinteä toimipaikka.<sup>240</sup>

Mahdolliset vertailukohteet voivat olla joko sisäisiä tai ulkoisia kohteita. Sisäiset vertailukohteet ovat verovelvollisen ja riippumattoman osapuolena välisiä toimia, jotka on tehty etuyhteystoimea vastaavissa olosuhteisissa. Ulkoiset toimet ovat taas ovat riippumattomien osapuolten välisiä toimia. Ulkoisia vertailukohteita voi

---

<sup>230</sup> Eng. Traditional transaction methods.

<sup>231</sup> Eng. Transactional profit methods.

<sup>232</sup> Eng. Comparable uncontrolled price method/CUP method.

<sup>233</sup> Eng. Resale price method.

<sup>234</sup> Eng. Cost plus method.

<sup>235</sup> Eng. Net margin method.

<sup>236</sup> Eng. Transactional method.

<sup>237</sup> OECD 2017b, kohta 2.1.

<sup>238</sup> OECD 2017b, kohta 2.2.

<sup>239</sup> Ks. tarkemmin siirtohinnoittelumenetelmistä OECD 2017b, s. 117–146.

<sup>240</sup> OECD 2017b, kohta A.3.3. sekä kiinteän toimipaikan ohjeiden tarkastelusta Verohallinto 2018a.



etsiä esimerkiksi kaupallisista tietokannoista. Mikäli vertailukohteena käytetään ulkoista kohdetta, tulee veroviranomaisella olla mahdollisuus päästä käsiksi samaan tietoon. Vastaavasti verovelvollisella tulee olla mahdollisuus saada veroviranomaisen käyttämän vertailukohteen tiedot. Siirtohinnoitteluohjeiden mukaan vertailukohteena tulee ensisijaisesti käyttää sisäisiä toimia.<sup>241</sup>

#### **4.4.4 Kohdistamisraportin arviointia**

Kiinteän toimipaikan verotettavaa tuloa määrittäessä kohdistamisraportti on tunnustettu tulkintalähteenä. Kohdistamisraportin mukaisesti tulojen ja menojen kohdistamisessa kiinteälle toimipaikalle korostuvat kiinteän toimipaikan toiminnot, erityisesti avainhenkilötoiminnot, riskit ja tosiasiallisten olosuhteiden selvittäminen. Kohdistamisraportin käytössä tulkinnanvaraisuutta liittyy kuitenkin kakkoskappaleessa käsiteltyyn kohdistamisraportin asemaan oikeuslähteenä. Epäselvyydet liittyvät raportin takautuvaan soveltamiseen ja siihen, onko kyse tulkintaa täydentävästä ohjeesta vai asiamuutoksesta. Vaikka kohdistamisraportin katsotaisiin täydentävän malliverosopimuksessa ja sen kommentaarissa esitettyjä lähtökotia tulon kohdistamiseen kiinteälle toimipaikalle, sisältyy siihenkin joitakin tulkinnanvaraisuuksia. Myös OECD tunnistaa ohjeissa joitain ongelmakohtia.

Kohdistamisraportissa tärkeässä roolissa ovat merkittävät avainhenkilötoiminnot, jotka vaikuttavat merkittävästi kohdistamisratkaisuihin. Kiinteä toimipaikka voi kuitenkin muodostua Suomeen myös ilman henkilöpanosta esimerkiksi tilanteessa, jossa kone toimii Suomessa ilman henkilökuntaa<sup>242</sup>. Kohdistamisraportissa on myös tuotu esiin tilanne, jossa verkkokaupan palvelin muodostaisi kiinteän toimipaikan. Palvelin pystyisi suorittamaan toiminnot ilman henkilöitä. Tilanteessa sovellettaisiin samoja periaatteita, ja toimintoanalyysissä määritellään mitkä automaattiset toiminnot palvelin suorittaa mitä varoja käytetään ja mitä riskejä voidaan odottaa näiden toimintojen suorittamisesta. Kohdistamisraportissa esitetyn näkemyksen mukaan palvelimelle kuuluviksi riskeiksi ja varoiksi voitaisiin katsota todennäköisimmin vain ne, jotka suoraan liittyvät palvelimen

---

<sup>241</sup> Ks. OECD 2008b, s. 57–58.

<sup>242</sup> Esimerkiksi keskusverolautakunnan rataisussa 2007/52 sähkön muuntoasema muodosti Suomeen kiinteän toimipaikan, kun sen huolto- ja ylläpitopalvelut ostettiin ulkopuolisilta.

laitteistoon. Koska palvelimella ei ole avainhenkilötoimintoja, jotka liittyvät taloudelliseen omistajuuteen ja/tai riskien ottamiseen, ei OECD:n lähestymistavan mukaisesti riskejä tai varoja kohdistettaisi palvelimen muodostamalle kiinteälle toimipaikalle. Kiinteälle toimipaikalle muodostuisi näin joko vähän tai ei ollenkaan voittoa. Ottaen huomioon, ettei tavaroita tai palveluita tai palveluita voida myydä ilman henkilökuntaa.<sup>243</sup>

Finérin mukaan palvelimen kuuluessa avainhenkilötoiminnoille toisessa valtiossa ei ole perusteltua kohdistaa yhtään tuloa kiinteälle toimipaikalle<sup>244</sup> Kiinteän toimipaikan muodostuessa minkä tahansa verosopimuksessa etsityn ehdon mukaisesti on perusteltua, että kohdistaminen tapahtuu samojen arviointikriteerien mukaisesti. Siten toimintoja suorittavien avainhenkilöiden sijainnilla on merkitystä kohdistamisratkaisussa. Kohdistuessa tuloja ja menoja kiinteälle toimipaikalle kohdistamisratkaisussa tulee kuitenkin kiinnittää huomiota avainhenkilötoiminnon lisäksi myös vallitseviin olosuhteisiin. Suoraan ei siten voitaisi todeta, ettei kiinteälle toimipaikalle ilman henkilöstöä voida ollenkaan kohdistaa tuloja tai menoja.

Liiallinen nojautuminen avainhenkilötoimintojen sijaintiin kohdistamisraportissa on ongelmista ottaen huomioon myös tilanteet, joissa avainhenkilötoimintoja sijaitsee useassa valtiossa. Yhtiöllä voi olla toimintaa samanaikaisesti useammassa valtiossa, jolloin henkilöstöä saattaa olla jakautunut eri valtioihin. Päätösvalta on voitu jakaa myös konsernirakenteissa usealle eri yksikölle. Tällöin myös riski, pääomat ja varat voivat jakautua useampaan valtioon, jolloin niiden kohdistaminen on hankalampaa.

OECD:n oman tulkinnan mukaan merkittävimmät ongelmat kohdistamisessa liittyvät siihen, miten riskit ja varat otetaan huomioon kohdistamisessa.<sup>245</sup> Koska kiinteällä toimipaikalla ja yrityksen muiden osien välillä ei voi olla juridisesti sitovia sopimuksia, riskin kohdistamisen on perustuttava tarkasti määriteltyihin

---

<sup>243</sup> Ks. OECD 2008b, s. 31.

