

Essi Teppola

**YLEISESTI VEROVELVOLLISEN
LUONNOLLISEN HENKILÖN TOISESSA
VALTIOSSA HARJOITTAMAN
ELINKEINOTOIMINNAN TULOVEROTUS**

Johtamisen ja talouden tiedekunta
Pro gradu -tutkielma
Huhtikuu 2020

TIIVISTELMÄ

Essi Teppola: Yleisesti verovelvollisen luonnollisen henkilön toisessa valtiossa harjoittama elinkeinotoiminta
Pro gradu -tutkielma
Tampereen yliopisto
Vero-oikeus
Huhtikuu 2020

Pro gradu -tutkielman aiheena on yleisesti verovelvollisen luonnollisen henkilön toisessa valtiossa harjoittama elinkeinotulo ja sen verotusoikeus ja verotettavan tulon määrittäminen. Yleisesti verovelvollisia, Suomen kansalaisia koskee tuloverolain 11 §:n kolmen vuoden sääntö, jonka mukaan Suomen kansalaiset katsotaan Suomessa asuviksi ja siten yleisesti verovelvollisiksi, kunnes kolme vuotta on kulunut sen vuoden päättymisestä, jonka aikana henkilö on muuttanut maasta, jollei hän osoita, että hänellä ei ole verovuonna ollut olennaisia siteitä Suomeen. Tutkielma keskittyy selvittämään, miten yleisesti verovelvollisen liikkeen- ja ammatinharjoittajan olennaiset siteet ratkaistaan silloin, kun hän harjoittaa elinkeinotoimintaa toisessa valtiossa. Tutkielmassa pyritään selvittämään, miten asuinvaltio määräytyy yleisesti verovelvollisen kaksoisasumistilanteessa. Olennaisten siteiden ja verosopimuksen mukaisen asuinvaltion määrittely on tapauskohtaisen harkinnan ja oikeuskäytännön varassa.

Tutkimuksen metodologinen lähestymistapa on lainoppi, jonka tarkoituksena on selvittää voimassa olevan oikeuden sisältö. Tutkimuksessa selvitetään oikeussäännösten sisältöä ja tarkastellaan voimassa olevaa lainsäädäntöä. Tarkasteltavia oikeussäännöksiä ovat verosopimusoikeus sekä kansallinen lainsäädäntö.

Tutkimus on jaettu neljään osaan, joista ensimmäisessä osassa pyritään selvittämään liikkeen- ja ammatinharjoittajan yleisen verovelvollisuuden muodostumisen tilanteissa, joissa Suomen kansalainen muuttaa pois Suomesta ja olennaisten siteiden määrittäminen tällaisessa tilanteessa. Henkilökohtaisten ja taloudellisten olennaisten siteiden määrittäminen on hahmotettu oikeuskäytännön avulla. Tässä osassa on selvitetty Suomessa harjoitetun liiketoiminnan vaikutukset olennaisten siteiden muodostumiseen. Tutkielman toisessa osassa selvitetään, miten yleisesti verovelvollisen liikkeen- ja ammatinharjoittajan asuinvaltio määräytyy, sekä miten kaksoisasumistilanteessa ratkaistaan henkilön verosopimuksen mukainen asuinvaltio. Tutkielman kolmas osa keskittyy yleisesti verovelvollisen liikkeen- ja ammatinharjoittajan saaman liiketulon verotusoikeuden, verotettavan tulon määrittämiseen sekä kahdenkertaisen verotuksen poistamiseen. Tässä osassa selvitetään kiinteän toimipaikan tai kiinteän paikan syntyminen ja sen vaikutus tulon verotusoikeuteen. Kolmannessa osassa selvitetään verotusoikeus tilanteissa, jossa yleisesti verovelvollisella on elinkeinotuloa toisesta valtiosta kuin mikä hänen verosopimuksen mukainen kotivaltionsa on.

Tutkielman loppuksi neljännessä osassa kerrataan johtopäätökset. Erilaisia tilanteita on selkeytetty esimerkein. Johtopäätöksissä on esitetty näkökantoja kiinteän toimipaikan ja lähdevaltion verotusoikeuden muodostumiseen tilanteissa, joissa oikeustilassa voisi olla tarkennettavaa, jotta se vastaa toiminnan todellista toimintaa muuttuvassa yhteiskunnassa.

Avainsanat: asuinvaltio, kiinteä toimipaikka, olennaiset siteet, kahdenkertaisen verotuksen poistaminen

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

Sisällysluettelo

LÄHDELUETTELO	I
OIKEUSTAPAUSLUETTELO	IX
LYHENNELUETTELO	XI
1. JOHDANTO	1
1.1 Aiheen tausta	1
1.2 Tutkimuskohde, tutkimuksen tavoite ja aiheen rajaus	6
1.3 Tutkimuksen metodologia ja lähdeaineisto	8
2. LIIKKEEN- JA AMMATINHARJOITTAJAN YLEISEN JA RAJOITETUN VEROVELVOLLISUUDEN MÄÄRÄYTYMINEN	11
2.1 Liikkeen- ja ammatinharjoittajan yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus	11
2.2 Yleisesti verovelvollisen olennaiset siteet ja kolmen vuoden sääntö	14
2.3 Suomessa harjoitettu liiketoiminta	20
2.4 Kolmen vuoden jälkeen	26
3. LIIKKEEN- JA AMMATINHARJOITTAJAN VEROSOPIMUKSEN MUKAISEN ASUINVALTION MÄÄRÄYTYMINEN	28
3.1 Asuinvaltiokäsite	28
3.2 Kaksoisasumistilanne	30
4. TOISESTA VALTIOSTA SAADUN LIIKETULON VEROTUS JA KIINTEÄN TOIMIPAIKAN MERKITYS	34
4.1 Kiinteä toimipaikka	34
4.2 Suomessa asuvan luonnollisen henkilön ulkomailta saadun elinkeinotulon verotus	46
4.3 Toisessa valtiossa asuvan Suomessa yleisesti verovelvollisen Suomesta saadun liiketulon verotusoikeus	49
4.4 Kiinteästä toimipaikasta saadun tulon määrittäminen	50
5. KAKSINKERTAISEN VEROTUKSEN POISTAMINEN LIIKETULOSTA ...	57
5.1 Kaksinkertaisen verotuksen poistamisen menetelmät	57

5.2 Hyvitettävän veron enimmäismäärä.....	62
6. JOHTOPÄÄTÖKSET	65
LIITE 1: Esimerkki hyvityksen enimmäismäärän laskemisesta	75

LÄHDELUETTELO

Aarnio 1989

Aarnio, Aulis: Laintulkinnan teoria. Juva 1989.

Andersson – Linnakangas – Frände 2016

Andersson, Edward ja Linnakangas, Esko ja Frände Joakim:
Tuloverotus. 8. uud. Painos. Alma Talent Oy 2016.

Elinkeinoverotus 2018

Elinkeinoverotus 2018. 13. Luku, Kansainvälinen verotus. Edilex.fi.
Marraskuu 2018 (hakusana: malliverosopimus)

Eläketurvakeskus 2020

Eläketurvakeskus, Yrittäjänä ulkomailla. Tyoelake.fi. Päivitetty
2.1.2020.

Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EY) n:o 883/2004

Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EY) n:o 883/2004,
Annettu 29 päivänä huhtikuuta 2004, sosiaaliturvajärjestelmien
yhteensovittamisesta.

Finér 2015

Finér, Lauri: Liiketulon kohdentaminen kiinteille toimipaikoille, osa 1
(referee-artikkeli). Verotus-lehti 3/2015

Frände 2013

Frände, Joakim: Dubbelboende vid beskattning av fysiska personer.
Suomalainen lakimiesyhdistys Helsinki 2013.

HE 40/1974

HE 40/1974. Hallituksen esitys Eduskunnalle tulo- ja varallisuusverolaiksi.

HE 200/1992

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

HE 126/1994

HE 126/1994. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi ennakkoperintälain ja arvolisäverolain 1 §:n muuttamisesta.

HE 76/1995

HE 76/1995. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta ja kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi sekä eräiden muiden lakien muuttamisesta.

HE 109/1988

HE 109/1988. Hallituksen esitys Eduskunnalle tulo- ja varallisuusverolaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi.

HE 107/2006

HE 107/2006. Hallituksen esitys Eduskunnalle tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 197/2009

HE 197/2009. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain ja ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain muuttamisesta.

HE 56/2014

HE 56/2014. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain ja Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön annetun lain muuttamiseksi.

HE 307/2018

HE 308/2018. Hallituksen esitys eduskunnalle veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron estämiseksi verosopimuksiin toteuttavista toimenpiteistä tehdyn monenvälisen yleissopimuksen hyväksymiseksi ja voimaansaattamiseksi

Helminen

Helminen, Marjaana: Kansainvälinen verotus. WSOY. Jatkuvasti täydenteinen. Sähköinen versio päivitys 24.1.2020.

Helminen 2002

Helminen, Marjaana: Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen kaksoisasumiskonfliktitilanteessa. Verotus-lehti 2/2002.

Helminen 2004

Helminen, Marjaana: Kiinteän toimipaikan tuloverokysymykset, osa 1. Tilintarkastus-lehti 4/2004.

Helminen 2004 b

Helminen, Marjaana: Kiinteän toimipaikan tuloverokysymykset, osa 2. Tilintarkastus-lehti 5/2004.

Helminen 2013

Helminen, Marjaana: Kansainvälinen tuloverotus. Edita Publishing Oy 2013

Helminen 2018

Helminen, Marjaana: EU-vero-oikeus. Alma Talent Oy 2018.

Husa – Mutanen – Pohjolainen 2008

Husa, Jaakko – Mutanen, Anu – Pohjolainen Teuvo: Kirjoitetaan juridiikkaa. Talentum 2008.

Malmgrén 2008

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

Malmgrén – Myrsky 2017

Malmgrén, Marianne ja Myrsky, Matti: Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus. Alma Talent Oy 2017

Myrsky – Linnakangas 2009

Myrsky, Matti ja Linnakangas Esko: Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus. Talentum Media Oy 2009.

Määttä 2014

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

Niskakangas 2014

Niskakangas, Heikki: Johdatus Suomen verojärjestelmään. 3. Uud.p. Talentum 2014

Nissinen 2010.

Nissinen, Mika: Kiinteän toimipaikan muodostuminen rakennus- ja asennustoiminnassa. Verotus-lehti 2/2010.

Nykänen 2015

Nykänen, Pekka: Rajoitetusti verovelvollisen tulon verotus. Talentum 2015.

OECD Committee on Fiscal Affairs 1998

OECD Committee on Fiscal Affairs: Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version. June 1998.

OECD Committee on Fiscal Affairs 2008

OECD Committee on Fiscal Affairs: Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version. 17 July 2008.

OECD Committee on Fiscal Affairs 2010

OECD Committee on Fiscal Affairs: Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version. 22 July 2010

OECD Committee on Fiscal Affairs 2017

OECD Committee on Fiscal Affairs: Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version. 21 November 2017.

OECD 2000

OECD: Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention. OECD Publishing 2000.

OECD 2008

2008 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishment. Centre for Tax Policy and Administration. 17.7.2008.

OECD 2010

2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishment. Centre for Tax Policy and Administration. 22.7.2010.

OECD 2015

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

OECD 2016

Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting. 24.11.2016.

Penttilä 2019

Penttilä, Seppo: Yritysverotuksen veropohja ja vaihtoehtoiset yritysveromallit – EVL:sta kohti eurooppalaista sääntelyä (CCTP/CCCTB). Teoksessa Seppo Penttilä - Pekka Nykänen - Martti Nieminen (toim.) Parempaan yritysverotukseen. Edita 2019.

Valtiovarainministeriö 2019

Voimassa oleva Suomen verosopimustilanne 31.5.2019. Saatavilla osoitteessa www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49062/voimassa_olevat_verosopimukse/. Tarkastettu 15.11.2019.

Verohallinto 2011

Ulkomaisen rekisteröinti arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa. Verohallinnon julkaisu 185. 3.5.2011.

Verohallinto 2015

Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2015. Verohallinnon julkaisu 284.15

Verohallinto 2018

Ulkomaisen yhteisön tuloverotus Suomessa – Liiketulo ja muut ulkomaisen yhteisön Suomesta saamat tulot. Dnro A70/200/2018. 30.4.2018.

Verohallinto 2018 b

Yleistä tulon kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle. Dnro A72/200/2018. 30.4.2018.

Verohallinto 2019

Kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettely. Dnro VH/2006/00.01.00/2019. 1.7.2019.

Verohallinto 2019 b

Palkka ja työkorvaus verotuksessa. Dnro VH/3003/00.01.00/2018. 4.1.2019.

Verohallinto 2019 c

Ulkomaisen liikkeen- ja ammatinharjoittajan tuloverotus Suomessa. Dnro: VH/23/00.01.00/2019. 29.3.2019.

Verohallinto 2019 d

Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen. Dnro: VH/1161/00.01.00/2019. 12.8.2019.

Verohallinto 2019 e

Ulkomaalaisen rekisteröinti arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa. Dnro: VH/3545/00.01.00/2019. 17.12.2019.

Wikström – Ossa – Urpiainen 2015

Wikström, Kauko ja Ossa, Jaakko ja Urpiainen Matti: Vero-oikeuden yleiset opit. Kauppakamari 2015.

OIKEUSTAPPAUSLUETTELO

KHO

KHO 1977/4638

KHO 1977/4748 (julkaisematon)

KHO 1979 B II 508

KHO 7.8.1981 T 3184

KHO 1981 B II 501

KHO 1985/680

KHO 1986 II 501

KHO 1986 B II 503

KHO 1987 B 506

KHO 1988 B 501

KHO 1989/190

KHO 1992 B 502

KHO 2002:26

KHO 2004:6

KHO 2004:12

KHO 2008:43

KHO 2011:45

KHO 2013:93

KHO 4.8.2016 T 3294 (ei valituslupaa, julkaisematon)

HAO

Helsingin hallinto-oikeus 11.7.2019 19/0508/3

Keskusverolautakunta

KVL 52/2007

EU-tuomioistuin

C-336/96, Gilly

C-128/08, Dameaux

LYHENNELUETTELO

AVL	Arvonlisäverolaki (1501/1993)
EPL	Ennakkoperintälaki (1118/1996)
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta
HaO	Hallinto-oikeus
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KVL	Keskusverolautakunta
LähdeVL	Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta (627/1978)
MenetelmäL	Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi (1552/1995)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta.
TVL	Tuloverolaki (1535/1992)
VML	Laki verotusmenettelystä (1558/1995)

1. JOHDANTO

1.1 Aiheen tausta

Tuloverolain 9 §:n mukaan verovuonna Suomessa asunut henkilö on yleisesti verovelvollinen. Yleisesti verovelvollinen on velvollinen suorittamaan veroa tulon perusteella täältä ja muualta saamastaan tulosta eli hän on verovelvollinen Suomessa tuloistaan maailmanlaajuisesti. Tuloverolain 11 §:n mukaan henkilö on Suomessa asuva, jos hänellä on Suomessa varsinainen asunto ja koti tai jos hän jatkuvasti oleskelee Suomessa yli kuuden kuukauden ajan, jolloin tilapäinen poissaolo ei estä pitämästä oleskelua jatkuvana. Kun Suomen kansalainen on lähtenyt maasta eikä jatkuvasti oleskele Suomessa yli kuuden kuukauden ajan, häntä pidetään kuitenkin Suomessa asuvana, jollei hän näytä, ettei hänellä ole verovuonna olennaisia siteitä Suomeen. Jollei muuta näytetä, Suomen kansalaista ei pidetä tämän ajan jälkeen Suomessa asuvana.

Vero-oikeudessa asumiskäsitteen määritelmä on yleensä laajempi kuin mitä se käytännössä on. Tämän vuoksi henkilön voidaan katsoa asuvan vielä jonkin aikaan toisessa valtiossa ja olevan täällä yleisesti verovelvollinen, vaikka todellisuudessa olisi jo kyseisestä maasta pois muuttanut. Yleensä myös toinen valtio katsoo henkilön siellä asuvaksi ja yleisesti verovelvolliseksi, jolloin on vaara, että mikäli valtioiden välisiä verosopimuksia ei olisi, henkilön tulot ja varallisuus tulisi kahteen kertaan verotetuksi.¹ Mikäli Suomella ei ole toisen valtion kanssa verosopimusta, joka ohjaisi tarkemmin kuinka kaksinkertainen verotus poistetaan, Suomessa verosopimuksettomissa tilanteissa sovelletaan kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi annettua lakia (ns. menetelmälaki).

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 4 §:n mukaan veronalaisia elinkeinotuloja ovat elinkeinotoiminnassa rahana tai rahanarvoisena etuutena

¹ Elinkeinoverotus 2018, 13 luku.

saadut tulot. Elinkeinotulolähteen veropohja on laaja, jolloin lähtökohtaisesti kaikki tulot ovat veronalaisia.² Laki elinkeinotulon verottamisesta on nettotuloon perustuva laki, jossa veropohja on laaja. Tämän vuoksi tulee sekä tulojen veronalaisuus että menojen vähennyskelpoisuus olla laajoja. Menon vähennyskelpoisuutta koskeva yleissäännös on saman lain 7 §:ssä. Tämän pykälän mukaan kaikki elinkeinotoiminnassa tulon hankkimisesta ja sen säilyttämisestä aiheutuneet menot ja menetykset ovat vähennyskelpoisia.

Tuloverolakeihin ei sisälly elinkeinotoiminnan määritelmää. Useasti elinkeinotoiminnalle on asetettu seuraavia tunnusmerkkejä: itsenäinen ja suunnitelmallinen tai ainakin jatkuva voiton tavoittelu, johon sisältyy taloudellista riskiä sekä toiminnassa rajoittamaton tai laaja asiakaskunta. Mikäli toiminta perustuu ammatinharjoittajan henkilökohtaiseen työpanokseen, voi riskinä olla saamatta jäänyt tulo. Itsenäisyydellä tarkoitetaan elinkeinotoiminnan eroa palkkatyöhön.³

Silloin, kun elinkeinotoiminnan harjoittamiseen liittyy toimintaa ja tuloja eri valtioista, tarvitaan kansainvälisen vero-oikeuden sääntöjä, jotka määrittelevät, miten eri tulotyyppien verotusoikeus jaetaan tulon lähdevaltion ja tulonsaajan asuinvaltion kesken. Tällöin kysymys on kunkin valtion verotusvallan ulottuvuudesta. Yksi kansainvälisen vero-oikeuden tavoite on kaksinkertaisen verotuksen poistaminen. Muita tavoitteita ovat muun muassa verotusvallan jakaminen, veropaon ja veron kiertämisen estäminen sekä verotuksellisen syrjinnän estäminen. Kahdenkertaista verotusta syntyy tilanteissa, joissa tuloilla tai varallisuudella on liityntä kahteen tai useampaan valtioon. Kansainvälisen verotuksen oikeuslähteinä ovat kunkin valtion sisäinen verolainsäädäntö sekä yleensä kahdenvälisesti solmitut verosopimukset. Verotuksen on kuitenkin aina perustuttava valtion sisäiseen lainsäädäntöön eikä se voi koskaan perustua yksinomaan verosopimuksen määräykseen. Tästä syystä verosopimukset voivat ainoastaan rajoittaa verotusoikeutta siitä, mitä sisäinen lainsäädäntö säätelee,

² Wikström – Ossa - Urpiainen 2015, s. 227.

³ Wikström – Ossa - Urpiainen 2015, s. 217-218.

mutta koskaan se ei voi laajentaa verotustoimivaltaa. Käytännössä ensin on selvitettävä, miten tulo on sisäisen verolainsäädännön perusteella verotettava, tai onko kyseinen tulo veronalaista. Tämän jälkeen on selvitettävä, miten sovellettava verosopimus mahdollisesti rajoittaa sisäisen verolainsäädännön perusteella määräytyvää verotusoikeutta.⁴

Liikkeen- ja ammatinharjoittajat saattavat aloittaa toimintansa toisessa valtiossa puhtaasti liiketoiminnallisilla perusteilla eikä mahdollisia veroseuraamuksia arvioida etukäteen. Yritystoiminta monesti käynnistetään oman valtion yrityksen nimissä ja mahdollinen verovelvollisuus toisessa valtiossa voi yllättää.⁵ Jottei kaksinkertaista verotusta syntyisi, ja jotta verovelvollinen pystyy arvioimaan, kuinka suureksi verorasitus muodostuu, olisi verovelvollisen pyrittävä etukäteen selvittämään verotuskohtelu rajat ylittävissä tilanteissa. Käytännössä tämä voi olla vaikeaa, koska liiketoimista joudutaan monesti päättämään nopealla aikataululla. Tämä lisäksi verosäännösten tulkinta voi olla haastavaa ja epäselvää, jolloin ei etukäteen pystytä arvioimaan, miten liiketoimea käsitellään verotuksessa.⁶

Kansainvälinen verokilpailu on ohjannut eri valtioiden verolainsäädäntöä, kun verojärjestelmiä on pyritty luomaan kansanvälisesti kilpailukykyisimmiksi, jolloin valtio olisi myös verotuksen osalta houkutteleva vaihtoehto yritykselle sijoittua. Kansainvälisen verokilpailun perustana on tuotannontekijöiden mahdollisuus suhteellisen vapaasti liikkua rajojen yli. Verokilpailu ei tarkoita ainoastaan verokantoihin ja veropohjaan kohdistuvaa kilpailua, vaan kilpailuun vaikuttaa myös verojärjestelmän selkeys, ennakoitavuus ja johdonmukaisuus.⁷

Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 56-62 artiklat takaavat palveluiden vapaan tarjoamisoikeuden missä tahansa EU-valtiossa asuvalle tai

⁴ Wikström – Ossa-Urpiainen 2015, s. 297-298.

⁵ Finér 2015.

⁶ Malmgrén - Myrsky 2017, s. 29.

⁷ Penttilä 2019, s. 22.

EU-valtioon asettautuneelle EU-kansalaiselle. Artiklat takaavat, että henkilö tulee kohdelluksi siellä samalla tavalla kuin kyseessä olevan valtion kansalaiset.⁸

Vuoden 2008 Tuloa ja varallisuutta koskevasta malliverosopimuksesta (ns. OECD:n mallisopimus)⁹ on poistettu itsenäisen ammatinharjoittamisen artikla (artikla 14), mutta Suomen solmimissa, tällä hetkellä voimassa olevissa verosopimuksissa, artikla 14 kuitenkin on. Itsenäisen ammatinharjoittamisen artiklaan eivät kuulu kaupallinen ja teollinen toiminta eikä työsuhteessa tehty työ. Lisäksi taiteilijoita ja urheilijoita varten on oma artikla (artikla 17) verosopimuksissa. Myös vuoden 1998 OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa todetaan, että artiklan 14 periaatteet muistuttavat liiketulon artiklaa (artikla 7). Vaikka periaatteet näissä artikloissa ovat samat, on käsitteissä eroa. Kiinteän toimipaikan käsite katsottiin sopivan kaupalliseen ja teolliseen toimintaan, jonka vuoksi kiinteän paikan käsite katsottiin sopivan paremmin itsenäiseen ammatinharjoittamiseen. Käsitettä ei ole tarkennettu, mutta se kattaa kommentaarin mukaan muun muassa lääkärin vastaanottohuoneen, arkkitehdin tai lakimiehen toimiston. Yleensä itsenäisen ammatinharjoittajan toimintaa varten tällainen muodostuu asuinvaltioon, mutta mikäli toisessa valtiossa tällainen kiinteä paikka on, on tällä valtiolla oikeus verottaa tällaisesta paikasta syntyneet tulot.¹⁰

Uusissa sopimuksissa liikkeen- ja ammatinharjoittajan toimintaan näin ollen sovelletaan malliverosopimuksen liiketulon artiklaa (artikla 7). Malliverosopimuksen liiketuloartiklan mukaan sopimusvaltiossa asuvan luonnollisen henkilön saamasta tulosta verotetaan vain siinä valtiossa, ellei yritys harjoittaa liiketoimintaa toisessa sopimusvaltiossa siellä olevasta kiinteästä toimipaikasta. Mikäli yritykselle syntyy kiinteä toimipaikka toiseen sopimusvaltioon, voidaan se osa tulosta, joka katsotaan kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi, verottaa tässä toisessa valtiossa. Artiklan mukaan kaksinkertaista verotusta ei voi syntyä, vaan mikäli toisessa valtiossa verotetaan kiinteästä

⁸ Helminen 2018, s. 122.

⁹ OECD Committee on Fiscal Affairs 2008, s. 209.

¹⁰ OECD Committee on Fiscal Affairs 1998, s. 169-170.

toimipaikasta syntynyttä tuloa, tulee toisen valtion asianmukaisesti oikaista tästä tulosta määrätyn veron määrä. Malliverosopimuksen artiklassa 23 säädetään siitä, miten kaksinkertainen verotus tulee poistaa. Liiketuloon kohdistuva kaksinkertainen verotus poistetaan Suomen solmimissa sopimuksissa, muutamaa poikkeusta lukuun ottamatta¹¹, hyvitysmenetelmällä, jossa vähennetään sopimusvaltiossa asuvan tulosta asuinvaltiossa suoritettavasta verosta toisessa valtiossa maksettua tuloveroa vastaava määrä.

Vaikka valtiolla on toisen valtion kanssa verosopimus, verottaa kukin valtion tuloja ja varallisuutta oman kansallisen lainsäädäntönsä mukaan. Valtiot eivät kuitenkaan voi soveltaa kansallista lainsäädäntöä, mikäli se on ristiriidassa verosopimuksen kanssa. Tämän vuoksi verosopimuksella on etusija-asema kansalliseen lainsäädäntöön nähden konfliktitilanteissa. Tehdyt tuloverosopimukset rajoittavat tai supistavat kansalliseen lainsäädäntöön perustuvaa vero-oikeutta, mutta eivät voi laajentaa sitä. Tätä periaatetta kutsutaan verosopimusoikeuden kultaiseksi säännöksi, joka vaikuttaa ratkaistaessa kansallisen lainsäädännön ja verosopimusten välistä suhdetta, vaikka sitä ei laissa nimenomaisesti mainita. Verosopimusoikeudessa noudatetaan lievemmän normin periaatetta, jolloin verosopimus ohittaa kansallisen lainsäädännön silloin, kun verosopimus johtaa verovelvollisen kannalta lievempään lopputulokseen. Jos taas verosopimus sallisi laajemman verotusoikeuden kuin kansallinen lainsäädäntö, noudatetaan kansallisen lainsäädännön määräyksiä.¹²

Verosopimuksia sovelletaan vain sopimusvaltioissa asuviin verovelvollisiin. Jotta verosopimus toimii tarkoitustaan vastaavalla tavalla, vain toinen sopimusvaltio määrittelee itsensä verosopimuksen soveltamisen kannalta verovelvollisen asuinvaltioksi. On periaatteessa mahdollista, ettei kumpikaan valtio pidä itseään

¹¹ Sopimus Suomen Tasavallan hallituksen ja Yhdistyneen Arabitasavallan hallituksen välillä kaksinkertaisen verotuksen sekä veron kiertämisen estämiseksi tuloverojen alalla 12/1966, artikla 23. Suomen Tasavallan Hallituksen ja Ranskan Tasavallan Hallituksen välinen sopimus tulon ja omaisuuden kaksinkertaisen verotuksen ja veron kiertämisen estämiseksi 8/1972, artikla 23.

