



Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

Ville Harju

Yhteisöjen verotuksellinen asuinvaltio ja Suomen valtion verotusoikeus

Tarkastelussa kansallinen lainsäädäntö ja verosopimukset

Laskentatoimen ja rahoituksen
akateeminen yksikkö
Pro gradu-tutkielma
Talousoikeuden maisteriohjelma

Vaasa 2022

VAASAN YLIOPISTO**Laskentatoimen ja rahoituksen akateeminen yksikkö**

Tekijä:	Ville Harju
Tutkielman nimi:	Yhteisöjen verotuksellinen asuinvaltio ja Suomen valtion verotusoikeus : Tarkastelussa kansallinen lainsäädäntö ja verosopimukset
Tutkinto:	Kauppätieteiden maisteri
Oppiaine:	Talousoikeus
Työn ohjaaja:	Juha Lindgren
Valmistumisvuosi:	2022
Sivumäärä:	90

TIIVISTELMÄ:

Verotusvallan jakautuminen valtioiden välillä perustuu järjestelmälle, jossa verotuksellinen asuinvaltio määrittää verovelvollisuuden laajuuden. Asuinvaltioperiaatteen mukaan verosubjekti on yleisesti verovelvollinen verotuksellisessa asuinvaltiossaan, eli asuinvaltiolla on oikeus verottaa kaikkia verosubjektin tuloja riippumatta siitä minkä valtion alueelta tulot on saatu. Lähdevaltioperiaatteen mukaan valtiolla on oikeus verottaa sellaisia sen alueelta peräisin olevia tuloja, joiden saajana oleva verosubjekti ei ole valtiossa verotuksellisesti asuva. Kahden valtion verojärjestelmän samanaikainen soveltaminen johtaa ns. kaksoisasujatilanteisiin ja kaksinkertaiseen verotukseen ja näiden haittojen poistamiseksi verotusoikeus jaetaan valtioiden välisillä tuloverosopimuksilla.

Tutkimuksessa selvitetään millä kriteerein tuloverolain (1535/1991) 3 §:ssä tarkoitettujen yhteisöjen katsotaan olevan Suomessa verotuksellisesti asuvia ja miten yhteisöjen verovelvollisuusasema määräytyy. Lisäksi tutkimuksessa selvitetään miten verosopimusten soveltaminen sekä niihin kuuluvat asuinvaltiota koskevat määräykset vaikuttavat Suomen valtion verotusoikeuden alueelliseen laajuuteen. Aihe on ajankohtainen, sillä verovuoden 2021 alusta lähtien myös ulkomainen yhteisö on voinut olla Suomessa yleisesti verovelvollinen, kun sen TVL 9.8 §:n mukainen tosiasiallinen johtopaikka on täällä. Aiemmin vain kotimainen yhteisö on voinut olla Suomessa yleisesti verovelvollinen. Ulkomaisten yhteisöjen yleinen verovelvollisuus tulee lisäämään kaksoisasujatilanteita ja kansainvälisiä veroriitoja ja siksi on tärkeää selvittää miten Suomen valtion alueellinen verotusvalta määräytyy.

Kotimaisten yhteisöjen verotuksellinen asuminen Suomessa perustuu muodollisiin kriteereihin sillä kotimaisia yhteisöjä ovat Suomessa perustetut tai rekisteröidyt yhteisöt ja ne ovat aina Suomessa yleisesti verovelvollisia. Ulkomaisten yhteisöjen verotuksellinen asuminen Suomessa perustuu yhteisön tosiasialliseen toimintaan Suomen alueella. Ulkomainen yhteisö on Suomessa yleisesti verovelvollinen, kun sen tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee täällä. TVL 9.8 §:n mukaan tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee paikassa, johon yhteisön hallitus tai muu ylin päätöksentekuelin vakiintuneesti kokoontuu tekemään ylintä päivittäistä johtamista koskevia päätöksiä. Yhteisön ylimmän päätöksentekuelimen kokousten pitäminen Suomessa osoittaa yleensä tosiasiallisen johtopaikan sijaitsevan Suomessa. Tosiasiallisen johtopaikan määritelmä on kuitenkin varsin yleisluontoinen ja on selvää, että sen sisältöä ja määritelmää joudutaan tulevaisuudessa määrittämään myös oikeuskäytännössä.

Suomen valtion solmimissa tuloverosopimuksissa kaksoisasujatilanteet ratkaistaan pääasiassa, joko toimivaltaisten viranomaisten keskinäisellä sopimusmenettelyllä tai verovelvollisen tosiasiallisen johtopaikan sijainnin perusteella. Toimivaltaisten viranomaisten sopimusmenettelyssä tai tosiasiallisen johtopaikan sijainnin määrittelyssä huomioon otettavia kriteerejä ei ole kuitenkaan yksilöity verosopimuksissa ja käytännössä niiden tulkinnassa saattaa esiintyä ongelmia. Verosopimuksen soveltaminen rajoittaa merkittävästi Suomen valtion verotusoikeutta ja

verosopimuksessa tarkoitettu asuinvaltio tulisi pystyä selvittämään yksinkertaisesti ilman pitkiä viranomaisprosesseja.

AVAINSANAT: Verovelvollisuus, yhteisö, verosopimus, verotusoikeus

Sisällys

1	Johdanto	6
1.1	Tutkimuksen aihe	6
1.2	Tutkimuskysymykset ja aiheen rajaus	7
1.3	Tutkimusmenetelmät ja lähteet	9
1.4	Tutkimuksen rakenne	12
2	Valtioiden verotusvallan määräytyminen	13
2.1	Verosubjektit	13
2.2	Verotuksellisen asuinvaltion määräytyminen	15
2.2.1	Muodolliset kriteerit	16
2.2.2	Tosiasiallinen toiminta	18
2.2.3	Yksi tai useampi kriteeri	20
2.3	Verotuksellisen asuinvaltion vaihtaminen ja kaksoisasumiskonflikti	22
3	Yhteisöjen verotuksellinen asuminen Suomessa	26
3.1	Verotuksessa tarkoitetut yhteisöt	26
3.2	Ulkomaisten entiteettien klassifiointi	30
3.2.1	Sovellettavat säädökset ja oikeusohjeet	30
3.2.2	Rinnastusteoria ja oikeuskäytäntö	34
3.3	Yhteisöjen verotuksellinen asuminen Suomessa	37
3.4	Ulkomaisten yhteisöjen tosiasiallinen johtopaikka	41
3.4.1	Johtopaikan määritelmä	41
3.4.2	Yhteisöjen toiminnan merkitys	43
3.4.3	Tilanteessa vaikuttavat olosuhteet	44
3.4.4	Tosiasiallisen johtopaikan tulkinnasta ja tarkoituksesta	45
4	Yhteisöjen asuinvaltio verosopimuksissa	48
4.1	Suomen solmimat verosopimukset ja verosopimusoikeus	48
4.2	Yhteisöjen asuinvaltio verosopimuksissa	51
4.3	Kaksoisasujakonfliktien ratkaisumenetelmät	53
4.3.1	Tosiasiallinen johtopaikka	54
4.3.2	Toimivaltaisten viranomaisten sopimusmenettely	59

4.3.3	Rekisteröinti ja perustaminen	62
4.3.4	Tie-breaker	63
4.3.5	Pääkonttori	63
5	Verotusoikeuden jakautuminen	64
5.1	Kansalliseen lainsäädäntöön perustuva verotusoikeus	64
5.2	Verosopimuksettomat tilanteet	66
5.3	Verosopimuksen vaikutus	67
5.4	Kaksoisasuvan yhteisön verotus	69
6	Johtopäätökset	72
	Lähteet	76
	Liite 1	83

Lyhenteet

OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Emo-tytäryhtiödirektiivi	Euroopan unionin neuvoston direktiivi eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä
Korko-rojaltidirektiivi	Neuvoston direktiivi 2003/49/EY, annettu 3 päivänä kesäkuuta 2003, eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- ja rojalTIMaksuihin sovellettavasta yhteisestä verotusjärjestelmästä
Yritysjärjestelydirektiivi	Neuvoston direktiivi 2009/133/EY, annettu 19. päivänä lokakuuta 2009, eri jäsenvaltioissa olevia -yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, jakautumisiin, osittaisjakautumisiin, varojensiirtoihin ja osakkeiden vaihtoihin sekä eurooppayhtiön (SE) tai eurooppaosuuskunnan (SCE) sääntömääräisen kotipaikan siirtoon jäsenvaltioiden välillä sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä
Drno.	Diaarinumero
ETA	Euroopan talousalue
EU	Euroopan unioni
EU-oikeus	Euroopan unionin oikeus
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KKO	Korkein oikeus
KVL	Keskusverolautakunta
VaVM	Valtionvarainvaliokunnan mietintö
YK	Yhdistyneet kansakunnat

1 Johdanto

1.1 Tutkimuksen aihe

Tutkimuksessa tarkastellaan Suomen valtion verotusoikeuden määräytymistä tuloverolain (1535/1992; TVL) 3 §:ssä¹ tarkoitettujen yhteisöjen tuloon sekä verotusoikeuden jakautumista Suomen ja muiden valtioiden välillä. Valtioiden verotusoikeuden jakautuminen perustuu järjestelmälle, jossa verosubjekti on velvollinen maksamaan kaikista tuloistaan veroa verotukselliseen asuinvaltioonsa, eli verosubjekti on yleisesti verovelvollinen verotuksellisessa asuinvaltiossaan. Muut verosubjektit kuin luonnolliset henkilöt eivät voi asua valtion alueella samassa mielessä kuin luonnolliset henkilöt ja siksi valtioiden verolainsäädäntöön on määritetty erikseen kriteerejä, joiden perusteella muuta verosubjektia kuin luonnollista henkilöä pidetään valtiossa verotuksellisesti asuvana.²

Rajat ylittävässä tilanteessa verosubjekti saa tuloa jostakin toisesta valtiosta kuin verotuksellisesta asuinvaltiostaan, eli siitä valtiosta johon verosubjektin on maksettava veroa kaikista tuloistaan ja tällöin toinen valtio on ns. lähdevaltio. Lähdevaltiolla on lähtökohtaisesti oikeus verottaa toisessa valtiossa verotuksellisesti asuvan verosubjektin lähdevaltion alueelta saamia tuloja. Eli verosubjekti on rajoitetusti verovelvollinen lähdevaltiossa, koska veronmaksuvelvollisuus koskee vain valtion alueelta peräisin olevia tuloja eikä kaikkia verosubjektin saamia tuloja. Asuin- ja lähdevaltion verotusoikeuden samanaikainen soveltaminen johtaa saman tulon kaksinkertaiseen verottamiseen. Tällaisissa tilanteissa sovelletaan asuin- ja lähdevaltion välistä tuloverosopimusta, jossa on sovittu eri tulotyyppien verotusoikeuden jakautumisesta sopimusvaltioiden välillä. Verosopimuksissa on myös määräykset asuinvaltion määrittämisestä ns. kaksoisasujatilanteessa eli tilanteessa, jossa kaksi valtiota katsoo saman verosubjektin oman lainsäädäntönsä perusteella valtiossa verotuksellisesti asuvaksi. Tällainen tilanne tulee ratkaista, koska verosopimuksen soveltaminen edellyttää että verovelvollisella on vain yksi verotuksellinen asuinvaltio. Verosopimusta sovellettaessa määritettävä asuinvaltio on kuitenkin oma irrallinen

¹ TVL 3§:ssä tarkoitettuja yhteisöjä ovat muun muassa osakeyhtiö, osuuskunta ja sijoitusrahasto

² Burgers & muut, 2018, s. 5

käsitteensä, eikä se ole sopimusvaltioiden sisäiseen lainsäädäntöön kuuluvista määritelmistä.³

Tutkimuksessa tarkastellaan TVL 3 §:ssä tarkoitettujen yhteisöjen verotuksellisen asumisen kriteerejä ja verovelvollisuusaseman määräytymistä Suomen kansallisessa verolainsäädännössä. Tutkimuksessa selvitetään myös, miten verosubjektin asuin- ja lähdevaltio määritetään Suomen solmimissa tuloverosopimuksissa ja millaisilla menettelyillä kaksoisasujatilanteet ratkaistaan. Aihe on ajankohtainen sillä vuoden 2021 alussa yleisestä ja rajoitetusta verovelvollisuudesta säättävän TVL 9.1 §:n 1 kohtaa muutettiin niin että myös ulkomainen yhteisö voi olla Suomessa verotuksellisesti asuva ja yleisesti verovelvollinen. Aiemmin ainoastaan Suomessa perustetut tai Suomessa rekisteröidyt yhteisöt, eli kotimaiset yhteisöt olivat voineet olla Suomessa yleisesti verovelvollisia.⁴ Ulkomaisten yhteisöjen yleinen verovelvollisuus laajentaa Suomen valtion alueellista verotusvaltaa, koska muutoksen seurauksena Suomi voi verottaa ulkomaista yhteisöä yleisesti verovelvollisena sen kaikista tuloista. Toisaalta ulkomaisten yhteisöjen yleinen verovelvollisuus tulee lisäämään kaksoisasujatilanteita ja kansainvälisiä veroriitoja, joissa joudutaan selvittämään miten ulkomaisen yhteisön tulon verotusoikeus jakaantuu Suomen ja toisten valtion välillä.⁵ Aiemmin kaksoisasujatilanteita on syntynyt vähemmän, koska ulkomainen yhteisö ei ole voinut olla Suomessa verotuksellisesti asuva ja onkin tärkeää selvittää millaisella menettelyllä kaksoisasujatilanteet ratkaistaan Suomen solmimissa verosopimuksissa.⁶

1.2 Tutkimuskysymykset ja aiheen rajaus

Tutkimuksen tavoitteena on tarkastella yksityiskohtaisesti yhteisöjen verotuksellisen asumisen kriteerejä sekä sitä miten verosopimuksen soveltaminen vaikuttaa Suomen valtiona alueelliseen verotusvaltaan. Lisäksi tutkimuksessa selvitetään kaksoisasujatilanteiden ratkaisuperusteita ja pyritään muodostamaan kokonaiskuva kaksoisasujatilanteiden ratkaisemiseen käytettävistä menetelmistä. Tutkimuksen tavoitteisiin päästään erityisesti vastaamalla seuraaviin tutkimuskysymyksiin:

³ Anderson & muut, 2016, s. 111

⁴ Malmgrén, 2020, s.654

⁵ Nykänen, päivittyvä hakuteos, II-OSA Verovelvollisuus>1 Luku Verotuksen alueellinen ulottuvuus>TVL 9 § Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus>1 momentti ja HE 136/2020vp, s.1

⁶ Ks. Esim. HE 136/2020 vp, s.13

1. Millaista entiteettiä pidetään TVL 3 §:ssä tarkoitettuna yhteisönä?
2. Millaisilla kriteereillä TVL 3 §:ssä tarkoitettuja yhteisöä pidetään Suomessa verotuksellisesti asuvana?
3. Miten kaksoisasujatilanteet ratkaistaan Suomen valtion solmimissa tuloverosopimuksissa?
4. Miten verosopimuksen soveltaminen vaikuttaa Suomen valtion verotusoikeuden alueelliseen laajuuteen?

Tutkimuksessa tarkastellaan ainoastaan TVL 3 §:ssä tarkoitettujen yhteisöjen verotusta ja muiden verosubjektien, kuten yhteisetuoksien, verotusta käsitellään ainoastaan siinä laajuudessa, kun se on tutkittavan asian kannalta tarpeen. Tutkimuksessa keskitytään ainoastaan verotuksellisen asumisen kriteerien selvittämiseen ja varsinainen verotusmenettely ja kaksinkertaisen verotuksen poistaminen on rajattu tutkimuksen ulkopuolelle. Tutkimuksessa pyritään selvittämään verosopimuksen soveltamisen vaikutusta erityisesti siitä näkökulmasta miten verosopimuksen soveltaminen vaikuttaa Suomen kansallisen lainsäädännön mukaan määräytyvään yhteisöjen tulon verotusoikeuteen. Tästä näkökulmasta sekä laajuusongelmasta johtuen, eri tulotyyppien verottamisen sekä kiinteiden toimipaikkojen muodostumisen yksityiskohtainen tarkastelu on jätetty tutkimuksen ulkopuolelle. Tulotyypeistä keskitytään erityisesti liiketulon⁷ verotusoikeuteen, sillä muiden tulotyyppien, kuten osinkojen ja korkojen verotuksesta on säädetty erikseen myös EU:n direktiiveillä, eikä verosopimusten määräyksillä ole merkitystä direktiivien soveltamisalaan kuuluvien tulotyyppien verottamisessa.⁸

Verotusvallan oikeudenmukainen jakautuminen on ajankohtainen aihe kansainvälisessä verokeskustelussa, mutta tässä tutkimuksessa keskitytään ainoastaan voimassa olevan lainsäädännön tarkasteluun. Tutkimuksessa ei huomioida käynnissä olevia tai mahdollisesti

⁷ Liiketulolla tarkoitetaan tässä tutkimuksessa erityisesti OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklassa tarkoitettua liiketuloa, jolla puolestaan viitataan sopimusvaltioiden kansallisen lainsäädännön mukaan laskettuun liiketuloon. Näkökulma on perusteltu, koska tutkimuksessa ei ole oleellista pelkästään Suomen kansallisen lainsäädännön mukaan lasketun liiketulon verotus. Lisäksi liiketulon määritelmä ja laskentatapa voi poiketa eri valtioissa toisistaan.

⁸ Esimerkiksi eri jäsenvaltioissa asuvien verovelvollisten välillä maksettujen osinkojen verotuksesta on säädetty emo-tytäryhtiödirektiivissä (2011/96/EU) ja korkojen ja rojaltien verotuksesta korko-rojaltidirektiivissä (2003/49/EY).

myöhemmin alkavia yritysverotusta uudistavia hankkeita, kuten esimerkiksi OECD:n base erosion and profit sifting (BEPS) ja EU:n Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB).

1.3 Tutkimusmenetelmät ja lähteet

Tutkimusmenetelmänä käytetään oikeusdogmaattista eli lainopillista tutkimusmenetelmää. Oikeusdogmaattisen tutkimuksen tavoitteena on selvittää voimassa olevan oikeuden sisältö sekä systematisoida voimassa olevaa oikeutta.⁹ Tutkimusmenetelmän valinta on perusteltu, koska edellisessä kappaleessa esitetty tutkimuksen tavoite ja tutkimuskysymykset tähtäävät nimenomaan voimassa olevan oikeustilan selvittämiseen. Oikeusdogmaattisessa tutkimuksessa tarkastellaan tutkittavaan aiheeseen liittyviä oikeuslähteitä ja tehdään niiden perusteella kannanottoja voimassa olevan oikeuden sisällöstä.¹⁰ Oikeuslähteet jaetaan niiden velvoittavuuden mukaan vahvasti velvoittaviin, heikosti velvoittaviin ja sallittuihin oikeuslähteisiin. Vahvasti velvoittavat oikeuslähteet on pakko huomioida ratkaisutoiminnassa, heikosti velvoittavien oikeuslähteiden sivuuttamista on perusteltava ja sallituilla oikeuslähteillä voidaan ainoastaan vahvistaa ratkaisun perusteluja, mutta niiden sivuuttamista ei tarvitse perustella erikseen.¹¹

Tutkimuksen lähdemateriaalina hyödynnetään monipuolisesti eri oikeuslähteitä. Vahvasti velvoittavista oikeuslähteistä keskeisiä ovat EU-oikeus, Suomessa voimassa oleva lainsäädäntö ja lailla voimaan saatetut tuloverosopimukset. Heikosti velvoittavista oikeuslähteistä hyödynnetään erityisesti ovat lainvalmisteluaineistoja ja eri oikeusasteiden ennakkoratkaisuja. Lainvalmisteluaineistoista oleellisimpana voidaan mainita hallituksen esitys HE 136/2020vp, jonka perusteella säädettiin ulkomaisten yhteisöjen yleisestä verovelvollisuudesta. Sallituista oikeuslähteistä hyödynnetään laajasti koti- ja ulkomaista vero-oikeudellista kirjallisuutta sekä vero-oikeudellisia artikkeleja.¹²

⁹ Myrsky & Svensk, 2016, s.15

¹⁰ Hirvonen, 2011, s.38

¹¹ Karhu, 2003, s. 792

¹² Ks. Oikeuslähteiden jaottelusta niiden velvoittavuuden mukaan, esim. Aarnio, 2006, s.292-293

Tutkimuksessa keskitytään paljon rajat ylittävien tilanteiden verotukseen, jolloin keskeistä on kansainvälisen vero-oikeuden normien tulkinta.¹³ Nimestään huolimatta kansainvälinen vero-oikeus ei ole ylikansallista oikeutta,¹⁴ vaan kansainvälinen vero-oikeuteen kuuluu valtion kansalliseen verolainsäädäntöön sisältyvät kansainvälisten taloussuhteiden verotusta koskevat normit, valtioiden solmimat verosopimukset ja lisäksi EU-valtioiden kansainväliseen vero-oikeuteen kuuluu myös EU-vero-oikeus.¹⁵ Kuten edellä on mainittu, kaikki kansainvälisen vero-oikeuden osa-alueet ovat vahvasti velvoittavia oikeuslähteitä, mutta niiden velvoittavuudessa sekä soveltamisalassa on keskinäisiä eroja, joten niiden sisältöä ja keskinäistä soveltamisjärjestystä lienee aiheellista selventää erikseen.¹⁶

EU-oikeus koostuu perussopimuksista ja EU:n sille siirretyn lainsäädäntövallan perusteella säätämistä normeista. EU-vero-oikeuteen kuuluvat ne EU-oikeuden normit, joilla on vaikutusta verotukseen. EU-valtiot ovat säilyttäneet laajan suvereniteetin välittömästä verotuksesta päätettäessä, eikä jäsenvaltioiden tuloverotusta koskevaa lainsäädäntöä ole juurikaan harmonisoitu.¹⁷ EU-oikeuden ensisijaisuusperiaatteen mukaisesti jäsenvaltioiden on kuitenkin noudatettava kaikissa tomissaan perussopimuksia sekä EU-oikeuden tulkitsemisesta vastaavan Euroopan unionin tuomioistuimen (EUT) oikeuskäytäntöä.¹⁸ Perussopimuksia tai oikeuskäytäntöä ei ole implementoitu jäsenvaltioiden lainsäädäntöön, vaan ne vaikuttavat suoraan.¹⁹ Välittömän verotuksen kannalta oleellisin perussopimus on perusvapaudet takaava Sopimus Euroopan unionin toiminnasta (SEUT).²⁰ SEUT koskee EU-valtioiden lisäksi myös ETA-valtioita, mutta muu yhteisön oikeus, kuten direktiivit, eivät lähtökohtaisesti koske ETA-valtioita, jos niin ei ole erikseen määrätty.²¹ SEUT perusvapauksia sovelletaan EU ja ETA-valtioiden kansalaisiin, sekä sellaisiin oikeushenkilöihin joiden yhtiöoikeudellinen kotipaikka on jossakin SEUT:n soveltumisalaan kuuluvista valtioista.²²

¹³ Helminen, jatkuvatyöntekijä, 3. Kansainvälisen vero-oikeuden perusteet>Kansainvälisen vero-oikeuden normien tulkinta>Kansainvälisen vero-oikeuden kvalifikaatiokonfliktit

¹⁴ Äimä & Kujanpää, 2013, s. 45

¹⁵ Anderson & muut, 2016, s.67

¹⁶ Äimä, 2009, s.44

¹⁷ Helminen, 2018, s.24

¹⁸ Panayi, 2021, s.134

¹⁹ Lang & muut, 2018, s.4-5

²⁰ Anderson & muut, 2016, s. 69

²¹Ks. Malmgrén & Myrsky, 2017, s.141-140. ETA-valtioita ovat Liechtenstein, Islanti ja Norja. Sveitsi ei ole EU-eikä ETA-valtio, vaan sen suhde näihin valtioihin perustuu sen tekemiin kahdenvälisiin sopimuksiin.

²² Ks. esim. Asia C-371/10 National Grid Indus, kohta 31 ja 32

Tuloverosopimukset ovat kahden tai useamman valtion välisiä sopimuksia, joissa sovitaan verotuskäytännöistä valtioiden välillä. Verosopimusten tarkoituksena on estää kaksinkertaista verotusta ja veronkiertoa sekä helpottaa rajat ylittävää taloudellista toimintaa.²³ Verosopimukset pohjautuvat yleensä johonkin malliverosopimukseen, useimmiten OECD:n malliverosopimukseen. Tässä tutkielmassa verosopimuksilla tarkoitetaan valtioiden välisiä OECD:n malliverosopimukseen pohjautuvia tuloverosopimuksia.²⁴ Lailla voimaansaatetut verosopimukset ovat vahvasti velvoittavia oikeuslähteitä, mutta malliverosopimukset ja malliverosopimuksen artiklakohtainen kommentaari eivät ole oikeudellisesti sitovia, vaan ne ovat sallittuja oikeuslähteitä.

EU-oikeuden ensisijaisuusperiaatteen mukaisesti normien ristiriitatilanteessa yhteisön oikeus syrjäyttää verosopimusmääräykset sekä jäsenvaltioiden kansalliseen lainsäädäntöön kuuluvat normit.²⁵ Verosopimusmääräykset taas ovat ensisijaisia kansalliseen lainsäädäntöön nähden. On kuitenkin muistettava, että EU-oikeus ei lähtökohtaisesti sido jäsenvaltiota verosopimustilanteessa, jossa toinen sopimusvaltio ei ole EU tai ETA-valtio.

Tutkimuksessa hyödynnetään myös oikeusvertailevaa tutkimusmetodia, mutta tarkoituksena ei ole kuitenkaan tehdä varsinaista oikeusvertailevaa tutkimusta tai saavuttaa oikeusvertailuun perustuvia tutkimustuloksia. Oikeusvertailun avulla voidaan havainnollistaa valtioiden tai lainsäädäntöalueiden toisistaan poikkeavia lähestymistapoja jonkin tietyn ongelman ratkaisemiseksi sekä erilaisia tapoja soveltaa samaa periaatetta erilaisten ongelmien ratkaisemiseksi.²⁶ Oikeusvertailun avulla on mahdollista tehdä havaintoja tutkimuksen kohteena olevan valtion lainsäädännöstä vertaamalla sen normeja ja periaatteita edellä kuvatulla tavalla muiden valtioiden lainsäädäntöön.²⁷ Näitä oikeusvertailevan tutkimusmetodin menetelmiä hyödynnetään erityisesti tutkimuksen toisessa pääluvussa, jossa tarkastellaan verotuksellisen asumisen kriteerejä eri valtioissa. Lähtökohtana on se, että oikeuskirjallisuudesta pyritään tunnistamaan erilaisia malleja verotuksellisen asumisen määrittämiseksi ja näitä malleja havainnollistetaan eri valtioiden

²³ Nykänen, 2015, s. 17-18

²⁴ Muita verosopimuksia ovat esimerkiksi perintö- ja lahjaverosopimukset sekä tietojenvaihto- ja virka-apusopimukset.

²⁵ Helminen, 2018, s. 25

²⁶ Thuronyi & muut, 2016, kohta 1.2

²⁷ Knuutinen, 2020, s.221

lainsäädännön sekä oikeuskäytännön tarkastelulla. Muiden valtioiden oikeuskäytännön kuvaaminen on tarpeen asian havainnollistamiseksi, sillä verotuksellisen asuinvaltion määrittämistä ei ole harmonisoitu, vaan se on saanut merkityksensä lähinnä eri valtioiden oikeuskäytännössä. Tutkimuksessa mainittujen valtiot on valittu ainoastaan käsiteltävän asian mukaan, eli sillä perusteella, kuinka vahvasti niiden oikeuskäytännön avulla voidaan havainnollistaa käsiteltävää asiaa.

1.4 Tutkimuksen rakenne

Tutkimus jakautuu kuuteen päälukuun. Johdantoluvun jälkeen toisessa pääluvussa tarkastellaan entiteetin tunnistamista verosubjektiksi sekä valtioiden verotusoikeuden jakautumista asuinvaltio- ja lähdevaltioperiaatteen mukaisesti. Luvun lopussa käydään läpi kaksoisasujatilanteiden syntymistä ja verosopimusten roolia kaksoisasujatilanteiden ratkaisemisessa.

Kolmannessa pääluvussa tutkitaan miten toisessa pääluvussa käsitellyt verosubjektin tunnistaminen ja verotuksellinen asuminen määräytyvät Suomen kansallisessa lainsäädännössä ja oikeuskäytännössä. Luvussa selvitetään millä perustein entiteetti tunnistetaan joksikin TVL 3 §:ssä tarkoitetuksi yhteisöksi ja millä kriteereillä yhteisön katsotaan olevan Suomessa verotuksellisesti asuva.

Neljännessä pääluvussa tarkastellaan verosopimusten asemaa osana Suomen verolainsäädäntöä sekä kansainvälistä vero-oikeutta. Neljännessä pääluvussa keskitytään erityisesti selvittämään verosopimusten soveltamisedellytyksiä TVL 3 §:ssä tarkoitettujen yhteisöjen verotuksessa sekä sitä millaisilla menettelyillä yhteisöjen kaksoisasujatilanteet ratkaistaan Suomen solmimissa tuloverosopimuksissa.

Viidennessä pääluvussa selvitetään mitkä ovat Suomen verotusvallan alueelliset rajat, eli mistä tuloista yhteisöjä voidaan verottaa Suomen kansallisen lainsäädännön mukaan ja miten tuloverosopimuksen soveltaminen kaventaa Suomen valtion verotusoikeutta yhteisöjen tuloon. Kuudennessa pääluvussa esitellään tutkimuskysymyksiin löydetty vastaukset sekä keskeiset tutkimuksen perusteella tehdyt johtopäätökset. Tutkimuksen

lopussa liitteessä 1 on esitetty kaksoisasujatilanteiden ratkaisuperuste kaikissa Suomen valtion solmimissa tuloverosopimuksissa.

2 Valtioiden verotusvallan määräytyminen

2.1 Verosubjektit

Valtion verotusoikeuden alueellisella ulottuvuudella tarkoitetaan sitä mitkä ovat jonkin tietyn valtion verotusoikeuden rajat, eli mitä tuloja valtiolla on oikeus verottaa ja mitkä tulot ovat sen verotusoikeuden ulkopuolella.²⁸ Valtion verotusvallan määrittäminen edellyttää ensinnäkin entiteetin²⁹ tunnistamista joksikin verolainsäädännössä tarkoitetuksi verosubjektiksi eli verovelvolliseksi ja lisäksi on selvitettävä mistä tuloista verovelvollisen on maksettava veroa valtion.³⁰

Tyypillisesti verosubjektit jaotellaan luonnollisiin henkilöihin, oikeushenkilöihin ja läpivirtausyksikköihin. Oikeushenkilöä kohdellaan omistajistaan erillisenä verovelvollisena, jolle laskettu tulo verotetaan sen omana tulona.³¹ Läpivirtausyksiköt eivät ole varsinaisia verosubjekteja vaan laskentayksiköjä sille ne eivät maksa veroa niille lasketusta tulosta, vaan läpivirtausyksikön tulo verotetaan sen muodostavien yhtiömiesten tai osakkaiden tulona.³² Usein jako verosubjekteihin ei ole näin yksinkertainen, vaan tyypillisesti verolainsäädäntöön kuuluu esimerkiksi useampia oikeushenkilöinä kohdeltavia verosubjekteja, joiden verokohtelu voi erota toisistaan, esimerkiksi jokin oikeushenkilönä verotuksessa kohdeltava verosubjekti voi olla osittain tai kokonaan vapautettu tulon perusteella maksettavan veron maksuvelvollisuudesta. Lisäksi verosubjektit jaotellaan usein

²⁸ Ossa, 2020, s. 40

²⁹ Entiteetillä tarkoitetaan tässä tutkimuksessa mitä tahansa olemassa olevaa toimintamuotoa, ottamatta kantaa oikeushenkilöyteen, toimintaan tai muihin ominaisuuksiin. Vastaavassa merkityksessä olisi mahdollista käyttää myös esimerkiksi termiä yksikkö

³⁰ Helminen, jatkuvatäydenteinen, 3. Kansainvälisen vero-oikeuden periaatteet>Kansainvälisen vero-oikeuden käsite ja normit>Asuinvaltioperiaate ja lähdevaltioperiaate

³¹ Oikeushenkilöinä ja omistajistaan erillisinä verovelvollisina verotettavia entiteettejä ovat esimerkiksi TVL 3 §:ssä tarkoitettut yhteisöt, Saksalainen GmbH ja Ruotsalainen Aktiebolag

³² Malmgrén, 2008, s.516-517, esimerkiksi suomalaiselle avoimelle yhtiölle lasketaan tulo, mutta tulo verotetaan yhtiömiesten tulona.

vielä kotimaisiksi ja ulkomaisiksi riippuen siitä onko ne perustettu kyseisessä valtiossa vai jossakin toisessa valtiossa.³³

On syytä huomata, että verolainsäädännössä esiintyvät verosubjektien käsitteet ja siten myös verolainsäädännössä esiintyvät oikeushenkilön ja yhteisön määritelmät ovat olemassa vain verotuksen tarpeisiin ja ne ovat irrallisia vastaavista siviilioikeudellisista määritelmistä. Tämä tarkoittaa, että siviilioikeudellista oikeushenkilöä, esimerkiksi jotakin yhtiölainsäädännössä esiintyvää yhtiömuotoa, ei välttämättä pidetä verolainsäädännössä oikeushenkilönä. Vastaavasti verolainsäädännössä voi esiintyä sellaisia oikeushenkilöitä, jolle ei ole olemassa siviilioikeudellista vastinetta.³⁴ Lisäksi valtioiden lainsäädännöstä riippuen, verolainsäädännössä saattaa esiintyä sellaisia verosubjekteja, joita ei ole siviilioikeudellisesti perustettu ja joita ei tunnisteta muualla lainsäädännössä. Tällaisia verosubjekteja voivat olla esimerkiksi erilaiset yhdistykset ja yhteenliittymät.³⁵

Entiteetin verokohtelun selvittäminen edellyttää sen tunnistamista verolainsäädännössä määritetyiksi verosubjektiksi. Tästä prosessista käytetään tässä tutkimuksessa nimitystä klassifiointi.³⁶ Tyypillisesti verosubjektien määritelmät on otettu suoraan muualta lainsäädännöstä, jolloin verosubjekteilla viitataan suoraan vastaavan entiteetin siviilioikeudelliseen määritelmään, joten tietyn valtion lainsäädännön mukaan perustetut entiteetit on tyypillisesti hyvin yksinkertaisesti tunnistettavissa saman valtion verolainsäädännössä tarkoitettuiksi verosubjekteiksi.³⁷ Sen sijaan ulkomaisten entiteettien klassifiointi saattaa olla haastavampaa, sillä vieraisissa valtioissa voi esiintyä sellaisia siviilioikeudellisia toimintamuotoja, jolle ei löydy suoraa vastinetta kotimaisesta lainsäädännöstä. Verosopimukset tai EU-oikeus eivät edellytä entiteettien vastavuoroista tunnistamista valtioiden välillä, joten valtiot pohjaavat toisissa valtioissa perustettujen entiteettien klassifioinnin omaan lainsäädäntöönsä³⁸ sekä oikeus- ja verotuskäytännössä

³³ Harris, 2013, s.34-35

³⁴ Harris, 2013, s.13-14

³⁵ Ks. Harris, 2013, s.22-23, Esimerkiksi Iso-Britanniassa ja Saksassa verosubjekteiksi tunnustetaan erilaiset yhdistykset ja yhteenliittymät vaikka niillä ei olisikaan siviilioikeudellista muotoa tai niitä ei olisi siviilioikeudellisesti perustettu

³⁶ Termi on käännetty englanninkielisessä oikeuskirjallisuudessa käytettävästä termistä *classification*.