<sup>244</sup> Finér 2015b, s. 416.

<sup>245</sup> OECD 2008b, s. 30 kohta 90.

tosiasioihin.<sup>246</sup> Se, miten kohdistettavia riskejä mitataan, on kuitenkin tulkinnanvaraista. Mikäli yhtiöllä on avainhenkilötoimintoja useassa valtiossa, kohdistettaessa riskejä niille ei välttämättä ole täysin selvää missä sijaitsee suuremman riskin avainhenkilötoiminnot.

Lisäksi pääoman kohdistamisessa voi syntyä ongelmatilanteita, jos kiinteä toimipaikka harjoittaa hyvin erilaista toimintaa kuin koko muu yhtiö tai jos kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa olosuhteet eroavat huomattavasti. Yleensä toiminto- ja tosiseikka-analyysin mukaisessa kohdistamisessa tällaiset eroavuudet otetaan huomioon. Kuitenkin tilanteissa, jossa erot, esimerkiksi markkinaolosuhteissa, eivät heijasta oikealla tavalla riskin mittaamista, saattaa pääoman kohdistumisen lopputulos olla markkinaehtoperiaatteen soveltamisen ulkopuolella, ellei voida tehdä kohtuullisia tarkkoja muutoksia selittämään eroja kiinteän toimipaikan toiminnassa tai toiminnan olosuhteista.<sup>247</sup>

Lisäksi vertailuanalyysia tehdessä on otettava huomioon, että siirtohinnoittelumenetelmällä tehtävällä vertailulla ei voida koskaan päästä täydelliseen lopputulokseen. OECD:n mukaan onkin hyvä muistaa menetelmien epätäydellisyys, ja siten veroviranomaisten tulee välttää vähäisten oikaisujen tekemistä verotettavaan tuloon.<sup>248</sup> Malliverosopimuksen 7 ja 9 artikloita sekä niitä tarkentavia ohjeita markkinaehtoperiaatteesta voidaankin pitää väljinä, jolloin niiden soveltaminen voi poiketa huomattavasti OECD:n jäsenvaltioiden välillä.<sup>249</sup>

---

<sup>246</sup> Ks. OECD 2008b, s. 31 kohta 98.

<sup>247</sup> Ks. OECD 2008b, s. 44 kohta 1588.

<sup>248</sup> OECD 2017b, s. 99–100.

<sup>249</sup> Isomaa-Myllymäki 2016a, s. 74.

## 5 SOVELTAMINEN KÄYTÄNNÖSSÄ

### 5.1 Oikeustapaukset

Tulon kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle ei juuri ole Suomessa oikeuskäytäntöä. Varallisuuden kohdistaminen kiinteälle toimipaikalle on kuitenkin ollut esillä muutamassa tuomioistuimien käsittelemässä tapauksessa<sup>250</sup>. Näissä jokaisessa tapauksessa oli kyse yrityshankintatilanteista, joissa ulkomaisen yhteisön omistaman suomalaisen tytäryhtiön osakkeet kohdistettiin ulkomaisen yhteisön Suomessa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle. Ratkaisussa kiinteälle toimipaikalle kohdistettavien tulojen määrittelyssä veroviranomaisen ja verovelvollisen välillä syntyi erimielisyyksiä, jotka koskivat muun muassa kiinteässä toimipaikassa suoritettujen toimintojen sisältöä sekä avainhenkilötoimintojen sijaintia<sup>251</sup>.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 2016:71 katsottiin, etteivät Suomessa sijaitsevalle sivuliikkeelle kohdistetut tytäryhtiöosakkeet, jotka oli hankittu yrityskaupassa, kuuluneet sivuliikkeen harjoittaman elinkeinotoiminnan varoihin. Koska osakkeita ei voitu kohdistaa kiinteälle toimipaikalle, tytäryhtiöosakkeiden hankintaan liittyvän velan korko ei ollut vähennyskelpoinen kiinteän toimipaikan verotuksessa.

Kohdistamisraportissa ei ole erillistä mainintaa siitä, kuinka tytäryhtiöosakkeet kohdistetaan yhtiön osille. Lähtökohtana voitaisiin tällöin pitää varallisuuden kohdistamisen periaatteita. Ratkaisussa KHO 2016:71 onkin käytetty tulkinta-apuna vuonna 2008 päivitettyyn kommentaariin sisältyvää kaksivaiheista lähestymistapaa tulojen kohdistamiseen. Ratkaisussa painottui kohdistamisraportissa mainittu tosiallisten olosuhteiden selvittäminen. KHO:n mukaan yhtiön omalla näkemysellä, jota ilmentää osakkeiden ostokaupassa se, että sivuliike edustaa ostajaa, saattaa olla arvioinnissa merkitystä. Vaikka näkemystä olisi johdonmukaisesti noudatettu, näkemykselle ei kuitenkaan voida antaa ratkaisevaa merkitystä, mikäli käsitys ei perustu todellisiin taloudellisiin olosuhteisiin. KHO:n mukaan

---

<sup>250</sup> Käsiteltävien KHO:n ratkaisujen lisäksi Helsingin hallinto-oikeuden päätökset 17.06.2014 14/0373/4, 20.05.2014 14/0508/4 ja 20.5.2014 14/0498/4.

<sup>251</sup> Isomaa-Myllymäki 2016b, s. 366.

osakkeiden kohdistaminen sivuliikkeelle on hyväksyttävää vain, jos tämä ilmentää harjoitettujen toimintojen, toiminnoista hyödynnettyjen varojen sekä taloudellisen hyödyn ja riskin aitoa jakautumista sivuliikkeen ja yhtiön muiden osien välillä.

Ratkaisun KHO 2016:71 pohjana olleessa hallinto-oikeuden päätöksessä on todettu, että sivuliikkeelle oli siirretty toimintoja hyvin vähässä määrin. Päätöksessä todettiin myös, ettei sivuliikkeen henkilöstö suorittanut tytäryhtiöosakkeiden omistukseen tai hallinnointiin liittyviä toimintoja vaan edellytykset näille olivat edelleen yhtiön asuinvaltiossa Tanskassa. KHO katsoi ratkaisussaan, ettei sivuliike ole valituksessaan osoittanut hallinto-oikeuden johtopäätöksiä virheellisiksi. Tytäryhtiöosakkeiden taloudellisen omistajuuden allokoinniseksi lähtökohtana olivat sivuliikkeen avainhenkilötoiminnot. Pelkästään se, että yhtiöllä on henkilökuntaa ei riittänyt osakkeiden kohdistamiseen sivuliikkeelle. Ratkaisussa katsottiin, ettei sivuliikkeen avainhenkilöiden tehtävät, jotka liittyivät tutkimukseen ja tuotekehitykseen, olleet tytäryhtiöosakkeiden omistukseen linkitettäviä avainhenkilötoimintoja. KHO totesi myös, että on jäänyt selvittämättä, mitä osakkeiden strategiseen johtamiseen ja tähän liittyvää määräysvallan käyttöä sivuliikkeessä on harjoitettu. Katsottiin myös, ettei sivuliikkeen toiminnan tuotoilla ole mitään mahdollisuutta hoitaa kyseessä olevan lainan kuluja. KHO:n ratkaisussa tytäryhtiöosakkeiden hankintaan liittyvien lainan korkoja ei voitu näillä perusteilla kohdistaa sivuliikkeelle.

