HE 164/2025 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle tulon kohdistamista kiinteälle toimipaikalle koskevaksi lainsäädännöksi

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi tuloverolakia, elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia ja kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettua lakia.

Tuloverolakiin otettaisiin aikaisempaa tarkemmat säännökset tulon kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle. Tulo kohdistettaisiin kiinteälle toimipaikalle OECD:n malliverosopimuksessa vuodesta 2010 alkaen olleessa liiketuloartiklassa edellytetyllä tavalla silloin, kun verosopimuksessa on vastaava liiketuloartikla. Lisäksi esityksessä ehdotetaan säädeltäväksi tulon kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle tilanteissa, joissa sovellettavan verosopimuksen liiketuloartikla poikkeaa OECD:n vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklasta, sekä tilanteissa, joissa ei ole sovellettavaa verosopimusta.

Lisäksi elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia ehdotetaan muutettavaksi siten, että laissa nimenomaisesti säädettäisiin yritysten osien välisten sisäisten suoritusten huomioon ottamisesta verotettavan tulon laskennassa.

Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettua lakia ehdotetaan muutettavaksi siten, että tuloverolakiin ehdotetut säännökset otetaan huomioon myös sovellettaessa hyvitysmenetelmää kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa Suomessa sijaitsevien päätoimipaikkojen osalta.

Esityksen tavoitteena on, että kansallinen sääntely, vastatessaan OECD:n malliverosopimuksen vuoden 2010 liiketuloartiklaa, vahvistaa markkinaehtoperiaatteen sekä erillisen yrityksen periaatteen merkitystä kohdistettaessa tuloa kiinteälle toimipaikalle. Tavoitteena on, että Suomen kansallinen lainsäädäntö ei jatkossa rajoita vuoden 2010 malliverosopimuksen mukaisen liiketuloartiklan soveltamista niissä tilanteissa, joissa verosopimukseen on otettu sanotun mukainen määräys. Suomi ei ole toistaiseksi tehnyt OECD:n vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklan sisältäviä verosopimuksia, mutta muutoksen myötä näiden tekeminen mahdollistuisi.

Lait on tarkoitettu tulemaan voimaan 1.1.2027. Lakeja sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2027 toimitettavassa verotuksessa.

SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ 1
PERUSTELUT 4
1 Asian tausta ja valmistelu 4
2 Nykytila ja sen arviointi 4
2.1 Johdanto 4
2.2 Kansalliset säännökset ulkomaisen yhteisön verovelvollisuudesta ja tulon kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle 6
2.3 Suomen verosopimusten liiketuloartikla ja OECD:n malliverosopimuksen kommentaari 9
2.4 Vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartikla ja kommentaari 12
2.5 OECD:n julkaisemat raportit tulon kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle 13
2.6 OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin, tulon kohdistamisraportin ja siirtohinnoitteluohjeiden asema liiketuloartiklan tulkinnassa 13
2.7 Verosopimusten suhde kansalliseen lainsäädäntöön 15
2.8 Verosopimusten syrjintäkielto 15
2.9 Euroopan unionin oikeuden perusvapaudet ja suhde verosopimuksiin 16
2.10 Oikeuskäytäntö 17
3 Tavoitteet 19
4 Ehdotukset ja niiden vaikutukset 19
4.1 Keskeiset ehdotukset 19
4.2 Ehdotusten suhde muuhun verosääntelyyn 20
4.3 Pääasialliset vaikutukset 22
4.3.1 Vaikutukset verovelvollisille 22
4.3.2 Taloudelliset vaikutukset 22
4.3.3 Vaikutukset Verohallinnolle 25
5 Muut toteuttamisvaihtoehdot 25
5.1 Vaihtoehdot ja niiden vaikutukset 25
5.2 Ulkomaiden lainsäädäntö ja muut ulkomailla käytetyt keinot 27
5.2.1 Ruotsi 28
5.2.2 Tanska 28
5.2.3 Norja 29
5.2.4 Saksa 30
5.2.5 Irlanti 31
6 Lausuntopalaute 32
7 Säännöskohtaiset perustelut 33
7.1 Tuloverolaki 33
7.2 Laki elinkeinotulon verottamisesta 41
7.3 Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta 42
8 Voimaantulo 44
LAKIEHDOTUKSET 45
1. Laki tuloverolain muuttamisesta 45
2. Laki elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 4 ja 7 §:n muuttamisesta 47
3. Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain 4 ja 6 §:n muuttamisesta 48
LIITE 50

RINNAKKAISTEKSTIT 50
1. Laki tuloverolain muuttamisesta.....50
2. Laki elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 4 ja 7 §:n muuttamisesta 52
3. Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain 4 ja 6 §:n muuttamisesta 53

PERUSTELUT

1 Asian tausta ja valmistelu

Tuloverolain (1535/1992) 135 §:ssä on hallitukselle annettu valtuus vastavuoroisuuden edellytyksellä tehdä sopimus vieraan valtion kanssa tietyn tulon osalta verottamisoikeuden jakamisesta. Tuloverosopimuksilla jaetaan verotusoikeutta sopimusvaltioiden kesken. Sopimusten tavoite on kaksinkertaisen verotuksen poistaminen ja veron kiertämisen estäminen.

Suomen tekemät tuloverosopimukset noudattelevat pitkälti OECD:n laatimaa malliverosopimusta. Malliverosopimuksen liiketuloartiklaa muutettiin malliverosopimuksen päivityksessä vuonna 2010. Suomen verosopimuksissa liiketuloa koskeva artikla noudattaa pääsääntöisesti OECD:n vuoden 2010 malliverosopimusta edeltäneen malliverosopimuksen muotoilua. Suomi ei ole ryhtynyt ottamaan verosopimuksiinsa OECD:n vuoden 2010 malliverosopimuksen mukaista liiketuloartiklaa, koska oikeustila on ollut epäselvä sen suhteen, mahdollistaako Suomen kansallinen lainsäädäntö vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklan soveltamisen koko laajuudessaan. Tästä syystä on tarpeen täsmentää kansallista lainsäädäntöä.

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä.

Luonnos on ollut lausuntokierroksella 30.6.–22.8.2025. Lausuntoja saapui lausuntoaikana 12 kappaletta. Lausuntopyyntö ja annetut lausunnot ovat nähtävillä julkisessa palvelussa osoitteessa valtioneuvosto.fi/hankkeet tunnuksella VM069:00/2025.

2 Nykytila ja sen arviointi

2.1 Johdanto

Kiinteä toimipaikka on verotuksessa käytetty käsite, jolla tarkoitetaan yleisesti ottaen tilannetta, jossa yritys toimii ulkomailla omissa nimissään eikä esimerkiksi ulkomaille perustetun itsenäisen yhtiön kautta. Suomen sisäisessä lainsäädännössä ja Suomen tekemissä tuloverosopimuksissa on omat erilliset määritelmänsä kiinteästä toimipaikasta. Suomen tekemien verosopimusten kiinteän toimipaikan määritelmä perustuu tavallisesti OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklaan. Kiinteän toimipaikan niin sanottu pääsääntö sisältyy OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan 1 kohtaan, jonka mukaan kiinteän toimipaikan muodostaa kiinteä liikepaikka, josta yrityksen liiketoimintaa kokonaan tai osaksi harjoitetaan. Kiinteä toimipaikka voi muodostua esimerkiksi yrityksen johtopaikan tai sivuliikkeen perusteella.

Kiinteän toimipaikan tulos muodostuu kaikesta sen harjoittamasta toiminnasta. Päätoimipaikan ja kiinteän toimipaikan välillä ei yksityisoikeudellisesti voi olla liiketoimia vaan ainoastaan yrityksen sisäisiä toimia. Kiinteän toimipaikan toiminta sisältää liiketoimet riippumattomien toimijoiden kanssa, liiketoimet etuyhteydessä olevien yritysten kanssa sekä sisäiset toimet päätoimipaikan kanssa ja yrityksen muualla olevien kiinteiden toimipaikkojen kanssa.

Riippumattomien osapuolten välillä liiketoimien ehtoihin vaikuttavat markkinavoimat, minkä vuoksi verotettava tulo muodostuu yleensä oikealle verovelvolliselle. Toisiinsa etuyhteydessä olevien osapuolten välillä, kuten esimerkiksi kahden samaan konserniin kuuluvan yrityksen välillä, liiketoimien ehdot voivat poiketa siitä, mitä riippumattomat osapuolet olisivat sopineet. Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan toisiinsa etuyhteydessä olevien osapuolten tekemän liiketoimen hinnoittelua. Siirtohinnoittelun kansainvälisen perusperiaatteen eli markkinaehtoperiaatteen mukaan etuyhteydessä toisiinsa olevien osapuolten välisissä liiketoimissa on kuitenkin

noudatettava ehtoja, joita olisi käytetty toisistaan riippumattomien yritysten välillä. Markkinaehtoperiaatteeseen kuuluu sisäänrakennettuna erillisen yrityksen periaate. Sen mukaan kutakin konserniyhtiötä arvioidaan konserniyhteydestä erillisenä, itsenäisenä toimijana.

Kiinteä toimipaikka on yksityisoikeudellisesti osa yritystä, johon päätoimipaikkakin kuuluu. Kiinteän toimipaikan ja sen päätoimipaikan tai saman yrityksen muiden kiinteiden toimipaikkojen välillä voi olla monenlaisia sisäisiä toimia. Sisäinen toimi muodostuu esimerkiksi silloin, kun kiinteä toimipaikka käyttää päätoimipaikan tarjoamaa palvelua, valmistaa hyödykkeitä yrityksen toiselle osalle tai myy päätoimipaikan valmistamia hyödykkeitä kolmannelle osapuolelle. Sisäinen toimi voi muodostua myös silloin, kun kiinteä toimipaikka myy yrityksen palveluja ulkopuolisille ja tämä toiminta vaatii esimerkiksi yrityksen omistaman aineettoman omaisuuden hyödyntämistä. Päätoimipaikan ja sen kiinteän toimipaikan väliset toimet ovat merkityksellisiä vain verotusta varten eikä niitä yksityisoikeudellisesti arvioiden ole olemassa. Niillä on kuitenkin sama vaikutus kiinteän toimipaikan tulon muodostumiseen kuin etuyhteysyritysten välisillä liiketoimilla on tulon muodostumisessa. Etuyhteysyritysten välisten liiketoimien arvioinnin lähtökohtana ovat sopimukset ja liiketoimen tosiasiallinen taloudellinen sisältö. Yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisissä toimissa arvioinnin lähtökohtana ovat yrityksen henkilöstön suorittamat toiminnot, joilla on merkitystä kiinteän toimipaikan tulon muodostumisen kannalta. Toimintojen, riskien ja varojen kohdistaminen kiinteälle toimipaikalle tapahtuu yrityksen henkilöstön tosiasiallisen toiminnan perusteella. Lisäksi on arvioitava esimerkiksi kirjanpitoaineistoa ja muita sisäisiä dokumentteja, joista ilmenee vastuiden jako yrityksen sisällä, sekä toimen tosiasiallista taloudellista sisältöä.

Markkinaehtoperiaatetta ja erillisen yrityksen periaatetta tulee soveltaa kiinteän toimipaikan ja sen päätoimipaikan sekä saman yrityksen muiden kiinteiden toimipaikkojen välisiin toimiin. Kiinteän toimipaikan osalta erillisen yrityksen periaate tarkoittaa, että kiinteälle toimipaikalle kohdistetaan tulo markkinaehtoperiaatteen mukaisesti ikään kuin se olisi erillinen yritys siitä yrityksestä, jonka osa se on. Näiden periaatteiden soveltaminen koko laajuudessaan edellyttää laskennallisten erien konstruoimista verotusta tai yrityksen sisäistä laskentaa varten. Laskennallisia eriä käytetään esimerkiksi silloin, kun kiinteä toimipaikka myy yrityksen palveluja ulkopuolisille ja tämä toiminta vaatii yrityksen omistaman aineettoman omaisuuden hyödyntämistä. Päätoimipaikan ja kiinteän toimipaikan välille voisi tällöin markkinaehtoperiaatteen mukaan muodostua aineettoman omaisuuden käyttöoikeudesta maksettava rojalti.

Suomessa kiinteän toimipaikan ja yrityksen muiden osien välisten toimien markkinaehtoperiaatteen ja erillisen yrityksen periaatteen mukaiseen käsittelyyn verotuksessa liittyy epäselvyyksiä. Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968), jäljempänä *elinkeinoverolaki*, lähtökohtana on, että vain realisoitunut, rahana tai rahanarvoisena etuutena saatu tulo on veronalaista. Vastaavasti elinkeinoverolain lähtökohtana on, että vähennyskelpoisia ovat ainoastaan todelliset, ulkopuolisille maksetut menot. Oikeuskirjallisuudessa on pidetty epäselvänä, voidaanko kiinteän toimipaikan ja yrityksen muiden osien välisiin toimiin perustuvia laskennallisia eriä pitää veronalaisina tai vähennyskelpoisina nimenomaisen säännöksen puuttuessa.[1] Asiasta ei ole syntynyt oikeuskäytäntöä. Verotuskäytännössä ei ole yleensä pidetty vähennyskelpoisina menoina kiinteän toimipaikan päätoimipaikalle maksamia korko- ja rojaltimenoja, koska kyse ei tällöin

[1] Helminen, Marjaana: Kansainvälinen verotus, Helsinki, päivitetty 3.2.2025.

ole todellisista ulkopuolisille maksetuista suorituksista.[2] Näin ollen oikeustila on epäselvä sen suhteen, voiko Suomessa olevan kiinteän toimipaikan verotuksessa ottaa huomioon laskennallisia eriä. Näistä syistä Suomi ei ole toistaiseksi tehnyt verosopimuksia, joihin sisältyisi 2010 malliverosopimuksen mukainen liiketuloartikla.

Tulon kohdistaminen vaikuttaa siihen, missä laajuudessa kiinteän toimipaikan sijaintivaltiolla on oikeus verottaa kansainvälistä liiketoimintaa harjoittavan yrityksen tuloja ja missä laajuudessa yrityksen asuinvaltio poistaa näihin tuloihin liittyvän kaksinkertaisen verotuksen. Tulon kohdistamista koskevaa sääntelyä on kansallisten säännösten lisäksi myös valtioiden välisissä verosopimuksissa, joissa on määräyksiä valtioiden verotusoikeudesta liiketuloon. OECD:n julkaiseman malliverosopimuksen 7 artikla koskee liiketuloa ja liiketulon kohdistamista kiinteälle toimipaikalle. Markkinaehtoperiaate sisältyy OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaan. OECD:n malliverosopimuksen tulkintaa ohjaa OECD:n julkaisema malliverosopimuksen kommentaari. Verosopimusten tulkinta-apuna käytetään myös OECD:n julkaisemaa raporttia tulon kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle, (*kohdistamisraportti*, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 2008 ja 2010), OECD:n julkaisemaa raporttia ”Siirtohinnoitteluperiaatteet monikansallisia yrityksiä ja verohallintoja varten”, (*OECD:n siirtohinnoitteluohjeet*, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) sekä niitä täydentävää BEPS-raporttia (Base Erosion and Profit Shifting Project: Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10-2015 Final Reports).

2.2 Kansalliset säännökset ulkomaisen yhteisön verovelvollisuudesta ja tulon kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle

Ulkomaisten yhteisöjen verovelvollisuudesta on säädetty tuloverolain 9 ja 10 §:ssä. Lisäksi ulkomaisten yhteisöjen osalta on otettava huomioon verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995), jäljempänä *verotusmenettelylaki*, 83 §. Pykälän mukaan jos sellainen ulkomailla asuva henkilö tai ulkomainen yhteisö, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, harjoittaa täällä tulonhankkimistoimintaa, on tällaisen henkilön tai yhteisön suoritettava veroa siitä tulosta, jonka arvioidaan muodostuneen täällä harjoitetusta toiminnasta. Lähtökohtaisesti ulkomaiset yhteisöt ovat Suomessa rajoitetusti verovelvollisia, ellei niillä ole Suomessa tosiasiallista johtopaikkaa.

Tuloverolain 9 §:ssä säädetään yleisestä ja rajoitetusta verovelvollisuudesta. Lain 9 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan velvollinen suorittamaan veroa tulon perusteella on verovuonna Suomessa asunut henkilö, kotimainen yhteisö, ulkomailla perustettu tai rekisteröity yhteisö, jonka tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee Suomessa, yhteisetuus ja kuolinpesä täältä ja muualta saamastaan tulosta (yleinen verovelvollisuus). Saman momentin 2 kohdan mukaan velvollinen suorittamaan veroa tulon perusteella on henkilö, joka verovuonna ei ole asunut Suomessa, sekä muu kuin 1 kohdassa tarkoitettu ulkomainen yhteisö täältä saamastaan tulosta (rajoitettu verovelvollisuus). Pykälän 3 momentin mukaan, jos henkilöllä, joka ei asu Suomessa, tai ulkomaisella yhteisöllä tai yhteenliittymällä on Suomessa elinkeinon harjoittamista varten kiinteä toimipaikka, on tällainen henkilö, yhteisö tai yhteenliittymä 9 §:n 1 momentin 2 kohdan

[2] Verohallinon ohje ”Rajoitetusti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön tuloverotus Suomessa − Liiketulo ja muut Suomesta saadut tulot”, VH/5425/00.01.00/2023, luku 4.2: Kiinteän toimipaikan tuloksen laskeminen.

ja 2 momentin estämättä velvollinen suorittamaan veroa tulon perusteella kaikesta tähän kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi luettavasta tulosta.

Tuloverolain 9 §:n 1 momentin perusteella rajoitetusti verovelvollinen on velvollinen maksamaan veroa Suomesta saamastaan tulosta. Tuloverolain 10 §:ssä puolestaan määritellään, mitä tuloja pidetään täältä saatuina. Lain 10 §:n 2 kohdan mukaan Suomesta saatua tuloa on muun muassa Suomessa harjoitetusta liikkeestä saatu tulo.

Tuloverolain 13 a §:ssä määritellään kiinteän toimipaikan käsite. Säännöksen mukaan kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan paikkaa, jossa elinkeinon pysyvää harjoittamista varten on erityinen liikepaikka tai jossa on ryhdytty erityisiin järjestelyihin, kuten paikkaa, jossa sijaitsee liikkeen johto, sivuliike, toimisto, teollisuuslaitos, tuotantolaitos, työpaja tai myymälä taikka muu pysyvä osto- tai myyntipaikka. Kiinteäksi toimipaikaksi luetaan myös käytössä oleva kaivos tai muu löydös, kivilouhos, turvesuo, soranotto- tai muu siihen verrattava paikka taikka palstoitettujen tai palstoitettaviksi tarkoitettujen kiinteistöjen elinkeinotoimintaan kuuluvassa myynnissä nämä kiinteistöt ja rakennusurakoinnissa paikka, jossa sellaista urakointia on huomattavassa määrässä harjoitettu, sekä linjaliikenteen harjoittamisessa myös liikkeen huoltopaikka tai muu erityinen, liikennettä palveleva pysyvä liikepaikka.

Kiinteän toimipaikan muodostuminen voi olla merkityksellinen Suomen verotusoikeuden kannalta myös muissa kuin edellä jaksossa 2.1 kuvatuissa päätoimipaikka-kiinteä toimipaikka-rakenteissa. Korkein hallinto-oikeus on ratkaisussaan KHO 2002:34 katsonut, että Suomi ei ole verosopimuksissaan luopunut oikeudestaan verottaa kommandiittiyhtiön kiinteästä toimipaikasta Suomessa harjoittamasta elinkeinotoiminnasta saamaa tuloa rajoitetusti verovelvollisen äänettömän yhtiömiehen tulona. Tapauksessa oli kyse tilanteesta, jossa ruotsalainen osakeyhtiö oli suomalaisen pääomasijoitustoimintaa harjoittavan kommandiittiyhtiön äänetön yhtiömies. Korkein hallinto-oikeus perusteli päätöstään muun muassa seuraavasti: ”Pääomasijoitustoimintaa harjoittavan yhteisön katsotaan harjoittavan elinkeinotoimintaa. Yhtiömiehen tulona verotettavaksi jaettua kommandiittiyhtiön tuloa on arvioitava yhtiömiehen verotuksessa yhtiön toiminnan pohjalta. Jos kommandiittiyhtiö on harjoittanut elinkeinotoimintaansa kiinteästä toimipaikasta Suomessa, on tulo yhtiömiehelle jaettunakin samanlaatuista tuloa. Ottaen huomioon Pohjoismaiden välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi solmitun sopimuksen 3 artiklan 2 kohdan ja 7 artiklan 1 kohdan Suomen ei voida katsoa luopuneen oikeudesta verottaa täällä rajoitetusti verovelvollista B Ky:n äänetöntä yhtiömiestä A AB:tä sanotusta tulosta.” KHO:n päätöksen johdosta vuonna 2005 tuloverolain 9 §:ään lisättiin uusi 5 momentti, jonka tarkoituksena oli saattaa ulkomaisen pääomasijoittajan suomalaisen kommandiittiyhtiömuotoisen pääomarahaston kautta tekemä sijoitus suomalaiseen kohdeyritykseen verotuksellisesti samaan asemaan kuin suoraan suomalaiseen kohdeyritykseen tehty sijoitus. Lainkohtaa päivitettiin vuonna 2019 lisäämällä viittaus vaihtoehtorahastojen hoitajista annettuun lakiin (162/2014). Samalla mahdollistettiin pykälän 6 momentissa samankaltainen verokohtelu myös eräissä rahastojen rahastotilanteissa.

Voimassa olevan tuloverolain 9 §:n 5 momentin mukaan poiketen siitä, mitä 3 momentissa säädetään, yksinomaan pääomasijoitustoimintaa harjoittavan kommandiittiyhtiön rajoitetusti verovelvollisen äänettömän yhtiömiehen, johon sovelletaan Suomen ja kyseisen yhtiömiehen asuinvaltion välillä tehtyä kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevaa sopimusta, osuutta vastaava osa kommandiittiyhtiön saamasta tulosta on veronalaista tuloa vain siltä osin kuin tulo olisi rajoitetusti verovelvollisen suoraan saamana ollut veronalaista. Jos osakkaan veronalainen tulo ylittää kyseisen osakkaan osuuden yhtymän tuloon, ylittävä osa luetaan veronalaiseksi tuloksi kymmenenä seuraavana verovuotena sitä mukaa kuin tulo-osuutta kertyy. Pääomasijoitustoimintaa harjoittavan kommandiittiyhtiön on oltava vaihtoehtorahastojen

hoitajista annetussa laissa tarkoitettu vaihtoehtorahasto, jonka yhtiösopimuksen mukaisena ja tosiasiallisena ainoana tarkoituksena on pääomasijoitustoiminnan harjoittaminen.

Rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain (627/1978), jäljempänä *lähdeverolaki*, 13 §:n 1 momentin 1 kohdan perusteella muut kuin lähdeverolain alaiset tulot verotetaan verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä. Saman lain 13 a §:n 1 momentin mukaan 13 §:ssä tarkoitetuissa tapauksissa verotus toimitetaan yleisesti verovelvollisen tuloverotusta koskevia säännöksiä soveltaen. Saman pykälän 2 momentin mukaan veronalaiseen tuloon luetaan tulo, joka on saatu Suomesta tai joka on tuloverolain 13 §:ssä tarkoitettua tuloa. Lisäksi tulon on oltava sellaista, jota Suomi voi kansainvälisen sopimuksen nojalla verottaa ja jota verotetaan verotusmenettelylain mukaisesti. Käytännössä tämä tarkoittaa, että kiinteän toimipaikan elinkeinotoiminnan tuloksen laskennassa sovelletaan elinkeinoverolakia, eli rajoitetusti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön kiinteän toimipaikan elinkeinotoiminnan tulos lasketaan vastaavalla tavalla kuin kotimaisen yhteisön elinkeinotoiminnan tulos.

Rajoitetusti verovelvollinen ulkomainen oikeushenkilö on Suomessa kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 1 b §:n 1 momentin perusteella kirjanpitovelvollinen Suomessa harjoittamastaan liike- ja ammattitoiminnasta.