³⁷ Breuer & Werhoog, 2016, s. 685

³⁸Ks. Fibbe, 2009, kappale 5. Mikäli toinen valtio pitää samaa verosubjektia oikeushenkilönä ja toinen läpivirtausyksikkönä, niin kyseessä on ns. hybridisyksikkö. Kahden tai useamman valtion verolainsäädännön eroja hyödyntäviä hybridijärjestelyjä on käytetty veronvälttely- ja veronkiertotarkoituksissa. EU-vero-oikeudessa

muodostuneisiin periaatteisiin.³⁹ Malmgrenin (2008) tulkinnan mukaan esimerkiksi Ruotsissa, Alankomaissa ja Iso-Britanniassa ulkomaisen entiteetin asemaa verosubjektina ei ratkaista sen perusteella onko ulkomainen yhteisö lähtövaltiossa omistajistaan erillinen verosubjekti, vaan ratkaisevaa on se, voidaanko entiteetti rinnastaa siviilioikeudellisen asemansa perusteella paikalliseen entiteettiin.⁴⁰ Myös esimerkiksi Hollannissa ja Saksassa ulkomaisten entiteettien klassifioinnissa painotetaan ulkomaisen entiteetin ja kotimaisen entiteetin siviilioikeudellisen aseman samankaltaisuutta, eikä entiteetin verotukselliselle asemalle sen lähtövaltiossa anneta merkitystä. Toisen valtion itsenäisen klassifioinnin seurauksena ulkomainen entiteetti voi siis olla toisessa valtiossa erilaisessa verotuksellisessa asemassa, kuin se oli lähtövaltiossa. Esimerkiksi toisessa valtiossa transparenttia entiteettiä saatetaan pitää toisessa valtiossa oikeushenkilönä ja siten itsenäisenä verovelvollisena.⁴¹

2.2 Verotuksellisen asuinvaltion määräytyminen

Entiteetin klassifiointi verosubjektiksi kytkee sen valtion verolainsäädäntöön. Verosubjektin tunnistamisen jälkeen on vielä selvitettävä mistä tuloistaan verosubjektin tulee maksaa veroa valtion.⁴² Valtioiden verotusvallan määräytymisen perustana toimivat ns. liittymäperiaatteet, eli asuinvaltioperiaate ja lähdevaltioperiaate.⁴³ Nämä periaatteet määrittävät valtioiden verotusoikeuden kansallisessa verolainsäädännössä sekä verotusoikeuden jakautumisen valtioiden välillä.⁴⁴

Asuinvaltioperiaatteen mukaan verosubjektin verotuksellisella asuinvaltiolla on lähtökohtaisesti oikeus verottaa kaikkia verosubjektin saamia tuloja, riippumatta siitä minkä valtion alueelta tulot ovat peräisin. Verosubjekti on siis yleisesti verovelvollinen verotuksellisessa asuinvaltiossaan.⁴⁵ Lähdevaltioperiaatteen mukaan valtiolla on oikeus verottaa sellaisia sen alueelta peräisin tuloja joiden saajana on jossakin toisessa valtiossa

hybridijärjestelyistä aiheutuvia haittoja on pyritty ehkäisemään erillisellä lainsäädännöllä, mutta jäsenvaltioita ei ole haluttu velvoittaa entiteettien tai verosubjektien vastavuoroiseen tunnistamiseen.

³⁹ Ks. esim. HE 204/2021vp, s.21

⁴⁰ Malmgrén, 2008, s.295

⁴¹ Breur & Verhoog, 2016, s.684

⁴² Panayi, 2021, s. 135

⁴³ Ks. Nykänen, 2015, s.84, kolmas liittymäperiaate on ainoastaan luonnollisia henkilöitä koskeva kansalaisuusperiaate

⁴⁴ Maroun & Paría, 2011, s. 120

⁴⁵ Malmgrén & Myrsky, 2017, s.28-29

verotuksellisesti asuva verosubjekti.⁴⁶ Lähdevaltioperiaatteen mukainen verovelvollisuus on rajoitettua verovelvollisuutta, koska lähdevaltion verotusoikeus ei koske kaikkia verosubjektin saamia tuloja, vaan ainoastaan valtion alueelta peräisin olevia tuloja.⁴⁷ Rajoitettu verovelvollisuus perustuu siis tulon tai varallisuuden alkuperään, eikä verotukselliseen asumiseen lähdevaltiossa.⁴⁸ Käytännössä tulon lähdevaltion verotusoikeus kaventaa huomattavasti verosubjektin verotuksellisen asuinvaltion verotusoikeutta.⁴⁹ Tyypillisesti valtiot soveltavat asuinvaltio- ja lähdevaltioperiaatetta samanaikaisesti, jotta ne voivat ulottaa alueellisen verotusvaltansa mahdollisimman laajaksi. Myös verosopimuksissa noudatetaan asuinvaltio- ja lähdevaltioperiaatetta.⁵⁰

Luonnollisen henkilön verotuksellinen asuminen tietyssä valtiossa perustuu tyypillisesti tietyn aikaa kestävään oleskeluun valtion alueella. Muun verosubjektin kuin luonnollisen henkilön ja valtion välille on kyettävä määrittämään verotuksellisen asumisen muodostava yhteys jollakin toisella tavalla kuin luonnollisille henkilöille, koska muut verosubjektit ovat olemassa lähinnä lainsäädännön näkökulmasta, eivätkä ne voi asua valtiossa vastaavassa merkityksessä kuin luonnolliset henkilöt.⁵¹ Valtiot määrittävät omassa verolainsäädännössään niistä kriteereistä, joiden perusteella verosubjektin ja valtion välille syntyy sellainen yhteys, että verosubjektin katsotaan olevan valtiossa verotuksellisesti asuva. Yleisimmin verotuksellisen asumisen kriteereinä toimivat muodolliset perusteet, kuten se että entiteetti on siviilioikeudellisesti perustettu kyseisessä valtiossa, tai tosiasialliset olosuhteet, esimerkiksi entiteetin johtopaikan tai liiketoiminnan sijaitseminen valtion alueella.⁵²

⁴⁶ Ossa, 2020, s.41

⁴⁷ Nykänen, 2015, s.87

⁴⁸ Egblom & muut, 2021, s.651

⁴⁹ Anderson & muut, 2016, s.72

⁵⁰ Nykänen, 2015, s.84

⁵¹ Lipniewicz, 2020, s.606

⁵² Burgers & muut, 2018, s.7, muita verotuksellisen asumisen synnyttäviä kriteerejä voivat olla esimerkiksi kansalaisuus, pääkonttorin sijainti, taloudellinen toiminta valtion alueella tai se että entiteetin omistajat asuvat valtiossa.

2.2.1 Muodolliset kriteerit

Verotuksellisesta asumisesta säädetään verolainsäädännössä, mutta verotuksellisen asumisen kriteerit pohjautuvat usein ainakin osittain myös yhtiölainsäädäntöön.⁵³ Verotuksellinen asuminen perustuu muodollisiin kriteereihin, kun verotuksellisen asumisen kriteerinä käytetään rekisteröimistä, perustamista tai jotakin muuta vastaavaa, siviilioikeudelliseen lainsäädäntöön perustuvaa seikkaa. Rekisteröitymisellä, perustamisella tai muilla muodollisilla seikoilla viitataan yhtiöoikeudelliseen perustamis- ja rekisteröintipaikkaan.⁵⁴ On kuitenkin huomattava, etteivät verosubjektin verotuksellinen asuinvaltio ja yhtiöoikeudellinen asuinvaltio ole toisistaan riippuvaisia käsitteitä, vaan yhtiöoikeudellinen asuinvaltio pohjautuu pelkästään yhtiölainsäädäntöön, eivätkä nämä kaksi kotipaikkaa välttämättä ole samassa valtiossa, jos niin ei ole erikseen säädetty.⁵⁵

Tyypillisesti muodollisia kriteerejä sovelletaan valtiossa siviilioikeudellisesti perustettujen entiteettien verotuksellisen asumisen kriteerinä, sillä on loogista, että esimerkiksi tietyssä valtiossa perustettu yritys on siellä myös verovelvollinen. Yleensä myös yrityksen rekisteröintipaikka sijaitsee sen perustamisvaltiossa.⁵⁶ Mikäli valtio soveltaa verotuksellisen asumisen kriteerinä ainoastaan rekisteröintiä tai perustamista, niin muissa valtioissa perustetut tai rekisteröidyt entiteetit eivät yleensä voi tulla siellä verotuksellisesti asuviksi saman kriteerin perusteella, sillä siviilioikeudellisen perustamis- tai rekisteröintipaikan siirtäminen toiseen valtioon voi olla mahdotonta. Perustamisen tai rekisteröinnin synnyttämä verotuksellinen asuminen ei tyypillisesti pääty ennen kuin yhtiö puretaan tai muuten poistetaan yritysrekisteristä sen perustamisvaltiossa.⁵⁷ Tosin joissakin valtioissa verosubjektia ei katsota siellä verotuksellisesti asuvaksi, jos sen verosopimuksessa tarkoitettu asuinvaltio on toinen sopimusvaltio, vaikka valtio muuten olisikin verosubjektin verotuksellinen asuinvaltio.⁵⁸

⁵³ Burgers & muut, 2018, s.4

⁵⁴ Äimä & Kujanpää, 2013, s. 45

⁵⁵ Panayi, 2021, s. 135 Verotuksellinen asuminen kytkee verosubjektin valtion verolainsäädäntöön, mutta sillä ei ole tyypillisesti merkitystä muun lainsäädännön kannalta. Yhtiöoikeudellinen asuinvaltio kytkee entiteetin osaksi valtion yhtiölainsäädäntöä sekä luo myös muita oikeudellisia velvoitteita. Verotuksellinen asuinvaltio voidaan siis esimerkiksi siirtää toiseen valtioon ilman että sillä on vaikutusta yhtiöoikeudelliseen kotipaikkaan.

⁵⁶ Fibbe, 2009, 3.2 The incorporation doctrine

⁵⁷ Fibbe, 2009, 3.2 The incorporation doctrine

⁵⁸ Malmgrén, 2020, s.654, esimerkiksi Kanadassa ja Norjassa kansallisen lainsäädännön mukaisesti valtiossa verotuksellisesti asuvaa verosubjektia pidetään rajoitetusti verovelvollisena, jos sen verosopimuksen mukainen asuinvaltio on toisessa valtiossa.

Muodollisten verotuksellisen asumisen kriteerien etuna on, että entiteetin verotuksellinen asuinvaltio on yleensä helppoa ja yksinkertaista tunnistaa.⁵⁹ Toisaalta järjestelmä on helposti manipuloitavissa, sillä verotuksellinen asuminen ja siten myös yleinen verovelvollisuus valtiossa voidaan välttää esimerkiksi perustamalla jokin yhtiö ulkomaille, jonka jälkeen yhtiö voi kuitenkin harjoittaa taloudellista toimintaa valtiossa.⁶⁰

2.2.2 Tosiasiallinen toiminta

Verotuksellisen asumisen synnyttävä liittymä valtion ja verosubjektin välillä voi perustua myös tosiasiallisiin olosuhteisiin, eli verosubjektin tosiasialliseen toimintaan valtion alueella. Tyypillisimmin tällä tarkoitetaan verosubjektin johtopaikan sijaintia valtion alueella.⁶¹ Verotuksellisen asumisen kriteerinä käytettävien johtopaikkojen määritelmät vaihtelevat valtioiden välillä, eikä ole olemassa mitään yhtenäistä kaikkien valtioiden noudattamaa mallia. Johtopaikan käyttäminen verotuksellisen asumisen kriteerinä perustuu erityisesti Iso-Britannian korkeimman oikeuden antamaan tuomioon *De Beers Consolidated Mines Ltd versus Howe*, jossa Etelä-Afrikassa sijainneen yhtiön katsottiin olevan Iso-Britanniassa verotuksellisesti asuva, koska yhteisöä tosiasiallisesti johdettiin sieltä käsin. Päätöksessä todettiin, että yhtiö on verovelvollinen siellä missä liiketoimintaa harjoitetaan ja liiketoimintaa harjoitetaan siellä missä keskusjohto ja valvontavalta (central management and control, CMC) sijaitsee.⁶²

Iso-Britanniassa myöhemmin syntyneen oikeuskäytännön perusteella CMC on siellä missä yhteisön liiketoimintaa tosiasiallisesti johdetaan. Tällä tarkoitetaan paikkaa, jossa korkein liiketoimintaan liittyvät päätökset tehdään, eikä sitä missä liiketoimintaa harjoitetaan tai missä päivittäisen liiketoiminnan harjoittamiseen liittyvät päätökset tehdään, esimerkiksi toimitusjohtajan toimesta.⁶³ Tyypillisesti CMC on siellä missä yhteisön hallitus tai muu yhteisön ylimmästä johtamisesta vastuussa oleva taho vakiintuneesti työskentelee. Mikäli hallitus tai muu vastaava taho tekee päätöksiä jonkin toisen tahon ohjaamana ja kokoukset

⁵⁹ Burgers & muut, 2018, s.43

⁶⁰ Burgers & muut, 2018, s.112

⁶¹ Lipniewicz, 2020, s.602-603

⁶² Cerioni, 2012, s.1095

⁶³ Malmgrén, 2008, s. 259

ovat vain muodollisia, niin CMC on sillä missä ohjaava taho, esimerkiksi omistaja, tekee päätökset.⁶⁴ Konsernitilanteissa Iso-Britanniassa sijaitsevan emoyhtiön ulkomaisia tytäryhtiöitä pidetään verotuksellisesti asuvina Iso-Britanniassa, jos emoyhtiössä työskentelevät henkilöt tosiasiallisesti tekevät tytäryhtiön liiketoimintapäätökset, vaikka tytäryhtiön hallitus pitäisikin muodollisia kokouksia ulkomailla.⁶⁵ Keskusjohdon ja valvontavallan sijaintia käytetään verotuksellisen asumisen kriteerinä Iso-Britannian lisäksi myös muissa valtioissa, joiden oikeusjärjestelmä perustuu common law - järjestelmään, kuten Kanadassa ja Australiassa.⁶⁶ Iso-Britannian tapaan myös näissä maissa CMC:n määritelmä perustuu oikeuskäytäntöön. Kanadan ja Australian oikeuskäytännön perusteella merkittävimpiä CMC:n sijaintipaikan arvioinnissa painotettavia asioita ovat johdon jäsenten työskentelypaikka, johdon päätöksentekopaikka ja paikka, jossa päätetään osingonjaosta.⁶⁷

Common-law maiden lainsäädännön mukaan perustetuilla yhtiöillä on tyypillisesti yksiportainen hallintorakenne, jossa ei ole erikseen nimettyä hallintoneuvosta, vaan yksi taho kuten hallitus vastaa sekä yhtiön johtamisesta että sen valvonnasta. Tällöin keskushallinto ja valvontavalta (central management & control) ovat siis samassa paikassa. Sen sijaan mannereurooppalaisen oikeusjärjestykseen nojaavissa valtioissa perustettavilla yhtiöillä on tyypillisesti kaksiportainen hallintomalli, jossa on yksi yhtiön johtamisesta vastaava toiminnallinen johto, kuten hallitus ja lisäksi erillinen hallintoneuvosto tai muu vastaava pelkästään neuvonantoon tai valvontaan keskittynyt taho, joka ei kuitenkaan omaa varsinaista yrityksen toimintaan liittyvää päätösvaltaa. Tällaisissa valtioissa verotuksellisen asumisen kriteerinä käytetään yleensä toimivan johdon sijaintipaikkaa (place of effective management, POEM), joka sijaitsee siellä missä yhteisöä tosiasiallisesti johdetaan. Tällä tarkoitetaan yleensä hallituksen tai muun ylimmän päätöksentekuelimen päätöksentekopaikkaa, eikä hallintoneuvoston tai muun vastaavan ilman päätäntävaltaa olevan tahon sijaintipaikkaa huomioida.⁶⁸ Joissakin maissa, kuten Itävallassa ja Saksassa, toimivalla johdolla tarkoitetaan yhtiön operatiivisesta johtamisesta vastuussa olevan tahon

⁶⁴ Blank & Ismer, 2022, Article 4>B. Article 4(1) OECD and UN MC>kohta 58

⁶⁵ Tämä perustuu erityisesti tapaukseen *Bullock v Unit Construction Co Ltd*, 1959, 38TC712, jossa Iso-Britanniassa verotuksellisesti asuvan yhtiön Afrikassa sijainnut tytäryhtiö katsottiin verotuksellisesti asuvaksi Iso-Britanniassa, koska sen keskushallinnon ja valvontavallan katsottiin harjoitetun tosiasiallisesti emoyhtiön toimesta.

⁶⁶ Plessis, 2020, s.196

⁶⁷ Ks. tarkemmin esim. Gouveia, 2018, s. 566 ja Australian Taxation Office, PCG 2018/9

⁶⁸ Blank & Ismer, 2022, Article 4>B. Article 4(1) OECD and UN MC>kohta 59

työskentelypaikkaa, jolloin oleellista on se missä toimitusjohtaja ja muu päivittäisestä liiketoiminnan johtamisesta vastaava johto toimii, eikä hallituksen tai muun vastaavan ylimmän päätöksentekuelimen kokoontumispaikalle anneta painoarvoa.⁶⁹

Siinä missä asuinvaltion määrittäminen muodollisilla perusteilla on melko yksinkertaista, niin niin tosialliseen toimintaan perustuvien verotuksellisen asumisen kriteerien tulkinta on tapauskohtaista ja valtioiden veroviranomaisilla voi olla vaikeuksia johtopaikan sijainnin määrittelyssä.⁷⁰ Johtopaikan määrittelyssä esiintyvät hankaluudet johtuvat siitä, että verotuksellisen asumisen kriteerinä käytettävien johtopaikkojen määritelmät on lainsäädännössä jätetty usein hyvin avoimiksi ja niitä tulkitaan tapauskohtaisesti huomioiden tilanteessa vaikuttavat olosuhteet. Tyypillisesti verotuksellisen asumisen synnyttävien johtopaikkojen käsitteet ovatkin saaneet merkityksensä kunkin valtion oikeuskäytännössä.⁷¹ Lisäksi johtopaikan sijainnin tulkinta saattaa vaihdella jopa samassa valtiossa ainakin pitkällä aikavälillä.⁷²

Monissa valtioissa hallituksen tai muu vastaavan päätöksentekuelimen kokoontumispaikka voidaan sivuuttaa, jos ilmenee ettei hallitus tai muu vastaava taho käytäkään tosiasiallisesti sille kuuluvaa päätöksentekovaltaa, vaan toimii jonkin toisen tahon ohjaamana. Tällöin verotuksellisen asumisen ratkaiseva johtopaikka on siellä missä ohjaava taho, esimerkiksi omistaja tekee päätökset. Vastaavasti konsernitilanteissa tytäryhtiön johtopaikka voi olla siellä missä emoyhtiön johtopaikka sijaitsee, jos emoyhtiössä työskentelevät henkilöt tosiasiallisesti tekevät tytäryhtiötä koskevat päätökset ja tytäryhtiön hallitus pitää vain muodollisia kokouksia vailla todellista päätäntävaltaa.⁷³

⁶⁹ Ks. OECD Automatic Exchange portal>Austria & Germany

⁷⁰ Burgers & muut, 2018, s.7

⁷¹ Ks. Burgers & muut, 2018, s. 48-49, Poikkeuksena esimerkiksi Venäjällä on määritetty verotuksellisen asumisen kriteerinä toimivan johtopaikan arvioimisessa käytetyt kriteerit. Useissa valtioissa on myös veroviranomaisten ohjeistuksella määritetty johtopaikan sijainnin arvioimisessa huomioonotettavia seikkoja, mutta yleensä painotukset vaihtelevat tapauskohtaisesti.

⁷²Ks. Esim. Maroun & Padia, jotka nostavat esiin, ettei Etelä-Afrikassa ole aina tulkittu johdonmukaisesti POEM sijaintia eikä Iso-Britanniassa CMC sijaintia.

⁷³ Ks. Burgers & muut, 2018, s.7. Toisaalta esimerkiksi Belgiassa johtopaikan sijainnin arvioinnissa painotetaan ainoastaan muodollista kokouspaikkaa, eikä arvioida tapahtuuko päätöksenteko tosiasiallisesti kokousten aikana ja kokoukseen osallistuvien henkilöiden toimesta.

2.2.3 Yksi tai useampi kriteeri

Valtioiden verolainsäädännössä voi olla määritetty yksi tai useampi verotuksellisen asumisen kriteeri. Tyypillisesti verotuksellisen asumisen syntymiseksi riittää, että yksi lainsäädännössä määritetyistä kriteereistä täyttyy.⁷⁴ Verotuksellisen asumisen kriteerinä saatetaan käyttää pelkästään pelkästään muodollista perustetta tai tosiasialliseen toimintaa perustuvaa kriteeriä tai molempia malleja voidaan soveltaa samanaikaisesti.⁷⁵ Esimerkiksi Ruotsi käyttää verotuksellisen asumisen kriteerinä ainoastaan muodollisia perusteita, sillä Ruotsissa verotuksellisesti asuvina pidetään ainoastaan Ruotsissa siviilioikeudellisesti perustettuja tai rekisteröityjä yhteisöjä. Ruotsin lainsäädännön mukaan yhteisö voi olla myös rekisteröimätön, mutta tällaista yhteisöä pidetään Ruotsissa verotuksellisesti asuvana, jos sillä itsellään tai sen hallituksella on sääntömääräinen kotipaikka Ruotsissa tai sitä voidaan jonkin muun vastaavan perusteen mukaan pitää oikeushenkilönä Ruotsissa. Muissa valtioissa perustetut, rekisteröidyt tai muuten muodostetut entiteetit eivät voi tulla Ruotsissa verotuksellisesti asuviksi.⁷⁶ Ruotsin kotipaikkasääntely vastaa siis Suomessa ennen verovuotta 2021 voimassaollutta sääntelyä. Myös Yhdysvalloissa verotuksellisesti asuvina pidetään ainoastaan liittovaltioiden tai osavaltioiden lainsäädännön mukaan perustettuja yhteisöjä. Muita verotuksellisen asumisen kriteerejä ei ole, eikä muualla perustetut yhteisöt voi tulla siellä verovelvollisiksi, ellei niin ole erikseen säädetty.⁷⁷

Useimmissa valtioissa verotuksellisen asumisen kriteerinä on käytetty aluksi ainoastaan muodollista perustetta ja myöhemmin lainsäädäntöön on lisätty tosiasialliseen toimintaan perustuva kriteeri. Yleensä tällaisessa tilanteessa valtiossa perustettujen tai rekisteröityjen entiteettien verotuksellinen asuminen perustuu muodollisiin perusteisiin ja muualla perustettujen tosiasialliseen toimintaan, kuten johtopaikan sijaintiin.⁷⁸ Toisaalta esimerkiksi Iso-Britanniassa ja Irlannissa verotuksellisen asumisen kriteerinä käytettiin aluksi vain CMC:n sijaintia ja vasta myöhemmin lainsäädäntöön lisättiin, että Iso-Britanniassa ja Irlannissa perustettu yhteisö on siellä verotuksellisesti asuva.⁷⁹ Tämän jälkeen ainoastaan muissa

⁷⁴ Äimä & Kujanpää, 2013, s.45

⁷⁵ Malmgrén, 2008, s.118

⁷⁶ OECD Automatic Exchange portal>Sweden

⁷⁷ OECD Automatic Exchange portal>Sweden

⁷⁸ Burgers & muut, 2018, s.56

⁷⁹ Burgers & muut, 2018, s.55

valtioissa perustettujen verosubjektien verotuksellista asuinvaltiota on arvioitu CMC:n sijainnin perusteella.⁸⁰ Myös esimerkiksi Tanskassa verotuksellisesti asuvia ovat siellä rekisteröidyt entiteetit ja sellaiset oikeushenkilöinä verotettavat entiteetit, joiden tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee Tanskassa.⁸¹ Myös Norjassa verotuksellisesti asuvana pidetään siellä perustettuja yhteisöjä, sekä sellaisia yhteisöjä, joiden tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee Norjassa. Yhteisöä ei kuitenkaan pidetä Norjassa verotuksellisesti asuvana, jos se on verosopimuksen mukaan toisessa valtiossa verotuksellisesti asuva, vaikka sen asuinvaltio olisikin kansallisen verolainsäädännön mukaan Norja.⁸²

2.3 Verotuksellisen asuinvaltion vaihtaminen ja kaksoisasumiskonflikti

Kaksoisasujakonflikti syntyy, kun kaksi valtiota katsoo samanaikaisesti oman sisäisen lainsäädäntönsä perusteella saman verosubjektin olevan valtiossa verotuksellisesti asuva.⁸³ Päälekkäiset tulkinnat ovat mahdollisia, koska valtiot päättävät itsenäisesti soveltamistaan verotuksellisen asumisen kriteereistä.⁸⁴ Kaksoisasujatilanne voi olla seurausta kahden erilaisen verotuksellisen asumisen kriteerin samanaikaisesta soveltamisesta, esimerkiksi verosubjektin perustamisvaltio voi käyttää verotuksellisen asumisen kriteerinä rekisteröintiä, mutta samaan aikaan entiteetin johtopaikka on toisessa valtiossa, joka käyttää verotuksellisen asumisen kriteerinä johtopaikkaa.⁸⁵ Kyse voi olla myös samankaltaisten kriteerien erilaisesta tulkinnasta, esimerkiksi entiteetin hallitus ja toimitusjohtajan johtama päivittäinen johto voivat sijaita eri valtioissa, joista toinen painottaa verotuksellisen asumisen synnyttävän johtopaikan olevan siellä missä päivittäinen johto toimii ja toinen painottaa ylimmän johdon sijaintipaikkaa.⁸⁶

Kaksoisasujakonflikti syntyy usein verotuksellisen kotipaikan siirtämisen seurauksena. Verotuksellisen kotipaikan siirtämisellä tarkoitetaan järjestelyä, jossa verovelvollinen lakkaa olemasta verotuksellisesti asuva yhdessä valtiossa (lähtövaltio) ja hankkii verotuksellisen

⁸⁰ Gov.uk, International Manual INTM120060

⁸¹ OECD, 2021, Denmark

⁸² Malmgrén, 2020, s.654

⁸³ Helminen, (jatkuvatäydenteinen), 5. Verovelvollisuusasema ja asuinvaltio>Verosopimusten asuinvaltio>Asuinvaltion määräytyminen>Kaksoisasujakonflikti ja sen ratkaiseminen

⁸⁴ Nykänen, 2015, s. 86

⁸⁵ Lang, 2019, s.173

⁸⁶ Malmgrén, 2008, s.206-207

kotipaikan toisesta valtiosta (kohdevaltio).⁸⁷ Käytännössä tämä tapahtuu siten, että entiteetti suorittaa sellaisia järjestelyjä kohdevaltiossa, että se täyttää kyseisen valtion verolainsäädännössä määritetyt verotuksellisen asumisen kriteerit ja tulee siten valtiossa verotuksellisesti asuvaksi. Samalla entiteetin tulisi muuttaa toimintaansa niin, ettei se enää täytä lähtövaltion lainsäädäntöön kuuluvia verotuksellisen asumisen kriteerejä. Järjestely johtaa kaksoisasujatilanteen syntymiseen, jos entiteetti ei onnistu katkaisemaan verotuksellista asumistaan sen lähtövaltiossa. Yleensä tämä johtuu siitä, että entiteetti on siviilioikeudellisesti perustettu sen lähtövaltiossa ja lähtövaltio käyttää verotuksellisen asumisen kriteerinä perustamista. Perustamispaikan siirtäminen taas ei tyypillisesti ole mahdollista ilman, että verosubjekti, esimerkiksi jokin yhtiö, puretaan siviilioikeudellisesti, joka johtaa myös purkautumiseen verotuksessa. Purkamisen seurauksena yhtiö olisi vielä perustettava yhtiöoikeudellisesti uudelleen toisessa valtiossa.⁸⁸ Kaksoisasujatilanne voi syntyä myös silloin, kun entiteetti katsotaan verotuksellisesti asuvaksi kahdessa valtiossa heti sen perustamisesta lähtien. Tilanne on mahdollinen esimerkiksi silloin, kun perustamisvaltion lainsäädännössä verotuksellinen asuminen syntyy perustamisen mukaan, mutta entiteetin johtopaikka on toisessa valtiossa.⁸⁹

Kaksoisasujatilanteelta vältytään todennäköisemmin, jos entiteetti on lähtövaltiossa verotuksellisesti asuva ainoastaan johtopaikan perusteella, sillä johtopaikka on helpommin siirrettävissä valtiosta toiseen, vaikka eriävät tulkinnat valtioiden välillä ovat mahdollisia. Verotuksellisen kotipaikan siirtämisen motiivina voi olla esimerkiksi halu hyötyä toisen valtion edullisemmasta verojärjestelmästä tai verotuksellinen asuinvaltio voi siirtyä toiminnan uudelleenjärjestelyn yhteydessä, esimerkiksi jos liiketoimintamalli suosii tiettyä kahden tai useamman valtion alueelle sijoittautuvaa yhtiörakennetta.⁹⁰

Kaksoisasujatilanteessa kumpikin valtio verottaa sama verovelvollista sen kaikista tuloista eli syntyy ns. kaksinkertaista verotusta. Vastaavasti tilanne voi johtaa myös kaksinkertaiseen nollaverotukseen tai samojen menojen ja tappioiden vähentämiseen kummassakin valtiossa. Vastaavat ongelmat syntyvät myös ilman kaksoisasujatilannetta, kun asuinvaltio ja

⁸⁷ Neuvoston direktiivi 2016/1164, 2 artikla, 7 kohta

⁸⁸ Ks. verotuksellisen asuinvaltion siirtämisestä esim. asia C-405/18-AURES Holdings

⁸⁹ Verohallinto, 2021, kohta 6.2.2

⁹⁰ Lang, 2019, s.173

lähdevaltio verottavat verosubjektin lähdevaltiosta saamaa tuloa samanaikaisesti. Tällaisten seuraamusten välttämiseksi tulon verotusoikeus jaetaan verosopimuksen määräysten perusteella.⁹¹ Verosopimuksessa on määritetty millä perusteella sopimusvaltiot jaetaan verosubjektin asuin- ja lähdevaltioksi verosopimusta sovellettaessa. Verosopimuksen tulotyyppiartikloissa (OECD:n malliverosopimuksen artikkelit 6-21) on sovittu jokaisen tulotyyppin osalta erikseen miten tulon verotusoikeus jakaantuu verosopimuksessa määritetyn asuin- ja lähdevaltion välillä. Tietyn tulotyyppin verotusoikeus voi olla kummallakin sopimusvaltiolla tai vain toisella valtiolla.⁹²

OECD:n malliverosopimuksen mukaiset tulotyyppiartikkelit:

- kiinteästä omaisuudesta saadut tulot (6 artikla)
- liiketulo (7 artikla)
- tulot vesi- ja ilmakuljetuksista (8 artikla)
- osingot (10 artikla)
- korot (11 artikla)
- rojaltit (12 artikla)
- luovutusvoitot (13 artikla)
- työkorvaukset (14 artikla)
- palkat (15 artikla)
- johtajien palkkiot (16 artikla)
- urheilijoiden ja taiteilijoiden palkkiot (17 artikla)
- eläkkeet (18 artikla)
- julkisyhteisöltä saadut palkat (19 artikla)
- opiskelijoiden tulot (20 artikla)

Malliverosopimuksen 21 artiklassa on sovittu miten muiden kuin 6-20 artikloissa mainittujen tulotyyppien verotusoikeus jakautuu sopimusvaltioiden välillä.⁹³ Tuloverosopimus koskee ainoastaan niiden tulotyyppien verotusta joista on sovittu tuloverosopimuksessa. Jos jonkin

⁹¹ Helminen, jatkuvapäydenteinen, 5. Verovelvollisuusasema ja asuinvaltio>Kaksoisasujakonflikti ja sen ratkaiseminen.