Myös ratkaisussa KHO 2016:72 oli esillä tytäryhtiön hankintavelan korkojen vähennysoikeus kiinteän toimipaikan verotuksessa. Tapauksessa kuitenkin perusteltiin korkojen vähennyskelvottomuutta veron kiertämistä koskevan VML 28 §<sup>252</sup>:n soveltamisella. Myös KHO 2016:71 ratkaisussa hallinto-oikeus oli päätöksessään, perustellut korkojen vähennyskelvottomuutta VML 28 §:n soveltamisella. Molemmissa tapauksissa hallinto-oikeus totesi lisäksi, että OECD:n

---

<sup>252</sup> VML 28 §: ”Jos jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, on verotusta toimitettaessa meneteltävä niin kuin asiassa olisi käytetty oikeaa muotoa. Jos kauppahinta, muu vastike tai suoritus aika on kauppa- tai muussa sopimuksessa määrätty taikka muuhun toimenpiteeseen on ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin, voidaan verotettava tulo ja omaisuus arvioida...”

ohjeiden soveltaminen johtaa asiassa vastaavaan lopputulokseen kuin VML 28 §:n soveltaminen. Ratkaisussa KHO 2017:71 kuitenkin katsottiin, ettei asiassa ollut tarpeen arvioida VML 28 §:n soveltamista tapauksessa vaan korkojen vähennyskelpoisuus ratkaistiin tulojen kohdistamissäännösten perusteella.

Ratkaisussa KHO 2016:72 sivuliikkeellä oli kuitenkin selvästi enemmän ”substanssia”, ja ottaen olosuhteet huomioon, korkojen vähennyskelvottomuuden perusteleminen olisi ollut ongelmista pelkästään säännönmukaisia säännöksiä soveltamalla<sup>253</sup>. Sivuliikkeen antaman selvityksen mukaan sivuliikkeiden henkilöstö tehtäviin kuului muun muassa seurata konsernin, johon ostettu tytäryhtiö kuului, toiminnan tuloksellisuutta, taloudellisten tavoitteiden ja lakisääteisten pääoma-vaatimusten ja velvoitteiden täyttymistä, merkittävimpien konserniyhtiöiden jäseninä. Sivuliikkeen henkilöstö myös seuraa ja osallistuu tarvittaessa tytäryhtiön yhtiökokouksiin ja suunnittelee osingonjakovaateet. KHO kuitenkin totesi, että kyseessä olevassa asiassa, ottaen olosuhteet huomioon, oli kyse monivaiheisesta järjestelystä, ja sivuliikkeelle oli annettu oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta. Ratkaisussa kuitenkin kolme viidestä hallintoneuvoksesta oli sitä mieltä, että osakkeiden kohdistaminen sivuliikkeen varoiksi on perusteltua ja näin myös osakkeiden hankintavelan korkojen kohdistamine sivuliikkeelle. Heidän mukaansa kuitenkin järjestelyn kokonaisuus ottaen huomioon oli sovellettava VML 28 §:ää.

VML 28 §:n soveltamisissa ei ole kyse kohdistamisratkaisun arvioinnista. Kohdistaminen on toimi, jolla ei ole oikeudellista muotoa. VML 28 § tarkastelee toimen muodon ja sisällön välistä ristiriitaa. Ratkaisussa KHO 2016:71 lopputulos oli, että osakkeet eivät kuuluneet sivuliikkeen elinkeinotoimintaan, joten tarpeen ei ollut tarkastella järjestelyä kokonaisuutena, VML 28 § soveltamisen kannalta. Ratkaisussa KHO 2016:72 oli taas tarpeen arvioida korkojen kohdistamisen lopputuloksen sijaan koko järjestelyä. Ratkaisussa kohdistamiseen johtaneet järjestelyt oli katsottava keinotekoiseksi.<sup>254</sup>

---

<sup>253</sup> Penttilä 2016, s.12.

<sup>254</sup> Isomaa-Myllymäki 2016b, s. 373.

Ratkaisuista voitaisiin päätellä, että yrityshankintarakenteissa, joissa kiinteä toimipaikka on osallisena, voi johtaa järjestelyn tarkasteluun VML 28 §:n mukaisena veron kiertämisenä, etenkin jos kiinteän toimipaikan liiketoiminta on vähäistä<sup>255</sup>. Ratkaisusta ei voida kuitenkaan päätellä, ettei kiinteää toimipaikkaa voitaisi hyödyntää yrityshankintaraketeissa eikä sitä, ettei kiinteä toimipaikka saisi vähentää näitä kiinteälle toimipaikalle kohdistettujen velan korkoja<sup>256</sup>.

Ratkaisussa 2016:71 Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö on vastineessaan nostanut esille sen, ettei sivuliikkeelle allokoitu velka liittynyt sen harjoittamaan elinkeinotoimintaan, vaan konsernin harjoittaman yrityskaupan rahoitukseen. Siten korkoja ei EVL 7 §:n<sup>257</sup> ja 18 §:n 1 momentin 2 kohdan<sup>258</sup> mukaisesti suoritettu sivuliikkeen elinkeinotoiminnassa todellisuudessa ja vakaassa tulon hankkimisen tai säilyttämisen tarkoituksessa. KHO on kuitenkin todennut, ettei kysymys ole siitä harjoittaako sivuliike elinkeinotoimintaa ja kuuluvatko osakkeet sen elinkeinotoiminnan varoihin vaan siitä onko osakkeet yhtiön sisällä kohdistettava juuri sivuliikkeen varoiksi. Osakkeiden kohdistamisen arvioinnissa oli tarkoitus selvittää kenen (pääliikkeen vai sivuliikkeen) varallisuuteen osakkeet kuuluivat eikä sitä kuuluvatko osakkeet nimenomaan elinkeinotoiminnan varoihin. Voitaisiin siis todeta, ettei osakkeiden kohdistamisessa kiinteälle toimipaikalle edellytyksenä ole se, että osakkeet kuuluvat kiinteän toimipaikan harjoittaman elinkeinotoiminnan varoihin, vaan lähtökohtana arvioinnissa on se, että osakkeet tosiasiallisesti voidaan kohdistaa kiinteälle toimipaikalle kuuluviksi.

