

TAMPEREEN YLIOPISTO

Johtamiskorkeakoulu

Henri Lyyski

OECD:n malliverosopimuksen edustajan käsitteet – kiinteän toimipaikan muodostumisen tulkintaongelmat

Pro gradu -tutkielma

Vero-oikeus

Tampere 2016

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto

Johtamiskorkeakoulu

LYYSKI, HENRI: OECD:n malliverosopimuksen edustajan käsitteet – kiinteän toimipaikan muodostumisen tulkintaongelmat

Pro gradu -tutkielma, XV + 88 s.

Vero-oikeus

Helmikuu 2016

Tässä tutkimuksessa käsitellään kiinteän toimipaikan muodostumista verosopimusvalti-oon edustajan toiminnan välityksellä. OECD:n malliverosopimuksessa ja siihen perustu- vissa verosopimuksissa edustajat jaetaan 5.5 artiklan mukaisesti epäitsenäisiin edustajiin ja 5.6 artiklan mukaisesti itsenäisiin edustajiin. Tutkimuksen tavoitteena on selvittää, mi- ten OECD:n malliverosopimuksen sisältämät edustajan käsitteet on määritelty. Lisäksi tavoitteena on selvittää käsitteeseen liittyviä tulkintaongelmia ja niiden syitä. Tutkimuk- sen metodeita ovat oikeusdogmatiikka ja oikeusvertailu. Edustajan käsitteen sisältöä tar- kastellaan analyttisen oikeustieteen menetelmällä, jonka avulla käsitettä voidaan tutkia laajasti tulkintaongelmien havaitsemiseksi. Oikeusvertailulla pyritään saavuttamaan vas- taavaa tutkimustietoa muista valtioista. Oikeusvertailun kohteena on sekä säädösoikeu- dellisia että tapaoikeudellisia valtioita, sillä edustajan käsitteeseen liittyvät tulkintaongel- mat perustuvat valtioiden kansallisen lainsäädännön erilaisiin käsitteisiin ja oikeudellisten järjestelmien eroihin. Käsitteen määrittämisen ja tulkintaongelmien tarkastelun jäl- keen tutkimuksessa selvitetään, miten OECD:n Base Erosion and Profit Shifting (”BEPS”) -projekti pyrkii estämään käsitteiden erilaisesta soveltamisesta aiheutuvat tul- kintaongelmat. Tutkimus on teoreettinen ja lähteenä käytetään OECD:n ohjeita, oikeus- kirjallisuutta ja tiedeyhteisön arvostamia kansainvälisiä artikkeleita kuten European Taxation ja Bulletin for International Taxation.

Edustaminen voidaan jakaa suoraan ja välilliseen edustamiseen. Suoran edustamisen seu- rauksena solmitut sopimukset sitovat päämiestä juridisesti toisin kuin välillisessä edusta- misessa. Tutkimuksessa osoitetaan, että säädösoikeudellisissa järjestelmissä tunnetaan sekä suoran että välillisen edustamisen käsitteet. Tapaoikeudellisissa valtioissa edustajan toiminta on aina suoraa edustamista. Koska malliverosopimuksen mukaan kiinteän toi- mipaikan muodostuminen edellyttää toisen nimissä toimimista tai päämiestä sitovien so- pimusten solmimista, kiinteän toimipaikan muodostuminen ei ole yhtenäistä säädösoi- keudellisissa ja tapaoikeudellisissa valtioissa. OECD:n malliverosopimuksen kommentaari sisältää runsaasti erilaisia ohjeita edustajan statuksen arviointiin. Ohjeet eivät kui- tenkaan ole selkeitä eivätkä ne sovellu kaikkiin tilanteisiin. Valtioiden veroviranomaiset ja tuomioistuimet ovat tulkinneet samoja ohjeita vaihtelevasti. Samojen ohjeiden erilai- nen soveltaminen aiheuttaa verovelvollisten epäyhtenäistä kohtelua.

OECD:n BEPS-projektin seitsemännen toimenpiteen tavoitteena on estää komissionääri- järjestelyjen väärinkäyttö. Muutosehdotusten mukaan edustajan asema sopimusneuvotte-

luissa olisi jatkossa merkittävämpi tekijä. Lisäksi itsenäisen edustajan käsitteen ulkopuolelle rajattaisiin kaikki edustajat, jotka ovat päämiehen kontrollissa. BEPS-projektin muutosehdotukset poistaisivat nykyisen oikeustilan tulkintaongelmia, mutta muodostaisivat myös uusia. Koska OECD ei antanut lisäohjeita kiinteään toimipaikkaan allokoitavista tuloista seitsemännen toimenpiteen yhteydessä, BEPS-projektin todellinen vaikutus selviää vasta, kun tulojen allokointia koskevat ohjeet julkaistaan.