⁹² Anderson & muut, 2016, s. 111

⁹³ ks. OECD, 2017, article 6-21

tulotyyppin verotuksesta ei ole sovittu verosopimuksessa, sen verokohtelu määräytyy valtioiden kansallisen lainsäädännön mukaan.⁹⁴

Lähtökohtaisesti verosopimuksen mukaisena asuinvaltiona pidetään sitä sopimusvaltiota, jonka kansallisen verolainsäädännön mukaan verosubjekti on valtiossa verotuksellisesti asuva ja toista sopimusvaltiota pidetään lähdevaltiona.⁹⁵ Yleensä kaksoisasujatilanteessa verosopimuksessa tarkoitettu asuinvaltio on se valtio, jossa kaksoisasujan tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee tai kaksoisasujatilanne ratkaistaan toimivaltaisten viranomaisten sopimusmenettelyllä. On kuitenkin syytä huomata, että verosopimuksissa esiintyvät asuinvaltion ja johtopaikan käsitteet ovat irrallisia sopimusvaltion kansalliseen lainsäädäntöön kuuluvista vastaavista käsitteistä.⁹⁶ Verosopimus ei siis estä kaksoisasujatilanteiden syntymistä tai poista kaksoisasujatilannetta sopimusvaltioiden kansallisessa lainsäädännössä, mutta se poistaa kaksoisasujatilanteesta aiheutuvat verotukselliset ongelmat jakamalla tulojen verotusoikeuden sopimusvaltioiden välillä.⁹⁷ On tärkeää huomata, että verosopimuksissa ainoastaan jaetaan verotusoikeus sopimusvaltioiden välillä, mutta itse verotus tapahtuu aina valtion kansallisen lainsäädännön mukaan.⁹⁸

Verosopimuksessa tarkoitettu asuinvaltio tulee selvittää ainoastaan silloin, kun verosopimusta on sovellettava, eli silloin kun entiteetti saa sellaista tuloa, jonka verotusoikeudesta on sovittu verosopimuksessa.⁹⁹ Mikäli verotuksellisen asuinvaltion vaihtaminen ei johda kaksoisasujatilanteen syntymiseen niin verosopimusta ei tarvitse soveltaa, ellei verosubjekti saa tuloa lähtövaltiostaan. Mikäli kyse ei ole kaksoisasujatilanteesta niin verosopimusta voidaan soveltaa suoraan koska tällöin sopimusvaltioiden lainsäädäntöön perustuvaa asuin- ja lähdevaltiota pidetään asuin- ja lähdevaltiona myös verosopimusta sovellettaessa.¹⁰⁰

⁹⁴ Verohallinto, 2020, luku 2.2.2

⁹⁵ OECD, 2017, 4(1) artikla

⁹⁶ Ks. Esim. HE 68/2019, s.10

⁹⁷ Lang, 2019, s.174-175

⁹⁸ Helminen, jatkuvätäydenteinen, 3. Kansainvälisen vero-oikeuden perusteet>Verosopimusoikeus>Verotusoikeuden jakaminen

⁹⁹ Blank & Ismer, 2021, Chapter II. Definitions>A. General issues>kohta 26

¹⁰⁰ Blank & Ismer, 2021, Chapter II. Definitions>A. General issues>kohta 4

On myös mahdollista, ettei kaksoisasujakonfliktia saada ratkaistua, koska sopimusvaltiot eivät pääse yksimielisyyteen siitä kumpi valtioista on verosopimuksen mukainen asuinvaltio.¹⁰¹ Tällaisessa tilanteessa kaksinkertaista verotusta ei yleensä saada poistettua, sillä verosopimuksen soveltaminen edellyttää, että verosubjektille on määritetty yksi asuinvaltio, eikä verosopimusta yleensä voida soveltaa kaksoisasujaan.¹⁰² Kaksoisasujatilanteiden ratkaisemista käsitellään tarkemmin tutkielman luvussa 4.

3 Yhteisöjen verotuksellinen asuminen Suomessa

3.1 Verotuksessa tarkoitetut yhteisöt

Ennen kuin voidaan selvittää yhteisöjen verotuksellista asumista Suomessa, tulee selvittää mitä yhteisöllä tarkoitetaan.¹⁰³ Kaikki Suomessa toimitettava verotus perustuu tuloverolakiin (1535/1992), joka toimii lähtökohtana muiden verolakien soveltamiselle. Tuloverolakiin sisältyy muun muassa Suomen valtion verotusoikeuden alueellista ulottuvuutta koskeva määräykset ja keskeiset verotuksessa käytetyt määritelmät.¹⁰⁴

Verosubjektit on lueteltu tuloverolain II-osassa ja verotus perustuu ainoastaan näihin määritelmiin. Luonnollisten henkilöiden lisäksi verosubjekteja ovat yhteisöt (TVL 3 §), yhtymät (TVL 4 §) ja yhteisetuudet (TVL 5 §). Yhteisöjä kohdellaan verotuksessa omistajistaan erillisinä oikeushenkilöinä, jotka maksavat veroa omasta tulostaan.¹⁰⁵ Yhtymät eivät ole erillisiä verovelvollisia vaan laskentayksiköjä, joille laskettu tulo verotetaan niiden osakkaiden tulona. Suomessa ei ole erillisiä säädöksiä läpivirtausperiaatteesta tai verotuksellisesti läpivirtaavan rakenteen määrittelystä ja myös kansainvälisesti terminologia on vakiintumatonta.¹⁰⁶ Kirjoittajan näkemyksen mukaan yhtymät voidaan kuitenkin luonnehtia läpivirtausyksiköiksi, koska ne eivät ole erillisiä verovelvollisia vaan niille laskettu

¹⁰¹ Van de Vijer, 2015, s.240

¹⁰² Helminen, jatkuvatäydenteinen, 5. Verovelvollisuusasema ja asuinvaltio>Kaksoisasujakonflikti ja sen ratkaiseminen

¹⁰³ Malmgrén, 2020, s. 645

¹⁰⁴ Anderson & muut, 2016, s.6-7

¹⁰⁵ Helminen, jatkuvatäydenteinen, VI Yritysten verovelvollisuus ja yritysjärjestelyt kansainvälisessä tilanteessa>Yhteisön verovelvollisuus tuloverotuksessa>2.2 Rajoitettu verovelvollisuus

¹⁰⁶ Ks. esim. HE 68/2019vp, s.6

tulo verotetaan osakkaiden tulona. Yhteisuuksia ovat useiden jäsenten muodostamat yhteenliittymät, kuten yhteismetsä¹⁰⁷ ja monijäsenisyyden vuoksi niitä verotetaan omistajistaan erillisinä verovelvollisina.¹⁰⁸

TVL 3 §:n mukaan yhteisöllä tarkoitetaan:

- 1) *valtiota ja sen laitosta;*
- 2) *hyvinvointialuetta ja hyvinvointiyhtymää;*
- 3) *kuntaa ja kuntayhtymää;*
- 4) *seurakuntaa ja muuta uskonnollista yhdyskuntaa;*
- 5) *osakeyhtiötä, osuuskuntaa, säästöpankkia, sijoitusrahastoa, erikoissijoitusrahastoa, yliopistoa, keskinäistä vakuutusyhtiötä, lainajyvästötä, aatteellista tai taloudellista yhdistystä, säätiötä ja laitosta;*
- 6) *ulkomaista kuolinpesää;*
- 7) *1–6 kohdassa tarkoitettuihin yhteisöihin verrattavaa muuta oikeushenkilöä tai erityiseen tarkoitukseen varattua varallisuuskokonaisuutta*

Suomen sisäisessä lainsäädännössä ei ole erillisiä säädöksiä siitä millä perusteella entiteetit tulisi klassifioida tuloverolaissa tarkoitetuiksi verosubjekteiksi.¹⁰⁹ TVL 3 §:n 1-5 kohdissa luetelluilla yhteisömuodoilla viitataan kuitenkin suoraan yhteisöjen siviilioikeudelliseen asemaan, joten Suomen lakien mukaan perustettujen siviilioikeudellisten yhteisöjen tunnistaminen verotuksessa tarkoitetuiksi yhteisöiksi on hyvin yksinkertaista.¹¹⁰ Esimerkiksi osakeyhtiölain (624/2006) mukaan perustettu osakeyhtiö on kiistatta TVL 3 §:n 5 kohdassa tarkoitettu osakeyhtiö. TVL 8 a §:n mukaan eurooppayhtiötä ja eurooppaosuuskuntaa pidetään verotuksessa TVL 3 §:n 5 kohdassa tarkoitettuina osakeyhtiönä ja osuuskuntana.

¹⁰⁷ TVL 5 §:n mukaan yhteisetuutena pidetään yhteismetsää, tiekuntaa, kalastuskuntaa ja jakokuntaa sekä muuta niihin verrattavaa yhteenliittymää. Ks. yhteisuuksien verotuksesta esim. TVL 18 § ja HE 200/1992vp, s. 11-12

¹⁰⁸ Vaikka yhteisöjä ja yhteisuuksia verotetaankin omistajistaan erillisinä verovelvollisina, niin yhteisetuuden varsin rajattujen ominaispiirteiden vuoksi niiden sekoittamista toisiinsa voidaan pitää varsin teoreettisena, eikä tälle näkökulmalle anneta painoarvoa tässä tutkimuksessa.

¹⁰⁹ Ks. KHO:2004:116, jossa korkein hallinto oikeus toteaa ”Suomen lainsäädännössä ei ole yleisiä säännöksiä siitä, miten ulkomaisia oikeudellisia ilmiöitä tulisi vero-oikeudessa luokitella.”

¹¹⁰ Lammi, 2015, s.519

TVL 3 §:n 6 kohdassa tarkoitettu ulkomainen kuolinpesä on verotuksellisen asumisen ulkopuolella, eikä tämän yhteisötyypin syvällisempi tarkastelu ole tutkimuksen kannalta relevanttia.¹¹¹

TVL 3 §:n 7 kohdasta voidaan erottaa kaksi eri määritelmää, 1-6 kohtiin verrattava muu oikeushenkilö sekä erityiseen tarkoitukseen varattu varallisuuskokonaisuus. Oikeuskirjallisuudessa on pitkään esiintynyt erimielisyyttä siitä tuleeko myös erilliseen tarkoitukseen varatun varallisuuskokonaisuuden olla verrattavissa TVL 3 §:n 1-6 kohtien yhteisömuotoihin, jotta sitä voidaan pitää verotuksessa yhteisönä vai onko kysymyksessä kokonaan oma yhteisömuotonsa jolta ei edellytetä vertautumista muihin TVL 3 §:n yhteisöihin.¹¹² Nykäsen mukaan muita kuin TVL 3 §:n 1-6 lueteltuja yhteisömuotoja ovat esimerkiksi paliskunta, Ahvenanmaan maakunta ja henkilöstörahastolain (934/2010) mukainen henkilöstörahasto, joita voidaan pitää erityiseen tarkoitukseen varattuina varallisuuskokonaisuuksina.¹¹³ Tämän tulkinnan perusteella erilliseen tarkoitukseen varattua varallisuuskokonaisuutta voidaan pitää omana yhteisömuotonaan.¹¹⁴ Erityiseen tarkoitukseen varattua varallisuuskokonaisuus on kuitenkin hyvin harvinainen yhteisömuoto.¹¹⁵ Ulkomaiset entiteetit klassifioidaan yhteisöiksi TVL 3 §:n 7 kohdan perusteella ja se laajentaakin yhteisön käsitettä huomattavasti. Ulkomaista entiteettiä pidetään Suomessa yhteisönä, jos sen voidaan katsoa rinnastuvan johonkin TVL 3 §:ssä tarkoitettuun yhteisömuotoon. Muutoin ulkomainen entiteetti klassifioidaan tyyppillisesti yhtymäksi.¹¹⁶ Ulkomaisen entiteetin rinnastumista kotimaiseen yhteisöön käsitellään yksityiskohtaisemmin seuraavassa kappaleessa.

Selvyyden vuoksi voidaan todeta, ettei TVL 3 §:n 1-7 kohta sisällä kaikkia kotimaisia yhtiömuotoja. Esimerkiksi avoin yhtiö ja kommandiittiyhtiö ovat TVL 4 §:ssä tarkoitettuja

¹¹¹ Ks. Nykänen, päivittyvä hakuteos, I-OSA yleiset säännökset>2 luku Yleiset määritelmät>TVL 3 § Yhteisö>6 Kohta

¹¹² Ks. esim Lammi, 2015, s.520-521

¹¹³ Nykänen, päivittyvä hakuteos, I-OSA yleiset säännökset>2 luku Yleiset määritelmät>TVL 3 § Yhteisö

¹¹⁴ Myös esim HE 136/2020vp antaa tukea tälle tulkinnalle, asiaa käsitellään tarkemmin tutkimuksen kappaleessa 3.2

¹¹⁵Ks. KHO:2015:9, jossa KHO totesi perusteluissaan erityiseen tarkoitukseen varatun varallisuuskokonaisuuden olevan hyvin harvinainen yhteisömuoto, mutta ei kuitenkaan avannut käsitteen sisältöä tarkemmin

¹¹⁶ Helminen, jatkuvatäydenteinen, 6. Yritystoiminnan muodot ja liike-tulon verotus, yhteisöinä verotettavat toimintamuodot, ulkomainen yhteisö

elinkeinoyhtymiä.¹¹⁷ Avoimet yhtiöt ja kommandiittiyhtiöt eivät ole myöskään siviilioikeudellisia oikeushenkilöitä, vaan yhtiöiden osakkaat ovat vastuussa niiden sitoumuksista.¹¹⁸

Siviilioikeudellisia entiteettejä aletaan pitää verotuksessa yhteisinä niiden perustamis- tai rekisteröimishetkestä alkaen. Ennen siviilioikeudellista perustamista niitä pidetään pääsääntöisesti TVL 4 §:ssä tarkoitettuina yhtyminä, sillä rekisteröimätön yhteisö ei ole Suomessa oikeushenkilö. ¹¹⁹ TVL 24 §:n mukaan yritysjärjestelytilanteessa yhtymää tai muuta edeltävää toimintamuotoa aletaan verottaa yhteisönä, kun sen toimintamuoto muuttuu kaupparekisterimerkinnällä. Tällöin edellisen yhtiömuodon verovuosi päättyy ja perustettavan yhteisön verovuosi alkaa. Nykäsen mukaan rekisteröimätöntä säätiötä ja rekisteröimätöntä aatteellista yhdistystä voidaan pitää TVL 3 §:n 7 kohdassa tarkoitettuna erityiseen tarkoitukseen varattuna varallisuuskokonaisuutena, jo ennen niiden rekisteröimistä.¹²⁰ Niitä siis voidaan pitää verotuksessa yhteisinä, vaikka ne eivät olisi siviilioikeudellisesti oikeushenkilöitä tai niitä ei olisi perustettu yhdenkään lain osoittamalla tavalla. Myöskään sijoitusrahastolain (213/2019; SijRL) mukaan perustettu sijoitusrahasto ja vaihtoehtorahastojen hoitajista annetun lain (162/2014; AIMF-laki) mukaan perustettu erikoissijoitusrahasto, eivät ole siviilioikeudellisia oikeushenkilöitä, vaikka ne ovat TVL 3 §:n 4 kohdan mukaan yhteisöjä ja niitä kohdellaan verotuksessa oikeushenkilöinä.¹²¹

Ulkomaista kuolinpesää lukuun ottamatta, kaikki yhteisömuodot voidaan vielä jaotella ulkomaisiin ja kotimaisiin yhteisöihin. Vuoden 2021 alussa voimaanastuneen¹²² TVL 9.7 §:n mukaan kotimaisella yhteisöllä tarkoitetaan Suomen lakien mukaan perustettua tai Suomessa rekisteröityä yhteisöä. TVL 9.7 §:ssä viitataan siviilioikeudelliseen perustamiseen ja esimerkiksi osakeyhtiölain (624/2006) mukaan rekisteröintivaltion valinta määrittää osakeyhtiön kotipaikan.¹²³ Ulkomaisen yhteisön käsitettä ei ole määritetty lainsäädännössä,

¹¹⁷ TVL 9.8 §:ssä ei ole erikseen määritelty millaisilla yhteisöillä voi olla tosiasiallinen johtopaikka Suomessa ja mitkä yhteisöt voivat olla yleisesti verovelvollisia Suomessa.

¹¹⁸ Ossa, 2020, s.37

¹¹⁹ Nykänen, päivittyvä hakuteos, I-OSA yleiset säännökset>2 luku Yleiset määritelmät>TVL 3 § Yhteisö

¹²⁰ Nykänen, päivittyvä hakuteos, I-OSA yleiset säännökset>2 luku Yleiset määritelmät>TVL 3 § Yhteisö

¹²¹ Verohallinto, 2022, kohta 2.1

¹²² Laki tuloverolain muuttamisesta (1188/2020)

¹²³ Villa & muut, jatkuvatäydenteinen, 1 Yritystoiminnan oikeudellinen ympäristö> EU:n sisämarkkinat ja yritystoiminta>Perusvapaudet ja yritys>Vapaa sijoittumisoikeus ja yrityksen kotipaikan siirto>Missä yrityksen kotipaikka on?>Perustamisteoria

mutta kaikki muut kuin kotimaiset yhteisöt ovat ulkomaisia yhteisöjä, eli yhteisö on ulkomainen, jos sitä ei ole rekisteröity tai perustettu Suomessa. TVL 9.7 §:n sanamuodon takia ulkomaisesta yhteisöstä ei voi tulla missään olosuhteissa kotimaista yhteisöä, eikä kotimaisesta yhteisöstä voi tulla ulkomaista yhteisöä, sillä kotimainen lainsäädäntö ei salli muissa valtioissa perustettujen entiteettien rekisteröimistä tai uudelleen perustamista Suomessa. Ulkomainen yhteisö ei siis muutu kotimaiseksi yhteisöksi, vaikka siitä tulisi Suomessa verotuksellisesti asuva.¹²⁴

3.2 Ulkomaisten entiteettien klassifiointi

Ulkomaisten entiteettien klassifioinnilla tarkoitetaan prosessia, jossa ulkomaiselle entiteetille löydetään se kotimainen verosubjektimuoto, jota se eniten vastaa. Klassifiointin seurauksena määräytynyt verosubjektimuoto määrittää ulkomaisen entiteetin verokohtelun Suomessa.¹²⁵ Ulkomaisten entiteettien klassifiointi on erittäin laaja ja monimutkainen kokonaisuus, varsinkin kun kysymys on sellaisen ulkomaisen entiteetin klassifioinnista, jolle ei löydy suoraa vastinetta kotimaisesta lainsäädännöstä. Lisäksi tutkimuksen kirjoittamishetkellä ei ole syntynyt sellaista oikeuskäytäntöä, jossa ulkomaista entiteettiä klassifioitaisiin tilanteessa, jossa yhteisö voisi olla Suomessa yleisesti verovelvollinen.¹²⁶ Tässä luvussa pyritäänkin muodostamaan yleiskuva periaatteista, joiden mukaan ulkomaista entiteettiä pidetään verotuksessa yhteisönä. Erityisesti huomioidaan se näkökulma, että ulkomainen entiteetti voisi olla verotuksellisesti asuva Suomessa, eikä kysymys olisi vain esimerkiksi yhden Suomesta saadun tulotyyppin verotuksesta.

3.2.1 Sovellettavat säädökset ja oikeusohjeet

Suomen verolainsäädäntöön ei kuulu ulkomaisten entiteettien klassifiointia ohjaavia säädöksiä. mutta käytännössä ulkomaisen entiteetin verokohtelun selvittäminen edellyttää entiteetin tunnistamista joksikin tuloverolaissa tarkoitetuksi verosubjektiksi.¹²⁷ Tästä

¹²⁴ Helminen, jatkuvatäydenteinen, 5. Verovelvollisuusasema ja asuinvaltiot>Verovelvollisuusaseman määräytyminen>Yhtiöt ja kuolinpesät

¹²⁵ Termiä ei voida pitää vakiintuneena Suomessa, mutta se esiintyy yleisesti ulkomaisessa oikeuskirjallisuudessa

¹²⁶ KVL:n, KHO:n ja eri hallinto-oikeuksien oikeuskäytäntöä on seurattu vuoden 2021 alusta vuoden 2022 heinäkuun ensimmäiselle viikolle

¹²⁷ Koskenniemi, 2014, s.428

näkökulmasta ulkomaisen entiteetin klassifioinnissa on ensinnäkin kysymys siitä, tuleeko entiteettiä pitää yhteisönä, yhtymänä vai yhteisetuutena.¹²⁸ Mikäli entiteettiä pidetään yhteisönä, on vielä ratkaistava mikä TVL 3 §:n 1-7 kohdassa tarkoitettu yhteisömuoto on kyseessä. TVL 4.1 §:n mukaan elinkeinoyhtymänä pidetään laivanisännöintiyhtiön, kommandiittiyhtiön ja avoimen yhtiön lisäksi ”*sellaista kahden tai useamman henkilön elinkeinotoiminnan harjoittamista varten muodostamaa muuta kuin yhteisönä pidettävää yhteenliittymää, joka on tarkoitettu toimimaan osakkaiden yhteiseen lukuun.*” Pykälän sanamuodon perusteella myös ulkomaista entiteettiä voidaan pitää yhtymänä ja lisäksi voidaan päätellä, että ulkomaista entiteettiä klassifioitaessa arvioidaan ensin, onko kyseessä yhteisö ja vasta sitten onko kyseessä ulkomainen yhtymä.¹²⁹ TVL 5 §:n mukaan yhteismetsän, tiekunnan ja kalastuskunnan lisäksi yhteisetuutena pidetään myös *muuta niihin verrattavaa yhteenliittymää*, joten ulkomainen entiteetti voidaan klassifioida myös yhteisetuudeksi. Ulkomaisen entiteetin klassifiointia yhteisetuudeksi voidaan kuitenkin pitää varsin teoreettisena vaihtoehtona, kun huomioidaan yhteisetuuksien toiminnan paikallinen luonne ja se että yhteisetuus muodostuu käytännössä aina usean luonnollisen henkilön yhteenliittymänä.

Kuten jo edellisessä luvussa todettiin, ulkomaisen entiteetin rinnastaminen kotimaisiin yhteisöihin tapahtuu TVL 3 §:n 7 kohdan perusteella, josta on erotettavissa kaksi eri määritelmää, eli 1-6 kohtiin verrattava muu oikeushenkilö ja erilliseen tarkoitukseen varattu varallisuuskokonaisuus. TVL 3 §:n 1-6 kohtiin verrattava muu oikeushenkilö on varsin helposti ymmärrettävissä esimerkiksi toisessa valtiossa perustetuksi oikeushenkilöksi, joka vertautuu johonkin kotimaisen yhteisömuotoon tai ulkomaiseen kuolinpesään. Käsitettä voidaan pitää melko yksiselitteisenä, mutta vertautuvuuden arvioimisessa käytettäviä kriteerejä ei ole yksilöity lain esitöissä tai muualla lainsäädännössä.¹³⁰ Erityiseen tarkoitukseen varatun varallisuuskokonaisuuden määritelmä on pitkään ollut epäselvä.¹³¹ Hallituksen esityksen HE 136/2020vp mukaan erilliseen tarkoitukseen varatuksi varallisuuskokonaisuudeksi voidaan

¹²⁸ Entiteetti voi myös olla luonnollinen henkilö luonnollinen henkilö, kuten yksityinen elinkeinonharjoittaja.

¹²⁹ Myös Helminen toteaa, että ulkomaista entiteettiä pidetään yhtymänä, jos sitä ei voida pitää yhteisönä. Ks. Helminen, jatkuvatyöntekijä, 6. Yritysmuodot ja liikeverotus>Yhtymät>Yhtymäksi katsottavat toimintamuodot>Elinkeino-yhtymät

¹³⁰ Ks. tuloverolain edeltäneen tulo- ja varallisuusverolain (1043/1974) säätämisestä annettu hallituksen esitys HE 40/1974vp

¹³¹ Ks. Lammi, 2015, s.520 jossa Lammi vertailee eri kirjoittajien näkemystä erilliseen tarkoitukseen varatusta varallisuuskokonaisuudesta.

katsoa aiemmin voimassaollutta väliyhteisölakia koskeneessa hallituksen esityksessä HE 155/1994vp mainitut *oikeudellisesti erilliset varallisuusmassat*. Tällaisia oikeudellisesti erillisiä varallisuusmassoja voivat olla esimerkiksi vaihtuvapääomaiset yhtiöt, ei-yhtiömuotoiset rahastot ja trustit.¹³²

HE 155/1994vp ei selvennä mitä ”oikeudellisesti erillisellä” tarkoitetaan. Oikeudellisesti erillisellä viitataan todennäköisesti siihen, että kyseessä olisi siviilioikeudellinen oikeushenkilö, mutta sanamuodon perusteella voidaan myös tarkoittaa, että varallisuusmassaa pidetään oikeushenkilönä verotuksessa. Tällöin varallisuusmassan siis ei tarvitsisi olla siviilioikeudellinen oikeushenkilö. Myös termillä ei-yhtiömuotoinen rahasto voidaan viitata tähän. Siviilioikeudellisen oikeushenkilöyden edellyttäminen olisi erikoista siitäkin näkökulmasta, etteivät kaikki TVL 3 §:ssä luetellut yhteisöt ole siviilioikeudellisia oikeushenkilöitä, esimerkiksi TVL 3 §:n 4 kohdassa mainitut sijoitusrahasto ja erikoissijoitusrahasto eivät ole siviilioikeudellisia oikeushenkilöjä vaan varallisuusmassoja, joita kohdellaan verotuksessa oikeushenkilöinä.

Myöskään EU-oikeuteen tai verosopimukseen ei kuulu suoria määräyksiä entiteettien klassifioinnista, eivätkä EU-oikeus tai verosopimukset edellytä entiteettien vastavuoroista tunnistamista valtioiden välillä.¹³³ Nykänen esittää, että emo-tytäryhtiö direktiivin liitteessä I A mainitut yhtiömuodot tulee luokitella verotuksessa omistajistaan erilliseksi oikeushenkilöiksi, eli Suomen tapauksessa TVL 3 §:n yhteisöiksi.¹³⁴ Myös yritysjärjestelydirektiivin liitteenä on vastaava luettelo yhtiömuodoista. On kuitenkin epäselvää kuinka laajasti em. direktiivit sitovat jäsenvaltioita yhteisömuotojen vastavuoroiseen tunnistamiseen, varsinkin jos rinnastumista edellyttävässä tilanteessa ei ole kysymys kyseisten direktiivien soveltamisesta. Lisäksi läheskään kaikkia jäsenvaltioiden lainsäädäntöön kuuluvia siviilioikeudellisia toimintamuotoja ei ole listattu, joten nämä direktiivit ratkaisevat ulkomaisten entiteettien klassifointiin liittyvät ongelmat korkeintaan osittain.¹³⁵

¹³² ks.HE 136/2020vp, s.47 ja HE 155/1994vp, s.11

¹³³ Fibbe, 2009, luku 3, ks. myös tutkimuksen kappale 2.1

¹³⁴ Ks. esim. Nykänen, 2015, s.106

¹³⁵ Fibbe, 2009, luku 5. Ks. myös emo-tytäryhtiö direktiivin liite I A kohta z) jossa on mainittu Suomen yhtiömuodoista osakeyhtiö, osuuskunta, säästöpankki ja vakuutusyhtiö.