Ratkaisujen perusteella tytäryhtiöosakkeiden kohdistaminen kiinteälle toimipaikalle ratkaistaan vastaavien periaatteiden mukaisesti kuin muidenkin omaisuuserien kohdistaminen<sup>259</sup>. Ratkaisujen perusteella näyttäisi siltä, että kiinteälle

---

<sup>255</sup> Isomaa-Myllymäki 2016b, s. 374.

<sup>256</sup> Penttilä 2016, s. 18.

<sup>257</sup> EVL 7 §: ”Vähennyskelpoisia ovat elinkeinotoiminnassa tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot ja menetykset.

<sup>258</sup> EVL 18.1 §:n 2 kohdan mukaan ”vähennyskelpoisia ovat myös elinkeinotoiminnasta johtuneen velan korko, myös silloin kuin korko riippuu liikkeen tuloksesta”.

<sup>259</sup> Verohallinto 2018b.

toimipaikalle varojen kohdistamiseen voidaan hyödyntää verosopimustilanteissa sekä OECD:n malliverosopimuksen kommentaaria että OECD:n kohdistamisraporttia<sup>260</sup>. OECD:n ohjeiden käyttöä ratkaisuperusteena ei voida kuitenkaan pitää ongelmattomana ottaen huomioon niiden taannehtiva soveltaminen ja se, ettei Suomessa ole ennen vuotta 2008 käytetty kohdistamisraportin sisältämän menetelmän kaltaista menetelmää tulojen ja menojen kohdistamiseen kiinteälle toimipaikalle<sup>261</sup>.

Penttilä on arvioinut KHO:n käyttäneen ratkaisussa KHO 2016:71 verosopimuksia tulkitessaan malliverosopimuksen kommentaareja samanlaisena tulkintalähteenä kuin se käyttää hallituksen esityksen perusteluja tai valtiovarainvaliokunnan mietintöjä verolain tulkinnassa. Kommentaareista on julkaistu päivitettyjä versioita, toisin kuin hallituksen esityksistä, joita ei niiden antamisen jälkeen muuteta. Mikäli hallituksen esityksiä muutettaisiin vastaavalla tavalla, oikeustila luultavasti muuttuisi, vaikka lain sanamuotoa ei samalla olisi muutettu. Tällöin hallituksen esitykseen lisättyjä perusteita voitaisiin pitää ongelmallisena, vaikka niiden tarkoitus olisi aiemman säännöksen selkeyttäminen.<sup>262</sup> OECD:n ohjeiden soveltamiseen liittyy tältä kannalta tarkasteltuna epävarmuutta, mikä korostaa entistään niiden soveltamisen tapauskohtaista arviointia.

Ratkaisussa kohdistamisen arvioinnissa korostuivat tosiasialliset olosuhteet, sivuliikkeen toiminnot sekä avainhenkilötoiminnot kohdistamisraportin mukaisesti. Tytäryhtiöosakkeita kohdistessa avainhenkilötoimintojen arvioinnissa arviointiin vaikuttavat työntekijöiden tehtävät ja näiden henkilöiden määräysvalta tytäryhtiössä. Ratkaisujen valossa olisi perusteltua, että tosiasiallisen äänivallan käyttö tytäryhtiön yhtiökokouksessa sekä hallitustyöskentelyyn osallistuminen olisivat yhdessä avainhenkilötoiminto, jonka perusteella tytäryhtiöosakkeet kohdistettaisiin sivuliikkeelle<sup>263</sup>. Ratkaisujen perusteella vallitsevat olosuhteet kuitenkin ovat

---

<sup>260</sup> Ratkaisussa KHO 2016:71 oli kyse verovuosista 2006-2010, jolloin vuonna 2008 julkaistun OECD:n kohdistamisraportin taannehtiva soveltaminen hyväksyttiin.

<sup>261</sup> Penttilä 2016, s. 10.

<sup>262</sup> Penttilä 2016, s. 9.

<sup>263</sup> Isomaa – Myllymäki 2016b, s. 374–375.



merkittävässä osassa kohdistamisratkaisun arvioinnissa, joten tytäryhtiöosakkeiden kohdistamista tulee arvioida tapauskohtaisesti.

## **5.2 Esimerkkitapauksia tulojen kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle**

### **5.2.1 Esimerkkitapausten valinta**

Seuraavissa esimerkkitapauksissa on tarkasteltu tulojen kohdistamista eri edellytysten perustella muodosteille kiinteille toimipaikoille. Tarkastelussa oletuksena on, että kiinteä toimipaikka on muodostunut, jolloin mahdolliseen kiinteän toimipaikan määrittelyyn liittyvät tulkintakysymykset on jätetty tarkastelun ulkopuolelle.

Tapauksissa oletuksena on, että kohdistamisraporttia käytetään tulkintalähteenä määrittäessä kiinteän toimipaikan verotettavaa tuloa. Siten kohdistamisraportti tunnistetaan täydentävä tulkintalähteenä ja sitä hyödynnetään määrittäessä kiinteälle toimipaikalle kohdistuvia tuloja.

Esimerkkitapauksissa on kuvattu pääpiirteittäin tulojen ja menojen kohdistamista. On otettava huomioon, että tarkastelun helpottamiseksi tapaukset ovat hyvin pelkistettyjä ja todellisuudessa tarkastelussa voi tulla kysymykseen paljon yksityiskohtaisempi arviointi. Aina ei ole täysin selvää missä avainhenkilötoiminnot sijaitsevat tai miten riski jakautuu yhtiön eri osille. Esimerkiksi riskejä kohdistamassa myyntitoiminnolle voi olla todellisuudessa hankalampaa arvioida sitä kuka kantaa riskin ja miten eri riskit kuten markkina-, luotto- ja varastoriskit jakautuvat yhteisön eri osien välillä. Lisäksi yhtiön sisäisten toimien ”luominen” voi olla haastavaa.

Huomattava onkin, että tosiseikat voivat erota huomattavastikin tapausten välillä, mikä korostaa kohdistamisratkaisujen tapauskohtaisuutta. Kun toiminto- ja tosiseikka-analyysin perusteella ei päästä esimerkkitapauksien tavalla selkeästi lopputulokseen, voidaankin joutua tarkastelemaan tapauksen tosiseikkoja esimerkiksi tosiasiallisia olosuhteita. Käytännössä kohdistamisratkaisut voi siis perustua, esimerkkitapauksista poiketen, hyvinkin tarkkaan tosiseikkojen tarkasteluun.