SISÄLLYSLUETTELO

Sisällysluettelo.....	I
Lähdeluettelo	III
Oikeustapausluettelo.....	XIV
Lyhenneluettelo	XV
1. Johdanto.....	1
1.1 Aiheen tausta	1
1.2 Tutkimuskohde ja aiheen rajaus	6
1.3 Tutkimuksen tavoitteet, metodologia ja lähdeaineisto	9
1.3.1 OECD:n ohjeiden asema oikeuslähteenä.....	11
1.3.2 Kansainvälinen oikeuskäytäntö	13
2. Kiinteän toimipaikan muodostuminen	15
2.1 Kiinteän toimipaikan taustat.....	15
2.2 Edustamisen lähtökohdat	18
3. Edustajat kansallisessa lainsäädännössä.....	23
3.1 Edustajat Suomen kansallisessa lainsäädännössä.....	23
3.2 Edustajat säädösoikeudellisissa valtioissa	25
3.2.1 Ruotsi.....	25
3.2.2 Espanja	26
3.2.3 Ranska	27
3.2.4 Saksa.....	29
3.3 Edustajat tapaoikeudellisissa valtioissa	30
3.3.1 Iso-Britannia	30
3.3.2 Kanada.....	32
3.3.3 Yhdysvallat.....	33
3.4 Kansallisen lainsäädännön suhde OECD:n malliverosopimukseen	34
3.5 Verosopimusten 5.5 ja 5.6 artiklojen suhde	36

4.	OECD:n malliverosopimuksen 5.5 artikla	42
4.1	Epäitsenäisen edustajan määritelmä	42
4.1.1	Henkilön vaatimus	42
4.1.2	Oikeus solmia sopimuksia	43
4.1.3	Relevantit sopimukset	50
4.1.4	Tavanomaisuuden määrälliset ja laadulliset tekijät	51
4.1.5	Emo-tytäryhtiösuhte	53
4.1.6	Digitaalinen talous	54
4.1.7	Jälleenmyyjät	56
4.2	BEPS-projektin vaikutus epäitsenäisen edustajan käsitteeseen	57
4.2.1	Sopimusten solmimiseen tähtäävä toiminta	58
4.2.2	Artiklaan soveltuvat sopimukset	61
4.2.3	E erityisiä huomioita	63
5.	OECD:n malliverosopimuksen 5.6 artikla	64
5.1	Itsenäisyyden määritelmä	64
5.1.1	Juridinen ja taloudellinen riippuvuus	66
5.1.2	Päämiestä koskevat tosiseikat	69
5.1.3	Vakuutusyhtiöt ja edustajat	71
5.2	BEPS-projektin vaikutus itsenäisen edustajan käsitteeseen	72
5.2.1	Itsenäisyyden kriteerit	72
5.2.2	Toiminnan eksklusiivisuus	74
5.2.3	Vakuutusyhtiöt BEPS-projektissa	76
6.	Edustajan kautta muodostuvan kiinteän toimipaikan tulot	77
6.1	Tulojen allokoinnin perusteet	77
6.2	Epäitsenäinen edustaja ja tulojen allokointi	80
6.3	Tulojen allokointi BEPS-projektissa	82
7.	Johtopäätökset	84

LÄHDELUETTELO

Aalto 2008

Aalto, Ritva: Myyntiyhtiön liiketoimintamallin muutoksen siirtohinnoittelu verotuksessa. Helsinki, 2008. Saatavilla osoitteessa: <https://www.edilex.fi/opinnayte-tyot/5466.pdf> (17.1.2016).

Aarnio 1989

Aarnio, Aulis: Laintulkinnan teoria – Yleisen oikeustieteen oppikirja. Porvoo, 1989.

Ahonen – Sajalahti 2014

Ahonen, Jari – Sajalahti, Kai: IFA Cahiers 2014 – Volume 99A - Cross-border outsourcing – issues, strategies and solutions. Branch report – Finland. Mumbai, 2014.

Andresen 2015

Andresen, Ulf: Regulations Provide Further Guidance on the Application of the Authorized OECD Approach to the Attribution of Profit to Permanent Establishments. Transfer Pricing Journal, 2/2015. Saatavilla osoitteessa: http://online.ibfd.org/document/itpj_2015_02_de_1 (14.2.2016).

Andresen 2010

Andresen, Ulf: Commissionaire Agency Permanent Establishment Structures. Transfer Pricing Journal, 5/2010. Saatavilla osoitteessa: http://online.ibfd.org/document/itpj_2010_05_de_1 (25.1.2016).

Arnold B. 2012

Arnold, Brian: Tax Treaty Case Law News, Bulletin for International Taxation, 4/5/2012. Saatavilla osoitteessa: http://online.ibfd.org/document/bit_2012_04_int_1 (18.1.2016).

Arnold J. 2009

Arnold, Joan: IFA Cahiers 2009 - Volume 94A. Is there a permanent establishment? Branch report - United States. Mumbai, 2009.

Armesto et al. 2014

Armesto, Daniel – Arrasate, Jose Francisco – Otaegi, Ilazki: IFA Cahiers 2014 – Volume 99A - Cross-border outsourcing – issues, strategies and solutions. Branch report – Spain. Mumbai, 2014.

Avery Jones – Lüdicke 2014

Avery Jones, John F. – Lüdicke, Jürgen: The Origins of Article 5(5) and 5(6) of the OECD Model. World Tax Journal, 6/2014. Saatavilla osoitteessa: http://online.ibfd.org/document/wtj_2014_03_int_2 (14.1.2015).