Elinkeinoverolain 1 luvussa säädetään tulon veronalaisuudesta. Lain 4 §:n mukaan veronalaisia elinkeinotuloja ovat elinkeinotoiminnassa rahana tai rahanarvoisena etuutena saadut tulot. Lain 5 §:ssä säädetään siitä, mitä 4 §:ssä tarkoitetut veronalaiset elinkeinotulot muun ohessa ovat. Lain 6 §:ssä puolestaan säädetään, mitkä tulot eivät ole veronalaisia. Vaikka elinkeinoverolain mukainen tulokäsite on laaja, edellyttää se lähtökohtaisesti, että tulot ovat realisoituneet.[3]

Menon ja menetyksen vähennyskelpoisuudesta säädetään elinkeinoverolain 2 luvussa. Lain 7 §:n mukaan vähennyskelpoisia ovat elinkeinotoiminnassa tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot ja menetykset. Lain 8 § sisältää esimerkkilistan vähennyskelpoisista menoista. Lisäksi elinkeinoverolain 2 lukuun sisältyy useita tarkentavia säännöksiä erilaisten menojen ja menetysten vähennyskelpoisuudesta. Elinkeinoverolaissa myös menoilta edellytetään tyypillisesti reaalisuutta.[4]

Poikkeuksen tulojen ja menojen reaalisuuden vaatimuksesta muodostavat muun muassa elinkeinoverolain 51 e ja 51 f §:n maastapoistumisverosäännökset, jotka voivat olla merkityksellisiä myös kiinteän toimipaikan verotuksessa. Elinkeinoverolain 51 e §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan varojen maastapoistumisarvo vähennettynä varojen verotuksessa poistamattomalla hankintamenolla luetaan yhteisön veronalaiseksi tuloksi, jos ulkomainen yhteisö siirtää Suomessa olevasta kiinteästä toimipaikasta varoja toisessa valtiossa olevaan päätoimipaikkaansa tai toisessa valtiossa olevaan kiinteään toimipaikkaansa siten, että Suomella ei enää siirron johdosta ole verotusoikeutta kyseisiin varoihin. Vastaavasti elinkeinoverolain 51 f §:n 1 momentin mukaan siirrettäessä varoja, verotuksellinen kotipaikka tai kiinteän toimipaikan harjoittama liiketoiminta Suomeen, siirtyneiden varojen hankintamenoksi katsotaan lähtöjäsenvaltiossa vahvistettu 51 e §:n 3 momentissa tarkoitettu arvo, jos siirtävässä jäsenvaltiossa varat on arvostettu mainitun momentin mukaiseen arvoon. Elinkeinoverolain 52 e §:n 2 momentin perusteella elinkeinoverolain 51 e §:n maastapoistumisverosäännöksiä sovelletaan myös silloin, kun rajat ylittävän yritysjärjestelyn, kuten sulautumisen, jälkeen

[3] Malmgrén, Marianne & Myrsky, Matti: Elinkeinotulon verotus, Helsinki, 2020, s. 164.
[4] Esim. Andersson, Edward & Penttilä, Seppo: Elinkeinoverolain kommentaari, 2014, s. 259–260.

Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan tosiasiallisesti liittyväksi jääneitä varoja siirretään pois Suomeen muodostuneesta kiinteästä toimipaikasta.

Lisäksi kiinteän toimipaikan tulon kohdistamisessa on noudatettava markkinaehtoperiaatetta, josta on säädetty verotusmenettelylain 31 §:ssä. Markkinaehtoperiaatteella tarkoitetaan lain 31 §:n 1 momentin mukaan etuyhteydessä olevien osapuolten velvollisuutta noudattaa keskinäisissä liiketoimissaan ehtoja, joista toisistaan riippumattomat osapuolet olisivat vastaavissa olosuhteissa sopineet. Lain 31 §:n 5 momentin mukaan, mitä 1 momentissa säädetään, noudatetaan myös yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisissä toimissa. Vuoden 2007 alusta voimaan tulleen siirtohinnoitteluoikaisusäännöksen esitöissä (HE 107/2006 vp) on todettu, että kiinteän toimipaikan ja pääkonttorin välisissä toimissa on noudatettava markkinaehtoista hinnoittelua samalla tavalla, kuin toisiinsa etuyhteydessä olevien yritysten välillä. Siten veroviranomainen voi tehdä 1 momentin nojalla lisäyksen kiinteään toimipaikkaan luettavaan tuloon.

Eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta annetussa laissa (1567/2019), jäljempänä *hybridilaki*, säädetään menon vähennyskelpoisuutta ja tulon veronalaisuutta koskevista poikkeuksista, joita sovelletaan etuyhteydessä olevien henkilöiden välisiin suorituksiin sekä suorituksiin, jotka liittyvät niin sanottuihin strukturoituihin järjestelyihin, joihin liittyy hybridielementti. Hybridilailla on Suomessa implementoitu sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta annetun direktiivin (EU) 2016/1164 (*veronkiertodirektiivi*) hybridijärjestelyitä koskevat säännökset. Veronkiertodirektiivin hybridisääntely pohjautuu OECD:n suosituksiin.

Hybridilain 7 §:ssä säädetään kiinteitä toimipaikkoja koskevista hybriditilanteista. Säännöksellä rajoitetaan menon vähennyskelpoisuutta tilanteessa, jossa verokohtelun eroavuus johtuu pääliikkeen ja kiinteän toimipaikan lainkäyttöalueilla sovelletuista erilaisista verosäännöksistä, jotka koskevat verotettavan tulon ja vähennyskelpoisen menon määräytymistä tai verotuksellisen kiinteän toimipaikan muodostumista.

Kansainvälinen juridinen kaksinkertainen verotus poistetaan Suomessa kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain (1552/1995), jäljempänä *menetelmälaki*, mukaisesti. Menetelmälakia sovelletaan verosopimustilanteissa verosopimuksen sallimissa rajoissa. Jos verosopimusta ei ole, sovelletaan ainoastaan menetelmälakia. Kaksinkertaisen verotuksen poistamisen päämenetelmä on menetelmälain mukaan hyvitysmenetelmä, mutta laissa on säännökset myös vapautusmenetelmästä. Lain 2 ja 3 §:n mukaan hyvitysmenetelmää sovellettaessa Suomessa hyvitetään vieraalle valtiolle suoritettu vero täällä samasta tulosta samalta ajalta maksettavasta verosta näiden suhteessa. Veron hyvittäminen on verovelvolliskohtaista. Lain 4 §:n mukaan hyvitys ei voi ylittää vieraasta valtiosta saadusta tulosta Suomessa suoritettavien verojen määrää. Hyvitystä ei myöskään saa, jos tulo on Suomessa verovapaata. Vapautusmenetelmää sovelletaan lain 6 ja 7 §:n mukaan silloin, kun verosopimuksessa tai muussa kansainvälisessä sopimuksessa määrätään vapautusmenetelmän käytöstä. Lain 6 §:ssä säädetään progressioehtoisesta vapautusmenetelmästä. Vapautusmenetelmästä yhteisöjen verotuksessa säädetään lain 7 §:ssä, jonka mukaan ulkomaantuloa ei vapautusmenetelmää sovellettaessa lueta lainkaan yhteisön veronalaiseen tuloon.

2.3 Suomen verosopimusten liiketuloartikla ja OECD:n malliverosopimuksen kommentaari

Suomi on tehnyt lukuisten valtioiden ja ei-valtiollisten, itsenäisesti veroa kantavien lainkäyttöalueiden kanssa sopimuksia, jotka koskevat tulo- ja varallisuusveroja ja joiden tehtävänä on välttää kaksinkertaista verotusta ja estää veron kiertämistä (*verosopimus*).

Suomella on verosopimus yli 70 valtion kanssa. Kyseiset sopimukset on saatettu Suomessa voimaan lailla.

Verosopimuksella sen osapuolet sopivat, miten verotusoikeus jaetaan rajat ylittävässä tilanteessa. Verosopimus voi rajoittaa kansallisen lainsäädännön mukaista verotusoikeutta, mutta yksistään verosopimuksella ei voi koskaan laajentaa valtion verotusoikeutta. Jos Suomella ei ole verosopimusta ulkomaisen yhteisön asuinvaltion kanssa, määräytyy Suomen verotusoikeus yksinomaan Suomen kansallisen lainsäädännön perusteella.

Suomen tekemiin kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeviin verosopimuksiin sisältyy myös liiketulon verotusoikeutta koskeva määräys, joka perustuu enimmäkseen OECD:n malliverosopimuksen liiketuloartiklaan sellaisena kuin se on malliverosopimuksen vuoden 2008 tai sitä aikaisemmissa versioissa. Seuraavaksi kuvataan ainoastaan vuoden 2008 malliverosopimuksen liiketuloartiklan tekstiä, eikä aikaisempien versioiden tekstejä, vaikka tosiasiassa moni Suomen verosopimus pohjautuu malliverosopimuksen aikaisempiin versioihin.

Vuoden 2008 malliverosopimuksen liiketuloartiklan 1 kohdassa määrätään verotusoikeudesta asuinvaltion ja tulon lähdevaltion välillä. Kyseisen kohdan mukaan liiketulo verotetaan vain tulonsaajan asuinvaltiossa, jos toimintaa ei harjoiteta toisessa sopimusvaltiossa olevasta kiinteästä toimipaikasta. Malliverosopimuksen liiketuloartiklan 2 kohdan mukaan kiinteälle toimipaikalle kohdistetaan tulo markkinaehtoperiaatteen ja erillisen yrityksen periaatteen mukaan. Malliverosopimuksen kommentaarin mukaan tämä vastaa malliverosopimuksen 9 artiklan markkinaehtoperiaatetta, jota sovelletaan etuyhteydessä olevien yritysten välisiin liiketoimiin. Lähtökohta tulon kohdistamiselle on liiketuloartiklan 2 kohdan mukainen niin sanottu suora menetelmä.

OECD:n vuoden 2008 kommentaarin mukaan kiinteään toimipaikkaan kuuluvan tulon kohdistamisessa lähtökohtana on kiinteän toimipaikan kirjanpito. Kommentaarin mukaan kirjanpidollisille ratkaisuille ei kuitenkaan voida antaa ratkaisevaa merkitystä, jos ne eivät perustu todellisiin taloudellisiin olosuhteisiin. Oikaisujen tarvetta arvioidaan kommentaarin mukaan liiketuloartiklan 2 kohdan mukaisesti OECD:n kohdistamisraportin kaksivaiheisen menettelyn perusteella. Kaksivaiheisen menettelyn ensimmäisessä vaiheessa tehdään toiminto- ja tosiseikka-analyysi, jossa kiinteän toimipaikan toiminnot ja vastuut määritellään siten, että kiinteää toimipaikkaa voidaan arvioida verotusta varten itsenäisenä, erillisenä yrityksenä. Toisessa vaiheessa määritellään kiinteän toimipaikan markkinaehtoinen tulos vertailuanalyysin avulla. Kommentaarissa mainitaan erikseen, etteivät verosopimukset estä esimerkiksi kiinteän toimipaikan sijaintivaltiota verottamasta yrityksen sisäisistä varojen siirrosta muodostuvia tuloja, kun varat siirretään pois kiinteästä toimipaikasta toisessa valtiossa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan tai päätoimipaikkaan.

Vaikka tulon kohdistamista 2 kohdan perusteella tulee kommentaarin mukaan arvioida OECD:n kohdistamisraportin kaksivaiheisen menettelyn perusteella, vuoden 2008 malliverosopimuksen liiketuloartiklan 3 kohta rajoittaa monelta osin markkinaehtoperiaatteen ja erillisen yrityksen periaatteen soveltamista tulon kohdistamisessa kiinteälle toimipaikalle. Malliverosopimuksen liiketuloartiklan 3 kohdassa määrätään, että luettaessa tuloa kiinteälle toimipaikalle on vähennykseksi hyväksyttävä kiinteästä toimipaikasta johtuneet menot, niihin luettuina yrityksen johtamisesta ja yleisestä hallinnosta johtuneet menot, riippumatta siitä, ovatko ne syntyneet siinä valtiossa, jossa kiinteä toimipaikka on, vai muualla. Huomioon otettavien menojen määrä on kommentaarin mukaan lähtökohtaisesti yritykselle todellisuudessa aiheutuneiden kustannusten määrä.

Kommentaarin mukaan 3 kohta tarkentaa liiketuloartiklan 2 kohdan yleistä pääsääntöä menojen osalta. Kommentaarissa kuitenkin tarkennetaan, että myös 3 kohdan soveltamisessa tulee ottaa huomioon 2 kohdan erillisen yrityksen periaate tulon kohdistamiseen. Kommentaarin mukaan kysymykseksi nouseekin se, milloin tiettyä kustannusta voidaan todella pitää pelkästään kiinteästä toimipaikasta johtuvana menona ottaen huomioon 2 kohdan erillisen yrityksen periaate. Kommentaarin mukaan haasteelliseksi muodostuu eron tekeminen niiden tilanteiden välillä, joissa yritykselle aiheutunutta kustannusta olisi pidettävä kiinteästä toimipaikasta johtuvana menona, ja niiden tilanteiden välillä, joissa kyse on omaisuudesta tai palvelusta, jonka olisi katsottava siirtyneen liiketuloartiklan 2 kohdan erillisen yrityksen periaatteen mukaisesti päätoimipaikan ja kiinteän toimipaikan välillä hinnalla, johon sisältyy voittolisä. Kysymys on kommentaarin mukaan siitä, onko sisäinen omaisuuden tai palvelun siirto samanlainen kuin sellainen, josta yritys olisi tavanomaisessa liiketoiminnassaan veloittanut kolmannelta osapuolelta markkinaehtoisen hinnan, eli tyypillisesti sisällyttämällä myyntihintaan asianmukaisen voittolisän. Kommentaarin mukaan vastaus tähän on myönteinen, jos meno on alun perin aiheutunut toiminnosta, jonka välittömänä tarkoituksena on tietyn hyödykkeen tai palvelun myynti ja voiton tuottaminen kiinteän toimipaikan kautta. Sen sijaan vastaus on kielteinen, jos yksittäisen tapauksen tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella näyttää siltä, että meno on alun perin aiheutunut sellaisen toiminnon suorittamisesta, jonka olennaisena tarkoituksena on yrityksen kokonaiskustannusten tehostaminen tai yrityksen myynnin lisääminen yleisellä tasolla. Kommentaarin mukaan on tavallisesti asianmukaista soveltaa 2 kohdan määräyksiä ja kohdistaa hyödykkeet toimittaneelle yrityksen osalle markkinaehtoperiaatteen mukaan laskettu voitto, kun hyödykkeet toimitetaan yrityksen sisällä jälleenmyyntiä varten joko valmiina tai raaka-aineina tai puolivalmiina tavaroina.

Erityisesti palveluiden osalta muodostuu kommentaarin mukaan vaikeuksia sen arvioinnissa, tulisiko tietyssä tapauksessa yrityksien osien välinen palvelusuoritus veloittaa todellisten kustannusten mukaan vai lisäämällä kustannusten päälle voittolisä, joka kuvastaa palvelun suorittaneelle yrityksen osalle kuuluvaa voittoa. Jos yrityksen liiketoiminta kokonaan tai osittain koostuu tiettyjen palveluiden tarjoamisesta ulkoisille asiakkaille, on kommentaarin mukaan tällaisesta palvelusta yleensä perusteltua periä sama hinta myös silloin, kun palvelu suoritetaan yrityksen osien välillä. Kommentaarin mukaan kiinteän toimipaikan sijaintivaltio voi lisäksi edellyttää, että kustannusten päälle lisätään voittolisä, kun kiinteän toimipaikan päätoimintana on tiettyjen palveluiden tarjoaminen päätoimipaikalle ja kun nämä palvelut tuottavat yritykselle todellista etua ja niiden kustannukset muodostavat merkittävän osan yrityksen menoista. Kommentaarin mukaan palvelusuoritukset ovat kuitenkin yleensä vain osa yrityksen yleisiä johto- tai hallintotoimia, ja tästä johtuen kustannukset tulisi pääsääntöisesti kohdistaa yrityksen osien välillä kustannusperusteisesti ilman voittolisää.

Kommentaarin mukaan aineettomia oikeuksia koskevia sääntöjä, joita sovelletaan samaan konserniin kuuluvien erillisten yritysten välisiin suhteisiin (esimerkiksi rojaltien maksaminen tai kustannustenjakosopimukset), ei voida soveltaa saman yrityksen eri osien välisiin suhteisiin. Yrityksen aineettomien oikeuksien luomisesta tai hankkimisesta aiheutuneet todelliset kustannukset sekä näistä aineettomista oikeuksista myöhemmin aiheutuneet kustannukset on kommentaarin mukaan siksi asianmukaista jakaa yrityksen osien välillä ilman voittolisää tai rojaltia. Kommentaarin mukaan on myös yleisesti hyväksytty, ettei yrityksen sisäisiä korkomaksuja tarvitse ottaa huomioon muiden kuin rahoituslaitosten kohdalla. Siten kiinteä toimipaikka voi vähentää tulostaan vain osuutensa koko yrityksen todellisista korkokuluista.

Vuoden 2008 malliverosopimuksen liiketuloartiklan 3 kohta ja sen kommentaari rajoittavat käytännössä markkinaehtoperiaatteen ja erillisen yrityksen periaatteen soveltamista tulon kohdistamisessa kiinteälle toimipaikalle erityisesti yrityksen sisäisten palveluveloitusten ja rojaltien vähennyskelpoisuuden osalta. Toisaalta kommentaarin mukaan, kun tavarat

toimitetaan yrityksen sisällä päätoimipaikalta kiinteälle toimipaikalle jälleenmyyntiä varten joko valmiina tai raaka-aineina tai puolivalmiina tavaroina, on tavallisesti asianmukaista hinnoitella tällaiset suoritukset markkinaehtoisesti.

Vuoden 2008 malliverosopimuksen liiketuloartiklan 4 kohta mahdollistaa tulon kohdistamisen kiinteälle toimipaikalle myös jakamalla yrityksen kokonaistulon yrityksen eri osien kesken (niin sanottu epäsuora menetelmä). Lisäksi saman artiklan 5 kohdassa määrätään, että tuloa ei voida kohdistaa kiinteälle toimipaikalle pelkästään sillä perusteella, että kiinteä toimipaikka on ostanut tavaroita yritykselle. Saman artiklan 6 kohdassa määrätään, että kohdistamisessa tulee käyttää vuodesta toiseen samaa menetelmää, ellei eri menetelmän käyttämiselle ole riittäviä syitä. Lisäksi saman artiklan 7 kohdan mukaan tilanteessa, jossa liiketuloon sisältyy tuloa, jota käsitellään erikseen sopimuksen muissa artikloissa, liiketuloartiklan määräykset eivät vaikuta sanottujen artiklojen määräyksiin.

Suomen verosopimusten sisältämä liiketuloartikla ei määrittele sitä, mitkä markkinaehtoperiaatteen mukaan kiinteälle toimipaikalle kohdistetut tulot ovat veronalaisia ja mitkä menot vähennyskelpoisia kiinteän toimipaikan tulosta laskettaessa, vaan tulon veronalaisuus ja menon vähennyskelpoisuus määrittyy kansallisen lainsäädännön mukaan.

2.4 Vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartikla ja kommentaari

Malliverosopimuksen liiketuloartiklaa ja sen kommentaaria muutettiin malliverosopimuksen päivityksessä vuonna 2010. Sen jälkeen malliverosopimusta ja sen kommentaaria on päivitetty vuosina 2014 ja 2017, mutta näissä päivityksissä ei ole muutettu liiketuloartiklaa. OECD:n malliverosopimuksen vuoden 2010 päivityksessä liiketuloartiklaan tehtiin perustavanlaatuisia muutoksia poistamalla vuoden 2008 malliverosopimuksen liiketuloartiklassa olleet kohdat 3–6. Muutoksella pyrittiin varmistamaan se, että kohdistamisraportin periaatteita voidaan soveltaa rajoituksetta malliverosopimuksen liiketuloartiklan tulkinnassa. Samalla liiketuloartiklaa koskeva malliverosopimuksen kommentaariteksti uudistettiin kokonaisuudessaan.

Liiketuloartiklan 2 kohtaa muutettiin siten, että siihen lisättiin viittaus yrityksen sisäisiin toimiin (dealings) selventämään, että 2 kohdan sääntöä sovelletaan kiinteän toimipaikan ja yrityksen muiden osien välisiin sisäisiin toimiin. Kohtaan lisättiin myös viittaus kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskevaan artiklaan vahvistamaan sitä, että tulon kohdistamisen tulisi tapahtua molemmissa sopimusvaltioissa 2 kohdan mukaisesti. Kohdan sanamuotoon sisällytettiin myös täsmennys siitä, että kiinteälle toimipaikalle tuloa kohdistettaessa tulee ottaa huomioon kiinteän toimipaikan ja yrityksen muiden osien suorittamat toiminnot, käytetyt varat ja kannetut riskit.

Kun malliverosopimuksen liiketuloartiklan aikaisemmissa versioissa määrättiin 3 kohdassa, että toimet oli lähtökohtaisesti mahdollista ottaa huomioon kohdistettaessa kiinteälle toimipakalle verotuksessa tuloa vain toteutuneiden kustannusten perusteella, vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklan 2 kohta edellyttää tulojen kohdistamisessa markkinaehtoista veloitusta laajemmin, koska aiemmissa versioissa ollut liiketuloartiklan 3 kohta poistettiin vuoden 2010 versiosta kokonaisuudessaan. Tämä oli merkittävä muutos vuoden 2010 päivityksessä, koska artiklan 3 kohdan poistaminen vahvisti 2 kohtaan sisältyvien markkinaehtoperiaatteen ja erillisen yrityksen periaatteen merkitystä. Vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartikla mahdollistaa esimerkiksi voittolisäveloitukset yleishallintokuluille ja rojaltiveloitukset päätoimipaikan ja kiinteän toimipaikan välillä. Esimerkiksi kiinteä toimipaikka voi maksaa päätoimipaikalle rojaltia päätoimipaikan omistaman aineettoman omaisuuden hyödyntämisestä, mikäli se olisi markkinaehtoperiaatteen

mukaista. Päätoimipaikka voi myös esimerkiksi veloittaa kiinteälle toimipaikalle suorittamistaan yleishallintopalveluista kustannusten lisäksi markkinaehtoisen voittolisän.

Vuoden 2010 päivitys mahdollistaa myös laajemmin (mutta tietyin rajoituksin) sisäiset laskennalliset korkoveloitukset muille kuin rahoituslaitoksille. Kun aikaisempien malliverosopimusten liiketuloartiklan 3 kohta poistettiin, tarkoittaa se vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklan 2 kohdan soveltamisessa sitä, että markkinaehtoperiaatteelle ja erillisen yrityksen periaatteelle on annettava entistä suurempaa painoarvoa tulon kohdistamisessa kiinteälle toimipaikalle.

Vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklan 3 kohta edellyttää, että sopimusosapuolen on poistettava mahdollinen kaksinkertainen verotus malliverosopimuksen 23 artiklassa tarkoitetulla tavalla. Määräys vastaa malliverosopimuksen 9 artiklan 2 kohdan määräystä siitä, että sopimusosapuolen on asianmukaisesti oikaistava tästä tulosta siellä määrätyn veron määrä, jos tämä sopimusosapuoli pitää oikaisua oikeutettuna.

Lisäksi liiketuloartiklaan tehtiin muitakin muutoksia vuoden 2010 päivityksessä. Vuoden 2010 päivityksessä poistettiin aikaisempien malliverosopimusten liiketuloartiklaan kuuluneet kohdat 4–6. Aikaisempien malliverosopimusten liiketuloartiklaan kuulunut kohta 7 siirrettiin kohdaksi 4. Niin sanotun epäsuoran menetelmän käyttöä koskeva kohta 4 poistettiin, sillä tämän menetelmän käyttö harvoin johtaa markkinaehtoiseen lopputulokseen.

2.5 OECD:n julkaisemat raportit tulon kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle

OECD:n kohdistamisraportit esittelevät OECD:n hyväksyttyä lähestymistapaa (Authorized OECD Approach, *AOA*) tulon kohdistamiseen kiinteälle toimipaikalle. Kohdistamisraporttien lähestymistapa vie kiinteiden toimipaikkojen verotusta lähemmäksi tytäryhtiöiden verotusta, vaikka tiettyjä eroavaisuuksia erillisen yrityksen periaatteen näkökulmasta on edelleen kiinteän toimipaikan ja tytäryhtiön välillä. Eroavaisuudet johtuvat siitä, että kiinteä toimipaikka ei ole juridisesti itsenäinen yksikkö. Tämä ilmenee jo tulon kohdistamisen ensimmäisestä vaiheesta, joka on toiminto- ja tosiseikka-analyysin tekeminen siten, että kiinteä toimipaikka määritellään erilliseksi yritykseksi. Lähentyminen tytäryhtiöiden verotuksen kanssa näkyy myös kohdistamisraportin lähestymistavan toisessa vaiheessa, jossa määritellään kiinteän toimipaikan markkinaehtoinen tulo vertailuanalyysin avulla erillisen yrityksen periaate huomioon ottaen. Jos sisäisiä toimia tai etuyhteysliiketoimia ei ole tunnistettavissa, ei arvioinnin toista vaihetta ja vertailuanalyysiä suoriteta lainkaan. Vertailuanalyysin avulla määritellään markkinaehtoinen hinta yrityksen sisäisille toimille sekä etuyhteydessä tehdyille liiketoimille. Vertailuanalyysin tarkoituksena on selvittää, ovatko kiinteän toimipaikan toimien ja etuyhteydessä tehtyjen liiketoimien ehdot olleet sellaisia, joista olisi sovittu myös riippumattomien osapuolten välisissä vastaavissa liiketoimissa.

2.6 OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin, tulon kohdistamisraportin ja siirtohinnoitteluohjeiden asema liiketuloartiklan tulkinnassa

OECD:n malliverosopimuksen liiketuloartiklan tulkintaa ohjaa malliverosopimuksen muiden artiklojen tapaan malliverosopimuksen kommentaari. Malliverosopimuksen liiketuloartiklan tulkinta-apuna käytetään myös OECD:n kohdistamisraporttia vuosilta 2008 ja 2010, analogisesti OECD:n siirtohinnoitteluohjeita sekä niitä täydentävää BEPS-raporttia.

Malliverosopimuksen mukaisia verosopimuksen määräyksiä tulkittaessa annetaan merkitystä sille, mitä OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa on sopimuksen tulkinnasta lausuttu, riippumatta siitä onko sopimuksen toinen osapuoli OECD:n jäsen vai ei. Malliverosopimuksen

kommentaaria voidaan käyttää apuna sopimuksen tulkinnassa, jos sanamuoto on kyseisen kohdan osalta vastaava OECD:n malliverosopimuksen kanssa, eikä ole muutakaan erityistä syytä päätyä kommentaarista poikkeavaan tulkintaan.