Tulkinnanvaraisena voidaan pitää sitä pystytäänkö veroilmoitukselta ja siihen liittyviltä liitteiltä selvittää kiinteän toimipaikan tosiasialliset olosuhteet. Finér katsoo, ettei verotuskäytäntöä tulojen kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle ole voitu katsoa syntyneen, ellei Verohallinto ole erikseen tutkinut verotarkastuksen yhteydessä tulojen kohdistamista<sup>264</sup>. Tapauksen tarkkojen olosuhteiden selvittäminen ilman verotarkastusta voikin olla haastavaa. Toisaalta vähäisen oikeuskäytännön vuoksi voitaisiin ajatella, että kohdistamisratkaisut on voitu perustella tarpeeksi tarkasti niin, ettei suurempia ristiriitoja verovelvollisen ja veroviranomaisen välille ole syntynyt. Siten verotuskäytäntöä tulojen kohdistamiseen kiinteälle toimipaikalle voitaisiin jossain määrin katsoa syntyneen.

Edellä on todettu, että kansallisen lainsäädännön tulkinnassa tulkinnanvaraisuutta sisältää yhtiön sisäisten toimien, eli esimerkiksi kiinteän toimipaikan ja sen pääliikkeen toimien, käsittely. Epäselvyyttä katsottiin liittyvän siihen, otetaanko nämä niin kutsutut fiktiiviset erät huomioon sekä mikäli otetaan missä laajuudessa. Mikäli kansallisen lainsäädännön perusteella sisäisiä tapahtumia ei otettaisi huomioon, ei verosopimuksen mukainen tulkinta voi laajentaa verotusoikeutta niin, että sisäiset toimet otettaisiin huomioon. Esimerkitapauksia tarkastellen voidaankin havaita, että mikäli sisäisten toimia ei otettaisi huomioon kiinteän toimipaikan markkinaehtoisena verotettavan tulon määrittely olisi hankalaa. Esimerkitapausten perusteella näyttäisi siltä, ettei yhtiön sisäisiä tapahtumia voida jättää huomioimatta kiinteän toimipaikan verotettavaa tuloa määrittäessä. Ottaen huomioon myös sen, että verosopimustilanteissa yhtiön sisäisten toimien huomioimattomuus olisi verosopimusten markkinaehtoperiaatteen sekä syrjintäartiklan vastaista<sup>265</sup>.

### **5.2.2 Rakennustoiminta**

OECD:n mukaan rakennustoiminnan perusteella muodostuneet kiinteät toimipaikat ovat herättäneet erityisiä ongelmia tulojen kohdistamisessa. Nämä ongelmat liittyvät siihen, että tavarat on hankkinut tai palvelut on suorittanut yhtiön jokin

---

<sup>264</sup> Finér 2015a, s. 277.

<sup>265</sup> Finér 2015, s. 280.

muu osa tai rakennustyömaahan tai rakennusprojektiin yhteydessä oleva osapuoli. Näissä tilanteissa erityistä tarkkuutta on kiinnitettävä peruseriaatteeseen eli siihen, että kiinteälle toimipaikalle voidaan kohdistaa tulot, jotka liittyvät kiinteän toimipaikan harjoittamaan toimintaan.<sup>266</sup>

Suomeen toimitettaviin tavaroihin liittyvät tuotot, joissa tavaran on toimitanut yhtiön toinen osa, eivät ole kiinteälle toimipaikalle kohdistettavia tuottoja, mikäli kiinteä toimipaikka ei osallistu toimitukseen. Myöskään urakkaan liittyvän palvelun esimerkiksi suunnittelun tuotot, eivät ole kiinteälle toimipaikalle kohdistettavia, jos palvelun on suorittanut yhtiön toinen osa toisessa valtiossa eikä kiinteä toimipaikka ole osallistunut tähän.<sup>267</sup> Eli vaikka tavaran toimitus ja suoritettu suunnittelupalvelu liittyvät urakkaan ei niistä syntyviä tuottoja voida kohdistaa kiinteän toimipaikan tuloksi, jos kiinteän toimipaikka ei ole osallisena suorituksesta, johon tuotto liittyy.

Oletetaan, että yhtiön toiminnot jakaantuvat niin, että Suomessa sijaitsevalla kiinteälle toimipaikalle kuuluvat toiminnot ovat rakennus-/asennustyö ja tähän työhön sisältyvä. Pääliikkeelle kuuluu projektien suunnittelu ja johtaminen sekä sopimusten neuvottelemine. Yhtiötä koskevat merkittävät päätökset tehdään yhtiön pääliikkeen sijaintivaltiossa. Yhtiöllä on Suomessa henkilökuntaa sekä henkilö, jotka vastaavat työn valvonnasta. Tällaisessa tilanteessa voitaisiin katsoa, että yhtiön avainhenkilötoiminnot sijaitsevat pääliikkeen sijaintivaltiossa, jossa merkittävät päätökset tehdään ja riski toiminnasta kannetaan.

Avainhenkilötoimintojen ja riskien sijaitessa pääliikkeen sijaintivaltiossa, toimintoja tosiseikka-analyysin perustuen, voitaisiin katsoa, ettei kiinteälle toimipaikalle voida kohdistaa koko urakasta saatua korvausta. Kiinteän toimipaikan tulo muodostuu rakennuspalvelun tarjoamisesta pääliikkeelle. Kiinteälle toimipaikalle kohdistettavia kuluja olisivat ainakin rakennuspalvelun työntekijöiden kulut. Lisäksi

---

<sup>266</sup> OECD 2008a, 7 artiklan kommentaari kohdat 23–24.

<sup>267</sup> OECD 2008a, 7 artiklan kommentaari kohta 25.

esimerkiksi kiinteän toimipaikalle voitaisiin katsoa kuuluvaksi esimerkiksi sen kirjanpidosta aiheutuvia taloushallinnon kuluja.

Kiinteälle toimipaikalle kohdistettavan korvauksen suuruus pääliikkeelle tarjotuista palveluista määritetään vertailuanalyysin avulla. Yleensä tässä valittuna menetelmänä käytetään liiketoimintanettomarginaalimenetelmää, jossa kiinteän toimipaikan liikevoitto jaetaan liiketoiminnan kustannuksilla. Vertailukohteena haussa hakukriteereinä voidaan käyttää muun muassa seuraavia: konserniin kuulumattomat yritykset, suomalaiset/pohjoismaalaiset yritykset ja toimiala rakennuspalvelu. Määritetään vertailujoukon liikevoiton suhde liiketoiminnan kustannuksiin keskiarvojen mediaani ja kvartaaliväli. Näiden perusteella valitaan kiinteälle toimipaikalle nettokustannusvoittolisätaso esim. 6 %, jolla kerrotaan kiinteän toimipaikan kustannukset.<sup>268</sup>

Kohdistamisratkaisu olisi kuitenkin toisenlainen, mikäli yhtiön avainhenkilötoimintojen katsottaisiin sijaitsevan Suomessa pääliikkeen sijaintivaltion sijasta. Tämä voisi tulla kyseeseen esimerkiksi, jos yhtiön johtohenkilöt asuvat Suomessa pysyvästi. Mikäli avainhenkilötoimintojen katsotaan sijaitsevan Suomessa ja yhtiön tosiasiallisen johtopaikan tällä perusteella olevan Suomessa, kiinteälle toimipaikalle voitaisiin kohdistaa koko rakennusurakasta saatu korvaus ja muut liiketoiminnasta saadut tuotot. Tällöin vertailuanalyysia ei ole tarpeen tehdä.