¹² Helminen 2013, s. 42-43.

sisäisen lainsäädännön mukaan verovelvollisen asuinvaltiona, mutta yleisempää on niin sanottu kaksoisasujatilanne, jossa molemmat valtiot katsovat henkilön oman sisäisen lainsäädäntönsä perusteella tässä valtiossa asuvaksi. Tämän vuoksi verosopimukset sisältävät yksityiskohtaiset määräykset siitä, miten tällaisessa tilanteessa asuinvaltio ratkaistaan.¹³

1.2 Tutkimuskohde, tutkimuksen tavoite ja aiheen rajaus

Tutkimuskohteena on selvittää Suomessa yleisesti verovelvollisen luonnollisen henkilön toisesta valtiosta saatujen elinkeinotoiminnan tulojen verotusoikeus eri tilanteissa. Tutkimuksessa selvitetään tuloverolain 11 §:n ns. kolmen vuoden sääntö ja olennaiset siteet liikkeen- ja ammatinharjoittajan tilanteessa, jossa elinkeinotoiminta halutaan siirtää toiseen valtioon. Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää olennaisten siteiden merkitys ja painoarvo, kun elinkeinotoimintaa harjoitetaan toisessa valtiossa. Tutkimuksessa pyritään selvittämään, milloin toiminta on harjoitettu Suomessa ja mikä merkitys sillä on olennaisten siteiden syntymiseen. Tutkimuksessa on tarkoituksena selvittää verosopimuksen mukaisen asuinpaikan määrittäjä ja merkitystä liikkeen- ja ammatinharjoittajan verotuksen kannalta. Tutkimuksessa keskitytään elinkeinotoiminnan harjoittamiseen ulkomailla sekä kiinteän toimipaikan syntymiseen, tulon määrittämiseen sekä kahdenkertaisen verotuksen poistamiseen.

Tutkimuskohdetta tarkastellaan seuraavien tutkimuskysymysten avulla:

1. Milloin liikkeen- ja ammatinharjoittaja katsotaan yleisesti verovelvolliseksi Suomessa ja milloin liikkeen- ja ammatinharjoittaja katsotaan ns. kolmen vuoden säännön nojalla yleisesti verovelvolliseksi?
2. Miten toisessa valtiossa harjoitetun elinkeinotoiminnan tulot verotetaan Suomessa?

¹³ Wikström – Ossa -Urpainen 2015, s. 313-314.

3. Miten kiinteä toimipaikka syntyy ja miten sen tuottama tulo määritellään?
4. Miten kaksinkertainen verotus poistetaan elinkeinotoiminnan tulosta?

Tutkimuskohteen valintaan vaikutti yleinen käsitys siitä, kuinka osoitetietoja muuttamalla Suomessa yleisesti verovelvollinen liikkeen- ja ammatinharjoittaja voi vaivattomasti siirtää verotuksensa Suomen ulkopuolelle riippumatta siitä, missä henkilön olennaiset siteet ovat, mikä hänen asuinvaltionsa on tai missä toimintaa tosiasiallisesti harjoitetaan. Tutkimuskohdetta lähestytään niin oikeuskirjallisuuden kuin oikeustapauksien kautta. Oikeuskäytäntöä löytyy lähinnä palkansaajien näkökulmasta tai osakeyhtiöiden kansainvälisistä verotustilanteista. Palkansaajien näkökulmasta monesti ollaan työnantajan tahdon ja käskyvallan alaisuudessa, mutta liikkeen- ja ammatinharjoittaja yleensä tekee päätöksensä toiminnastaan ja toimintaympäristöstään itsenäisesti. Euroopan unionin sisällä on vaivatonta liikkua ja naapurivaltioista on nopea siirtyä valtiosta toiseen jopa päivittäin. Verosopimuksissa itsenäisen toimijan verotusoikeus on sidottu kiinteän toimipaikan tai kiinteän paikan muodostumiseen. Toiminnan harjoittaminen ja maiden välillä liikkuminen on muuttunut niin merkittävästi viime vuosina, jonka vuoksi herää kysymys, voidaanko liikkeen- ja ammatinharjoittajan verotusoikeutta ja kiinteän toimipaikan tai paikan syntymistä enää arvioida samoilla perusteilla.

Tutkimuksessa ei käsitellä kansainvälistä oikeutta erityisemmin eikä myöskään muiden maiden lainsäädäntöä. Oikeusvertailu olisi voinut antaa tutkimukselle näkökantaa, mutta tutkimuksen sopivan laajuuden saavuttamiseksi tämä on rajattu tutkimuksen ulkopuolella. Myös arvonlisäverotus on rajattu tutkimuksen ulkopuolelle ja siihen ainoastaan viitataan.

1.3 Tutkimuksen metodologia ja lähdeaineisto

Tutkimuksen lähestymistapa on oikeusdogmaattinen eli lakia tulkitseva. Tutkimuksessa tulkitaan oikeussäännösten sisältöä sekä tarkastellaan voimassa olevaa lainsäädäntöä. Lainopin tehtävä sanotaan olevan oikeusnormien tulkinta ja systematisointi.¹⁴ Tarkasteltavia oikeussäännöksiä ovat verosopimusoikeus ja kansallinen lainsäädäntö lähinnä asuinvaltio- ja verovelvollisuussäännösten sekä Suomesta saatujen tulojen, kiinteän toimipaikan ja kaksinkertaisen verotuksen poistamisen säännösten osalta. Tutkimuksessa on tarkasteltu verovelvollisuuden keskeisiä käsitteitä.

Oikeusdogmatiikan näkökulmasta lainsäädäntö on tärkein oikeuslähde.¹⁵ Tutkielman lähteitä ovat lainsäädännön ja verosopimusten lisäksi lain esityöt ja malliverosopimusten kommentaarit. ”OECD:n malliverosopimus tai sen kommentaari eivät ole valtiosopimuksia, vaan niiden valmistelun tehtäväkseen saaneen OECD:n veroasiainkomitean, johon kuuluvat jäsenvaltioiden valtiovarainministeriöiden edustajat, laatima kannanotto.”¹⁶ OECD:n malliverosopimuksen kommentaari ei ole sitova oikeuslähde, mutta sillä on merkittävä asema verosopimusten tulkinnassa. Korkein hallinto-oikeus (KHO) usein ratkaisuisaan viittaa kommentaariin ja on näin ollen vahvistanut sen olevan verosopimusten tulkinnassa huomioitava tulkintalähde (esimerkiksi KHO 2013:93).¹⁷ Verosopimukset ovat ns. kollisionormeja eli ne ovat säännöksiä, jotka ratkaisevat, millä valtiolla on verotusoikeus tuloon, eli minkä valtion verotuslainsäädäntöä on sovellettava silloin, kun tulolla on liittymäkohtia usean valtion verolainsäädäntöön.¹⁸

Näiden ohella tutkielman lähteitä ovat oikeustapaukset, joita on valittu tähän tutkielmaan niin korkeimman hallinto-oikeuden kuin hallinto-oikeuden antamina,

¹⁴ Aarnio 1989, s. 48.

¹⁵ Husa – Mutanen – Pohjalainen 2008, s. 32.

¹⁶ KHO 2002:26.

¹⁷ Wikström – Ossa - Urpiainen 2015, s. 312.

¹⁸ Malmgrén – Myrsky, 2017, s. 8.

oikeuskirjallisuuden kattavat yleisesitykset, Verohallinnon antama ohjeistus sekä asiantuntija-artikkelit. Näiden avulla argumentoidaan tutkimuksessa esitettyjä tulkintoja. Tutkimuksen kohteena olevasta verovelvollisryhmästä ei oikeuskäytäntöä juuri ole, jonka vuoksi tutkimuksen selkeyttämiseksi on käsitelty oikeustapauksia, jotka mahdollisesti soveltuisivat myös liikkeen- ja ammatinharjoittajiin. Lainsäädännön säätelyn kohteet ovat niin dynaamisia, että lainsäädäntö on väistämättä aukollista ja tulkinnanvaraista. Verovelvolliset kehittävät jatkuvasti uusia keinoja minimoida veroja, joka myös johtaa lainsäädännön aukollisuuteen ja tulkinnanvaraisuuksiin.¹⁹

Tutkimus on jaettu neljään osaan, joista ensimmäinen osa muodostuu tutkielman toisesta luvusta, toinen osa kolmannesta luvusta ja kolmas osa neljännessä ja viidennestä luvusta. Neljännen osan muodostaa johtopäätökset. Ensimmäisessä osassa on tavoitteena selvittää yleisen ja rajoitetun verovelvollisuuden määrittelyyn ja olennaisten siteiden muodostumiseen vaikuttavat seikat liikkeen- ja ammatinharjoittajalla. Henkilökohtaiset ja taloudelliset olennaiset siteet on pyritty selvittämään oikeuskäytäntöjen avulla. Tässä osassa myös selvitetään Suomessa harjoitetun liiketoiminnan vaikutukset olennaisten siteiden syntymiseen.

Tutkimuksen toisessa luvussa keskitytään liikkeen- ja ammatinharjoittajan yleisen ja rajoitetun verovelvollisuuden määrittelyyn tuloverolain 11 §:n nojalla sekä niin sanotun kolmen vuoden säännön merkitykseen ja olennaisten siteiden määrittelyyn ja vaikutukseen verovelvollisasemaa ratkaistaessa. Tässä osassa selvitetään myös, miten yleisesti verovelvollisen liikkeen- ja ammatinharjoittajan verosopimuksen mukainen asuinvaltio määräytyy sekä paneudutaan kaksoisasumistilanteisiin ja asuinvaltion ratkaisemiseen tällaisessa tilanteessa tie breaker -sääntöjen nojalla. Kolmannessa luvussa tutkitaan asuinvaltion määräytymistä ja sen vaikutusta yleisesti verovelvollisen tulon verotusoikeuteen. Tutkimuksessa paneudutaan kiinteän toimipaikan ja kiinteän paikan määrittelyyn erilaisissa tilanteissa.

¹⁹ Määttä 2014, s. 39.

Kolmas osa, joka koostuu tutkielman neljännestä ja viidennestä luvusta, käsittelee yleisesti verovelvollisen liikkeen- ja ammatinharjoittajan saaman liiketulon verotusta ja kaksinkertaisen verotuksen poistamista. Tässä tutkielman osassa selvitetään kiinteän toimipaikan tai kiinteän paikan syntyminen sekä sen vaikutus tulon verotusoikeuteen. Tässä osassa selvitetään liiketulon verotusoikeus tilanteessa, jossa Suomessa asuva yleisesti verovelvollinen saa elinkeinotoiminnan tuloa toisesta valtiosta sekä tilanteessa, jossa toisessa valtiossa asuva Suomessa yleisesti verovelvollinen saa elinkeinotoiminnan tuloa Suomesta. Tässä tutkielman osassa selvitetään myös kiinteästä toimipaikasta saadun tulon määrittäminen sekä kaksinkertaisen verotuksen poistaminen tilanteissa, jossa Suomelle syntyy verotusoikeus.

Tutkimuksessa pyritään saamaan selkeä kuva vaikutuksista Suomessa toimitettavaan verotukseen silloin, kun yleisesti verovelvollinen luonnollinen henkilö harjoittaa elinkeinotoimintaa toisessa valtiossa. Tutkimuksessa pyritään selkeyttämään olennaisten siteiden syntyminen tilanteissa, joissa yleisesti verovelvollinen, Suomen kansalainen muuttaa ulkomaille sekä miten henkilön verosopimuksen mukainen asuinvaltio määräytyy tilanteissa, joissa elinkeinonharjoittajalla katsotaan olevaan useampi kuin yksi asuinvaltio. Tutkimuksessa selvitetään, milloin tulojen voidaan katsoa syntyneen Suomessa sekä kiinteän toimipaikan vaikutukset verotukseen.

Tutkielman neljäs osa muodostuu lopuksi tehdyistä johtopäätöksistä. Johtopäätöksissä on eri tilanteita pyritty selkeyttämään esimerkkitapauksin. Tapauksissa on Suomen lisäksi käytetty esimerkkipaikkana Viroa, joka valikoitui tutkielmaan sekä maantieteellisistä syistä että valtioiden välisen helpon ja nopean matkustamisen vuoksi. Viron kansalliseen vero- tai muuhun lainsäädäntöön tutkielmassa ei ole otettu kantaa.

2. LIIKKEEN- JA AMMATINHARJOITTAJAN YLEISEN JA RAJOITETUN VEROVELVOLLISUUDEN MÄÄRÄYTYMINEN

2.1 Liikkeen- ja ammatinharjoittajan yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus

Tuloverolain 9 § määrittelee mistä Suomessa asuva, yleisesti verovelvollinen on velvollinen suorittamaan veroa ja mistä taas rajoitetusti verovelvollinen, joka ei ole verovuonna asunut Suomessa. Lain mukaan verovuonna Suomessa asunut henkilö on velvollinen suorittamaan veroa Suomeen täältä ja muualta saaman tulon perusteella. Saman lain 4 momentin mukaan henkilö, joka asuu ainoastaan osan vuotta Suomessa, tulisi verottaa asumisen ajalta yleisesti verovelvollisena ja muun ajan rajoitetusti verovelvollisena. Tuloverolain 11 § säätelee Suomessa asumisen. Henkilön katsotaan asuvan Suomessa, jos hänellä on varsinainen asunto ja koti täällä tai hän jatkuvasti oleskelee Suomessa yli kuuden kuukauden ajan, jolloin tilapäinen poissaolo ei estä pitämästä oleskelua jatkuvana.

Vaikka henkilöllä ei voitaisi katsoa olevan asuntoa tai kotia Suomessa, voi jatkuva, yli kuuden kuukauden oleskelu Suomessa saada aikaan yleisen verovelvollisuuden. Tällöin ei ole merkitystä sillä, onko kyseessä Suomen tai ulkomaan kansalainen. Työskentelyn perusteella ei henkilöstä tule yleisesti verovelvollista, jos hänen asuntonsa ja kotinsa on ulkomailla eikä hänen Suomessa oleskelua voida pitää jatkuvana.²⁰

KHO 1987 B 506: Ruotsissa pysyvästi asunut henkilö kävi päivittäin Suomessa töissä. Päivittäisen työssäkäynnin ei katsottu muodostavan jatkuvaa oleskelua Suomessa.

Yleisesti verovelvollisen, Suomessa asuvan ammatinharjoittajan tulot ulkomailta verotetaan Suomessa ja tulo on samalla tavalla veronalaista kuin Suomessa harjoitetusta toiminnasta saatu tulo. Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 1 §:n mukaan elinkeinotoiminnan tulos lasketaan tuloverotusta toimitettaessa niin

²⁰ Helminen 2013, s. 99-100.

kuin kyseissä laissa on säädetty. Elinkeinotoiminnalla tarkoitetaan liike- ja ammattitoimintaa. Saman lain mukaan verovelvollisen harjoittama liike- ja ammattitoiminta muodostaa elinkeinotoiminnan tulolähteen, jonka tulos otetaan huomioon verovuoden tuloa laskettaessa tuloverolaissa säädetyllä tavalla (EVL 2 § - 3 §).

Koska kyseessä ei ole palkkatulo, ei tuloon sovelleta tuloverolain 77 §:n mukaista niin sanottua kuuden kuukauden sääntöä.²¹ Kuuden kuukauden säännön alainen palkka on ulkomailla tehdystä työstä saatu palkkatulo, joka ei ole Suomessa veronalaista tuloa, jos työstä johtuva oleskelu kestää yhtäjaksoisesti vähintään kuusi kuukautta ja jonka tulon verottamista ei Suomen ja kyseisen valtion välinen verosopimus estä.

Tuloverolain 9.1 §:n 2 kohdan mukaan rajoitetusti verovelvollista verotetaan Suomessa vain täältä saaduista tuloista, jolloin verovelvollisuus perustuu niin sanottuun lähdevaltioperiaatteeseen. Näistä tuloista on esimerkkiluettelo tuloverolain 10 §:ssä. Suomesta saadusta tulosta peritään tulotyyppistä riippuen joko lähdevero tai verotus toimitetaan verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä kuten yleisesti verovelvollisen saama tulo²². Elinkeinotuloa verotetaan Suomessa verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä²³. Rajoitettua verovelvollisuutta ei ole säännelty tuloverolaissa, mutta käytännössä kaikki, jotka eivät ole tuloverolain mukaan Suomessa asuvia eli yleisesti verovelvollisia, ovat tällöin Suomessa rajoitetusti verovelvollisia.²⁴ Mikäli rajoitetusti verovelvollisen saama tulo verotetaan verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä, vastaa se pitkälti yleisesti verovelvollisen vastaavien

²¹ Helminen 2013, s. 152.

²² Nykänen 2015, s. 2.

²³ LähdeVL 3 §: Lähdevero on suoritettava, jollei muualla toisin säädetä, osingosta, korosta ja rojaltista, palkasta, henkilöstörahaston maksamasta rahasto-osuudesta ja jäsenilleen jakamasta ylijäämästä sekä muusta suorituksesta, josta ennakkoperintälain mukaan on toimitettava ennakonpidätys.

²⁴ Ks. ratkaisu KHO 1986 B II 503. Ratkaisun mukaan henkilöä, joka ei ollut Suomessa asuva, oli näin ollen pidettävä Suomessa rajoitetusti verovelvollisena. Ks myös HE 40/1974, s. 3: ”rajoitetusti verovelvollisia ovat henkilöt, jotka verovuonna eivät ole asuneet Suomessa. Nämä ovat velvollisia suorittamaan tuloveroa vain täältä saamastaan tulosta.”

tulojen verotusta²⁵. Rajoitetusti verovelvolliseen ei sovelleta lakia yleisradioverosta (3 §).

Tuloverolain 10 § 2 kohdan mukaan Suomesta saatua tuloa on Suomessa harjoitetusta liikkeestä tai ammatista saatu tulo. Kyseisessä säännöksessä ei kuitenkaan edellytetä, että elinkeinotoimintaa tulisi harjoittaa Suomessa olevasta kiinteästä toimipaikasta eikä sen puuttuminen ole esteenä verotukselle Suomessa (VML 83 §)²⁶. Rajoitetusti verovelvollinen on lähdevaltioperiaatteen mukaan velvollinen maksamaan Suomeen veroa vain Suomesta saamastaan tulosta (TVL 9.1 §:n 2 k). Mikäli rajoitetusti verovelvollisella on elinkeinotoiminnan harjoittamista varten kiinteä toimipaikka, on hän verovelvollinen Suomeen maailmanlaajuisesti kaikista kiinteän toimipaikan tuloista (TVL 9.3 §).

Erottelu yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisen välille on tärkeää kansainvälisessä verotuksessa. Verovelvollisuusstatus määräytyy yksinomaan kunkin valtion sisäisen lainsäädännön perusteella. Valtioiden määritelmät verovelvollisuuden määrittämisen suhteen ovat erilaisia, jolloin henkilö voi olla yleisesti verovelvollinen useammassa kuin yhdessä valtiossa. Mikäli useampi valtio haluaa verottaa verovelvollisen tulot maailmanlaajuisesti, syntyy kaksoisasumiskonflikti, joka ratkaistaan verosopimusmääräysten perusteella. Näin ollen käsitteet yleisestä ja rajoitetusta verovelvollisuudesta on syytä pitää erillään siitä kysymyksestä, mikä on henkilön verotuksellinen asuinvaltio. Verovelvollinen voi olla kahdessa valtiossa yleisesti verovelvollinen, mutta mikäli verosopimusta sovelletaan oikein, vain toinen sopimusvaltio voi olla verovelvollisen verosopimuksen mukainen asuinvaltio.²⁷

²⁵ Nykänen 2015, s. 15.

²⁶ VML 83 §: ”Jos sellainen ulkomailla asuva henkilö tai ulkomainen yhteisö, jolla e ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, harjoittaa täällä tulonhankkimistoimintaa, on tällaisen henkilön tai yhteisön suoritettava veroa siitä tulosta, jonka arvioidaan muodostuneen täällä harjoitetusta toiminnasta.”

²⁷ Wikström – Ossa - Urpiainen 2015, s. 302-303.

2.2 Yleisesti verovelvollisen olennaiset siteet ja kolmen vuoden sääntö

Tuloverolain 11.1 § mukaan henkilön katsotaan asuvan Suomessa, jos hänellä on Suomessa varsinainen asunto ja koti ja hän jatkuvasti oleskelee täällä yli kuuden kuukauden ajan. Tämä säännös koskee niin Suomen kansalaisia kuin muun valtion kansalaisia. Asunto on paikka, jossa voi asua, mutta koti liittyy henkilökohtaisiin intresseihin ja siteisiin. Henkilöllä voi olla monta asuntoa, mutta yleensä henkilöllä voi olla vain yksi koti.

Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus määräytyvät Suomessa yksinomaan tuloverolain säännösten perusteella. Tällöin ei ole merkitystä missä henkilö on verosopimusta sovellettaessa asuva. Tällä on merkitystä silloin, kun henkilö on useammassa maassa yleisesti verovelvollinen kyseessä olevien valtioiden sisäisen lainsäädäntöjen perusteella. Henkilöstä ei tule rajoitetusti verovelvollista vain sen perusteella, että hän asuu toisessa valtiossa. Myöskään henkilöstä, joka on Suomessa rajoitetusti verovelvollinen, ei voi tulla Suomessa verosopimuksen mukaan asuvaa.²⁸

Tuloverolaissa säädetään, milloin Suomea pidetään tulonsaajan asuinvaltiona ja milloin on kyseessä Suomessa saatu tulo. Kun määritellään luonnollisen henkilön asuinvaltiota, ratkaisevaa on, asuuko henkilö Suomessa tai oleskeleeko hän täällä säännöllisesti. Vaikka verotusoikeus perustuu asumiseen, ei kansalaisuuteen, on tuloverolain 11 §:n soveltamisen kannalta kansalaisuudella merkitystä. Kyseisen pykälän toinen virke ilmaisee Suomen verotusvallan maastamuuttotilanteissa; säännöstä sovellettaessa Suomesta muuttanutta Suomen kansalaista verotetaan muuttovuonna ja kolmena seuraavana vuonna tämän maailmanlaajuisista tuloista Suomessa, vaikka henkilö ei enää asu Suomessa. Asia ratkaistaan tapauskohtaisesti kokonaisharkinnalla.²⁹ Hallituksen esitöiden mukaan säännöksessä mainitut olennaiset siteet muodostuvat, mikäli Suomeen jää esimerkiksi verovelvollisen perhe, elinkeino, hänen omistama

²⁸ Nykänen 2015, s. 88. Ks. KHO 1986 B II 503, KHO 1987 B 506 sekä KHO 1988 B 501.

²⁹ Wikström – Ossa - Urpiainen 2015, s. 308-310.

kiinteistö tai henkilö ei ole asettunut vakituisesti asumaan tietylle paikkakunnalle tai hän oleskelee ulkomailla vain opiskelun vuoksi tai terveydellisistä syistä.³⁰

Kolmen vuoden sääntö on Suomen kansalaisen verotuksellista asumista koskeva olettasäännös, jonka mukaan Suomen kansalaista lähtökohtaisesti pidetään Suomessa asuvana Suomesta poismuuttovuoden ja kolme sitä seuraavaa vuotta. Verovelvollinen voi osoittaa, ettei hänellä ole Suomeen olennaisia siteitä, jolloin henkilöä voidaan pitää rajoitetusti verovelvollisena, vaikka kolmea vuotta muutosta ei olisi kulunut.³¹ Koska näyttövaikeudet ovat erityisen suuret tilanteissa, joissa verovelvollinen on juuri muuttanut ulkomaille ja on ratkaistava, onko kyseinen muutto vain tilapäinen oleskelu toisessa valtiossa, lakiin ehdotettiin sisällytettäväksi ns. todistustaakkasäännös, jonka mukaan ensimmäisen kolmen vuoden ajan katsotaan, että Suomen kansalainen asuu Suomessa, jollei hän itse näytä, ettei hänellä ole verovuonna ollut Suomeen olennaisia siteitä. Kolmen vuoden jälkeen todistustaakka siirtyy veroviranomaiselle.³² Kolmen vuoden sääntö säädettiin estämään veropakolaisuutta, jolloin tarkoituksena on siirtää verotuksellista syistä asuinpaikka lievemmän verotuksen valtioon. Tällaisessa tapauksessa Suomen kansalainen oleskelee jatkuvasti osan vuotta ulkomailla ja tällä perusteella väittää, ettei häntä voida katsoa samana aikana Suomessa yleisesti verovelvollisena. Usein tällainen henkilö kuitenkin säilyttää Suomessa varsinaisen asunnon ja kodin.³³

Kun sovelletaan kolmen vuoden sääntöä, olennaista on määritellä mitä olennaiset siteet ovat ja milloin voidaan katsoa, että siteet ovat katkenneet.³⁴ Hallituksen esityksessä todetaan, että ”olennaisilla siteillä ei todistustaakkasäännöksessä tarkoiteta mitään tiettyjä seikkoja, vaan niiden tarkempi sisältö jäisi oikeuskäytännön varaan.”³⁵ Verovelvollinen voi hakea

³⁰ HE 40/1974, s. 4.

³¹ Nykänen 2015, s. 96.

³² HE 40/1974, s. 4.

³³ Malmgrén – Myrsky 2017, s. 196.

³⁴ Nykänen 2015, s. 97.