SEUT 49 artiklan syrjäntäkielto ja OECD:n malliverosopimuksen 24 artiklan syrjäntäkielto asettavat kuitenkin rajoituksia ulkomaisten entiteettien klassifoinnille. SEUT 49 artikla kieltää kaiken kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän. Verotus on syrjäntäkiellon vastaista, jos toisen jäsenvaltion kansalainen asetetaan huonompaan verotukselliseen asemaan kuin vastaavassa tilanteessa oleva jäsenvaltion kansalainen. SEUT 54 artikla laajentaa kansalaisen käsitteen koskemaan myös jonkin jäsenvaltion lainsäädännön mukaan perustettuja yhtiöitä.¹³⁶ OECD:n malliverosopimuksen 24 artiklan, eli syrjäntäkieltoartiklan, mukaan toisen sopimusvaltion kansalainen ei saa joutua toisessa sopimusvaltiossa ankaramman tai muutenkaan erilaisen verokohtelun kohteeksi kuin tuon sopimusvaltion omat kansalaiset. Eli esimerkiksi Suomi ei voi verottaa Suomessa verotuksellisesti asuvaa toisen sopimusvaltion kansalaista ankarammin kuin vastaavassa tilanteessa olevaa Suomen kansalaista verotetaan.¹³⁷ Kansalaisella tarkoitetaan mitä tahansa oikeushenkilöä, yhtymää tai muuta yhteenliittymää joka on perustettu sopimusvaltiossa voimassaolevan lain mukaan. Asumisella viitataan puolestaan sopimusvaltion lainsäädännön mukaiseen verotukselliseen asumiseen.¹³⁸ Yleisellä tasolla voidaan todeta, että syrjäntäkieltojen mukaan ulkomaista verovelvollista ei siis saa asettaa huonompaan verotukselliseen asemaan kuin vastaavassa tilanteessa kotimainen entiteetti, vaan objektiivisesti samanlaisia tilanteita tulee verottaa samalla tavalla. Tapauskohtaisesti myös esimerkiksi SEUT 63 artiklan takaama pääomien vapaa liikkuvuus voi vaikuttaa klassifointiin. SEUT 63 artiklaa sovelletaan myös EU- tai ETA-valtion ja kolmansien valtioiden välillä tapahtuviin pääomaliikkeisiin.¹³⁹

Syrjäntäkieltojen vaikutuksesta kansallisella tasolla tapahtunut klassifointi voidaan sivuuttaa, jos klassifointi on johtanut ns. väärään lopputulokseen, eli jos ulkomaista entiteettiä ei ole klassifioitu sellaiseksi verosubjektiksi, jota se objektiivisesti tarkasteltuna eniten vastaa. Tällaisessa tilanteessa ulkomaista entiteettiä on kohdeltava verotuksessa samoin kuin sitä verosubjektia, jota se eniten vastaa, riippumatta siitä millainen ulkomaisen entiteetin verokohtelu olisi aiemman klassifoinnin perusteella.¹⁴⁰ Sama periaate on tunnistettu myös

¹³⁶ Helminen, jatkuvatäydenteinen b, 2. Syrjäntäkielto ja perusvapaudet>2.2 Perusvapaudet>Sijoittautumisoikeus

¹³⁷ Malmgrén, & Myrsky, 2017, III Kansallinen ulkomaanvero-oikeus ja verosopimukset>2 Verosopimukset>2.6 Verosopimusten määräykset>2.6.22 Syrjäntäkielto

¹³⁸ OECD, 2017, article 3

¹³⁹ HE 304/2018vp, s.49

¹⁴⁰ Panayi, 2021, s.136-137

hallituksen esityksessä HE 136/2020vp, mukaan verosopimusten syrjäntäkielto edellyttää kotimaisen ja yleisesti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön samanlaista verokohtelua, mikäli ulkomainen yhtiö rinnastetaan tai se *pitäisi* rinnastaa kotimaiseen yhteisöön.¹⁴¹

3.2.2 Rinnastusteoria ja oikeuskäytäntö

Erillisten säädösten puuttuessa ulkomaisten entiteettien klassifoinnissa sovellettavat periaatteet ovat muodostuneet verotus- ja oikeuskäytännössä. Suomessa on käytetty ns. rinnastusteoriaa, jossa ulkomaisen entiteetin ominaisuuksia verrataan kotimaisen entiteetin ominaisuuksiin ja ulkomainen entiteetti klassifioidaan siksi verosubjektiksi, jota se eniten vastaa.¹⁴² HE 136/2020vp ja Verohallinnon mukaan rinnastumisen lähtökohtana tulisi pitää ulkomaisen entiteetin siviilioikeudellisen aseman rinnastumista kotimaisen entiteetin siviilioikeudelliseen asemaan. Verohallinnon mukaan esimerkiksi kotimaiseen osakeyhtiöön rinnastuvat ulkomaiset oikeushenkilöt, kuten ruotsalainen aktiebolag ja virolainen osaühing, katsotaan Suomessa yhteisöiksi.¹⁴³

Siviilioikeudellisen aseman perusteella tapahtuvaa rinnastamista voidaan pitää melko yksinkertaisena tapana arvioida ulkomaisen entiteetin rinnastumista kotimaiseen yhteisöön. Näin yksinkertaisella periaatteella rinnastettaessa oikeushenkilöä pidettäisiin käytännössä aina yhteisönä, koska TVL 4 §:ssä tarkoitetut yhtymät eivät ole siviilioikeudellisia oikeushenkilöitä.¹⁴⁴ Rinnastaminen voi olla vaikeaa varsinkin, koska ulkomailla voi esiintyä sellaisia siviilioikeudellisia toimintamuotoja, joille ei ole vastinetta Suomen lainsäädännössä.¹⁴⁵ Toisaalta esimerkiksi TVL 3 §:n 5 kohdassa tarkoitetuilla rahastoilla ja 7 kohdassa tarkoitettulla erilliseen tarkoitukseen varatulla varallisuuskokonaisuudella ei ole siviilioikeudellista asemaa, joten siviilioikeudellista asemaa ei voida käyttää lähtökohtana näihin yhteisötyyppiin rinnastaessa. Siviilioikeudellisen aseman lisäksi rinnastumisen arvioimisessa voidaan painottaa myös muita entiteetin ominaisuuksia kuten ulkomaisen entiteetin harjoittamaa tosiasiallista toimintaa ja entiteetin verotuksellista asemaa sen

¹⁴¹ HE 136/2020vp, s.19

¹⁴² Helminen, jatkuvatäydenteinen, 6. Yritystoiminnan muodot ja liiketulon verotus>Yhteisöt>Yhteisönä verotettavat toimintamuodot>Ulkomaiset yhteisöt

¹⁴³ Ks. HE 136/2020vp, s. 47 ja Verohallinto, 2021, luku 2

¹⁴⁴ Ossa, 2020, s. 37

¹⁴⁵ Lang, 2019, s.197

lähtövaltiossa. Muita ominaisuuksia painotetaan erityisesti silloin kun ulkomainen entiteetti ei vastaa siviilioikeudelliselta asemaltaan mitään kotimaista yhteisömuotoa.¹⁴⁶ Rinnastumisen arviointi on tapauskohtaista, eikä ole selvää kuinka paljon ulkomaisen entiteetin tulee vastata kotimaista entiteettiä, jotta niiden voidaan katsoa rinnastuvan toisiinsa.

Suomen lainsäädännölle tuntemattomana voidaan pitää esimerkiksi sellaista entiteettiä, jota pidetään lähtövaltiossa oikeushenkilönä, mutta jota kohdellaan kuitenkin verotuksessa läpivirtausyksikkönä.¹⁴⁷ Tällaisen ulkomaisen entiteetin klassifiointi oli kysymyksessä ratkaisussa KVL 2017/57. Luxemburgilainen SCS (société en Commandite Simple) oli kommandiittiyhtiömuotoinen vaihtoehtorahasto, jota pidettiin Luxemburgissa oikeushenkilönä, mutta verotuksessa sitä kohdeltiin läpivirtausyksikkönä. SCS harjoitti yhden osuudenomistajan kiinteistösijoitustoimintaa Suomessa. Kyseessä ei ollut TVL 3 §:n 5 kohdassa tarkoitettu sijoitusrahasto, koska KVL:n mukaan SCS:n sijoitustoiminta ei täyttänyt sijoitusrahastolle ominaisen yhteissijoitustoiminnan tunnusmerkkejä. KVL katsoi SCS:n vastaavan kotimaista kommandiittiyhtiötä ja SCS:ä päädyttiin kohtelemaan verotuksessa samalla tavalla läpivirtaavana kuin TVL 4 §:ssä tarkoitettua kommandiittiyhtiötä. Päätöksessä ei asetettu kyseistä kommandiittimuotoista SCS:tä erilaiseen verotukselliseen asemaan verrattuna kotimaisen kommandiittiyhtiöön, joten kysymys ei ollut SEUT 49 artiklan sijoittautumisvapauden tai SEUT 63 artiklan pääomien vapaan liikkuvuuden vastaisesta tilanteesta.

Oikeuskäytännössä on päädytty seuramaan lähtövaltion klassifiointia, kun on ollut ratkaistavana, se tuleeko ulkomaista entiteettiä pitää läpivirtausyksikkönä vai yhteisönä.¹⁴⁸ Oikeuskäytännössä klassifiointi on tapahtunut kahdessa vaiheessa. (1) Ensin ulkomainen entiteetti on klassifioitu pelkästään kotimaisen lainsäädännön perusteella. (2) Toisessa vaiheessa klassifioinnissa on päädytty seuraamaan entiteetin lähtövaltion klassifiointia. Ensisijaisesti tähän on vaikuttanut se, että KHO on katsonut OECD:n malliverosopimuksen 3 artikla edellyttävän, että lähdevaltio noudattaa asuinvaltion klassifiointia. Esimerkkinä voidaan nostaa tapaus KHO:2004:116, jossa Luxemburgilaista FCP-sijoitusrahastoa pidettiin

¹⁴⁶ Ks. esim. HE 304/2018vp, s. 49-50

¹⁴⁷ Vrt. Suomessa läpivirtausyksikköinä kohdeltavat TVL 4 §:ssä tarkoitettut yhtymät eivät ole oikeushenkilöitä.

¹⁴⁸ Ks. tässä luvussa käsiteltävien ratkaisujen lisäksi myös esim. KVL:2006:61, KVL:2006:1 ja KVL:2009:72

Luxemburgin lainsäädännössä läpivirtausyksikkönä. Korkein hallinto-oikeus totesi, että vaikka kyseiseltä yhteisöltä puutuivat yhteisöille tyypilliset päätöksentekaelimet, niin sitä tuli pitää Suomessa yhteisönä. KHO mainitsi TVL 3 §:n 4 ja 7 kohdan, mutta ei tarkemmin yksilöinyt mitä yhteisömuotoon se katsoi kyseisen FCP-rahaston rinnastuvan. KHO kuitenkin viittaasi keskusverolautakunnan tapauksesta aiemmin antamaan ratkaisuun, jonka mukaan FCP-rahasto vastasi ominaisuuksiltaan ja toiminnaltaan kotimaista sijoitusrahastoa. KHO kuitenkin totesi, että koska kyseessä on verosopimustilanne, niin Suomen tulee huomioida ensisijaisesti FCP-rahaston asuinvaltion luokittelu. Luxemburgissa FCP-rahasto oli läpivirtausyksikkö eikä verosopimusta voitu soveltaa siihen. Korkein hallinto-oikeus totesi Suomen ja Luxemburgin välisen verosopimuksen 3(2) artiklan edellyttävän, että FCP-sijoitusrahaston luokittelun tulee noudattaa Luxemburgin lainsäädäntöön kuuluvaa termiä ja katsoi FCP-sijoitusrahaston läpivirtausyksiköksi.

KHO huomioi verosubjektin asuinvaltion klassifioinnin myös ratkaisussa KHO:2004:111, jossa luxemburgilaisen SICAV-muotoisen yhtiön katsottiin rinnastuvan kotimaiseen osakeyhtiöön, vaikka se oli vaihtuvapääomainen. SICAV-yhtiö katsottiin oikeushenkilöksi myös verosopimusta sovellettaessa, koska myös Luxemburgissa sen katsottiin olevan oikeushenkilö sekä myös verosopimusta voitiin soveltaa siihen. Asiassa ei ollut merkitystä sillä, että SICAV oli Luxemburgissa vapautettu tulon perusteella maksettavasta verosta. Tässäkin ratkaisussa KHO huomioi SICAV:n verotuksellisen aseman sen lähtövaltiossa, mutta kotimaiseen lainsäädäntöön perustuvaa tulkintaa ei ollut tarpeen muuttaa, koska SICAV:a pidettiin verotuksessa oikeushenkilönä myös Luxembourgissa.

Lähtövaltion luokittelun seuraamista voidaan pitää varsin yksinkertaisena tapana selvittää ulkomaisen entiteetin verotuksellinen asema, mutta ongelmana on se että lähtövaltion luokittelun noudattaminen voi johtaa siihen, että ulkomainen ja kotimainen verosubjekti ovat epätasa-arvoisessa verotuksellisessa asemassa keskenään.¹⁴⁹ Verojärjestelmissä voi olla merkittäviä eroja, joten tästäkään näkökulmasta verotukselliselle asemalle lähtövaltiossa ei tulisi antaa liikaa merkitystä.¹⁵⁰ Joissain valtioissa, kuten Luxemburgissa, esimerkiksi sijoitusrahastojen verotuksessa sovelletaan läpivirtausmallia tai rahastot voivat olla

¹⁴⁹ Lang, 2019, s.197

¹⁵⁰ Lammi, 2015, s.528

velvollisia maksamaan veroa, mutta niiden jakamat tuotto-osuudet ovat vähennyskelpoisia verotuksessa, jolloin ne on käytännössä vapautettu tulon perusteella maksettavasta verosta.¹⁵¹ Lähtövaltion luokittelun seuraamisesta voidaan erottaa kaksi eri näkökulmaa. Ensinnäkin lähtövaltion luokittelun seuraamisella voidaan ratkaista tuleeko ulkomaista entiteettiä pitää verotuksessa oikeushenkilönä vai läpivirtausyksikkönä, kuten edellä käsitellyissä oikeustapauksissa on tehty. Toinen asia on se, että oikeushenkilönä eli yhteisönä pidettävän ulkomaisen entiteetin verokohtelu voidaan ratkaista lähtövaltion luokittelua seuraamalla. HE 136/2020vp mukaan kotimaiseen osakeyhtiöön tai osuuskuntaan rinnastuvat SICAV-muotoiset (société d'investis sement à capital variable) yhtiöt ovat normaalisti yhteisöverovelvollisia Suomessa, vaikka ne olisivat lähtövaltiossaan alennetun verokannan piirissä.¹⁵² Tämän perusteella näyttää siltä, ettei klassifioinnissa anneta painevaa merkitystä entiteetin verotukselliselle asemalle sen lähtövaltiossa.

KHO ei ole omassa ratkaisukäytännössään perustellut kovinkaan selvästi miksi se on katsonut, että verosopimus edellyttää asuinvaltion klassifioinnin seuraamista.¹⁵³ Verosopimustilanteessa tulon lähdevaltio voi mukauttaa oman klassifiointinsa vastaamaan asuinvaltion klassifiointia, mutta tällaista ei kuitenkaan edellytetä, ellei valtioiden välisessä verosopimuksessa ole niin sovittu.¹⁵⁴ Oikeuskäytännössä tapahtuneissa ratkaisuissa ei ole myöskään perusteltu ulkomaisten entiteettien klassifioinnissa käytettyjä periaatteita kovinkaan yksityiskohtaisesti. Voidaan tosin pitää loogisena, ettei yksityiskohtaiselle klassifioinnille anneta liikaa merkitystä sellaisessa tilanteessa, jossa päädytään kuitenkin seuraamaan lähtövaltion klassifiointia, varsinkin kun mikään säädös ei velvoita klassifioimaan yhteisönä pidettävää ulkomaista entiteettiä yhteisöjen ns. alakäsitteiden tasolle.¹⁵⁵

¹⁵¹ Ks. HE 304/2018vp, s.51

¹⁵² HE 136/2020vp, s.52

¹⁵³ Ks. esim. edellä käsitelty ratkaisu KHO:2004:116

¹⁵⁴ Fibbe, 2009, luku 4.2.4. ja ks. myös tutkimuksen kappale 2.1, jossa todettiin, että valtiot voivat klassifioida ulkomaisen entiteetin sen lähtövaltion lainsäädännöstä riippumatta.

¹⁵⁵ Koskenniemi, 2014, s.430-431

3.3 Yhteisöjen verotuksellinen asuminen Suomessa

Yhteisöjen verotuksellinen asuminen Suomessa perustuu asuinvaltioperiaatteelle ja Suomi soveltaa verolainsäädännössään asuinvaltioperiaatteen rinnalla myös lähdevaltioperiaatetta.¹⁵⁶ Asuinvaltioperiaate todetaan TVL 9.1 §:n 1 kohdassa, jossa on lueteltu yleisesti verovelvolliset verosubjektit ja vastaavasti lähdevaltioperiaate todetaan TVL 9.1 §:n 2 kohdassa, jossa on lueteltu rajoitetusti verovelvolliset verosubjektit.¹⁵⁷ Kotimaisessa verolainsäädännössä verotuksellinen asuminen ja yleinen verovelvollisuus ovat sama asia,¹⁵⁸ eikä yhteisöjen osalta käytetä asumiseen viittaavia termejä, kuten *asuminen* tai *verotuksellinen asuinvaltio*.¹⁵⁹ Vaikka veroverotuksellinen asuminen ja verovelvollisuus kytkeytyvät kiinteästi toisiinsa myös TVL 9 §:ssä, niin varsinaista yhteisöjen verovelvollisuutta ja Suomen valtion verotusoikeuden alueellista laajuutta käsitellään tarkemmin luvussa 5 ja tässä luvussa keskitytään vain selvittämään millä perusteella yhteisöjen katsotaan verotuksellisesti asuvan Suomessa. Selvyyden vuoksi voidaan kuitenkin todeta, että yleisesti verovelvollisten tulee maksaa kaikesta saamastaan tulosta veroa Suomeen ja rajoitetusti verovelvollinen on velvollinen maksamaan veroa ainoastaan Suomesta saamastaan tulosta.

TVL 9.1 §:n mukaan suomessa verotuksellisesti asuvia yhteisöjä ovat kotimainen yhteisö ja sellainen ulkomainen yhteisö, jonka tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee Suomessa. Ulkomaisen yhteisön tosiasiallinen johtopaikka on määritetty TVL 9.8 §:ssä ja sen tunnusmerkkejä ja muodostumista tarkastellaan tarkemmin seuraavassa kappaleessa. Vastaavasti TVL 9.1 §:n 2 kohdan mukaan Suomessa verotuksellisesti asuvia eivät ole muut kuin momentin 1 kohdassa tarkoitettut ulkomaiset yhteisöt, eli sellaiset ulkomaiset yhteisöt, joiden tosiasiallinen johtopaikka ei ole Suomessa. Eli yhteisön verotuksellinen asuinvaltio on Suomi, kun se on TVL 9.1 §:n perusteella yleisesti verovelvollinen ja vastaavasti yhteisö ei ole Suomessa verotuksellisesti asuva, jos se on rajoitetusti verovelvollinen, vaan tällöin Suomi on lähdevaltion asemassa.

¹⁵⁶ Nykänen, s.86-87

¹⁵⁷ Verohallinto, 2020, 2.4 artikla 4, Verosopimuksen mukainen kotipaikka VH/2831/00.01.00/2020

¹⁵⁸ Verohallinto, 2015, s.13

¹⁵⁹ Helminen, (jatkuvatäydenteinen), 5. Verovelvollisuusasema ja asuinvaltio>Verosopimusten asuinvaltio>Asuinvaltion merkitys, Ks. myös TVL 11 §, jossa luonnollisen henkilön osalta käytetään termejä ”Suomessa asuminen” ja ”Suomessa asuva”

Kotimaisten yhteisöjen verotuksellinen asumisen Suomessa perustuu muodollisiin kriteereihin, koska TVL 9.1 §:n 1 kohdan mukaan kotimainen yhteisö on aina Suomessa yleisesti verovelvollinen ja TVL 9.7 §:n mukaan kotimaisia yhteisöjä ovat Suomen lainsäädännön mukaisesti perustettu tai rekisteröity yhteisö.¹⁶⁰ Perustamisella ja rekisteröinnillä viitataan yhteisön siviilioikeudelliseen perustamiseen ja rekisteröimiseen. Vastaavasti kotimaisen yhteisön verotuksellinen asuinvaltio ei voi vaihtua, koska kotimainen yhteisö on TVL 9.1 §:n mukaan aina Suomessa yleisesti verovelvollinen. Kuten jo tutkimuksen 3.1 luvussa todettiin, entiteettiä aletaan pitää verotuksessa yhteisönä, kun se on siviilioikeudellisesti perustettu tai muutoin muodostettu ja voidaan ajatella, että tuosta hetkestä alkaen se on myös TVL 9.7 §:ssä tarkoitettu kotimainen yhteisö. Vastaavasti TVL 9.7 §:n perusteella kotimainen yhteisö lakkaa olemasta TVL 3 §:ssä tarkoitettu yhteisö, kun sen yhtiöoikeudellinen asema muuttuu, eli kun se poistetaan yritysrekisteristä tai muuten puretaan. Kotimaisen yhteisön verotuksellisen asumisen kriteerit pohjautuvat siis kotimaiseen yhtiölainsäädäntöön ja kotimaisten yhteisöjen verotuksellisen asumisen kriteerejä sekä verovelvollisuusaseman määräytymistä voidaan pitää varsin selkeänä.

Ulkomaisen yhteisön verotuksellisen asumisen perustuu tosiasiallisiin olosuhteisiin, sillä TVL 9.1 §:n mukaan ulkomaisen yhteisön verovelvollisuusasema riippuu siitä, sijaitseeko sen TVL 9.8 §:ssä tarkoitettu tosiasiallinen johtopaikka Suomessa.¹⁶¹ TVL 9.8 §:n mukaan ulkomaista yhteisöä pidetään Suomessa yleisesti verovelvollisena sen perustamis- tai rekisteröitymishetkestä lähtien. Tällä tarkoitetaan sitä, hetkeä kun ulkomainen yhteisö itse rekisteröityy Verohallinnon rekistereihin ilmoittamalla tosiasiallisen johtopaikkansa sijaitsevan Suomessa. Malmgrénin (2020) mukaan samalla hetkellä ulkomaiselle yhteisölle tulee myös tosiasiallisesti muodostua tosiasiallinen johtopaikka Suomeen.¹⁶² Mikäli ulkomainen yhteisö ei itse ilmoita tosiasiallista johtopaikkaansa Verohallinnolle, niin ulkomaisen yhteisön yleisen verovelvollisuuden alkamisajankohtana pidetään tosiasiallisen johtopaikan muodostumisajankohtaa. Tosiasiallisen johtopaikan muodostumista seurataan normaalin verovalvonnan yhteydessä ja Suomessa rajoitetusti verovelvolliset ulkomaiset yhteisöt ovat velvoitettuja antamaan tiedot sellaisista olosuhteista tapahtuvista muutoksista joiden

¹⁶⁰ Vrt. tämän tutkimuksen luku 2.3.1, jossa muodollisina verotuksellisen asumisen kriteerinä on mainittu esimerkiksi entiteetin rekisteröiminen tai perustaminen valtiossa.

¹⁶¹ Vrt. tutkimuksen luku 2.2.2

¹⁶² Ks. Malmgrén, 2020, s.644

perusteella ulkomaisen yhteisön tosiasiallisen johtopaikan voitaisiin katsoa olevan Suomessa.¹⁶³ Vastaavasti ulkomaisen yhteisön verotuksellinen asuminen Suomessa päättyy, kun sillä ei enää ole tosiasiallista johtopaikkaa Suomessa, eli silloin kun tosiasiallisen johtopaikan synnyttäneissä olosuhteissa tapahtuu sellainen muutos, ettei tosiasiallista johtopaikkaa enää voida katsoa muodostuvan Suomeen.¹⁶⁴

EU-oikeuden ensisijaisuusperiaatteen vuoksi TVL 9 §:n yleistä ja rajoitettua verovelvollisuutta koskevia kriteerejä eli perustamispaikkaa tai johtopaikan sijaintia ei sovelleta eurooppayhtiöön tai eurooppaosuuskuntaan vaan niiden verotuksellinen asuinvaltio määräytyy sen perusteella missä valtiossa niiden sääntömääräinen kotipaikka sijaitsee. Nykäsen tulkinnan mukaan eurooppayhtiötä tai osuuskuntaa voidaan myös pitää kotimaisena, jos sen sääntömääräinen kotipaikka on Suomessa.¹⁶⁵ Käytännössä sillä ei liene juurikaan merkitystä pidetäänkö eurooppayhtiötä tai eurooppaosuuskuntaa kotimaisen vai ei, koska TVL 9.9 §:n mukaan yleisesti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön verotuksessa sovelletaan samoja säädöksiä kuin kotimaisen yhteisön verotuksessa.

Kotimaista yhteisöä ja sellaista ulkomaista yhteisöä, jonka tosiasiallinen johtopaikka on Suomessa pidetään aina TVL 9.1 § 1 kohdan perusteella yleisesti verovelvollisina ja siten ne ovat aina Suomessa verotuksellisesti asuvia, eikä yhteisön verovelvollisuusasemaan tai verotukselliseen asumiseen vaikuta se, että yhteisö saattaa olla tosiasiallisesti vapautettu tuloveron maksamisesta osittain tai kokonaan.¹⁶⁶ Esimerkiksi sijoitusrahastolain mukaan perustettu sijoitusrahasto on TVL 3 §:n 4 kohdassa tarkoitettu sijoitusrahasto, joka on TVL 9.1 §:n mukaan Suomessa yleisesti verovelvollinen ja siten Suomessa verotuksellisesti asuva, vaikka sijoitusrahastot on TVL 20 a §:n mukaan vapautettu tulon perusteella maksettavasta verosta. Myös kotimaiseen sijoitusrahastoon rinnastuva yleisesti verovelvollinen ulkomainen yhteisö on TVL 20 a §:n perusteella vapautettu tulon perusteella maksettavasta verosta.

¹⁶³ Verohallinto, 2021, kohta 6.1

¹⁶⁴ Verohallinto, 2021, kohta 10

¹⁶⁵ Nykänen, jatkuvatäydenteinen, II OSA Verovelvolliset>1 Luku Verovelvollisuuden alueellinen ulottuvuus>TVL 9 § Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus>7 momentti

¹⁶⁶ Nykänen, jatkuvatäydenteinen, I-OSA Yleiset säännökset>2 luku Yleiset määritelmät>TVL 3 § Yhteisö. Tuloverosta osittain tai kokonaan vapautetut yhteisöt on lueteltu TVL 20-23 §:ssä.

Vastaavasti TVL 9.1 §:n mukaan Suomessa yleisesti verovelvollisen yhteisön yleinen verovelvollisuus ei myöskään automaattisesti pääty vaikka, vaikka yhteisö hankkisi verotuksellisen kotipaikan myös toisesta valtiosta. TVL 9.1 §:n mukaan yleisesti verovelvollinen yhteisö on Suomessa verotuksellisesti asuva vaikka sen asuinvaltiona pidettäisiin tuloverosopimusta sovellettaessa toista sopimusvaltiota.¹⁶⁷ Kotimaisen yhteisön kohdalla verotuksellisen kotipaikan hankkiminen toisesta valtiosta johtaa aina kaksoisasujatilanteen syntymiseen, sillä kuten aiemmin todettiin, kotimaisen yhteisön yleinen verovelvollisuus Suomessa ei voi päättyä ellei sitä pureta yhtiöoikeudellisesti.¹⁶⁸ Yleisesti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön kaksoisasujatilanne syntyy silloin kun se hankkii verotuksellisen kotipaikan toisesta valtiosta, mutta sille katsotaan samanaikaisesti yhä muodostuvan TVL 9.8 §:ssä tarkoitettu tosiasiallinen johtopaikka Suomeen. Vastaavasti ulkomaisen yhteisön kaksoisasujatilanne syntyy myös tilanteessa jossa se siirtää TVL 9.8 §:ssä tarkoitetun tosiasiallisen johtopaikkansa Suomeen, mutta se säilyy samanaikaisesti verotuksellisesti asuvana myös lähtövaltiossaan.¹⁶⁹

3.4 Ulkomaisen yhteisön tosiasiallinen johtopaikka

3.4.1 Johtopaikan määritelmä

Ainoastaan ulkomaisella yhteisöllä voi olla TVL 9.8 §:ssä tarkoitettu tosiasiallinen johtopaikka Suomessa. Suomen lainsäädännössä ei ole erillisiä hierarkkisia kriteerejä, joiden perusteella tosiasiallisen johtopaikan sijaintia arvioidaan, vaan kyse on TVL 9.8 §:n perusteella tehtävästä tapauskohtaisesta arvioinnista.¹⁷⁰ On huomioitava, että tuloverolain tosiasiallisen johtopaikan määritelmä on kokonaan muusta lainsäädännöstä itsenäinen käsitteensä, jota ei ole sidottu Suomen tai yhteisön perustamisvaltion yhtiölainsäädäntöön, vaikka esimerkiksi yhtiölainsäädännössä määritetyillä hallinto- ja johtorakenteilla voikin olla keskeinen rooli tosiasiallisen johtopaikan sijainnin arvioimisessa. TVL 9.8 §:n mukaan:

¹⁶⁷ Ks.KHO:2003:33 ja tutkimuksen kappale 2.2.3 jossa todetaan että esimerkiksi Norjassa kaksoisasuvan yhteisön yleinen verovelvollisuus Norjassa päättyy, jos sen verosopimuksen mukainen asuinvaltio on toisessa sopimusvaltiossa.

¹⁶⁸ Ks. myös Malmgrén & Myrsky 2017, s.843

¹⁶⁹ Ks. kaksoisasujatilanteiden syntymisestä myös tutkimuksen kappale 2.3

¹⁷⁰ Ks. Burgers & muut, 2018, s. 49, joiden mukaan esimerkiksi Venäjällä on käytössä erilliset hierarkkiset kriteerit, joiden perusteella tosiasiallisen johtopaikan sijaintia arvioidaan. Tutkielman kirjoittamishetkellä ei ole vielä syntynyt tosiasiallisen johtopaikan määrittämiseen liittyvää oikeuskäytäntöä.

“Ulkomaisen yhteisön tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee paikassa, jossa yhteisön hallitus tai muu päätöksentekuelin tekee yhteisön tärkeimmät ylintä päivittäistä johtamista koskevat päätökset. Tosiasiallisen johtopaikan sijaintia arvioitaessa otetaan kuitenkin huomioon myös muut yhteisön organisointiin ja liiketoimintaan liittyvät olosuhteet”

Johtopaikan määritelmästä on erotettavissa kolme tekijää: hallitus tai muu päätöksentekuelin, tärkein ylintä päivittäistä johtamista koskeva päätöksenteko sekä päätöksentekopaikka. Keskeisimmässä asemassa on yhteisön hallituksen tai muun päätöksentekoelimen tunnistaminen, sillä ylin päivittäinen johtaminen ja päätöksentekopaikka määrittyvät päätösten tekijän perusteella. Yhteisön organisointiin ja liiketoimintaan liittyvillä olosuhteilla viitataan kokonaisarviointiin.¹⁷¹

Yhteisön hallitus tai muu vastaava päätöksentekuelin on yleensä osoitettu yhteisön perustamisvaltion lainsäädännössä sekä yhteisön yhtiöjärjestyksessä tai muissa vastaavissa sisäisissä säännöissä. HE 136/2020vp mukaan hallitus tai muu päätöksentekuelin on se taho, joka on vastuussa esimerkiksi yhteisön hallinnon ja toiminnan järjestämisestä. Toimitusjohtajan ja muun toimeenpanevan johdon tai pelkästään valvontaan keskittyvän elimen, kuten hallintoneuvoston, työskentelypaikka eivät ole merkityksellisiä hallituksen tai muun päätöksentekoelimen tunnistamisessa.¹⁷² Päätöksentekoelimen tunnistamista helpottanee se, että ulkomaisen yhteisön kotivaltion lainsäädäntöä ja entiteetin sisäisiä säädöksiä on oletettavasti tarkasteltu jo aiemmin, kun sen on todettu rinnastuvan TVL 3 §:ssä tarkoitettuun yhteisöön.

Ylimpään päivittäiseen johtamiseen liittyvälle päätöksenteolle ei ole määritelmää tuloverolaissa tai muualla lainsäädännössä, vaan se määrittyy hallituksen tai muun päätöksentekoelimen vastuualueeseen kuuluvaksi päätöksenteoksi.¹⁷³ HE 136/2020 mukaan ylimpään päivittäiseen johtamiseen liittyvää päätöksentekoa on vähemmän sellaisella yhteisöllä, jolla ei ole varsinaista liiketoimintaa. Varsinaisen liiketoiminnan puuttuminen ei kuitenkaan estä tosiasiallisen johtopaikan muodostumista, vaan merkityksellistä on se missä

¹⁷¹ Malmgrén, 2020, s. 648

¹⁷² HE 136/2020vp, s.48-49

¹⁷³ Malmgrén, 2020, s. 646

yhteisön toiminnan kannalta oleelliset päätökset tehdään.¹⁷⁴ Voidaan siis päätellä, että ylimpään päivittäiseen johtamiseen liittyvällä päätöksenteolla viitataan esimerkiksi liiketoimintaan ja strategiaan liittyvään päätöksentekoon. Lisäksi aiemmin todettiin, että hallituksen tai muun vastaavan päätöksentekoelimen vastuualueeseen kuuluu myös hallinnon tai toiminnan järjestäminen ja tällä voidaan viitata esimerkiksi valtaan päättää toimitusjohtajasta tai muusta toimeenpanelevasta johdosta.

Päätöksentekopaikka on paikka, johon yhteisön hallitus tai muu päätöksentekoelin kokoontuu tekemään ylintä päivittäistä johtamista koskevia päätöksiä. Päätöksentekopaikalta edellytetään ajallista pysyvyyttä, eikä ainoastaan satunnainen päätöksenteko tietyssä paikassa muodosta tosiasiallista johtopaikkaa, vaikka muut tosiasiallisen johtopaikan kriteerit täytyisivätkin.¹⁷⁵

3.4.2 Yhteisön toiminnan merkitys

Ulkomaisten rahastojen tosiasiallisen johtopaikan sijainnin arviointia vaikeuttaa niiden moninaiset hallinnolliset ja toiminnalliset rakenteet. Lisäksi rahaston toimintaa ja samalla päätöksentekoa on voitu siirtää ulkopuolisten tahojen hoidettavaksi. Rahastojen osalta keskeistä päätöksentekoa on esimerkiksi sijoitusstrategiasta päättäminen tai muu vastaava päätöksenteko. Sijoitusstrategian toteuttaminen taas ei ole tosiasiallisen johtopaikan sijainnin kannalta oleellista, eli vaikka ulkomaisen rahaston salkunhoito olisi ulkoistettu suomalaiselle taholle niin se ei luo rahastolle tosiasiallista johtopaikkaa Suomeen.¹⁷⁶

Passiiviseen sijoitusten hallintaan keskittyneillä trusteeilla sekä ulkomaisilla holding- ja sijoitusyhtiöillä ei välttämättä ole ylintä päivittäistä johtamista, kuten varsinaista liiketoimintaa harjoittavilla yhteisöillä. Tällaisten yhteisöjen tosiasiallisen johtopaikan sijainnin arvioimisessa painotetaan sitä tahoja, joka on vastuussa yhtiön varsinaiseen

¹⁷⁴ Ks. HE 136/2020vp, s.50, Hallituksen esityksessä ei ole kuitenkaan määritelty mitä liiketoiminnalla tarkoitetaan.