### **5.2.3 Myynti**

Ulkomainen yhteisö voi harjoittaa myyntitoimintaa Suomessa sijaitsevasta liiketilasta, joka muodostaa OECD:n malliverosopimuksen mukaisen kiinteän toimipaikan. Ulkomaisen yhteisön tulot ja menot voisivat koostua tällaisessa tilanteessa muun muassa tavaroiden myynnistä saatavista korvauksista, tuotantokoneiden investoinneista ja muista tuotantoon liittyvistä kustannuksista esimerkiksi henkilöstökustannuksista, myyntihenkilöstön kustannuksista, myytävien tavaroiden kuljetuksesta aiheutuneista kustannuksista sekä hallinnollisista kustannuksista.

---

<sup>268</sup> Ks. Verohallinto 2018a.

Myyntitoiminnossa tarkasteltavat toiminnot ovat myynnin lisäksi myytävien tavaroiden valmistaminen. Sekä myyntiä että tavaroiden valmistusta koskeva päätöksenteko ja riskit voivat jakautua kiinteään toimipaikan ja pääliikkeen henkilötoiminnoille. Myyntiä koskevat avainhenkilötoiminnot voivat sijaita Suomessa, kun Suomessa työskentelevän henkilöstön tehtäviin kuuluu esimerkiksi myyntisopimusten teko, myytävien tuotteiden esittely asiakkaille ja muu asiakassuhteiden ylläpito, tilausten vastaanotto, myyntiehdosta ja hinnoista vastaaminen ja myytävien tavaroiden varastointi. Lisäksi avainhenkilötoimintojen sijaintipaikan arvioinnissa riskien jakautuminen on merkittävä tekijä kohdistamisratkaisussa.

Myyntitoimintojen avainhenkilötoimintojen voitaisiin katsoa sijaitsevan Suomessa esimerkiksi, kun kiinteä toimipaikka kantaa osan markkinariskistä sekä vastaa myyntiprosessista. Kun myyntitoimintojen avainhenkilötoiminnot sijaitsevat Suomessa, kiinteälle toimipaikalle kohdistetaan myynnin tulot. Kiinteän toimipaikan katsotaan ostavan valmistetut tavarat pääliikkeeltä, jolloin fiktiiviset tavarantoimitukset ovat vähennyskelpoisia kiinteän toimipaikan kustannuksina. Muita kiinteälle toimipaikalle kohdistettavia myyntitoimintojen kustannuksia voisivat olla muun muassa henkilöstön palkkakustannukset. Kiinteällä toimipaikalla saattaa olla myös muita sisäisiä toimia pääliikkeen kanssa kuten markkinointi ja hallinnolliset palvelut. Markkinaehtoisten sisäisten toimien määrittämiseen vertailuanalyysin avulla. Menetelmänä voitaisiin käyttää kuten edellä liiketoimintomarginaalimenetelmää<sup>269</sup>.

Kiinteän toimipaikan voitaisiin myös katsoa harjoittavan ainoastaan myyntiä edistävää toimintaa, jolloin myyntitoiminnon avainhenkilötoiminnot eivät sijaitse kiinteässä toimipaikassa. Tämä voisi tulla kyseeseen tilanteessa, jossa Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan henkilöstön tehtäviin kuuluisi uusien asiakkaiden hankkiminen, tuotteiden esittely ja tilauksien vastaanottaminen, muttei esimerkiksi myyntisopimusten tekeminen. Kiinteälle toimipaikalle kohdistettava tulo olisi pääliikkeelle tarjotusta myynninedistämisestä saatu korvaus, joka määrittämiseen vertailuanalyysin avulla.

---

<sup>269</sup> Ks. Verohallinto 2018a.

## 5.2.4 Epäitsenäinen edustaja

Myös niin kutsuttu epäitsenäinen edustaja voi muodostaa ulkomaiselle yhtiölle kiinteän toimipaikan Suomeen<sup>270</sup>. Edustaja muodostaa kiinteän toimipaikan, jos edustaja tekee aktiivisesti päämiestään sitovia sopimuksia. Edustajan oikeuksiin kuuluisi tällöin esimerkiksi vastata tilauksista ja lähettää ne pääliikkeelle hyväksyttäväksi.<sup>271</sup> OECD:n mukaan ohjeistuksen puute on aiheuttanut epävarmuutta siihen, miten epäitsenäisen edustajan muodostaman kiinteän toimipaikan tulo määritetään.<sup>272</sup>

Edustajan muodostamalle kiinteälle toimipaikalle kohdistettaviin tuloihin ja menoihin sovelletaan kuitenkin samoja periaatteita kuin muihin kiinteisiin toimipaikoihin. Tulojen ja menojen kohdistamiseksi määritellään edustajan suorittamat toiminnot.<sup>273</sup> Kuten todettu kohdistamisratkaisussa korostuu avainhenkilötoiminnot ja niihin liittyvät riskit, varallisuus sekä pääoma. OECD:n mukaan epäitsenäinen edustaja ei käytännössä suorita avainhenkilötoimintoja, jotka liittyvät riskin ottamiseen ja/tai hallintaan tai taloudellisen omistajuuden määrittelyyn. Etenkin tulisi ottaa huomioon, että pelkkää myyntiä harjoittava edustaja epätodennäköisesti edustaa avainhenkilötoimintoja, jotka johtaisivat markkinointi tai aineettoman kaupan kehitykseen, jolloin kiinteälle toimipaikalle ei voida kohdistaa tuloa tämän tulon taloudellisena omistajana. Sen vuoksi OECD:n mukaan oletuksena ei ole, että edustajan muodostamalle kiinteälle toimipaikalle kohdistetaan tuloa. Joissain tapauksissa toiminto- ja tosiseikka-analyysin mukaan edustajan muodostamalle kiinteälle toimipaikalle kohdistettava tulo olisi olematon, tappiollinen tai tuloa ei kohdistettaisi ollenkaan.<sup>274</sup>

Kohdistamisraportissa ei ole kuitenkaan tuotu esille millaisessa tilanteessa epäitsenäisen edustajan muodostamalle kiinteälle toimipaikalle olisi mahdollista kohdistaa tuloa. Vaikka avainhenkilötoimintojen kohdistaminen epäitsenäisen

---

<sup>270</sup> OECD 2008a, Artikla 5(5).

<sup>271</sup> Ks. Verohallinto 2018b

<sup>272</sup> Ks. OECD 2008b, s. 66

<sup>273</sup> OECD 2008a, 7 artiklan kommentaari kohta 26.