Suomen verosopimusvelvoitteiden sisältöä tulkittaessa OECD:n malliverosopimuksen kommentaarilla, OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla sekä OECD:n tulon kohdistamisraportilla on merkittävä ja vakiintunut asema tulkintalähteenä.[5] Malliverosopimus ja sen kommentaari otetaan verosopimuksen tulkinnassa huomioon siinä tarkoituksessa kuin se on ollut kyseistä verosopimusta tehdessä. OECD:n malliverosopimuksen ja sen kommentaarin johdannon kohtien 33–36.1 mukaan jos malliverosopimuksen kommentaarin sisältöä myöhemmin selkeytetään ilman, että malliverosopimus muuttuu, voidaan päivitettyä kommentaaria käyttää tulkinta-apuna myös aikaisemmin tehtyjen OECD:n malliverosopimuksen kaltaisten sopimusten tulkinnassa[6]. Vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklaa koskevat muutokset sekä kokonaan uudistettu liiketuloartiklan kommentaari ovat sellaisia muutoksia, joita voidaan soveltaa vain niihin verosopimuksiin, jotka sisältävät uuden malliverosopimuksen mukaisen liiketuloartiklan. Vuoden 2010 kohdistamisraporttiin sisältyvät päätelmät ja tulkinnat ovat samat kuin vuoden 2008 kohdistamisraportissa, mutta vuoden 2010 kohdistamisraportissa otetaan huomioon artiklan uudistettu muoto ja kommentaarin muutokset. Vuoden 2010 kohdistamisraportti ei muuta vuoden 2008 raportin päätelmiä, vaan se on laadittu vain välttämään vaikeudet, joita saattaa syntyä yritettäessä käyttää vuoden 2008 kohdistamisraporttia uuden liiketuloartiklan tulkinnassa. Vuoden 2014 ja 2017 päivityksissä malliverosopimuksen liiketuloartiklaa ei ole muutettu.

Koska Suomen verosopimuksiin sisältyy enimmäkseen OECD:n malliverosopimuksen liiketuloartikla sellaisena kuin se on ollut malliverosopimuksessa ennen vuoden 2010 päivitystä, käytetään tulkinta-apuna lähtökohtaisesti ennen vuotta 2010 julkaistuja versioita malliverosopimuksen kommentaarista ja kohdistamisraportista.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden osalta on otettava huomioon kansallinen oikeuskäytäntö[7], joka edellyttää, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden ajallista ulottuvuutta arvioidaan tapauskohtaisesti myös tilanteissa, joissa malliverosopimuksen artiklaa ei ole muutettu. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden päivitykset voidaan ottaa tapauskohtaisen arvioinnin niin salliessa huomioon verovelvollisen verotuksessa päivitystä edeltävinä verovuosina, jos niihin ei

---

[5] Oikeuskäytäntöä tarkastellaan jäljempänä jaksossa 2.10.

[6] Myös KHO 2013:93.

[7] Päätöksen KHO 2013:36 johtopäätöksissä todetaan, että vuonna 2010 siirtohinnoitteluohjeisiin lisätty uusi 9 luku, siirtohinnoittelunäkökohtia yritystoiminnan uudelleenjärjestelytilanteissa, ei sisällä perustavanlaatuisia uusia tulkintasuosituksia suhteessa jo aiemmin voimassa olleeseen 1 lukuun. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että uuden 9 luvun tarkoituksena on antaa tulkintasuosituksia siitä, miten jo aikaisemmin 1 luvussa ilmaistuja perustavanlaatuisia periaatteita tulisi soveltaa yritystoiminnan uudelleenjärjestelytilanteissa. Tähän nähden ei ollut estettä sille, että verovuosia 2004 ja 2005 koskevan asian arvioinnissa voitiin ottaa huomioon OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin vuonna 2010 lisätystä 9 luvusta ilmenevät periaatteet. Päätöksessä KHO 2018:173 korkein hallinto-oikeus katsoi, että siirtohintamenetelmän valinta muodostaa keskeisen lähtökohdan sen arvioimiselle, onko veroilmoituksen katsottava muodostuneen verotusmenettelylain 56 §:n 4 momentissa tarkoitetulla tavalla siirtohinnoittelun osalta virheelliseksi siten, että veronoikaisun edellytykset olivat olemassa. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että tässä yhteydessä huomiota oli erityisesti kiinnitettävä niihin OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin, jotka ovat olleet julkaistuna silloin, kun veroilmoitus on tullut antaa.

sisälly perustavanlaatuisia uusia tulkintasuosituksia. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden osalta Suomen käytäntö poikkeaa siten tältä osin OECD:n malliverosopimuksen ja sen kommentaarin johdannossa kuvatusta tulkinnasta.

2.7 Verosopimusten suhde kansalliseen lainsäädäntöön

Verosopimukset ja kansallinen lainsäädäntö ovat itsenäisiä suhteessa toisiinsa. Verosopimukset vain rajoittavat kansalliseen lainsäädäntöön perustuvaa verotusoikeutta. Jos verosopimuksen mukainen verokohtelu on kansallisen lainsäädännön mukaista verokohtelua lievempi, verosopimukselle annetaan etusija suhteessa kansalliseen lainsäädäntöön, koska verosopimus velvoittaa rajoittamaan verotuksen sopimuksessa sovittuun. Suomessa verosopimukset ja kansallinen lainsäädäntö ovat hierarkkisesti samanarvoisia, koska verosopimukset saatetaan voimaan lailla.

Verosopimusten etusijaisuus ilmenee tuloverolain 135 §:stä. Pykälän mukaan hallituksella on oikeus kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi tai lieventämiseksi vastavuoroisuuden edellytyksellä sopia vieraan valtion kanssa tietyn tulon osalta verottamisoikeuden jakamisesta mainitun valtion ja Suomen välillä taikka siitä, että verovelvollinen kokonaan tai osaksi vapautetaan suorittamasta Suomessa veroa. Tällaisten sopimusten perusteella toimitetun verotuksen on katsottava tapahtuneen tämän lain mukaan.

Verosopimuksen etusijaisuudesta säädetään myös erikseen joissakin laeissa. Esimerkiksi lähdeverolain 1 §:n 3 momentin mukaan milloin vieraan valtion kanssa tehdyssä sopimuksessa tai muussa kansainvälisessä sopimuksessa, johon Suomi on liittynyt, on tulon tai varallisuuden verottamista koskevia määräyksiä, noudatetaan tätä lakia vain sikäli kuin mainituista määräyksistä ei muuta johdu.

Käytännössä ensin arvioidaan, onko Suomella verotusoikeus kansallisen lainsäädännön perusteella. Mikäli kansallinen lainsäädäntö ei mahdollista tietyn tulon verottamista, kyseisen erän verotuksellinen kohtelu ratkeaa jo kansallisen lainsäädännön perusteella. Jos taas Suomella on kansallisen lainsäädännön perusteella verotusoikeus tiettyyn tuloon, on arvioitava verosopimuksen vaikutusta verotusoikeuteen. Tällöin verotuksellinen kohtelu määrittyy kansallisen lainsäädännön mukaan, mutta vain verosopimuksen sallimissa määrin. Mikäli verosopimus estää tulon verotuksen kokonaisuudessaan, on verotuksesta luovuttava, vaikka kansallinen lainsäädäntö sen mahdollistaisikin. Verosopimukset voivat siten ainoastaan rajoittaa kansalliseen lainsäädäntöön perustuvaa verotusoikeutta.

Edellä kuvatun verosopimusoikeuden kultaisen säännön lisäksi verosopimusten ja kansallisen lainsäädännön suhteessa merkityksellistä on ottaa huomioon myös pienemmän veron periaate, jonka mukaan verosopimusten määräykset ohittavat kansalliset säännökset silloin, kun verosopimuksen määräykset johtavat verovelvollisen kannalta lievempään lopputulokseen. Toisaalta pienemmän veron periaatteen vuoksi verokohtelu määrittyy kansallisten säännösten mukaisesti, vaikka verosopimus sallisi tietyssä tilanteessa Suomelle suuremman verotusoikeuden kuin mitä kansallisesta lainsäädännöstä seuraa.

2.8 Verosopimusten syrjintäkielto

Malliverosopimuksen 24 artiklaan sisältyvä syrjintäkielto merkitsee muun muassa sitä, ettei valtio saa samoissa olosuhteissa verottaa toisen sopimusvaltion kansalaisia ankarammin kuin oman valtion kansalaisia. Syrjintäkieltoartiklassa on kansalaisuuteen perustuva syrjintäkielto, kiinteän toimipaikan syrjintäkielto ja korkojen ja muiden vastaavien tuloerien vähennyskelpoisuutta koskeva syrjintäkielto. Verosopimukset sallivat verovelvollisten

jaottelun yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisiin sekä tästä jaottelusta riippuvan verokohtelun. Kiinteän toimipaikan osalta syrjintäkielto edellyttää, että ulkomailla asuvan yrityksen Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan kohdistuva verotus ei saa olla epäedullisempi, kuin Suomessa asuvien samalla alalla toimivien yritysten verotus. Verosopimusten syrjintäkielto ei estä Suomea tekemästä erilaisia verosopimuksia.

2.9 Euroopan unionin oikeuden perusvapaudet ja suhde verosopimuksiin

Euroopan unionin toiminnasta tehty sopimus, jäljempänä *SEUT*, (aiemmin EY-sopimus), sisältää säännöksiä kansalaisuuteen perustuvasta syrjintäkiellosta (18 artikla), vapaasta liikkumis- ja oleskeluoikeudesta (21 artikla), työvoiman vapaasta liikkuvuudesta (45 artikla), vapaasta sijoittautumisoikeudesta (49 artikla), palveluiden vapaasta tarjonnasta (56–62 artikla) sekä pääomien vapaasta liikkuvuudesta (63–66 artikla).

Euroopan unionin tuomioistuin, (EUT), on katsonut, että SEUT:n vastaista syrjintää on, kun samanlaisia tilanteita kohdellaan eri tavalla tai erilaisia tilanteita kohdellaan samalla tavalla. Syrjinnän edellytysten katsotaan täyttyvän silloin, kun tilanteet ovat vertailukelpoisia ja niiden keskeiset ominaisuudet ovat samanlaisia.[8]

EUT:n oikeuskäytännössä on lähdetty siitä, että yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisia voidaan verottaa eri tavalla. Erilainen verotus on kuitenkin kiellettyä syrjintää muun muassa silloin, jos objektiivisesti tarkastellen samanlaisia tilanteita verotetaan eri tavalla. Tarkastelussa on arvioitava myös sitä, ovatko esimerkiksi kotimainen ja ulkomainen yhteisö riittävässä määrin rinnastettavassa tilanteessa, jotta säännöstä olisi sovellettava ulkomaiseen yhteisöön, jos se olisi kotimainen.[9]

Jos kyseessä on syrjintä, kysymykseen voivat tulla oikeuttamisperusteet (rule of reason), joihin kuuluvat muun muassa valtion verojärjestelmän johdonmukaisuuden ylläpitäminen, tehokkaan verovalvonnan turvaaminen sekä verotuksen kiertämisen torjuminen. Tämä edellyttää myös suhteellisuusperiaatteen toteutumista. Tällöin säännösten pitää olla kohtuullisessa suhteessa suojeltavaan yleiseen etuun. Jos yleinen etu voidaan turvata säännöksillä, jotka rajoittavat vähemmän, suhteellisuusperiaate ei täyty. Yhtä edullisen verokohtelun edellytys koskee sisäisen lainsäädännön etujen lisäksi myös verosopimusetuja.[10]

EU-oikeuteen ei sisälly most favoured nation -periaatetta, joka edellyttäisi jäsenvaltioita myöntämään kahdenkeskisen verosopimuksen etuja kyseisen sopimuksen ulkopuolisen

---

[8] Esimerkiksi ratkaisussa C-196/04, Cadbury Schweppes (ECLI:EU:C:2006:544), EUT katsoi, että Ison-Britannian kansallinen väliyhteisölainsäädäntö oli sillä tavoin syrjivä, että se muodosti EU:n perustamissopimuksessa taatun sijoittautumisvapauden rajoituksen, kun ulkomaisia väliyhteisöjä koskeva Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädäntö muodosti poikkeuksen pääsäännöstä, jonka mukaan kotimaista yhtiötä ei veroteta tytäryhtiön voitoista niiden toteutuessa.

[9] Ratkaisussa C-311/97, Royal Bank of Scotland (ECLI:EU:C:1999:216), EUT katsoi, ettei ollut perusteltua soveltaa rajoitetusti verovelvollisen yhtiön voittoon korkeampaa verokantaa kuin kotimaisten yhtiöiden voittoon, kun näiden kahden ryhmän välillä ei ollut mitään objektiivista eroa, jolla olisi voitu perustella tällainen erilainen kohtelu.

[10] EUT on todennut esimerkiksi ratkaisussa C-307/97, Saint-Gobain (ECLI:EU:C:1999:438), että EY:n perustamissopimuksen kanssa on ristiriidassa se, että Saksassa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle, joka kuuluu yhtiölle, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, ei myönnetä verosopimuksessa sovittua vapautusta yhtiöverosta samoilla edellytyksillä kuin yhtiöille, joiden kotipaikka on Saksassa.

jäsenvaltion asukkaille. Tämä on vahvistettu Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä.[11] EUT:n oikeuskäytännön perusteella most favoured nation -periaate ei siis aseta EU-valtioille esteitä tehdä eri sisältöisiä kahdenkeskisiä verosopimuksia toistensa kanssa.

2.10 Oikeuskäytäntö

Korkeimman hallinto-oikeuden julkaisemaa oikeuskäytäntöä tulon kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle ei ole. Korkein hallinto-oikeus on päätöksissään ottanut kantaa OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin, OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden sekä tulon kohdistamisraportin merkitykseen tulkinta-apuna ratkaistaessa varojen ja velkojen kohdistamista kiinteälle toimipaikalle.

Päätöksessä KHO 2016:71 on käytetty tulkinta-apuna vuonna 2008 päivitettyyn kommentaariin sisältyvää kaksivaiheista lähestymistapaa tulojen kohdistamiseen. Korkein hallinto-oikeus on todennut seuraavasti: ”Korkein hallinto-oikeus on jo aiemmassa oikeuskäytännössään todennut, että vaikka malliverosopimuksen kommentaari ei ole muodollisesti sitova tulkintalähde, sillä on merkitystä tulkinta-apuna erityisesti silloin, kun on kysymys OECD:n malliverosopimuksen systematiikkaa noudattavan verosopimuksen tulkinnasta (KHO 2002:26). Samoin korkein hallinto-oikeus on todennut, että kun tarkastellaan toteutetun liiketoimen ehtojen markkinaehtoisuutta, OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisia markkinaehtoisuuden arviointimenetelmiä on pidettävä merkittävänä tulkintalähteenä (KHO 2013:36 ja KHO 2014:119). OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla on kuitenkin katsottava olevan tulkintaa ohjaava vaikutus vain siirtohinnoittelua koskevan lain säännöksen soveltamisalalla. Sen sijaan siirtohinnoitteluohjeilla ei verotuksen lakisidonnaisuuden periaate huomioon ottaen ole tällaisen säännöksen soveltamisalaa laajentavaa vaikutusta (KHO 2014:119). Pohjoismaiden verosopimuksen asiassa sovellettaviksi tulevat ja Suomessa lakina voimassa olevat säännökset vastaavat sisällöltään OECD:n malliverosopimusta. OECD:n vuoden 2008 raportin merkitys malliverosopimuksen kannalta on ollut kahdenlainen. Raportti on yhtäältä johtanut OECD:n malliverosopimuksen myöhempään muuttamiseen, ja tältä osin raportilla ei lakisidonnaisuuden periaate huomioon ottaen voi olla asiassa merkitystä. Raportti on kuitenkin toisaalta sisältänyt jo tuolloisen malliverosopimuksen tulkintaa ohjaaviksi tarkoitettuja kannanottoja. Malliverosopimuksen kommentaaria onkin vuonna 2008 päivitetty siten, että nämä kannanotot on otettu kommentaarissa huomioon. Kommentaari ja sen päivitys voidaan ottaa osaltaan

[11] EUT on todennut tapauksessa C-376/03, D. (ECLI:EU:C:2005:424), että pääomien vapaan liikkuvuuden periaate ei velvoita jäsenvaltioita myöntämään kahdenkeskisen verosopimuksen etuja kyseisen sopimuksen ulkopuolisen jäsenvaltion asukkaille. Lisäksi tapauksessa C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (ECLI:EU:C:2006:773), EUT katsoi, että Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen kanssa ei ole ristiriidassa se, että valtio ei ulota jokaisessa verosopimusvaltiossa asuvalle yhtiölle sellaista oikeutta yhtiöveron hyvitykseen, josta se on sopinut yhden jäsenvaltion kanssa solmitussa verosopimuksessa. Tapauksessa C-176/15, Riskin and Timmermans (ECLI:EU:C:2016:488), EUT vahvisti, että jäsenvaltiot voivat solmia edullisempia verosopimuksia kolmansien maiden kanssa kuin muiden jäsenvaltioiden kanssa. Tapauksessa oli kyse tilanteesta, jossa erilaisista verosopimuksista johtuen tiettyyn EU-valtioon sijoittava voi joutua huonomman verotuksen kohteeksi kuin johonkin EU:n ulkopuoliseen valtioon sijoittava. EU-valtioon sijoittavan ja EU:n ulkopuoliseen valtioon sijoittavan henkilön tilanne ei ole verrannollinen kyseessä olevien sääntöjen osalta, joten rajoitus ei kuitenkaan ollut SEUT:n pääomien vapaan liikkumisen periaatteen kanssa ristiriidassa.

huomioon tulkittaessa Pohjoismaiden verosopimuksen säännöksiä, jotka ovat olleet voimassa koko sen ajanjakson (verovuodet 2006–2010), josta asiassa on kysymys.”

Lisäksi saman päätöksen osakkeiden kohdentamista sivuliikkeen varoiksi koskevassa oikeudellisessa arviossa korkein hallinto-oikeus on todennut seuraavaa: ”Vastaava näkemys on omaksuttu myös OECD:n malliverosopimuksen vuonna 2008 päivitetyn kommentaarin 7 artiklaa koskevissa kohdissa 16 ja 19. Kohdissa 17 ja 18 on omaksuttu kaksivaiheinen lähestymistapa sen ratkaisemiseksi, miltä osin tulo luetaan kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi. Ensimmäisessä vaiheessa on tunnistettava kiinteän toimipaikan kautta harjoitettavat toiminnot. Toisessa vaiheessa kiinteän toimipaikan ja yrityksen muiden osien väliseen kaupankäyntiin liittyvät palkkiot on määritettävä kiinnittäen huomiota siihen, miten harjoitetut toiminnot, käytetyt varat ja oletetut riskit jakautuvat kiinteän toimipaikan ja yrityksen muiden osien välillä.”

Päätöksessä KHO 2016:72 korkein hallinto-oikeus hylkäsi sivuliikkeen valituksen ja katsoi, että hallinto-oikeuden päätöstä ei ollut syytä muuttaa. Hallinto-oikeuden päätöksessä oli todettu kohdistamisraportin asemasta seuraavasti: ”OECD:n 17.7.2008 antaman raportin (OECD Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishment) esisanojen kohdan 8. mukaan monet raportin kohdat eivät ole ristiriidassa malliverosopimuksen 7 artiklaa koskevan aikaisemmin julkaistun kommentaarin kanssa. Raportin kyseisessä kohdassa on todettu, että komitea on päivittänyt malliverosopimuksen artiklan 7 kommentaaria siltä osin, kuin raportin kannanotot eivät ole ristiriidassa kommentaarin aikaisempien kannanottojen kanssa. Tämä 7 artiklaa koskeva päivitys sisältyy malliverosopimuksen kommentaarin vuoden 2008 päivitykseen. Nyt kyseessä olevaa kaksivaiheista analyysia, jonka tarkoituksena on kohdentaa kiinteälle toimipaikalle kuuluva oikea tulo, on selitetty malliverosopimuksen kommentaarin vuoden 2008 päivityksen 7 artiklaa koskevissa kohdissa 17 ja 18. Kyseessä oleva kaksivaiheinen analyysi ei siten ole ristiriidassa kommentaarin aikaisempien kannanottojen kanssa. Artiklaan 7 liittyviä kokonaan uusia tulkintoja on lisätty vasta kommentaarin vuoden 2010 päivitykseen. OECD on siten 17.7.2008 julkaisemillaan kannanotoillaan pääsääntöisesti vain täsmentänyt malliverosopimuksen 7 artiklan tulkintaa. Mainitulla raportilla on OECD:n siirtohinnoitteluohjeita vastaava asema kiinteän toimipaikan tulon määrittämisessä.”

Päätöksessä KHO 2013:93 korkein hallinto-oikeus antoi merkitystä kommentaarin päivitetyille versioille täydentävänä tulkintalähteenä tulkitessa verosopimuksia, jotka on solmittu ennen päivitettyyn kommentaariin lisättyjä tulkintaohjeita: ”Suomen verosopimukset perustuvat pitkälti OECD:n malliverosopimukselle ja OECD:n malliverosopimuskommentaariin, ja sitä täydentävien myöhempien kannanottojen tulkintavaikutus on merkittävä arvioitaessa verosopimuksen soveltamistilanteita.”

Aiemmassa oikeuskäytännössään korkein hallinto-oikeus on tunnustanut malliverosopimuksen kommentaarin merkityksen tulkinta-apuna tulkittaessa nimenomaan OECD:n malliverosopimuksen systematiikkaa noudattavaa verosopimusta (KHO 2002:26). Korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytännön mukaan on perusteltua antaa kommentaarille merkitystä myös silloin, jos tulkittavan verosopimuksen määräykset vastaavat malliverosopimuksen määräyksiä, vaikka sopimuksen toinen osapuoli ei ole OECD:n jäsen (KHO 2011:101). OECD:n kommentaareissa olevat varaumat ja huomiot eivät myöskään sellaisenaan ole peruste poiketa OECD:n malliverosopimuksen mukaisesta tulkinnasta (KHO 2011:101).

OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat oikeuskäytännön mukaan merkittävä markkinaehtoperiaatteen ja verotusmenettelylain 31 §:n tulkintalähde (KHO 2013:36, KHO 2014:119, KHO 2017:146, KHO 2018:173, KHO 2020:34, KHO 2020:35, KHO 2021:66 ja

KHO 2021:73). OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden osalta on kuitenkin otettava huomioon, että oikeuskäytännön johdosta OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden ajallista ulottuvuutta arvioidaan myös tilanteissa, joissa malliverosopimuksen artiklaa ei ole muutettu (KHO 2013:36, KHO 2018:173).[12]

3 Tavoitteet

Esityksen tavoitteena on saattaa Suomen kansallinen lainsäädäntö sellaiseksi, että se ei jatkossa rajoita vuoden 2010 malliverosopimuksen mukaisen liiketuloartiklan soveltamista niissä tilanteissa, joissa verosopimukseen on otettu sanotun mukainen määräys. Suomi ei ole toistaiseksi tehnyt OECD:n vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklan sisältäviä verosopimuksia, mutta muutoksen myötä näiden tekeminen mahdollistuisi. Tavoitteena on siis luoda kansallisella lainsäädännöllä puitteet sille, että Suomen verosopimuksia voidaan muuttaa liiketuloartiklan osalta vastaamaan vuoden 2010 malliverosopimusta tai että Suomi voi ottaa kokonaan uusiin verosopimuksiinsa vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklaa vastaavan liiketuloartiklan. Kun Suomen verosopimuksiin saataisiin vuoden 2010 malliverosopimuksen mukainen liiketuloartikla, myös vuoden 2010 malliverosopimuksen kommentaaria sekä OECD:n kohdistamisraporttia voitaisiin käyttää koko laajuudessaan liiketuloartiklan tulkinta-apuna, mikä vahvistaisi markkinaehtoperiaatteen sekä erillisen yrityksen periaatteen merkitystä kohdistettaessa tuloa kiinteälle toimipaikalle.

Lisäksi esityksen tavoitteena on selkeyttää Suomessa sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen elinkeinotulon verotukseen liittyvän sääntelyn soveltamista sekä Suomessa sijaitsevien päätoimipaikkojen osalta kaksinkertaisen verotuksen poistamistilanteisiin liittyvän sääntelyn soveltumista.

4 Ehdotukset ja niiden vaikutukset

4.1 Keskeiset ehdotukset

Kansallista lainsäädäntöä ehdotetaan muutettavaksi siten, että Suomessa voitaisiin kohdistaa tuloa kiinteälle toimipaikalle OECD:n malliverosopimuksen liiketuloartiklan nykyisessä laajuudessa. Esityksessä ehdotetaan, että tuloverolakiin lisätään uusi 9 b §, jolla lainsäädäntöön tuodaan OECD:n vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklaa ja erillisen yrityksen periaatetta ilmentävä säännös. Uuden pykälän 1 momentin soveltaminen rajoitettaisiin tilanteisiin, joissa verosopimus olisi vuoden 2010 malliverosopimuksen mukainen. Lisäksi pykälässä säädeltäisiin tilanteista, joissa verosopimus poikkeaa 1 momentissa ilmaistuista periaatteista tulon kohdistamiselle, sekä verosopimuksettomista tilanteista. Tuloverolakiin otettavien säännösten osalta ehdotusten on tarkoitus seurata mahdollisimman tarkasti malliverosopimusten määräyksiä ja niitä on lähtökohtaisesti tarkoitettu tulkittavan malliverosopimuksen määräysten mukaisesti.