¹⁷⁵ Verohallinto, 2021, 5.1 Tosiasiallisen johtopaikan sijainnin arviointi

¹⁷⁶ Ks. Verohallinto, 2021, 5.2.3 Ulkomaiset rahastot ja HE 136/2020vp ja ulkomaisten rahastojen eri muodoista esimerkiksi

toimintaan liittyvästä päätöksenteosta, esimerkiksi sijoitusstrategiasta tai voitonjaosta päättämisestä.¹⁷⁷

Konserniyritysten tosiasiallisen johtopaikan sijaintia arvioidaan kaikkien konserniyritysten osalta erikseen, eikä esimerkiksi ulkomaisen konsernin emoyhtiön tosiasiallisen johtopaikan sijaitseminen Suomessa tarkoita sitä, että sen ulkomaiset tytäryhtiöt olisivat Suomessa yleisesti verovelvollisia.¹⁷⁸ Arviointi vaikeutuu, jos Suomessa yleisesti verovelvollisen emoyhtiön johdon jäseniä osallistuu myös ulkomaisten tytäryhtiön ylimpään päivittäiseen johtamiseen, esimerkiksi hallituksen jäsenenä. Tavanomaisen konserniohjauksen tai governance-tyyppisen tytäryhtiöiden valvonnan ei kuitenkaan katsota muodostavan tosiasiallista johtopaikkaa Suomeen, vaikka emoyhtiö olisikin Suomessa yleisesti verovelvollinen.¹⁷⁹

Kokonaisuutena voidaan todeta edellä kuvattujen rahastojen, trustien ja konsernien osalta, että ylimpään päivittäiseen johtamiseen liittyvänä päätöksentekona voidaan pitää yhteisön varsinaisen toiminnan johtamiseen liittyvää päätöksentekoa. Tästä näkökulmasta hallitus tai muu ylin päätöksentekaelin voidaan tunnistaa myös päätöksenteon perusteella toiminnan kannalta keskeisten päätösten tekemisestä vastuussa olevaksi tahoksi.

3.4.3 Tilanteessa vaikuttavat olosuhteet

Vahvin merkki ulkomaisen yhteisön tosiasiallisen johtopaikan sijaitsemisesta Suomessa on se, että yhteisön hallituksen tai muun päätöksentekaelimen kokoukset pidetään vakiintuneesti Suomessa. Tosiasiallisen johtopaikan sijainnin määrittäminen perustuu kuitenkin tapauksessa vaikuttavien tosiseikkojen pohjalta suoritettuun kokonaisarvioon, jossa painotetaan tosiasiallisia olosuhteita, eikä ainoastaan muodollisille seikoille anneta painoarvoa.¹⁸⁰

Yhteisön hallituksen tai muun vastaavan päätöksentekaelimen on tosiasiallisesti tehtävä ylimpään päivittäiseen johtamiseen liittyvät päätökset päätöksentekopaikassaan, jotta sitä

¹⁷⁷ HE 136/2020vp, s.50

¹⁷⁸ Malmgren, 2020, s. 647 ja VaVM 33/2020vp, s.5

¹⁷⁹ HE 136/2020 vp, s. 49-50 ja VaVM 33/2020 vp, s.5

¹⁸⁰ HE 136/2020vp, s.49

voidaan pitää tosiasiallisena johtopaikkana. Yhteisön ylimmästä päivittäisestä johtamisesta vastaavan hallituksen tai muun vastaavan ylimmän päätöksentekaelimen tulee tosiasiallisesti käyttää sille osoitettua päätöksentekovaltaa. Mikäli hallitus tai muu ylin päätöksentekaelin pitää kokouksiaan muodollisessa päätöksentekopaikassa, mutta tekee päätöksiä jonkin toisen tahon ohjaamana, niin todellinen päätöksentekopaikka on siellä missä ohjaava taho, esimerkiksi omistaja, tekee päätökset. Mikäli hallitus tekee päätöksiä muodollisessa päätöksentekopaikassa, mutta tosiasiallisesti päättää asioista jossain muualla ja jonain muuna ajankohtana niin on tarkasteltava sitä mitä kokousten välillä tapahtuu. Päätöksistä tulee aidosti neuvotella kokouksissa.¹⁸¹ Arviointia voidaan tehdä esimerkiksi hallituksen pöytäkirjojen tai muun vastavan dokumentaation perusteella. Dokumentaation merkitystä yhteisön johtamisessa on tarkasteltu tapauksessa KKO:2017:98, jossa korkein oikeus katsoi etteivät yhtiön X varsin yleispiirteiset hallituksen kokousten pöytäkirjat todistaneet, että yhteisön johtamiseen liittyviä päätöksiä olisi tehty pelkästään yhteisön hallituksen kokouksissa Sveitsissä.

Mikäli hallituksen tai muun ylimmän päätöksentekaelimen kokouksia pidetään eri valtioissa tai päätöksentekopaikalla ei muuten ole ajallista pysyvyyttä, niin yhteisön tosiasiallisen johtopaikan sijainnin arvioimisessa voidaan painottaa yhtiön pääkonttorin sijaintia ja yhtiön toimeenpanevan johdon työskentelypaikkaa.¹⁸² Jos hallituksen tai muun ylimmän päätöksentekaelimen kokoukset tapahtuvat videoyhteyden välityksellä, niin tosiasiallisen johtopaikan sijainnissa painotetaan paikkaa, jossa kokouksiin on liitytty. Jos kokoukseen liitytään eri valtioista, niin tosiasiallisen johtopaikan sijainnin arvioimisessa painotetaan pääkonttorin sijaintia tai toimeenpanevan johdon työskentelypaikkaa.¹⁸³ On kuitenkin huomattava, ettei yhteisön pääkonttorin ja toimeenpanevan johdon sijainnilla tai millään muullakaan vastaavalla olosuhteella ole merkitystä tosiasiallisen johtopaikan sijainnin arvioinnissa kuin edellä kuvatun kaltaisissa tilanteissa, joissa tosiasiallisen johtopaikan sijaintia ei voida ylimmän johdon päätöksentekopaikan perusteella määrittää. Ulkomaisen yhteisön tosiasiallinen johtopaikka voi siis olla Suomessa, jos hallituksen tai muun ylimmän

¹⁸¹ HE 136/2020vp, s.48

¹⁸² Ks. Verohallinto, 2021, Esimerkki 3

¹⁸³ HE 136/2020vp, s.48

päätöksentekuelimen päätöksentekopaikka on Suomessa, vaikka yhteisöllä ei olisi pääkonttoria, toimintaa tai omaisuutta Suomessa.¹⁸⁴

3.4.4 Tosiasiallisen johtopaikan tulkinnasta ja tarkoituksesta

Edellä kuvatulla tavalla yhteisön TVL 9.8 §:ssä tarkoitettu tosiasiallinen johtopaikka on lähtökohtaisesti siellä missä yhteisön hallitus tai muu ylin päätöksentekuelin vakiintuneesti kokoontuu tekemään päätöksiään. Kirjoittajan näkemyksen mukaan voidaan olettaa, että useimmiten yhteisön ylin päätöksentekuelin on melko helposti tunnistettavissa yhteisön perustamisvaltion yhtiölainsäädäntöä tarkastelemalla. Lisäksi yhteisön ylimmän päätöksentekuelimen päätöksentekopaikan sijainnin määrittely lienee useimmiten melko yksinkertaista, esimerkiksi kokouspöytäkirjojen perusteella. Tästä näkökulmasta yhteisön tosiasiallisen johtopaikan sijainnin määrittely ei ole kovinkaan haastavaa. Vaikuttaa kuitenkin siltä, että tosiasiallisen johtopaikan sijainnin määrittely vaikeutuu huomattavasti, jos on aihetta epäillä yhteisön ylimmän päätöksentekuelimen tekevän päätöksiään jonkin toisen tahon ohjaamana tai kun yhteisön ylimmän päätöksentekuelimen jäsenet matkustavat valtioiden rajojen yli pitämään kokouksiaan tiettyyn paikkaan. Tällaisissa tilanteissa johtopaikan sijainnin määrittelyssä on kyse tapauskohtaisesta arvioinnista ja on varsin epäselvää kuinka suuri merkitys tosiasiallisen johtopaikan sijainnin arvioimisessa annetaan varsinaiselle yhteisön ylimmän päätöksentekuelimen kokouspaikalle ja muille tilanteessa vaikuttaville olosuhteille.

Myös esimerkiksi Malmgrén (2020) huomauttaa, että oikeusvarmuuden kannalta tosiasiallisen johtopaikan määrittäminen tulisi tapahtua selkeiden ja ennakoitavien kriteerien perusteella. Malmgrén toteaa, että vaikka hallituksen esityksessä (HE 136/2020 vp) on pyritty kattavasti kuvaamaan tosiasiallisen johtopaikan sijainnin määrittelyä eri tilanteissa, tapauskohtaiset ominaisuudet vaikuttavat arvioinnissa niin paljon, että tosiasiallisen johtopaikan määrittelyä joudutaan ratkaisemaan myös oikeuskäytännössä. Pahimmillaan epäselkeä oikeustila voi johtaa yllättäviin veroseuraamuksiin ja vuosia kestäviin tuomioistuinkäsittelyihin.¹⁸⁵

¹⁸⁴ VaVM 33/2020 vp, s.4

¹⁸⁵ Malmgrén, 2020, s. 654

Lain esitöissä tai Verohallinnon ohjeistuksessa ei ole kommentoitu suoraan sitä millainen painoarvo tosiasiallisen johtopaikan sijainnin arvioinnissa annetaan sellaiselle mahdollisuudelle, että tilanteessa olisi haluttu välttää yleinen verovelvollisuus Suomessa joko perustamalla yhtiö toiseen valtioon tai siirtämällä myöhemmin ulkomaisen yhteisön tosiasiallinen johtopaikka Suomesta toiseen valtioon. HE 136/2020vp mukaan ulkomaisten yhteisöjen yleisellä verovelvollisuudella haluttiin estää ja rajoittaa sellaisia tilanteita, joissa yleinen verovelvollisuus Suomessa vältetään perustamalla yritys ulkomaille, vaikka sen omistus ja johto olisikin Suomessa.¹⁸⁶ Tällaiseksi tilanteeksi on mainittu esimerkiksi järjestely, jossa suomalainen henkilö perustaa ulkomaille sijoitusyhtiön välttääkseen yleisen verovelvollisuuden ja siten myös mahdollisesti korkeamman verorasituksen Suomessa.¹⁸⁷ Lainsäätäjän tarkoitus on heikosti velvoittava oikeuslähde, eikä ole poissuljettua, että tosiasiallisen johtopaikan sijaintia arvioitaessa annettaisiin painoarvoa myös lain esitöissä mainituille tavoitteille.¹⁸⁸

Ulkomaisten yhteisöjen yleisessä verovelvollisuudessa ei ole kysymys sellaisesta säännöksestä, jota sovellettaisiin vain mahdollisissa veronvälttelytapauksissa, vaan sitä sovelletaan lähtökohtaisesti kaikissa tilanteissa, joiden voidaan katsoa kuuluvan sen soveltamisalaan. Siksi kirjoittajan näkemyksen mukaan mahdolliselle halulle välttää yleinen verovelvollisuus Suomessa ei saisi antaa paljoa merkitystä tosiasiallisen johtopaikan sijaintia arvioitaessa, koska se saattaisi rapauttaa TVL 9.8 §:n yhdenmukaista tulkintaa sekä lisätä tulkintaan lisätä säännöksen soveltamiseen liittyvää epävarmuutta.

Tosiasiallisen johtopaikan sijaintia tulisi tulkita TVL 9.8 §:n sanamuodon mukaisesti eli tosiasiallisen johtopaikan olisi katsottava olevan siellä missä yhteisön ylin päätöksentekuelin vakiintuneesti kokoontuu tekemään ylintä päivittäistä johtamista koskevia päätöksiä. Kun tosiasiallisen johtopaikan sijainti olisi määritetty, niin mahdolliseen keinotekoiseen

¹⁸⁶ HE 136/2020vp, s.1 ja 5 Lisäksi tavoitteena oli laajentaa Suomen valtion alueellista verotusvaltaa ja samalla Suomen verolainsäädäntö vastaisi monien muiden valtioiden sääntelyä, joissa yleinen verovelvollisuus määräytyy sekä perustamisen että tosiasiallisen johtopaikan perusteella.

¹⁸⁷ HE 136/2020vp, s.21-22. Ennen verovuotta 2021 ulkomainen yhteisö ei voinut olla missään olosuhteissa Suomessa yleisesti verovelvollinen.

¹⁸⁸ Aarnio, 2006, s.299, jonka mukaan heikosti velvoittava oikeuslähde voidaan ottaa huomioon ratkaisua perusteltaessa. Tässä tutkimuksessa lainsäätäjän tarkoituksella viitataan siihen tavoitteeseen, joka lainsäätäjällä on ollut lakia säätäessään. Ks. lainsäätäjän tarkoituksesta verolainsäädännön tulkinnassa esim. Raitasuo, 2020, s.327

järjestelyyn voitaisiin puuttua verotusmenettelylain (1558/1995; VML) 28 §:n eli yleisen veronkiertosäädöksen avulla. Toisaalta EU-oikeus tulisi huomioida sillä esimerkiksi Haapaniemi (2020) toteaa, että VML 28 §:n soveltamiskynnystä voidaan pitää korkeana, jos käsillä olevassa tilanteessa vaikuttaa SEUT 49 artiklan takaama vapaus sijoittautua toisen jäsenvaltion alueelle.¹⁸⁹ SEUT 49 artikla kieltää sellaiset rajoitukset, jotka estävät toisen jäsenvaltion kansalaisen sijoittautumisen jäsenvaltion alueelle tai tekevät sen vähemmän houkuttelevaksi. Sijoittautumisvapauden vastaisia ovat myös sellaiset toimet, jotka estävät jäsenvaltion kansalaista lähtemästä valtiosta sijoittautuakseen toiseen jäsenvaltion alueelle.¹⁹⁰ SEUT 54 artikla laajentaa SEUT 49 artiklan koskemaan jäsenvaltioiden kansalaisten lisäksi myös sellaisia jäsenvaltioiden lainsäädännön mukaisesti perustettuja yhtiöitä, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on yhteisön alueella.¹⁹¹ SEUT 49 artiklan takaamaa sijoittamisvapautta voidaan rajoittaa vain, jos pystytään osoittamaan, että kyseessä on puhtaasti keinotekoinen järjestely, jolla ei ole mitään taloudellista tarkoitusta vaan tavoitteena on ainoastaan välttää toiminnasta suoritettavaksi tuleva vero jäsenvaltiossa.¹⁹² SEUT 49 artikla ei kuitenkaan rajoita VML 28 §:n soveltamista tilanteissa joissa yhteisön tosiasiallinen johtopaikka olisi yhteisön oikeuden ulottumattomissa eli ns. kolmannessa valtiossa.

SEUT 49 artikla kieltää sellaiset rajoitukset, jotka estävät toisen jäsenvaltion kansalaisen sijoittautumisen jäsenvaltion alueelle tai estävät jäsenvaltion kansalaista lähtemästä valtiosta sijoittautuakseen toiseen jäsenvaltion alueelle.¹⁹³ SEUT 54 artikla laajentaa SEUT 49 artiklan koskemaan jäsenvaltioiden kansalaisten lisäksi myös sellaisia jäsenvaltioiden lainsäädännön mukaisesti perustettuja yhtiöitä, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on yhteisön alueella.¹⁹⁴ SEUT 49 artiklan takaamaa sijoittamisvapautta voidaan rajoittaa vain, jos pystytään osoittamaan, että kyseessä on puhtaasti keinotekoinen

¹⁸⁹ Haapaniemi, 2016, s.385

¹⁹⁰ Helminen, jatkuvatäydenteinen b, 2. Syrjäntäkielto ja perusvapaudet>2.2 Perusvapaudet>Sijoittautumisoikeus

¹⁹¹ Malmgrén & Myrsky, 2017, s.144-146

¹⁹² Haapaniemi, 2016, s.384 ja siinä viitattu asia C-196/04 Cadbury Schweppes plc ym.

¹⁹³ Helminen, jatkuvatäydenteinen b, 2. Syrjäntäkielto ja perusvapaudet>2.2 Perusvapaudet>Sijoittautumisoikeus

¹⁹⁴ Malmgrén & Myrsky, 2017, s.144-146

järjestely, jolla ei ole mitään taloudellista tarkoitusta vaan tavoitteena on ainoastaan välttää toiminnasta suoritettavaksi tuleva vero jäsenvaltiossa.¹⁹⁵

4 Yhteisön asuinvaltio verosopimuksissa

4.1 Suomen solmimat verosopimukset ja verosopimusoikeus

Verosopimusoikeudella tarkoitetaan Suomen ja muiden valtioiden välillä solmittujen verosopimusten muodostamaa kansainvälisen vero-oikeuden osaa.¹⁹⁶ TVL 135 §:n mukaan Suomen hallituksella on oikeus solmia tuloverosopimuksia vieraiden valtioiden kanssa kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi ja tulon verotusoikeuden jakamiseksi Suomen ja toisen valtion välillä. Lailla voimaansaatetut verosopimukset tulevat osaksi lainsäädäntöä ja verosopimusmääräykset ovat normihierarkiassa ensisijaisia Suomen kansalliseen lainsäädäntöön nähden.¹⁹⁷ Verosopimusmääräysten ensisijaisuus sopimusvaltioiden kansalliseen lainsäädäntöön nähden on määritetty myös OECD:n malliverosopimuksen 3(2) artiklassa.¹⁹⁸ TVL 135 §:n mukaan Suomen valtion solmiman tuloverosopimuksen mukaan toimitettu verotus katsotaan tapahtuneen tuloverolain mukaan.

Tutkielman kirjoittamishetkellä Suomella on yhteensä 76 voimassa olevaa verosopimusta, joista 33 on solmittu toisen OECD:n jäsenvaltion kanssa.¹⁹⁹ Kaikki Suomen valtion solmimat verosopimukset pohjautuvat OECD:n malliverosopimukseen, useimmat vuoden 1977 malliverosopimukseen.²⁰⁰ Verosopimukset myös noudattavat rakenteeltaan OECD:n malliverosopimusta, mutta sopimusartiklojen sisältö voi poiketa malliverosopimuksen artikloista, eivätkä verosopimukset myöskään ole keskenään samanlaisia. Kehitysmaiden

¹⁹⁵ Haapaniemi, 2016, s.384 ja siinä viitattu asia C-196/04 Cadbury Schweppes plc ym.

¹⁹⁶ Helminen, jatkuvatäydenteinen, 3 Kansainvälisen vero-oikeuden perusteet>Kansainvälisen vero-oikeuden käsite ja normit>Verosopimusoikeus>Käsite

¹⁹⁷ Nissinen, 2021, s. 216

¹⁹⁸ OECD, 2017, 3 artikla

¹⁹⁹ Verohallinto, päivittyvä ohje, viimeisin päivitys lukuhetkellä oli tehty 31.5.2022

²⁰⁰ Verohallinto, 2015, s. 138

kanssa solmituissa sopimuksissa voi olla myös YK:n malliverosopimukseen perustuvia artikloja.²⁰¹

Suomen valtion solmimat verosopimukset ovat kahdenvälisiä, lukuun ottamatta Pohjoismaiden verosopimusta, jossa sopijaosapuolina ovat Suomen lisäksi Tanska, Färsaaret, Islanti, Norja ja Ruotsi.²⁰² Verosopimusten ulkopuolelle jää pääasiassa sellaisia valtioita, joihin Suomesta ei suuntaudu merkittävää taloudellista toimintaa.²⁰³ Suomi on solminut myös joitain ns. suppeita verosopimuksia, joissa on sovittu esimerkiksi vain joidenkin tiettyjen tulotyyppien verotusoikeuden jakamisesta sopimusvaltioiden välillä. Tällaisiin suppeisiin verosopimuksiin ei kuulu määräyksiä verotuksellisesta asuinvaltiosta, eikä niitä käsitellä tässä tutkimuksessa tarkemmin.²⁰⁴

Verosopimusten tulkintaa varten ei ole käytettävissä kovinkaan paljoa oikeuslähdemateriaalia. Verosopimusten solmimista koskevissa hallituksen esityksissä usein vain todetaan, että verosopimuksen artikkelit vastaavat malliverosopimusta, eikä verosopimusten valmistelusta synny samanlaista valmisteluaineistoa, kuin esimerkiksi lakien valmisteluaineistoista vastaavat hallituksen esitykset.²⁰⁵ Suomessa ei julkaista verosopimusten soveltamistilanteissa käytyjen neuvottelujen pöytäkirjoja tai neuvottelujen tuloksia.²⁰⁶ OECD:n malliverosopimuksella tai sen kommentaarilla ei ole vakiintunutta asemaa oikeuslähteenä, eikä Suomessa ei ole erillisiä säädöksiä siitä, miten OECD:n malliverosopimusta tai sen kommentaaria tulisi käyttää tulkinta-apuna.²⁰⁷ Toisin kuin lailla voimaansaattatut verosopimukset, OECD:n malliverosopimus tai sen kommentaari eivät ole oikeudellisesti sitovia, eivätkä ne ole myöskään sitovia oikeuslähteitä. Malliverosopimuksen kommentaari voi kuitenkin olla soveltuvin osin päätöstä tukeva oikeuslähde.²⁰⁸ Suomessa on varsin vähän oikeustapauksia tai oikeuskirjallisuutta, jossa olisi kommentoitu kommentaarin merkitystä verosopimusten tulkinnassa. Kommentaarin soveltamiseen vaikuttaa muun muassa se vastaavatko tarkasteltavan verosopimuksen artikkelit malliverosopimuksen

²⁰¹ Äimä & Kujanpää, 2013, s. 47

²⁰² Äimä & muut, 2012, s.388

²⁰³ Wikström & muut, 2015, s.299

²⁰⁴ Verohallinto, 2015, s. 139-140

²⁰⁵ Nykänen, 2015, s. 41-42

²⁰⁶ Helminen, 2001, s.93

²⁰⁷ Helminen, 2014, s. 20

²⁰⁸ Ks. KHO:2002:26

artikloja, onko verosopimukseen tehty varauksia ja onko toinen sopimusvaltio OECD:n jäsenvaltio.²⁰⁹

KHO on omassa ratkaisukäytännössään todennut, että OECD:n malliverosopimuksen kommentaarilla on merkitystä erityisesti tilanteissa, joissa on kysymys OECD:n malliverosopimuksen pohjalta tehdyn verosopimuksen tulkinnassa.²¹⁰ Lähtökohtaisesti verosopimuksen tulkinnassa tulisi käyttää sen vuoden kommentaaria, johon tarkasteltavana oleva verosopimus perustuu. Uudempiakin kommentaareja voidaan kuitenkin soveltaa varsinkin, jos uudempi kommentaari selventää tarkasteltavaa asiaa, esimerkiksi ratkaisun KHO:2002:26 perustelujen mukaan malliverosopimuksen kommentaariin verosopimuksen solmimisen jälkeen tehtyjä muutoksia voidaan käyttää tulkinta-apuna, vaikka kyseessä olisi vanhempi verosopimus. Lisäksi ratkaisun KHO:2011:101 perusteluissa todettiin, että tulkittaessa OECD:n malliverosopimuksen määräyksiä on perusteltua antaa painoarvoa sille mitä OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa on asiasta lausuttu, riippumatta siitä onko toinen sopimusvaltio OECD:n jäsen. Viimekädessä verosopimusten tulkinta riippuu käsillä olevasta tilanteesta ja siitä millaisia muutoksia kommentaariin on tehty tarkasteltavan verosopimuksen solmimisen jälkeen.²¹¹

4.2 Yhteisön asuinvaltio verosopimuksissa

OECD:n malliverosopimuksen 1 artiklan mukaan verosopimusta sovelletaan yhdessä tai kummassakin sopimusvaltiossa asuvaan (resident) henkilöön (person).²¹² Malliverosopimuksen 3 artikla sisältää verosopimusta sovellettaessa käytettävät yleiset määritelmät. Mikäli jotakin verosopimuksen soveltamisen kannalta oleellista termiä ei ole määritelty 3 artiklassa, niin käytetään sopimusvaltion kansalliseen lainsäädäntöön kuuluvaa määritelmää.²¹³

²⁰⁹ Äimä & muut, 2012, s. 386

²¹⁰ Ks. KHO:2002:26 kohta 2.2 *Yleistä verosopimuksista* ja KHO:2016:71, kohta 4.2.2. *OECD:n ohjeiden merkitys*

²¹¹ Helminen, 2014, s. 20

²¹² OECD, 2017, artikla 1, Ks. myös Malliverosopimuksen kommentaarin mukaan vanhemmissa verosopimuksissa "person" sanan tilalla käytettiin termiä "citizen"

²¹³ Ks. OECD, 2017, Artikla 3 ja commentary on article 3

Malliverosopimuksessa tai Suomen solmimissa verosopimuksissa ei käytetä termiä *yhteisö* tai muitakaan tuloverolakiin kuuluvia verosubjektien määritelmiä, vaan termiä *henkilö* (person).²¹⁴ Malliverosopimuksen 3(1)(a) artiklan mukaan henkilöllä voidaan tarkoittaa luonnollista henkilöä (individual) ja yritystä (company) sekä mitä tahansa muuta henkilöiden yhteenliittymää (any other body of persons). 3(1)(b) artiklan mukaan yritys tarkoittaa mitä tahansa perustettua oikeushenkilöä (body corporate) tai entiteettiä (entity), jota kohdellaan oikeushenkilönä verotuksessa.²¹⁵ Termillä any body of persons voidaan tarkoittaa mitä tahansa sellaista yhteenliittymää, jota ei voida luokitella muihin 3 artiklaan kuuluviin henkilön määritelmiin. Termiä any body of persons tulee soveltaa hyvin laajasti ja se voidaan tulkita miksi tahansa luonnollisten tai oikeushenkilöiden yhteenliittymäksi tai yhdistykseksi, jolla ei ole laillista asemaa verotuksessa, mutta, jota kuitenkin kohdellaan erillisenä sen jäsenistä.²¹⁶

3 artiklan termejä käytetään verosopimustilanteissa, mutta koska henkilön määritelmässä viitataan henkilön verotukselliseen kohteluun sopimusvaltiossa, niin verosubjektin tunnistaminen verosopimuksessa tarkoitettu henkilöksi edellyttää sopimusvaltion lainsäädännön tulkintaa.²¹⁷ Valtioilla on oikeus itse päättää millaista toimintamuotoa ne kohtelevat omistajistaan erillisinä verovelvollisina ja mitä ne pitävät läpivirtausyksikköinä, eikä toisen sopimusvaltion näkemyksellä ole arvioinnissa merkitystä. Esimerkiksi, jos sopimusvaltio kohtelee yhtymää (partnership) oikeushenkilönä verotuksessa, niin se voi olla verosopimuksen 3 artiklassa tarkoitettu henkilö.²¹⁸ Vaikka verosubjektia tulee kohdella erillisenä oikeushenkilönä verotuksessa ollakseen verosopimuksessa tarkoitettu henkilö, niin varsinaista veronmaksua ei kuitenkaan edellytetä, vaan verosubjekti on verosopimuksessa tarkoitettu henkilö, vaikka se olisi tosiasiallisesti vapautettu tulon perusteella maksettavasta verosta.²¹⁹

²¹⁴ OECD, 2017, Artikla 3 kohta 1

²¹⁵ Ks. Dourado & muut, 2021, Chapter II. Definitions>Article 3. General Definitions>II. Person and Company. Article 3(1)(a) and (B)>kohta 27 ja OECD, 2017, Artikla 3 kohta 1 kohta alakohta a ja b

²¹⁶ Dourado & muut, 2021, Chapter II. Definitions>Article 3. General Definitions>II. Person and Company. Article 3(1)(a) and (B)>kohta 30

²¹⁷ Lang, 2019, s.172

²¹⁸ Blank & Ismer, 2021, Chapter II. Definitions>A. General issues>kohta 37

²¹⁹ Dourado & muut, 2021, Chapter II. Definitions>Article 3. General Definitions>II. Person and Company. Article 3(1)(a) and (B)>kohta 29

Kuten jo aiemmin luvussa 3 ilmeni, TVL 3 §:n yhteisöjä kohdellaan verotuksessa oikeushenkilöinä ja omistajistaan erillisinä verovelvollisina, joten yhteisöt ovat siis OECD:n malliverosopimuksen 3 artiklassa tarkoitettuja henkilöitä. Verosopimusta sovellettaessa myös TVL 3 §:ssä tarkoitetuiksi yhteisöksi klassifioidut ulkomaiset entiteetit voivat olla verosopimuksessa tarkoitettuja henkilöitä, vaikka niitä olisikin kohdeltu läpivirtausyksikköinä perustamisvaltiossaan.

OECD:n malliverosopimuksen 4 artiklassa on määritetty miten sopimusvaltiot jaetaan henkilön asuin- ja lähdevaltioksi verosopimusta sovellettaessa.²²⁰ Malliverosopimuksen 4(1) artiklassa määritetään ”sopimusvaltiossa asuva” (”resident of a Contracting State”) ja sillä tarkoitetaan mitä tahansa henkilöä, joka on sopimusvaltion sisäisen lainsäädännön mukaan valtiossa verovelvollinen (liable to the tax) esimerkiksi kotipaikan, asuinpaikan, johtopaikan tai muuhun vastaavaan kriteeriin perusteella.²²¹ Kommentaarin mukaan tällä viitataan yleiseen verovelvollisuuteen (full tax liability).²²² Verosopimuksen mukainen asuminen ei edellytä, että henkilö olisi velvoitettu tosiasiallisesti maksamaan tuloveroa valtiossa.²²³ Yleisen verovelvollisuuden määritelmä riippuu täysin sopimusvaltioiden kansallisen lainsäädännön määritelmästä, eikä verosopimuksella tai toisen sopimusvaltion määritelmällä ole asiassa vaikutusta.²²⁴ 4(1) artiklassa viitataan nimenomaisesti verotukselliseen, eikä yhtiöoikeudelliseen asumiseen, joten yhtiöoikeudellisella perustamispaikalla ei ole asiassa merkitystä ellei yhtiöoikeudellista asumista ole määritetty sopimusvaltion kansallisessa vero lainsäädännössä verotuksellisen asumisen kriteeriksi.²²⁵

Vastaavasti henkilö ei voi olla verosopista sovellettaessa siinä valtiossa sopimusvaltiossa verotuksellisesti asuva, jonka sisäisen lainsäädännön mukaan se on valtiossa rajoitetusti verovelvollinen (limited tax liability).²²⁶ Valtiossa asuva ei kuitenkaan ole sellainen

²²⁰ Blank & Ismer, 2021, Chapter II. Definitions>Article 4. Resident>Kohta 2

²²¹ OECD 4 artikla 1 kohta

²²² OECD Commentary on article 4 kohta 3.

²²³ Lang, 2019, s. 124

²²⁴ Blank & Ismer, 2021, Chapter II. Definitions>Article 4. Resident>Kohta 4 ja 8

²²⁵ Burgers & muut, 2018, s.61

²²⁶ Ks. OECD, 2017 Article 4 kohta 1 ja Helminen, jatkuvatäydenteinen), 5. Verovelvollisuusasema ja asuinvaltio>Verosopimusten asuinvaltio>Asuinvaltion määräytyminen>Sisäisen lainsäädännön merkitys

verovelvollinen, joka on valtion lainsäädännön mukaan maksettava veroa vain valtiossa sijaitsevasta lähteestä saamastaan tulosta tai valtion alueella sijaitsevasta omaisuudesta.²²⁷

TVL 9.1 §:n mukaan Suomessa yleisesti verovelvollisia ja siten verotuksellisesti asuvia yhteisöjä ovat TVL 9.7 §:ssä tarkoitettu kotimainen yhteisö ja sellainen ulkomainen yhteisö, jonka TVL 9.8 §:ssä tarkoitettu tosiasiallinen johtopaikka on Suomessa. Nämä yleisesti Suomessa verovelvolliset yhteisöt ovat malliverosopimuksen 4(1) artiklan mukaisesti Suomessa asuvia verosopimusta sovellettaessa. Näin ollen 1 artiklan mukaisesti verosopimusta voidaan soveltaa Suomessa yleisesti verovelvollisiin yhteisöihin. Vastaavasti TVL 9.1 §:n mukaan Suomessa rajoitetusti verovelvollisia yhteisöjä ovat sellaiset yhteisöt, joiden TVL 9.8 §:n mukainen tosiasiallinen johtopaikka ei ole Suomessa. 4(1) artiklan mukaan Suomi ei siis voi olla rajoitetusti verovelvollisen yhteisön asuinvaltio verosopimusta sovellettaessa.