³⁵ HE 40/1974, s. 4.

ennakkoratkaisua verovelvollisuusasemastaan ja olennaisten siteiden katkeamisesta. Andersson, Linnakangas ja Frände suosittelevat ennakkoratkaisun hakemista lainsäädännön epätarkkuuden vuoksi.³⁶

Verovelvollinen voi milloin tahansa muuttovuonna tai seuraavan kolmen vuoden aikana osoittaa olennaisten siteiden katkenneen. Jos Suomen kansalainen muuttaessaan kesken vuoden osoittaa, ettei hänelle jää Suomeen olennaisia siteitä eli olennaiset siteet ovat katkenneet ennen muuttoa, on sovellettava pääsääntöä, jonka mukaan verovelvollisuus päättyy muuttopäivään, jolloin henkilö on osan muuttovuodesta yleisesti verovelvollinen ja osan vuotta rajoitetusti verovelvollinen³⁷. Tämä soveltuu tapauksiin, joissa Suomeen ei jää omaisuutta ja koko perhe muuttaa toiseen valtioon. Jos henkilö luopuu olennaisista siteistä muuttovuonna, mutta jo muutettuaan, on oikeuskäytännössä³⁸ katsottu yleisen verovelvollisuuden päättyvän verovuoden loppuun.³⁹ Pekka Nykänen on teoksessaan pohtinut, perustuuko ratkaisu KHO 2004:6 tuloverolain 11 §:n sanamuotoon, jossa säännellään, ettei verovelvollisella ole verovuonna ollut olennaisia siteitä Suomeen. Molemmissa tapauksissa sovelletaan tuloverolain 11.1 §:n kolmen vuoden sääntöä, joten olisiko johdonmukaista soveltaa samanlaista tulkintaa olennaisten siteiden katkeamisen ratkaisussa ja tuleeko ratkaisuun vaikuttaa se, ovatko olennaiset siteet katkenneet ennen muuttoa vai sen jälkeen. Myös ratkaisussa KHO 2004:6 olisi voitu tuloverolain 9.4 §:n perusteella katsoa, että myös Suomen kansalainen voi olla samana vuonna sekä yleisesti että rajoitetusti verovelvollinen.⁴⁰ Vaikka korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisua 2004:6 voidaan perustella lain sanamuodolla, tuntuu olennaisten siteiden merkitys muuttohetkellä toisarvoiselta. Varsinkin, kun TVL 11.1 §:n sanamuodon mukaan on verovelvollisella ollut verovuonna olennaiset siteet, vaikka olennaiset siteet

³⁶ Andersson – Linnakangas – Frände 2016, s. 76.

³⁷ KHO 7.8.1981 T 3184.

³⁸ KHO 2004:6.

³⁹ Nykänen 2015, s. 100. Ks. Myös Andersson – Linnakangas – Frände 2016, s. 77 ja Malmgrén – Myrsky 2017, s. 199.

⁴⁰ Nykänen 2015, s. 100-101.

olisivat katkenneet ennen muuttoa, jos ne kuitenkin verovuoden aikana ovat olleet olemassa.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 2004:6 viitataan hallituksen esitykseen⁴¹, jossa on todettu, että huomiota tulisi kiinnittää kaikkiin maastalähdön pysyvyyttä osoittaviin seikkoihin. Tällöin verovelvollisen on eri tosiasioiden perusteella näytettävä, että hänen muuttonsa Suomesta on pysyvä. Päätöksessä viitataan, että oikeustieteellisessä kirjallisuudessa ja oikeuskäytännössä vakiintuneen käsityksen mukaan olennaisten siteiden arviointi tapahtuu kokonaisarvioinnin perusteella. Ratkaisussa viitataan myös verotuskäytäntöä ohjaavaan Verohallinnon kansainvälisen verotuksen käsikirjaan, jossa mainittuja olennaisia siteitä ovat Suomeen jäävä perhe tai asunto, Suomeen jäävä muu asuinkiinteistö kuin kesähuvi, Suomen sosiaaliturvaan kuuluminen, liiketoiminnan harjoittaminen Suomessa tai työskentely Suomessa.⁴² Kun arvioidaan sitä, onko henkilö katsottava Suomessa asuvaksi, on merkitystä sillä, mikä on henkilön oma asuinvaltio, mikä perheen asuinvaltio, missä valtiossa henkilö työskentelee ja mikä on ollut hänen aikaisempi asuin- ja työskentelyvaltio. Se, että perhe asuu Suomessa ei yksinään ratkaise sitä, että myös henkilö katsottaisiin Suomessa asuvaksi vaan perheen asuminen on vain yksi niissä perusteista, jotka tukevat sitä ajattelua, että henkilön oma asunto ja koti ovat Suomessa. Esimerkiksi korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu 1992/4290 B 502, jossa tilanne oli käänteinen; henkilöstä ei tullut Suomessa yleisesti verovelvollista perheen asumisen perusteella.⁴³

KHO 1992 B 502: Amerikan yhdysvaltojen kansalainen A oli työskennellyt suuren kansainvälisen yrityksen palveluksessa viimeisen yhdeksän vuoden ajan yhtiön toimistossa Brysselissä. Kansainvälinen yritys oli päättänyt lähettää hänet 3-5 vuoden komennukselle yhtiön Venäjän yksikköön, asemapaikkana Moskova. Hänen vaimonsa sekä 3- ja 6-vuotiaat lapsensa muuttivat Venäjän komennuksen ajaksi asumaan Helsinkiin. A tuli viettämään Suomessa 90 prosenttia viikonlopuistaan ja noin 1/3 lomistaan eli noin 10-15 päivää vuodessa. Muun osan lomistaan hän oli suunnitellut viettävänsä perheensä kanssa Norjassa.

⁴¹ HE 40/1974, s. 4.

⁴² Verohallinto 2015, s. 18.

⁴³ Helminen, luku 5. Verovelvollisuusasema ja asuinvaltio, Verovelvollisuusaseman määräytyminen, Luonnollisia henkilöitä koskeva pääsääntö, Varsinainen asunto ja koti Suomessa, Kotiin ja asuntoon vaikuttavia seikkoja.

Tämän lisäksi hän tuli tekemään työmatkoja Suomeen siten, että keskimääräinen oleskelu työasioissa Suomessa oli noin neljä päivää kuukaudessa. Koska A:lla ei katsottu olevan täällä sellaista varsinaista asuntoa ja kotia kuin tulo- ja varallisuusverolain 13 §:n 1 momentissa tarkoitettiin eikä hänen katsottu jatkuvasti oleskelevan täällä yli kuuden kuukauden ajan, A ei ollut Suomessa yleisesti verovelvollinen.

Jos Suomen kansalainen lähtee ulkomaille aikomuksenaan oleskella siellä enintään 2-3 vuotta, jonka jälkeen hän palaa Suomeen, on häntä verotuskäytännössä yleensä pidetty ulkomaan oleskelun ajan Suomessa yleisesti verovelvollisena, vaikka hänellä ei tänä aikana olisikaan Suomessa varsinaista asuntoa ja kotia, koska hän ei ole pysyvästi asettunut toiseen valtioon.⁴⁴

Olennaiset siteet voidaan jakaa henkilökohtaisiin ja taloudellisiin siteisiin. Voimakkain henkilökohtainen side on Suomeen jäävä puoliso ja perhe, kun taas taloudellisista siteistä voimakkaimpana voidaan pitää Suomessa harjoitettavaa yritystoimintaa.⁴⁵ Suomessa harjoitettu liike- ja ammattitoiminta käytännössä muodostaa yksinään olennaisen siteen Suomeen.⁴⁶

Vaikka ratkaisu henkilön olennaisista siteistä perustuu kokonaistilanteen arviointiin, voidaan oikeuskäytännön perusteella päätellä, että muuttovuoden ja kolme seuraavaa vuotta olennaisten siteiden katsotaan olevan olemassa, jos yksikin niin sanotuista vahvoista siteistä on olemassa. Vahvoja siteitä ovat puolison tai asunnon jääminen Suomeen, verovelvollisen kuuluminen Suomen sosiaaliturvan piiriin tai henkilön harjoittama liiketoiminta tai työskentely Suomessa.⁴⁷ Olennaisten siteiden muodostumisessa vahvimman siteen muodostavat taloudelliset siteet sekä niistä syntyvä tulo, joiden saaminen

⁴⁴ Malmgrén – Myrsky 2017, s. 196.

⁴⁵ Niskakangas 2014, s. 98.

⁴⁶ Verohallinto 2019 c, k. 2.2.

⁴⁷ Helminen, luku 5. Verovelvollisuusasema ja asuinvaltio, Verovelvollisuusaseman määräytyminen, Suomen kansalaisia koskeva kolmen vuoden sääntö, Olennaiset siteet, Vahvat siteet.

edellyttää aktiivista panosta. Tällaisia aktiivisia tuloja ovat muun muassa liiketoiminnan harjoittaminen Suomessa (esimerkiksi KHO 1989/190).⁴⁸

Tuloverolain 11 §:ssä ei ole viittausta väestötietojärjestelmän tietoihin. Näin ollen se, katsotaanko henkilöllä olevan tuloverolaissa tarkoitettu varsinainen asunto ja koti Suomessa, ei ratkea sen perusteella, onko henkilö merkitty tai olisiko hänet merkittävä väestöjärjestelmään Suomessa asuvaksi.⁴⁹ Jos henkilö on merkitty väestötietojärjestelmään Suomessa asuvaksi, voi verottaja ratkaisuisaan lähteä siitä, että henkilö on Suomessa asuva, jollei muuta näyttöä ole. Kuitenkaan se, että henkilö ei ole niin sanotusti kirjoilla Suomessa, ei välttämättä tarkoita sitä, etteikö henkilöä katsottaisi Suomessa asuvaksi. Ainakin tilanteissa, joissa henkilö lähtee tilapäisesti ulkomaille töihin perheen jäädessä asumaan perheen kotiin Suomeen, on katsottu, että henkilön varsinainen asunto ja koti ovat Suomessa.⁵⁰

Pelkästään Suomeen jäävä puoliso ei muodosta olennaista sidettä, jos henkilö on muuttanut puolisostaan erilleen yhteiselämän lopettamistarkoituksessa.⁵¹ Myöskään Suomeen jäävät lapset eivät riitä olennaisten siteiden muodostumiseen silloin, kun puoliset ovat hakeneet tai heillä on tarkoitus hakea avioeroa ja lapset on määrätty Suomessa asuvan puolison huoltoon.⁵² Mikäli ulkomaille muuttavalla henkilöllä on huoltosuhde lapseen, muodostaa lapsi olennaisen siteen. Mikäli huoltosuhde ja vastuu lapsesta puuttuu, ei alaikäistä lasta voida välttämättä katsoa henkilön olennaiseksi siteeksi Suomeen.⁵³

⁴⁸ Helminen, luku 5. Verovelvollisuusasema ja asuinvaltio, Verovelvollisuusaseman määräytyminen, Suomen kansalaisia koskeva kolmen vuoden sääntö, Olennaiset siteet, Aktiiviset tulot.

⁴⁹ Malmgrén – Myrsky 2017, s. 191.

⁵⁰ Helminen, luku 5. Verovelvollisuusasema ja asuinvaltio, Verovelvollisuusaseman määräytyminen, Luonnollisia henkilöitä koskeva pääsääntö, Varsinainen asunto ja koti Suomessa, Väestökirjamerkintä.

⁵¹ Verohallinto 2015, s. 18.

⁵² Helminen, luku 5. Verovelvollisuusasema ja asuinvaltio, Verovelvollisuusaseman määräytyminen, Suomen kansalaisia koskeva kolmen vuoden sääntö, Olennaiset siteet, Avioero.

⁵³ Frände 2013, s. 77.

2.3 Suomessa harjoitettu liiketoiminta

Ratkaistaessa Suomesta muuttaneen olennaisia siteitä, yhtenä olennaisena siteenä on pidetty Suomessa harjoitettua liiketoimintaa. Yksi olennaiseksi siteeksi katsottava seikka ei yksin ratkaise olennaisten siteiden olemassaoloa vaan ratkaisu perustuu aina kokonaisarviointiin.⁵⁴ Hallituksen esityksen (HE 40/1974) mukaan verovelvollisen Suomessa harjoittama liiketoiminta vahvistaa olennaisten siteiden muodostumista. Suomessa harjoittaman liiketoiminnan voidaan katsoa olevan vahva side, jotka jo yksin toteutuessaan voidaan katsoa oikeuskäytännön perusteella muodostavan olennaisen siteen.⁵⁵

Sekä korkeimman hallinto-oikeuden antamissa ratkaisuissa⁵⁶ että Helsingin hallinto-oikeuden päätöksessä⁵⁷ osakeyhtiön osakkaan osakeomistuksessa se seikka, onko omistus niin sanotusti aktiivis- vai passiivisluontoista, on ratkaisevaa kun tutkitaan, muodostaako taloudelliset siteet ja omistukset olennaista sidettä Suomeen, jolloin henkilöä olisi pidettävä Suomessa yleisesti verovelvollisena muuttovuoden ja kolme seuraavaa vuotta. Ratkaisuissa annetaan monesti painoarvoa sille, onko Suomesta pois muuttanut henkilö luopunut johtotehtävistä tai työskentelystä yhtiön palveluksessa. Välttämättä merkittävät osinkotulot ei ole katsottu muodostavan olennaisia siteitä, vaikka kyseiset osinkotulot olisivat olennainen osa henkilön ja hänen perheensä tulon lähde ja ne olisivat rahoittaneet elantokustannuksia toisessa valtiossa⁵⁸. Ulkomaista yhtiötä voidaan verottaa Suomessa vain täältä saamistaan tai täällä olevaan kiinteään toimipaikkaan liittyvistä tuloista. Mikäli veronsaaja haluaa vedota kiinteän toimipaikan muodostumiseen, on todistustaakka lähtökohtaisesti veronsaajalla.⁵⁹ Vaikka oikeustapaukset koskevat yhtiömuotona osakeyhtiöitä, voinee osakeyhtiön toiminnan luonnetta soveltaa myös liikkeen- ja ammatinharjoittajan

⁵⁴ Malmgrén – Myrsky 2017, s. 197-198.

⁵⁵ Helminen, 5. luku. Verovelvollisuusasema ja asuinvaltio, Verovelvollisuusaseman määräytyminen, Suomen kansalaisia koskeva kolmen vuoden sääntö, Olennainen side, Vahvat siteet.

⁵⁶ KHO 1981 B II 501, KHO 2004:6, KHO 4.8.2016, 2016 3294 ja KHO 2013:93.

⁵⁷ Helsingin HaO16/0778/4, annettu 1.7.2016, julkaisematon.

⁵⁸ KHO 4.8.2016 T 3294.

⁵⁹ KHO 1977 / 4748.

kohdalla, kun selvitetään, muodostaako Suomessa harjoitettava liiketoiminta olennaista sidettä Suomeen.

Tuloverolain 10 §:n 2 kohta ei edellytä, että rajoitetusti verovelvollisella tulisi olla kiinteä toimipaikka Suomessa, jotta voitaisiin katsoa elinkeinotoiminnan tulon Suomesta saaduksi tuloksi. Kiinteästä toimipaikasta on säädetty tuloverolain 13a §:ssä.⁶⁰ Oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että liike- tai ammattitoiminnasta saatua tuloa voidaan verottaa Suomessa, vaikka rajoitetusti verovelvolliselle ei muodostuisi Suomeen kiinteää toimipaikkaa, jos kyseessä on Suomesta saatu tulo.⁶¹ Verohallinto on myös katsonut, ettei kiinteän toimipaikan puuttuminen välttämättä estä Suomea verottamasta tulosta, joka on saatu ”täältä harjoitetusta liikkeestä”.⁶² Tämä voidaan katsoa perustelluksi tulkinnaksi sekä tuloverolain 10 § 2 kohdan että verotusmenettelylain 83 §:n⁶³ mukaan. Tämän perusteella ulkomaisen ammatinharjoittajan lyhytaikaisesti, ilman kiinteää toimipaikkaa harjoittamasta toiminnasta, esimerkiksi asennusprojekteista, saatu tulo katsotaan Suomesta saaduksi.⁶⁴ Marianne Malmgrén väitöskirjassaan pohtii, tulisiko verotusmenettelystä annetussa laissa olla säännöksiä koskien verovelvollisuutta vai tulisiko näiden määräysten olla tuloverolaissa eikä verotusmenettelystä annettu laki voisi laajentaa verovelvollisuutta. Hän pohtii tutkimuksessaan perusteita kannalle, jonka mukaan elinkeinotulon verottaminen Suomessa ei edellyttäisi kiinteän toimipaikan syntymistä.⁶⁵ Vaikka Suomen sisäinen lainsäädäntö mahdollistaisi liiketulon verottamisen ilman kiinteää toimipaikkaa, verosopimukset monesti rajoittavat tätä verotusoikeutta.⁶⁶ Kiinteä toimipaikka ei synny vain sillä perusteella, että tulot ovat osittain tai kokonaan Suomesta.⁶⁷

⁶⁰ Nykänen 2015, s. 134.

⁶¹ Helminen, 6. Luku. Liiketoiminta ilman kiinteää toimipaikkaa, Verosopimukseton tilanne, Liiketoiminnan harjoittaminen Suomessa.

⁶² Verohallinto 2015, s. 23-24.

⁶³ VML 83 §: 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.

⁶⁴ Nykänen 2015, s. 135.

⁶⁵ Malmgrén 2008, s. 308-309.

⁶⁶ Helminen 2013, s. 172.

⁶⁷ KHO 1986 II 501.

Se, milloin tulo on saatu Suomesta, ei ole tuloverolaissa tyhjentävästi luetteloitu eikä laissa ole määritelty niitä ominaisuuksia, joita tulolla tulee olla, jotta ne katsottaisiin Suomessa saaduksi. Tuloverolain 10 §:ssä on esimerkkiluettelo, joka on kattava, mutta ei tyhjentävä; luettelo ei tyhjentävästi vastaa siihen, milloin tulo on Suomesta saatua. Lain esimerkkiluetteloa on täydennetty uusien ilmiöiden ja muun verolainsäädännön kehittyessä.⁶⁸ Hallituksen esitys vuodelta 1974 toteaa, ettei silloisessa laissa ollut säännöksiä siitä, milloin tulo on Suomesta saatua. Esityksessä viitattiin vuonna 1973 voimaan tulleeseen lakiin rajoitetusti verovelvollisen valtion verosta ja kunnallisverosta. Tämän soveltaminen vaati selkeät säännökset siitä, milloin tulo on Suomesta saatua.⁶⁹ Esitys ei kuitenkaan viitannut tarkemmin elinkeinotuloihin ja kyseisen tulo- ja varallisuusverolain 10 § määrittelee Suomesta saaduksi tuloksi ”täällä harjoitetusta elinkeinosta saadun tulon”.⁷⁰ Seuraavassa hallituksen esityksessä asiasta vain mainintaan, että ”ehdotus sisältää Suomesta saatujen tulojen luettelon”.⁷¹ Tuolloisessa tulo- ja varallisuusverolaissa mainittiin, että Suomesta saatu tulo on ”täällä harjoitetusta liikkeestä tai ammatista saatu tulo”. Tämän hetkisen tuloverolain hallituksen esityksessä ei tätä asiaa tarkenneta⁷², mutta nykyisen tuloverolain 10 §:ssä Suomesta saaduiksi tuloiksi on tarkennettu täältä harjoitetusta liikkeestä ja ammatista saatujen tulojen lisäksi maataloudesta ja metsästä saatu tulo.⁷³ Jotta tulon voidaan katsoa olevan Suomesta saatua, tulee tulolla olla riittävä taloudellinen kytkentä Suomeen, mikä ei ole yksiselitteisesti aina määriteltävissä. Suomesta saadun tulon määrittäminen on luonteeltaan veropoliittinen ja määrittäminen tapahtuu lainsäädäntöratkaisuin.⁷⁴

Liikkeen- ja ammatinharjoittajalla voi toiminnasta riippuen olla merkityksetöntä missä hän asuu tai missä valtiossa hän on niin sanotusti ”kirjoilla”. Liikkeen- ja

⁶⁸ Nykänen 2015, s. 124.

⁶⁹ HE 40/1974.

⁷⁰ Tulo- ja varallisuusverolaki 1043/1974.

⁷¹ HE 109/1988.

⁷² HE 200/1992.

⁷³ Tuloverolaki 1535/1992.

⁷⁴ Nykänen 2015, s. 125.

ammattinharjoittajan muuton mahdollinen pysyvyys tai tilapäisyys voi olla vaikea arvioida. Jos liiketoiminta perustuu henkilön omaan osaamiseen eikä maantieteellisesti ole merkitystä missä työ tehdään, voi muuton pysyvyyden arviointi olla haasteellista. Helpompia lienevät tilanteet, joissa palvelu suoritetaan fyysisesti Suomessa. Mikäli liikkeen- ja ammattinharjoittajalla on työntekijöitä, jotka työskentelevät Suomessa sijaitsevilla lyhytaikaisilla työkohteilla, voi yrittäjän toiminnan selvittäminen Suomessa olla haasteellista.

Tuloverolain 10 §:n mukaan Suomesta saatua tuloa on täällä harjoitetusta liikkeestä tai ammatista saatu tulo. Jos toimintaa ei harjoiteta Suomessa, siitä maksettu korvaus, esimerkiksi työkorvaus, ei ole Suomesta saatua tuloa. Ongelmallista voi olla ratkaista, milloin liiketoiminta on Suomessa harjoitettu tilanteissa, joissa Suomessa asuvat ja sijaitsevat asiakkaat saavat lopputuloksena palvelun, jonka elinkeinonharjoittaja on mahdollisesti tehnyt toisessa valtiossa. Mikäli liikkeen- ja ammattinharjoittaja muuttaa pysyvästi toiseen valtioon, mutta perhe jää asumaan Suomeen perheen kotiin eikä pysyvän muuton taustalla ole puolisojen tarkoitus päättää yhteiselämä, lienee oikeustapauksien perusteella olettaa, että henkilöllä on joka tapauksessa olennaiset siteet Suomeen, jonka vuoksi hän on muutonkin jälkeen tuloverolain 11 §:n mukaan Suomessa yleisesti verovelvollinen. Mikäli perheen liikkeen- ja ammattinharjoittaja muuttaa kotinsa ja siirtää toimintansa esimerkiksi naapurivaltioon, ongelmallista voi olla arvioida toiminnan harjoittaminen Suomessa, mikäli työn voi tehdä fyysisesti toisessa valtiossa. Myös asiakkaan voi olla vaikeaa arvioida mistä hyödyke tai palvelu tulee, etenkin jos myyjä on Suomen Verohallinnon rekistereissä. Tällöin tulee ratkaista tulisiko antaa painoarvoa rekisterimerkinnöille. Jos Suomesta toiseen valtioon muuttava liikkeen- ja ammattinharjoittaja ei lopeta elinkeinotoimintaansa Suomen Verohallinnon rekistereistä, jää ratkaistavaksi, tulisiko tällöin tulkita, että kyseistä liiketoimintaa harjoitetaan Suomessa. Rekistereiden päivittäminen voi muutostilanteessa unohtua ja rekisterit voivat olla näin ollen virheelliset. Pelkille rekisteritiedoille ei voida antaa suurta merkitystä, mutta yhtenä asiaan vaikuttavana tekijänä ne varmasti voidaan ratkaisua tehdessä huomioida.

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 1 §:n mukaan elinkeinotoiminnan tulos lasketaan tuloverotusta toimitettaessa kyseisessä laissa säädetyllä tavalla. Elinkeinotoiminnalla tarkoitetaan liike- ja ammattitoimintaa. Ennakkoperintälain 25 §:n mukaan Verohallinto merkitsee hakemuksesta ennakkoperintärekisteriin sen, joka harjoittaa tai todennäköisesti ryhtyy harjoittamaan elinkeinotoimintaa. Rajoitetusti verovelvollinen voidaan merkitä ennakkoperintärekisteriin ainoastaan silloin, kun hänellä on Suomessa kiinteä toimipaikka tai hänen kotipaikkansa on valtiossa, jonka kanssa Suomella on kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus. Mikäli liikkeen- ja ammatinharjoittajalla on paljon toimeksiantoja Suomessa, on hänen kannattavaa hakeutua ennakkoperintärekisteriin, jolloin suoritusten maksajan ei tarvitse pidättää hänelle maksetuista työkorvauksista ennakonpidätystä. Liikkeen- ja ammatinharjoittajan tuloverotukseen tai siihen, onko Suomella verotusoikeutta kyseiseen tuloon, ei ennakkoperintärekisteröinnillä ole vaikutusta. Yleisesti verovelvollinen liikkeen- ja ammatinharjoittaja voidaan merkitä ennakkoperintärekisteriin, eikä ole merkitystä mikä hänen verosopimuksen mukainen asuinvaltionsa on.⁷⁵ Saman lain 26 §:n mukaan Verohallinto voi poistaa ennakkoperintärekisteristä sen, joka ei harjoita elinkeinotoimintaa.

Arvonlisäverolain 1 luvun 1 §:ssä määritellään, että arvonlisävero on suoritettava valtiolle liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarain ja palvelun myynnistä. Arvonlisäverolain 9 §:n mukaan, mikäli ulkomaalaisella (AVL 10 §) ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, ostaja on verovelvollinen ulkomaalaisen Suomessa myymistä tavaroista ja palveluista eli hänelle syntyy käänteinen verovelvollisuus. Näin ollen, mikäli ulkomaalaiselle syntyy Suomeen kiinteä toimipaikka, on hänen ilmoitauduttava arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Arvonlisäverolaista on poistettu 11 §, joka määritteli kiinteän toimipaikan kyseisessä laissa (27.6.2014/505). Hallituksen esitys 56/2014 toteaa, että koska neuvoston täytäntöönpanoasetuksessa määritellään tarkemmin arvonlisäverodirektiivissä käytetty termi 'kiinteä toimipaikka', ei

⁷⁵ Verohallinto 2019 c, k. 6.2.

arvonlisäverolaissa ole tarvetta erilliselle määritelmälle. Käsitteen tosiasiallinen soveltamisala säilyisi ennallaan. Neuvoston täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 artiklan 11 mukaan arvonlisäverodirektiiviä sovellettaessa kiinteä toimipaikka on yrityksen liiketoiminnan kotipaikkaa lukuun ottamatta mikä tahansa toimipaikka, jolla on riittävä pysyvyysaste sekä henkilöresurssien ja teknisten resurssien osalta on soveltuva rakenne, jonka avulla se pystyy vastaanottamaan ja käyttämään omia tarpeitaan varten suoritettavia palveluita, tai jonka avulla se pystyy suorittamaan tarjoamansa palvelut. Täytäntöönpanoasetuksessa ei ole määritely kiinteää toimipaikkaa rakennus- ja asennustoiminnassa, joten tätä koskeva erityissäännös on poistettu. Tästä huolimatta hallituksen esityksen mukaan sovellettaisiin käytäntöä, jossa kiinteäksi toimipaikaksi katsotaan urakointikohteet tai useat peräkkäiset kohteet, jotka kestävät yli yhdeksän kuukautta. Arvonlisäverolain 12 §:n 2 momentin nojalla ulkomaalainen voi hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa harjoittamastaan myynnistä.