Esityksessä ehdotetaan lisäksi, että elinkeinoverolaissa täsmennettäisiin, että ehdotetussa tuloverolain 9 b §:ssä säädetyn erillisen yrityksen periaatteen mukaisesti Suomessa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle kohdistetut laskennalliset erät otettaisiin huomioon laskettaessa kiinteän toimipaikan elinkeinotoiminnan tulosta. Elinkeinoverolain 4 §:ään lisättäisiin uusi 3 momentti ja 7 §:ään lisättäisiin uusi 4 momentti, joissa säädettäisiin kiinteälle toimipaikalle kohdistettujen

[12] Arvioinnista tarkemmin jaksossa 2.6.

laskennallisten tulojen veronalaisuudesta ja laskennallisten menojen ja korkojen vähennyskelpoisuudesta.

Lisäksi esityksessä ehdotetaan, että menetelmälakiin lisätään uusi säännös, joka selventää hyvitysmenetelmän käyttöä tilanteissa, joissa Suomessa sijaitsevan päätoimipaikan verotuksessa poistetaan kaksinkertaista verotusta, mikä on aiheutunut kiinteän toimipaikan liiketulon verotuksesta toisessa valtiossa.

4.2 Ehdotusten suhde muuhun verosääntelyyn

Suhde siirtohinnoitteluoikaisusäännökseen

Jos kiinteän toimipaikan liiketoimissa ja toimissa ei ole noudatettu markkinaehtoperiaatetta, verotusmenettelylain 31 §:n mukaan lisätään verovelvollisen kiinteän toimipaikan tuloon määrä, joka olisi kertynyt ehtojen vastatessa sitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu, jos kiinteän toimipaikan tulo on jäänyt pienemmäksi tai tappio muodostunut suuremmaksi kuin se muutoin olisi.

Verotusmenettelylain 31 § soveltuu tilanteisiin, joissa kiinteällä toimipaikalla on liiketoimia etuyhteysosapuolten kanssa tai joissa sillä on toimia päätoimipaikan tai yrityksen muiden osien kanssa. Kiinteän toimipaikan ja siihen etuyhteydessä olevien osapuolten välisten liiketoimien markkinaehtoisuuden arviointi ja mahdolliset siirtohinnoitteluoikaisut perustuvat verotusmenettelylain 31 §:n 1–4 momenttiin, koska kyse on kahden eri verovelvollisen välisistä liiketoimista. Kiinteän toimipaikan ja saman yrityksen osien välisten toimien markkinaehtoisuuden arviointi ja mahdolliset tulon oikaisut perustuvat taas verotusmenettelylain 31 §:n 1 ja 5 momenttiin. Verotusmenettelylain 31 §:n 5 momentin perusteella voidaan muun muassa ottaa huomioon kiinteän toimipaikan ja yrityksen muiden osien välinen toimi tilanteessa, jossa verovelvollinen ei itse ottanut toimea huomioon ja tämän perusteella tehdä lisäys verovelvollisen kiinteään toimipaikkaan luettavaan tulon.

Koska kiinteän toimipaikan ja yrityksen muiden osien välillä ei ole yksityisoikeudellisesti todellisia liiketoimia vaan ainoastaan fiktiivisiä toimia, eivät esimerkiksi verotusmenettelylain 31 §:n 2 tai 3 momenttien liiketoimen määrittämistä ja sivuuttamista koskevat edellytykset sovellu näihin toimiin. Näin ollen mikäli tulon kohdistamisessa kiinteälle toimipaikalle poiketaan verovelvollisen näkemyksestä, kyse ei ole esimerkiksi verotusmenettelylain 31 §:n 3 momentin mukaisesta sivuuttamisesta. Verotusmenettelylain 31 §:n 5 momenttia sovellettaessa kiinteän toimipaikan ja saman yrityksen muiden osien välisten toimien tarkastelussa lähtökohdaksi olisi otettava sisäinen toimi sellaisena, kuin yritys on itse sen dokumentoinut tai hinnoitellut. Tällaista dokumentaatiota ovat esimerkiksi yrityksen sisäinen asiakirja-aineisto, kuten kirjanpitoaineisto, tai verotusmenettelylain 14 a §:n mukainen siirtohinnoitteludokumentointi. Verovelvollisen ratkaisuille ei kuitenkaan voida antaa merkitystä, jos ne eivät perustu todellisiin taloudellisiin olosuhteisiin. Viime kädessä arviointi perustuu aina toiminto- ja tosiseikka-analyysiin eli tapauskohtaiseen arviointiin tapauksen tosiseikoista ja olosuhteista.

Suhde lähdeverolakiin

Lähdeverolain 13 §:n 5 momentin mukaan kiinteään toimipaikkaan luettavan tulon verotus tapahtuu verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä. Tämä koskee myös tuloja, jotka ovat normaalisti lähdeverolain 3 §:n nojalla lähdeveronalaisia tuloja, kuten esimerkiksi osinkoja, korkoja ja rojalteja. Kiinteään toimipaikkaan luettavat tulot määritetään tuloverolain 9 §:n 3

momentissa ja 9 b §:ssä. Lähdeverolain 13 a §:n perusteella kiinteän toimipaikan tulon verotus toimitetaan yleisesti verovelvollisen tuloverotusta koskevia säännöksiä soveltaen. Koska kiinteä toimipaikka muodostuu Suomessa elinkeinon harjoittamista varten, kiinteän toimipaikan tulot verotetaan nettoverotuksena elinkeinoverolain säännösten perusteella. Lähdeverolain 15 §:n 3 momentin mukaan rajoitetusti verovelvollisen kiinteään toimipaikaan luettavasta tulosta on suoritettava yhteisön tuloveroa.

Ehdotetut säännökset olisivat vain kiinteän toimipaikan tuloksen laskentaa koskevia säännöksiä, joilla ei ole vaikutuksia muun verolainsäädännön soveltamiseen ja tulkintaan ilman, että niihin erikseen viitataan. Ne eivät siten voi muodostaa verovelvolliselle sellaista tuloa, josta tulisi periä lähdeverolain 3 §:n mukaan lähdevero.

Suhde hybridilakiin

Hybridilain säännöksillä rajoitetaan menon vähennyskelpoisuutta tai tulon verovapautta. Hybridilain säännökset ovat ensisijaisia suhteessa yleisiin menon vähennyskelpoisuutta ja tulon veronalaisuutta koskeviin sääntöihin hybridilain soveltamisalaan kuuluvissa tilanteissa ja niitä sovellettaisiin ensisijaisesti myös ehdotettuihin elinkeinoverolain laskennallisia eriä koskeviin säännöksiin nähden. Hybridilain esitöissä käsitellään muun ohessa hybridisääntelyn suhdetta elinkeinoverolain korkovähennysoikeuden rajoittamista koskevaan sääntelyyn. Esitöiden (HE 68/2019 vp) mukaan hybridisääntelyä sovelletaan ensi sijassa suhteessa korkovähennysoikeuden rajoittamista koskevaan elinkeinoverolain sääntelyyn. Hybridisäännöksissä tarkastellaan suorituksen luonnetta veropohjaan sisältyvänä eränä, kun taas korkovähennysoikeuden rajoittamista (elinkeinoverolain 18 a §) koskevassa säännöksessä tarkastellaan veropohjaan sisältyvien erien määrää. Esitöissä todetaan, että korkovähennysoikeuden rajoitusta voidaan soveltaa koron määrään, joka jää jäljelle hybridisäännöksen soveltamisen jälkeen. Näitä hybridilain esitöissä esitettyjä periaatteita sovellettaisiin myös laskennallisiin eriin. Esimerkiksi jos kyse olisi laskennallisesta korkomenosta, joka kuuluisi hybridilain soveltamisalaan, voitaisiin elinkeinoverolain 18 a §:n mukaista rajoitussäännöstä soveltaa laskennallisen koron määrään, joka jää jäljelle hybridisäännösten soveltamisen jälkeen.

Tässä hallituksen esityksessä ehdotettujen muutosten kannalta merkityksellinen on erityisesti hybridilain 7 §:n 2 momentti, joka koskee Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan laskennallisia menoja. Kyseisessä momentissa säädetään, että meno, jonka rajoitetusti verovelvollisen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan katsotaan suorittavan laskennallisena korvauksena toisella lainkäyttöalueella sijaitsevalle pääliikkeelle tai sen toiselle kiinteälle toimipaikalle ei ole vähennyskelpoinen siltä osin, kuin vastaava tulo ei sisälly näiden veropohjaan. Meno on vähennyskelvoton kuitenkin vain siltä osin kuin tulo, josta vähennys Suomessa tehdään, ei sisälly veropohjaan myös suorituksensaajan lainkäyttöalueella.

Hybridilain valmistelun yhteydessä arvioitiin, että koska verotuskäytännössä esimerkiksi kiinteän toimipaikan pääliikkeelle maksamia korko- ja rojaltimenoja ei ole yleensä pidetty vähennyskelpoisina menoina kiinteän toimipaikan verotuksessa, laskennallisia menoja koskevan hybridilain säännöksen soveltamistilanteet jäisivät Suomessa harvinaisiksi (HE 68/2019 vp). Nyt ehdotettujen muutosten seurauksena laskennallisia menoja voisi tulla vähennettäväksi aiempaa laajemmin verotuksessa Suomessa. Tästä syystä myös hybridilain 7 §:n 2 momentin soveltuvuutta voitaisiin joutua arvioimaan aiempaa useammin kiinteän toimipaikan verotuksessa Suomessa.

Verokohtelun eroavuus perustuu hybridilain 7 §:n 2 momentin tilanteessa siihen, että kiinteän toimipaikan verotuksessa vähennetään laskennallinen suoritus, jota vastaavaa tuloa ei tunnisteta verotuksessa yksikön pääliikkeen tai toisen sivuliikkeen lainkäyttöalueella. Säännöksen soveltaminen edellyttää, että tulo, josta meno vähennetään, ei ole molemmilla lainkäyttöalueilla sama. Säännöstä ei siten sovelleta, jos kiinteän toimipaikan tulo, josta vähennys tehdään, on veronalaista myös pääliikkeen lainkäyttöalueella. Näin ollen käytännössä säännös soveltuu kiinteän toimipaikan ja pääliikkeen välisessä tilanteessa lähtökohtaisesti vain, jos toisessa valtiossa Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tulo vapautetaan verosta vapautusmenetelmän perusteella.

Nyt ehdotetun muutoksen seurauksena laskennallisia menoja voitaisiin kohdistaa kiinteälle toimipaikalle nykyistä laajemmin tilanteissa, joissa sovellettavan verosopimuksen liiketuloartikla vastaisi vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklaa. Muutoksella ei olisi vastaavaa vaikutusta, jos verosopimuksen liiketuloartikla perustuisi vuoden 2008 tai aiemman malliverosopimuksen liiketuloartiklaan tai jos kyse olisi verosopimuksettomasta tilanteesta. Tästä syystä voidaan arvioida, että hybridilain 7 §:n 2 momentin laskennallisia menoja koskevan vähennyskelpoisuuden epäävän säännöksen soveltamistilanteet jäänevät Suomessa ehdotetusta muutoksesta huolimatta edelleenkin harvinaisiksi.

4.3 Pääasialliset vaikutukset

4.3.1 Vaikutukset verovelvollisille

Ehdotetut muutokset koskisivat vain sellaisia ulkomaisia yrityksiä, joilla on kiinteä toimipaikka Suomessa ja sellaisia kotimaisia yrityksiä, joilla on kiinteä toimipaikka ulkomailla. Näin ollen arvioitaessa vaikutuksia verovelvollisille on huomattava, että lähtökohtaisesti kyse olisi hyvin rajatusta verovelvollisjoukosta. Verohallinnon tietojen mukaan vuonna 2022 sellaisia ulkomaisia yrityksiä, joilla on toimintaa Suomessa, oli hieman alle 3 000 kappaletta. Veroilmoituksilla annettujen tietojen perusteella kotimaisilla yrityksillä oli kiinteitä toimipaikkoja ulkomailla noin 600 kappaletta. Sekä kotimaisten yritysten kiinteät toimipaikat ulkomailla että Suomessa sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen päätoimipaikat sijaitsevat pääsääntöisesti valtioissa, joiden kanssa Suomella on verosopimus.

Ehdotetuilla muutoksilla ei olisi lähtökohtaisesti suoria hallinnollisia vaikutuksia verovelvollisille, vaan vaikutukset ilmenisivät epäsuorasti ja jonkinlaisella viiveellä muutosten mahdollistamien verosopimusmuutosten kautta. Tällöin yritysten olisi uusien säännösten johdosta selvitettävä, miten tulo kohdistetaan verosopimuksen ja ehdotettujen muutosten perusteella, joten ehdotetut muutokset todennäköisesti lisäisivät jonkin verran yritysten välillisiä hallinnollisia kustannuksia. Markkinaehtoperiaatteen soveltaminen laajemmin sisäisiin toimiin vaatisi todennäköisesti yrityksiltä lisäanalyysia. Kokonaisuudessaan verovelvollisille aiheutuva hallinnollinen taakka arvioidaan kuitenkin melko pieneksi.

Kansainvälistä liiketoimintaa harjoittavat yritykset ovat usein lähtökohtaisesti kokoluokaltaan suuria. Toisaalta myös pienempiä ulkomaisia toimijoita on lukumääräisesti paljon. Ehdotetuilla muutoksilla ei kuitenkaan lähtökohtaisesti voida katsoa olevan merkittäviä vaikutuksia pienten ja keskisuurten yritysten toimintaan. Ehdotetun sääntelyn ei siten voida katsoa vaikeuttavan uuden yritystoiminnan aloittamista eikä myöskään luovan ylimääräisiä esteitä yrittäjyydelle tai yritysten kansainvälistymiselle.

4.3.2 Taloudelliset vaikutukset

Ehdotetuilla muutoksilla ei olisi suoria taloudellisia vaikutuksia, vaan vaikutukset ilmenisivät epäsuorasti ja jonkinlaisella viiveellä muutoksen mahdollistamien verosopimusmuutosten kautta. Seuraavassa tarkastellaan näitä epäsuoria vaikutuksia.

Käytännössä uuden sääntelyn myötä voisi nousta esiin seuraavanlaisia tilanteita:

1. Ehdotettujen kansallisten lakimuutosten lisäksi myös verosopimusta muutettaisiin. Tällöin vuoden 2010 kommentaaria ja kohdistamisraporttia voitaisiin käyttää tulkinta-apuna kokonaisuudessaan. Näissä tilanteissa ehdotetulla muutoksella voisi olla taloudellisia vaikutuksia, mikäli esimerkiksi päätoimipaikan ja kiinteän toimipaikan välillä olisi yleishallintopalveluveloituksia tai toinen näistä hyödyntäisi toisen omistamaa aineetonta omaisuutta. Suomessa sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen päätoimipaikkojen ja kotimaisten yritysten ulkomailla sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen sijaintien kannalta olennaisimmat valtiot ovat jo ottaneet verosopimuksiinsa uuden liiketuloartiklan, minkä perusteella voidaan olettaa, että Suomen ja näiden valtioiden verosopimusten liiketuloartikloja olisi mahdollista jollakin aikavälillä muuttaa.

2. Verosopimusta ei muutettaisi esimerkiksi sopimusosapuolen kansallisesta lainsäädännöstä johtuen. Näissä tilanteissa sovellettaisiin edelleen verosopimuksen määräyksiä. Laskennalliset erät voitaisiin ottaa huomioon vain, jos verosopimuksen liiketuloartikla mahdollistaa erien huomioon ottamisen tulon kohdistamisessa. Mikäli verosopimus ei sallisi tiettyjen laskennallisten erien käyttöä, eivät ne olisi sallittuja ehdotetun muutoksen jälkeenkään. Tällöin ehdotetulla muutoksella ei olisi taloudellisia vaikutuksia.

3. Verosopimus poikkeaisi OECD:n malliverosopimuksesta, eikä sitä muutettaisi vastaamaan vuoden 2010 malliverosopimusta. Tällöin ehdotetulla muutoksella ei olisi taloudellisia vaikutuksia, koska ehdotettuihin muutoksiin sisältyisi säännös, joka rajaisi uusien säännösten soveltamista näissä tilanteissa. Laskennallisten erien kohdistamista kiinteälle toimipaikalle on nimenomaisesti rajoitettu muutamissa Suomen verosopimuksissa.

4. Tilanteessa, jossa verosopimusta ei olisi ollenkaan, tulo kohdistettaisiin noudattaen OECD:n vuoden 2008 malliverosopimuksen periaatteita. Lähtökohtaisesti tämän voidaan katsoa vastaavan nykyistä käytäntöä. Verosopimuksettomat tilanteet ovat verrattain harvinaisia, joten esityksen vaikutusten voi joka tapauksessa katsoa olevan vähäisiä.

Ehdotettujen muutosten voimaantullessa Suomen verosopimuksissa on enimmäkseen käytössä vuoden 2008 malliverosopimuksen liiketuloartiklaa vastaava liiketuloartikla. Tästä syystä ehdotettujen muutosten välilliset vaikutukset olisivat ainakin alkuvaiheessa hyvin rajallisia. Kaikkiin Suomen verosopimuksiin ei välttämättä ole myöskään pidemmälläkään aikavälillä mahdollista ottaa uutta liiketuloartiklaa esimerkiksi toisen valtion kansallisen lainsäädännön vuoksi tai siksi, ettei toinen valtio ole ylipäätään halukas ottamaan vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklaa vastaavaa liiketuloartiklaa verosopimukseen. Taloudelliset vaikutukset syntyisivät pääasiassa ensimmäisessä tunnistetussa soveltamistilanteessa, eli tilanteessa, jossa kansallisen sääntelyn lisäksi myös sovellettavaa

verosopimusta muutettaisiin. Ehdotetun sääntelyn välilliset vaikutukset näkyisivät myös verotulojen jakautumisessa valtioiden välillä.

Välillisten verotuottovaikutusten täsmällinen arviointi edellyttäisi tietoa yritysten sisäisistä toimista, joista tulisi vuoden 2010 malliverosopimuksen perusteella veloittaa esimerkiksi voittolisä tai rojalti mutta joiden veloitusta vuoden 2008 tai aikaisemmat malliverosopimukset eivät salli. Tällaisia tietoja ei ole saatavilla Verohallinnon tietojärjestelmistä, sillä yritysten sisäisten toimien selvittäminen edellyttäisi tapauskohtaista analyysia ja tietoa esimerkiksi toimista, joiden veloituksiin voitaisiin uuden sääntelyn myötä lisätä voittolisä, tai mahdollisista uusista rojaltiveloituksista kiinteiden toimipaikkojen ja päätoimipaikkojen välillä. Koska Verohallinnon tietojärjestelmistä ei ole suoraan saatavilla tietoa joista arvioita esityksen taloudellisista vaikutuksista voitaisiin johtaa, on välillisiä taloudellisia vaikutuksia pyritty arvioimaan muilla keinoilla, muun muassa arvioimalla ylipäänsä verovelvollisjoukkoa ja niiden harjoittamaa liiketoimintaa, sekä veroilmoituksilla ja liitteissä ilmoitettujen tietojen perusteella.

Vaikutusarvioinnissa on otettava huomioon myös se, että niissä tilanteissa, joissa kotimaisen yrityksen ja sen ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan välillä on toimia, vaikutukset rajoittuisivat hyvitettävien ulkomaisten verojen määrään joko hyvitystä suurentavana tai pienentävänä tekijänä. Merkityksellistä on arvioida kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta aiheutuvia vaikutuksia hyvitysmenetelmää sovellettaessa, koska on epätodennäköistä, että vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklaa vastaava artikla tulisi sovellettavaksi vapautusmenetelmän kanssa. Uuden sääntelyn myötä todennäköisimpänä voidaan pitää tilanteita, joissa ulkomailla sijaitseva kiinteä toimipaikka saisi vähentää verotuksessaan sellaisia veloituksia, joita se ei olisi aikaisemmin voinut vähentää. Näin ollen hyvitysten määrä voisi todennäköisemmin pienentyä, mikä voisi jonkin verran lisätä verotuloja. Toisaalta kiinteälle toimipaikalle voidaan kohdistaa lisää tuloa kulupohjan kasvun myötä, minkä seurauksena hyvitysten määrän pieneneminen voikin olla vähäistä, tai vaikutukset voisivat olla neutraaleja tai jopa verotuloja pienentäviä.

Merkittävimmät taloudelliset vaikutukset voisivat todennäköisimmin syntyä tilanteissa, joissa Suomessa on ulkomaisen yrityksen kiinteä toimipaikka. Kuten yllä on todettu, kyse olisi lähtökohtaisesti hyvin rajatusta verovelvollisjoukosta. Lukumääräisesti suurin ryhmä Suomessa sijaitsevista kiinteistä toimipaikoista on rakennusalan mikroyrityksiä, joiden osalta vaikutukset verotukseen jäisivät mahdollisen verosopimusmuutoksenkin myötä oletetusti vähäisiksi, koska rakennusalan mikroyrityksillä ei lähtökohtaisesti ole sellaisia toimia, joihin ehdotetulla muutoksella olisi vaikutusta.

Todennäköisimmin ehdotetulla muutoksella olisikin vaikutuksia verotuottoihin tilanteissa, joissa on kyse jonkin muun toimialan kuin rakennustoimialan yritysten kiinteistä toimipaikoista, koska niillä voisi todennäköisimmin olla sellaisia toimia, joissa laskennallisten erien huomioon ottamisesta voisi seurata verotuottovaikutuksia. Näiden toimijoiden osalta merkittävimmät taloudelliset vaikutukset voisivat syntyä tilanteissa, joissa kiinteä toimipaikka maksaa päätoimipaikalle rojaltia aineettoman oikeuden käytöstä, joka uuden sääntelyn myötä olisi Suomessa hyväksyttävä vähennyskelpoiseksi, kun veloitus on markkinaehtoinen. Toisaalta tällaisissa tilanteissa kiinteälle toimipaikalle kohdistettaisiin usein vastaavasti enemmän tuloja. Näin ollen vaikutukset voisivat olla tältä osin jonkin verran verotuloja vähentäviä, neutraaleja tai jopa verotuloja lisääviä. Voidaan arvioida, että mahdolliset verotuottovaikutukset muodostuisivat pääasiassa yrityksissä, jotka harjoittavat merkittävää taloudellista toimintaa. Edellä mainituista noin 3 000 ulkomaisesta yrityksestä muille toimialoille kuin rakentamiseen sijoittuvia yrityksiä oli vuonna 2022 noin 1 600 kappaletta. Näistä puolestaan noin 80–90 yrityksellä oli yli 2 miljoonan euron liikevaihto. Tämän perusteella voidaan arvioida, että tilanteita, joissa kiinteä toimipaikka maksaisi päätoimipaikalle merkittävää rojaltia aineettoman

oikeuden käytöstä, olisi todennäköisesti rajallisesti. Siten ehdotuksen mahdollistamien verosopimusmuutosten taloudelliset vaikutukset jäisivät kokonaisuudessaan vähäisiksi. Vaikutukset myös ilmenisivät jonkinlaisella viiveellä riippuen siitä, kuinka nopeasti verosopimuksia muutettaisiin.

Palveluveloituksia koskevien muutosehdotusten vaikutusten merkittävyyttä vähentää osaltaan myös se, että myös vuoden 2008 malliverosopimuksen ja sitä aikaisempien versioiden liiketuloartiklan nojalla veloitettaviin palveluihin on tietyissä tapauksissa ollut mahdollista lisätä voittolisä. Kommentaarin mukaan esimerkiksi kiinteän toimipaikan sijaintivaltio voi edellyttää, että kustannusten päälle lisätään voittolisä, kun kiinteän toimipaikan päätoimintana on tiettyjen palveluiden tarjoaminen päätoimipaikalle ja kun nämä palvelut tuottavat yritykselle todellista etua ja niiden kustannukset muodostavat merkittävän osan yrityksen menoista. Siten esimerkiksi rakennuspalveluiden kustannuksille on ollut mahdollista lisätä voittolisä jo vuoden 2008 malliverosopimuksen tai sitä aikaisempien versioiden liiketuloartiklan perusteella. Näin ollen palveluveloituksia koskevat vaikutukset rajoittuvat vain yleishallintopalveluille lisättäviin voittolisiin.

4.3.3 Vaikutukset Verohallinnolle

Ehdotetut muutokset lisäisivät jonkin verran ohjauksen ja sisäisen koulutuksen tarvetta.