4.3 Kaksoisasujakonfliktien ratkaisumenetelmät

Kaksoisasujatilanne syntyy, kun kaksi (tai useampi) sopimusvaltiota katsoo 4(1) artiklan perusteella saman verovelvollisen olevan sisäisen lainsäädännön mukaan verotuksellisesti asuva valtiossa. Tällöin verosopimusta sovellettaessa 4 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollinen on kummassakin sopimusvaltiossa asuva.²²⁸ Kaksoisasujatilanne tulee ratkaista, koska verosopimusta ei usein voida soveltaa, ellei henkilölle ole määritetty yhtä verosopimuksessa tarkoitettua asuinvaltiota.²²⁹ Malliverosopimuksen 4(3) artiklassa on määritetty kaksoisasujatilanteen ratkaisemiskeino. Tosiasiallinen johtopaikka (place of effective management, POEM) toimi kaksoisasujatilanteiden ratkaisuperusteena OECD:n malliverosopimuksessa vuodesta 1963 vuoteen 2014. Vuoden 2017 malliverosopimuksessa mutual agreement procedure (MAP) eli toimivaltaisten viranomaisten sopimusneuvottelu korvasi tosiasiallisen johtopaikan kaksoisasujakonfliktien ratkaisuperusteena.²³⁰

²²⁷ OECD 2017, 4 artikla kohta

²²⁸ Burgers & muut, 2018, s.61

²²⁹ Helminen, jatkuvatäydenteinen, 5. Verovelvollisuusasema ja asuinvaltio>Verosopimusten asuinvaltio>Kaksoisasumiskonflikti ja sen ratkaiseminen

²³⁰ Egblom & muut, 2021, s.641, Ks. myös OECD, 2017, kohta 6, jonka mukaan vuonna 1963 julkaistiin malliverosopimuksen luonnos ja ensimmäinen varsinainen malliverosopimus julkaistiin vuonna 1977

Kaksoisasujatilanteissa ja muissa verosopimustilanteissa neuvottelevat toimivaltaiset viranomaiset on määritelty malliverosopimuksen 3 artiklassa. Suomen solmimissa verosopimuksissa toimivaltaisena viranomaisena toimii joko valtiovarainministeriö tai valtionvarainministeriön velvoittama edustaja tai viranomaisen.²³¹ Mikäli verosopimuksen mukaan toimivaltaisena viranomaisena voi olla valtiovarainministeriön valtuuttama tai määräämä edustaja tai viranomaisen, niin tämä toimivaltainen viranomaisen on verotusmenettelylain (1558/1995) 88 §:n mukaan Verohallinto. Tällöin Verohallinto ratkaisee ensisijaisesti toimivaltaiselle viranomaiselle kuuluvan asian. Valtiovarainministeriö voi kuitenkin ottaa halutessaan asian ratkaistavakseen, esimerkiksi kun on kysymys periaatteellisesti tärkeän asian ratkaisemisesta.²³²

Suomi ratifioi vuonna 2016 OECD:n BEPS-hankkeeseen liittyneen monen valtion välisen sopimuksen (Multilateral Instrument, MLI), jolla muutettiin useiden kahdenvälisen verosopimusten määräyksiä yhdellä sopimuksella, ilman että jokaista yksittäistä sopimusta olisi tarvinnut muuttaa erikseen.²³³ Suomi ei ratifioinut MLI-yleissopimuksen 4 artiklaa, jonka perusteella kaikkien verosopimusten kaksoisasujatilanteiden ratkaisemiseen olisi käytetty viranomaisten keskinäistä sopimusmenettelyä. Suomen solmimissa verosopimuksissa kaksoisasujatilanteet ratkaistaan siis kussakin yksittäisessä sopimuksessa sovitulla tavalla.²³⁴

4.3.1 Tosiasiallinen johtopaikka

Vuonna 2014 ja sitä aiemmin julkaistuissa OECD:n malliverosopimuksissa 4(3) artiklan mukaan muun kuin luonnollisen henkilön asuinvaltio verosopimusta sovellettaessa on se sopimusvaltio, jossa henkilön tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee. Vuoden 2014 malliverosopimuksen kommentaarin mukaan tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee siellä missä entiteetin toiminnan kannalta oleelliset liiketoiminnalliset ja strategiset päätökset todellisuudessa tehdään. Tosiasiallisen johtopaikan määrittelyssä tulee huomioida kaikki tilanteessa vaikuttavat relevantit faktat ja olosuhteet.²³⁵ On syytä huomata, että

²³¹ Helminen, jatkuvapäivitys, 2 Verosopimukset>2.6 Verosopimusten määräykset>2.6.3 Määritelmät

²³² Ks. BEPS-hanke 14. verosopimusten toimivaltaisen viranomaisten välisen keskinäisten sopimusneuvottelujen tehostaminen

²³³ Malmgrén & Myrsky, 2017, III Kansallinen ulkomaanvero-oikeus ja verosopimukset>2. Verosopimukset>2.1 Verosopimusten ryhmittely

²³⁴ VM 2017, s.11

²³⁵ OECD, 2014, Commentary on article 4

verosopimukseen kuuluva kaksoisasujakonfliktin ratkaisemisessa käytettävä tosiasiallinen johtopaikka on oma itsenäinen käsitteensä, eikä sillä ole liittymää sopimusvaltioiden kansalliseen lainsäädäntöön kuuluviin tosiasiallisen johtopaikan määritelmiin. Verosopimusta sovellettaessa tosiasiallinen johtopaikka ei siis välttämättä ole siellä missä se sopimusvaltion kansallisen lainsäädännön mukaan sijaitsee.²³⁶

Henkilöllä voi olla samanaikaisesti useita johtopaikkoja, mutta vain yksi 4(3) artiklassa tarkoitettu tosiasiallinen johtopaikka, joten tosiasialliselle johtopaikalle on mahdollista määrittää yksi sijainti tietyssä ajankohtana. Tosiasiallisen johtopaikka tarjoaakin ns. varman ratkaisuperusteen henkilön asuinvaltion määrittämiselle. Tosiasiallisen johtopaikan toisena etuna on se, että johtopaikan sijainti perustuu tosiasialliseen tilanteeseen, kun taas muodolliset seikat, kuten perustamispaikka, ovat helposti manipuloitavissa.²³⁷ Sopimusvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten voi kuitenkin olla vaikeaa päästä yhteisymmärrykseen tosiasiallisen johtopaikan sijainnista, koska tosiasiallisen johtopaikan käsitettä tai sen sijainnin arviointiin käytettäviä kriteerejä ei ole määritelty OECD:n malliverosopimuksessa ja malliverosopimuksen kommentaarissakin määritelmä on varsin avoin. Käytännössä tosiasiallisen johtopaikan sijainnin määrittämisessä esiintyykin varsin paljon ongelmia.²³⁸ Ongelmana on myös se, ettei malliverosopimuksen 4(3) artikla tarjoa mitään muuta kaksoisasujatilanteen ratkaisukriteeriä, jos tosiasiallisen johtopaikan sijaintia ei onnistuta ratkaisemaan.²³⁹ Verosopimukseen kuuluvan tosiasiallisen johtopaikan määrittelyä helpottaa, jos sopimusvaltiot ovat määrittäneet keskinäisessä verosopimuksessaan millä perusteilla tosiasiallisen johtopaikan sijaintia arvioidaan.

Tosiasiallinen johtopaikka toimii kaksoisasujatilanteen ratkaisuperusteena 35 Suomen solmimassa verosopimuksessa. Suomen solmien verosopimusten 4 artiklassa tosiasiallinen johtopaikka on muotoiltu eri tavalla kuin malliverosopimuksessa, eivätkä eri sopimukseen kuuluvat johtopaikkojen määritelmät ole identtisiä keskenään. Useimpien verosopimusten mukaan muu kuin luonnollinen henkilö asuu siinä valtiossa, jossa sen *tosiasiallinen johto*

²³⁶ Helminen, jatkuvatäydenteinen, 5. Verovelvollisuusasema ja asuinvaltio>Verosopimusten asuinvaltio>Asuinvaltion määräytyminen>Kaksoisasujakonflikti ja sen ratkaiseminen

²³⁷ Lang, 2019, s. 176-178

²³⁸ Malmgrén, 2008, s.208

²³⁹ Lang, 2019, s.180

on.²⁴⁰ Muita käytettyjä muotoiluja ovat: *tosiasiallinen liikkeen johto on*,²⁴¹ *tosiasiallisen johdon sijaintipaikka on*,²⁴² *tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee*,²⁴³ *päivittäinen toimeenpaneva johto on*.²⁴⁴

Suomen solmimissa verosopimuksissa tai verosopimusten valmisteluaineistoissa ei ole määritelty millaista johtopaikkaa eri johtopaikkakäsitteillä tarkoitetaan tai mitä kriteerejä johtopaikan määrittelyssä tulisi ottaa huomioon.²⁴⁵ Kirjoittajan näkemyksen mukaan Suomen solmimiin verosopimukseen kuuluvat johtopaikkaa kuvaavat muotoilut vastaavat hyvin pitkälle toisiaan ja voidaan olettaa, että ne tarkoittavat lähtökohtaisesti hallituksen tai muun vastaavan tasoisen päätöksentekaelimen sijaintipaikkaa, eikä esimerkiksi toimitusjohtajan tai muun toimeenpanevan johdon sijaintipaikkaa. Ukrainan kanssa solmitussa sopimuksessa (SopS 82/1995) tarkoitettu *päivittäinen toimeenpaneva johto* voi kuitenkin viitata enemminkin päivittäisestä johtamisesta vastaavan toimitusjohtajan ja muun vastaavan johdon työskentelypaikkaan. Sopimuksen solmimisesta annetun hallituksen esityksen HE 141/1995vp yksityiskohtaisten perustelujen mukaan sopimuksen 3-5 artiklan määritelmät ovat eräin poikkeamin OECD:n malliverosopimuksen määritelmien mukaisia. Saman kohdan mukaan sopimusvaltiossa asuva henkilö määritetään malliverosopimuksen 4 artiklassa.²⁴⁶ Hallituksen esitys ei kuitenkaan tarjoa muuta tietoa, joten sen perusteella ei selviä millaista johtopaikkaa 4(3) artiklassa tarkoitetaan.

Suomessa on muutamia oikeustapauksia, joissa on ollut kysymys kaksoisasujatilanteen ratkaisemisesta tosiasiallisen johtopaikan perusteella. Ratkaisussa KHO:2003:33 Suomessa perustettu osakeyhtiö oli TVL 3 §:ssä tarkoitettu osakeyhtiö ja siten TVL 9.1 §:n mukaan yleisesti verovelvollinen Suomessa. Samanaikaisesti Tanska piti samaa yhteisöä yleisesti verovelvollisena, sillä yhteisöä johdettiin Tanskasta käsin siten, että Tanskan verolainsäädäntöön kuuluvan verotuksellisen asumisen luovan johtopaikan määritelmä täytyi. Pohjoismaiden verosopimuksen (SopS 25-26/1997) mukaan kaksoisasuvan henkilön

²⁴⁰ Liite 1 kohta 1.1 ja 1.4

²⁴¹ Liite 1 kohta 1.2

²⁴² Liite 1 kohta 1.3

²⁴³ Liite 1 kohta 1.5

²⁴⁴ Liite 1 kohta 1.7

²⁴⁵ Asia on tutkittu lukemalla Suomen solmimat verosopimukset ja verosopimusten valmisteluaineistot

²⁴⁶ HE 141/1995vp, s.2

asuinvaltiona pidetään sitä valtiota, jossa henkilön tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee. KHO:n ratkaisussa yhteisön tosiasiallisen johtopaikan katsottiin olevan Tanskassa, kun sillä ei ollut johtoa, konttoria, kiinteää toimipaikkaa tai mitään toimintaa Suomessa.

Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisussa 18.5.2016 nro 16/692/4 Suomessa perustettu osakeyhtiö oli TVL 3 §:ssä tarkoitettu yhteisö, joka oli TVL 9.1 §:n mukaisesti yleisesti verovelvollinen Suomessa. Osakeyhtiön johtopaikka siirrettiin Iso-Britanniaan, jonka jälkeen hallituksen jäsenet korvattiin Iso-Britanniassa asuvilla henkilöillä ja hallituksen kokouspöytäkirjojen mukaan osakeyhtiötä koskevat päätökset tehtiin Iso-Britanniassa. Johtopaikan siirron seurauksena Iso-Britannia katsoi osakeyhtiön keskusjohdon ja valvontavallan sijaitsevan sen alueella ja piti osakeyhtiötä siellä yleisesti verovelvollisena. Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisun mukaan Suomen ja Iso-Britannian välisessä verosopimuksessa tarkoitettu tosiasiallinen johtopaikka oli Iso-Britanniassa ja verosopimusta sovellettaessa osakeyhtiön asuinvaltiona tuli pitää Iso-Britanniaa.

Ratkaisussa KVL 019/2002 portugalilainen konserni oli perustanut Suomeen holdingyhtiön toimimaan kahden konserniin kuuluvan suomalaisen tytäryhtiön emoyhtiönä. Holdingyhtiö oli kotimainen yhteisö ja TVL 9.1 §:n mukaan Suomessa verotuksellisesti asuva. Holdingyhtiön toimitilat ja henkilökunta olivat kuitenkin Portugalissa, ja Portugali piti holdingyhtiötä Portugalissa verotuksellisesti asuvana johtopaikan perusteella. Suomen ja Portugalin välisessä verosopimuksessa (SopS 27/1971)²⁴⁷ kaksoisasujatilanne ratkaistiin tosiasiallisen johtopaikan perusteella. KVL katsoi verosopimuksessa tarkoitettun tosiasiallisen johtopaikan sijaitsevan Portugalissa ja verosopimusta sovellettaessa holdingyhtiön asuinvaltio oli Portugali.

Edellä mainituissa ratkaisuissa ei arvioitu tosiasiallisen johtopaikan muodostumista, eikä yksilöity niitä kriteerejä, joiden perusteella tosiasiallisen johtopaikan sijaintia arvioidaan. Yhdessäkään ratkaisusta ei esitetty sellaista mahdollisuutta, että verosopimuksessa tarkoitettu tosiasiallinen johtopaikka voisi olla Suomessa. Tämä johtuu oletettavasti siitä, että kyseisissä oikeustapauksissa ratkaisujen kohteina olleiden yhteisöjen johtamistoiminnot

²⁴⁷ Suomen ja Portugalin välinen verosopimus (SopS 27/1971) on kumottu, eikä valtioiden välillä ole ollut voimassa olevaa verosopimusta 1.1.2019 alkaen.

olivat niin selkeästi toisessa sopimusvaltiossa kuin Suomessa, jolloin johtopaikan sijainnin määrittelyäkin voidaan pitää yksinkertaisena. Tilanne on varsin erilainen, jos kaksoisasujatilanteen syntymisen jälkeen kumpikin sopimusvaltio katsoo verosopimuksessa tarkoitetun tosiasiallisen johtopaikan olevan omassa valtiossaan. Tällöin tosiasiallisen johtopaikan sijainnin määrittelyssä on pikemminkin kysymys siitä kummassa valtiossa sen voidaan katsoa olevan enemmän ja yhteisymmärrykseen pääseminen voi olla hyvin vaikeaa.²⁴⁸

Jotkin valtiot voivat hakea tukea kaksoisasujatilanteiden ratkaisemiseksi säädetyn johtopaikan tulkinnalle omasta kansalliseen lainsäädäntönsä kuuluvan tosiasiallisen johtopaikkasäädöksen tulkinnasta, varsinkin, jos se noudattaa samoja periaatteita kuin malliverosopimuksen tosiasiallinen johtopaikka. Tämä malli perustuu siihen lähtökohtaan, että koska verosopimuksessa ei ole määritetty tosiasiallista johtopaikkaa, niin malliverosopimuksen 3(2) artiklan mukaisesti tosiasiallisen johtopaikan määrittelyyn kuuluu käyttää kansalliseen lainsäädäntöön sisältyvää määritelmää.²⁴⁹ Lang (2019) esittää, ettei kaksoisasujatilanteen ratkaisemiseen käytettävää tosiasiallista johtopaikkaa voida tulkita kansallisen lainsäädännön mukaan, koska verosopimuksessa tarkoitettuja tosiasiallisia johtopaikkoja voi olla vain yksi ja kaksoisasujatilanne on saattanut alun perin syntyä, kun verovelvollisella on katsottu olevan kaksi tosiasiallista johtopaikkaa. Kansalliseen lainsäädäntöön kuuluva tosiasiallisen johtopaikan määritelmä ei siis voi ratkaista ongelmaa, jonka se on jo alun perin synnyttänyt.²⁵⁰

TVL 9.8 §:ssä tarkoitetun tosiasiallisen johtopaikan määritelmän haluttiin pitävän sisällään myös OECD:n malliverosopimuksessa ja sen kommentaarissa mainitut seikat, jotka toimivaltaisten viranomaisten on otettava huomioon ratkaistessaan kaksoisasujatilanteita. Muotoilun ”*paikassa, jossa yhteisön tärkeimmät ylintä päivittäistä johtamista koskevat päätökset tehdään yhteisön hallituksen tai muun vastaavan päätöksentekuelimen toimesta ottaen huomioon muut organisointiin liittyvät olosuhteet*” katsottiin parhaiten vastaavan OECD:n malliverosopimukseen kuuluvan tosiasiallisen johtopaikan määritelmää.²⁵¹ Lain

²⁴⁸ Burgers & muut, 2018, s. 64

²⁴⁹ Ks. tarkemmin Malmgrén, 2008, luku 3.4.3 Tosiasiallisen johtopaikan määrittäminen

²⁵⁰ Lang, 2019, s.177

²⁵¹ HE 136/2020vp, s.24

esitöissä ei kuitenkaan ole yksilöity tarkemmin mitä TVL 9.8 §:n ja verosopimusten johtopaikan samankaltaisuudella tavoitellaan.

4.3.2 Toimivaltaisten viranomaisten sopimusmenettely

Vuoden 2017 malliverosopimuksen 4(3) artiklan mukaan toimivaltaisten viranomaisten tulee pyrkiä ratkaisemaan muun kuin luonnollisen henkilön kaksoisasujatilanne keskinäisellä sopimusmenettelyllään. Sopimusmenettelyssä tulee huomioida tosiasiallinen johtopaikka, paikka jossa henkilö on perustettu tai muutoin muodostettu ja kaikki muut tilanteessa vaikuttavat relevantit seikat. Mikäli asuinvaltiota ei saada ratkaistua niin verosopimusta ei voida soveltaa kaksoisasuvaan henkilöön, paitsi jos toimivaltaiset viranomaiset niin päättävät. Malliverosopimuksen kommentaarin mukaan viranomaisten tulee huomioida sopimusmenettelyssä hallituksen tai muun vastaavan toimielimen kokouspaikka, missä toimitusjohtaja ja muu ylin johto toimii, missä kokeneempi johto hoitaa päivittäisiä asioita, missä päätoimipaikka on minkä valtion lainsäädäntö määrittää oikeudellisen aseman sekä missä kirjanpito säilytetään.²⁵²

Toisin kuin tosiasiallinen johtopaikka, toimivaltaisten viranomaisten sopimusneuvottelu tarjoaa on monta huomioonotettava asiaa, joiden perusteella verotuksellista asumista voidaan arvioida.²⁵³ Malliverosopimuksessa tai kommentaarissa ei ole kuitenkaan määritelty kuinka eri kriteerejä tulisi painottaa tai millaisessa järjestyksessä niitä tulisi soveltaa, joten toimivaltaisilla viranomaisilla on paljon liikkumavaraa henkilön verotuksellisen asuinvaltion määrittämisessä.²⁵⁴ Viranomaisten välisessä sopimusmenettelyssä kiinnitetään huomiota mm. muun kuin luonnollisen henkilön tosiasialliseen johtopaikan sijaintiin, joten lopputuloksen kannalta ei välttämättä ole suurta eroa käytetäänkö kaksoisasujakonfliktin ratkaisuperusteena viranomaisten sopimusmenettelyä vai tosiasiallista johtopaikkaa.²⁵⁵

²⁵² OECD, 2017, Commentary on article 4 paragraph 3

²⁵³ OECD, 2014, Commentary on article 4 paragraph 3

²⁵⁴ Blank & Ismer, 2022, Article 4>B. Article 4(1) OECD and UN MC>kohta 135

²⁵⁵ Helminen, jatkuvatäydenteinen, 5. Verovelvollisuusasema ja asuinvaltio>Verosopimusten asuinvaltio>Asuinvaltion määräytyminen>Kaksoisasujakonflikti ja sen ratkaiseminen Helminen, jatkuvatäydenteinen, 2 Verosopimukset>2.6 Verosopimusten määräykset>2.6.4 Asuinpaikka

Toisin kuin tosiasiallinen johtopaikka, toimivaltaisten viranomaisten sopimusmenettely ei tarjoa varmaa ratkaisuperustetta kaksoisasujatilanteissa. Ensinnäkin vuoden 2017 malliverosopimuksen 4(3) artiklan mukaan toimivaltaisten viranomaisten tulisi *pyrkiä* ratkaisemaan kaksoisasujatilanne keskinäisellä sopimusmenettelyllään, eli toimivaltaisilla viranomaisilla ei ole pakottavaa velvoitetta ratkaista kaksoisasujatilannetta. Jos kaksoisasujatilannetta ei saada ratkaistua, niin verosopimusetuja voidaan tarjota henkilölle sillä tavoin ja siinä laajuudessa, kun toimivaltaiset viranomaiset keskenään sopivat. Verosopimusta voidaan siis soveltaa, vaikka toimivaltaiset viranomaiset eivät pääsikään yhteisymmärrykseen henkilön asuin- ja lähdevaltiosta.²⁵⁶

Toimivaltaisten viranomaisten sopimusneuvottelu oli vaihtoehtoisena kaksoisasujatilanteiden ratkaisuperusteena malliverosopimuksen kommentaarissa, jo ennen vuoden 2017 malliverosopimuksen julkaisua.²⁵⁷ Useat valtiot ovatkin käyttäneet toimivaltaisten viranomaisten sopimusneuvottelua verosopimuksissaan kaksoisasujatilanteiden ratkaisuperusteena jo ennen vuotta 2017 ja esimerkiksi Suomen solmimista verosopimuksista 36 sopimuksessa muun kuin luonnollisen henkilön kaksoisasujatilanteen ratkaisemiseen käytettään viranomaisten sopimusneuvottelua, vaikka nämä verosopimukset on pääasiassa solmittu jo ennen vuonna 2017 julkaistua malliverosopimusta.²⁵⁸

Vaikka OECD:n malliverosopimuksen 4(3) kohdan mukaan toimivaltaisten viranomaisten on pyrittävä ratkaisemaan kaksoisasujatilanne, niin 29 Suomen solmimassa verosopimuksessa on määrätty, että toimivaltaisten viranomaisten on *ratkaistava* muun kuin luonnollisen henkilön kaksoisasujatilanne ja *määrättävä* miten sopimusta sovelletaan tällaiseen henkilöön.²⁵⁹ Sanamuodon perusteella tällainen verosopimus pakottaa toimivaltaisia viranomaisia ratkaisemaan kaksoisasujan henkilön asuinvaltion ja lisäksi on päätettävä miten sopimusta sovelletaan. Sopimuksissa on kuitenkin määritetty tulotyyppien verotusoikeuden jakautuminen asuin- ja lähdevaltion välillä, joten on oletettavaa, että asuin- ja lähdevaltion selvittäminen ratkaisee myös kysymyksen sopimuksen soveltamisesta.

²⁵⁶ Blank & Ismer, 2021, Chapter II. Definitions>A. General issues>kohta 6

²⁵⁷ Lang, 2019, s.181

²⁵⁸ Ks. liite 1 kohdat 2.1-2.11

²⁵⁹ Ks. liite 1 kohta 2.1-2.11

Suomen solmimissa verosopimuksissa ei ole noudatettu OECD:n määritelmää toimivaltaisten viranomaisten sopimusmenettelystä, vaan ainoastaan Hongkongin kanssa tehdyn verosopimuksen 4(3) artikla vastaa sanamuodoltaan täysin malliverosopimukseen kuuluvaa toimivaltaisten viranomaisten sopimusmenettelyn määritelmää.²⁶⁰ Useimmissa sopimuksissa todetaan ainoastaan, että *"toimivaltaisten viranomaisten on ratkaistava muun kuin luonnollisen henkilön kaksoisasujatilanne ja määrättävä, miten sopimusta sovelletaan tällaiseen henkilöön"*. Sopimukseen ei ole siis yksilöity toimivaltaisten viranomaisten sopimusneuvottelussa huomioonotettavia asioita.

Israelin (90/1998) ja Singaporen (115/2002) kanssa solmitussa sopimuksissa on erikseen tarkennettu, että toimivaltaisten viranomaisten on otettava huomioon vuonna 1992 hyväksytyn OECD:n malliverosopimuksen 4(3) artiklan määräykset (sellaisina kuin ne kulloinkin ovat muutettuina), ja erityisesti tosiasiallista johtoa koskevaan viittaukseen sekä siihen, mistä keskusjohtoa ja valvontaa harjoitetaan.²⁶¹ Myös Makedonian (SopS 23/2002) ja Maltan (82/2001) kanssa solmittujen verosopimusten 4(3) artiklan mukaan toimivaltaisten viranomaisten on otettava huomioon vuonna 1992 hyväksytyn OECD:n malliverosopimuksen 4(3) artiklan määräykset (sellaisina kuin ne kulloinkin ovat muutettuina), mutta näihin sopimukseen ei sisälly mainintaa siitä, että huomiota tulisi kiinnittää erityisesti siihen mistä keskushallintoa ja valvontavaltaa harjoitetaan.²⁶² Vaikka edellä mainituissa verosopimuksissa viitataan vuoden 1992 malliverosopimuksessa tai sen kommentaarissa ei ole kuitenkaan määritetty mitä tosiasiallinen johtopaikka tarkoittaa.²⁶³

Liettuan (SopS 94/1993) ja Puolan (SopS 21/2010) kanssa solmittujen verosopimusten 4(3) artiklassa on erikseen tarkennettu, että asuinvaltion määrittämisessä on kiinnitettävä erityisesti huomiota siihen missä henkilön tosiasiallisen johdon sijainti on.²⁶⁴ Sri Lankan (SopS 28/2018) ja Intian (SopS 58/2010) kanssa solmittujen verosopimusten 4(3) artiklassa on

²⁶⁰ Ks. liite 1, kohta 2.8

²⁶¹ Ks. liite 1 kohta 2.2

²⁶² Liite 1, kohta 2.10

²⁶³ Ks. OECD, 1992, Article 4 & commentary on article 4 paragraph 3

²⁶⁴ Liite 1, kohta 2.7

mainittu, että toimivaltaisten viranomaisten tulee ottaa huomioon henkilön perustamispaikka, tosiasiallisen johdon sijaintipaikka ja muut merkitykselliset seikat.²⁶⁵

4.3.3 Rekisteröinti ja perustaminen

Verosopimuksissa ei ole juurikaan käytetty muodollisia perusteita kaksoisasujatilanteiden ratkaisuperusteena. Australian (SopS 91/2007) kanssa solmitun verosopimuksen mukaan muun kuin luonnollisen henkilön katsotaan asuvan siinä valtiossa, jossa se on rekisteröity.²⁶⁶ Kanadan (SopS 2/2007) kanssa solmitun sopimuksen mukaan yhtiön katsotaan asuvan siinä valtiossa, jossa se on rekisteröity tai muutoin muodostettu. Sopimuksen 3 artiklan mukaan yhtiöllä tarkoitetaan oikeushenkilöä tai muuta henkilöä, jota verotuksessa kohdellaan oikeushenkilönä.²⁶⁷ Turkin (SopS 49/2012) ja Tadžikistanin (SopS 72/2013) kanssa solmituissa verosopimuksissa muun kuin luonnollisen henkilön katsotaan asuvan siinä valtiossa, jossa se on perustettu.²⁶⁸

Rekisteröintiä ja perustamista voidaan pitää selkeänä kaksoisasujatilanteiden ratkaisuperusteena. Esimerkiksi, jos TVL 9.7 §:ssä tarkoitettu kotimainen yhteisö siirtää johtopaikkansa Australiaan siten että siitä tulee paikallisen verolainsäädännön mukaan siellä verotuksellisesti asuva, niin verosopimusta sovellettaessa yhteisön verotuksellisenä asuinvaltiona pidetään kuitenkin rekisteröinnin perusteella Suomea. Ongelmallisempi olisi sellainen teoreettinen tilanne, jossa ulkomaista yhteisöä ei ole rekisteröity Suomessa eikä Australiassa, mutta kumpikin valtio katosisi yhteisön olevan verotuksellisesti asuva johtopaikan perusteella. Valtioiden välinen verosopimus ei tarjoa ratkaisukeinoja tällaiseen tilanteeseen.

²⁶⁵ Liite 1, kohta 2.9

²⁶⁶ Ks. liite 1 kohta 3.1

²⁶⁷ Ks. liite 1 kohta 3.3

²⁶⁸ Ks. liite 1 kohta 5.1

4.3.4 Tie-breaker

Ainoastaan Suomen ja Filippiinien (SopS 60/1981) väliseen verosopimukseen kuuluu ns.tie-breaker-säännös,²⁶⁹ jonka mukaan henkilön verosopimuksessa tarkoitettu asuinvaltio ratkaistaan verosopimuksen 4 artiklan kriteerien mukaisessa järjestyksessä.²⁷⁰

Suomen ja Filippiinien välisen verosopimuksen 4(3)(1) artiklan mukaan kaksoisasujatilanteessa muun kuin luonnollisen henkilön katsotaan asuvan siinä valtiossa, jonka kansalainen se on. Sopimuksen 3(1)(h) artiklan mukaan kansalaisella tarkoitetaan luonnollisen henkilön lisäksi oikeushenkilöä, yhtymää tai muuta yhteenliittymää, joka on muodostettu Suomen tai Filippiinien lainsäädännön mukaan. Mikäli henkilö ei ole kummankaan sopimusvaltion kansalainen niin verosopimuksen 4(3)(2) artiklan mukaan henkilön katsotaan asuvan siinä sopimusvaltiossa, jossa sen tosiasiallinen johto sijaitsee. Mikäli tosiasiallisen johdon sijaintia ei voida ratkaista, niin toimivaltaiset viranomaiset pyrkivät ratkaisemaan miten verosopimusta sovelletaan kaksoisasuvaan henkilöön.

Tie-breaker säännökseen ei kuulu mitään sellaista ratkaisemisessa huomioon otettavaa kriteeriä, joka ei kuuluisi vuoden 2017 malliverosopimuksessa ja sen kommentaarissa tarkoitettuun toimivaltaisten viranomaisten sopimusneuvotteluun. Tie-breaker säännössä on kuitenkin määritetty eri kriteerien soveltamisjärjestys.²⁷¹ Voidaan olettaa, että jo ensimmäinen ratkaisuperuste, eli kansalaisuus ratkaisee useimmat kaksoisasujatilanteet. Kuitenkin muut tie-breaker säädökseen kuuluvat ratkaisuperusteet antavat toimivaltaisille viranomaisille mahdollisuuden ratkaista sellainen johtopaikan sijainnista aiheutuva kaksoisasujatilanne, jossa henkilö on perustettu kolmannessa valtiossa.