Jos Suomen kansalainen, yleisesti verovelvollinen henkilö haluaa osoittaa, ettei hänelle muodostu olennaisia siteitä Suomeen ja että hänet tulisi tuloverolain 11 §:n mukaan katsoa rajoitetusti verovelvolliseksi heti muuttopäivästä lähtien ja hänen ainoa olennainen siteensä on Suomessa harjoitettava liiketoiminta, tulisi ratkaista, tuleeko hänen lopettaa Suomessa elinkeinotoiminta ja päättää kaikki Verohallinnon rekisterit ja jatkossa harjoittaa toimintaa, myös mahdollisesti Suomessa, uuteen asuinvaltioon perustetulla yrityksellä? Ennakkoperintälain 25 §:n mukaan ulkomainen yritys voi hakeutua ennakkoperintärekisteriin, mikäli kyseessä on verosopimusvaltio, vaikka kiinteää toimipaikkaa ei Suomeen muodostuisi. Myös arvonlisäverolain 12 § mahdollistaa ulkomaalaisen hakeutumaan arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa harjoittamastaan myynnistä.

Mikäli henkilö katsottaisiin Suomessa rajoitetusti verovelvolliseksi, on hän tuloverolain 9.1 §:n 2 kohdan mukaan verovelvollinen Suomeen vain Suomesta saadusta tulosta. Rajoitetusti verovelvollinen on myös verovelvollinen Suomeen

TVL 13a §:n mukaisen kiinteän toimipaikan tulosta riippumatta siitä, onko tulo saatu Suomesta vai muualta.⁷⁶

2.4 Kolmen vuoden jälkeen

Kun poismuutosta on kulunut kolme vuotta, Suomen kansalainen katsotaan lähes automaattisesti ulkomailla asuvaksi ja Suomessa rajoitetusti verovelvolliseksi. On hyvin harvinaista, että yleinen verovelvollisuus olisi mahdollista vielä kolmen vuoden jälkeen. Tällöin on osoitettava, että henkilöllä on poikkeuksellisen vahvat olennaiset siteet edelleen Suomeen. Poikkeuksellisia siteitä voivat olla Suomessa sekä omaan käyttöön tarkoitettu asunto, että muista siteistä työpaikka ja perhe sekä runsas oleskellut Suomessa,⁷⁷ kuten korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa 1979 B II 508. Myös esimerkiksi Suomessa suuren maatilän omistaminen yhdistettynä runsaaseen oleskeluun täällä voitaisiin katsoa olevan poikkeuksellinen side.⁷⁸ Poikkeuksellisen vahvaksi siteeksi voitaneen katsoa kokonaisarviointin perusteella myös merkittävät sijoitukset suomalaisiin yrityksiin, joiden johtamiseen henkilö aktiivisesti osallistuu.⁷⁹ Tällöin myös laajan Suomessa harjoitetun elinkeinotoiminnan voitaneen katsoa poikkeukselliseksi siteeksi. Varsinkin mikäli elinkeinonharjoittaja itse aktiivisesti osallistuu toimintaan Suomessa. Mikäli elinkeinonharjoittajan toiminta on kokonaan tai pääosin Suomessa, voitaneen siteen katsoa olevan poikkeuksellinen.

Jos henkilö on jo kerran katsottu rajoitetusti verovelvolliseksi, tulee hänestä Suomessa uudestaan yleisesti verovelvollinen, jos olosuhteet muuttuvat niin, että hänen varsinainen asuntonsa ja kotinsa on Suomessa tai hän oleskelee Suomessa jatkuvasti yli kuuden kuukauden ajan. Tämä periaate käy ilmi muun

⁷⁶ Nykänen 2015, s. 124, TVL 9.3 §.

⁷⁷ Helminen, 5. Luku, Verovelvollisuusaseman määräytyminen, Suomen kansalaisia koskeva kolmen vuoden sääntö, Olennaiset siteet, Poikkeuksellisen vahvat siteet.

⁷⁸ Malmgrén – Myrsky 2017, s. 197.

⁷⁹ Nykänen 2015, s. 99.

muassa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisusta 2008:43. Jos henkilöstä tulee uudestaan yleisesti verovelvollinen ja hän taas muuttaa pois Suomesta, saatetaan häneen soveltaa uudestaan tuloverolain 11 §:n kolmen vuoden sääntöä. Mikäli henkilö asuu ulkomailla vain tietyn ajanjakson (esimerkiksi neljä vuotta), mutta hänen ei ole tarkoitus muuttaa pysyvästi toiseen valtioon, tulee häntä pitää koko ulkomailla oleskelun ajan yleisesti verovelvollisena.⁸⁰

⁸⁰ Elinkeinoverotus 2018, 13 luku.

3. LIIKKEEN- JA AMMATINHARJOITTAJAN VEROSOPIMUKSEN MUKAISEN ASUINVALTION MÄÄRÄYTYMINEN

3.1 Asuinvaltiokäsite

Verosopimusten asuinvaltiokäsitteellä on merkitystä silloin, kun ratkaistaan, soveltuuko ylipäätään joku verosopimus kyseiseen henkilöön ja miten verosopimus rajoittaa kunkin sopimusvaltion verotusoikeutta tämän henkilön tulojen ja varojen osalta.⁸¹ Verosopimusten tarkoituksena on toteuttaa valtioiden välinen tulonjako ja estää kaksinkertaisen verotuksen syntyminen. Kansainvälisen vero-oikeuden periaatteiden mukaista on, että sisäinen verolainsäädäntö ei voi johtaa verovelvolliselle ankarampaan verotuskohteluun kuin mikä verosopimuksen mukaan määräytyy.⁸²

Asuinvaltioperiaatteen mukaisella verotuksella tarkoitetaan sitä, että verovelvollisen asuinvaltio verottaa verovelvollista kaikista tämän saamista tuloista maailmanlaajuisesti riippumatta siitä, mistä tulot on saatu. Asuinvaltioperiaatetta vastaa juridinen peruskäsite yleisesti verovelvollinen. Lähdevaltioperiaatteen mukainen verotus täydentää verotukselliseen asuinpaikkaan perustuvaa verotusvaltaa. Tällöin verotus perustuu siihen, että tulon lähdevaltio verottaa alueellaan syntyneitä tuloja, vaikka tämä valtio ei ole henkilön verotuksellinen asuinvaltio. Lähdevaltioperiaatetta vastaava juridinen peruskäsite on rajoitettu verovelvollisuus. Mikäli luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö saa tuloja valtiosta, jossa hänellä ei ole verotuksellista asuinpaikkaa, kutsutaan häntä täällä rajoitetusti verovelvolliseksi.⁸³ Asuinvaltioperiaatetta voidaan pitää oikeudenmukaisempana kuin lähdevaltioperiaatetta, jolloin voidaan ottaa huomioon henkilön koko

⁸¹ Helminen 2013, s. 116-117.

⁸² Elinkeinoverotus 2018, 13 luku.

⁸³ Wikström – Ossa - Urpiainen 2015, s. 302-303.

veronmaksukyky progressiivista veroprosenttia määriteltäessä, ellei kyseessä ole suhteellinen verotus, kuten Suomessa pääomatulojen verotus pääosin on.⁸⁴

Sopimusvaltiossa asuvalla henkilöllä tarkoitetaan sellaista henkilöä, joka on kyseisen valtion lainsäädännön mukaan siellä verovelvollinen kotipaikan, asumisen, liikkeen johtopaikan tai muun sellaisen seikan nojalla. Tällöin henkilö on yleisesti verovelvollinen tässä valtiossa.⁸⁵

Kun Suomessa asuva liikkeen- ja ammatinharjoittaja ryhtyy harjoittamaan elinkeinotoimintaa toisessa valtiossa, mitä todennäköisemmin hän ryhtyy harjoittamaan sitä sellaisessa valtiossa, jonka kanssa Suomella on verosopimus.⁸⁶ Mikäli liikkeen- ja ammatinharjoittajalle ei muodostu toiseen valtioon kiinteää toimipaikka, on verotuksen kannalta ratkaisevaa, mikä on henkilön verotuksellinen asuinvaltio, sillä verosopimukset rajaavat liiketulon ja itsenäisestä ammatinharjoittamisesta saadun tulon verotusoikeuden asuinvaltiolle, ellei toimintaa harjoiteta toisessa valtiossa siellä sijaitsevassa kiinteässä toimipaikassa.⁸⁷

Aina ei ole selvä rajanveto itsenäisen ja epäitsenäisen toiminnan välillä. Näiden toimintojen erottelu on merkittävää, koska pääsääntöisesti verosopimukset antavat epäitsenäisestä työstä saadusta palkasta yleensä ensisijaisen verotusoikeuden työskentelyvaltiolle, kun taas ammattitulosta saadusta tulosta ensisijainen verotusoikeus on toiminnan harjoittajan asuinvaltiolla. Jos työ, josta tulo maksetaan, syntyy työsuhteessa, on määrittely epäitsenäiseksi työksi selvä. Aina ei kuitenkaan ole selvää, toimiiko henkilö työntekijän ominaisuudessa vai itsenäisenä ammatinharjoittajana. Asian ratkaisee pitkälti kunkin valtion sisäinen lainsäädäntö. Seurauksena voi olla, että sopimusvaltiot soveltavat verosopimuksen eri artiklaa, joka taas voi johtaa kaksinkertaiseen verotukseen. Tarvittaessa sopimusvaltioiden viranomaiset ratkaisevat

⁸⁴ Malmgrén - Myrsky 2017, s. 29.

⁸⁵ Malmgrén - Myrsky 2017, s.101.

⁸⁶ Valtiovarainministeriö 2019.

⁸⁷ Nykänen 2015, s. 135.

erimielisyyden keskinäisillä neuvotteluilla.⁸⁸ Erottelu on merkittävää myös siinä tapauksessa, että palkkaan voisi soveltaa tuloverolain 77 §:n mukaista kuuden kuukauden sääntöä, jolloin ulkomaan työskentelystä saatu tulo on Suomessa verovapaa. Kyseistä pykälää sovelletaan ainoastaan palkkatuloon.

Asuinvaltiolla on yrittäjälle merkitystä myös eläke- ja sosiaaliturvan osalta. Pääsääntöisesti yrittäjä kuuluu työskentelyvaltion sosiaaliturvaan, mutta tilapäisesti EU- tai ETA-valtiossa tai Sveitsissä työskentelevä yrittäjä voi säilyä Suomen työeläke- ja sosiaaliturvassa. Niin sanottuihin sosiaaliturvamaihin lähtevä henkilö voi jatkaa Suomessa määräajan yrittäjä eläkevakuutusta, mikäli lähetetyn yrittäjän edellytykset täyttyvät. Lähetetyksi yrittäjäksi katsotaan henkilö, joka tavallisesti harjoittaa yritystoimintaa Suomessa, harjoittaa ulkomailla samankaltaista yritystoimintaa kuin kotivaltiossa, on ennen ulkomaille lähtöään harjoittanut yritystoimintaa Suomessa, hänellä on ollut ennen ulkomaille lähtöään YEL-vakuutus vähintään neljän kuukauden ajan sekä työskentelee ulkomailla tilapäisesti.⁸⁹ EU:n sairaanhoitoasetuksen 12 artiklan 2 kohdan mukaan yleensä tilapäiseksi katsotaan enintään 24 kuukauden työskentely. Saman asetuksen 13 artiklan 2a-kohdan perusteella itsenäinen ammatinharjoittaja tavallisesti toimiessaan kahdessa tai useammassa jäsenvaltiossa, on asuinvaltionsa lainsäädännön alainen, jos hän harjoittaa huomattavan osan toiminnastaan tässä valtiossa. Mikäli hänen asuinvaltionsa on joku muu valtio, jossa hän toimintaa harjoittaa, on hän sen jäsenvaltion lainsäädännön alainen, jossa hänen toimintansa keskuspaikka sijaitsee (13 art. 2b).⁹⁰

3.2 Kaksoisasumistilanne

Mikäli verosopimustilanteessa kaksi valtiota pitävät henkilöä yleisesti verovelvollisena asumisen tai kotipaikan perusteella ja syntyy ns.

⁸⁸ Helminen, 6. Yritystoiminnan muodot ja liiketulon verotus – Itsenäinen ammatinharjoittaminen – Verotusoikeuden jakaminen – Rajanveto palkkatuloon.

⁸⁹ Eläketurvakeskus 2020.

⁹⁰ Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus n:o 883/2004.

kaksoisasumiskonflikti, ratkaistaan tilanne verosopimusten asumista määrittelevän artiklan tie breaker –säännösten nojalla. Kaksoisasumistilanne ratkaistaan niin, että henkilöllä on vain yksi asuinvaltio. Verosopimusta sovellettaessa asuinvaltioksi katsotaan se valtio, jossa henkilöllä on käytettävissään vakituinen asunto.⁹¹ Vakituinen asunto voi olla joko vuokra- tai omistusasunto, mutta tilapäisasunto, kuten hotelli, se ei voi olla.⁹²

Yksinäisellä henkilöllä vakituista asuntoa ei välttämättä usein ole kahdessa valtiossa, mutta perheellisellä henkilöllä se helpommin voi olla. Näin ollen, jos henkilön tarkoitus on siirtää verotuksensa pois Suomesta hankkimalla asuntonsa toisesta valtiosta ja ilmoittamalla kyseisen asunnon vakituiseksi asunnokseen, voidaan kuitenkin katsoa, että henkilöllä on vakituinen asunto myös Suomessa, mikäli kyseessä on perheellinen henkilö. Yksinäisellä henkilölläkään ei kuitenkaan riitä, että hän ilmoittaa asuvansa toisessa valtiossa. Asumisen pysyvyys on ratkaisevaa, kun määritellään verosopimuksen mukaista asuinvaltiota. Pysyvyys tarkoittaa sitä, että henkilö on järjestänyt itselleen asunnon, joka on hänen käytössään jatkuvasti eikä ainoastaan lyhytkestoisesti, kuten vapaa-ajan tai työmatkan, opiskelun tai kurssien vuoksi. Asunto ei ole henkilön käytössä, mikäli se on esimerkiksi annettu vuokralle eikä henkilöllä ole enää mahdollisuutta asua asunnossa.⁹³

Jos verovelvollisella on vakituinen asunto molemmissa valtioissa, ratkaisevaa on, missä valtiossa hänen elinetsijänsä keskus on.⁹⁴ Elinetsijänsä keskus on valtiossa, johon verovelvollisella on kiinteämmät henkilökohtaiset ja taloudelliset siteet. Merkittävää on, missä verovelvollisen perhe asuu tai missä hänellä on omaisuutta. Kun arvioidaan henkilön kodin sijaintia, on usein erityisesti merkitystä sillä, missä perhe asuu.⁹⁵ Yleensä elinetsijänsä keskus ratkaisee asuinvaltion

⁹¹ OECD Committee on Fiscal Affairs 2017, s. 109.

⁹² KHO 1977/4638: henkilöllä oli Espanjassa käytettävään hotellihuone, Suomessa hänellä oli työsuhdeasunto, jossa hänen puolisonsa asui. Verotukselliseksi asuinvaltioksi katsottiin Suomi.

⁹³ OECD Committee on Fiscal Affairs 2017, s. 109-110.

⁹⁴ Helminen 2013, s. 124.

⁹⁵ Malmgrén – Myrsky 2017, s. 191.

kaksoisasumiskonflikteissa.⁹⁶ Jos suomalainen henkilö muuttaa ulkomaille työskentelemään, mutta hänen asuntonsa jää Suomessa hänen käyttöönsä ja perheensä jää Suomeen, katsotaan verotukselliseksi asuinvaltioksi Suomi.⁹⁷ Samaa voitaneen soveltaa myös yrittämisen suhteen.

Mikäli edellä mainittujen asioiden selvittämisen jälkeen asuinvaltiota ei pystytä ratkaisemaan, katsotaan asuinvaltioksi se, kummassa verovelvollinen pääasiallisesti oleskelee. Jos esimerkiksi henkilökohtaiset ja taloudelliset siteet viittaavat eri suuntiin, asuinpaikan määrittämisen kannalta ratkaisevaa on, missä valtiossa henkilö pysyvästi oleskelee. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että verosopimuksen mukainen asuinvaltio on se, jossa henkilö oleskelee enemmän.⁹⁸

Viimeisenä asian ratkaisee verovelvollisen kansalaisuus. Viime kädessä asuinvaltion ratkaisee sopimusvaltioiden viranomaisten keskinäinen sopimus, mikä kuitenkin lienee teoreettinen vaihtoehto.⁹⁹ Historiallisesti kansalaisuus oli verotusoikeuden perusta, mutta nykyään verotusoikeus määräytyy useimmiten asuinvaltio- ja lähdevaltioperiaatteiden perusteella.¹⁰⁰ Kansainvälisessä vero-oikeudessa kansalaisuudella ei ole yleensä merkitystä, kun sovelletaan kansainvälisen vero-oikeuden sääntöjä. Poikkeuksena on Suomen ja Yhdysvaltojen välinen verosopimus (2/1991), jonka artiklan 1 mukaan sopimusta sovelletaan myös kyseisen maan kansalaisiin.¹⁰¹

Tie breaker -säännöistä helposti seuraa se, ettei Suomi ole ulkomaille muuttaneen Suomen kansalaisen verosopimuksen mukainen asuinvaltio, vaikka

⁹⁶ Helminen, 5. Verovelvollisuusasema ja asuinvaltio – Verosopimusten asuinvaltio – Kaksoisasumiskonflikti ja sen ratkaiseminen – Luonnolliset henkilöt – Pysyvä oleskelu.

⁹⁷ KHO 1985/680.

⁹⁸ Helminen 2013, s. 124. Myös OECD Committee on Fiscal Affairs 2017, s. 110-111.

⁹⁹ Helminen 2013, s. 125.

¹⁰⁰ Elinkeino- ja verotuslaki 2018, 13 luku.

¹⁰¹ U.S. Code § 877. Expatriation to avoid tax. Govinfo.gov. Voimaan 7.1.2011. Amerikan yhdysvaltojen liittovaltion tuloverolain (Internal Revenue Code, IRC) 1 §:n mukaan verovelvollisia ovat niin maan asukkaat kuin kansalaisetkin. OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin mukaan Yhdysvallat ovat pidättäneet oikeuden verottaa kansalaisten ja asukkaiden lisäksi tiettyjä entisiä kansalaisia sekä pitkäaikaisasujia. Pitkäaikaisasuja ("long-term resident") on henkilö, joka on 15 vuoden aikana asunut vähintään kahdeksan vuotta vakituisesti Yhdysvalloissa.

Suomen sisäisen lainsäädännön mukaan häntä pidetään ns. kolmen vuoden säännön mukaan vielä Suomessa asuvana ja yleisesti verovelvollisena. Käytännössä tämä rajoittaa Suomen verotusoikeutta merkittävästi ja Suomelle voi kuulua vain verosopimuksen lähdevaltiolle antama verotusoikeus.¹⁰²

¹⁰² Helminen 2002, s. 133.

4. TOISESTA VALTIOSTA SAADUN LIIKETULON VEROTUS JA KIINTEÄN TOIMIPAIKAN MERKITYS

4.1 Kiinteä toimipaikka

Suomessa yleisesti verovelvollinen voi olla verovelvollisasemasta riippumatta verosopimuksen mukaan joko Suomessa tai toisessa valtiossa asuva. Vaikka tuloverolain 9 §:n mukaan yleisesti verovelvollinen on velvollinen maksamaan Suomeen veroa täältä ja muualta saamastaan tulosta, vaikuttaa verosopimuksen määräykset asuinvaltiosta Suomen verotusoikeuteen. Mikäli yleisesti verovelvollinen on verosopimuksen mukaan toisessa valtiossa asuva, korostuu kiinteän toimipaikan merkitys liiketulon verotusoikeutta ratkaistaessa. Vastaavasti, jos yleisesti verovelvollinen on verosopimuksen mukaan Suomessa asuva ja hänellä on liiketuloa toisesta valtiosta, riippuu toisen valtion verotusoikeus kiinteän toimipaikan muodostumisesta tähän valtioon. Ratkaisun kiinteän toimipaikan muodostumisesta tekee aina sijaintivaltio oman sisäisen lainsäädäntönsä perusteella. Koska verosopimukset voivat ainoastaan rajoittaa Suomen verotusoikeutta, verosopimuksettomassa tilanteessa Suomella on verotusoikeus yleisesti verovelvollisen liikkeen- ja ammatinharjoittajan tuloihin maailmanlaajuisesti kiinteän toimipaikan muodostumisesta riippumatta.¹⁰³

Tuloverolain 13a § määrittelee kiinteän toimipaikan muodostumisen silloin, kun toimintaa harjoitetaan Suomessa. Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan muun muassa 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, myymälä tai muu pysyvä osto- tai myyntipaikka. Rakennusurakoinnissa kiinteänä paikkana pidetään paikkaa, jossa urakointia huomattavissa määrin harjoitetaan.

¹⁰³ Malmgrén – Myrsky 2017, s. 376: "Verosopimuksettomassa tilanteessa ulkomailta saatua tuloa verotetaan Suomessa vain kansallisten säännösten mukaan. Jos tulosta on määrätty veroa myös lähdevaltiossa, Suomi yleensä poistaa tulon kaksinkertaisen verotuksen MenetelmäL:n mukaan hyvitysmenetelmällä."

Linjaliikenteen harjoittamisessa se on myös liikkeen huoltopaikka tai muu erityinen pysyvä paikka, joka palvelee liikennettä. Suomen kansallinen lainsäädäntö ei tunne erillistä kiinteän paikan käsitettä, vaan luonnollisten henkilöiden elinkeinotoimintaan sovelletaan kiinteän toimipaikan käsitettä¹⁰⁴.

Mikäli yritystoimintaa harjoitetaan toisessa valtiossa, voi yritykselle muodostua kiinteä toimipaikka tähän toiseen valtioon. Kiinteän toimipaikan syntyminen voi olla yritykselle merkittävä asia, sillä se antaa lähdevaltiolle oikeuden verottaa ulkomaista yritystä liiketulosta, joka kertyy lähdevaltiosta. Toiminnan harjoittaminen kiinteästä toimipaikasta on verosopimusten mukaan edellytys lähdevaltion verotusoikeudelle.¹⁰⁵ Käytännössä verosopimuksen kiinteän toimipaikan määritelmä on merkityksellisempi kuin sisäisen lainsäädännön käsite, sillä verosopimustilanteessa verotusoikeus syntyy ainoastaan, mikäli verosopimuksen mukaan syntyy kiinteä toimipaikka. Mikäli taas kyseessä on verosopimukseton tilanne, ei kiinteän toimipaikan muodostumisella ole välttämättä merkitystä verotusoikeuden syntymiseen, kuten Suomen kansallisessa lainsäädännössä.¹⁰⁶

Helsingin HaO 11.7.2019 19/0508/3: Hallinto-oikeus totesi, että tuloverolain 9 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan ulkomainen yhteisö on velvollinen suorittamaan veroa täältä saamastaan tulosta. Tuloverolaissa olevilla kiinteää toimipaikkaa koskevilla säännöksillä ei ole rajoitettu Suomesta saatavan tulon veronalaisuutta tai Suomesta saatavan tulon käsitettä. X Limited:n saamat suoritukset Y Oy:ltä oli saatu Suomessa tehdystä urakasta, joten ne olivat tuloverolain 9 §:n 1 momentin 2 kohdassa ja tuloverolain 10 §:n 2 kohdassa tarkoitettua Suomesta saatua liiketuloa. Koska suorituksen saaja X Limited ei ollut sijoittautunut verosopimusvaltioon, tällainen tulo oli Suomessa veronalaista riippumatta siitä, oliko suorituksen saajalle muodostunut Suomeen kiinteä toimipaikka vai ei.

OECD:n malliverosopimuksen artiklan 5 mukaan kiinteä toimipaikka tarkoittaa kiinteää liikepaikkaa, josta yrityksen toimintaa kokonaan tai osaksi harjoitetaan.

¹⁰⁴ Helminen 2013, s. 150.

¹⁰⁵ Elinkeinoerotus 2018, 13 luku.

¹⁰⁶ Helminen 2013, s. 157.

Kiinteä toimipaikka käsittää erityisesti johdon sijaintipaikan (kommentaarin mukaan ei tarvitse olla toimisto¹⁰⁷), toimiston tai työpajan. Kommentaarin mukaan liikepaikka on mikä tahansa toimitila tai rakennus, jota käytetään yritystoimintaan, vaikkei niitä ei käytettäisi yksinomaan siihen tarkoitukseen. Liikepaikka voi myös muodostua, vaikkei tiloja ole saatavilla eikä liiketoiminta vaadi liikepaikkaa ja vain tietty määrä tilaa on liiketoiminnan käytössä. Liikepaikka voi sijaita myös toisen yrityksen tiloissa. Liikepaikka ei vaadi laillista oikeutta käyttää tilaa. Kommentaarissa esimerkkinä esitetään maalari, joka kahden vuoden ajan oleskelee kolme päivää viikossa pääasiallisen asiakkaansa luona isossa toimistorakennuksessa. Koska maalari suorittaa liiketoimintansa tärkeimmät toiminnot kyseisessä rakennuksessa, muodostuu tästä hänelle kiinteä toimipaikka.¹⁰⁸ Yrityksen tulee olla kiinteän toimipaikan valtiossa läsnä, mikä tarkoittaa, että liikepaikkaa tulee käyttää liiketoiminnan harjoittamiseen.¹⁰⁹

Malliverosopimuksen kiinteän toimipaikan määritelmä eroaa tuloverolain kiinteän toimipaikan säännöksestä. Verosopimustilanteessa tuloverolain määritelmällä ei ole käytännön merkitystä, koska tuloverolaki käsittelee liiketulon verotusoikeutta laajasti¹¹⁰. Myös verotusmenettelystä annetun lain 83 §:n mukaan verotusoikeus käsittää myös sellaisen Suomessa tapahtuvan tulonhankkimistoiminnan, jolle ei muodostu Suomeen kiinteää toimipaikkaa.¹¹¹ Hallituksen esityksessä (HE 76/1995) on todettu, ettei laissa nimenomaan säännellä, että jotta elinkeinotoiminnan tulo voidaan katsoa olevan Suomessa saatua tuloa, ei toimintaa ole harjoitettava Suomessa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta.¹¹²

Kiinteän toimipaikan muodostuminen yleensä edellyttää, että joko liikkeen- ja ammatinharjoittaja itse tai tämän palkkaama henkilökunta työskentelee

¹⁰⁷ OECD Committee on Fiscal Affairs 2017, s. 128.