5 Muut toteuttamisvaihtoehdot

5.1 Vaihtoehdot ja niiden vaikutukset

Valmistelun aikana on harkittu myös vaihtoehtoja ehdotetulle sääntelylle sekä arvioitu näitä vaihtoehtoja etenkin tavoitteiden toteuttamisen näkökulmasta. Lainsäädännön muuttamisen tarpeellisuutta on arvioitu ensinnäkin siitä näkökulmasta, voisiko nykyinen lainsäädäntö jo mahdollistaa uuden liiketuloartiklan mukaisen soveltamiskäytännön verosopimuksesta riippuen. Suomen sisäisen lainsäädännön voidaan katsoa jättävän epäselväksi, voisiko pelkästään nykyinen tuloverolain 9 §:n 3 momentti ja verotusmenettelylain 31 §:n 5 momentti yhdessä sovellettavan verosopimuksen kanssa oikeuttaa tulon kohdistamiseen vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklan mukaisesti sekä mahdollistaa sitä seuraavan elinkeinotulon laskennan, ottaen huomioon myös elinkeinoverolain säännökset tulon veronalaisuudesta ja menon vähennyskelpoisuudesta. Tämän epäselvyyden vuoksi Suomi ei ole ottanut verosopimuksiinsa vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklaa. Jos lainsäädäntömuutoksia ei tehtäisi, ei Suomi voisi jatkossakaan ottaa sopimuksiinsa vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklaa. Näin ollen ei voida pitää perusteltuna vaihtoehtoa, jossa lainsäädäntömuutoksia ei tehtäisi lainkaan.

Valmistelun aikana on myös arvioitu, tarvitaanko kaikkia ehdotettuja muutoksia tuloverolakiin ja elinkeinoverolakiin vai voisiko vähäisempi määrä muutoksia riittää. Valmistelun aikana on arvioitu tuloverolain 9 b §:n tarpeellisuutta ja myös erikseen pykälän eri momenttien tarpeellisuutta. Tavoitteena on ollut saada Suomen kansalliseen lainsäädäntöön vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklaa vastaava säännös, jotta olisi yksiselitteisen selvää, että kansallinen lainsäädäntö ei jatkossa rajoittaisi vuoden 2010 malliverosopimuksen mukaisen liiketuloartiklan soveltamista niissä tilanteissa, joissa verosopimukseen on otettu vastaava määräys. Valmistelun aikana on arvioitu erikseen, riittäisikö uuden tuloverolain 9 b §:n lisäämisen sijasta viittaus verotusmenettelylain 31 §:n 5 momenttiin. Verotusmenettelylain 31 §:n 5 momentti ei vastaa sisällöltään malliverosopimuksen liiketuloartiklan sisältöä, joten sääntelyvaihtoehtoon voisi ensinnäkin sisältyä riski, että kansallinen tulkintakäytäntö eroaisi liiketuloartiklan kansainvälisestä tulkintakäytännöstä. Toiseksi, viittaus 31 §:n 5 momenttiin ei

myöskään juurikaan muuttaisi nykyistä oikeustilaa, eikä toisi lainsäädäntöön malliverosopimuksen liiketuloartiklan ilmentämää erillisen yrityksen periaatetta. Koska 9 §:n 3 momentissa säädetään jo tulon kohdistamisesta, voidaan katsoa olevan myös perusteltua lisätä tarkentavat säännökset tulon kohdistamisesta kyseisen säännöksen läheisyyteen. Valmistelussa on haluttu varmistua siitä, että kansallisessa lainsäädännössä säännellään tarkasti ja selkeästi tulon kohdistamisesta erilaisissa verosopimustilanteissa, minkä vuoksi myös tuloverolain 9 b §:n 2 momenttia on pidettävä tarpeellisena.

Uuden tuloverolain 9 b §:n 3 momentin osalta on arvioitu, voisiko verosopimuksettomissa tilanteissa noudattaa pykälän 1 momenttia tulon kohdistamisessa. Ei olisi kuitenkaan tarkoituksenmukaista sallia verosopimuksettomissa tilanteissa esimerkiksi laajempaa menojen vähennysoikeutta 1 momentin mukaisesti, kuin mitä monissa verosopimustilanteissa 2 momentin mukaisesti sallittaisiin. Tämä voisi myös aiheuttaa välittömiä vaikutuksia kiinteiden toimipaikkojen verotuksessa, kun nykyisestä verotuskäytännöstä poikettaisiin. Kun sääntelyn tavoitteena on selkeyttää Suomessa sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen elinkeinotulon verotukseen liittyvän sääntelyn soveltamista, ei ole myöskään tarkoituksenmukaista jättää sääntelemättä verosopimuksettomista tilanteista kansallisessa laissa. Näistä syistä perustelluimpana sääntelyvaihtoehtona on pidettävä nykyisen verotuskäytännön vahvistamista.

Tuloverolakiin ehdotettujen muutosten osalta yhtenä vaihtoehtona ehdotetulle sääntelylle voisi olla OECD:n kohdistamisraportin ohjeiden tuominen laajemmin lain tasolle, esimerkiksi ottamalla säännökseen nimenomainen viittaus kohdistamisraporttiin tai sisällyttämällä kohdistamisraportin ohjeiden sisältöä yksityiskohtaisesti lakiin. Viittaus OECD:n kohdistamisraporttiin sisältyy esimerkiksi Irlannin kiinteiden toimipaikkojen tulon kohdistamista koskevaan sääntelyyn. Joissakin maissa tulon kohdistamisesta on yksityiskohtaisempaa sääntelyä lain tasolla tai lakia alemman asteisella tasolla, kuten esimerkiksi Irlannissa ja Saksassa. OECD:n kohdistamisraporttia ei kuitenkaan ole tarvetta sisällyttää kotimaiseen sääntelyyn, vaan lainsäädäntöön sisältyviä ohjaavia periaatteita voidaan pitää riittävinä oikeustilan selkeyttämiseksi. On otettava myös huomioon, että OECD:n kohdistamisraportti on luonteeltaan tulkinta-apuna käytettävää ohjeistusta, eikä siten sisällöltään kaikilta osin lainsäädännön tasolle sopivaa. Näistä syistä voidaan pitää tarkoituksenmukaisimpana, että tulon kohdistamiseen ja sitä seuraavan elinkeinotulon laskentaan ja kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen liittyvää lainsäädäntöä muutetaan ainoastaan havaittujen tulkintaepäselvyyttä aiheuttavien epäkohtien poistamiseksi.

Valmistelussa on myös arvioitu, onko laskennallisten erien verokohtelusta ylipäätään tarpeellista säätää erikseen elinkeinoverolaissa. Laskennallisten erien elinkeinoverokohtelusta ei ole olemassa oikeuskäytäntöä. Oikeuskirjallisuudessa kysymystä on pidetty epäselvänä ja asiasta on esitetty erisuuntaisia näkemyksiä. Toisaalta oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että laskennallisia eriä ei voitaisi ottaa huomioon elinkeinotulon laskennassa nimenomaisen sääntelyn puuttuessa.[13] Oikeuskirjallisuudessa on toisaalta pidetty tämän tyyppistä tulkintaa ongelmallisena, koska verotusmenettelylain 31 §:n 5 momentissa on nimenomaisesti mainittu, että markkinaehtoperiaate koskee myös yrityksen sisäisiä toimia. Oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että laskennallisia eriä voitaisiin taloudelliselta luonteeltaan pitää verovelvollisen itse

[13] Helminen Marjaana, Kansainvälinen verotus, Helsinki, päivitetty 3.2.2025.

tekeminä siirtohinnoitteluoikaisuina, koska ilman laskennallisten erien käyttämistä syntyisi siirtohinnoitteluoikaisun ja veronkorotuksen riski.[14]

Olisi siten mahdollista myös ajatella, että kun ehdotetussa tuloverolain 9 b §:ssä säädetään aiempaa tarkemmin tulon kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle, ehdotettu elinkeinoverolain sääntely ei olisi ollut välttämätön. On kuitenkin huomattava, ettei ehdotetussa uudessa tuloverolain 9 b §:ssä, eikä siihen viittaavassa tuloverolain 9 §:n 3 momentissa, säädetä tulojen veronalaisuudesta ja menojen vähennyskelpoisuudesta. Kun lisäksi otetaan huomioon, että laskennallisten erien kannalta tulkinnanvaraisuuden on katsottu liittyvän nimenomaisesti elinkeinoverolaista johtuvaan tulojen ja menojen reaalisuuden vaatimukseen, voidaan ehdotettua muutosta kuitenkin pitää perusteltuna erityisesti oikeustilan selkeyttämisen ja oikeusvarmuuden näkökulmasta. Tässä hallituksen esityksessä ehdotettujen muutosten tarkoituksena on varmistaa, että sisäisen lainsäädännön määräykset ovat täysin yhteensopivat vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklan kanssa. Tästäkin näkökulmasta ehdotettua oikeustilaa selkeyttävää elinkeinoverolain sääntelyä voidaan pitää perusteltuna.

Myös menetelmälain osalta on arvioitu, tarvitaanko ehdotettuja muutoksia, vai voisivatko nykyiset säännökset toimia sellaisenaan erilaisissa tilanteissa, joissa kiinteän toimipaikan tuloon liittyvää kaksinkertaista verotusta poistetaan. Lähtökohtaisesti Suomessa yleisesti verovelvollisen ja sen ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisten toimien perusteella kertyvät suoritukset eivät muodosta sille veronalaisia laskennallisia tuloja tai vähennyskelpoisia menoja. Tällöin niitä ei oteta huomioon myöskään menetelmälain säännöksiä sovellettaessa, ellei tehdä tarkentavia säännöksiä, jotka edellyttävät, että kaksinkertaista verotusta poistettaessa vieraasta valtioista saatujen tulojen määrässä on otettava huomioon yleisesti verovelvollisen yrityksen ja sen ulkomailla olevan kiinteän toimipaikan väliset laskennalliset suoritukset sovellettavan verosopimuksen edellyttämällä tavalla. Näin ollen oikeustilan selkeyden ja oikeusvarmuuden näkökulmasta voidaan pitää perusteltuna vaihtoehtona, että ehdotetut muutokset menetelmälakiin tehtäisiin.

Valmistelun yhteydessä on erikseen arvioitu myös sitä, tulisiko vapautusmenetelmään liittyviä säännöksiä täsmentää menetelmälaissa. Voidaan pitää melko epätodennäköisenä, että Suomi muuttaisi nykyisiä verosopimuksiaan tai tekisi uusia verosopimuksiaan sellaisiksi, että niihin sisältyisi sekä vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklaa vastaava liiketuloartikla että vapautusmenetelmä liiketulon kaksinkertaisen verotuksen poistamisen menetelmänä. Tästä syystä valmistelussa on päädytty siihen, ettei menetelmälain vapautusmenetelmää koskeviin säännöksiin tarvitse tehdä muutoksia.

Yhteenvetona tuloverolakiin, elinkeinoverolakiin ja menetelmälakiin ehdotetuista muutoksista ja niiden vaihtoehdoista voidaan todeta, että mikäli ehdotettuja muutoksia ei tehtäisi ja jos Suomi tekisi sellaisia verosopimuksia, jotka sisältäisivät vuoden 2010 malliverosopimuksen mukaisen liiketuloartiklan, liittyisi kiinteän toimipaikan tulon kohdistamiseen ja verotukseen sekä kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen epäselvyyttä. Epäselvä oikeustila olisi epätoivottava niin verovelvollisten kuin Verohallinnonkin kannalta. Jotta 2010 malliverosopimuksen mukaisen liiketuloartiklan sisällyttäminen verosopimuksiin olisi mahdollista ja jotta siitä ei aiheutuisi epäselvää oikeustilaa, toteuttamisvaihtoehtona ei voida pitää sitä, että lainsäädäntöön ei tehtäisi ehdotettuja muutoksia.

---

[14] Finér Lauri, Liiketulon kohdentaminen kiinteille toimipaikoille, osa I (referee-artikkeli), Verotus 3/2015, s. 280–281.

5.2 Ulkomaiden lainsäädäntö ja muut ulkomailla käytetyt keinot

Tässä jaksossa esitellään lyhyesti muutamien muiden maiden tilannetta OECD:n vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklan sisällyttämisestä verosopimuksiin sekä tulon kohdistamiseen liittyvää kansallista lainsäädäntöä. Vertailun taustamateriaalina on käytetty muun muassa maiden kansallisia viranomaissivustoja, OECD:n julkaisemia, vuonna 2021 päivitettyjä Transfer Pricing Country Profiles -tietoja, IBFD:n (The International Bureau of Fiscal Documentation) maakohtaisia yritysverotuksen yhteenvetoja sekä vertailussa mukana oleville maille osoitettuihin kyselyihin saatuja vastauksia. Vertailussa on kartoitettu erityisesti sitä, ovatko maat ottaneet verosopimuksiinsa OECD:n vuoden 2010 malliverosopimuksen mukaisia liiketuloartikloja ja miten maat suhtautuvat tulon kohdistamiseen kiinteälle toimipaikalle tilanteissa, joissa verosopimuksessa on OECD:n vuoden 2008 malliverosopimusta tai sitä edeltävien malliverosopimusten liiketuloartikloja. Lisäksi vertailussa on selvitetty tulon kohdistamista koskevaa kansallista lainsäädäntöä erityisesti siitä näkökulmasta, otetaanko kansallisessa lainsäädännössä huomioon malliverosopimusten liiketuloartiklojen erilainen ulottuvuus erillisen yrityksen periaatteen ja markkinaehtoperiaatteen soveltamisessa.

5.2.1 Ruotsi

Ruotsissa kiinteän toimipaikan muodostumisesta säädetään Inkomstskattelagenin (1999:1229) 2 luvun 29 §:ssä. Kiinteästä toimipaikasta saadun tulon verotusoikeudesta säädetään Inkomstskattelagenin 2 osan 3 luvun 18 §:ssä sekä 2 osan 6 luvun 11 §:ssä.

Ruotsissa ei ole erityisiä säännöksiä sille, miten kiinteän toimipaikan verotettava tulo lasketaan. Pääsääntönä on, että rajoitetusti verovelvollisen elinkeinotulon laskennassa sovelletaan samoja sääntöjä kuin yleisesti verovelvollisen elinkeinotulon laskennassa. Laskenta ei saa kuitenkaan olla ristiriidassa asiassa sovellettavan verosopimuksen kanssa. Verotettavan tulon laskennan lähtökohtana on kiinteän toimipaikan tuloslaskelma, mutta tulon kohdistaminen ei kuitenkaan ole sidottu kirjanpitoon.

Ruotsissa katsotaan, että tulon kohdistamisessa kiinteälle toimipaikalle päätoimipaikan ja kiinteän toimipaikan välisillä toimilla on sama vaikutus kuin etuyhteydessä olevien osapuolten välisillä liiketoimilla. Koska toimen sisällön arvioinnissa ei voida lähteä osapuolten välisestä sopimuksesta, tulee toimea tarkastella esimerkiksi kirjanpitomateriaalin tai muiden sisäisten asiakirjojen sekä sen tosiasiallisen taloudellisen sisällön perusteella. Ruotsin korkein hallinto-oikeus on ratkaisussaan RÅ 1971 ref. 50 todennut, että kiinteän toimipaikan tuottojen tulisi olla sellaiset, jotka kiinteän toimipaikan olisi voinut olettaa saavan, mikäli kiinteä toimipaikka olisi erillinen ja riippumaton yritys.

Ruotsissa OECD:n kohdistamisraportin katsotaan ilmaisevan yleisiä periaatteita siitä, miten kiinteän toimipaikan toimintaa tulisi arvioida ja miten tulo tulisi kohdistaa kiinteälle toimipaikalle. Myös Ruotsin verohallinnon mukaan OECD:n kohdistamisraporttia käytetään vakiintuneesti tulkinta-apuna. Ruotsin korkein hallinto-oikeus on ratkaisukäytännössään vahvistanut OECD:n raporttien asemaa tulkintalähteenä, minkä katsotaan myös osaltaan tukevan OECD:n kohdistamisraportin käyttöä tulkinta-apuna. Sellaisten verosopimusten osalta, jotka sisältävät vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklaa vastaavan liiketuloartiklan, Ruotsi noudattaa OECD:n hyväksyttyä lähestymistapaa tulon kohdistamiseen kiinteälle toimipaikalle vuoden 2010 kohdistamisraportin mukaisesti. Jos verosopimus ei sisällä liiketuloartiklan uutta versiota, Ruotsi noudattaa OECD:n hyväksyttyä lähestymistapaa tulon kohdistamiseen kiinteälle toimipaikalle sellaisena, kuin se on vuoden 2008 kohdistamisraportissa.

Ruotsilla on vuoden 2010 malliverosopimuksen mukainen liiketuloartikla ainakin Ison-Britannian kanssa vuonna 2015, Armenian kanssa vuonna 2016, Slovenian kanssa vuonna 2021 ja Saksan kanssa vuonna 2023 tehdyissä verosopimuksissa.

5.2.2 Tanska

Tanskassa Selskabsskattelovenin 2(1)(a) §:n mukaan ulkomainen yhteisö on verovelvollinen Tanskassa, mikäli toimintaa Tanskassa harjoitetaan kiinteästä toimipaikasta käsin. Tulon kohdistamisessa kiinteälle toimipaikalle noudatetaan pääsääntöisesti OECD:n vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklan 2 kohdan periaatteita. Näin ollen tuloksi kohdistetaan sellaiset tulot, jotka kiinteä toimipaikka olisi saanut, mikäli se olisi erillinen, itsenäinen toimija. Erillisen yrityksen periaatteen noudattaminen tulon kohdistamisessa kiinteälle toimipaikalle on vahvistettu myös laintasoisesti Selskabsskattelovenin 2(7) §:ssä. Kyseinen säännös ilmentää OECD:n vuoden 2010 malliverosopimuksen 7 artiklan 2 kohdan sisältöä. Samassa lainkohdassa säädetään kuitenkin myös siitä, että mikäli sovellettavan verosopimuksen periaatteet poikkeavat vuoden 2010 malliverosopimuksesta, tulon kohdistamisessa mukaudutaan asiassa sovellettavan verosopimuksen periaatteisiin. Lisäksi Ligningslovenin 2(1) §:n mukaan päätoimipaikan ja kiinteän toimipaikan välisiin toimiin sovelletaan markkinaehtoperiaatetta.

Tulon kohdistamisessa kiinteälle toimipaikalle käytetään OECD:n kohdistamisraportin kaksivaiheista lähestymistapaa. Markkinaehtoista tuloa kohdistettaessa on tunnistettava myös päätoimipaikan ja kiinteän toimipaikan väliset toimet. Tämä tarkoittaa, että esimerkiksi päätoimipaikan tarjoamista palveluista on veloitettava markkinaehtoinen voittolisä toteutuneiden kustannusten lisäksi. Sellaisten verosopimusten osalta, joissa on vuoden 2008 tai aikaisempien malliverosopimusten liiketuloartiklaa vastaava määräys, tulon kohdistamisessa noudatetaan vuoden 2008 malliverosopimuksen kommentaaria sekä vuoden 2008 kohdistamisraportissa esitellyn mukaista kaksivaiheista lähestymistapaa tulon kohdistamiseksi. Kiinteän toimipaikan verotettavan tulon perusteena käytetään lähtökohtaisesti kiinteän toimipaikan erillistä kirjanpitoa, mikäli sellainen on laadittu. Kirjanpidon lisäksi merkitystä on annettava myös toimien tosiasialliselle taloudelliselle sisällölle.

Tanskassa ei ole erityisiä kansallisia säädöksiä sisäisten toimien veronalaisuudesta tai vähennyskelpoisuudesta. Sovellettavat säännökset myös sisäisiä toimia arvioitaessa ovat Selskabsskattelovenin 2(7) § ja 8(6) §. Menojen vähennyskelpoisuudesta säädetään erikseen Selskabsskattelovenin 9(1) §:ssä, jonka mukaan yritys voi vähentää ainoastaan sellaisia kuluja, jotka ovat peräisin sellaisten tulojen hankkimisesta, jotka ovat Tanskassa veronalaisia. Vain menot, jotka liittyvät kiinteälle toimipaikalle kohdistettaviin tuloihin, ovat vähennyskelpoisia.

Tanskalla on vuoden 2010 malliverosopimuksen mukainen liiketuloartikla ainakin Japanin kanssa vuonna 2019, Saksan kanssa vuonna 2020 ja Ranskan kanssa vuonna 2022 tehdyissä verosopimuksissa.

5.2.3 Norja

Norjassa perusta minkä tahansa ulkomaisen yhteisön, henkilön tai muun tahon verovelvollisuudelle on Lov om skatt av formue og inntekt (Skatteloven) § 2–3:ssa. Rajoitetusti verovelvollinen ulkomainen yhteisö on tämän perusteella velvollinen suorittamaan veroa Norjasta saamastaan tulosta, ja ulkomainen yhteisö on velvollinen suorittamaan veroa kaikesta kiinteään toimipaikkaan kuuluvasta tulosta.

Tulon kohdistamisessa kiinteälle toimipaikalle noudatetaan OECD:n antamia ohjeita, kuten kohdistamisraporttia ja siirtohinnoitteluohjeita. Tulon kohdistamisessa noudatetaan siten

markkinaehtoperiaatetta sekä erillisen yrityksen periaatetta eli kiinteälle toimipaikalle kohdistetaan se osuus yrityksen tuloista ja menoista, jonka itsenäinen ja erillinen yhteisö tuottaisi harjoittamalla vastaavaa toimintaa vastaavissa olosuhteissa. Norjassa päätoimipaikan ja kiinteän toimipaikan väliset sisäiset toimet on otettava huomioon tulon kohdistamisessa kiinteälle toimipaikalle. Siten päätoimipaikan ja kiinteän toimipaikan välillä on esimerkiksi mahdollista veloittaa rojalteja. Kuitenkin siltä osin kuin Norjan verosopimuksissa on käytössä vuoden 2008 tai aikaisempien malliverosopimusten mukainen liiketuloartikla, OECD:n kaksivaiheista lähestymistapaa tulon kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle sovelletaan erillisen yrityksen periaatteen osalta rajatummin.

Norjassa ei ole erityistä sääntelyä laskennallisten erien verokohtelusta, eli niihin sovelletaan yleisiä säädöksiä. Täten laskennalliset erät, jotka kohdistetaan Norjassa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle verosopimuksen liiketuloartiklan nojalla, ovat veronalaisia silloin, kun niihin voidaan soveltaa yleistä tulon veronalaisuutta koskevaa säädöstä (Skatteloven § 2–3), ja vastaavasti vähennyskelpoisia silloin, kun niihin voidaan soveltaa yleistä vähennyskelpoisuutta koskevaa säädöstä (Skatteloven § 6–1). Lisäksi Skatteloven § 6–1 perusteella kulujen on liityttävä tulon hankkimiseen ollakseen vähennyskelpoisia.

Rajoitetusti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön kiinteän toimipaikan verotettava tulo lasketaan vastaavalla tavalla kuin norjalaisen yhtiön verotettava tulo. Kiinteän toimipaikan verotettavan tulon laskennassa käytetään lähtökohtaisesti kiinteän toimipaikan kirjanpitoa, mutta sisäisten toimien taloudellista merkittävyyttä on myös arvioitava.

Norjalla on vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklaa vastaava määräys ainakin viidessä verosopimuksessaan.

5.2.4 Saksa

Saksassa tulon kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle on säännelty erikseen ulkoisia verosuhteita koskevan verolain (Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen, myös Außensteuergesetz, AStG) § 1 osiossa (5). Kyseisessä lainkohdassa on vahvistettu erillisen yrityksen periaate sekä se, että tulon kohdistamisessa noudatetaan OECD:n hyväksyttyä lähestymistapaa tulon kohdistamiseen kiinteälle toimipaikalle. Lisäksi AStG sisältää yleiset säännökset markkinaehtoperiaatteesta sekä markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta kiinteälle toimipaikalle.

Markkinaehtoperiaatteen soveltumisesta kiinteän toimipaikan tulon kohdistamiseen annetaan lisäohjeistusta voitonjakoa koskevassa oikeusohjeessa (Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Absatz 5 des Außensteuergesetzes, myös Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung, lyhennettynä BsGaV). BsGaV:n säännökset ovat lisäohjeistusta OECD:n kohdistamisraportin ja OECD:n hyväksytyn lähestymistavan tulon kohdistamiseen kiinteälle toimipaikalle tulkitsemisesta sovellettaessa AStG:n § 1 osiota (5). Näiden lisäksi Saksassa on annettu Bundesfinanzministeriumin ohje kiinteän toimipaikan voitonjaon hallinnollisista periaatteista (Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung). Saksassa tulon veronalaisuus ja menon vähennyskelpoisuus perustuu lähtökohtaisesti yleisiin tuloverolain (Einkommensteuergesetz) säännöksiin.

Edellä mainitut säännökset sisältävät muun muassa sääntelyä kohdistamisesta, kiinteiden toimipaikkojen pääomasta, muista vastuista ja koroista, päätoimipaikan ja kiinteän toimipaikan välisistä toimista sekä erityissääntelyä muun muassa koskien pankkeja, vakuutusyhtiöitä sekä rakennusyhtiöitä. Esimerkiksi päätoimipaikan ja kiinteän toimipaikan välisten toimien osalta säännökset noudattavat OECD:n tulkintalinjauksia, mutta säännökset sisältävät myös OECD:n

tulkinnoista poikkeavia näkemyksiä esimerkiksi rakennustoiminnasta muodostuneiden kiinteiden toimipaikkojen osalta. Säännökset edellyttävät päätoimipaikan ja kiinteän toimipaikan välisten toimien tunnistamista, mikäli ne ovat sellaisia joita toisistaan riippumattomien osapuolten välillä tehtäisiin. Lisäksi edellytetään, että päätoimipaikan ja kiinteän toimipaikan väliset toimet hinnoitellaan markkinaehtoperiaatteen mukaisesti, jolloin verotuksessa syntyy laskennallista tuloa tai menoa. Näin ollen Saksan kansallinen lainsäädäntö mahdollistaa esimerkiksi rojaltiveloitukset sekä yleishallintokulut voittolisällä päätoimipaikan ja kiinteän toimipaikan välillä.