4.3.5 Pääkonttori

Ainoastaan Suomen ja Japanin välisessä verosopimuksessa muun kuin luonnollisen henkilön kaksoisasujatilanne ratkaistaan pääkonttorin sijaintipaikan perusteella. Sopimuksen mukaan

²⁶⁹ Ks. Liite 1, kohta 6.1

²⁷⁰ HE 136/2020vp, s.13

²⁷¹ Vrt. kappale 4.3.2, jossa on todettu, ettei OECD:n malliverosopimukseen kuuluvassa toimivaltaisten viranomaisten sopimusmenettelyssä ole määritetty missä järjestyksessä toimivaltaisten viranomaisten tulisi huomioida.

muun kuin luonnollisen henkilön katsotaan asuvan siinä sopimusvaltiossa, jossa sen pääkonttori (head or main office) sijaitsee.²⁷² Pääkonttorin sijainti on ainut verotuksellisen asumisen kriteeri myös Japanin kansallisessa verolainsäädännössä, joten kaksoisasujatilannetta ei voi syntyä, ellei henkilön pääkonttori ole Japanissa. Voidaan siis olettaa, että kaksoisasujatilanteessa yhteisön verosopimuksessa tarkoitettuna asuinvaltiona pidetään Japania.²⁷³

5 Verotusoikeuden jakautuminen

5.1 Kansalliseen lainsäädäntöön perustuva verotusoikeus

Kuten jo aiemmin luvussa 3 todettiin, TVL 9.1 §:n 1 kohdan mukaan Suomessa yleisesti verovelvollisina pidetään kotimaisia yhteisöjä ja sellaisia ulkomaisia yhteisöjä joiden tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee Suomessa. Yleisesti verovelvolliset verosubjektit ovat velvollisia maksamaan kaikista tuloistaan veroa Suomeen, riippumatta siitä minkä valtion alueelta tulot ovat peräisin. Suomessa ei ole erikseen yhtenäistä konserniverotusta, vaan kaikkia samaan konserniin kuuluvia yhteisöjä verotetaan erillisysperiaatteen mukaisesti toisistaan erillisinä verovelvollisina.²⁷⁴ TVL 9.9 §:n mukaan yleisesti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön verotuksessa sovelletaan mitä muualla tuloverolainsäädännössä säädetään suomalaisista tai kotimaisista yhteisöistä. Tämä tarkoittaa, että yleinen verovelvollisuus koskee samalla tavalla ja samassa laajuudessa yleisesti verovelvollista ulkomaista yhteisöä, kuin kotimaista yhteisöä. Esimerkiksi yleisesti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön verotus toimitetaan verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä ja verotuksessa sovelletaan samaa tulolähdejakoja kuin kotimaisen yhteisön verotuksessa ja myös verotettava tulo lasketaan samoin kuin kotimaisen yhteisön saama tulo.²⁷⁵

TVL 9.1 §:n 2 kohdassa tarkoitettujen rajoitetusti verovelvollisten ulkomaisten yhteisöjen on maksettava veroa vain Suomesta saaduista tuloista. Suomesta saadut tulot on listattu TVL 10

²⁷² Ks. liite 1 kohta 4.1

²⁷³ OECD automatic Exchange Portal>Japan

²⁷⁴ Ks. TVL 9.1 § ja esim. Nykänen, jatkuvatäydenteinen, II OSA Verovelvolliset>1 luku Verovelvollisuuden alueellinen ulottuvuus>TVL 9 § Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus

²⁷⁵ Verohallinto 2021, kohta 3.4

§:ssä, mutta listausta ei voida pitää tyhjentävänä. TVL 10 §:n mukaan Suomesta saatua tuloa on esimerkiksi Suomessa sijaitsevasta kiinteistöstä tai täällä harjoitetusta liiketoiminnasta saatu tulo.²⁷⁶ Rajoitetusti verovelvollisella yhteisöllä voi olla Suomessa myös TVL 13 a §:ssä tarkoitettu kiinteä toimipaikka, jolla tarkoitetaan pysyvää liikepaikkaa tai paikkaa, jossa on ryhdytty erityisiin järjestelyihin elinkeinotoiminnan harjoittamista varten. Kiinteän toimipaikan voi muodostaa esimerkiksi ulkomaisen yhteisön Suomessa sijaitseva johto, sivuliike tai toimisto.²⁷⁷ Selvyyden vuoksi todettakoon, että vaikka TVL 13 a §:ssä tarkoitettu kiinteä toimipaikka voi muodostua Suomeen johtopaikan perusteella, niin kiinteän toimipaikan muodostava johtopaikka ja TVL 9.8 §:ssä tarkoitettu yleisen verovelvollisuuden synnyttävä tosiasiallinen johtopaikka eivät tarkoita samaa johtopaikkaa, vaan ne ovat toisistaan irrallisissa käsitteitä. Kun ulkomaiselle yhteisölle syntyy Suomeen johtopaikka, niin ensin arvioidaan onko kysymyksessä TVL 9.8 §:ssä tarkoitettu ulkomaisen yhteisön tosiasiallinen johtopaikka. Jos johtopaikka ei ole tosiasiallinen johtopaikka, niin arvioidaan onko kyseessä kiinteän toimipaikan muodostava johtopaikka.²⁷⁸ Oikeuskirjallisuudessa on kirjoitettu paljon kiinteän toimipaikan muodostumisesta sekä tulon kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle, eikä näihin kysymyksiin keskitytä tässä tutkimuksessa tarkemmin. Kiinteää toimipaikka käsitellään vain siinä laajuudessa kun se on tarpeen Suomen verotusvallan havainnollistamisen näkökulmasta.²⁷⁹

TVL 9.3 §:n mukaan Suomella on oikeus verottaa kaikkea kiinteän toimipaikan tuloa, riippumatta siitä minkä valtion alueelta tulot ovat peräisin. Eli Suomen verotusoikeus kiinteän toimipaikan tuloon ei rajoitu TVL 9.1 §:n 2 kohdan mukaisesti vain TVL 10 §:ssä tarkoitettuun Suomesta saatuun tuloon, mutta kiinteää toimipaikka ei kuitenkaan synnytä ulkomaiselle yhteisölle Suomeen TVL 9.1 §:n 1 kohdassa tarkoitettua yleistä verovelvollisuutta, eikä kiinteä toimipaikka ole vastaavassa merkityksessä yleisesti verovelvollinen.²⁸⁰

²⁷⁶ ks. TVL 9.1 & 10 § esim. Nykänen, jatkuvatäydenteinen, II OSA Verovelvolliset>1 luku Verovelvollisuuden alueellinen ulottuvuus>TVL 10 § Suomesta saatu tulo

²⁷⁷ Ks. TVL 13 a §

²⁷⁸ Ks. HE 135/2020vp, s.15 ja Verohallinto, 2021, luku 5.3

²⁷⁹ Myös lähdeverolain (627/1978) 3e § sisältää kiinteän toimipaikan käsitteen, mutta sillä on merkitystä ainoastaan korko-rojaltidirektiiviä (2003/49/EY) sovellettaessa.

²⁸⁰ Nykänen, 2015, s.316-317

5.2 Verosopimuksettomat tilanteet

Verosopimuksettomassa tilanteessa valtion verotusoikeus verovelvollisen saamaan tuloon määräytyy ainoastaan valtion kansallisen lainsäädännön perusteella, jos EU-oikeuden säädöksiä ei voida soveltaa.²⁸¹ Verosopimuksettomassa tilanteessa Suomi verottaa TVL 9.1 §:n 2 kohdan sanamuodon mukaisesti kaikkia rajoitetusti verovelvollisen yhteisön Suomesta saamia tuloja, eikä liiketulon verottaminen edellytä, että ulkomaisella yhteisöllä olisi Suomessa kiinteää toimipaikka. Tällöin liiketulon verotusoikeus on kuitenkin suppeampi kuin TVL 9.3 §:ssä tarkoitettu ulkomaisen yhteisön Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan liiketulon verotusoikeus, koska verotusoikeus koskee TVL 9.1 §:n 2 momentin mukaisesti ainoastaan Suomesta saatuja tuloja ja kun taas kiinteän toimipaikan verotusoikeus koskee kaikkia kiinteän toimipaikan saamia tuloja, riippumatta siitä minkä valtion alueelta ne on saatu tai mikä tulotyyppi on kysymyksessä.²⁸² Mikäli rajoitetusti verovelvolliselle ulkomaiselle yhteisölle syntyy sen harjoittaman liiketoiminnan perusteella TVL 13 a §:ssä tarkoitettu kiinteä toimipaikka Suomeen, niin Suomi voi TVL 9.3 §:n mukaisesti verottaa kaikkea kiinteän toimipaikan tuloa, vaikka kysymys olisikin verosopimuksettomasta tilanteesta.²⁸³

Lähdevaltioperiaatteen mukaisesti Suomi ei voi verottaa sellaista Suomessa yleisesti verovelvollisen yhteisön toisesta valtiosta saamaa tuloa, jota toinen valtio verottaa lähdevaltion verotusoikeuden mukaisesti sen alueelta saatuna tulona. Verosopimuksettomassa tilanteessa syntyvä kaksinkertainen verotus poistetaan valtioiden kansallisten säädösten mukaan. Suomessa kaksinkertainen verotus poistetaan menetelmälain (1552/1995) mukaisesti hyvitysmenetelmällä, eli Suomi hyvittää vieraaseen valtioon maksetun veron verosubjektin Suomessa toimitettavassa verotuksessa.²⁸⁴

Verosopimuksettomassa tilanteessa verotusoikeuden jakaminen valtioiden välillä saattaa olla tapauskohtaisesti hankalaa, koska lähtökohtaisesti valtioiden verojärjestelmät eivät tunnista toistensa olemassaoloa ja verosopimuksettomassa tilanteessa saattaa aiheutua niitä haittoja

²⁸¹ Tutkielman kirjoitushetkellä Suomella on voimassaoleva verosopimus kaikkien EU- ja ETA-valtioiden kanssa lukuun ottamatta Portugalia, jonka kanssa solmitun tuloverosopimuksen (SopS 27/1971) Suomi on irtisanonut 1.1.2019 alkaen, eikä valtioiden välille ole toistaiseksi solmittu uutta verosopimusta.

²⁸² Helminen, jatkuvatäydenteinen, 6. Yritystoiminnan muodot ja liiketulon verotus>Kiinteä toimipaikka>Kiinteän toimipaikan käsite>Säännösten suhde>Verosopimukseton tilanne

²⁸³ Ks. myös edellinen kappale

²⁸⁴ Malmgrén & Myrsky, 2017, s.242

joita verosopimuksilla pyritään estämään, eli esimerkiksi kaksinkertaista verotusta tai kaksinkertaista nollaverotusta.²⁸⁵ Lopulta Suomen verotusoikeuden alueellinen laajuus määrittyy sen perusteella mitä Suomen kansallisen lainsäädännön lisäksi toisen valtion verolainsäädännössä on säädetty verotusoikeuden alueellisesta ulottuvuudesta sekä kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta.²⁸⁶

5.3 Verosopimuksen vaikutus

Verosopimusta voidaan soveltaa suoraan kun henkilöllä on vain yksi 4(1) artiklassa tarkoitettu asuinvaltio, eli silloin kun henkilö on Suomessa yleisesti verovelvollinen ja rajoitetusti verovelvollinen toisessa sopimusvaltiossa tai päinvastoin. Tällöin tulon verotusoikeus asuin- ja lähdevaltion välillä jaetaan verosopimuksen tulotyyppiartikloissa on sovitulla tavalla. Tietyn tulotyyppin verotusoikeus voi olla pelkästään asuin- tai lähdevaltiolla tai verotusoikeus voi olla jaettu valtioiden kesken.²⁸⁷ Suomen solmimissa verosopimuksissa tulojen verotusoikeus on kuitenkin pääsääntöisesti vain asuinvaltiolla.²⁸⁸

Liiketulon verotuksesta on määrätty OECD:n malliverosopimuksen 7(1) artiklassa, jonka mukaan sopimusvaltiossa asuvan henkilön liiketuloa verotetaan ainoastaan henkilön asuinvaltiossa, ellei henkilöllä ole 5 artiklassa tarkoitettua kiinteää toimipaikkaa (*permanent establishment*) toisessa sopimusvaltiossa.²⁸⁹ Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan kiinteää liikepaikkaa, josta yrityksen toimintaa kokonaan tai osaksi harjoitetaan ja sen voi muodostaa esimerkiksi yrityksen johtopaikka, sivuliike, toimisto tai tehdas.²⁹⁰ Malliverosopimuksen mukaan lähdevaltiolla on oikeus verottaa kaikkia kiinteän toimipaikan saamia tuloja, eikä verosopimuksen tulotyyppiartikloilla ole vaikutusta tähän verotusoikeuteen.²⁹¹ Suomen valtion solmimat tuloverosopimusten 7 ja 5 artiklat noudattavat OECD:n

²⁸⁵ Lang, 2019, s.174-175

²⁸⁶ Malmgrén & Myrsky, 2017, s.26

²⁸⁷ Ks. esim. Anderson & muut, 2016, s. 111 ja tutkimuksen luku 2.3

²⁸⁸ Helminen, jatkuvataydenteinen, 6. Yritysmuodot ja liiketulon verotus>Yhteisöt>Yhteisöjen verotus>Verosopimuksen vaikutus yhteisöverotukseen>Liiketulon laskeminen

²⁸⁹ OECD article 7. Kuten TVL 13 a §:ssä tarkoitettun kiinteän toimipaikan osalta todettiin edellisessä luvussa, myös OECD:n malliverosopimuksessa tarkoitettun kiinteän toimipaikan muodostumiseen ja tulojen kohdistamiseen liittyy monia tulkintaongelmia, joita ei ole tarpeen tai mahdollista käsitellä tässä tutkimuksessa tarkemmin.

²⁹⁰ OECD article 5 & commentary on article 5

²⁹¹ Ks. OECD article 7 & commentary on article 7

malliverosopimuksen 7 ja 5 artiklaa, joten Suomen solmimat tuloverosopimukset antavat lähdevaltiolle verotusoikeuden henkilön liiketuloon vain silloin kun sillä katsotaan olevan lähdevaltiossa kiinteä toimipaikka.²⁹² Verosopimuksissa taattu lähdevaltion verotusoikeus kiinteän toimipaikan tuloon kaventaa merkittävästi Suomen valtion verotusoikeutta yleisesti verovelvollisen yhteisön liiketuloon vaikka sen asuinvaltio olisikin myös verosopimusta sovellettaessa Suomi.²⁹³

OECD:n malliverosopimuksessa ja TVL 13 a §:ssä tarkoitettu kiinteä toimipaikka ovat toisistaan erillisiä käsitteitä ja yhteisöllä voi olla Suomessa verosopimuksessa tarkoitettu kiinteä toimipaikka vaikka sille ei muodostuisikaan TVL 13 a §:ssä tarkoitettua kiinteää toimipaikkaa tai päinvastoin. TVL 13 a §:n kiinteän toimipaikan käsitettä tulkitaan kuitenkin OECD:n malliverosopimuksessa tarkoitettua kiinteän toimipaikan käsitteen mukaisesti ja voidaan pitää erittäin harvinaista että yhteisöllä olisi Suomessa verosopimuksessa tarkoitettu kiinteä toimipaikka ilman että sille muodostuisi samalla TVL 13 a §:ssä tarkoitettu kiinteä toimipaikka.²⁹⁴

Verosopimustilanteessa Suomi ei kuitenkaan voi verottaa TVL 13 a §:ssä tarkoitettua kiinteän toimipaikan tuloa, jos sille ei samalla muodostu verosopimuksessa tarkoitettua kiinteää toimipaikkaa.²⁹⁵ Jos rajoitetusti verovelvollisella on Suomessa verosopimuksessa tarkoitettu kiinteä toimipaikka ja samalla yhteisölle muodostuu TVL 13 a §:ssä tarkoitettu kiinteä toimipaikka, niin Suomi voi verottaa kaikkia kiinteän toimipaikan saamia tuloja riippumatta siitä minkä valtion alueelta ne on saatu. Verosopimuksen tulotyyppiartiklat eivät vaikuta tähän verotusoikeuteen. Jos yhteisölle muodostuu Suomeen verosopimuksessa tarkoitettu kiinteä toimipaikka, mutta sille ei synny samalla TVL 13 a §:ssä tarkoitettua kiinteää toimipaikkaa, niin Suomi voi verottaa vain kiinteälle toimipaikalle sen Suomesta harjoittamasta elinkeinotoiminnasta saamaa tuloa, mutta ei kiinteän toimipaikan muista sopimusvaltioista saamia elinkeino- tai muita tuloja tai sen Suomesta saamia osinkoja. Tällaista tilannetta voidaan pitää kuitenkin pitää varsin harvinaisena. Jos

²⁹² Nykänen, 2015, s.308

²⁹³ Helminen, jatkuvatäydenteinen, 6. Yritysmuodot ja liiketulon verotus>Yhteisöt>Yhteisöjen verotus>Verosopimuksen vaikutus yhteisöverotukseen>Verosopimussubjekti

²⁹⁴ Nykänen, 2015, s.314-315

²⁹⁵ Helminen, jatkuvatäydenteinen, 6. Yritysmuodot ja liiketulon verotus>Yhteisöt>Yhteisöjen verotus>Verosopimuksen vaikutus yhteisöverotukseen>Verosopimussubjekti

verosopimustilanteessa Suomeen ei muodostu verosopimuksessa tarkoitettua kiinteää toimipaikkaa, niin Suomi ei voi verottaa toisessa sopimusvaltiossa asuvan verovelvollisen liiketuloa, vaikka sillä olisikin Suomessa TVL 13 a §:ssä tarkoitettu kiinteä toimipaikka. Tällöin Suomi voi verottaa vain sellaisia rajoitetusti verovelvollisen saamia tuloja joiden verotusoikeus on määritetty verosopimuksessa lähdevaltiolle.²⁹⁶

Käsillä olevan ja edellisen kappaleen perusteella voidaan todeta yhteenvetona, että verosopimuksen soveltaminen kaventaa Suomen verotusoikeutta rajoitetusti verovelvollisen yhteisön tuloon, koska usein tulon verotusoikeus on vain lähdevaltiolla. Vastaavassa verosopimuksettomassa tilanteessa Suomi voisi kuitenkin verottaa TVL 9.1 §:n mukaisesti kaikkia rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saamia tuloja.²⁹⁷ Kuten edellä todettiin, verosopimustilanteessa Suomi voi verottaa kaikkia rajoitetusti verovelvollisen yhteisön Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan saamia tuloja, jos yhteisöllä on tilanteessa samanaikaisesti sekä verosopimuksessa, että TVL 13 a §:ssä tarkoitettu kiinteä toimipaikka Suomessa. Verosopimuksettomassa tilanteessa Suomi voisi verottaa TVL 13 a §:ssä tarkoitettun kiinteän toimipaikan tuloa vastaavassa laajuudessa, mutta lisäksi Suomi voisi verottaa myös sellaisia rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saamia tuloja, joiden ei voida katsoa liittyvän rajoitetusti verovelvollisen Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan.²⁹⁸ Käänteisesti ajateltuna verosopimuksen voidaan ajatella laajentavan Suomen valtion verotusoikeutta yleisesti verovelvollisen yhteisön vieraasta valtiosta saamaan tuloon, koska verosopimuksen soveltaminen kaventaa lähdevaltion verotusoikeutta suhteessa verosopimuksettomaan tilanteeseen. Tämä olisi mahdollista ainakin sellaisessa teoreettisessa tilanteessa, jossa tulon lähdevaltion lainsäädäntöön kuuluisi vastaavat rajoitetusti verovelvollisen verotusta koskevat säädökset kuin tuloverolakiin.

²⁹⁶ Nykänen, 2015, s.314-316

²⁹⁷ Vrt. edellinen kappale, jossa todettiin että verosopimuksettomassa tilanteessa Suomi voi verottaa kaikkia rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saamia tuloja, riippumatta siitä onko rajoitetusti verovelvollisella TVL 13 a §:ssä tarkoitettu kiinteä toimipaikka Suomessa.

²⁹⁸ Helminen, jatkuvapäivitys, 6 Yritystoiminnan muodot ja liiketulon verotus>Kiinteä toimipaikka>Kiinteään toimipaikkaan liittyvän tulon verotus>Rajoitetusti verovelvollisen kiinteä toimipaikka suomessa>Kiinteän toimipaikan ulkopuolinen liiketoiminta

5.4 Kaksoisasuvan yhteisön verotus

Kappaleen alkuun lienee paikallaan todeta, ettei kaksoisasuvan yhteisön verotuksesta löydy juurikaan tietoa kotimaisesta oikeuskirjallisuudesta tai esimerkiksi Verohallinnon ohjeista. Periaatteessa on mahdollista etteivät toimivaltaiset viranomaiset onnistu määrittämään kaksoisasuvalle yhteisölle vain yhtä asuinvaltiota, sillä verosopimus ei lähtökohtaisesti velvoita toimivaltaisia viranomaisia ratkaisemaan kaksoisasujatilannetta.²⁹⁹ Kuten edellisessä luvussa huomattiin, vain osassa Suomen verosopimuksista 4(3) artikla on kirjoitettu sellaiseen pakottavaan muotoon, jonka voidaan olettaa velvoittavan toimivaltaisia viranomaisia ratkaisemaan kaksoisasujatilanteen.³⁰⁰ Verosopimusta ei lähtökohtaisesti voida soveltaa sellaiseen kaksoisasuvaan henkilöön, jolle ei onnistuta määrittämään vain yhtä verosopimuksessa tarkoitettua asuinvaltiota.³⁰¹ Ei ole tiedossa kieltäkö Suomi verosopimusedut sellaiselta kaksoisasuvalta yhteisöltä, jonka verosopimuksia tarkoitettua asuinvaltiota ei onnistuta ratkaisemaan tai miten verotusoikeus kaksoisasuvan yhteisön tuloon jaetaan sinä aikana kun toimivaltaiset viranomaiset ratkaisevat kaksoisasujatilannetta. Ei ole myöskään tiedossa miten tulon verotusoikeus jaettaisiin sellaisessa teoreettisessa yhteisön kaksoisasujatilanteessa, jossa Suomen ja toisen valtion välillä ei olisi verosopimusta.

Mikäli kaksoisasuvan yhteisön asuinvaltio saadaan ratkaistua ja asuinvaltiona pidetään verosopimusta sovellettaessa toista sopimusvaltiota, niin Suomi voi verottaa yhteisön tuloa vain siinä laajuudessa, kun valtioiden välillä solmitussa verosopimuksessa on määrätty lähdevaltion verotusoikeudeksi. Kaksoisasuva yhteisö säilyy kuitenkin Suomen kansallisen lainsäädännön mukaan yleisesti verovelvollisena, koska verosopimuksessa tarkoitettu asuinvaltio ei vaikuta sopimusvaltioiden kansallisen lainsäädännön mukaan määräytyvään verotukselliseen asumiseen.³⁰² Eli jos Suomessa yleisesti verovelvollisen yhteisön verosopimuksessa tarkoitettuna asuinvaltiona pidetään toista sopimusvaltiota, niin verosopimuksen mukaan Suomella on vain verosopimuksessa tarkoitettun lähdevaltion

²⁹⁹Ks. esim. Blank & Ismer, 2021, Chapter II. Definitions>A. General issues>kohta 6 ja Helminen, jatkuvatäydenteinen, 5. Verovelvollisuusasema ja asuinvaltio>Kaksoisasujakonflikti ja sen ratkaiseminen

³⁰⁰ Ks. tutkimuksen luku 4.3.2

³⁰¹ Van de Vijer, 2015, s.240

³⁰² Mehtonen, 2001, s.59

verotusoikeus yhteisön saamiin tuloihin, vaikka yhteisöä verotetaan tuloverolain mukaan Suomessa yleisesti verovelvollisena.³⁰³

Ainoastaan rajoitetusti verovelvollisella yhteisöllä voi olla Suomessa TVL 13 a §:ssä tarkoitettu kiinteä toimipaikka, joten kaksoisasuvalle yhteisölle ei voi muodostua TVL 13 a §:ssä tarkoitettua kiinteää toimipaikkaa Suomeen, koska se on Suomessa yleisesti verovelvollinen.³⁰⁴ Tällaisessa tilanteessa kaksoisasuvalle yhteisölle voi muodostua Suomeen verosopimuksessa tarkoitettu kiinteä toimipaikka, mutta Suomi voi verottaa vain kiinteän toimipaikan Suomesta harjoittamasta elinkeinotoiminnasta saamaa tuloa, mutta ei kiinteän toimipaikan muista sopimusvaltioista saamia liike- tai muita tuloja tai sen Suomesta saamia osinkoja. Jos kaksoisasuvalle yhteisölle ei muodostu verosopimuksessa tarkoitettua kiinteää toimipaikkaa Suomeen, niin Suomi voi verottaa vain sellaisia yhteisön saamia tuloja, joiden verotusoikeus on määritetty verosopimuksessa lähdevaltiolle.³⁰⁵ Tällaisessa tilanteessa Suomen verotusoikeus kaksoisasuvan yhteisön tuloon on erittäin rajallinen ja Suomi voi verottaa lähinnä kaksoisasuvan yhteisön Suomesta saamia kiinteistötuloja sekä rajoitetusti portfolio-osinkoja, korkoja ja rojalteja.³⁰⁶

Suomen ollessa kaksoisasuvan yhteisön asuinvaltio verosopimusta sovellettaessa Suomi voi verottaa kaksoisasuvan yhteisön tuloja siinä laajuudessa kun verosopimuksessa on määrätty asuinvaltion verotusoikeudeksi. Mikäli Suomi ei ole kaksoisasuvan yhteisön asuinvaltio verosopimusta sovellettaessa, niin verosopimus kaventaa huomattavasti Suomen verotusoikeutta yhteisön tuloon, kun otetaan huomioon että tuloverolain mukaan Suomi voisi verottaa yhteisöä yleisesti verovelvollisena.³⁰⁷ Kokonaisuutena asuin- ja lähdevaltion verotusoikeus kaksoisasuvan yhteisön tuloon vastaa hyvin pitkälle edellisessä kappaleessa kuvattua lähde- ja asuinvaltion verotusoikeutta sellaisessa verosopimustilanteessa, jossa ei ole kysymys kaksoisasujatilanteesta. Huomionarvoista on kuitenkin se, että Suomella on lähtökohtaisesti kapeampi verotusoikeus sellaisen kaksoisasuvan ulkomaisen yhteisön

³⁰³ Helminen, jatkuvatäydenteinen, 6. Yritysmuodot ja liiketulon verotus>Yhteisöt>Yhteisöjen verotus>Verosopimuksen vaikutus yhteisöverotukseen>Liiketulon laskeminen

³⁰⁴ Nykänen, 2015, s.311

³⁰⁵ Nykänen, 2015, s.314-316

³⁰⁶ Helminen, jatkuvatäydenteinen, 6. Yritysmuodot ja liiketulon verotus>Yhteisöt>Yhteisöjen verotus>Verosopimuksen vaikutus yhteisöverotukseen>Liiketulon laskeminen

³⁰⁷ Helminen, jatkuvatäydenteinen, 5.Verovelvollisuusasema ja asuinvaltio>Verosopimuksen asuinvaltio>Kaksoisasumiskonflikti ja sen ratkaiseminen>Yhtiöt

liiketuloon, jonka asuinvaltio verosopimusta sovellettaessa on toisessa sopimusvaltiossa, kuin Suomessa rajoitetusti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön liiketuloon vastaavassa tilanteessa, vaikka kaksoisasuva yhteisö on Suomessa TVL 9.1 §:n mukaan yleisesti verovelvollinen. Tämä johtuu siitä, että kaksoisasuvalle voi olla ainoastaan verosopimuksessa tarkoitettu kiinteä toimipaikka Suomessa, jolloin Suomi voi verottaa käytännössä vain kiinteän toimipaikan Suomesta saamaa liiketuloa. Vastaavassa tilanteessa rajoitetusti verovelvolliselle syntyisi verosopimuksessa tarkoitetun kiinteän toimipaikan lisäksi todennäköisesti myös TVL 13 a §:ssä tarkoitettu kiinteä toimipaikka, jolloin Suomi voisi verottaa kaikkia kiinteän toimipaikan saamia tuloja.³⁰⁸

6 Johtopäätökset

Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää millä perusteella entiteettiä pidetään TVL 3 §:ssä tarkoitettuna yhteisönä ja milloin yhteisöä pidetään Suomessa verotuksellisesti asuvana. Lisäksi tutkimuksessa selvitettiin miten verosopimuksen soveltaminen vaikuttaa Suomen verotusoikeuden alueelliseen laajuuteen.

TVL 3 §:n yhteisömuodoilla viitataan suoraan niiden siviilioikeudelliseen asemaan, joten Suomessa perustettujen entiteettien tunnistaminen yhteisöiksi on varsin yksinkertaista. TVL 9.7 §:ssä tarkoitettujen kotimaisten yhteisöjen verotuksellisen asuminen Suomessa määrittyy muodollisten kriteerien perusteella, sillä kotimaisia yhteisöjä ovat Suomen lakien mukaan perustetut tai Suomessa rekisteröidyt yhteisöt ja kotimainen yhteisö on TVL 9.1 §:n mukaan Suomessa aina yleisesti verovelvollinen. Kotimaisten yhteisöjen verotuksellisen aseman määräytymistä voidaan pitää varsin selkeänä.

Ulkomaisia yhteisöjä ovat sellaiset ulkomailla perustetut tai rekisteröidyt entiteetit, joiden voidaan katsoa rinnastuvan johonkin TVL 3 §:ssä tarkoitettuun yhteisömuotoon tai joita voidaan pitää TVL 3 §:n 7 kohdassa tarkoitettuna erityiseen tarkoitukseen varattuna varallisuuskokonaisuutena. Rinnastumisen lähtökohtana käytetään yhteisön

³⁰⁸ Nykänen, 2015, s.314-316, joka toteaa, että on hyvin harvinaista että yhteisöllä olisi Suomessa verosopimuksessa tarkoitettu kiinteä toimipaikka, mutta ei TVL 13 a §:ssä tarkoitettua kiinteää toimipaikkaa.

siviilioikeudellista asemaa, mutta rinnastumisessa voidaan kiinnittää huomiota mihin tahansa entiteetin ominaisuuteen.

Ulkomainen yhteisö on TVL 9.1 §:n perusteella yleisesti verovelvollinen ja siten Suomessa verotuksellisesti asuva, kun sen TVL 9.8 §:n mukainen tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee täällä. Vastaavasti ulkomainen yhteisö on rajoitetusti verovelvollinen jos sillä ei ole Suomessa tosiasiallista johtopaikkaa. Tosiasiallinen johtopaikka on paikka, jossa yhteisön hallitus tai muu ylin päätöksentekaelin vakiintuneesti tekee yhteisön ylintä päivittäistä johtamista koskevia päätöksiä, mutta arvioinnissa huomioidaan myös muut liiketoimintaan ja organisointiin liittyvät olosuhteet. Yleensä yhteisön ylimmän päätöksentekoelimen kokousten pitäminen Suomessa on vahvin merkki siitä, että yhteisön tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee Suomessa.

Tutkimuksen perusteella on selvää, että TVL 9.8 §:n sanamuoto on niin yleisluontoinen, ettei tosiasiallisen johtopaikan sijaintia voida arvioida pelkästään sen perusteella. Lain esitöissä ja Verohallinnon antamassa ohjeessa on kuvattu monipuolisesti tosiasiallisen johtopaikan sijainnin määrittämistä eri olosuhteissa, mutta lainsoveltajalla on silti paljon liikkumavaraa tosiasiallisen johtopaikan sijainnin määrittelyssä. Erityisen haastavaa tosiasiallisen johtopaikan määrittely on esimerkiksi silloin kun kotimaisen emoyhtiön johtoon kuuluvat henkilöt osallistuvat ulkomaisen tytäryhtiön johtamiseen esimerkiksi hallituksen jäsenenä, kyseessä on passiivista sijoitustoimintaa harjoittava rahasto tai holdingyhtiö tai kun ulkomaisen yhteisön suomalainen omistaja toimii ulkomaisen yhteisön hallituksen tai muun vastaavan päätöksentekoelimen jäsenenä. Oletettavasti tosiasiallisen johtopaikan määrittelemisessä tulee esiintymään ongelmia ja tosiasiallisen johtopaikan määritelmää tullaan ratkaisemaan myös oikeuskäytännössä. Kyse ei ole poikkeuksellisesta tilanteesta, sillä myös muissa valtioissa on esiintynyt samankaltaisia ongelmia vastaavien säädösten tulkinnassa. Veronmaksajien oikeusvarmuuden turvaamiseksi ja pitkien oikeusprosessien välttämiseksi tosiasiallisen johtopaikan määrittelyä tulisi tarkentaa yksityiskohtaisemmillä Verohallinnon ohjeilla.

Tuloverolain mukaan Suomella on lähtökohtaisesti oikeus verottaa kaikkia Suomessa verotuksellisesti asuvien, eli Suomessa yleisesti verovelvollisten yhteisöjen tuloja.

Rajoitetusti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön tulee kuitenkin maksaa veroa vain Suomesta saamastaan tulosta. Mikäli rajoitetusti verovelvollisella ulkomaisella yhteisöllä on Suomessa TVL 13 a §:ssä tarkoitettu kiinteä toimipaikka, niin Suomi voi verottaa kaikkia kiinteän toimipaikan tuloja sekä sellaisia yhteisön Suomesta saamia tuloja, joita ei katsota kiinteän toimipaikan tuloksi. Tutkimuksessa havaittiin, että tuloverosopimuksen soveltamien kaventaa huomattavasti Suomen valtion verotusoikeutta yhteisön tuloon, riippumatta siitä onko Suomi verosopimusta sovellettaessa yhteisön asuinvaltio vai lähdevaltio. Tosin verosopimuksen soveltaminen voi laajentaa Suomen verotusoikeutta yleisesti verovelvollisen yhteisön toisesta valtiosta saamaan tuloon verrattuna verosopimuksettomaan tilanteeseen, jos yhteisölle ei muodostu samaan aikaan verosopimuksessa tarkoitettua kiinteää toimipaikka toiseen sopimusvaltioon. Vastaavasti Suomelle jää erityisen pieni verotusoikeus sellaisessa tilanteessa, jossa Suomi on verosopimusta sovellettaessa lähdevaltio, eikä yhteisölle muodostu verosopimuksessa tarkoitettua kiinteää toimipaikkaa Suomeen.

Tutkimuksessa tarkasteltiin myös kattavasti verosopimuksen soveltamista kaksoisasuvan yhteisön verotuksessa. TVL 3 §:ssä tarkoitteujen yhteisöjen näkökulmasta kaksoisasujatilanne syntyy kun kotimainen yhteisö hankkii verotuksellisen kotipaikan Suomen lisäksi toisesta valtiosta tai kun ulkomaisesta yhteisöstä tulee Suomessa verotuksellisesti asuva tosiasiallisen johtopaikan perusteelta, mutta se säilyy samalla verotuksellisesti asuvana myös lähtövaltiossaan. Kaksoisasujatilanteessa Suomi ja toinen valtio verottavat yhteisöä yleisesti verovelvollisena kaikista sen saamista tuloista, joten kaksoisasujatilanne tulee ratkaista kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi, vaikka yhteisö ei saisi tuloa kummakaan sopimusvaltion alueelta.