¹⁰⁸ OECD 2010, s. 93-94.

¹⁰⁹ Helminen 2013, s. 158-159.

¹¹⁰ TVL 9.1 §:n 2 kohta: tältä saatua tulo. TVL 10§:n 2 kohta: muun ohessa.

¹¹¹ Nissinen 2010, s. 197.

¹¹² HE 76/1995, kohta 6.1: "Elinkeinotulo on Suomesta saatua silloin, kun elinkeinoa on harjoitettu Suomessa. Laissa ei nimenomaisesti säännellä, onko elinkeinotulon ollakseen Suomesta saatua oltava kiinteään toimipaikkaan luettavaa tuloa. Selvää kuitenkin on, että elinkeinotulosta voidaan verotta, jos elinkeinotoimintaa harjoitetaan täällä kiinteästä toimipaikasta."

kiinteässä toimipaikassa. Tavallisesti liiketoiminnan harjoittaminen edellyttää henkilökuntaa, joka hoitaa yrityksen liiketoimintaa. Merkitystä ei ole sillä, onko henkilökunta työsuhteessa yritykseen, jos he suorittavat yrityksen liiketoimintaan liittyviä tehtäviä. Kuitenkaan ihmisen läsnäoloa ei vaadita, vaan läsnäoloksi riittänee oikeus käyttää toisessa valtiossa sijaitsevaa palvelintä.¹¹³ Kiinteän toimipaikan muodostui keskusverolautakunnan ratkaisussa 52/2007 sen perusteella, että ulkomainen yhtiö omisti ja operoi Suomessa sähkösiirtokaapelia ja tämän lisäksi omisti Suomessa kaapeliin liittyvän muuntoaseman. Ulkomaisella yhtiöllä ei ollut Suomessa omaa henkilökuntaa vaan kaikki toimintaan liittyvät huolto- ja ylläpitopalvelut hankittiin ulkopuoliselta palveluntarjoajalta ostopalveluina.

OECD:n 5 artiklan kommentaarin mukaan liikepaikka voi syntyä myös alueesta, josta käsin toimintaa harjoitetaan, ilman fyysistä liiketilaa. Liikepaikka voi muodostua esimerkiksi torialueen perusteella. Tällöin liikepaikan muodostavat kaupallisesti ja maantieteellisesti yhtenäinen kokonaisuus.¹¹⁴ Arvonlisäverotuksessa kiinteä toimipaikka katsottiin syntyvän tilanteessa, jossa yritys myi Suomessa kuljetuspalveluita noudattaen tiettyä aikataulua ja reittiä.¹¹⁵ Malliverosopimuksen kommentaarin artiklassa 5 pohditaan tulon verottamista lähdevaltiossa ilman kiinteää toimipaikkaa. Osa valtioista kannattaa, että palveluita tulisi voida verottaa sillä perusteella, että ne suoritetaan toisen valtion alueella, vaikka kiinteää toimipaikkaa ei syntyisi. Henkilöstön palveluiden suorittamisajan arviointi olisi kuitenkin haasteellista. Verotettavan tulon ja määrättävän veron tason arviointi olisi myös tällaisissa tilanteissa vaikeaa. Osa valtioista on vastahakoisia yksinomaan asuinvaltion verotukselle tällaisten palveluiden verottamisen osalta. Tämä varmasti koettaisiin kilpailuneutraliteetin takia oikeaksi. Kuitenkin kaikki sopimusvaltiot ovat yksimielisiä siitä, että lähdeverotusta ei tulisi olla. Olennaista on myös veron määrän mitoittamiseen liittyvä problematiikka. Yksimielisiä kuitenkin valtiot ovat siitä, että esimerkiksi lyhytaikaisesta palvelun suorittamisesta toisessa valtiossa ei tulisi katsoa tässä

¹¹³ Helminen 2004, s. 23.

¹¹⁴ OECD Committee on Fiscal Affairs 2017, s. 121-122.

¹¹⁵ Verohallinto 2011, k. 4.1.

toisessa valtiossa verovelvolliseksi. Komitea kuitenkin toteaa, että sopimusvaltiot niin halutessaan voivat sopimuksessa laajentaa verotusoikeuden lähdevaltiolle tällaisissa tilanteissa. Kuitenkin tällaisissa tuloissa lähdevaltion ulkopuolisiin tuloihin ei verotusoikeutta tule laajentaa.¹¹⁶

Mika Nissinen on artikkelissaan tullut siihen johtopäätökseen, että yrityksen liiketoiminta-alueena voisi olla kaupungin osa, kunta tai kenties koko valtio. Tämä tosin ei ole artiklan sanamuodon mukainen tulkinta. Esimerkiksi rakennus-, maanrakennustoiminta, konsultti- ja asiantuntijatoiminta, myyntityö ja huoltopalvelut voivat olla alana sellaisia, että yritys ei tarvitse fyysisiä tiloja toimintaa varten, jos toiminta muodostuu käytännössä eri kohteissa harjoitettavasta toiminnasta ja toiminta tapahtuu tosiasiallisesti muualla kuin mahdollisissa fyysisissä tiloissa. Jos liiketoimintapaikan muodostuminen sidottaisiin ainoastaan fyysisiin tiloihin, ei edellä mainittua toimintaa harjoittavalle ulkomaiselle yritykselle muodostuisi liikepaikkaa tosiasiallisesta toiminnasta huolimatta. Yrityksen toiminta lähdevaltiossa voi kuitenkin olla pysyvää. Johtopäätöksen mukaan ennemmin kuin fyysisien tilojen perusteella tehtävien tulkintojen, tulisi enemmän kiinnittää ratkaisussa huomiota liiketoiminnan tosiasialliseen harjoittamiseen tietyllä liiketoiminta-alueella, joka muodostaa yritykselle erillisen liiketoimintakokonaisuuden.¹¹⁷

OECD:n malliverosopimuksessa oli oma artikla itsenäiselle ammatinharjoittamiselle (artikla 14), mutta artikla poistettiin malliverosopimuksesta Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention –rapotin perusteella 29.4.2000. OECD:n veroasiainkomitean raportin mukaan liiketoiminnan artiklan (artikla 7) ja itsenäisen ammatinharjoittamisen artiklan (artikla 14) välillä ei käytännössä ole eroa. Se, mikä tulo kuuluu 14 artiklaan, ei ole selvää. Erona voidaan pitää, ettei liiketulon artikla tunne ns. 183 päivän sääntöä, minkä itsenäisen ammatinharjoittamisen artikla sisältää.¹¹⁸ Myöskään ei ole ollut selvää, ketä 14 artikla koskee, jonka vuoksi käytännössä

¹¹⁶ OECD Committee on Fiscal Affairs 2017, s. 154-157.

¹¹⁷ Nissinen 2010, s. 200-201.

¹¹⁸ OECD 2000, s. 8.

on ollut valtioiden välillä eroja; toiset ovat soveltaneet artiklaa luonnollisiin henkilöihin ja toiset oikeushenkilöihin. Myös soveltaminen erilaisiin henkilöyhtiöihin ja kumppanuuksiin on ollut ongelmallista.¹¹⁹ Veroasiainkomitea ei myöskään huomannut käsitteissä eroa: artikla 7 käyttää termiä ”kiinteä toimipaikka” ja artikla 14 termiä ”kiinteä paikka”.¹²⁰ Itsenäisen ammatinharjoittamisen artiklan poistamisen vuoksi on täytynyt muun muassa tarkentaa artiklan 3 yleisiä määritelmiä, jotta vastaava toiminta saadaan sisältymään liiketulon artiklaan.¹²¹ Käytännössä, vaikka liiketulolla ja itsenäisellä ammatinharjoittamisella oli OECD:n malliverosopimuksessa omat artiklat, verotusoikeuden jakamista tulonsaajan asuinvaltion ja toiminnan harjoittamisvaltion välillä koski samat periaatteet. Tulkintaongelmien vuoksi itsenäisen ammatinharjoittamisen artiklasta luovuttiin vuonna 2000¹²². Suomen sisäisessä lainsäädännössä, kuten tuloverolaissa, ei käytetä käsitettä kiinteä paikka. Tällä ei kuitenkaan ole merkitystä, sillä tuloverolain 13a §:ssä tarkoitettu kiinteä toimipaikka muodostuu samoin tai lievemmin perustein kuin verosopimuksissa tarkoitettu kiinteä paikka. Näin ollen, jos verosopimuksen mukaan Suomeen muodostuu kiinteä paikka, muodostuu Suomeen myös sisäisen lainsäädännön mukaan kiinteä toimipaikka.¹²³

Tietyn asteista pysyvyyttä voidaan liikepaikalta odottaa, koska liikepaikan tulee olla ”kiinteä”. Näin ollen tilapäisluontoisen liikepaikan ei voida katsoa olevan kiinteä. Kuitenkin toiminnan luonteesta johtuen, voi kiinteä toimipaikka syntyä lyhyen keston perusteella. Kiinteän toimipaikan muodostumisen määrittely voi tällöin olla hankalaa. Eri jäsenvaltioiden kesken ei ole ajan suhteen johdonmukaisuutta, mutta yleisesti kiinteän toimipaikan muodostumiseen vaaditaan vähintään kuuden kuukauden kesto.¹²⁴ Liiketoiminnan harjoittaminen

¹¹⁹ OECD 2000, s 10-11.

¹²⁰ OECD 2000. S. 13.

¹²¹ OECD 2000, s. 23.

¹²² Helminen 2013, s. 147.

¹²³ Verohallinto 2019 c, k. 3.2.2.

¹²⁴ OECD 2010, s. 93.

ei välttämättä tarvitse olla yhtäjaksoista ja jatkuvaa, mutta säännöllistä sen tulee olla. Sesonkitoiminta, joka toistuu vuosittain, voidaan katsoa säännölliseksi.¹²⁵

Verosopimusten tarkoittama kiinteä paikka ("fixed base") syntyy samoin edellytyksin kuin kiinteä toimipaikka ("permanent establishment"), vaikka kiinteää paikka ei ole määritelty verosopimuksissa, kuten kiinteä toimipaikka (OECD:n malliverosopimus, artikla 5). Kiinteän paikan muodostumisen edellytyksiä ei ole määritelty Suomen tekemissä verosopimuksissa, jonka vuoksi lähtökohtaisesti kiinteän paikan muodostuminen määritellään samoin edellytyksin kuin kiinteä toimipaikka. Kiinteän paikan muodostumisen edellytyksinä on yleensä toiminnan harjoittamisen ajallinen ja maantieteellinen pysyvyys. Kiinteä paikka voi olla esimerkiksi toimisto tai vastaanottohuone. Myös toisessa sijaitsevan asunnon voidaan katsoa olevan kiinteä paikka, jos toimintaa tosiasiallisesti harjoitetaan sieltä käsin.¹²⁶

Joissain verosopimuksissa, kuten Baltian verosopimuksissa, ammatinharjoittaminen muodostaa kiinteän paikan jo sen perusteella, jos ammatinharjoittaja oleskelee valtiossa yli 183 päivää peräkkäisten kahdentoista kuukauden aikana. Näin ollen, jos esimerkiksi virolainen urakoitsija toimii suomalaisen yrityksen aliurakoitsijana, muodostuu hänelle kiinteä paikka Suomeen, mikäli hän harjoittaa urakointia Suomessa yli 183 päivää peräkkäisten 12 kuukauden aikana.¹²⁷

¹²⁵ Helminen 2013, s. 159-160.

¹²⁶ Verohallinto 2019 c, k. 3.3.2.

¹²⁷ Sopimus Suomen tasavallan ja Viron tasavallan välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi, artikla 14. Kts myös Verohallinto 2019 c, esimerkki 7: Virossa asuva kaivinkoneyrittäjä harjoittaa toimintaansa Viron lisäksi myös Suomessa. Hän oleskelee Suomessa 1.7.2018-1.7.2019 välisenä aikana yhteensä 220 päivää. Yrittäjä tekee tänä aikana useita yksittäisiä urakoita ja työkohteet vaihtuva muutaman viikon välein. Muun ajan hän viettää perheensä luona Virossa. Näissä olosuhteissa häntä voidaan pitää verosopimuksen mukaan Virossa asuvana, mikäli näin katsoo myös Viron veroviranomainen. Se, onko Suomella oikeus verottaa täällä harjoitetusta toiminnasta saatua tuloa, ratkaistaan 14 artiklan mukaan. 14 artiklan perusteella yrittäjälle muodostuu Suomeen kiinteä paikka pelkästään sen perusteella, että hän oleskelee Suomessa yli 183 päivää peräkkäisten 12 kuukauden aikana. Näin ollen Suomella on oikeus verottaa tähän kiinteään paikkaan liittyvä tulo.

Joissain verosopimuksissa, kuten Pohjoismaiden välisessä verosopimuksessa sekä Egyptin, Tsekin ja Azerbaidžhanin verosopimuksissa, ei kiinteän paikan muodostumista edellytetä, jos ammatinharjoittamisesta saatu tulo voidaan verottaa oleskelun perusteella. Verosopimuksissa on tällöin määritelty tietty oleskelun kesto, jonka perusteella tulo voidaan verottaa ilman kiinteän paikan muodostumista. Tällöin, mikäli toisessa verosopimusvaltiossa asuva henkilö harjoittaa toisessa ammattitoimintaa, voidaan tästä saatu tulo verottaa tässä valtiossa, mikäli henkilö oleskelee siellä yli 183 päivää verosopimuksesta riippuen joko perättäisten 12 kuukauden aikana tai verovuoden aikana.¹²⁸ Toinen valtio voi verottaa ammattitulon, vaikka toisessa valtiossa asuvalle ammatinharjoittajalle ei muodostuisikaan ensiksi mainittuun valtioon kiinteää toimipaikkaa tai paikkaa. Oleskelun ei tarvitse olla yhtäjaksoista.¹²⁹

Malliverosopimuksen 5.3 artiklan mukaan rakennus-, asennus- tai kokoonpanohanke tai tällaisen hankkeen yhteydessä suunnittelu-, valvonta-, neuvonta tai vastaava toiminta voi muodostaa kiinteän toimipaikan, mutta vain jos hanke tai toiminta kestää sopimusvaltiossa yli 12 kuukautta. Joissain verosopimuksissa¹³⁰ on sovittu, että jo kuusi kuukautta kestävä rakennus- tai vastaava projekti muodostaa kiinteän toimipaikan. Silloin kun kyseessä ei voida katsoa olevan toisiinsa liittyviä projekteja, tulee näitä tarkastella itsenäisinä kokonaisuuksina. Mikäli toiminta muodostaa kaupallisesti ja maantieteellisesti yhtenäisen kokonaisuuden ja kestää yli 12 kuukautta, voitaneen katsoa useaan urakkasopimukseen perustuvan toiminnan muodostavan kiinteän toimipaikan.¹³¹

¹²⁸ Edellä mainituista verosopimuksista Egyptin verosopimuksessa yli 183 päivän oleskelu on sidottu verovuoteen, muissa perättäiseen 12 kuukauteen.

¹²⁹ Verohallinto 2019 c. Esimerkki 8: Norjassa asuva lääkäri harjoittaa ammattiaan myös Suomessa. Suomessa hän harjoittaa ammattiaan usean eri lääkärikeskuksen tiloissa eri puolella Suomea. Lääkäri oleskelee Suomessa 1.9.-22.12.2018, 1.-31.3.2019 ja 1.6.-31.7.2019. Hänelle kertyy 1.9.2018-31.7.2019 välisenä aikana yhteensä 214 päivää Suomessa oleskelua. Se, onko Suomella oikeus verottaa täällä harjoitetusta toiminnasta saatua tuloa, ratkaistaan 14 artiklan mukaan. Sen määräysten mukaan lääkärille ei muodostu Suomeen kiinteää paikkaa. Artiklan määräysten mukaan Suomella on kuitenkin oikeus verottaa täällä harjoitetusta ammattitoiminnasta saatua tuloa, koska lääkärille kertyy Suomessa oleskelua yli 183 päivää perättäisten 12 kuukauden aikana.

¹³⁰ Argentiina, Barbados, Brasilia, Bulgaria, Egypti, Filippiinit, Färssaaret, Indonesia, Intia, Kiina, Korean tasavalta, Kreikka, Latvia, Liettua, Malesia, Marokko, Meksiko, Pakistan, Sambia, Singapore, Sri Lanka, Tansania, Thaimaa, Turkki ja Viro

¹³¹ Myrsky – Linnakangas 2009, s. 243.

Useampaa projektia tarkastellaan yhtenäisenä kokonaisuutena myös silloin, kun yksittäinen projekti on jaettu pienempiin osaprojekteihin, esimerkiksi samalla työmaalla, saman rakennusliikkeen lukuun tehdyt lyhyemmät urakat katsotaan liittyvän toisiinsa ja muodostavan sellaisen kaupallisen ja maantieteellisen kokonaisuuden, että yksittäisten urakoiden kestot voidaan laskea yhteen.¹³²

Verosopimuksissa on paljon eroavaisuutta. Rakennus- ja asennustoiminnan kohdalla kiinteän toimipaikan syntyminen ja verotusoikeus vaihtelee suuresti. Kaikissa verosopimuksissa ei ole itsenäisen ammatinharjoittamisen artiklaa (artikla 14), jolloin rakennus- ja asennustoiminnassa sovelletaan liiketulon artiklaa (artikla 7).¹³³ 14 artiklan kiinteän paikan muodostuminen ratkaistaan pitkälti samojen periaatteiden mukaan kuin kiinteän toimipaikan muodostuminen. Tästä syystä, jollei verosopimuksen itsenäisen ammattitoiminnan artiklassa ole määräyksiä kiinteän paikan muodostavista aikarajoista, sovelletaan liiketulon verotusta koskevan artiklan (artikla 7) rakennus- ja asennustoiminnan aikarajoja, kun ratkaistaan muodostaako toisessa valtiossa harjoitettu rakennus- tai asennustoiminta kiinteää paikkaa kyseiseen valtioon.¹³⁴

Malliverosopimuksen 5.4 artiklan mukaan kiinteää toimipaikkaa ei muodosta muun muassa yritykselle kuuluvien tavaroiden varastoinnista, näytteillepitoa tai luovuttamista varten tehtävät järjestelyt, liikepaikan pitämistä vain tavaroiden ostamista tai tietojen keräämistä varten tai liikepaikan pitämistä ainoastaan muun luonteeltaan valmistelevalle tai avustavalle toiminnalle harjoittamiseksi yritykselle.

¹³² Verohallinto 2019 c. Esimerkki 11.

¹³³ Verohallinto 2019 c. Esimerkki 10: Moldovalainen ja virolainen rakennusalan yrittäjä ottavat molemmat vastaan Suomesta rakennusurakan, jonka kesto on 10 kuukautta. Kumpikin oleskelee tämän ajan Suomessa. Molempia pidetään omissa kotivaltioissa verosopimuksen mukaan asuvina. Suomen ja Moldovan välisessä verosopimuksessa ei ole 14 artiklaa, joten liiketulon verotus ratkaistaan 7 artiklan mukaan Suomella on oikeus verottaa tulo, jos Suomeen muodostuu kiinteä toimipaikka. Verosopimuksen 5 artiklan mukaan rakennustoiminta muodostaa kiinteän toimipaikan, jos toimintaa on harjoitettu yli 12 kuukauden ajan. Tässä tapauksessa aika ei ylity, joten Suomeen ei muodostu kiinteää toimipaikkaa. Suomen ja Viron välinen verosopimus sisältää 14 artiklan määräykset, jonka mukaan Suomella on oikeus verottaa ammattitulo, jos Suomeen muodostuu kiinteä paikka. Verosopimuksen mukaan yksinään 183 päivän kestävä oleskelu Suomessa 12 kuukauden ajanjaksolla muodostaa Suomeen kiinteän paikan, joten virolaiselle muodostuu kiinteä paikka Suomeen.

¹³⁴ Verohallinto 2019 c, k. 3.3.3.

Kiinteä toimipaikka ei synny pelkästään siitä, että yrityksellä on kyseisestä valtiosta tuloja (KHO 1986 II 501).

Vuoden 2017 malliverosopimuksen 5 artiklan kohdissa 5 ja 6 määritellään kiinteän toimipaikan syntymistä edustajan perusteella. Henkilöllä, joka ei ole itsenäinen edustaja, toimii yrityksen puolesta ja hänellä on valtuus tehdä yrityksen nimissä sopimuksia toisessa sopimusvaltiossa ja tätä valtuutta myös tavanomaisesti käyttää, voi muodostaa kiinteän toimipaikan toiseen valtioon. Kuitenkaan varastointi, tavaroiden ostaminen, valmisteleva ja avustava toiminta tai muu vastaava toiminta ei kiinteää toimipaikkaa muodosta, vaikka se tapahtuisi epäitsenäisen edustajan toimesta. Epäitsenäinen edustaja voi olla niin luonnollinen henkilö kuin yritys. Epäitsenäisen edustajan kotipaikan ei tarvitse sijaita valtiossa, jossa hän yrityksen hyväksi toimii eikä hänellä tarvitse olla liikepaikkaa tässä valtiossa. Epäitsenäinen edustaja näyttelee isoa roolia sopimusten teossa ja niiden aikaansaamisessa eikä hänen toimensa ole ainoastaan markkinointia ja myynnin edistämistä. Ratkaisevia seikkoja ovat sitoumukset, joissa omaisuus vaihtaa omistajaa tai mikäli edustajalle maksetaan provisiota toimistaan. Kiinteä toimipaikka voi syntyä, vaikka sopimus allekirjoitettaisiin toisessa valtiossa.¹³⁵ Näin ollen myös liikkeen- ja ammatinharjoittaja voi periaatteessa olla epäitsenäinen edustaja, mikäli muutoin epäitsenäisen edustajan edellytykset täyttyvät. Liikkeen- ja ammatinharjoittaja, joka toimii epäitsenäisenä edustajana toiselle yritykselle voi muodostaa kiinteän toimipaikan tälle yritykselle, eikä hänen kommentaarin mukaan tarvitse itse olla tässä valtiossa asuva eikä hänellä tarvitse olla liikepaikkaa kyseisessä valtiossa.

Mikäli edustaja on itsenäinen, jonka välityksellä yritys harjoittaa liiketoimintaa toisessa valtiossa, ei tämä muodosta kiinteää toimipaikkaa toiselle yritykselle. Itsenäinen edustaja on vastuussa toimeksiantajalle lopputuloksesta, mutta toimeksiantaja ei anna toimintaohjeita. Itsenäisyyden puolesta puhuu se, että toimeksiantaja luottaa edustajan taitoihin ja osaamiseen. Yleensä itsenäisellä agentilla on useita toimeksiantajia. Olosuhteet ja tosiasiat ratkaisevat agentin

¹³⁵ OECD Committee on Fiscal Affairs 2017, s. 146-150.

itsenäisen aseman tällaisissa tilanteissa, eikä toimeksiantajien lukumäärä ole yksin ratkaiseva tekijä. Toiminnan riskit ja itsenäiselle elinkeinonharjoittajalle tyypilliset osaamiset ja tietämys vaikuttavat ratkaisuun. Itsenäisen edustajan status saavutetaan vaikeammin, jos asiakasyrityksiä tai kiinteässä yhteydessä oleva ryhmä yrityksiä, joiden hyväksi toimitaan, on edustajalla kokonaan tai lähes yksinomaan ainoastaan yksi.¹³⁶

Hallituksen esityksen (HE 126/1994) mukaan lähtökohtaisesti osapuolten välisen sopimuksen sisältö ja tarkoitus ratkaisee sen, onko osapuolten välillä työ- vai toimeksiantosuhte. Se, katsotaanko kansainvälisissä tilanteissa agentti itsenäiseksi vai ei, ei vaikuttane tulon käsittelyyn Suomen lainsäädännössä. Toimeksiantosuhteessakin toimeksiantajalla on oikeus valvoa työn edistymistä ja toimeksiantaja voi ohjeillaan varmistaa sen, että lopputulos on sopimuksen mukainen. Pääsääntöisesti toimeksiantosuhteessa sovitaan ainoastaan lopputuloksesta, jolloin työskentelypaikka, sen ajankohdat ja työntekemisen tapa jää työn suorittajan päätäntävaltaan. Käytännössä kuitenkin toimeksiantajan valvonta näyttäytyy toimeksiantosuhteissa hyvin samanlaisena kuin työn johtaja valvontaoikeus työsuhteissa. Tämän vuoksi ainoastaan työn johto- ja valvontaoikeuden perusteella ei voida päätellä, onko kyseessä työsuhte vai toimeksiantosuhte.¹³⁷

Tilanteissa, joissa liikkeen- ja ammatinharjoittaja verosuunnittelusyistä siirtää kotiosoitteensa toiseen valtioon, mutta liiketoimintaa harjoitetaan kuitenkin käytännössä ainoastaan Suomessa, jää pohdittavaksi se, voidaanko tällöin katsoa, että henkilön toisessa valtiossa sijaitseva koti muodostaa kiinteän toimipaikan. Jos henkilö Yritys- ja yhteisötietojärjestelmän tietojen ja Verohallinnon rekisterien mukaan harjoittaa toimintaa Suomessa, tulee ratkaistavaksi, kenellä on näyttövelvollisuus toiminnan harjoittamisvaltiosta, jos mitään näyttöä toiminnasta toisessa valtiossa ei ole. Mikäli veronsaaja haluaa itse vedota kiinteän toimipaikan syntymiseen verotusoikeuden saamiseksi

¹³⁶ OECD Committee on Fiscal Affairs 2017, s. 146-150.

¹³⁷ Verohallinto 2019 b, k. 5.4.2.

Suomessa, on todistustaakka verosaajalla.¹³⁸ Selvää ei ole, miten tulee toimia tilanteissa, joissa vakituiseksi asuinpaikaksi on ilmoitettu toinen valtio, mutta käytännössä oleskellaan Suomessa ja liiketoiminta tapahtuu Suomessa. Jos henkilöllä ei ole Suomessa kotia tai perhettä ja toiminta tapahtuu vaihtuvissa kohteissa, tulee kiinnittää huomiota, missä liiketoimintaan tarvittavia työkaluja ja muita tarvikkeita säilytetään ja muodostuuko tästä paikasta kiinteä toimipaikka Suomeen.