Saksassa OECD:n hyväksyttyä lähestymistapaa tulon kohdistamiseen kiinteälle toimipaikalle vuoden 2010 kohdistamisraportin mukaisena sovelletaan aina, kun se on mahdollista. Näin AOA:ta voidaan soveltaa myös tilanteissa, joissa verosopimus ei nimenomaisesti sisällä vuoden 2010 malliverosopimuksen mukaista liiketuloartiklaa, mikäli sopimuksen osapuolet ovat ilmaisseet, että heidän tahtonaan on noudattaa AOA:ta. Esimerkiksi Saksan ja Yhdysvaltojen välisessä verosopimuksessa on sopimustekstin tasolla käytössä aiemman malliverosopimuksen mukainen liiketuloartikla, mutta sekä Saksa että Yhdysvallat ovat ilmaisseet tahtonsa noudattaa AOA:ta, joten sitä voidaan soveltaa Saksan ja Yhdysvaltojen välillä.

Saksassa AOA:n soveltamisen kannalta merkitystä voi olla myös sillä, onko verosopimus tehty OECD:n jäsenvaltion vai jonkin kolmannen (ei OECD:n jäsen) valtion kanssa. Mikäli Saksalla on verosopimus jonkin kolmannen valtion kanssa, ja sopimus sisältää vuoden 2008 tai tätä aiemman malliverosopimuksen mukaisen liiketuloartiklan (tai sopimus perustuu esimerkiksi YK:n malliverosopimukseen), AOA:ta ei lähtökohtaisesti sovelleta. Mikäli Saksalla taas on verosopimus toisen OECD-jäsenvaltion kanssa, joka sisältää vuoden 2008 tai tätä aiemman malliverosopimuksen mukaisen liiketuloartiklan, on yleinen oletus se, että vuoden 2010 AOA:ta voidaan tästä huolimatta soveltaa, sillä Saksassa katsotaan kaikkien OECD:n jäsenvaltioiden hyväksyneen AOA:n periaatteet vuoden 2010 malliverosopimusta laadittaessa. Mikäli kaksinkertaista verotusta kuitenkin syntyy siitä syystä, että sopimusosapuolena oleva toinen OECD:n jäsenvaltio ei noudata vuoden 2010 AOA:ta, tullaan kaksinkertainen verotus poistamaan keskinäisessä sopimusmenettelyssä. Edellä kuvatusta poiketen aineettomaan omaisuuteen liittyvien liiketoimien osalta edellytetään, että verosopimus sisältää vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklaa vastaavan liiketuloartiklan, jotta vuoden 2010 OECD:n hyväksyttyä lähestymistapaa tulon kohdistamiseen kiinteälle toimipaikalle voidaan soveltaa.

Saksalla on vuoden 2010 malliverosopimuksen mukainen liiketuloartikla ainakin Liechtensteinin, Japanin, Irlannin, Luxemburgin, Alankomaiden, Norjan, Ruotsin, Tanskan sekä Ison-Britannian kanssa tehdyissä verosopimuksissa.

5.2.5 Irlanti

Ulkomaisen yrityksen verovelvollisuudesta säädetään Taxes Consolidation Actin 25(1) pykälässä, jonka mukaan ulkomainen yritys on Irlannissa verovelvollinen, jos se harjoittaa toimintaa kiinteän toimipaikan tai agentin kautta. Irlannin kansalliset säädökset perustuvat OECD:n vuonna 2017 julkaiseman malliverosopimuksen liiketuloartiklaan ja OECD:n vuoden 2010 kohdistamisraporttiin. Lainsäädännössä on myös nimenomainen viittaus OECD:n hyväksyttyyn lähestymistapaan tulon kohdistamiseen kiinteälle toimipaikalle sellaisena kuin se on vuoden 2010 raportissa, sekä mahdollisuus ministerin päätöksellä hyväksyä myöhempiä OECD:n ohjeistuksia.

Tulon kohdistamisesta kiinteän toimipaikan ja sen päätoimipaikan välillä on säännökset Taxes Consolidation Actin 25A pykälässä. Pykälä on säädetty vuonna 2021, ja sitä on sovellettu 1.1.2022 alkavista tilikausista alkaen. Erillisen yrityksen periaate on vahvistettu lain 25A(3)

pykälässä, jonka mukaan liiketuloa on tulo, jonka kiinteä toimipaikka tai agentti olisi markkinaehtoisesti saanut, jos se olisi erillinen ja itsenäinen yritys, joka harjoittaa samanlaista tai saman tyyppistä toimintaa samoissa tai saman tyyppisissä oloissa ottaen huomioon sen suorittamat toimet ja sille kuuluvat varat sekä riskit. Kyseinen pykälä noudattaa pitkälti OECD:n vuoden 2017 malliverosopimuksen liiketuloartiklan 2 kohdan sanamuotoja, ja sisältää siten myös viittauksen yrityksen sisäisiin toimiin. Taxes Consolidation Actin 25(2) ja 25A(2) pykälissä on säännöksiä kiinteän toimipaikan veronalaisesta tulosta.

Irlannin verohallinto on myös julkaissut ohjeistusta tulon kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle. Ohjeistus noudattaa sekä vuoden 2010 kohdistamisraportin että OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden ohjeita tulon kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle. Ohjeistus sisältää myös tarkempaa ohjeistusta yrityksen sisäisten toimien huomioon ottamisesta tulon kohdistamisessa.

Irlannissa verosopimusten katsotaan olevan erityislainsäädäntöä, joka syrjäyttää yleisen verolainsäädännön. Myöhemmällä yleisellä verolainsäädännöllä ei myöskään kumota aikaisempaa erityislainsäädäntöä, ellei lainsäätäjän nimenomaisena tai implisiittisenä tarkoituksena ole kumota aiempi erityislaki. Näin ollen tilanteessa, jossa verosopimus sisältää vuoden 2008 malliverosopimuksen liiketuloartiklaa vastaavan määräyksen, sopimuksen määräysten katsotaan menevän etusijalle suhteessa kansalliseen lakiin, ja tulon kohdistamisessa kiinteälle toimipaikalle noudatetaan kyseisen verosopimuksen määräyksiä.

Irlannilla on vuoden 2010 malliverosopimuksen mukaista liiketuloartiklaa pääpiirteissään vastaava liiketuloartikla verosopimuksissaan ainakin Saksan, Alankomaiden ja Kosovon kanssa. Lisäksi Irlanti on allekirjoittanut vuoden 2010 malliverosopimuksen mukaisen liiketuloartiklan sisältämät verosopimukset Kenian ja Liechtensteinin kanssa.

6 Lausuntopalaute

Lausunnon hallituksen esityksestä ovat antaneet Elinkeinoelämän keskusliitto EK, Elinkeinoelämän valtuuskunta, Finnwatch ry, Kalevi Sorsa -säätiön toiminnanjohtaja Lauri Finér, yliopisto-opettaja Joonatan Ketola Aalto-korkeakoulusäätiöstä, Keskuskauppakamari, professori Juha Lindgren, dosentti Marianne Malmgrén, apulaisprofessori, dosentti Mika Nissinen, professori Pekka Nykänen, Suomen Asianajajat ja Verohallinto. Lisäksi 3 lausunnonantajaa ilmoitti, ettei niillä ole lausuttavaa.

Useassa lausunnossa tavoitteita lainsäädännön selkiyttämisestä ja 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklan käyttöönoton mahdollistamisesta pidettiin perusteltuina ja kannatettavina. Useassa lausunnossa pidettiin myös hyvänä sitä, että esityksellä selkeytetään ja katetaan nykyisen sääntelyn aukkokohtia.

Osassa lausuntoja ehdotettua sääntelyä pidettiin monimutkaisena. Lausunnoissa toivottiin, että jatkovalmistelussa arvioidaan sitä, onko laskennallisten menojen ja tulon verotuksellisen käsittelyn selkeyttämiseksi tarpeen lisätä tuloverolain 9 b § ja tehdä lisäys ehdotetussa muodossa. Osassa lausuntoja pidettiin epäselvänä sitä, miksi tarvittaisiin tuloverolain 9 b §:n 2 momenttia. Lausuntopalautteen mukaan kansallisen lain ja verosopimuksen välisestä hierarkkisuudesta puhutaan epäselvästi ja ehdotetuista säännösluonnoksista voi saada jopa sen käsityksen, että luonnoksessa esitettäisiin, että Suomi ei tulevaisuudessa automaattisesti enää soveltaisi voimassa olevan verosopimuksen määräyksiä. Eräässä lausunnossa tuotiin esiin mahdollisuus laskennallisten tulojen ja menojen osalta lähteä liikkeelle viittauksella verotusmenettelystä annetun lain 31 §:ään.

Osassa lausuntoja tuotiin myös esiin huolia siitä, että säännöksiä tarkastelemalla jää epäselväksi, millä tavalla tuloverolain 9 b §:n eri momentit eroaisivat toisistaan, mikä voi aiheuttaa tarpeettomia tulkintaongelmia. Toisaalta eräässä lausunnossa on pidetty kannatettavana esityksen lähtökohtaa siitä, että ehdotus seuraa mahdollisimman tarkasti OECD:n mallisopimuksen määräyksiä ja sen tulkintaohjeita ja on pidetty perusteltuna, että lakiluonnoksessa noudatetaan tätä periaatetta johdonmukaisesti.

Osassa lausuntoja oli kiinnitetty huomiota verosopimuksettomien tilanteiden sääntelyyn sekä erityisesti siihen, että ei ole perusteltu sitä, miksi tulo kohdistetaan eri tavoin kuin verosopimustilanteissa. Joissakin lausunnoissa ehdotettiin, että verosopimuksettomissa tilanteissa voitaisiin noudattaa OECD:n vuoden 2010 malliverosopimuksen mukaista verotusta.

Osassa lausuntoja tuotiin esiin tarve selkeyttää sitä, miten malliverosopimuksen ja sen kommentaarin mahdolliset myöhemmät muutokset otettaisiin huomioon ehdotettujen säännösten tulkinnassa.

Eräässä lausunnossa toivottiin, että esityksessä selvennettäisiin tarkemmin eri rajoittavien säännösten soveltumisjärjestystä tilanteissa, joissa useampi säännös on potentiaalisesti sovellettavissa. Eräässä lausunnossa nostettiin esiin, että elinkeinoverolain osalta olisi myös tärkeää miettiä, onko elinkeinoverolain 54 §:n 2 momentin säännöksellä muun muassa poistojen kirjanpitosidonnaisuudesta merkitystä arvioitaessa elinkeinoverolain sisältöä. Lisäksi lausunnoissa pyydettiin täsmennyksiä käytettyihin termeihin ja kansallisen lainsäädännön kuvaukseen.

Jatkovalmistelussa perusteluihin on lausuntopalautteen johdosta tehty muutoksia, täydennyksiä ja tarkennuksia. Vaihtoehtojen arviointia ja niiden vaikutuksia koskevaan jaksoon on tehty lisäyksiä erityisesti tuloverolain 9 b §:n tarpeellisuuden arvioinnin sekä erikseen tuloverolain 9 §:n 2 momentin tarpeellisuuden arvioinnin ja verosopimuksettomien tilanteiden arvioinnin osalta. Lausuntopalautteen perusteella esitykseen on tehty useita täsmennyksiä. Muun muassa kuvausta suhteesta muuhun verolainsäädäntöön ja verosopimusten etusijaisuudesta suhteessa kansalliseen lainsäädäntöön on täsmennetty. Myös käytettyä terminologiaa on täsmennetty lausuntopalautteen perusteella.

7 Säännöskohtaiset perustelut

7.1 Tuloverolaki

9 §. *Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus*. Tuloverolain 9 §:n *3 momenttiin* ehdotetaan lisättäväksi viittaus uuteen 9 b §:ään, jossa säänneltäisiin aikaisempaa tarkemmin tulon kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle.

Voimassa olevan tuloverolain 9 §:n 5 momentissa säädetään poikkeuksesta tuloverolain 9 §:n 3 momenttiin. Ehdotetun sääntelyn tarkoituksena ei ole muuttaa nykytilaa tältä osin. Ehdotetun uuden tuloverolain 9 §:n 3 momentin ja 9 b §:n sääntely ei tulisi sovellettavaksi, mikäli kyse olisi tuloverolain 9 §:n 5 momentin tarkoittamasta tilanteesta.

9 b §. *Kiinteän toimipaikan tulo*.

Tulon kohdistaminen kiinteälle toimipaikalle 9 b §:n 1 momentin ja vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklan mukaisesti

Pykälän *1 momentissa* ilmaistaisiin aikaisempaa tarkemmin se lähtökohta, jolla Suomessa kohdistetaan tulo kiinteälle toimipaikalle. Momentissa säädettäisiin, että kiinteälle toimipaikalle kuuluvaksi luettava tulo kohdistettaisiin erillisen yrityksen periaatteen mukaisesti.

Momentin muotoilu vastaisi OECD:n vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklan 2 kohtaa. Muotoilu vastaa myös malliverosopimusten vuosien 2014 ja 2017 muotoiluja, koska malliverosopimuksen liiketuloartiklaa ei ole muutettu malliverosopimuksen vuosien 2014 ja 2017 päivityksissä. Silloin, kun Suomen tekemä verosopimus sisältäisi vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklaa vastaavan liiketuloartiklan, erillisen yrityksen periaatetta ja markkinaehtoperiaatetta sovellettaisiin laajasti yrityksen sisäisten toimien verotuksessa. Esimerkiksi sisäiset laskennalliset rojaltiveloitukset tulisi ottaa huomioon. Lisäksi sisäiset laskennalliset korkoveloitukset tulisi tietyin rajoituksin ottaa huomioon laajemmin muidenkin kuin rahoituslaitosten verotuksessa.

Malliverosopimuksen liiketuloartiklan tulkinnassa keskeisiä tulkintalähteitä ovat malliverosopimuksen kommentaari, OECD:n tulon kohdistamisraportti ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeet analogisesti sovellettuna. Nämä tulkintalähteet ovat myös kansainvälisesti laajasti hyväksyttyjä tulkintalähteitä verosopimusten tulkinnassa. Malliverosopimuksen kommentaari, kohdistamisraportti sekä OECD:n siirtohinnoitteluohjeet olisivat keskeinen tulkintalähde kohdistettaessa tuloa Suomessa olevalle kiinteälle toimipaikalle tuloverolain 9 §:n 3 momentin ja 9 b §:n 1 momentin perusteella. Malliverosopimuksen muotoiluihin tukeutumalla pyritään välttämään tilanteet, joissa kansallinen tulkintakäytäntö muodostuisi verosopimusten tulkintakäytännöistä poikkeavaksi. Jos malliverosopimuksen kommentaarin, kohdistamisraportin tai siirtohinnoitteluohjeiden sisältöä myöhemmin selkeytetään ilman, että malliverosopimus muuttuu, voitaisiin päivityksiä käyttää tulkinta-apuna myös aikaisemmin tehtyjen OECD:n malliverosopimuksen kaltaisten sopimusten sekä kansallisen lainsäädännön tulkinnassa. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden osalta olisi myös tapauskohtaisesti arvioitava, onko kyseessä perustavanlaatuinen uusi tulkintasuositus.[15]

Tulon kohdistaminen ehdotetun tuloverolain 9 b §:n 1 momentin mukaisesti perustuisi OECD:n kohdistamisraportin ja kommentaarin mukaiseen kaksivaiheiseen menettelyyn. OECD:n kohdistamisraportti sisältää yleisen ohjeistuksen siitä, miten OECD:n hyväksyttyä lähestymistapaa tulisi soveltaa kiinteiden toimipaikkojen tulon kohdistamiseen. Kohdistamisraportissa on erityiset osionsa OECD:n hyväksytyn lähestymistavan soveltamisesta pankkien, globaalia rahoitusinstrumenttien kauppaa harjoittavien toimijoiden sekä vakuutusyhtiöiden kiinteiden toimipaikkojen tulon kohdistamiseen. Kohdistamisraportin mukaan toiminto- ja tosiseikka-analyysin ja siirtohinnoittelumenetelmien osalta sovelletaan soveltuvin osin analogisesti OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden ohjeistusta.

Momentin perusteella kiinteälle toimipaikalle kohdistetaan myös sen toimintaan kohdistuvat menot sekä sille kuuluva osuus yrityksen varoista. Tulon kohdistamisessa kiinteälle toimipaikalle korostuvat erityisesti yrityksen osien väliset toimet, joista kiinteälle toimipaikalle voi muodostua tuloja tai menoja, joiden määrien tulee perustua markkinaehtoiseen hinnoitteluun. Kiinteän toimipaikan ja muiden saman yrityksen osien välisiä toimia voivat olla esimerkiksi erilaiset tavara- ja palvelumyynnit, aineettoman omaisuuden käyttöön liittyvät toimet, rahoitustoimet, liiketoimintojen ja omaisuuserien siirrot sekä erilaiset kustannustenjakojärjestelyt.

---

[15] Ks. tarkemmin jaksot 2.6 ja 2.10.

Momentin mukaisen tulon kohdistamisen ensimmäinen vaihe, eli toiminto- ja tosiseikka-analyysi, lähtee kiinteän toimipaikan tosiasiassa harjoittamien toimintojen ja näiden toimintojen suorittamiseen liittyvien taloudellisten olosuhteiden tunnistamisesta. Toiminto- ja tosiseikka-analyysin avulla kiinteä toimipaikka katsotaan verotuksen toimittamista varten erilliseksi yritykseksi siitä verovelvollisesta, jonka osa se on. Toiminto- ja tosiseikka-analyysissä määritetään ja kohdistetaan kiinteän toimipaikan ja yrityksen muiden osien välillä yrityksen toiminnot, riskit, varat, vastuut ja velvoitteet, pääomat sekä kiinteän toimipaikan ja yrityksen muiden osien väliset toimet. Analyysillä on merkitystä vain verotuksessa, sillä juridisesti kaikki toiminnot, riskit ja varat kuuluvat yritykselle kokonaisuudessaan. Erillisen yrityksen fiktion perusteella kiinteällä toimipaikalla voi olla muun muassa sisäisiä toimia yrityksen muiden osien kanssa tai liiketoimia ulkoisten asiakkaiden tai etuyhteysosapuolten kanssa. Sisäisistä toimista muodostuvat laskennalliset tulot ja menot hinnoitellaan menettelyn toisessa vaiheessa verotusmenettelylain 31 §:n ja verosopimusten 9 artiklan sisältämän markkinaehtoperiaatteen ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti.

Lähtökohtana kiinteän toimipaikan toimintojen ja olosuhteiden tunnistamisessa toiminto- ja tosiseikka-analyysissä ovat ne toiminnot, joiden perusteella kiinteän toimipaikan on katsottu muodostuneen. Toimintojen kohdistaminen kiinteälle toimipaikalle perustuu yrityksen henkilöstön suorittamiin toimintoihin (henkilötoiminnot) ja sen arviointiin, mikä näiden henkilötoimintojen merkitys on yrityksen tulon muodostumisen kannalta. Henkilötoiminnot voivat vaihdella tuki- ja avustavista toiminnoista merkittäviin avainhenkilötoimintoihin. Avainhenkilötoiminnoilla tarkoitetaan niitä yrityksen henkilöstön toimintoja, joille kuuluu varojen ja riskien hallintaa koskevien keskeisten päätösten tekeminen. Toiminto- ja tosiseikka-analyysissä tulee lisäksi selvittää, mitä toimintoja, erityisesti avainhenkilötoimintoja, yrityksen muut osat harjoittavat. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti toimintoanalyysissä tulee ottaa huomioon myös omaisuuden tai tarjotun palvelun ominaispiirteet, sopimusehdot, taloudelliset olosuhteet ja liiketoimintastrategiat. Myös kohdistamisraportin mukaan nämä tekijät tulee ottaa huomioon, jotta voidaan varmistua siitä, että tulon kohdistamisessa kiinteälle toimipaikalle otetaan huomioon yrityksen olosuhteet siltä osin kun ne ovat merkityksellisiä kiinteän toimipaikan toimintojen suorittamisen kannalta.

Toiminto- ja tosiseikka-analyysissä selvitetään, mitä liiketoiminnan kannalta keskeisiin riskeihin liittyvää päätöksentekoa tosiasiallisesti harjoittavat kiinteän toimipaikan työntekijät, ja mitä yrityksen muiden osien henkilöstö. Tyypillisiä yritystoimintaan kuuluvia riskejä ovat esimerkiksi hinta-, tuotevalikoima-, varasto-, tuotevastuu-, luotto- ja valuuttariski sekä yleinen markkinariski. Koska yrityksen sisäisten riskien jakoon ei voi liittyä oikeudellisesti sitovia sopimusehtoja, tulee kiinteälle toimipaikalle kohdistaa ne riskit, jotka syntyvät kiinteän toimipaikan avainhenkilötoimintojen kautta. Sopimusehtojen puuttuessa riskien kohdistamisen arviointi on tapauskohtaista. Kiinteän toimipaikan voidaan yleensä katsoa kantavan esimerkiksi ne riskit, jotka aiheutuvat kiinteän toimipaikan henkilöstön suorittamiin toimintoihin liittyvästä huolimattomuudesta. Riskien kohdistumista voidaan kohdistamisraportin mukaisesti arvioida muun muassa yrityksen sisäisten käytäntöjen perusteella (esimerkiksi korvausjärjestelyt, ”compensation arrangements”), vertaamalla tilannetta riippumattomien osapuolten tilanteeseen tai tarkastelemalla saatavilla olevaa yrityksen sisäistä dataa tai dokumentointia. Kiinteälle toimipaikalle kuuluisivat veroseuraamukset voitoista ja tappioista, jotka liittyvät sille kuuluvien riskien toteutumiseen tai toteutumatta jäämiseen.

Toimintojen ja riskien lisäksi toiminto- ja tosiseikka-analyysissä tunnistetaan, mitä yrityksen varoja kiinteä toimipaikka käyttää toiminnoissaan sekä missä muodossa kiinteä toimipaikka käyttää näitä varoja. Kiinteä toimipaikka voi olla esimerkiksi varojen ainoa omistaja, vuokraaja tai esimerkiksi osa kustannustenjakojärjestelmää. Sillä, miten varoja käytetään, on vaikutusta esimerkiksi siihen, onko kiinteä toimipaikka oikeutettu tekemään tietystä omaisuuserästä

poistoja vai maksamaan yrityksen sisäistä laskennallista vuokramaksua sille yrityksen osalle, jonka katsotaan omistavan omaisuuserän. Kiinteälle toimipaikalle voi muodostua myös tuloja sen omistamista varoista. Nämä tulot voivat olla yrityksen eri osilta saatuja laskennallisia tuloja tai ulkopuolisilta tahoilta saatuja todellisia tuloja. Varallisuuden jako yritysten osien välillä perustuu taloudellisen omistajuuden käsitteeseen, koska juridisesti varat omistaa se yritys, jonka osa kiinteä toimipaikka on. Lähtökohtana varojen taloudellisen omistajuuden kohdistamiselle ovat avainhenkilötoiminnot, eli varojen hallintaa ja käyttöä koskevien keskeisten päätösten tekeminen. Kiinteä toimipaikka katsotaan yleensä yrityksen varojen taloudelliseksi omistajaksi, jos varoihin liittyvät avainhenkilötoiminnot ovat kiinteässä toimipaikassa. OECD:n kohdistamisraportin mukaan aineellisen omaisuuden taloudellinen omistajuus voidaan kuitenkin määritellä myös sen perusteella, missä varoja käytetään, elleivät olosuhteet tietyssä tapauksessa edellytä muuta tulkintaa. OECD:n kohdistamisraportissa on lisäksi käsitelty tarkemmin muun muassa aineettoman omaisuuden kohdistamista yrityksen osien välillä.

Toiminto- ja tosiseikka-analyysissä myös yrityksen pääoma jaetaan yrityksen osien kesken. Tällä on merkitystä kiinteälle toimipaikalle kohdistettavien korkomenojen määrään. OECD:n kohdistamisraportin mukaisesti pääoma jakautuu vapaaksi ja vieraaksi pääomaksi. Vapaalla pääomalla tarkoitetaan kohdistamisraportissa pääomaa, josta ei makseta korkoa, joka olisi kiinteän toimipaikan sijaintivaltion verotuksessa vähennyskelpoista. Vieras pääoma on taas lainapääomaa. Vapaan pääoman kohdistaminen kiinteälle toimipaikalle tapahtuu toiminto- ja tosiseikka -analyysissä kahdessa vaiheessa. Ensimmäisessä vaiheessa mitataan riskit ja arvioidaan varat, jotka on kohdistettu kiinteälle toimipaikalle. Toisessa vaiheessa määritetään riskien ja varojen tueksi tarvittavan vapaan pääoman määrä. Kohdistamisraportissa on tarkemmin kuvattu eri menetelmiä vapaan pääoman kohdistamiseksi kiinteälle toimipaikalle. Kohdistamisraportin mukaan jokaisella menetelmällä on omat vahvuutensa ja heikkoutensa, jotka tulee ottaa huomioon menetelmän valinnassa, eikä yhtä kaikkiin tilanteisiin soveltuvaa menetelmää voida osoittaa. Vieraan pääoman kohdistaminen taas voi kohdistamisraportin mukaan perustua suoraan tai epäsuoraan menetelmään. Suoran menetelmän mukaan kiinteälle toimipaikalle kohdistetaan sille kohdistetun lainan todellinen korko eli korko, jonka yritys maksaa todellisuudessa lainanantajalle. Epäsuoran menetelmän mukaan kiinteälle toimipaikalle kohdistetaan osa koko yrityksen todellisista korkomenoista.