<sup>274</sup> Ks. OECD 2008b, s. 66–67.

edustajan muodostamalle kiinteälle toimipaikalle olisikin epätodennäköistä, ei se suoraan tarkoita, ettei tuloja voida kohdistaa ollenkaan. Myöskään riskin kohdistaminen ”epäitsenäinen” statuksen vuoksi on epätodennäköistä. Mikäli edustaja harjoittaa esimerkiksi myynninedistäväää toimintaa, kuten aiemmassa myyntitoiminnan esimerkissä, perusteltua olisi, että edustajan harjoittamasta toiminnasta määritellään markkinaehtoinen korvaus pääliikkeelle tarjotusta myynninedistämispalvelusta. Tällöin edustajan harjoittaman toiminnan kuitenkin tulisi olla sellaista mikä ei ole luettavissa malliverosopimuksen 5 artiklan 4 kohdan negatiivisen listan avustavaan ja valmistelevaan toimintaan.

## 6 DE LEGE FERENDA

Kun yhtiö suunnittelee toiminnan laajentamista kotivaltionsa ulkopuolelle, saattaa kysymykseksi nousta mitä velvollisuuksia ja mahdollisia riskejä siihen liittyy. Tähän olennaisesti liittyvä kysymys on verovelvollisuus, sillä yhtiölle voi syntyä verovelvollisuus samasta tulosta useampaan kuin yhteen valtioon saman aikaisesti. Siten ulkomaisen yhteisön halukkuuteen ryhtyä harjoittamaan toimintaa Suomessa saattaa vaikuttaa miten sen toimintaa täällä verotetaan. Lisäksi mitä paremmin veroseuraamukset voidaan ennakoida, sitä vaivattomampaa Suomessa toimiminen on ulkomaisen yhteisön kannalta, koska tällöin arvaamattomien veroseurausten riski pienenee.

OECD on todennut jäsenvaltioiden välillä olevan huomattavaa maakohtaista vaihtelua sisäisten lainsäädäntöjen perusteella määritetyssä kiinteän toimipaikan verotettavassa tulossa. OECD:n mukaan myös liiketuloartiklan mukaisen kiinteän toimipaikan verotettavan tulon määrittämisessä on ollut eroavuuksia. Siten jäsenvaltioiden yhteisteisesti hyväksytyjen OECD:n antamien ohjeiden yhtenäinen hyödyntäminen tulkinnassa kiinteän toimipaikan verotettavan tulon määrittämisessä olisi perusteltua niin verovelvollisten kuin veroviranomaisten kannalta.

Kuten edellä todettu OECD:n ohjeiden asemaan tulkintalähteenä liittyy jossain määrin tulkinnanvaraisuutta. Oikeuskäytännön perusteella OECD:n malliverosopimuksen ja sen kommentaarin asema verosopimusten tulkinnassa voidaan kuitenkin katsoa tunnistetun. Tarkastelun perusteella lähtökohtana voidaan pitää sitä, että tulkittavan verosopimuksen perustuessa tiettyyn malliverosopimuksen versioon, tulkinnassa voidaan käyttää tämän malliverosopimuksen version kommentaaria. Vastaavasti OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden asema tulkintalähteenä kiinteän toimipaikan verosopimuksen mukaisen markkinaehtoisen tulon määrittelyssä voidaan tunnistaa, huomioon ottaen siirtohinnoitteluohjeiden standarttina pidettävä asema markkinaehtoperiaatteen tulkinnassa.

OECD:n vuonna 2008 julkaiseman kohdistamisraportin tulojen kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle oli tarkoitus selkeyttää ja yhtenäistää liiketuloartiklan



tulkintaa kiinteän toimipaikan verotettavan tulon määrittämiseksi. Tulkintalähteenä kohdistamisraporttia voidaan pitää kyseenalaisena muun muassa sen takia, että sen julkaiseminen on myöhemmin johtanut malliverosopimuksen muuttamiseen. Tämän voitaisiin katsoa osoittavan sen, että kohdistamisraportti sisältää joitakin aiempaa tulkintaa muuttavia ohjeita, jolloin sitä ei lähtökohtaisesti sovellettaisi ennen raporttia neuvoteltujen verosopimusten tulkinnassa. Aiemman ohjeistuksen voidaan katsoa myös mahdollistaneen suoraviivaisempia ratkaisuja kohdistamiseen kuin mitä kohdistamisraportissa on esitetty. Lisäksi, koska kohdistamisraportin käytöstä on syntynyt Suomessa oikeuskäytäntöä vain hyvin vähän, ei kohdistamisraportilla suoraan voida todeta olevan verosopimusten tulkinnassa kommentaaria ja siirtohinnoitteluohjeita vastaavaa vakiintunutta asemaa tulkintaa täydentävänä lähteenä.

Toisaalta tarkastelun perusteella OECD:n kohdistamisraportin voidaan katsoa täsmentävän verosopimusten aiempaa tulkintaa, sen sisältäessä samat yleiset lähtökohdat tulon kohdistamiselle kuin ennen raportin julkaisua. Kohdistamisraportissa on esitetty tulojen kohdistamisen lähtökohdaksi toiminnallisesti erillisen yrityksen periaate, jonka voidaan katsoa nimenomaan yhtenäistävän kiinteiden toimipaikkojen verokohtelua eri valtioiden välillä ja osoittavan tulojen kohdistamiseen lähestymistavan, joka johtaa jo aiempien verosopimusten määräyksien mukaiseen markkinaehtoiseen tulokseen. OECD:n mukaan raportti sisältääkin parhaan lähestymistavan tulojen kohdistamiseen kuin mitä aiemmin on ollut saatavilla.

Verohallinnon ohjeistus kiinteän toimipaikan verotettavan tulon määrittämisestä nojautuukin pitkälti OECD:n kohdistamisraporttiin ja muihin OECD:n ohjeisiin. Lisäksi korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuissa KHO 2016:71 ja 2016:72 kohdistamisraporttia käytettiin tulkintalähteenä tarkastellessa tytäryhtiöosakkeisiin liittyvän velan koron kohdistamista kiinteälle toimipaikalle. Verosopimusten liike-tuloartiklan mukaisen kiinteän toimipaikan verotettavan tulon määrittelyssä OECD:n ohjeiden tunnistaminen sallittuina oikeuslähteinä vaikuttaisi perustellulta. Verosopimuksen tulkinnassa käytettävien tulkintalähteiden avulla kiinteän

toimipaikan verotettavan tulon määrittämisen perussuuntaviivat vaikuttaisivat selkeiltä ja perustelluilta.

Otettava huomioon kuitenkin on, että mikäli verotus toimitetaan verosopimuksen mukaisesti, on sen katsottava tapahtuneen kansallisen lainsäädännön mukaisesti. Siten verosopimus ei voi laajentaa verotusta kansallisessa lainsäädännöstä säädetystä. Verosopimuksen mukaan määritetty kiinteän toimipaikan tulo osoittaa tulon, jonka Suomi voi verottaa. Suomen kansallisen lainsäädännön perusteella taas määritetään tulo, jonka Suomi verottaa, ottaen huomioon verosopimuksen asettaman rajan.