Itsenäisen ammatinharjoittamisen käsite on laaja ja se käsittää vapaan ammatin tai minkä tahansa muun vastaavan itsenäisen toiminnan harjoittamisen. Esimerkkinä itsenäisen ammatinharjoittamisen toiminnasta on lääkäri, arkkitehti, insinööri tai lakimies. Mikäli toimintaa on harjoitettu epäitsenäisesti eli työsuhteessa, saatu korvaus on tällöin palkkaa. Rajanveto itsenäisen ja epäitsenäisen toiminnan välillä on tärkeää, sillä verosopimukset yleensä antavat ensisijaisen verotusoikeuden työskentelyvaltiolle epäitsenäisestä työstä saadusta tulosta, kun itsenäisestä ammatinharjoittamisesta saadun tulon verotusoikeus on ensisijaisesti asuinvaltiolla, ellei toimintaa harjoiteta toisessa valtiossa säännöllisesti käytettävissä olevasta kiinteästä paikasta. Mikäli valtioilla ei ole verosopimusta eli kyseessä on verosopimukseton tilanne, valtio, jossa toimintaa harjoitetaan, saattaa verottaa tulon riippumatta siitä, muodostuuko valtioon kiinteää paikkaa.¹³⁹

Mikäli liikkeen- ja ammatinharjoittajan asuinvaltion ja Suomen välillä on verosopimus, ei Suomi pääsääntöisesti voi verottaa toisessa sopimusvaltiossa asuvan liikkeen- ja ammatinharjoittajan Suomesta saamaa ammatti- tai liiketuloa, jollei elinkeinonharjoittajalle muodostu Suomeen kiinteää toimipaikkaa tai kiinteä paikkaa. Poikkeus tähän on ne verosopimukset, jotka antavat Suomelle oikeuden verottaa Suomesta saatua liike- ja ammattituloa myös silloin, kun kyseinen elinkeinonharjoittaja oleskelee Suomessa yli 183 päivää perättäisten 12 kuukauden aikana. Mikäli kyseessä on valtio, jonka kanssa Suomella ei ole

¹³⁸ KHO 1977/4748.

¹³⁹ Helminen 2013, s.147-149.

verosopimusta, on tässä valtiossa asuva liikkeen- ja ammatinharjoittaja aina velvollinen suorittamaan veroa Suomeen Suomessa harjoittamastaan liikkeestä tai ammatista. Verotusmenettelystä annetun lain 83 §:n nojalla hänellä on tällöin velvollisuus suorittaa veroa Suomeen siitä liikkeen- tai ammattitulon osasta, jonka voidaan katsoa syntyneen Suomessa harjoitetusta toiminnasta. Suomesta saaduksi liike- ja ammattituloksi katsomaan muun muassa Suomesta tehdystä työstä maksettu työkorvaus.¹⁴⁰

4.2 Suomessa asuvan luonnollisen henkilön ulkomailta saadun elinkeinotulon verotus

Tuloverolain 9.1 §:n mukaan verovuonna Suomessa asunut henkilö on verovelvollinen Suomeen kaikesta saamastaan tulosta. Tämä koskee myös ulkomailta saatua elinkeinotoiminnan tuloa. Suomella on verosopimukset monien valtioiden kanssa, joten on todennäköistä, että elinkeinonharjoittaja saa tuloa sellaisesta valtiosta, jonka kanssa Suomella on verosopimus. Tällöin kiinteän toimipaikan muodostuminen on ratkaisevaa, kun määritellään verotusoikeutta Suomen ja kohdevaltion välillä.¹⁴¹ Ulkomailta sijaitsevan kiinteän toimipaikan tulo verotetaan samoin kuin Suomen liiketoiminta hyvitysmenetelmää soveltaen. Käytännössä Suomen verotuksessa veronalainen liikevaihto sisältää sekä Suomesta saadun että ulkomailta saadun tulon. Mikäli toiseen valtioon on maksettu vero sen perusteella, että tähän valtioon on muodostunut kiinteä toimipaikka, Suomen verotuksessa liikkeen- ja ammatinharjoittaja vaatii kaksinkertaisen verotuksen poistamista. Sekä ulkomaisen kiinteän toimipaikan että Suomessa olevan yritystoiminnan käyttöomaisuuden poistot vähennetään verotuksessa yhtenä eränä poistamatta olevasta menojäännöksestä EVL 30 §:n mukaan. Mikäli vieraasta valtiosta saatu tulo on verovapaata, eivät tämän tulon

¹⁴⁰ Verohallinto 2019 c, k. 4.2.2.

¹⁴¹ Verohallinto 2015, s 198.

hankkimisesta ja säilyttämisestä aiheutuneet menot ja korot ole vähennyskelpoisia.¹⁴²

Verosopimustilanteessa, kun suomalainen liikkeen- tai ammatinharjoittaja harjoittaa ulkomailla liiketoimintaa sopimusvaltiossa sijaitsevasta kiinteästä paikasta, on toimipaikan sijaintivaltiolla verosopimuksen määräysten mukaan oikeus verottaa elinkeinonharjoittajaa kiinteästä paikasta syntyneestä tulosta. Tällöin tulo voi olla veronalaista myös Suomessa, mutta verosopimusten ja menetelmälain säännösten mukaan kaksinkertainen verotus poistetaan Suomessa. Suomalainen yrittäjä voi toimia kuitenkin toisessa sopimusvaltiossa niin, ettei kiinteää toimipaikkaa tai kiinteää paikkaa synny, jolloin verotusoikeus tuloon on yksinomaan Suomella. Jos valtion viranomaiset eivät pääse yksimielisyyteen kiinteän toimipaikan syntymisestä, ratkaistaan asia viimekädessä keskinäisessä sopimusmenettelyssä.¹⁴³ Keskinäisessä sopimusmenettelyssä on kyse kahden tai useamman valtion toimivaltaisten viranomaisten välisestä neuvottelusta, joka tulee vireille verovelvollisen hakemuksesta. Neuvottelussa pyritään ratkaisuun, jolla poistetaan verosopimusmääräyksen vastainen verotus.¹⁴⁴

Joissain tilanteissa voi Suomessa asuvalla ammatinharjoittajalla olla toisesta valtiosta tuloa, joka lähdevaltiossa luokitellaan tuloksi, johon sovelletaan niin sanottua taiteilija-artiklaa (OECD:n malliverosopimuksen artikla 17), joka antaa lähdevaltiolle verotusoikeuden kyseiseen tuloon. Taiteilija-artiklaa sovelletaan taiteilijoihin ja urheilijoihin heidän henkilökohtaisesta toiminnastaan saatuun tuloon riippumatta siitä, onko toiminta liiketoiminnaksi katsottavaa vai työsuhteessa tapahtuvaa. OECD:n malliverosopimuksessa puhutaan kohderyhmänä 'entertainer', joka suomennettuna tarkoittaa viihdyttäjää tai viihdetaitelijaa. Suomen verosopimuksissa puhutaan kuitenkin taiteilijoista ja urheilijoista kyseisen artiklan kohdalla. Malliverosopimuksen kommentaarin mukaan artikla käsittää viihdyttäjät ja urheilijat. Kommentaari myöntää, että on

¹⁴² Malmgrén – Myrsky 2017, s. 378.

¹⁴³ Verohallinto 2015, s 198-199.

¹⁴⁴ Verohallinto 2019, k. 1.

mahdotonta antaa tarkkaa kuvausta viihdyttäjälle, mutta toteaa sen pitävän sisällään ainakin lavaesiintyjät sekä elokuva- tai televisiomainosnäyttelijät. Esiintyminen voi olla luonteeltaan myös poliittista, sosiaalista, uskonnollista tai hyväntekeväisyysluonteista.¹⁴⁵

Tilanteessa, jossa lähdevaltio on verottanut tulon 17 artiklan nojalla, poistetaan kahdenkertainen verotus asuinvaltiossa verosopimuksen mukaan. Tällaisessa tilanteessa, jossa ammatinharjoittaja on maksanut lähdevaltioon lähdeveroa toiminnasta, josta hän on Suomessa elinkeinonharjoittaja, tulee hänen vaatia kaksinkertaisen verotuksen poistamista elinkeinotoiminnan veroilmoituksella, jossa hän selvittää lähdevaltioon maksamansa veron määrän ja perusteen. Sopimusvaltioilla voi olla erityisesti taiteilijoille säädetty lähdeveroprosentti, joka poikkeaa yleisestä lähdeveroprosentista. Rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 7 §:n 5 kohdassa on säädetty, että Suomessa rajoitetusti verovelvollisen taiteilijan tai urheilijan toimintaan perustuvasta korvauksesta tilitetään valtiolle lähdeverona 15 prosenttia, kun yleinen lähdeveroprosentti on 35.

Mikäli Suomessa yleisesti verovelvollisella on liike- tai ammattituloa sellaista valtiosta, jonka kanssa Suomella ei ole verosopimusta, verotetaan ulkomailta saatu tulo Suomessa. Tuloa voidaan kuitenkin verottaa myös lähdevaltiossa. Kyseisen valtion sisäisestä lainsäädännöstä riippuen, verotusoikeus ei välttämättä edellytä kiinteän toimipaikan syntymistä. Tällöin kaksinkertainen verotus poistetaan Suomessa ns. menetelmälain säännösten mukaan, hyvitysmenetelmää käyttäen. Hyvitettäväksi tulee kuitenkin vain valtionvero. Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi annetun lain 4 §:n nojalla hyvitys myönnetään vain samasta tulosta Suomessa maksettavan veron määrään asti.

Kiinteän toimipaikan tappion käsittely riippuu siitä, sovelletaanko kyseisessä verosopimuksessa kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen hyvitys- vai

¹⁴⁵ OECD Committee on Fiscal Affairs 2017, s. 332.

vapautusmenetelmää. Tavanomaisesti kaksinkertainen verotus poistetaan elinkeinotoiminnan tulosta hyvitysmenetelmää käyttäen. Mikäli kyseessä olevassa sopimuksessa sovelletaan hyvitysmenetelmää, sisältyvät yrityksen Suomessa verotettavaan tuloon niin kiinteän toimipaikan tulo kuin tappio. Tällöin ulkomaisen kiinteän toimipaikan tappio voidaan vähentää Suomessa saadusta, tämän tulolähteen tulosta. Ulkomaisen kiinteän toimipaikan tappio voi sisältyä Suomessa vahvistettuun tappioon, joka vähennetään tulevana vuosina tulolähteen tulosta.¹⁴⁶ Menetelmälain 7 §:n¹⁴⁷ mukaan vieraasta valtiosta saatua tuloa, johon Suomi on kansainvälisessä sopimuksessa luopunut käyttämästä verotusoikeuttaan eli soveltaa kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa vapautusmenetelmää, ei lueta veronalaiseen tuloon. Näin ollen myös tappio jää huomioimatta.¹⁴⁸

4.3 Toisessa valtiossa asuvan Suomessa yleisesti verovelvollisen Suomesta saadun liiketulon verotusoikeus

Suomessa yleisesti verovelvollinen henkilö voi olla verosopimuksen mukaan toisessa valtiossa asuva. Hän voi tuloverolain 11 §:n mukaan olla yleisesti verovelvollinen, vaikka on hänen vakituinen kotinsa ja asuntonsa on toisessa valtiossa.¹⁴⁹ Jotta yleisesti verovelvollisen, toisessa valtiossa verosopimuksen mukaan asuvan henkilön elinkeinotoiminnasta saatu tulo voidaan verottaa Suomessa, tulee Suomeen syntyä kiinteä toimipaikka. Hänellä on yleisen verovelvollisen velvollisuudet Suomeen, mutta Suomessa hänet verotetaan vaan siitä tulosta, jonka voidaan katsoa syntyneen Suomessa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta. Jos toisessa valtiossa asuvalle liikkeen- ja ammatinharjoittajalle muodostuu Suomeen kiinteä toimipaikka tai kiinteä paikka, verotetaan häntä Suomessa ainoastaan tähän paikkaan kuuluvista ja mahdollisesti muista

¹⁴⁶ Malmgrén – Myrsky 2017, s. 378-379.

¹⁴⁷ Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi 7 §.

¹⁴⁸ Malmgrén – Myrsky 2017, s. 378-379.

¹⁴⁹ Tuloverolaki 11.1 §, ns. kolmen vuoden sääntö.

Suomesta saaduista tuloista. Verotus toimitetaan tällöin yleisesti verovelvollisen verotusta koskevien säännösten mukaan.

Aikaisemmin on kerrottu tilanteista, joissa poikkeustapauksessa Suomi on voinut verottaa Suomesta saadun liike- ja ammattitulon, vaikka kiinteää toimipaikkaa tai kiinteää paikkaa ei Suomeen muodostu. Tällöin kyseistä liikkeen- ja ammatinharjoittajaa voidaan verottaa Suomessa vain niistä tuloista, jotka on saatu Suomesta.¹⁵⁰ Mikäli yleisesti verovelvollisella liikkeen- ja ammatinharjoittajalla, joka on verosopimusta sovellettaessa toisessa valtiossa asuva, on elinkeinotuloa kolmannelta valtiosta, joka ei liity Suomessa mahdollisesti sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, ei Suomella ole oikeutta verottaa kyseistä tuloa, vaikka kyseessä on Suomessa yleisesti verovelvollinen.¹⁵¹ Tällöin tulon verottamiseen sovelletaan asuinvaltion ja kolmannen valtion välistä mahdollista verosopimusta.¹⁵²

4.4 Kiinteästä toimipaikasta saadun tulon määrittäminen

Siitä, miten tulot kohdennetaan kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi, sovelletaan joko kansallista lainsäädäntöä tai verosopimusmääräyksiä. Jollei verosopimuksessa ole määräystä tulon kohdentamiseen, sovelletaan ulkomailla olevaan kiinteään toimipaikkaan OECD:n siirtopaikkahinnoitteluperiaatteita.¹⁵³ Kiinteään toimipaikan määrittely on tärkeää, koska sijaintivaltiolla on verotusoikeus menojen vähentämisen jälkeen määriteltyyn tulokseen.¹⁵⁴ Kiinteään paikkaan kuuluvien tulojen laskenta tapahtuu samoilla periaatteilla kuin kiinteän toimipaikkaan kuuluvien tulojen laskenta. Marjaana Helminen on teoksessa esittänyt eri näkemyksiä siitä, tulisiko kiinteän paikan verotuksen olla

¹⁵⁰ Verohallinto 2019 c, k. 5.3.

¹⁵¹ Helminen, luku 6. Yritystoiminnan muodot ja liiketulon verotus, Liiketoiminta ilman kiinteää toimipaikkaa, Verosopimustilanne.

¹⁵² Helminen, luku 5. Verovelvollisuusasema ja asuinvaltio, Verosopimusten asuinvaltio, Asuinvaltion merkitys.

¹⁵³ Malmgén – Myrsky 2017, s. 377.

¹⁵⁴ Malmgrén – Myrsky 2017, s. 386.

bruttotulojen verotusta, kun kiinteän toimipaikan tulon verotuksessa tuloista huomioidaan tuloista aiheutuneet menot. Verosopimusten syrjäntäkielto koskee vain kiinteitä toimipaikkoja, ei kiinteitä paikkoja, joten ehdotonta varmuutta tästä ei ole. Kuitenkin käytännössä, niin Suomessa kuin muuallakin, kiinteiden paikkojen tulosta vähennetään siihen kohdistuvat menot.¹⁵⁵ Suomen kansallisessa lainsäädännössä kulujen vähentämisestä säättää elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 7 §.

OECD:n malliverosopimuksen liiketulon artiklan (artikla 7) mukaan kiinteälle toimipaikalle luetaan kuuluvaksi se tulo, jonka kyseisen toimipaikan olisi voinut olettaa tuottavan, jos se olisi erillinen yritys, joka harjoittaa samaa tai samankaltaista toimintaa samoissa olosuhteissa. OECD:n malliverosopimuksen kommentaari käyttää tulosta adjektiivinä 'attributable' eli jostain johtuva. OECD:n veroasiainkomitea (Committee on Fiscal Affairs) on vuosien varrella joutunut käyttämään merkittävästi aikaa ja työtä varmistaakseen, että artiklan 7 tulkinta eri valtioissa on yhdenmukainen. Komitean työstä huolimatta valtioiden tulkinta vaihteli suuresti. Tästä syystä komitea julkaisi vuonna 2008 raportin "Attribution of Profit to Permanent Establishments", jossa tarkoituksena oli muodostaa mahdollisimman suosittava lähestyminen siihen, miten määritellään jostain johtuva tulo nykyaikaisessa yritystoiminnassa.¹⁵⁶ Komitean tarkoitus oli uudelleen laatia artikla 7 niin, että artiklasta poistetaan sellainen sisältö, joka aiheuttaa erilaisia tulkintoja sekä eri valtioiden veroviranomaisissa että verovelvollisissa. Komitea on korostanut, että raportin tarkoitus ei ole muuttaa kiinteän toimipaikan käsitystä (artikla 5), vaan tarkoituksena on ainoastaan kiinteästä toimipaikasta johtuvan tulon määrittelyn helpottaminen.¹⁵⁷ Raportti ohjaa ensiksi analysoimaan toiminnallisuuden ja tosiasiat, jossa verrataan toimintaa, varoja ja vastuita kuin kyseessä olisi erillinen yritys, sekä määrittelemään markkinaehtoisuuden yrityksen sisäisiin toimiin verrattuna ulkopuolisiin toimijoihin. Toiminnallisuuden ja tosiasioiden analyysillä on tarkoitus määritellä kiinteän toimipaikan erillinen itsenäinen kokonaisuus merkittävien

¹⁵⁵ Helminen 2013, s. 149.

¹⁵⁶ OECD Committee on Fiscal Affairs 2008, s. 117 ss. Myös OECD 2008, s. 7.

¹⁵⁷ OECD 2008, s. 8.

henkilöiden toimintojen, riskinoton ja varojen identifioimiseksi.¹⁵⁸ Toiminnallisen analyysin tarkoitus on määritellä kiinteän toimipaikan aktiviteetit ja vastuut. Monissa tapauksissa niin sanotussa isäntävaltiossa tapahtuvasta toiminnasta kaikki tapahtuu kiinteän paikan kautta. Kiinteä toimipaikka voi toimia jakelijana ja kaikki yrityksen toiminnot tapahtuvat kiinteän toimipaikan toimesta. Toiminnallisen analyysin tulisi huomioida myös yrityksen toisen osien toimesta, kiinteän toimipaikan puolesta tapahtuvat aktiviteetit, jotka suoritetaan kiinteän toimipaikan toimialueen ulkopuolella.¹⁵⁹

Vuoden 2010 OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklan uudistus on aiheuttanut kommentaarin tulkinnassa ongelmia. Kun OECD uudisti malliverosopimusta artiklan osalta, päätyi se ratkaisuun, jossa kommentaariin jätettiin vuoden 2010 uudistusten lisäksi myös aikaisemmat kommentit. Vanhojen kommenttien säilyttäminen kommentaarissa uudistusten jälkeen on epäilemättä aiheuttanut tulkinnassa haasteita. Vuoden 2010 kommentaarissa ratkaisua perustellaan maksimaalisen varmuuden saamisella siitä, miten tulot tulisi arvioida kiinteästä toimipaikasta johtuvaksi.¹⁶⁰ OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin tulkinta voi olla haastavaa, tai vähintään työlästä, kun kommentaaria tulee peilata verosopimuksen voimaan tuloon. Voi syntyä tulkintaristiriitoja, mikäli valtiot tulkitsevat eri kommentaaria; toinen valtio sopimuksen solmimisajankohdan kommentaaria ja toinen viimeisintä kommentaaria.¹⁶¹ Maksimaalinen varmuus yhteneväisestä tulkinnasta olisi mahdollisesti saavutettavissa, mikäli sovellettaisiin viimeisintä kommentaaria sopimuksen solmimisajankohdasta riippumatta. Poikkeuksena luonnollisesti malliverosopimuksesta poistetut artikkelit, kuten artikla 14, jolloin verosopimusten, joissa 14 artikla on, tulkinnassa olisi palattava viimeisimpään kommentaariin, josta kyseinen artikla löytyy. Tämä lisäisi oikeusvarmuutta myös verovelvollisille, joille vero-oikeus on usein vierasta.

¹⁵⁸ OECD 2008, s. 13 ss.

¹⁵⁹ OECD 2008, s. 29-30.

¹⁶⁰ OECD Committee on Fiscal Affairs 2010, s. 131.

¹⁶¹ Nykänen 2015, s. 23-24.

Kiinteälle toimipaikalle on määriteltävä erikseen tälle kuuluvat veronalaiset tulot ja vähennyskelpoiset menot, vaikka kyseessä ei ole erillinen verovelvollinen vaan yritystoiminnan epäitsenäinen osa. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että vaikka yritys kokonaisuudessaan tuottaisi tappiota, voi kiinteä toimipaikka tuottaa voittoa. Vastaavasti, vaikka yritys kokonaisuudessaan tuottaisi voittoa, ei kiinteälle toimipaikalle välttämättä kuulu yrityksen tuloja.¹⁶² Kiinteän toimipaikan tulos määritellään markkinaehtoperiaatetta noudattaen. Verosopimukset eivät määrittele sitä, mitkä kiinteän toimipaikan tulot katsotaan veronalaisiksi ja mitkä menot vähennyskelpoisiksi. Nämä asiat määrittelee kansallinen lainsäädäntö.¹⁶³

Kiinteän toimipaikan tuloksi luetaan kaikki ne tulot, mitkä katsotaan syntyneen tämän toiminnasta, olivat ne peräisin sijaintivaltiosta tai toisesta valtiosta. Kiinteän toimipaikan tuloiksi voidaan katsoa myös kolmannesta valtiosta saatu tulo, kuten esimerkiksi kiinteälle toimipaikalle kolmannesta valtiosta maksettu korkotuotto.¹⁶⁴ OECD:n malliverosopimuksen 7.5 artiklan mukaan ei tuloa kohdisteta kiinteälle toimipaikalle ainoastaan sen perusteella, että se ostaa tavaroita yrityksen lukuun. Tällöin voitaneen katsoa, että kyseessä on valmisteleva tai avustava toiminta, jotka eivät pelkästään muodosta kiinteää toimipaikkaa (5 artikla).

Kiinteä toimipaikka on epäitsenäinen osa yritystä eikä näin ollen ole erillinen verovelvollinen. Kuitenkin kiinteälle toimipaikalle on määriteltävä sille kuuluvat veronalaiset tulot ja vähennyskelpoiset menot.¹⁶⁵ Kiinteään toimipaikkaan kohdistuvina kuluina voidaan verosopimusten mukaan pitää myös käyttöomaisuuspoistoja sekä yrityksen johtamisesta ja hallinnosta aiheutuneet menot (*head office expenses*).¹⁶⁶ OECD:n malliverosopimuksen 7.2 artiklan mukaan kiinteän toimipaikan kuuluu se tulo, jonka voidaan katsoa kyseisen toimipaikan tuottavan, mikäli se olisi ollut erillinen yritys, joka harjoittaa

¹⁶² Verohallinto 2018 b, k. 2.3.

¹⁶³ Helminen 2013, s. 178-179.

¹⁶⁴ Malmgrén 2008, s. 302.

¹⁶⁵ Helminen 2013, s. 178.

¹⁶⁶ Malmgrén – Myrsky 2017, s.377.

samanlaista toimintaa, samankaltaisten olosuhteiden vallitessa. Saman artiklan mukaan kiinteän toimipaikan tulos määritellään markkinaehtoperiaatetta noudattaen (*arm' length principle*). Jotta markkinaehtoperiaatetta voidaan noudattaa, tulee voida olettaa, että kiinteä toimipaikka toimii itsenäisen yrityksen tavoin myös liiketoimissaan sen yhtiön kanssa, jonka kiinteä paikka se on. Mikäli varsinaisella yrityksellä ja kiinteällä toimipaikalla on sisäisiä transaktioita, tulee ne arvioida markkinaehtoperiaatteen mukaisesti.

Markkinaehtoperiaate sisältyy OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaan. OECD:n siirtohinnoitteluohjeessa ohjeessa¹⁶⁷ on käsitelty laajasti markkinaehtoperiaatetta. Tämän mukaan vertailuarviointi on keskeinen osa markkinaehtoperiaatetta. Vertailuarvioinnissa vertaillaan liiketoiminnan ehtoja riippumattomien osapuolten välisten liiketoimien ehtoihin, samanlaisten liiketoimien ja olosuhteiden vallitessa.¹⁶⁸

Markkinaehtoperiaate nousee esille yleensä konsernien siirtohinnoittelukysymyksissä. Kuitenkin markkinaehtoperiaatetta on noudatettava myös yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välissä toimissa, minkä vuoksi Verohallinto tulkitsee markkinaehtoperiaatetta OECD:n siirtohinnoitteluohjeesta (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010) ilmi käyvien periaatteiden mukaisesti. Kuitenkin tulkinnassa huomioidaan kiinteiden toimipaikkojen ominaispiirteet erillisiin yhtiöihin verrattuna. Jos kiinteän toimipaikan tulo on jäänyt siitä syystä pienemmäksi tai tappio on muodostunut suuremmaksi, että markkinaehtoperiaatetta ei ole noudatettu, oikaistaan kiinteän toimipaikan verotusta verotusmenettelystä annetun lain siirtohinnoittelusäännöksen (VML 31 §) ja verosopimuksen liiketuloa koskevan artiklan perusteella.¹⁶⁹ Suomalaisen yrityksen ja toisessa valtiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisistä toimista esittävää selvitystä ei kuitenkaan hallituksen esityksen (HE 107/2006) mukaan ole tarpeen säätää osaksi siirtohinnoitteludokumentointia, koska jo

¹⁶⁷ OECD 2015, s. 15.

¹⁶⁸ Malmgrén – Myrsky 2017, s. 405.

¹⁶⁹ Verohallinto 2018, k. 5.2.

kaksinkertaisen verotuksen poistamiselle on edellytyksenä, että yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan toimet on riittävällä tasolla dokumentoitu.