Erillisen yrityksen fiktion keskiössä on kiinteän toimipaikan toimintojen, sen kantamien riskien ja käyttämien varojen perusteella arviointi siitä, missä muodossa kiinteän toimipaikan toimintoja suoritetaan: yrityksen sisäisesti toiselle yrityksen osalle (toimi) vai ulkoisille asiakkaille tai etuyhteysosapuolille (liiketoimi). Sillä, missä muodossa toimintoja suoritetaan, on olennainen merkitys siihen, miten kiinteälle toimipaikalle kohdistettava tulon määrä määritellään. Jos kiinteällä toimipaikalla katsotaan olevan liiketoimia yrityksen ulkopuolisten asiakkaiden kanssa, kohdistetaan näistä liiketoimista saadut tulot tai niistä aiheutuneet menot kiinteälle toimipaikalle. Liiketoimen hinnan etuyhteysosapuolen kanssa on myös oltava markkinaehtoinen. Jos kiinteällä toimipaikalla on toimia saman yrityksen muiden osien kanssa, toimesta muodostuvat laskennalliset tulot ja menot tulee ottaa huomioon kiinteälle toimipaikalle kohdistettavan tulon määrässä. Toimet hinnoitellaan markkinaehtoisesti tulon kohdistamisen toisessa vaiheessa OECD:n siirtohinnoitteluohjeita analogisesti noudattaen. Siten yrityksen sisäisillä toimilla tulisi olla kiinteän toimipaikan tulon muodostamisen kannalta sama vaikutus kuin riippumattomien osapuolten välisillä vertailukelpoisilla liiketoimilla.

Yritysten välisissä liiketoimissa on yleensä itsestään selvää, että jokin liiketoimi on tapahtunut, sillä liiketoimella on muitakin kuin verotukseen vaikuttavia oikeudellisia vaikutuksia. Sen sijaan yrityksen osien välinen toimi on vain verotusta varten luotava konstruktio. Tämän vuoksi tietyn kynnyksen on ylityttävä, jotta kiinteän toimipaikan ja yrityksen muiden osien välinen toimi voidaan ottaa huomioon tulon kohdistamisessa kiinteälle toimipaikalle. Toimen

tosiasiallisen taloudellisen sisällön määrittäminen tapahtuu osana toiminto- ja tosiseikka-analyysiä. Toimen tulee aina olla yhteydessä todelliseen ja tunnistettavissa olevaan tapahtumaan (esimerkiksi hyödykkeen siirtyminen päätoimipaikasta kiinteään toimipaikkaan). Sisäisestä toimesta ei voi olla juridisesti sitovaa sopimusta, joten tarkastelun lähtökohdaksi on otettava muu saatavilla oleva asiakirja-aineisto, kuten työsopimukset ja kirjanpitoaineisto. Lisäksi on arvioitava toimen osapuolten tosiasiallista käyttäytymistä suhteessa vallitseviin todellisiin taloudellisiin olosuhteisiin. Keskeistä sisäisen toimen tosiasiallisen taloudellisen sisällön määrittämisessä on tapauskohtainen tosiseikkojen ja olosuhteiden arviointi.

Yrityksellä voi olla myös menoja, joita ei ole erillisen yrityksen periaatetta sovellettaessa määritettävä yrityksen sisäisiksi toimiksi. Myös nämä menot tulee kohdistaa kiinteän toimipaikan ja yrityksen muiden osien välillä. Kiinteälle toimipaikalle kuuluvat kaikki sen toiminnasta aiheutuneet yrityksen menot. Arviointi siitä, mitkä ovat kiinteän toimipaikan toimintoja ja niihin kohdistuvia menoja, tapahtuu toiminto- ja tosiseikka-analyysin perusteella. Kiinteän toimipaikan menoiksi voidaan yleensä lukea esimerkiksi sen käyttämien toimitilojen vuokrat tai kiinteän toimipaikan työntekijöiden palkat. Yrityksellä voi olla myös kotimaiseen lainsäädäntöön perustuvia varauksia, joista tulee kohdistaa kiinteälle toimipaikalle sille kuuluva osuus.

Momentin soveltamisen lopputuloksena saadaan kiinteälle toimipaikalle kohdistettavan tulon määrä ikään kuin se olisi itsenäinen yritys, jolla on liiketoimia ulkoisten asiakkaiden tai etuyhteysosapuolten kanssa tai sisäisiä toimia yrityksen muiden osien kanssa. Koska Suomessa kiinteä toimipaikka muodostuu elinkeinon harjoittamista varten, voidaan kiinteälle toimipaikalle kohdistaa vain elinkeinotuloja. Kiinteälle toimipaikalle kohdistettujen tulojen ja menojen veronalaisuus ja vähennyskelpoisuus määräytyisivät jatkossakin elinkeinoverolain säännösten mukaan.

Ehdotettujen säännösten vaikutuksia voidaan kuvata seuraavilla esimerkeillä tilanteista, joissa säännökset voisivat tulla sovellettavaksi. Esimerkit eivät kuvaa tyhjentävästi kaikkia mahdollisia soveltamistilanteita.

Esimerkki 1.

Jälleenmyyntiä harjoittava yritys sijaitsee valtiossa B, jonka kanssa Suomella on vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklaa vastaava määräys verosopimuksessa. Yrityksellä on tytäryhtiöitä ja kiinteitä toimipaikkoja useissa Euroopan valtioissa. Suomessa yrityksellä on kiinteä toimipaikka, joka harjoittaa myyntiä ja markkinointia. Yritys veloittaa eurooppalaisilta tytäryhtiöiltään ja laskennallisena korvauksena kiinteiltä toimipaikoiltaan markkinaehtoista rojaltia yrityksen omistamien markkinointiin liittyvien aineettomien oikeuksien käytöstä. Osana tulojen ja menojen kohdistamista päätoimipaikan ja kiinteän toimipaikan välillä Suomessa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle kohdistetaan markkinointiin liittyvän aineettoman oikeuden käytöstä laskennallista rojaltia. Kiinteälle toimipaikalle kohdistettaisiin laskennallinen rojalti, koska valtio B:n kanssa tehdyssä verosopimuksessa on OECD:n vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklaa vastaava liiketuloartikla. Markkinaehtoisen rojaltin vähennyskelpoisuus määräytyy elinkeinoverolain säännösten mukaan. Rojaltin veronalaisuus valtiossa B määräytyy valtio B:n kansallisen lainsäädännön perusteella.

Esimerkki 2.

Pankkipalveluita tarjoava yritys sijaitsee valtiossa C, jonka kanssa Suomella on vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklaa vastaava määräys verosopimuksessa. Suomessa sijaitseva kiinteä toimipaikka tarjoaa päätoimipaikalle valtiossa C (ja etuyhteydessä oleville yhtiöille) yleishallintopalveluita. Suomessa sijaitseva kiinteä toimipaikka veloittaa palveluistaan päätoimipaikalta ja etuyhteydessä olevilta yhtiöiltä kustannusten lisäksi markkinaehtoisen voittolisän. Voittolisä kohdistetaan kiinteälle toimipaikalle, koska Suomella on valtio C:n kanssa tehdyssä verosopimuksessa OECD:n vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklaa vastaava liiketuloartikla. Palveluveloituksen veronalaisuus Suomessa määräytyy elinkeinoverolain säännösten mukaisesti. Voittolisän vähennyskelpoisuus päätoimipaikan sijaintivaltiossa C määräytyy valtio C:n kansallisen lainsäädännön mukaan.

Ehdotetun yksityiskohtaisemman sääntelyn tarkoituksena ei ole muuttaa nykytilaa yhtymien osalta, joihin edellä kuvattua erillisen yrityksen fiktiota olisi käytännössä hankala myös soveltaa. Jos yhtymällä on kiinteä toimipaikka Suomessa ja tulo liittyy tähän kiinteään toimipaikkaan, Suomi lähtökohtaisesti verottaa rajoitetusti verovelvollisen tulo-osuutta tuloverolain säännösten nojalla eikä mahdollisesti soveltuva verosopimus yleensä estä Suomea käyttämästä verotusoikeutta.[16]

Tulon kohdistaminen kiinteälle toimipaikalle 9 b §:n 2 momentin ja vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklasta poikkeavien liiketuloartiklojen mukaisesti

Uuden pykälän *2 momentissa* säädettäisiin verosopimuksen määräysten huomioon ottamisesta tulon kohdistamisessa tilanteissa, joissa sovellettava verosopimus sisältää vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklasta poikkeavat määräykset. Jos verosopimuksessa on sovittu tulon kohdistamisesta 1 momentin periaatteesta poikkeavasti, noudatetaan verosopimuksen määräyksiä.

Tällä hetkellä Suomella ei ole verosopimuksissaan yhtään liiketuloartiklaa, joka ilmentäisi erillisen yrityksen periaatetta 1 momentin mukaisesti. Jatkossakin suuri osa Suomen verosopimusten liiketuloartikloista tulee siten sisältämään OECD:n vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklasta poikkeavia määräyksiä, joten selvyyden vuoksi on tärkeää säännellä tulon kohdistamisesta myös näissä tilanteissa.

Suomen nykyiset verosopimukset sisältävät pääosin OECD:n malliverosopimuksen liiketuloartiklan sellaisena kuin se on malliverosopimuksen vuoden 2008 tai sitä aikaisemmissa versioissa. Vuoden 2008 kommentaarin mukaan myös vuoden 2010 malliverosopimusta edeltävän liiketuloartiklan 2 kohdan mukaista tulon lukemista kiinteään toimipaikkaan arvioidaan OECD:n kohdistamisraportin kaksivaiheisen menettelyn perusteella. Siten kommentaarin mukaan tulon kohdistamisen lähtökohta on OECD:n kohdistamisraportin mukainen erillisen yrityksen periaate. Monilta osin tulon kohdistaminen kiinteälle toimipaikalle tuloverolain 9 b §:n 2 momentin mukaisesti tapahtuisi siten samalla tavalla kuin ehdotetun tuloverolain 9 b §:n 1 momentin mukaisissa tilanteissa.

[16] Näin myös HE 204/2021 vp (Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta annetun lain ja tuloverolain 9 ja 10 §:n muuttamisesta), s. 12.

Useissa Suomen nykyisissä verosopimuksissa liiketuloartiklan 3 kohta kuitenkin rajoittaa yritysten osien välisten suoritteiden huomioon ottamista koko laajuudessaan tulon kohdistamisessa. Vuoden 2008 kommentaarin perusteella esimerkiksi yrityksen osien välisiä sisäisiä korkoja (muiden kuin rahoituslaitosten osalta) tai rojalteja ei tule ottaa huomioon kohdistettaessa tuloa kiinteälle toimipaikalle. Kommentaarin mukaan vain tietyissä tilanteissa suoritteiden tulisi katsoa liiketuloartiklan 2 kohdan erillisen yrityksen periaatteen mukaisesti siirtyvän päätoimipaikan ja kiinteän toimipaikan välillä markkinaehtoisella hinnalla. Näitä ovat esimerkiksi yritysten osien väliset puolivalmisteiden tai valmiiden hyödykkeiden siirrot jälleenmyyntiä varten sekä tietyt yrityksen osien väliset palvelusuoritukset. Joihinkin Suomen verosopimusten liiketuloartikloihin on lisäksi erikseen nimenomaisesti kirjattu, ettei laskennallisten menojen käyttö kiinteän toimipaikan tulon kohdistamisessa ole tiettyjen tulotyyppien osalta lainkaan mahdollista.

Jos verosopimus mahdollistaa jonkin kiinteän toimipaikan ja yrityksen osan välisestä toimesta muodostuvan laskennallisen tulon huomioon ottamisen tulon kohdistamisessa, kohdistettaisiin tällainen tulo tuloverolain 9 b §:n 2 momentin perusteella kiinteälle toimipaikalle, ja se olisi veronalaista tuloa elinkeinoverolain 4 §:n 3 momentin perusteella. Vastaavasti tuloverolain 9 b §:n 2 momentin perusteella kohdistetut kiinteän toimipaikan ja yritysten muiden osien välisistä toimista kertyvät laskennalliset menot olisivat elinkeinoverolain 7 §:n 4 momentin mukaan kiinteälle toimipaikalle vähennyskelpoista menoa, jos soveltuvan verosopimuksen liiketuloartikla edellyttää menon huomioon ottamista tulon kohdistamisessa. Lähtökohtaisesti kuitenkin vuotta 2010 edeltävien malliverosopimusten liiketuloartiklojen 3 kohdan perusteella menot jaetaan yrityksen osien välillä todellisten kustannusten perusteella. Momentin tarkoituksena on siten toisaalta varmistaa, ettei menojen kohdistaminen kiinteälle toimipaikalle voisi olla laajempaa kuin mitä soveltuva verosopimus velvoittaisi hyväksymään. Laskennallisia menoja ei voida myöskään ottaa huomioon pykälän 1 momenttiin vetoamalla, vaikka verosopimus ei suoranaisesti estäisi tätä ottaen huomioon pienemmän veron periaate tilanteissa, joissa kansallinen sääntely johtaisi edullisempaan verotukseen laskennallisten menojen vähennyskelpoisuuden vuoksi.

Säännökset tarkentavat nykytilaa sen osalta, että erillisen yrityksen periaatetta ja laskennallisia eriä koskevaa sääntelyä voidaan soveltaa myös vuotta 2010 edeltävien malliverosopimusta vastaavien liiketuloartiklojen tilanteissa soveltuvan verosopimuksen liiketuloartiklan sallimissa rajoissa. Ehdotetulla 2 momentilla varmistetaan, että Suomella on kansallisten säännösten nojalla mahdollisimman laaja oikeus verottaa erillisen yrityksen periaatteen mukaisesti kiinteään toimipaikkaan luettavia yrityksen osien välisistä toimista kertyviä tuloja kaikissa verosopimustilanteissa ilman, että kansallisen lain säännökset rajoittavat verosopimusten mahdollistamaa verotusoikeutta.

Ehdotetun sääntelyn vaikutuksia voidaan kuvata seuraavilla esimerkeillä tilanteista, joissa säännökset voisivat tulla sovellettavaksi. Esimerkit eivät kuvaa tyhjentävästi kaikkia mahdollisia soveltamistilanteita.

Esimerkki 3.

Jälleenmyyntiä harjoittava yritys sijaitsee valtiossa D, jonka kanssa Suomella on vuoden 2008 malliverosopimuksen liiketuloartiklaa vastaava määräys verosopimuksessa. Yrityksellä on tytäryhtiöitä ja kiinteitä toimipaikkoja useissa Euroopan valtioissa. Suomessa yrityksellä on kiinteä toimipaikka, joka harjoittaa myyntiä ja markkinointia. Yritys veloittaa eurooppalaisilta tytäryhtiöiltään ja kiinteiltä toimipaikoiltaan markkinaehtoista rojaltia yrityksen omistamien markkinointiin liittyvien aineettomien oikeuksien käytöstä. Suomessa

sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle kohdistetaan päätoimipaikan omistaman markkinointiin liittyvän aineettoman oikeuden käytöstä rojaltia. Ehdotetun pykälän 2 momentin perusteella sisäistä rojaltia ei oteta huomioon eikä kiinteä toimipaikka voi vähentää päätoimipaikan laskennallista rojaltia verotuksessaan, koska verosopimus valtio D:n kanssa ei salli sisäisen rojaltin kohdistamista näissä olosuhteissa.

Kiinteälle toimipaikalle voidaan kuitenkin kohdistaa liiketuloartiklan 3 kohdan perusteella sille mahdollisesti kuuluva osuus päätoimipaikan todellisista aineettomien oikeuksien luomisesta tai hankkimisesta aiheutuneista kustannuksista.

Esimerkki 4.

Valtiossa E sijaitseva yritys valmistaa ja asentaa teräsrakenteita. Suomen ja yrityksen asuinvaltion verosopimus sisältää vuoden 2008 malliverosopimuksen liiketuloartiklaa vastaavan määräyksen. Yrityksen päätoimipaikka ja tehdas sijaitsevat valtiossa E. Yritys asentaa Suomessa teräsrakenteita suomalaisen toimeksiantajan työmaalla. Teräsrakenteet on valmistettu yrityksen tehtaalla valtiossa E. Suomessa työskentelee asennustyötä tekeviä työntekijöitä sekä työnjohto ja -valvonta. Yritykselle muodostuu kiinteä toimipaikka Suomeen verosopimuksen 5 artiklan 3 kohdan mukaan asennustyön keston perusteella. Toiminto- ja tosiseikka-analyysin perusteella kiinteän toimipaikan katsotaan suorittavan asennuspalvelua päätoimipaikalleen ja saavan tuloa tästä toimesta eli asennuspalvelun suorittamisesta. Sisäinen asennuspalvelu hinnoitellaan markkinaehtoisesti kohdistamisen toisessa vaiheessa OECD:n siirtohinnoitteluohjeita analogisesti hyödyntäen.

Verosopimus ei tässä tapauksessa estä asennuspalveluista muodostuvien tulojen kohdistamista kiinteälle toimipaikalle ja tulojen verottamista elinkeinoverolain säännösten mukaisesti. Siten kiinteälle toimipaikalle muodostuu asennuspalvelusta kertyvää tuloa.

Esimerkki 5.

Jälleenmyyntiä harjoittava yritys sijaitsee valtiossa F. Suomen ja yrityksen asuinvaltion verosopimus sisältää vuoden 2008 malliverosopimuksen liiketuloartiklaa vastaavan määräyksen. Yrityksellä on Suomessa kiinteä toimipaikka, joka myy yrityksen tuotteita Suomen markkinoilla. Yritykselle muodostuu kiinteä toimipaikka Suomeen verosopimuksen 5 artiklan 2 kohdan mukaan. Toiminto- ja tosiseikka-analyysin perusteella kiinteän toimipaikan katsotaan harjoittavan myyntitoimintaa Suomessa. Päätoimipaikalta kiinteään toimipaikkaan jälleenmyyntiä varten tehdyt hyödykkeiden siirrot katsotaan kiinteän toimipaikan ja päätoimipaikan välisiksi toimiksi. Yrityksen sisäisen hyödykkeiden siirron markkinaehtoinen hinta lasketaan kohdistamisen toisessa vaiheessa siirtohinnoitteluohjeita analogisesti hyödyntäen.

Verosopimuksen mukaan hyödykkeiden siirto tulisi hinnoitella markkinaehtoiseen hintaan. Siten hyödykkeiden hankintahinnaksi katsotaan kiinteän toimipaikan verotuksessa markkinaehtoinen hinta.

Tulon kohdistaminen kiinteälle toimipaikalle 9 b §:n 3 momentin mukaisesti verosopimuksettomissa tilanteissa

Uuden pykälän *3 momentti* koskisi verosopimuksettomia tilanteita. Momentti vastaisi sisällöltään OECD:n vuoden 2008 malliverosopimuksen liiketuloartiklan 2 ja 3 kohtia. Käytännössä tulon kohdistaminen tapahtuisi usein samoin kuin 2 momentin mukaisessa tulon kohdistamisessa, kun Suomen verosopimukset pääsääntöisesti sisältävät OECD:n vuoden 2008 malliverosopimuksen liiketuloartiklaa vastaavia liiketuloartikloja. Tämä vastaisi myös sitä, miten verosopimuksettomia tilanteita usein muutenkin on käytännössä arvioitu. Myös 3 momentin tulkinnassa malliverosopimuksen kommentaari, kohdistamisraportti sekä OECD:n siirtohinnoitteluohjeet olisivat keskeinen tulkintalähde kohdistettaessa tuloa Suomessa olevalle kiinteälle toimipaikalle.

7.2 Laki elinkeinotulon verottamisesta

Elinkeinoverolakiin ehdotetaan lisättäväksi täsmentävät säännökset kiinteän toimipaikan ja yrityksen muiden osien välisistä toimista muodostuvien tulojen veronalaisuudesta ja menojen vähennyskelpoisuudesta. Säännökset ehdotetaan sisällytettävän 4 §:n uuteen 3 momenttiin ja 7 §:n uuteen 4 momenttiin. Ehdotettuja uusia säännöksiä sovellettaisiin Suomessa olevan kiinteän toimipaikan veronalaista elinkeinotuloa laskettaessa.

Yrityksen sisäisistä toimista kertyviä suorituksia kutsuttaisiin ehdotetuissa elinkeinoverolain säännöksissä laskennallisiksi tuloiksi ja menoiksi, joka ilmentäisi niiden luonnetta vain verotuksessa huomioon otettavina erinä, jotka eivät ole todellisia maksuja ulkopuolisille. Kiinteälle toimipaikalle muodostuu laskennallista tuloa tai menoa tuloverolain 9 b §:n mukaan huomioon otettavista saman yrityksen eri osien välisistä toimista. Laskennallisia tuloja ja menoja voivat muodostaa esimerkiksi erilaiset palveluveloitukset, hyödykkeiden siirrot, rojaltiveloitukset ja korot.

4 §. Pykälän uusi *3 momentti* koskisi ulkomaisen yrityksen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan ja yrityksen ulkomailla sijaitsevien muiden osien välisistä toimista muodostuvien laskennallisten tulojen veronalaisuutta. Ehdotetussa 3 momentissa viitattaisiin sellaisiin laskennallisiin tuloihin, jotka kohdistettaisiin kiinteälle toimipaikalle ehdotetun tuloverolain 9 b §:n perusteella. Tarkoituksena siis olisi, että laskennalliset tulot otettaisiin elinkeinotulon laskennassa huomioon siinä laajuudessa, kun niitä voitaisiin kiinteälle toimipaikalle ehdotetun tuloverolain 9 b §:n perusteella kohdistaa elinkeinoverolain 4 §:n 1 momentista johtuvan tulon reaalisuuden vaatimuksen estämättä. Ehdotetussa uudessa 3 momentissa säädettäisiin, että laskennalliset tulot olisivat veronalaisia tässä laissa säädetyllä tavalla. Viittaus tässä laissa säädettyyn tapaan ilmentäisi sitä, että reaalisuuden vaatimusta lukuun ottamatta laskennallisen tulon tulisi olla sellaista, että sitä elinkeinoverolaissa pidettäisiin veronalaisena elinkeinotulona. Jos siis laskennallinen tulo muodostuisi sellaisesta suorituksesta, joka olisi elinkeinoverolaissa säädetty erikseen verovapaaksi, ei kyseinen laskennallinen tulo voisi muodostaa kiinteälle toimipaikallekaan veronalaista elinkeinotuloa. Ottaen huomioon elinkeinoverolain laaja tulokäsite, voidaan kuitenkin arvioida, että kiinteälle toimipaikalle kohdistettavat laskennalliset tulot olisivat laajasti veronalaisia. Siltä osin kuin sisäinen toimi muodostuisi elinkeinoverolain 51 e §:n soveltamisalaan kuuluvasta varojen siirrosta, sovellettaisiin ensisijaisesti 51 e §:ään sisältyvää direktiiviperusteista erityissääntöä. Viittaus tässä laissa säädettyyn tapaan kattaisi tulon veronalaisuutta koskevien säännösten lisäksi lähtökohtaisesti myös muut elinkeinoverolain säännökset. Sisäisiin toimiin perustuvat laskennalliset tulot esimerkiksi jaksotettaisiin lähtökohtaisesti elinkeinoverolain yleisten periaatteiden mukaisesti

pääsääntöisesti suoritusperusteisesti sen verovuoden tuotoksi, jonka aikana sitä vastaava suorite on luovutettu.

7 §. Pykälän uudessa *4 momentissa* säädettäisiin Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan ja ulkomaisen yrityksen ulkomailla sijaitsevien muiden osien välisistä toimista muodostuvien laskennallisten menojen ja korkojen vähennyskelpoisuudesta. Vastaavasti kuin 4 §:n 3 momentissa säädettäisiin tuloista, menot voitaisiin ottaa huomioon elinkeinotulon laskennassa elinkeinoverolain 7 §:n 1 momentin ilmentämän menon reaalisuuden vaatimuksen estämättä siinä laajuudessa, jossa ehdotettu tuloverolain 9 b § mahdollistaisi laskennallisten menojen kohdistamisen kiinteälle toimipaikalle.

Myös menojen osalta laskennallisten erien vähennyskelpoisuuden määrittelyssä otettaisiin huomioon elinkeinoverolain menon vähennyskelpoisuutta koskeva sääntely. Kuten edellä tässä esityksessä on kuvattu, vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartikla mahdollistaisi aiempaa laajemmin laskennallisten korkojen huomioon ottamisen myös muille kuin rahoituslaitoksille. Laskennallisten korkojen vähennyskelpoisuus määräytyisi vastaavasti kuin ulkopuoliselle suoritettujen korkojen vähennyskelpoisuus ja niihin voisi muun ohessa tulla sovellettavaksi elinkeinoverolain 18 a §:ään sisältyvä korkojen vähennyskelpoisuutta rajoittava sääntely. Kiinteän toimipaikan ja yrityksen muiden osien välisiä laskennallisia korkoja pidettäisiin konserniyhteydessä oleville osapuolille suoritettuina korkoina, kun sovelletaan korkojen vähennyskelpoisuutta rajoittavaa elinkeinoverolain 18 a §:ää. Jos laskennallisen menon synnyttävä sisäinen toimi muodostuisi varojen siirrosta, sovellettaisiin menon määrittelemisessä ensisijaisesti elinkeinotuloverolain 51 f §:n 1 momenttia kyseisen säännöksen soveltamisalaan kuuluvien toimien osalta.