Muutamaa poikkeusta lukuun ottamatta kaksoisasujatilanteet ratkaistaan Suomen solmimissa verosopimuksissa, joko tosiasiallisen johtopaikan sijainnin tai toimivaltaisten viranomaisten sopimusneuvottelun perusteella. Verosopimuksissa tai niiden esitöissä ei ole juurikaan tarkennettu millaista johtopaikkaa tosiasiallisella johtopaikalla tarkoitetaan tai mitä asioita tosiasiallisen johtopaikan sijainnin arvioimisessa tulisi ottaa huomioon. Lisäksi useimmissa Suomen solmimissa verosopimuksissa toimivaltaisten viranomaisten sopimusmenettelyä ei ole muotoiltu samoin kuin OECD:n malliverosopimuksessa tai sen kommentaarissa, vaan sopimuksissa on ainoastaan todettu, että toimivaltaiset viranomaiset

ratkaisevat kaksoisasujatilanteen keskinäisellä sopimusmenettelyllään ja päättävät miten verosopimusta sovelletaan kaksoisasuvaan henkilöön. Toisaalta voidaan esittää, että OECD:n malliverosopimukseen ja sen kommentaariin kuuluvat tosiasiallisen johtopaikan määritelmät ovat niin avoimia, ettei niiden sisällyttäminen Suomen solmimiin verosopimukseen olisi välttämättä juurikaan helpottanut kaksoisasujatilanteiden ratkaisemista verosopimusta sovellettaessa. Vastaavasti myös toimivaltaisten viranomaisten sopimusmenettelyssä voidaan tapauskohtaisesti huomioida tosiasiallinen johtopaikka tai mikä tahansa tilanteessa vaikuttava olosuhde, joten mahdollisesti huomioitavien asioiden yksilöiminen verosopimukseen ei välttämättä muuttaisi kaksoisasujatilanteen ratkaisun lopputulosta. Toisin kuin OECD:n malliverosopimuksesta, useimmissa Suomen verosopimuksissa toimivaltaisten viranomaisten sopimusmenettely on kirjoitettu velvoittavaan sanamuotoon, jossa toimivaltaisten viranomaisten *tulee* ratkaista kaksoisasujatilanne ja *päättää* miten verosopimusta sovelletaan kaksoisasuvaan henkilöön.

Mikäli kaksoisasujatilanne saadaan ratkaistua, niin verosopimustilanteessa Suomen verotusoikeus kaksoisasuvan yhteisön tuloon vastaa pääasiassa laajuudeltaan Suomen verotusoikeutta sellaisessa tilanteessa, jossa yhteisö ei ole kaksoisasuva. Suomella on kuitenkin teoriassa kapeampi verotusoikeus kaksoisasuvan yhteisön kiinteän toimipaikan saamaan tuloon, kuin Suomella olisi vastaavassa tilanteessa, jossa yhteisö ei olisi Suomessa yleisesti verovelvollinen. Tämä johtuu siitä, ettei kaksoisasuvalle voi syntyä Suomeen TVL 13 a §:ssä tarkoitettua kiinteää toimipaikka, koska kaksoisasujatilanteen ratkaisemisen jälkeenkin kaksoisasuva yhteisö säilyy yhä tuloverolain mukaan Suomessa yleisesti verovelvollisena. Tällaisessa tilanteessa Suomi voi verottaa kaksoisasuvan yhteisön verosopimuksessa tarkoitetun kiinteän toimipaikan Suomesta saamaa liiketuloa. Vastaavassa tilanteessa rajoitetusti verovelvolliselle syntyisi todennäköisimmin verosopimuksessa tarkoitetun kiinteän toimipaikan lisäksi myös TVL 13 a §:ssä tarkoitettu kiinteä toimipaikka Suomeen, jolloin Suomi voisi verottaa kaikkia kiinteän toimipaikan tuloja tulotyyppistä tai tulon alkuperävaltiosta riippumatta. Tutkimuksen perusteella ei ole tiedossa myöntääkö Suomi verosopimusetuja sellaiselle kaksoisasuvalle yhteisölle jonka verosopimuksessa tarkoitettua asuinvaltiota ei saada ratkaistua. Tällaisessa tilanteessa toimivaltaiset viranomaiset voivat kuitenkin keskenään sopia miten verosopimusta sovelletaan kaksoisasuvaan yhteisöön.

Lähteet

- Aarnio, A. (2006). *Tulkinnan taito: ajatuksia oikeudesta, oikeustieteestä ja yhteiskunnasta*. Talentum Media.
- Andersson, E., Linnakangas, E. & Frände, J. (2016). *Tuloverotus*. 8., uudistettu painos. Talentum Pro.
- Blank, K., & Ismer, R. (2021) in Reimer & Rust (eds), *Klaus Vogel on Double Taxation conventions*. Kluwer Law International BW
- Breuer, A., & Verhoog, M. (2016). *Hybrid Entity Issues in a Tax Treaty Context: OECD Approach versus Actual Tax Treaties*. Intertax, Issue 8.
- Burgers, I., Adema, R., & de Wilde, M. (2018). *Residence, Multinational Enterprises and BEPS: Is Determining the Residence of Companies Belonging to Multinational Groups Mission Impossible?* In E. Traversa (Ed.), *Corporate Tax Residence and Mobility* (EATLP International Tax Series ; Vol. 16, No. 826). IBFD.
- Cerioni, L. (2012). *The "Place of Effective Management" as a Connecting Factor for Companies' Tax Residence Within the EU vs. the Freedom of Establishment: The Need for a Rethinking?* German Law Journal, 13(9), 1095–1130. <https://doi.org/10.1017/S2071832200018071>
- Engblom, A., Holla, J., Isokangas, E., Järvinen, J., Kokko, A., Lepistö, M., Nieminen, K., Noras, J., Paronen, V., Sandelin, E., Torkkel, T., & Äimä, K. (2021). *Elinkeinoverotus 2021*. Edita Publishing Oy.
- Fibbe, G.K. (2009). *EC Law Aspects of Hybrid Entities*. Books IBFD
- Fibbe, G.K., Stevens, T. (2011). *Taxation of Hybrid Entities under the Parent-Subsidiary Directive: The Example of the Netherlands*. EC Tax Review, Issue 5.
- Gouveia, C. (2018). *Central management and control test of residency for foreign companies*. Governance Directions. <https://doi.org/10.3316/informit.935293382846408>
- Gov.uk. International Manual INTM120060.
- Haapaniemi, M. (2016). *Verotusmenettelystä annetun lain 28 §:n soveltuvuudesta yhtiön johtopaikan sivuuttamiseen*. Verotus 4/2016.
- Harmaan talouden selvitysyksikkö. (2019). *Verovilppi kansainvälisessä sijoitustoiminnassa – Ilmiöt Suomen näkökulmasta*.

Harris, P. (2013). *Corporate Tax Law: Structure, Policy and Practice*. Cambridge University Press

HE 40/1974vp. Hallituksen esitys eduskunnalle tulo ja varallisuusverolaiksi

HE 200/1992vp Hallituksen esitys Eduskunnalle tuloverolaiksi sekä laiksi eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain 1 ja 6 §:n muuttamisesta

HE 155/1994vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta

HE 141/1995vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle Ukrainan kanssa tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi tehdyn sopimuksen eräiden määräysten hyväksymisestä

HE 304/2018vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi tuloverolain ja rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 3 §:n muuttamisesta

HE 68/2019vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta ja siihen liittyviksi laeiksi

HE 136/2020 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi tuloverolain, elinkeinotulon verottamisesta annetun lain sekä konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain 2 ja 7 §:n muuttamisesta

Helminen, M. (jatkuvatäydenteinen). *Kansainvälinen verotus*. Alma Talent.

Helminen, M. (2001). *Tax Treaty Interpretation in Finland*. In *Tax Treaty Interpretation* (pp. 77-93). Linde Verlag.

Helminen, M. (2014). *KHO 2013/1704 (93) ja OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin merkitys verosopimusten tulkinnassa*. Saatavilla osoitteessa www.edilex.fi/artikkelit/13132

Helminen, M. (2018). *EU-vero-oikeus : välitön verotus* (4., uudistettu painos.). Alma Talent.

Hirvonen, A. (2011). *Mitkä metodit?: opas oikeustieteen metodologiaan*. Helsingin yliopisto, oikeustieteellinen tiedekunta. Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17.

Karhu, J. (2003). *Perusoikeudet ja oikeuslähdeoppi*. Lakimies 5/2003.

Knuutinen, R. (2020). *Verosuunnittelun oikeudelliset ja yhteiskunnalliset rajat*. Alma Talent Oy.

Koskenniemi, O. (2014). *Luxemburgilaisten FCP-rahastojen klassifointi Suomen verotuksessa*. Verotus 4/2014.

- Lammi, V. (2015). *Ulkomaisten entiteettien luokittelu verotuksessa*. Verotus 5/2015.
- Lang, M. (2019). *Tax teaty entitlement*. IBFD
- Lang, M., Pistone, P., Schuch, J., & Staringer, C. (2018). *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*. 5th edition. Linde Verlag.
- Lipniewicz., R. 2020. *Place of Effective Management in the Digital Economy*. Intertax Volume 48, Kluwer Law International B.V
- Malmgrén, M. (2008). *Oikeushenkilön asuinvaltio verotuksessa ja yrityksen kansainvälistyminen*. Edita Publishing Oy <http://urn.fi/URN:ISBN:978-951-37-5373-3>
- Malmgrén, M. (2020). *Tosiasiallinen johtopaikka ulkomaisen yhteisön yleisen verovelvollisuuden kriteerinä Suomessa*. Verotus 5/2020.
- Malmgrén, M., & Myrsky, M. (2017). *Kansainvälinen henkilö ja yritysverotus*. 3., uudistettu painos. Alma Talent.
- Maroun, & Padia, N. (2012). *Determining the residency of companies : difficulties in interpreting "place of effective management."*. Journal of Economic and Financial Sciences, 5(1), 119–134.
- Myrsky, M., & Svensk, N. (2016). *Vero-oikeuden oppikirja*. Talentum Pro.
- Nissinen, M. (2021). *Verosopimusrikkomus osa 1: verosopimusoikeuden tulkintaperiaatteet ja verojärjestelmän väärinkäyttö*. Verotus 2/2021
- Nykänen, P. (2015). *Rajoitetusti verovelvollisen tulon verotus*. (1. painos.). Talentum.
- Nykänen, P. (päivittyvä hakuteos). *Tuloverolain kommentaari*. Alma Talent Oy
- OECD (1992), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version September 1992, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-1992-en.
- OECD (2014), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en.
- OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.
- OECD *Automatic Exchange Portal*. Rules governing tax residence. Saatavilla osoitteesta: Tax residency - Organisation for Economic Co-operation and Development (oecd.org)
- Ossa, J. (2020). *Tuloverolaki käytännössä*. 2., uudistettu painos. Alma Talent Oy
- Toiviainen, A. (2018). *Suomen tuloverosopimukset Espanjan ja Portugalin kanssa*. Verotus 4/2018.

- Panayi, C. (2021). *European Union corporate tax law.*(Second edition.). Cambridge University Press.
- Plessis, I. (2020). *Place of Effective Management': Finding Guidelines in Case Law.* Intertax, 48
- Raitasuo, S. (2020). *Lakisdonnaisuuden periaate vero-oikeudessa: oikeusteorian- ja käytännön kysymyksiä.* Oikeus 3/2020.
- Thuronyi, V. Brooks K, Kolozs B. (2016). *Comparative Tax Law.* ISBN 978-90-411-6720-0
- Van Daele, J.(2011). *European Union - Tax Residence and the Mobility of Companies: Border-line Cases under Private International Law and Tax Law . European taxation (Volume 51) No.5.* IBFD
- Van de Vijver, A. (2015). *International Double (Non-)taxation: Comparative Guidance from European Legal Principles.* EC Tax Review, Issue 5.
- VaVM 33/2020vp - HE 136/2020 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi tuloverolain, elinkeinotulon verottamisesta annetun lain sekä konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain 2 ja 7 §:n muuttamisesta
- Verohallinto. (päivittyvä ohje) Voimassa olevat verosopimukset. päivitetty 31-5-2022.
- Verohallinto. (2015). *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 1015*
- Verohallinto. (2020). *Verosopimusten artiklat.* Drno. VH/2831/00.01.00/2020
- Verohallinto. (2021). *Yhteisön yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus.* Drno. VH/8343/00.01.00/2020
- Verohallinto. (2022). *Verosopimusten artiklat.* Drno. VH/1405/00.01.00/2022
- Villa, Airaksinen, M., Bärlund, J., Jauhiainen, J., Kaisanlahti, T., Knuts, M., Kuoppamäki, P., Kymäläinen, S., Mähönen, J., Pihlajarinne, T., Raitio, J., Rissanen, K., Viitanen, K., & Wilhelmsson, T. (päivittyvä hakuteos). *Yritysoikeus.* WSOYpro.
- VM 2017. *Suomen tasavallan varaumat ja ilmoitukset allekirjoittamisen yhteydessä 7 kesäkuuta 2017 monenkeskiseen yleissopimukseen, jolla toteutetaan verosopimukseen liittyvät toimenpiteet veropohjan rapautumisen ja voiton- siirron estämiseksi*
- Wikström, K., Ossa, J., & Urpilainen, M. (2015). *Vero-oikeuden yleiset opit.* Helsingin Kamari Oy.
- Äimä. (2009). *Sisäiset korot lähiyhtiöiden kansainvälisessä verotuksessa.* WSOYpro.

- Äimä, K. (2017). *Verotustiedot : tietojen hankkiminen ja käyttö Suomen oikeudessa sekä kansainvälinen verotustietojenvaihto*. (1. painos.). Alma.
- Äimä, K., Frände, J., Hellsten, K. teoksessa Lang, M., Pistone, P., Schuch, J. & Staringer, C. (2012). *Impact of the OECD and UN model conventions on bilateral tax treaties*. Cambridge University Press.
- Äimä, K., & Kujanpää, E. (2013). *Kasvuyrityksen kansainvälinen tuloverotus*. Helsingin Kamari Oy.

Tuomioistuinratkaisut	Sivu
<u><i>Euroopan unionin tuomioistuin</i></u>	
C-196/04 Cadbury Schweppes plc ym.	48 s.
C-371/10 National Grid Indus	10 s.
C-405/18-AURES Holdings	23 s.
<u><i>Korkein hallinto-oikeus</i></u>	
KHO:2004:116	25 s., 34 s., 37s.
KHO:2015:9	28 s.
KHO:2004:111	36 s.
KHO;2011:101	50 s.
KHO:2002:26	50 s.
KHO:2016:71	50 s.
KHO:2003:33	56 s.
<u><i>Korkein oikeus</i></u>	
KKO:2017:98	45 s.
<u><i>Helsingin hallinto-oikeus</i></u>	
Ratkaisu 18.5.2016 nro 16/692/4	57 s.
<u><i>Keskusverolautakunta</i></u>	
KVL 2017/57	35 s.
KVL:2006:61	35 s.
KVL:2006:1	35 s.
KVL:2009:72	35 s.
KVL 019/2002	56 s.
<u><i>Iso-Britannian korkein oikeus</i></u>	
<i>Bullock v Unit Construction Co Ltd, 1959, 38TC712</i>	19 s.
<i>De Beers Consolidated Mines Ltd versus Howe</i>	20 s.

Säädökset

Henkilöstörahasolaki (934/2010)

Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta (1552/1995)

Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta (627/1978)

Laki vaihtoehtorahastojen hoitajista (162/2014)

Laki verotusmenettelystä (1558/1995)

Osakeyhtiölaki (624/2006, OYL)

sijoitusrahastolaki (213/2019)

Tuloverolaki (1535/1992)

Euroopan unionin neuvoston direktiivi eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä

Neuvoston direktiivi 2003/49/EY, annettu 3 päivänä kesäkuuta 2003, eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- ja rojaltilmaksuihin sovellettavasta yhteisestä verotusjärjestelmästä

Neuvoston direktiivi 2009/133/EY, annettu 19. päivänä lokakuuta 2009, eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, jakautumisiin, osittaisjakautumisiin, varojensiirtoihin ja osakkeiden vaihtoihin sekä eurooppayhtiön (SE) tai eurooppaosuuskunnan (SCE) sääntömääräisen kotipaikan siirtoon jäsenvaltioiden välillä sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä

Neuvoston direktiivi (EU) 2016/1164 sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta

Liite 1

OECD:n valtioiden kanssa solmitut tuloverosopimukset

Verosopimus	Rekisteröinti	Perustamispaikka	Pääkonttorin sijainti	Tosiasiallinen johtopaikka	Viranomaisten sopimusmenettely	Tie-breaker säännös
Alankomaat 84/1997				1.1		
Amerikan yhdysvallat 2/1991					2.1	
Australia 91/2007	3.1					
Belgia 66/1978				1.2		
Espanja 32/2018				1.3		
Irlanti 88/1993	3.2			1.4		
Islanti 26/1997				1.1		
Iso-Britannia 2/1970				1.5		
Israel 90/1998					2.2	
Italia 55/1983				1.1		
Itävalta 18/2001					2.3	
Japani 43/1972			4.1			
Kanada 2/2007	3.3				2.4	
Korean Tasavalta 75/1981				1.6	2.5	
Kreikka 58/1981				1.1		
Latvia 92/1993					2.6	
Liettua 94/1993					2.7	
Luxemburg 18/1983				1.1		
Meksiko 65/1998				1.1		
Norja 26/1997				1.1		
Puola 21/2010					2.7	
Ranska 8/1972				1.5		
Ruotsi 26/1997				1.1		
Saksa 86/2017				1.3		
Slovakia 28/2000					2.1	
Slovenia 70/2004					2.1	
Sveitsi 90/1993					2.1	
Tanska ja Färsaaret 26/1997				1.1		
Tšekki 80/1995					2.1	
Turkki 49/2012		5.1				
Unkari 51/1981				1.1		
Uusi Seelanti 49/1984				1.1		
Viro 96/1993					2.6	

Muiden valtioiden kuin OECD:n jäsenvaltioiden kanssa solmitut tuloverosopimukset

Verosopimus	Rekisteröinti	Perustamispaikka	Pääkonttorin sijainti	Tosiasiallinen johtopaikka	Viranomaisten sopimusmenettely	Tiebreker säännös
Arabiemiraattien liitto 90/1997				1.1		
Argentiina 85/1996				1.1		
Armenia 129/2007	3.4					
Azerbaidzhan 94/2006					2.1	
Barbados 79/1992					2.1	
Bosnia-Hertsegovina 60/1987				1.1		
Brasilia 92/1997					2.1	
Bulgaria 11/1986				1.1		
Egypti 12/1966				1.5		
Etelä-Afrikka 78/1995					2.1	
Filippiinit 60/1981						6.1
Georgia 76/2008					2.1	
Hongkong 79/2018					2.8	
Indonesia 4/1989					2.1	
Intia 58/2010					2.9	
Kazakstan 85/2010				1.3		
Kosovo 60/1987				1.1		
Kroatia 60/1987				1.1		
Kiina 104/2010				1.3		
Kirgistan 14/2004					2.1	
Kypros 40/2013					2.1	
Makedonia 23/2002					2.10	
Malesia 16/1986				1.1		
Malta 82/2001					2.10	
Marokko 18/2013				1.1		
Moldova					2.1	

92/2008						
Montenegro 60/1987				1.1		
Pakistan 15/1996				1.1		
Romania 7/2000					2.1	
Sambia 28/1995				1.1		
Serbia 60/1987				1.1		
Singapore 115/2002					2.2	
Sri Lanka 28/2018					2.9	
Tadžikistan 72/2013		5.1				
Tansania 70/1978				1.2		
Thaimaa 28/1986					2.11	
Turkmenistan 12/2017					2.1	
Ukraina 82/1995				1.7		
Uruguay 16/2013					2.1	
Uzbekistanin 10/1999					2.1	
Valko-Venäjä 84/2008					2.1	
Venäjä 110/2002					2.1	
Vietnam 112/2002					2.1	

1. Tosiasiallinen johtopaikka

1.1 Alankomaat, Islanti, Italia, Kreikka, Luxemburg, Meksiko, Norja, Ruotsi, Tanska ja Färsaaret, Unkari, Uusi-Seelanti, Arabiemiraattien liitto, Argentiina, Bosnia-Hertsegovina, Bulgaria, Kosovo, Kroatia, Malesia, Marokko, Montenegro, Pakistan, Sambia ja Serbia

Muu kuin luonnollinen henkilö asuu siinä sopimusvaltiossa, jossa sen tosiasiallinen johto on.

1.2 Belgia ja Tansania

Molemmissa sopimusvaltioissa asuva muu kuin luonnollinen henkilö asuu siinä valtiossa, jossa sen tosiasiallinen liikkeen johto on.

1.3 Espanja, Saksa, Kazakstan ja Kiina

Molemmissa sopimusvaltioissa asuva muu kuin luonnollinen henkilö asuu siinä valtiossa, jossa sen tosiasiallisen johdon sijaintipaikka on.

1.4 Irlanti

Irlannin sopimuksessa muun kuin luonnollisen henkilön asuinvaltio ratkaistaan rekisteröinnin ja tosiasiallisen johtopaikan perusteella.

Sopimuksen 4 artiklan 3 kohdan mukaan molemmissa sopimusvaltioissa asuvan muun kuin luonnollisen henkilön katsotaan asuvan

- a. Irlannissa, jos sen tosiasiallinen johto on Irlannissa tai
- b. Suomessa, jos sen tosiasiallinen johto on Suomessa tai se on rekisteröity Suomessa eikä sen tosiasiallinen johto ole Irlannissa

1.5 Iso-Britannia, Ranska ja Egypti

4 artikla 3 kohta: Molemmissa sopimusvaltioissa asuva muu kuin luonnollinen henkilö asuu siinä sopimusvaltiossa, jossa sen tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee

1.6 Korean tasavalta

Milloin muu kuin luonnollinen henkilö on 1 kappaleen määräysten mukaan molemmissa sopimusvaltioissa asuva, katsotaan henkilön asuvan siinä sopimusvaltiossa, jossa sen tosiasiallinen johto on. Epäselvissä tapauksissa sopimusvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset ratkaisevat asian keskinäisin sopimuksin.

1.7 Ukraina

Milloin muu kuin luonnollinen henkilö 1 kappaleen määräysten mukaan asuu molemmissa sopimusvaltioissa, katsotaan henkilön asuvan siinä valtiossa, jossa sen päivittäinen toimeenpaneva johto on.

2. Viranomaisten sopimusmenettely

2.1 Amerikan Yhdysvallat, Slovenia, Slovakia, Sveitsi, Tšekki, Azerbaidzhan, Barbados, Brasilia, Etelä-Afrikka, Georgia, Kirgistan, Kypros, Moldova, Romania, Turkmenistan, Uruguay, Uzbekistan, Valko-Venäjä, Venäjä, Vietnam

Toimivaltaisten viranomaisten on *ratkaistava* muun kuin luonnollisen henkilön kaksoisasujatilanne ja määrättävä, miten sopimusta sovelletaan tällaiseen henkilöön

2.2 Israel, Singapore

Milloin muu kuin luonnollinen henkilö 1 kappaleen määräysten mukaan asuu molemmissa sopimusvaltioissa, on sopimusvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten *ratkaistava* asia keskinäisin sopimuksin ja määrättävä, miten sopimusta sovelletaan tällaiseen henkilöön. Tämän henkilön, joka on muu kuin luonnollinen henkilö, kotipaikkaa ratkaistaessa ja

määritettäessä on otettava huomioon vuonna 1992 hyväksytyn OECD:n malliverosopimuksen 4 artiklan 3 kappaleen määräykset (sellaisina kuin ne kulloinkin ovat muutettuina), ja erityisesti tosiasiallista johtoa koskevaan viittaukseen sekä siihen, mistä keskusjohtoa ja valvontaa harjoitetaan.

2.3 Itävalta

Toimivaltaisten viranomaisten on *pyrittävä* ratkaisemaan tilanne keskinäisin sopimuksin

2.4 Kanada

3. Milloin yhtiö 1 kappaleen määräysten mukaan asuu molemmissa sopimusvaltioissa, sen katsotaan asuvan siinä valtiossa, jossa se on rekisteröity tai muutoin muodostettu.

4. Milloin muu kuin luonnollinen henkilö tai yhtiö 1 kappaleen määräysten mukaan asuu molemmissa sopimusvaltioissa, sopimusvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on pyrittävä keskinäisin sopimuksin ratkaisemaan asia ja päättämään, miten sopimusta sovelletaan tällaiseen henkilöön. Jos tällaista sopimusta ei ole, näillä henkilöillä ei ole oikeutta vaatia sopimuksessa määrättyjä verohuojennuksia tai -vapauksia, paitsi siltä osin ja sillä tavalla kuin toimivaltaiset viranomaiset voivat sopia.

2.5 Korean tasavalta

Milloin muu kuin luonnollinen henkilö on 1 kappaleen määräysten mukaan molemmissa sopimusvaltioissa asuva, katsotaan henkilön asuvan siinä sopimusvaltiossa, jossa sen tosiasiallinen johto on. Epäselvissä tapauksissa sopimusvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset ratkaisevat asian keskinäisin sopimuksin.

2.6 Latvia, Viro

Milloin muu kuin luonnollinen henkilö 1 kappaleen määräysten mukaan asuu molemmissa sopimusvaltioissa, on sopimusvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten *pyrittävä ratkaisemaan* asia keskinäisin sopimuksin ja määrättävä, miten sopimusta sovelletaan tällaiseen henkilöön. Milloin tällaista sopimusta ei ole, henkilöä sopimusta sovellettaessa ei kummassakaan sopimusvaltiossa pidetä toisessa sopimusvaltiossa asuvana.

2.7 Liettua, Puola

Milloin muu kuin luonnollinen henkilö 1 kappaleen määräysten mukaan asuu molemmissa sopimusvaltioissa, sopimusvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on määritettävä keskinäisin sopimuksin tämän henkilön kotipaikka. Toimivaltaisten viranomaisten on tällaisessa sopimuksessa kiinnitettävä erityisesti huomiota siihen, missä henkilön tosiasiallisen johdon sijaintipaikka on.

2.8 Hongkong

Milloin muu kuin luonnollinen henkilö 1 kappaleen määräysten mukaan asuu kummassakin sopimuspuolessa, sopimuspuolten toimivaltaisten viranomaisten on *pyrittävä* keskinäisellä sopimuksella määrittämään se sopimuspuoli, jossa tällaisen henkilön on katsottava sopimusta sovellettaessa asuvan, kun otetaan huomioon sen tosiasiallisen johdon sijaintipaikka, paikka, jossa se on perustettu tai muuten muodostettu ja muut olennaiset tekijät. Sellaisen sopimuksen puuttuessa tällainen henkilö ei ole oikeutettu vaatimaan sopimuksen mukaisia etuja, paitsi että tällainen henkilö voi vaatia 22 ja 23 artiklan etuja, ja toimivaltaiset viranomaiset voivat keskinäisellä sopimuksella päättää, miten sopimuksen muuta osaa sovelletaan tähän henkilöön.

2.9 Sri Lanka, Intia

Milloin muu kuin luonnollinen henkilö 1 kappaleen määräysten mukaan asuu molemmissa sopimusvaltioissa, sopimusvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on *määritettävä* keskinäisellä sopimuksella se valtio, jossa henkilön katsotaan asuvan tätä sopimusta sovellettaessa, kun otetaan huomioon henkilön perustamispaikka, tosiasiallisen johdon sijaintipaikka ja muut merkitykselliset seikat.

2.10 Makedonia, Malta

Milloin muu kuin luonnollinen henkilö 1 kappaleen määräysten mukaan asuu molemmissa sopimusvaltioissa, on sopimusvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten *ratkaistava* asia keskinäisin sopimuksin ja määrättävä, miten sopimusta sovelletaan tällaiseen henkilöön. Tämän henkilön, joka on muu kuin luonnollinen henkilö, kotipaikkaa ratkaistaessa ja määritettäessä on otettava huomioon vuonna 1992 hyväksytyn OECD:n malliverosopimuksen 4 artiklan 3 kappaleen määräykset (sellaisina kuin ne kulloinkin ovat muutettuina).

2.11 Thaimaa

Milloin muu kuin luonnollinen henkilö 1 kappaleen määräysten mukaan asuu molemmissa sopimusvaltioissa, katsotaan henkilön asuvan siinä sopimusvaltiossa, jossa se on rekisteröity tai siinä sopimusvaltiossa, jonka lainsäädännön mukaan se on muodostettu. Jos henkilö tämän perusteen mukaan edelleen asuu molemmissa sopimusvaltioissa, on sopimusvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten *pyrittävä* ratkaisemaan asia keskinäisin sopimuksin.

3. Rekisteröinti

3.1 Australia

Molemmissa sopimusvaltioissa asuvan katsotaan asuvan vain siinä valtiossa, jossa se on rekisteröity

3.2 Irlanti

Sopimuksessa muun kuin luonnollisen henkilön asuinvaltio ratkaistaan rekisteröinnin ja tosiasiallisen johtopaikan perusteella.

Sopimuksen 4 artiklan 3 kohdan mukaan molemmissa sopimusvaltioissa asuvan muun kuin luonnollisen henkilön katsotaan asuvan

- a. Irlannissa, jos sen tosiasiallinen johto on Irlannissa tai
- b. Suomessa, jos sen tosiasiallinen johto on Suomessa tai se on rekisteröity Suomessa eikä sen tosiasiallinen johto ole Irlannissa

3.3 Kanada

Milloin yhtiö 1 kappaleen määräysten mukaan asuu molemmissa sopimusvaltioissa, sen katsotaan asuvan siinä valtiossa, jossa se on rekisteröity tai muutoin muodostettu.

3 artiklan 1 kappaleen e) kohdan mukaan yhtiöllä tarkoitetaan oikeushenkilöä tai muuta, jota verotuksessa käsitellään erillisenä oikeushenkilönä.

4 artiklan 4 kappaleen. Milloin muu kuin luonnollinen henkilö tai yhtiö 1 kappaleen määräysten mukaan asuu molemmissa sopimusvaltioissa, sopimusvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on pyrittävä keskinäisin sopimuksin ratkaisemaan asia ja päättämään, miten sopimusta sovelletaan tällaiseen henkilöön. Jos tällaista sopimusta ei ole, näillä henkilöillä ei ole oikeutta vaatia sopimuksessa määrättyjä verohuojennuksia tai -vapauksia, paitsi siltä osin ja sillä tavalla kuin toimivaltaiset viranomaiset voivat sopia.

3.4 Armenia

Milloin muu kuin luonnollinen henkilö 1 kappaleen määräysten mukaan asuu molemmissa sopimusvaltioissa, sen katsotaan asuvan vain siinä valtiossa, jonka lainsäädännön mukaan se on rekisteröity, niin kauan kun molemmat sopimusvaltiot pitävät sisäisen lainsäädäntönsä perusteella rekisteröintiä vallitsevana perusteena muun kuin luonnollisen henkilön verovelvollisuudelle. Muussa tapauksessa sopimusvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on ratkaistava asia keskinäisin sopimuksin ja määrättävä, miten sopimusta sovelletaan tällaiseen henkilöön.

4. Pääkonttorin sijainti

4.1 Japani

Muu kuin luonnollinen henkilö on siinä valtiossa asuva, jossa sen pääkonttori (head or main office) on

5. Perustamispaikka

5.1 Turkki, Tadžikistan

Muun kuin luonnollisen henkilön katsotaan asuvat siinä valtiossa, jossa se on perustettu.

6. Tie Breaker

6.1 Filippiinit

Milloin muu kuin luonnollinen henkilö on 1 kappaleen määräysten mukaan molemmissa sopimusvaltioissa asuva, ratkaistaan tapaus seuraavien sääntöjen mukaisesti:

- a) henkilön katsotaan asuvan siinä valtiossa, jonka kansalainen se on;
- b) jos henkilö ei ole kummankaan valtion kansalainen, katsotaan sen asuvan siinä valtiossa, jossa sen tosiasiallinen johto on;
- c) jos ei voida ratkaista, missä henkilön tosiasiallinen johto on, pyrkivät sopimusvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset keskinäisin sopimuksin ratkaisemaan asian ja päättämään, miten sopimusta sovelletaan tällaiseen henkilöön.

Sopimuksen 3 artiklan 1 kohdan alakohdan h) mukaan "kansalainen" tarkoittaa:

- 1) Suomen osalta luonnollista henkilöä, jolla on Suomen kansalaisuus, sekä oikeushenkilöä, yhtymää ja muuta yhteenliittymää, jotka on muodostettu Suomessa voimassa olevan lainsäädännön mukaan;
- 2) Filippiinien osalta luonnollista henkilöä, jolla on Filippiinien kansalaisuus, sekä oikeushenkilöä, yhtymää ja muuta yhteenliittymää, jotka on muodostettu Filippiinien lainsäädännön mukaan;