Tavallisesti kiinteän toimipaikan verotettava tulo määritellään ns. suoran menetelmän avulla, kiinteän toimipaikan liiketapahtumista pidetyn erillisen kirjanpidon avulla. Yrityksen tulee käytännössä pitää sekä asuinvaltion lainsäädännön mukaista kirjanpitoa, että kiinteän toimipaikan sijaintivaltion lainsäädännön mukaista kirjanpitoa. Mikäli Suomessa asuvalla elinkeinonharjoittajalla on ulkomailla yritystoimintaa varten kiinteä toimipaikka, määritellään Suomen verolakien mukaan se tulos, jonka perusteella suomalaisen yrityksen ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan tuloksesta maksama vero on Suomessa hyvitetävissä. On huomioitava, että vaikka koko yrityksen tulos on tappiollinen, voidaan kiinteän toimipaikan laskennallisesti sille syntyneet tulot verottaa.¹⁷⁰

OECD:n malliverosopimuksen kommentaari ei suosittele epäsuoran menetelmän käyttämistä kiinteän toimipaikan tuloksen määrittelyssä.¹⁷¹ Useimmissa Suomen solmimissa verosopimuksissa tämä mahdollisuus on mainittu. Epäsuorassa menetelmässä kiinteän toimipaikan tulo määritellään käyttämällä yrityksen kokonaistuloon jotain sopivaksi katsomaa laskukaavaa, jolloin yrityksen kokonaistulo jaetaan eri osien kesken.¹⁷² Epäsuorassa menetelmässä on kuitenkin päädyttävä markkinaehtoiseen lopputulokseen, kuten suorassa menetelmässä. Malliverosopimuksesta tämä kohta on poistettu, koska markkinaehtoisen lopputuloksen varmistaminen on epäsuorassa menetelmässä vaikeaa.¹⁷³

OECD:n kohdentamisraportin mukaan kiinteän toimipaikan markkinaehtoisen tuloksen määrittely tapahtuu kahdessa vaiheessa. Ensimmäisessä vaiheessa tehdään analyysi tosiseikoista ja toiminnoista. Tässä vaiheessa kerätään tietoa

¹⁷⁰ Helminen 2013, s. 179-180.

¹⁷¹ OECD Committee on Fiscal Affairs 2017, s. 212-213.

¹⁷² Helminen 2013, s. 182.

¹⁷³ OECD Committee on Fiscal Affairs 2010, s. 168-169.

olosuhteista ja toiminnoista sekä määritellään mitkä kuuluvat kiinteän toimipaikan vastuulle. Toisessa vaiheessa määritellään kiinteän toimipaikan markkinaehtoinen tulo vertailuanalyysin avulla. Analyysissä määritellään hinnat yrityksen sisäisille toiminnoille sekä mahdollisille etuyhteydessä tehdyille toimille. Analyysin tarkoituksena on selvittää, onko sisäisten toimien ehdot sellaiset, jotka vastaavat riippumattomissa olosuhteissa tehtyjä vastaavia toimia. Vertailukohdiksi valitaan yleensä toimijat samalta alalta ja markkina-alueelta. Huomioida tulee varat ja riskit sekä yrityksen kokoluokka ja taloudelliset olosuhteet. Vertailukohteeksi ei kannata valita aloittelevaa yrityksiä, joilla toiminta voi olla monena vuonna tappiollista. Vertailu on tarpeeton, mikäli kiinteällä toimipaikalla ei ole yrityksen muiden osien tai etuyhteydessä olevien yritysten kanssa toimia.¹⁷⁴ OECD on siirtohinnoitteluohjeessaan määritellyt eri tilanteisiin sopivat menetelmät, joilla markkinaehtoisuus voidaan todentaa, mutta näitä menetelmiä ei tässä tutkielmassa käydä tarkemmin läpi. OECD:n suosittama menetelmä on markkinahintavertailumenetelmä (comparable uncontrolled price method "CUP").¹⁷⁵

¹⁷⁴ OECD 2010, s. 14-21. Myös Verohallinto 2018 b, k. 4.1.

¹⁷⁵ OECD 2015, s. 55.

5. KAKSINKERTAISEN VEROTUKSEN POISTAMINEN LIIKETULOSTA

5.1 Kaksinkertaisen verotuksen poistamisen menetelmät

Tuloverolain 9 §:n mukaan verovuonna Suomessa asunut henkilö on velvollinen suorittamaan veroa täältä ja muualta saamastaan tulosta. Yleisesti verovelvollisen henkilön, joka on Suomessa asuva, ulkomailta saama liikkeen- ja ammatinharjoittajan tulo verotetaan Suomessa ja on samalla tavalla veronalaista tuloa kuin Suomessa harjoitetusta toiminnasta saatu tulo.¹⁷⁶ Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 4 §:n mukaan veronalaisia elinkeinotuloja ovat elinkeinotoiminnassa rahana tai rahanarvoisena etuutena saadut tulot. Toisaalta myös saman lain 7 §:n mukaan vähennyskelpoisia ovat elinkeinotoiminnassa tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuneet menot ja menetykset. Näin ollen lain tulon ja menon käsitteet ovat laajat eikä elinkeinotoiminnasta annettu laki tunne erityisiä säännöksiä ulkomailta saadun tulon osalta. Näin ollen ulkomailta saatuun elinkeinotuloon sovelletaan samoja säännöksiä kuin Suomesta saatuun tuloon. Veronalaiset tulot ja vähennyskelpoiset menot sisältävät tulon niin Suomessa kuin ulkomailta. Näin ollen niin voitot kuin tappiotkin sisältävät myös toisessa valtiossa tapahtuneen toiminnan. Verotuksessa ero syntyy vasta siinä vaiheessa, jos Suomessa asuvalle henkilölle syntyy myös verovelvollisuus valtioon, jossa toimintaa harjoitetaan.

Kun henkilöllä on tuloa toisesta valtiosta kuin asuinvaltiostaan, saattaa tulo olla veronalaista asuinvaltion lisäksi myös lähdevaltiossa, jolloin syntyy kaksinkertaista verotusta. Kaksinkertainen verotus voi olla joko juridista tai taloudellista. Juridinen kaksinkertainen verotus tarkoittaa tilannetta, jossa useampi valtio verottaa samalta ajanjaksolta samaa verovelvollista samasta tulosta. Taloudellisesta kaksinkertaisesta verotuksesta on taas kyse silloin, kun useampi valtio verottaa samaa tuloa kahden tai useamman verovelvollisen

¹⁷⁶ Helminen, luku 6. Itsenäinen ammatinharjoittaminen, Yleisesti verovelvollisen ammatinharjoittaminen ulkomailta, Veronalaiset tulot.

tulona. Taloudellinen kaksinkertainen verotus voi tulla kyseeseen tilanteessa, jossa toisessa valtiossa verovelvolliseksi kyseisestä tulosta katsotaan eri henkilö tai yritys kuin toisessa valtiossa.¹⁷⁷ Liikkeen- ja ammatinharjoittajalla kaksinkertainen verotus lienee tavallisimmin juridista.

Verosopimuksissa on sovittu, miten valtioiden kesken poistetaan kaksinkertainen verotus. Lisäksi Suomen lainsäädännössä on laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi eli niin kutsuttu menetelmälaki, joka sisältää määräykset kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi. Jos Suomen ja toisen valtion välillä ei ole verosopimusta, sovelletaan ainoastaan menetelmälain määräyksiä, jotta kaksinkertaista verotusta ei synny. Mikäli Suomella ei kyseisen valtion kanssa ole verosopimusta, hyvitetään ainoastaan valtiolle maksettu vero Suomen verotuksessa. Hyvitettävät verot vähennetään samasta tulosta ja samalta ajalta Suomessa suoritettavasta tuloverosta, kunnallisverosta ja kirkollisverosta näiden suhteessa.

Ulkomainen vero katsotaan suoritetuksi silloin, kun lopullinen ulkomaan vero on maksettu tai mikäli lopullista veroa ei ole vielä maksettu, sitä vastaava ennakkovero on maksettu. Ennakkoverolla tarkoitetaan ulkomailla etukäteen maksettua lopullista veroa. Tällöin ulkomaisen ennakkoveron tarkoitus on sama kuin Suomen ennakkoperintälain ennakkoperinnällä ja ennakonkannolla.¹⁷⁸ Veronhyvitystä on aina vaadittava kirjallisesti ennen verotuksen päättymistä. Vaatimuksessa on oltava selvitys toisen valtion veron määrästä, maksuperusteista sekä selvitys siitä, että vero vieraaseen valtioon on suoritettu. Jos riittävää selvitystä ei voida esittää, mutta edellytykset hyvitykselle ovat kuitenkin olemassa, voidaan hyvitys myöntää kohtuullisen määräisenä. Veron hyvitystä voidaan vaatia myöhemmin myös verotusmenettelystä annetun lain 64 §n mukaan oikaisuvaatimuksella.¹⁷⁹ Oikaisuvaatimus on verovuodesta 2017

¹⁷⁷ Verohallinto 2019 d, k.1.

¹⁷⁸ HE 197/2009.

¹⁷⁹ Verohallinto 2019 d, k. 3.2.1.

lähtien voinut tehdä kolmen vuoden kuluttua verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta.¹⁸⁰

Verosopimukset määrittelevät, miten kaksinkertainen verotus on poistettava eli käytetäänkö kyseessä olevassa tilanteessa hyvitys- vai vapautusmenetelmää. Verosopimukset eivät määrittele menetelmien edellyttämiä laskutapoja vaan tämä on jätetty valtioiden sisäiseksi päätökseksi. Suomessa menetelmälaki säätelee menettelyä, jolla kaksinkertainen verotus poistetaan. Menetelmälaissa pääsääntönä kaksinkertaisen verotuksen poistamiselle on hyvitysmenetelmä. Vapautusmenetelmän käyttö edellyttää verosopimuksen tai muun kansainvälisen sopimuksen määräyksiä.

Kaksinkertaisen verotuksen menetelmistä on määräykset sekä kansallisessa lainsäädännössä (Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi eli ns. menetelmälaki) että verosopimuksissa. Verosopimuksissa verotusoikeus voidaan antaa joko pelkästään asuinvaltiolle, pelkästään lähdevaltiolle tai verotusoikeus voidaan jakaa asuinvaltion ja lähdevaltion kesken. OECD:n malliverosopimus antaa mahdollisuuden valita vapautus- ja hyvitysmenetelmän välillä. Suomen solmimissa verosopimuksissa kaksinkertainen verotus poistetaan pääsääntöisesti hyvitysmenetelmällä.¹⁸¹ Kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa käytetään hyvitysmenetelmää, ellei muualla kansallisessa lainsäädännössä, verosopimuksessa tai muussa kansainvälisessä sopimuksessa edellytetä vapautusmenetelmän käyttöä.¹⁸² Liiketuloon kohdistuva kaksinkertainen verotus poistetaan, Egyptiä ja Ranskaa lukuun ottamatta, hyvitysmenetelmällä. Mikäli Suomella ei ole toisen valtion kanssa verosopimusta, poistetaan kaksinkertainen verotus hyvitysmenetelmällä menetelmälain mukaan.

Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta säätelee yksityiskohtaisesti, miten ulkomaille maksettu vero hyvitetään Suomen

¹⁸⁰ Ennen verovuotta 2017 oikaisuvaatimuksen pystyi tekemään viiden vuoden kuluessa verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta.

¹⁸¹ Malmgrén – Myrsky 2017, s. 40.

¹⁸² Helminen 2013, s. 77.

verotuksessa. Verovelvollisen velvollisuus on selvittää vieraan valtion veron määrä ja että vero on maksettu. Hyvitys lasketaan tulolähteittäin ja saman lain 4 §:n mukaan hyvitetty vero on enintään yhtä suuri osa tulolähteen tai tulolajin tuloon Suomeen suoritettava verosta kuin vieraasta valtiosta saatujen tulojen yhteismäärä on tulolähteen tai tulolajin tulosta. Näin ollen osa ulkomaille maksetusta verosta voi jäädä osittain tai kokonaan hyvittämättä, jos verovelvollisella on esimerkiksi vanhoja tappioita, joiden vähentämisen jälkeen ei jää suoritettavaa veroa. Käyttämättömät hyvitykset voidaan käyttää seuraavan viiden vuoden aikana. Menetelmälain mukaan Suomessa voidaan hyvittää myös sellainen toisen valtion vero, joka on maksettu kolmannesta valtiosta saadusta tulosta. Tällä on merkitystä lähinnä tilanteissa, joissa suomalaisen yhtiön ulkomainen kiinteä toimipaikka on sijaintivaltiossaan maksanut veroa kolmannesta valtiosta saamastaan tulosta.¹⁸³ Suomessa ulkomaanveron hyvittäminen tapahtuu valtionverosta, kunnallisverosta ja kirkollisverosta.

Verosopimuksissa on lueteltu, mihin veroihin verosopimusta sovelletaan. Mikäli valtiossa kannetaan paikallisia veroja, jotka eivät kuulu verosopimuksen soveltamisalaan, saattaa tästä syntyä kaksinkertaista verotusta.¹⁸⁴ Verovelvollinen ei voi vähentää tällaisia ulkomaisia veroja menoinaan¹⁸⁵. Kuitenkin vero saattaa olla vähennyskelpoinen, jos toisessa maassa maksettu vero ei ole verosopimuksen piiriin kuuluva. Esimerkkinä tällaisesta verosta on ulkomainen kiinteistövero, jos kiinteistöä käytetään veronalaisessa toiminnassa¹⁸⁶. Tällöin verosopimuksen ulkopuolelle jäävä vero voidaan vähentää kuluina, koska kyseessä on elinkeinotoiminnassa tulojen hankkimisesta ja säilyttämisestä johtunut meno (EVL 7 §), samoin kuin vastaavassa kotimaisessa tilanteessa, jossa elinkeinotoiminnan käytössä olevasta kiinteistöstä määrätty kiinteistövero on vähennyskelpoinen tuloverotuksessa.

¹⁸³ Verohallinto 2015, s. 64.

¹⁸⁴ Wikström – Ossa - Urpiainen 2015, s. 313.

¹⁸⁵ KHO 2004/12.

¹⁸⁶ Verohallinto 2015, s. 64.

Kaksinkertainen verotus voi jäädä poistamatta tilanteissa, joissa asuinvaltio ja kiinteän toimipaikan sijaintivaltio eivät ole yksimielisiä siitä, että kiinteä toimipaikka on ylipäättään muodostunut tai siitä, mitä tuloja tai menoja kiinteälle toimipaikalle pitäisi kohdistaa. Kaksinkertainen verotus voi jäädä poistamatta, ellei asiasta sovita toimivaltaisten viranomaisten välisessä keskinäisessä sopimusmenettelyssä.¹⁸⁷ Verovelvollisen osalta tilannetta lienee parantanut marraskuussa vuonna 2016 tehty monenvälinen yleissopimus ”Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPB”, johon myös Suomi on sitoutunut veropohjan rapauttamisen ja voitonsiirron estämiseksi verosopimukseen toteuttavista toimenpiteistä tehdystä monenvälisestä yleissopimuksesta annetun lain nojalla (231/2019). Asetuksen 1 §:n mukaan yleissopimus tulee Suomen osalta voimaan 1.6.2019, mutta sitä aletaan soveltamaan vasta kuitenkin sen jälkeen, kun se on tullut molempien kahdenvälisen verosopimuksen osapuolien osalta voimaan (artikla 34).¹⁸⁸ Hallituksen esityksen (HE 307/2018) mukaan ”tavoitteena on saattaa yleissopimuksen verosopimuksia koskevat vähimmäisvaatimukset mahdollisimman laajasti osaksi Suomen verosopimusverkostoa.” Verosopimuksista yleissopimuksen ulkopuolelle on jätetty Pohjoismaiden verosopimus sekä Bulgarian, Saksan että Hongkongin verosopimukset.¹⁸⁹ Yleissopimuksen mukaisen ja keskinäistä sopimusmenettelyä koskevien määräysten uudistamisen vuoksi verovelvollisella on käytössään tehokkaampia keinoja, joilla saada kaksinkertaista verotusta koskevan tapauksensa ratkaistavaksi valtioiden väliseen menettelyyn ilman välittömiä kustannuksia verovelvolliselle. Yleissopimuksen välimiesmenettelyn puitteissa tapahtuvat muutokset keventävät verovelvollisen verorasitetta, kun verotukseen liittyvät

¹⁸⁷ Helminen 2004 b, s. 37.

¹⁸⁸ Valtioneuvoston asetus veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron estämiseksi verosopimukseen toteuttavista toimenpiteistä tehdyistä monenvälisestä yleissopimuksesta, 22/2019.

¹⁸⁹ HE 307/2018, k. 3.1: itsessään moninkertainen Pohjoismaiden verosopimus muutetaan vähimmäisvaatimusten mukaiseksi muutospöytäkirjalla. Bulgarian verosopimus on vanhahko ja osin teknisesti yhteensopimaton yleissopimuksen kanssa. Saksan aloitteesta vähimmäisvaatimusten ottaminen osaksi verosopimusta neuvotellaan verosopimuksen muutospöytäkirjassa. Hongkongin kanssa tehty verosopimus on vähimmäisvaatimusten mukainen.

valtioiden väliset tulkintaristiriidat saadaan ratkaistuksi aiempaa tehokkaammin.¹⁹⁰

5.2 Hyvitettävän veron enimmäismäärä

Kaksinkertainen verotus poistetaan Suomessa asuvien henkilöiden osalta kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi annetun lain eli menetelmälain mukaan sekä verosopimustilanteissa kuin niissä tilanteissa, kun toisen valtion kanssa ei ole verosopimusta. Mikäli kyseessä on verosopimukseton tilanne, poistetaan kaksinkertainen verotus pelkästään menetelmälain ja muun kansallisen lainsäädännön mukaan. Jos taas kyseessä on verosopimusvaltio, poistetaan kaksinkertainen verotus menetelmälakia soveltaen verosopimuksen määräysten mukaan.¹⁹¹ Menetelmälain 2 §:n mukaan ulkomaille maksettu vero katsotaan suoritetuksi, kun lopullinen ulkomaan vero on maksettu tai lopullisen veron ollessa maksamatta, sitä vastaava ennakkovero on maksettu. Veron hyvittämisessä saman lain 3 §:n mukaan Suomessa vähennetään toiselle valtiolle suoritettu vero täällä samasta tulosta maksettavasta verosta näiden suhteesta. Menetelmälakiin perustuva hyvitys ei koskaan voi ylittää vieraasta valtiosta saadusta tulosta Suomessa suoritettavien verojen määrää. Hyvitys ei voi johtaa verovelvollisella veronpalautukseen. Verovapaiden tulojen osalta ei Suomessa saa hyvitystä ollenkaan. Mikäli ulkomaille maksettu vero ylittää samasta tulosta Suomessa maksettavan veron, hyvitys ei ole täysimääräinen.¹⁹²

Enimmäishyvityksen selvittämiseksi on ensin laskettava sen tulolähteen tulolajin (ansiotulo tai pääomatulo) vero, johon sisältyy ulkomaan tuloa. Tämän veron voi laskea seuraavasti:

tulolajin Suomen vero x (tulolähteen puhdas AT/POT) / puhdas tulolajin tulo

¹⁹⁰ HE 307/2018, k. 4.3.

¹⁹¹ Helminen 2013, s. 77.

¹⁹² Helminen 2013, s. 78-79.

Tämän jälkeen lasketaan hyvityksen enimmäismäärä:

*tulolähteen tulolajin vero x (vieraasta valtiosta saatu tulo – (tulohankkimismenot+korot)) / tulolähteen tulolajin tulo – (tulohankkimismenot+korot)*¹⁹³

EU-tuomioistuin on tuomioissa¹⁹⁴ katsonut, ettei ole SEUT:n vastaista rajoittaa hyvityksen enimmäismäärä. Tuomioiden mukaan tilanteissa, joissa yhdessä jäsenvaltiossa asuva henkilö saa tuloa toisesta jäsenvaltiosta, ei asuinvaltiolla ole velvollisuutta poistaa kaksinkertaista verotusta laajemmin kuin OECD:n malliverosopimuksessa olevan hyvitysmenetelmän periaatteet määrittelevät. Lisäksi hyvitetävän veron määrä ei voi ylittää ulkomaisen veron määrää. Asuinvaltion verosta vähennetään joko ulkomaisesta tulosta asuinvaltiossa määrättävä vero tai ulkomainen vero riippuen siitä, kumpi näistä veroista on pienempi.¹⁹⁵

Kiinteän toimipaikan tappiollisesta tuloksesta ei makseta sijaintivaltioon veroa. Näin ollen enimmäishyvitystä laskettaessa verotettavien ulkomaan tulojen yhteismäärään ei lasketa ulkomailla mahdollisesti syntyneitä kiinteän toimipaikan tappioita. Ulkomaan tulojen yhteismäärällä tarkoitetaan tuloa, josta on vähennetty tulojen hankkimisesta ja säilyttämisestä aiheutuneet menot ja korot. Näin ollen, mikäli toimintaa on ulkomailla eri valtioissa, joista jossain toiminta on ollut tappiollista, ei menetelmälaki estä toiseen valtioon suoritettujen verojen hyvittämistä. Menetelmälakia sovellettaessa enimmäishyvitystä laskettaessa luetaan vieraasta valtiosta saaduiksi ainoastaan Suomessa veronalaiset tulot, joista on toisessa valtiossa maksettava menetelmälain 4 §:n mukaan hyvitetävää veroa.¹⁹⁶

¹⁹³ Esimerkkilaskelma, Liite 1.

¹⁹⁴ C-336/96, Gilly, k. 54 ja C-128/08, Damseaux, k. 35.

¹⁹⁵ Malmgrén –Myrsky 2017, s. 42-43.

¹⁹⁶ Verohallinto 2015, s. 66-67.

Aikaisemmilta verovuosilta vahvistettu tappio saattaa pienentää ulkomaan veron hyvityksen enimmäismäärää. Korkeimman hallinto-oikeuden päätös 2011/1325 vahvistaa periaatteen siitä, että ulkomaantulosta, jonka perusteella maksimihyvitys määritellään, vähennetään ensin aikaisemmilta vuosilta vahvistamaton tappio.

6. JOHTOPÄÄTÖKSET

Tässä tutkimuksessa on käsitelty yleisesti verovelvollisen liikkeen- ja ammatinharjoittajan toisessa valtiossa harjoittamasta liiketoiminnasta saadun tulon verotusoikeutta ja verotettavan tulon määrittelyä. Tutkielmassa on käsitelty tilanteita, jossa yleisesti verovelvollisen liikkeen- ja ammatinharjoittajan asuinvaltio on joko Suomi tai joku muu valtio. Suomen verotuksen näkökulmasta kaikista yksinkertaisin on tilanne, jossa toisessa verosopimusvaltiossa asuva henkilö saa liiketuloa kolmannesta valtiosta, koska verosopimuksissa liiketulosta saadun tulon verotusoikeus on säädetty asuinvaltiolle, jollei toiseen valtioon synny kiinteä toimipaikkaa. Kun asuinvaltio on verosopimukseton valtio, on Suomella oikeus verottaa yleisesti verovelvollisen saamat tulot maailmanlaajuisesti (TVL 9 §). Toki tällöinkin on hyvin todennäköistä, että asuinvaltio verottaa verovelvollisen tulot, jolloin Suomi poistaa kaksinkertaisen verotuksen menetelmälain 2 §:n mukaan hyvittämällä Suomeen määrättävästä verosta toiseen valtioon maksetut verot esitettyjen asiakirjojen mukaisesti. Suomella on keväällä 2020 voimassa olevia, tuloveroja koskevia verosopimuksia yli 70 valtion kesken, joten on hyvin todennäköistä, että toisena osapuolena on valtio, jonka kanssa Suomessa on voimassa oleva verosopimus.¹⁹⁷

Yleisesti verovelvollisen liikkeen- ja ammatinharjoittajan verotusoikeuden kohdalla nousee ratkaiseviksi kysymyksiksi, mikä on liikkeen- ja ammatinharjoittajan asuinvaltio ja missä toimintaa harjoitetaan. Lienee harvinaista, että verotukseen tyytymätön elinkeinonharjoittaja, jolla on perhe Suomessa, siirtää vain omat osoitetietonsa toiseen valtioon, vaikka niin saatetaan monesti kertoa tekevänsä. Mikäli perhe jää Suomeen perheen kotiin

¹⁹⁷ Pohjoismaiden verosopimus (SopS 26/1997) on tehty Suomen, Ruotsin, Norjan, Islannin ja Tanskan kesken. Suomen ja entisen Jugoslavian verosopimusta (SopS 60/1987) sovelletaan Suomen ja Kroatia, Suomen ja Bosnia-Hertsegovinan, Suomen ja Montenegron, Suomen ja Kosovon ja Suomen ja Serbian välisissä suhteissa. Ulkoministeriön ilmoitukset 17.5.1995 (SopS 70/2001, SopS 75/2005 ja SopS 9/2016), 18.4.2007, 31.1.2012 ja 2.2.2016. Portugalin verosopimus (SopS 27/1971) on kumottu eikä Suomella ole voimassa olevaa verosopimusta Portugalin kanssa.

asumaan, ei yrittäjän osoitteenmuutoksesta ole mitään käytännön hyötyä. Itse asiassa, siinä vain hankaloittaa omaa toimintaansa. Verosopimusten mukaan perhe eli elinetsijien keskus on olennainen side, kun kaksoisasumistilanteessa ratkaistaan, kumpi valtio on verosopimuksen mukainen asuinvaltio. Tällöin tuskin Suomen verotusoikeudelta päästään välttymään ja itseasiassa saadaan kaksoisasumistilanteessa aikaan todennäköisesti se, että liikkeen- ja ammatinharjoittaja on mahdollisesti verovelvollinen kahteen valtioon, mikä tuskin on ollut alkuperäinen ajatus. Myöskin yleisesti verovelvollisen, Suomen kansalaisen perhe, joka jää asumaan Suomeen, muodostaa olennaisen siteen, jonka vuoksi verovelvollinen katsotaan yleisesti verovelvolliseksi ainakin muuttovuoden ja kolme seuraavaa vuotta. Myös Suomessa harjoitettava elinkeinotoiminta on hyvin vahva olennainen side.

Esimerkki 1: henkilö muuttaa Viroon, mutta puoliso ja lapset jäävät asumaan perheen kotiin Suomeen. Puoliso työskentelee Suomessa ja lapset käyvät koulua suomalaisessa koulussa. Koska henkilö on kahdessa valtiossa asuva: itse asuu Virossa, mutta perhe asuu Suomessa, on hänen elinetsijensä keskus perheen ja kodin vuoksi Suomessa. Näin ollen, mitä todennäköisimmin henkilön verosopimuksen mukainen asuinvaltio on Suomi.¹⁹⁸

Mikäli kuitenkin verovelvollinen muuttaa toiseen valtioon pysyvästi harjoittamaan sinne liiketoimintaan, vaikka perhe jää asumaan Suomeen perheen kotiin, ei välttämättä asuinvaltio ole Suomi. Perheellä on usein suuri merkitys siinä, missä henkilön kodin katsotaan olevan.¹⁹⁹ Koska olennaisia siteitä ovat sekä henkilökohtaiset että taloudelliset siteet, tulee asia ratkaista näiden kesken tapauskohtaisesti. Tällöin verovelvollisen henkilökohtaiset siteet ovat Suomessa, mutta taloudelliset siteet toisessa valtiossa. Jos henkilö pääsääntöisesti oleskelee toisessa valtiossa kuin missä perhe on, voi toisesta valtiosta muodostua verosopimuksen mukainen asuinvaltio perheestä huolimatta.²⁰⁰ Koska hänellä kuitenkin on olennaiset siteet Suomeen, hänet todennäköisesti katsottaisiin tästä huolimatta yleisesti verovelvolliseksi ainakin muuttovuoden ja kolme seuraavaa vuotta, mikä tuntuu oikealta ratkaisulta. Kuitenkin perhesyyt

¹⁹⁸ KHO 1985/680.