Viittaus tässä laissa säädettyyn tapaan kattaisi myös menojen osalta muutkin elinkeinoverolain säännökset, kuin menon vähennyskelpoisuutta koskevat. Fiktiivisiin yrityksen sisäisiin toimiin perustuvat laskennalliset menot jaksotettaisiin siten lähtökohtaisesti elinkeinoverolain jaksotussääntöjen mukaisesti. Esimerkiksi silloin, kun sisäinen toimi muodostuisi omaisuuden siirrosta Suomessa sijaitsevaan kiinteän toimipaikkaan ja kyseessä olisi sellainen omaisuus, jonka hankintameno vähennettäisiin elinkeinoverolain perusteella verotuksessa poistoina, vähennettäisiin omaisuuden siirrosta syntyvä laskennallinen meno kiinteän toimipaikan tuloa laskettaessa vastaavasti poistoina. Tällöin huomioon tulisi kuitenkin ottaa laskennallisten menojen luonne vain verotuksessa vaikuttavina erinä. Oikeuskirjallisuudessa on pidetty epäselvänä, voidaanko verotuksesta johtuvia sisäisiin toimiin perustuvia eriä sisällyttää kirjanpitoon ja tuloslaskelmaan.[17] Tällöin arvioitavaksi voi tulla laskennallisten menojen ja elinkeinoverolain 54 §:n 2 momentin poistojen kirjanpitosidonnaisuuden vaatimuksen suhde. Kysymykseen kiinteän toimipaikan poistojen kirjanpitosidonnaisuudesta ei ole otettu nimenomaisesti kantaa julkaistussa oikeus- eikä verotuskäytännössä. Korkein hallinto-oikeus on ei-veroneutraalia liiketoimintasiirtoa koskevassa päätöksessään KHO 2015:43 katsonut, että elinkeinoverolain 54 §:n 2 momentti on menon jaksotukseen liittyvä säännös, joka ei estä sellaisen menon vähentämistä, joka elinkeinoverolain yleisten säännösten perusteella on verotuksessa vähennyskelpoinen. Elinkeinoverolain 54 §:n 2 momentin kirjanpitosidonnaisuuden vaatimuksen ei siten voitaisi katsoa estävän sellaisten laskennallisten

[17] Torkkel, Timo, Ulkomaisen yhteisön tulon verotuksen kirjanpitosidonnaisuudesta, Verotus 4/2021, s. 406, Malmgrén, Marianne, Siirtohinnoittelu kiinteän toimipaikan tulon määrittelyssä, Verotus 3/2011, s. 306–307.

menojen vähentämistä, joiden sisällyttäminen kiinteän toimipaikan kirjanpitoon ei olisi kiinteään toimipaikkaan sovellettavan kirjanpitolainsäädännön perusteella mahdollista.

7.3 Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta

4 §. *Hyvityksen enimmäismäärä*. Menetelmälain 4 §:ään ehdotetaan lisättäväksi uusi *7 momentti*. Säännös on tarpeellinen, koska ehdotukset uusiksi elinkeinoverolain 4 §:n 3 momentiksi ja 7 §:n 4 momentiksi kiinteän toimipaikan ja yrityksen muiden osien välisten toimien laskennallisten tulojen veronalaisuudesta sekä menojen ja korkojen vähennyskelpoisuudesta eivät koskisi tilanteita, joissa kiinteä toimipaikka sijaitsee muualla kuin Suomessa. Näin ollen Suomessa yleisesti verovelvollisen ja ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisten toimien perusteella kertyvät suoritukset, kuten esimerkiksi rojaltit, korot ja palvelusuoritukset, eivät muodosta Suomessa yleisesti verovelvolliselle yritykselle veronalaisia laskennallisia tuloja tai vähennyskelpoisia menoja. Vain erikseen säädetyissä maastapoistumisverotilanteissa sisäiset varojen siirrot otetaan huomioon yleisesti verovelvollisen verotuksessa. Tämän vuoksi menetelmälakiin ehdotetaan otettavaksi tarkentavat säännökset siitä, että verosopimustilanteissa kaksinkertaista verotusta poistettaessa vieraasta valtiosta saatujen tulojen määrässä on otettava huomioon yleisesti verovelvollisen yrityksen ja sen ulkomailla olevan kiinteän toimipaikan väliset toimet ja niihin liittyvät tulot ja menot tuloverolain 9 b §:n mukaisesti.

Vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklan 2 kohta edellyttää, että tulo luetaan kiinteälle toimipaikalle 2 kohdan mukaisesti myös kaksinkertaisen verotuksen poistamisen artiklaa sovellettaessa. Myös vuotta 2010 aiemman malliverosopimuksen liiketuloartiklan mukaan kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi luettava tulo tulee kohdistaa, mikäli 3 kohdan määräyksistä ei muuta johdu, kummassakin sopimusvaltiossa 2 kohdan mukaisesti.

Ehdotettu säännös soveltuisi silloin, kun kiinteän toimipaikan ja saman yrityksen muiden osien väliset markkinaehtoisesti hinnoitellut toimet muodostavat sellaisia tuloja tai menoja, jotka on otettava huomioon verosopimuksen liiketuloartiklan perusteella kaksinkertaista verotusta poistettaessa. Pykälä soveltuisi yrityksen osien välisistä toimista muodostuviin suorituksiin, kuten esimerkiksi päätoimipaikan tarjoamien yleishallintopalveluiden todellisten kustannusten päälle laskettuihin voittolisiin, rojaltisuorituksiin ja korkoihin, jotka tulisi verosopimuksen liiketuloartiklan mukaan ottaa kiinteän toimipaikan tulon kohdistamisessa huomioon. Markkinaehtoisesti hinnoitellut toimet voisivat menetelmälain enimmäishyvitystä laskettaessa vähentää tai kasvattaa vieraasta valtioista saatujen tulojen määrää. Toimista muodostuvat tulot ja menot otettaisiin huomioon kiinteään toimipaikan tuloon liittyvinä veronalaisina tuloina tai vähennyskelpoisina menoina.

Säännöstä ei sovellettaisi verosopimuksettomissa tilanteissa. Ilman verosopimusta toisella lainkäyttöalueella ei ole vastavuoroisuuteen perustuvaa velvollisuutta noudattaa markkinaehtoperiaatetta kiinteän toimipaikan tulon kohdistamisessa. Eri lainkäyttöalueiden kansallisissa sääntelyissä voi lisäksi olla huomattavaa vaihtelua siinä, millä tavoin ja missä laajuudessa ne verottavat niiden alueilta muodostuvia elinkeinotuloja. Verosopimuksettomissa tilanteissa kaksinkertainen verotus voitaisiin poistaa yksipuolisesti menetelmälain yleisten säännösten perusteella, kuten nykyäänkin.

Ehdotetun menetelmälain säännöksen mahdollisia vaikutuksia voidaan kuvata seuraavilla esimerkeillä. Esimerkit eivät kuvaa tyhjentävästi kaikkia mahdollisia soveltamistilanteita.

Esimerkki 6.

Suomalaisella yrityksellä on kiinteä toimipaikka valtiossa G. Suomella on valtio G:n kanssa tehdyssä verosopimuksessa vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklaa vastaava määräys. Suomessa sijaitsevan päätoimipaikan ja valtiossa G sijaitsevan kiinteän toimipaikan välille on kohdistettu rojaltia kiinteän toimipaikan verotusta varten valtiossa G. Siten Suomessa sijaitsevan päätoimipaikan katsotaan saaneen yrityksen sisäistä rojaltia kiinteältä toimipaikalta valtiosta G. Kun kaksinkertaista verotusta poistetaan Suomessa, otetaan yrityksen sisäinen rojalti huomioon enimmäishyvitystä laskettaessa kuin se olisi vieraasta valtiosta saatuun tuloon liittyvä vähennyskelpoinen meno. Rojaltin veloittaminen kiinteältä toimipaikalta näkyisi ulkomaisen veron hyvityksen enimmäismäärän laskennassa hyvitystä pienentävänä tekijänä. Vähennyskelpoisen rojaltin määrä pienentää enimmäishyvitystä laskettaessa vieraasta valtiosta saatujen tulojen nettomäärää, koska kiinteälle toimipaikalle on kohdistettu markkinaehtoisen rojaltin verran enemmän menoja.

Esimerkki 7.

Suomalaisella yrityksellä on kiinteä toimipaikka valtiossa H. Suomella on valtio H:n kanssa tehdyssä verosopimuksessa vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklaa vastaava määräys. Suomessa sijaitsevan päätoimipaikan katsotaan ostavan sisäisiä hallintopalveluita kiinteältä toimipaikalta valtiosta H. Markkinaehtoinen hallintopalveluveloitus otettaisiin huomioon kaksinkertaista verotusta poistettaessa enimmäishyvityksen laskennassa kuin se olisi vieraasta valtiosta saatu veronalainen tulo. Hallintopalveluveloitus vaikuttaisi hyvitettävien ulkomaisten verojen määrässä hyvitystä suurentavana tekijänä, koska kiinteälle toimipaikalle olisi kohdistettu markkinaehtoisen hallintopalveluveloituksen verran enemmän tuloja.

Esimerkki 8.

Suomalaisella pankilla on kiinteä toimipaikka valtiossa I. Suomella on valtio I:n kanssa tehdyssä verosopimuksessa vuoden 2008 malliverosopimuksen liiketuloartiklaa vastaava määräys. Kiinteän toimipaikan ja päätoimipaikan välille on kohdistettu sisäisiä korkosuorituksia, joiden perusteella kiinteän toimipaikan katsotaan maksavan korkoa päätoimipaikalle Suomessa. OECD:n vuoden 2008 malliverosopimuksen kommentaarin mukaan yrityksen sisäiset korkomaksut tulisi ottaa huomioon rahoituslaitosten, kuten pankkien, kiinteiden toimipaikkojen kohdalla. Siten yrityksen sisäiset korkosuoritukset otetaan menoina huomioon verosopimuksen liiketuloartiklan 2 kohdan perusteella.

Kun kaksinkertaista verotusta poistetaan Suomessa, otetaan yrityksen sisäinen markkinaehtoinen korko huomioon enimmäishyvitystä laskettaessa vieraasta valtiosta saatuun tuloon liittyvänä vähennyskelpoisena eränä. Koron veloittaminen kiinteältä toimipaikalta näkyisi ulkomaisen veron hyvityksen enimmäismäärän laskennassa hyvitystä pienentävänä tekijänä. Vähennyskelpoisten markkinaehtoisten korkojen määrä pienentää enimmäishyvitystä laskettaessa vieraasta valtioista saatujen tulojen nettomäärää.

6 §. *Progressioehtoinen vapautusmenetelmä*. Pykälän *1 momenttia* ehdotetaan muutettavaksi siten, että siinä oleva viittaus tuloverolain säädösnumeroon poistetaan, koska viittaus ehdotetaan siirrettäväksi uuteen 4 §:n 7 momenttiin ja viittaus elinkeinoverolain säädösnumeroon

poistetaan, koska mainitaan jo 5 §:ssä. Samalla pykälän muut viittaukset säädösnumeroihin korjataan kokonaisiksi. Momentti säilyisi muilta osin muuttumattomana.

8 Voimaantulo

Ehdotetaan, että lait tulevat voimaan vuoden 2027 alusta. Lakeja sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2027 toimitettavassa verotuksessa.

Ponsi

Edellä esitetyn perusteella annetaan eduskunnan hyväksyttäviksi seuraavat lakiehdotukset:

1.

Laki

tuloverolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan tuloverolain (1535/1992) 9 §:n 3 momentti, sellaisena kuin se on laissa 1549/1995, ja

lisätään lakiin uusi 9 b § seuraavasti:

9 §

Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus

— —

Jos henkilöllä, joka ei asu Suomessa, tai ulkomaisella yhteisöllä tai yhteenliittymällä on Suomessa elinkeinon harjoittamista varten kiinteä toimipaikka, on tällainen henkilö, yhteisö tai yhteenliittymä 1 momentin 2 kohdassa ja 2 momentissa säädetyn estämättä velvollinen suorittamaan veroa tulon perusteella kaikesta tähän kiinteään toimipaikkaan 9 b §:n mukaisesti kuuluvaksi luettavasta tulosta.

— —

9 b §

Kiinteän toimipaikan tulo

Jos kiinteän toimipaikan tuloon sovelletaan Suomen tekemää kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevaa sopimusta ja jos sopimus sitä edellyttää, kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi luetaan tulo, jonka kiinteän toimipaikan olisi voinut olettaa tuottavan, erityisesti sen toimista yrityksen muiden osien kanssa, jos se olisi ollut erillinen ja itsenäinen yritys, joka harjoittaa samaa tai samanlaista toimintaa samojen tai samanlaisten edellytysten vallitessa, ottaen huomioon sekä kiinteän toimipaikan kautta että yrityksen muiden osien kautta suoritetut toiminnot, käytetyt varat ja kannetut riskit.

Jos kiinteän toimipaikan tuloon sovelletaan Suomen tekemää kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevaa sopimusta, jonka liiketuloa koskevat määräykset poikkeavat 1 momentissa säädetystä, luetaan tulo kuuluvaksi kiinteään toimipaikkaan tällaisen verosopimuksen määräysten mukaisesti.

Jos kiinteän toimipaikan tuloon ei sovelleta kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevaa sopimusta, luetaan kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi se tulo, jonka toimipaikan olisi voitu olettaa tuottavan, jos se olisi ollut erillinen yritys, joka harjoittaa samaa tai samanlaista toimintaa samojen tai samanlaisten edellytysten vallitessa ja itsenäisesti päättää liiketoimista sen yrityksen kanssa, jonka kiinteä toimipaikka se on, ellei muuta johdu siitä, että kiinteälle toimipaikalle kuuluvaksi luettavaksi on hyväksyttävä kiinteästä toimipaikasta johtuneet menot, niihin luettuina yrityksen johtamisesta ja yleisestä hallinnosta johtuneet menot, riippumatta siitä, ovatko ne syntyneet siinä valtiossa, jossa kiinteä toimipaikka on, vai muualla.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2027 toimitettavassa verotuksessa.

2.

Laki

elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 4 ja 7 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

lisätään elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 4 §:ään, sellaisena kuin se on osaksi laissa 1569/2019, uusi 3 momentti ja 7 §:ään, sellaisena kuin se on osaksi laeissa 308/2019 ja 1569/2019, uusi 4 momentti seuraavasti:

4 §

— —

Tuloverolain 9 b §:n perusteella kiinteään toimipaikkaan kuuluviksi luettavat laskennalliset tulot, jotka kertyvät verovelvollisen Suomessa olevan kiinteän toimipaikan ja verovelvollisen toisessa valtiossa sijaitsevan päätoimipaikan tai kiinteän toimipaikan välisten toimien perusteella, ovat veronalaisia tässä laissa säädetyllä tavalla.

7 §

— —

Tuloverolain 9 b §:n perusteella kiinteään toimipaikkaan kuuluviksi luettavat laskennalliset menot ja korot, jotka kertyvät verovelvollisen Suomessa olevan kiinteän toimipaikan ja verovelvollisen toisessa valtiossa sijaitsevan päätoimipaikan tai kiinteän toimipaikan välisten toimien perusteella, ovat vähennyskelpoisia tässä laissa säädetyllä tavalla.

———

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2027 toimitettavassa verotuksessa.

———

3.

Laki

kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain 4 ja 6 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain (1552/1995) 6 §:n 1 momentti ja

lisätään 4 §:ään, sellaisena kuin se on laeissa 1360/2009, 1568/2019 ja 162/2020, uusi 7 momentti seuraavasti:

4 §

Hyvityksen enimmäismäärä

— —

Jos verovelvollisella on kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen mukaan toisessa sopimusvaltiossa oleva kiinteä toimipaikka, tässä pykälässä tarkoitetuissa laskelmissa otetaan huomioon, mitä tuloverolain (1535/1992) 9 b §:ssä säädetään.

6 §

Progressioehtoinen vapautusmenetelmä

Vieraasta valtiosta saatu tulo, johon Suomi on kansainvälisessä sopimuksessa luopunut käyttämästä verotusoikeuttaan, on luonnollisen henkilön, yhtymän ja kuolinpesän veronalaista tuloa. Verovelvollisen tulosta menevistä veroista vähennetään kuitenkin osa, joka vastaa verosta vapautetun tulon osuutta tulolähteen ja tulolajin tulosta (*progressioehtoinen vapautusmenetelmä*). Vieraasta valtiosta saatua tuloa laskettaessa vähennetään tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot ja korot, jollei muualla toisin säädetä. Menot ja korot eivät kuitenkaan ole vähennyskelpoisia siltä osin kuin ne ylittävät vieraasta valtiosta saadun tulon määrän silloinkaan, kun ne saataisiin vähentää tuloverolain, elinkeinotulon verottamisesta annetun lain tai maatilatalouden tuloverolain (543/1967) mukaan. Vähennys tulosta menevistä veroista tehdään eri veroista näiden suhteessa.

— —

———

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2027 toimitettavassa verotuksessa.

———

Helsingissä 6.11.2025

Pääministeri

Petteri Orpo

Valtiovarainministeri Riikka Purra

Liite
Rinnakkaistekstit

1.

Laki

tuloverolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan tuloverolain (1535/1992) 9 §:n 3 momentti, sellaisena kuin se on laissa 1549/1995, ja
lisätään lakiin uusi 9 b § seuraavasti:

Voimassa oleva laki	*Ehdotus*
9 §	9 §
Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus	*Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus*
— — — — — — — — — — — — — — — —	— — — — — — — — — — — — — — — —
Jos henkilöllä, joka ei asu Suomessa, tai ulkomaisella yhteisöllä tai yhteenliittymällä on Suomessa elinkeinon harjoittamista varten kiinteä toimipaikka, on tällainen henkilö, yhteisö tai yhteenliittymä 1 momentin 2 kohdan ja 2 momentin estämättä velvollinen suorittamaan veroa tulon perusteella kaikesta tähän kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi luettavasta tulosta.	Jos henkilöllä, joka ei asu Suomessa, tai ulkomaisella yhteisöllä tai yhteenliittymällä on Suomessa elinkeinon harjoittamista varten kiinteä toimipaikka, on tällainen henkilö, yhteisö tai yhteenliittymä 1 momentin 2 *kohdassa* ja 2 *momentissa säädetyn* estämättä velvollinen suorittamaan veroa tulon perusteella kaikesta tähän kiinteään toimipaikkaan *9 b §:n mukaisesti* kuuluvaksi luettavasta tulosta.
— — — — — — — — — — — — — — — —	— — — — — — — — — — — — — — — —
	9 b §
	Kiinteän toimipaikan tulo
	Jos kiinteän toimipaikan tuloon sovelletaan Suomen tekemää kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevaa sopimusta ja jos sopimus sitä edellyttää, kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi luetaan tulo, jonka kiinteän toimipaikan olisi voinut olettaa tuottavan, erityisesti sen toimista yrityksen muiden osien kanssa, jos se olisi ollut erillinen ja itsenäinen yritys, joka harjoittaa samaa tai samanlaista toimintaa samojen tai samanlaisten edellytysten vallitessa, ottaen

Voimassa oleva laki	*Ehdotus*
	huomioon sekä kiinteän toimipaikan kautta että yrityksen muiden osien kautta suoritetut toiminnot, käytetyt varat ja kannetut riskit. *Jos kiinteän toimipaikan tuloon sovelletaan Suomen tekemää kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevaa sopimusta, jonka liiketuloa koskevat määräykset poikkeavat 1 momentissa säädetystä, luetaan tulo kuuluvaksi kiinteään toimipaikkaan tällaisen verosopimuksen määräysten mukaisesti.* *Jos kiinteän toimipaikan tuloon ei sovelleta kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevaa sopimusta, luetaan kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi se tulo, jonka toimipaikan olisi voitu olettaa tuottavan, jos se olisi ollut erillinen yritys, joka harjoittaa samaa tai samanlaista toimintaa samojen tai samanlaisten edellytysten vallitessa ja itsenäisesti päättää liiketoimista sen yrityksen kanssa, jonka kiinteä toimipaikka se on, ellei muuta johdu siitä, että kiinteälle toimipaikalle kuuluvaksi luettavaksi on hyväksyttävä kiinteästä toimipaikasta johtuneet menot, niihin luettuina yrityksen johtamisesta ja yleisestä hallinnosta johtuneet menot, riippumatta siitä, ovatko ne syntyneet siinä valtiossa, jossa kiinteä toimipaikka on, vai muualla.*
	————
	Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 . *Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2027 toimitettavassa verotuksessa.*
	————

2.

Laki

elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 4 ja 7 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

lisätään elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 4 §:ään, sellaisena kuin se on osaksi laissa 1569/2019, uusi 3 momentti ja 7 §:ään, sellaisena kuin se on osaksi laeissa 308/2019 ja 1569/2019, uusi 4 momentti seuraavasti:

Voimassa oleva laki	*Ehdotus*
4 §	4 §
— — — — — — — — — — — — — — — —	— — — — — — — — — — — — — — — —
	Tuloverolain 9 b §:n perusteella kiinteään toimipaikkaan kuuluviksi luettavat laskennalliset tulot, jotka kertyvät verovelvollisen Suomessa olevan kiinteän toimipaikan ja verovelvollisen toisessa valtiossa sijaitsevan päätoimipaikan tai kiinteän toimipaikan välisten toimien perusteella, ovat veronalaisia tässä laissa säädetyllä tavalla.
7 §	7 §
— — — — — — — — — — — — — — — —	— — — — — — — — — — — — — — — —
	Tuloverolain 9 b §:n perusteella kiinteään toimipaikkaan kuuluviksi luettavat laskennalliset menot ja korot, jotka kertyvät verovelvollisen Suomessa olevan kiinteän toimipaikan ja verovelvollisen toisessa valtiossa sijaitsevan päätoimipaikan tai kiinteän toimipaikan välisten toimien perusteella, ovat vähennyskelpoisia tässä laissa säädetyllä tavalla.
	———
	Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .
	Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2027 toimitettavassa verotuksessa.
	———

3.

Laki

kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain 4 ja 6 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain (1552/1995) 6 §:n 1 momentti ja

lisätään 4 §:ään, sellaisena kuin se on laeissa 1360/2009, 1568/2019 ja 162/2020, uusi 7 momentti seuraavasti:

Voimassa oleva laki	*Ehdotus*
4 §	4 §
Hyvityksen enimmäismäärä	*Hyvityksen enimmäismäärä*
— — — — — — — — — — — — — — —	— — — — — — — — — — — — — — —
	Jos verovelvollisella on kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen mukaan toisessa sopimusvaltiossa oleva kiinteä toimipaikka, tässä pykälässä tarkoitetuissa laskelmissa otetaan huomioon, mitä tuloverolain (1535/1992) 9 b §:ssä säädetään.
6 §	6 §
Progressioehtoinen vapautusmenetelmä	*Progressioehtoinen vapautusmenetelmä*
Vieraasta valtiosta saatu tulo, johon Suomi on kansainvälisessä sopimuksessa luopunut käyttämästä verotusoikeuttaan, on luonnollisen henkilön, yhtymän ja kuolinpesän veronalaista tuloa. Verovelvollisen tulosta menevistä veroista vähennetään kuitenkin osa, joka vastaa verosta vapautetun tulon osuutta tulolähteen ja tulolajin tulosta (*progressioehtoinen vapautusmenetelmä*). Vieraasta valtiosta saatua tuloa laskettaessa vähennetään tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot ja korot, jollei muualla toisin säädetä. Menot ja korot eivät kuitenkaan ole	Vieraasta valtiosta saatu tulo, johon Suomi on kansainvälisessä sopimuksessa luopunut käyttämästä verotusoikeuttaan, on luonnollisen henkilön, yhtymän ja kuolinpesän veronalaista tuloa. Verovelvollisen tulosta menevistä veroista vähennetään kuitenkin osa, joka vastaa verosta vapautetun tulon osuutta tulolähteen ja tulolajin tulosta (*progressioehtoinen vapautusmenetelmä*). Vieraasta valtiosta saatua tuloa laskettaessa vähennetään tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot ja korot, jollei muualla toisin säädetä. Menot ja korot eivät kuitenkaan ole

Voimassa oleva laki	*Ehdotus*
vähennyskelpoisia siltä osin kuin ne ylittävät vieraasta valtiosta saadun tulon määrän silloinkaan, kun ne saataisiin vähentää tuloverolain *(1535/92)*, elinkeinotulon verottamisesta annetun lain *(360/68)* tai maatilatalouden tuloverolain (543/67) mukaan. Vähennys tulosta menevistä veroista tehdään eri veroista näiden suhteessa.	vähennyskelpoisia siltä osin kuin ne ylittävät vieraasta valtiosta saadun tulon määrän silloinkaan, kun ne saataisiin vähentää tuloverolain, elinkeinotulon verottamisesta annetun lain tai maatilatalouden tuloverolain (543/*1967*) mukaan. Vähennys tulosta menevistä veroista tehdään eri veroista näiden suhteessa.
— — — — — — — — — — — — — —	— — — — — — — — — — — — — —
	————
	Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .
	Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2027 toimitettavassa verotuksessa.
	————