Koska Suomen lainsäädäntö ei sisällä säännöksiä tulon kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle eikä myöskään lainvalmisteluaineistosta saada tulkinta-apua kiinteän toimipaikan verotettavan tulon määrittämiseen, on väistämättä hyödynnettävä muita lähteitä määrittäessä kiinteän toimipaikan verottavaa tuloa. VML 31 §:n perusteella ja muiden tarkempien säännösten puuttuessa, voidaan tulkita, että verotuksessa kiinteää toimipaikkaa pidetään erillisenä yrityksenä suhteessa pääliikkeeseensä. Tämän voidaan katsoa vastaavan pääpiirteittäin kohdistamisraportissa kohdistamisen lähtökohtana olevaa erillisen yrityksen periaatetta. Kohdistamisraportin erillisen yrityksen periaate tunnistaa yhtiön sisäiset toimet. Tarkastelu osoitti EVL:n säännökset sisälsivät tulkinnanvaraisuutta yhtiön sisäisten toimien käsittelyyn. Toisaalta VML 31 §:n mukaan yhtiön sisäiset toimet on otettava huomioon, sillä esimerkkitapauksien valossa toimien huomioimattomuus ei johda välttämättä markkinaehtoiseen lopputulokseen. Siten perustellumpaa olisi, että sisäiset toimet on otettava huomioon kiinteän toimipaikan verotettavaa tuloa määrittäessä.

Kansallisen lainsäädännön mukaan kiinteän toimipaikan tuloilla ja menoilla on oltava liitántä kiinteän toimipaikan harjoittamaan elinkeinotoimintaan. Toiminto- ja tosiseikka-analyysin voitaisiin katsoa johtavan kohdistamisratkaisuihin, jossa kiinteälle toimipaikalle kohdistetut tulot ja menot liittyvät kiinteästi kiinteän toimipaikan harjoittamaan elinkeinotoimintaan. Toiminto- ja tosiseikka-analyysi on

OECD:n esittämä prosessi, jonka avulla voidaan määrittää mitkä tulot ja menot ovat kiinteälle toimipaikalle kuuluvia. Siten verosopimuksen mukaan määritetyn kiinteän toimipaikan tulon ei voida katsoa olevan kansallista lainsäädäntöä laajentavaa tulkintaa vaan nimenomaan rajaavaa, kohdistamisraportin sisältäessä tiukemmat ”kriteerit” kiinteän toimipaikan verotettavan tulon määrittämiseen.

Suomen verotuskäytännössä on katsottu, että OECD:n ohjeita voidaan käyttää myös tulkittaessa kansallista lainsäädäntöä. OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla on VML 31 §:n markkinaehtoperiaatteen tulkinnassa Verohallinnon kananoton mukaan tunnistettu asema tulkintaa ohjaava lähteenä. Tämän perusteella ei voida pitää pois suljettuna sitä, että OECD:n kohdistamisesta antamia ohjeita voidaan hyödyntää kansallisen lainsäädännön tulkinnassa. Ottaen huomioon kansallisen lainsäädännön säännökset kiinteän toimipaikan verotettavan tulon määrittämiseen ja säännösten puutteellisuuden tulojen kohdistamiseksi sekä OECD:n ohjeiden aseman tulkintaa ohjaavana lähteenä, vaikuttaisi siltä, että kohdistamisraportin hyödyntäminen kansallisen lainsäädännön tulkinnassa tulkintaa ohjaavana lähteenä ei johtaisi ristiriitaiseen tulkintaan kansallisen lainsäädännön sisältämän kanssa. Siirtohinnoitteluohjeiden aseman tulkintalähteenä voidaan kuitenkin katsoa muotoutuneen nimenomaan oikeuskäytännön perusteella, jolloin suoraan ei voida todeta, että kohdistamisraporttia voidaan käyttää kansallisen lainsäädännön tulkinnassa. Lisäksi legaliteettiperiaatteen kannalta kohdistamisraportin käyttöä kansallisen lainsäädännön tulkinnassa voidaan pitää kyseenalaisena, koska verotuksen on perustuttava lakiin.

Koska Suomessa on syntynyt hyvin vähän oikeuskäytäntöä kohdistamisraportin julkaisun jälkeen sekä kohdistamisraporttia edeltäneeltä ajalta<sup>275</sup>, vaikuttaisi siltä, ettei kiinteän toimipaikan tulon määrittämiseen liity epäselvyyttä ja kiistanalaisuutta. Voitaisiin ajatella, että mikäli kiinteän toimipaikan verotettavan tulon määrittelyyn sisältyisi epäselvyyttä, kohdistamisratkaisut olisivat helposti haastettavissa. Toisaalta kuinka herkästi verovalvonnassa voidaan puuttua kohdistamisratkaisuihin, jos kohdistamisraportin mukaiset lopulliset kohdistamisratkaisut

---

<sup>275</sup> Finér 2015a, s. 277.

tehdään tosiallisen olosuhteiden perusteella, joiden selvittäminen pelkästään veroilmoituksen ja sen liitteenä annettavien lomakkeiden perusteella voi käytännössä olla hyvinkin hankalaa. Mikäli epäselvyyksien kohdalla jouduttaisiin selvittämään käytännössä aina tosiasialliset olosuhteet esimerkiksi verotarkastuksella, saattaa kompromissi veroviranomaisen ja verovelvollisen välillä olla suotuisampaa.

Ulkomaisten yhteisöiden Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan verotettavan tulon määrittämistä voidaan pitää enemmän tai vähemmän epäselvänä kysymyksenä. Tarkastellun perusteella tulkinnanvaraisuudesta huolimatta kiinteän toimipaikan verotettavan tulon määrittämisessä käytetään OECD:n ohjeita. Hallitusohjelmassa<sup>276</sup> onkin tuotu esille mahdollinen tarve täsmentää kohdistamista koskien OECD:n ohjeiden asemaa tulon kohdistamisessa kiinteälle toimipaikalle. Kun OECD:n jäsenvaltioissa kohdistamisratkaisut perustuvat samoihin linjauksiin, luo se varmuutta verovelvolliselle toiminnan laajentamiseen kansainvälisesti sekä myös veroviranomaisten toimintaan siltä kannalta, ettei OECD:n ohjeiden asemaa voitaisi tulevaisuudessakaan helposti haastaa. Tämän voitaisiin katsoa antavan kaivattua selkeyttä OECD:n ohjeiden asemaan kiinteän toimipaikan verotettavan tulon määrittämisessä.

---

<sup>276</sup> Marinin hallitus, hallitusohjelma 2020, Liite 5. Kansainvälisen veronkierron ja aggressiivisen verosuunnittelun vastaiset toimet, kohta 8.