¹⁹⁹ Malmgrén – Myrsky 2017, s. 191.

²⁰⁰ Helminen 2013, s. 124.

monesti muuttavat ihmisten suunnitelmia ja voitane ajatella, että mikäli perhe jää toiseen valtioon, ei muuton pysyvyyttä pystytä arvioimaan lyhyen ajan perusteella.

Esimerkki 2: Henkilö muuttaa Viroon siellä tapahtuvan liiketoiminnan vuoksi. Perhe jää asumaan Suomeen perheen yhteiseen kotiin. Henkilö oleskelee pääasiallisesti Virossa eikä käy Suomessa kuin satunnaisesti. Elinkeinotoimintaa ei harjoiteta Suomessa. Henkilöllä on koti sekä Suomessa että Virossa. Henkilön henkilökohtaiset siteet ovat Suomessa, mutta taloudelliset siteet Virossa. Taloudellisten siteiden ja pääasiallisen oleskelun perusteella on mahdollista, että perheen sijainnista huolimatta henkilön verosopimuksen mukaisesti asuinvaltioksi katsotaan Viro.

Kun muuttovuodesta on kulunut kolme vuotta, on harvinaista, että yleinen verovelvollisuus Suomessa jatkuu. Viranomaisella on näyttövelvollisuus poikkeuksellisen vahvoista siteistä, kuten työpaikasta, perheestä ja runsaasta oleskelusta.²⁰¹ Yritystoiminnan harjoittamisen Suomessa, joka myös edellyttää Suomessa runsaasti oleskelun, voitane katsoa poikkeuksellisen vahvaksi siteeksi, joka voisi jatkaa yleisen verovelvollisuuden myös kolmen vuoden jälkeen. Mikäli elinkeinonharjoittajalla on asiakaskontaktien takia runsaasti oleskelua Suomessa, vaikka esimerkiksi varsinainen myytävä palvelu suoritettaisiin toisessa valtiossa, voi olla haastava myös viranomaisen näyttää perusteet yleisen verovelvollisuuden jatkamiselle. Henkilö voi viettää paljon aikaa muun muassa liiketapaamisten vuoksi Suomessa, mutta selvityksensä mukaan tarjoamansa palvelu tosiasiasa suoritetaan toisessa valtiossa. Mikäli kiinteää toimipaikkaa ei Suomeen synny, ei liene perusteita liiketoimintaan liittyvien oleskelujen vuoksi jatkaa henkilön yleistä verovelvollisuutta, mikäli Suomeen ei ole muita poikkeuksellisen vahvoja siteitä, kuten perhe ja koti. Mikäli henkilö on katsottu tie breaker -sääntöjen nojalla Suomessa asuvaksi eikä olosuhteet ole tästä muuttuneet, voisi olla perusteita jatkaa yleistä verovelvollisuutta.

Esimerkki 3: henkilö asuu osoitetietojen mukaan Virossa, mutta hänellä on Suomessa perhe ja koti. Hänellä on asunnot käytettävissä molemmissa valtioissa. Suomen ja Viron välisen verosopimuksen mukaan hänet on katsottu Suomessa asuvaksi. Henkilön liiketoiminta on lähes täysin Suomessa tapahtuvaa, vaikka yritystoiminnan osoitteeksi on ilmoitettu kotiosoite Virossa. Kun Suomesta muutosta on kulunut muuttovuoden lisäksi kolme vuotta,

²⁰¹ KHO 1979/3907.

pääsääntöisesti Suomen kansalainen muuttuu rajoitetusti verovelvolliseksi. Perhettä, kotia ja taloudellisia siteitä voitaneen pitää poikkeuksellisen vahvoina siteinä, jonka perusteella henkilö katsottaisiin Suomessa yleisesti verovelvolliseksi myös kolmen vuoden jälkeen.

Esimerkki 4: perheetön henkilö asuu osoitetietojen mukaan Virossa, mutta hänellä on Suomessa omistusasunto, joka on hänen omassa käytössään. Henkilön liiketoiminnan perusteella on katsottu, että hän oleskelee pääsääntöisesti Suomessa, jolloin verosopimusta sovellettaessa hänen asuinvaltiokseen on katsottu Suomi. Olosuhteet eivät ole kolmessa vuodessa muuttuneet: henkilöllä on edelleen omistusasunto Suomessa, jossa hän oleskelee pääsääntöisesti. Liiketoimintaa hän harjoittaa pääsääntöisesti Suomessa. Viroon on ilmoitettu pysyvä osoite. Kun verosopimuksenkin mukaan henkilö on Suomessa asuva ja hänellä on vahvat taloudelliset siteet Suomeen, voisi olla oletettavaa, että poikkeuksellisen vahvojen siteiden perusteella häntä pidettäisiin kolmen vuoden jälkeenkin Suomessa yleisesti verovelvollisena.²⁰²

Myös tilanne, jossa toisessa valtiossa asuvalla henkilöllä on kiinteä paikka Suomessa, jossa hän epäilemättä usein toiminnan takaamiseksi käy, voi olla pulmallinen. Verovelvollinen voi tällöin viettää huomattavan ajan vuodesta Suomessa täällä sijaitsevan yritystoiminnan vuoksi, jolloin taloudellinen side Suomeen on merkittävä. Tällöin tämä side yhdistettynä runsaaseen oleskeluun voisi mahdollisesti olla peruste yleisen verovelvollisuuden jatkamiseen. Tosin tällä ei liene suuresti merkitystä silloin, kun henkilö katsotaan verosopimusta sovellettaessa toisessa valtiossa asuvaksi. Kiinteästä paikasta tai toimipaikasta saatujen tulojen verotusoikeus on joka tapauksessa verosopimuksissa annettu sijaintivaltiolle. Ja mikäli kyseessä on valtio, jonka kanssa ei ole voimassa olevaa verosopimusta, ei verotusmenettelylain 83 §:n mukaan kiinteää toimipaikkaa edes edellytetä.

Jos yleisesti verovelvollinen liikkeen- ja ammatinharjoittaja harjoittaa toimintaa käytännössä myös Suomessa, vaikka elinkeinonharjoittajan omaksi ja liiketoiminnan osoitteeksi olisi ilmoitettu toinen valtio, ja hänellä on perhe ja koti Suomessa, toiminnan harjoittamisvaltion ratkaiseminen voi olla haastavampaa. Paljon ammattitaitoon perustuvia töitä voidaan tehdä paikasta riippumatta, jopa suhteellisin vähäisin laittein. Monien palveluiden tuottamiseen riittää kannettava

²⁰² Malmgrén – Myrsky 2017, s. 197: suuren maatilan omistaminen ja runsas oleskelu Suomessa voitaisiin katsoa muodostavan poikkeuksellisen vahvan siteen. Sekä Nykänen 2015, s. 99: merkittävät omistukset suomalaisissa yrityksessä, joiden johtamiseen henkilö aktiivisesti osallistuu, voisi muodostaa poikkeuksellisen vahvan siteen.

tietokone, jossa on tarpeellinen ohjelmisto. Verovelvollinen voi ilmoittaa muuttaneensa pysyvästi ulkomaille, josta käsin onnistuu myös vaivatta elinkeinotoiminnan harjoittaminen. Asiakaskunta on monesti rajaamaton ja asiakkaita voi olla eri valtioissa. On kuitenkin luonnollista, että suomalainen elinkeinonharjoittaja tarjoaa palveluita Suomessa sijaitseville asiakkaille omalla äidinkielellään. Yritys voi mainostaa toimintaansa internetissä, jossa ei sijaintivaltio välttämättä käy ilmi. Vaikka perhe muodostaisi verovelvolliselle elinajankeskuksen ja verosopimusta sovellettaessa asuinvaltio olisi Suomi, voi toinen valtio kuitenkin katsoa, että verovelvollisen toinen koti muodostaa kiinteän toimipaikan tai kiinteän paikan, koska toimintaa harjoitetaan tästä käsin. Mikäli verovelvollinen harjoittaa toimintaa Suomessa eli myy palveluitaan suomalaisille asiakkaille, voi olla hankalaa, ellei mahdotonta osoittaa, missä varsinainen työ on tehty, kun henkilöllä on käytettävissään asunnot molemmissa valtioissa. Etenkin, mikäli palvelu voidaan fyysisesti suorittaa paikasta riippumatta ja asiakkaalle vain lähetetään palvelun lopputulos, kuten suunnittelutyö. Tällöin tulee ratkaista, syntyykö kiinteä paikka tällöin toiseen valtioon vain henkilön oman ilmoituksen perusteella. Asuinvaltiolla on verotusoikeus itsenäisestä toiminnasta tai liiketulosta syntyneeseen tuloon, mutta hankalaa on näyttää tällaisessa tilanteessa missä kiinteä paikka varsinaisesti on.

Esimerkki 5: henkilö asuu osoitetietojen mukaan Virossa, mutta hänellä on Suomessa perhe ja koti. Hänellä on asunnot käytettävissä molemmissa valtioissa. Suomen ja Viron välisen verosopimuksen mukaan hänet on katsottu Suomessa asuvaksi. Hän myy verkkosivujen suunnittelua ja asiakkaat ovat pääasiassa Suomessa. Oman ilmoituksen mukaan hän pääsääntöisesti oleskelee Virossa, jossa hän asunnossa myös harjoittaa suunnittelutyötä. Suomessa hän käy säännöllisesti tapaamassa perhettään ja asiakkaita. Tämän selvityksen perusteella Viro katsoo, että hänelle muodostuu Viroon kiinteä paikka, jossa hän harjoittaa Suomen ja Viron välisen verosopimuksen 14 artiklan mukaista itsenäistä ammatinharjoittamista. Suomi saa verottaa asuinvaltiona myös elinkeinotoiminnan tulon, mutta on velvollinen poistamaan kaksinkertaisen verotuksen. Koska työn tekeminen ei ole fyysiseen paikkaan sidoksissa, voi ongelmaksi muodostua työskentelyn, kiinteän paikan ja pääsääntöisen oleskelun osoittaminen. Kun asiakkaiden kanssa saatetaan pitää yhteyttä sähköisesti, ei ammatinharjoittajan sijaintivaltio ole välttämättä asiakkaillekaan selvä. Toisessa verosopimusvaltiossa sijaitseva toimija voi olla Suomessa sekä ennakkoperintärekisterissä, että arvonlisäverorekisterissä, jolloin hänellä on myös suomalainen y-tunnus. Näin ollen laskujenkaan perusteella asiakkaat eivät välttämättä tiedä laskuttavan yrityksen sijaintivaltiota.

Jos liikkeen- ja ammatinharjoittajan toiminta Suomessa ei käytännössä muutu, vaan hän ainoastaan muuttaa toiseen valtioon, mutta henkilölle ei jää Suomeen perhettä tai kotia eikä hän muuton jälkeen oleskele Suomessa vaan henkilöstö käytännössä suorittaa Suomessa tarvittavat toiminnat, tulee ratkaista, onko perustetta sille, ettei hänen verosopimuksen mukaiseksi asuinvaltioksi vaihdu uusi kotivaltio. Verosopimuksen mukaisen asuinvaltion ratkaisemisessa on olennaista muuton pysyvyyden osoittaminen. Käytännössä se tarkoittaa, onko hänellä uudessa asuinvaltiossa jatkuvasti asunto hänen omassa käytössä. Mikäli yksinäiselle henkilölle ei jää Suomeen asuntoa ja hän oleskelee pääasiallisesti uudessa valtiossa, ei liene perustetta pelkän yritystoiminnan vuoksi, että hänet katsottaisiin verosopimuksen mukaan Suomessa asuvaksi.

Kiinteän toimipaikan syntyminen toiseen valtioon, jossa toimivat pelkästään palkattu henkilökunta ilman erillistä tilaa on haastava tilanne. On mahdollista, että liiketoimintaa johdetaan toisesta valtiosta, mutta toiminta toimii pääsääntöisesti, ellei jopa täysin kohdevaltiossa palkatun henkilökunnan toimesta. Se, että tulot tulisi täysin toisesta valtiosta, ei se muodosta itsessään kiinteää toimipaikka.²⁰³ Tilanteissa, jossa toisessa valtiossa asuva elinkeinonharjoittaja tekee itse kaikki toimeksiantosopimukset ja hoitaa yritystoiminnan laskutukset, jolloin henkilökunnalle jää Suomessa vain työn varsinainen suorittaminen työkohteessa, ei voine katsoa, että henkilöstö olisi OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan kohdan 5 mukaisia epäitsenäisiä edustajia²⁰⁴, jotka muodostaisivat kiinteän paikan Suomeen. Mikäli toiminta sen mahdollistaa, voi henkilöstö säilyttää kotonaan tai autossaan työn suorittamiseen tarvittavia välineitä ja lähteä työkohteisiin suoraan kotoaan.

Arvonlisäveroa on suoritettava Suomessa liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavaroiden ja palveluiden myynnistä, vaikka toimintaa harjoittaisi ulkomaalainen toimija eikä Suomessa olisi kiinteää toimipaikka. Mikäli ulkomaisella elinkeinonharjoittajalla ei ole Suomessa myyntiin osallistuvaa kiinteää

²⁰³ KHO 1086 II 501.

²⁰⁴ OECD Committee on Fiscal Affairs 2017, s. 141.

toimipaikkaa eikä hän ole vapaaehtoisesti hakeutunut Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi, suorittaa arvonlisäveron käännetyn verovelvollisuuden perusteella Suomesta myydyistä tavaroista ja palveluista ostaja. Käännettyä verovelvollisuutta ei kuitenkaan sovelleta ja ulkomaisen myyjän on ilmoitauduttava Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi, jos ostaja on yksityishenkilö.²⁰⁵

Tavaroita pystytään myymään ilman kiinteää toimipaikkaa. Malliverosopimuksen kiinteän toimipaikan artiklan (artikla 5) kohdassa 4 on määritelty, että pelkkä varasto ei muodosta kiinteää toimipaikkaa.²⁰⁶ Jos elinkeinonharjoittaja asuinvaltiosta käsin käy kauppaa sähköisesti toisessa valtiossa olevien asiakkaiden kanssa ja toisessa valtiossa sijaitsee varasto, josta toisessa valtiossa oleva henkilöstö ainoastaan luovuttaa tuotteet, ei toiseen valtioon todennäköisesti synny kiinteää toimipaikkaa. Myös tavaran kaupassa toiminta ja tulot voivat kertyä pääosin tai täysin toisesta valtiosta.

Esimerkki 6: henkilö asuu Virossa, jossa hän harjoittaa siivouspalveluja tarjoavaa liiketoimintaa. Toiminta tapahtuu fyysisesti lähes täysin Suomessa, jossa palvelut suorittaa palkattu henkilökunta työmääräysten mukaisesti. Elinkeinoharjoittaja hoitaa Virossa käsin markkinoinnin, toimeksiantosopimukset ja laskutuksen. Suomessa ammatinharjoittaja käy satunnaisesti eikä oleskele Suomessa yli 183 päivää kahdentoista kuukauden ajanjaksolla. Yritystoimintaa varten ei Suomessa ole liiketilaa vaan Suomessa asuva henkilökunta säilyttää siivousvälineitään autossaan ja työkohteet ilmoitetaan henkilökunnalle ennen työpäivän alkua. Toisistaan täysin irralliset kohteet vaihtuvat useasti päivässä ja toimeksiantajia on rajaamaton määrä. Kiinteää paikkaa ei voida katsoa muodostuvan Suomeen. Asiakaskunnasta riippuen arvonlisäverovelvollisuus Suomeen voi muodostua.

Tällaisessa tilanteessa, joissa toiminta täysin tapahtuu Suomessa, mutta kiinteää toimipaikkaa ei synny, koska itse itsenäinen ammatinharjoittaja ei oleskele Suomessa, on helppo ymmärtää Mika Nissisen artikkelissaan esittämän näkemyksen, että yrityksen liiketoiminta-alueena voisi olla isompi alue, kuten esimerkiksi paikkakunta. Kuten hän artikkelissaan toteaa, monia palvelutöitä voi suorittaa laajastikin ilman fyysisiä tiloja, mutta toiminta toisessa valtiossa on

²⁰⁵ Verohallinto 2019 e, k. 3.

²⁰⁶ OECD Committee on Fiscal Affairs 2017, s. 31.

kuitenkin pysyvää. Hän pohtii, tulisiko fyysisiä tiloja enemmän kiinnittää huomiota tosiasialliseen toiminnan harjoittamiseen tietyllä alueella, joka muodostaa yrityksellä liiketoimintakokonaisuuden.²⁰⁷ Mikäli toiminta tapahtuu täysin tietyllä alueella ja kyseessä on fyysisesti toisessa valtiossa tapahtuva palvelu, mutta kiinteän toimipaikan edellytykset eivät täyty, herää kysymys, tulisiko verotusoikeuden perustua muuhun kuin kiinteään paikkaan tai ammatinharjoittajan omaan oleskeluun lähdevaltiossa. Jos käytännössä palvelu suoritetaan ja kulutetaan täysin Suomessa, palvelusta työntekijöille maksettava palkka mitä todennäköisemmin verotetaan työntekijöiden oman oleskelun perusteella Suomessa, tuntuisi loogiselta, että tällainen toiminta myös verotettaisiin Suomessa. Kun kilpailutus, sopimukset ja laskutus on tänä päivänä vaivatonta tehdä sähköisesti, paikasta riippumatta, pysyvä toiminta voidaan suorittaa periaatteessa missä päin maailmaa vaan.

Asiakkaille voi palveluntarjoajan fyysinen oleskelu jäädä enemmän tai vähemmän epäselväksi. Jos palvelun ostajana on toinen elinkeinonharjoittaja ja palvelun tarjoaja on ulkomaalainen toimija, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, syntyy ostajalle arvonlisäverotuksessa käännetty verovelvollisuus. Tällöin todennäköisimmin palveluntarjoajan kotivaltio käy ilmi, mutta tällä ei välttämättä ole merkitystä tilanteessa, jossa palvelu suoritetaan ostajan omassa valtiossa ja ostaja on tyytyväinen palvelun hintaan ja tasoon. Mikäli sopimusvaltiossa asuvan liikkeen- ja ammatinharjoittaja toiminta tapahtuu täysin toisessa valtiossaan, tulee miettiä, onko kilpailuneutraliteetin vastaista, jos tällaisten tulojen verotus tapahtuu elinkeinonharjoittajan asuinvaltiossa, jossa on mahdollisesti huomattavasti alhaisempi verotus sekä yleinen kulutaso. Elinkeinonharjoittaja voi tällöin hinnoitella palvelunsa huomattavasti halvemmaksi kuin toisessa valtiossa toimivat kilpailijat, joilla paikallinen kulutaso vaatii hinnoittelemaan palvelunsa korkeammalle, joka voi olla ratkaisevaa kilpailutilanteessa. Varsinkin, mikäli ala on tyypillisesti matalapalkkainen, jolloin henkilöstökulut voivat jäädä suhteessa pienemmiksi. Varsinkin, mikäli elinkeinonharjoittajalle ei synny toiseen valtioon työnantajavelvoitteita, jotka

²⁰⁷ Nissinen 2010, s. 200-201.

esimerkiksi Suomessa ovat kohtalaisen suuret suhteessa varsinaiseen bruttopalkkaan.

Ulkomailta saatu elinkeinotoiminnan tulo verotetaan samoin kuin Suomesta saatu tulo. Mikäli tulo on saatu ulkomailta ilman, että toisella valtiolla on verotusoikeutta kyseiseen tuloon, ei se käytännössä näy verotettavassa liikevaihdossa mitenkään. Mikäli toisella valtiolla on verotusoikeus tuloon, näkyy se verotuksessa yleisimmin kaksinkertaisen verotuksen poistamisen vaatimuksessa. Suomessa kuitenkin verotus toimitetaan Suomen kansallisen lainsäädännön mukaan, joka koskee myös toisesta valtiosta saatuja tuloja ja niistä tehtyjä vähennyksiä. Mikäli toisella valtiolla on verotusoikeus suomalaisen liikkeen- ja ammatinharjoittajan tuloon, verottavat he luonnollisesti tätä tuloa oman sisäisen lainsäädäntönsä mukaan. Tällöin käytännössä tulee olla oma kirjanpito lähdevaltion verotusta varten ja Suomessa taas Suomen lainsäädännön vaatimusten mukaan laadittu kirjanpito ja tilinpäätös. Huomioida tulee mahdolliset erot eri valtioiden veronalaisissa tuloissa ja vähennyskelpoisissa menoissa. Sekä myös siinä, jos kyseessä oleva tulo on veronalainen lähdevaltiossa, mutta verovapaa Suomessa, jolloin siihen kohdistuvat menot ovat myös vähennyskelvottomia.

Kiinteän paikan tulosta on käytännössä vähennetty siihen kohdistuvat kulut, vaikka on esitetty näkemyksiä, että kiinteän paikan tulisi olla bruttotulojen verotusta, sillä verosopimusten syrjäntäkielto koskee ainoastaan kiinteitä toimipaikkoja, ei kiinteitä paikkoja.²⁰⁸ Tämä kuitenkin tuntuisi perusteettomalta toiminnalta ja verosopimusten porsaanreikien etsimiseltä, koska on todettu, että kiinteä paikka käytännössä muodostuu samoin edellytyksin kuin kiinteä toimipaikka, vaikka sitä ei ole määritelty kuten kiinteä toimipaikka (artikla 5). Lisäksi malliverosopimuksen itsenäisen ammatinharjoittamisen artikla (artikla 14) on katsottu tarpeettomaksi ja tähän tuloon tulisi soveltaa liiketulon artiklaa (artikla 7), jonka vuoksi artikla 14 on nykyisestä OECD:n malliverosopimuksesta poistettu.

²⁰⁸ Helminen 2013, s. 149.

OECD:n kohdentamisraportissa on yksityiskohtaisesti käyty läpi kiinteän toimipaikan markkinaehtoisen tuloksen määrittely. Käytännössä tuntuu, että yksittäisen liikkeen- ja ammatinharjoittajan kohdalla analyysit ja erilaiset menetelmät, joilla markkinaehtoisuus voidaan kiinteän toimipaikan osalta todeta, on tarpeettoman raskaita, kun huomioidaan yksittäisen liikkeen- ja ammatinharjoittajan toiminnan keskimääräinen laajuus. Kiinteän toimipaikan tuloksen määrittely ns. suoralla menetelmällä, jossa käytetään kiinteästä toimipaikan liiketapahtumista pidettyä erillistä kirjanpitoa, on varmasti hallinnollisesti ja käytännön yritystoiminnassa hallittavin.

Vaikka luonnollisten henkilöiden liikkuminen eri valtioiden välillä, erityisesti Euroopan unionin alueella, on nopeaa ja vaivatonta, tulisi yritystoimintaa koskevat ratkaisut tehdä harkiten. Etenkin jos ratkaisut vaikuttavat liikkeen- ja ammatinharjoittajan yksityiselämään. Ratkaisuja ei tulisi tehdä hätiköiden ja mahdolliset ennakkoratkaisut tilanteeseen liittyen on kannattavaa hakea niiden mahdollisesta maksullisuudesta huolimatta. Monesti kun elämään ja liiketoimintaan liittyy kaksi tai useampi valtio, vaatii se kirjanpito- ja verovelvollisuutta näihin valtioihin. Tällöin saavutettu verohyöty saatetaan menettää byrokratian vaatimiin toimenpiteisiin.

LIITE 1: Esimerkki hyvityksen enimmäismäärän laskemisesta

	AT	POT
Henkilökohtainen tulo	120 000	60 000
Elinkeinotoiminnan tulo	80 000	40 000
- tulo yhteensä 120 000, joka jaetaan ansiotuloihin (AT) ja pääomatuloihin (POT)		
Oletetaan, että tästä 120 000:sta on saatu - ulkomailta 30 000 (AT 20 000, POT 10 000) - Suomesta 90 000		
Puhdas tulo	200 000	100 000
Verot 102 800	70 000	32 800

1. Lasketaan sen tulolähteen, johon ulkomaan tulo kuuluu, veron osuus tulolajin verosta (elinkeinotulolähteen osuus ansiotulolajin verosta ja elinkeinotulolähteen osuus pääomatulolajin verosta):

$$\text{veron osuus AT-verosta } 70\,000 \times 80\,000 / 200\,000 = 28\,000$$

$$\text{veron osuus POT-verosta } 32\,800 \times 40\,000 / 100\,000 = 13\,120$$

2. Lasketaan enimmäishyvitys (ulkomaan tuloa vastaava osuus tulolähteen verosta):

$$\text{Ulkomaan ansiotuloa vastaava osuus } 28\,000 \times 20\,000 / 80\,000 = 7\,000$$

$$\text{Ulkomaan pääomatuloa vastaava osuus } 13\,120 \times 10\,000 / 40\,000 = 3\,280$$

Jos ulkomaille maksettu vero on pienempi kuin enimmäishyvitys, vähennetään Suomen veroista koko ulkomaille maksettu vero verojen suhteessa. Jos esimerkiksi ulkomaan ansiotulon osalta enimmäishyvitys Suomessa on 7 000 euroa ja ulkomaille kyseisestä tulosta on maksettu veroa 5 600 euroa, voidaan koko määrä hyvittää Suomen veroista.

Silloin kun ulkomaille maksettu vero ylittää enimmäishyvityksen, verovuonna voidaan vähentää enintään hyvityksen enimmäismäärä. Jos siis ulkomaan ansiotulon osalta enimmäishyvitys Suomessa on 7 000 euroa ja ulkomaille kyseisestä tulosta on maksettu veroa 8 000 euroa, voidaan verovuonna hyvittää vain 7 000 euroa. Ylittävä osuus voidaan siirtää vähennettäväksi viitenä seuraavana vuotena.

Lähde: Verohallinto 2019 d.