Avery Jones et al. 2006

Avery Jones, John F. – De Broe, Luc – Ellis, Maarten J. – van Raad, Kees – Le Gall, Jean-Pierre – Goldberg, Sanford H. – Killius, Jürgen – Maisto, Guglielmo – Miyatake, Toshio – Torriente, Henri – Vann, Richard J. – Ward, David A. – Wiman, Bertil: The Origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States. Bulletin for International Taxation, 6/2006. Saatavilla osoitteessa: http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/bit/pdf/bifd060602.pdf&q=%22agency+permanent+establishment%22&hlm=altering&WT.z_nav=Navigation&colid=4948&title=The+origins+of+concepts+and+expressions+used+in+the+OECD+Model+and+their+adoption+by+states (18.1.2016).

Bendlinger 2009

Bendlinger, Stefan: IFA Cahiers 2009 - Volume 94A. Is there a permanent establishment? Branch report - Austria. Mumbai, 2009.

Blanco 2013

Blanco, Antonio: Permanent Establishments Associated with Business Restructurings: Spanish Supreme Court Decision of 12 January 2012. *European Taxation*, 1/2013. Saatavilla osoitteessa: http://online.ibfd.org.helios.uta.fi/document/et_2013_01_es_2 (24.10.2015).

Brunschot 2005

Van Brunschot, Frank: The judiciary and the OECD Model Tax Convention and its commentaries. *Bulletin for International Taxation*, 1/2005. Saatavilla osoitteessa: http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/bit/pdf/bifd010502.pdf&q=model+convention+conventions+models&hlm=altering&WT.z_nav=Navigation&colid=4948&title=The+judiciary+and+the+OECD+Model+Tax+Convention+and+its+commentaries (22.1.2016).

Campbell – McDowell 2009

Campbell, Colin – McDowell, Terry: IFA Cahiers 2009 - Volume 94A. Is there a permanent establishment? Branch report – Canada. Mumbai, 2009.

Carreño 2010

Carreño, Florentino: Commissionaire Agency Permanent Establishment Structures. *International Transfer Pricing Journal*, 5/2010. Saatavilla osoitteessa: http://online.ibfd.org.helios.uta.fi/document/itpj_2010_05_es_1. (30.9.2015).

Douvier – Lordkipanidze 2010

Douvier, Pierre-Jean – Lordkipanidze, Xenia: Zimmer Case: The Issue of the Deemed Existence of a Permanent Establishment Based on Status as a Commissionaire. *International Transfer Pricing Journal*, 4/2010. Saatavilla osoitteessa: http://online.ibfd.org/collections/itpj/html/itpj_2010_04_fr_1.html?WT.z_nav=cross-links#itpj_2010_04_fr_1 (20.1.2016).

Duijn – Ijsselmuiden 2016

Van Duijn, Hendrik-Jan – Ijsselmuiden, Rocco O: Will the Netherlands Threshold for Levying Taxes on PEs be Lowered by Proposed Changes in Line with BEPS Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of PE Status? *European Taxation*, 2/3/2016. Saatavilla osoitteessa: http://online.ibfd.org/document/et_2016_2-3_nl_2 (3.2.2016).

Dwyer 2015

Dwyer, Blair: Canada - Corporate Taxation, Country Analyses. IBFD, 2015. Saatavilla osoitteessa: http://online.ibfd.org/document/cta_ca_s_7. (23.1.2016).

Eckl, 2009

Eckl, Petra: IFA Cahiers 2009 - Volume 94A. Is there a permanent establishment? Branch report – Germany. Mumbai, 2009.

Euroopan komissio 2015

European Commission - Fact Sheet: The Anti Tax Avoidance Package – Questions and Answers. European Commission Press Releases Database, 28.1.2016. Saatavilla osoitteessa: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-160_en.htm (3.2.2016).

Glansberg 2009

Glansberg, Roberth: IFA Cahiers 2009 - Volume 94A. Is there a permanent establishment? Branch Report – Sweden. Mumbai, 2009.

De Goede et al. 2010

De Goede, Jan – Kaur, Daljit – Kusters, Bart – Perdelwitz, Andreas: Interpretation and Application of Article 5 (*Permanent Establishment*) of the OECD Model Tax Convention: Response from IBFD Research Staff. *Bulletin for International Taxation*, 6/2012. Saatavilla osoitteessa: http://online.ibfd.org/document/bit_2012_06_o2_1 (3.2.2016).

Gouthière 2015

Gouthière, Bruno: France - Permanent Establishments - Latest Information. IBFD, 2015. Saatavilla osoitteessa: [http://online.ibfd.org/collecti-
ons/pe/html/pe_fr_chaphead.html?WT.z_nav=outline#pe_fr_auth](http://online.ibfd.org/collecti-
ons/pe/html/pe_fr_chaphead.html?WT.z_nav=outline#pe_fr_auth) (9.1.2016).

Helminen 2015

Helminen, Marjaana: Kansainvälinen tuloverotus. Helsinki. 2015. Saatavilla osoitteessa: [http://fokus.talentum.fi/helios.uta.fi/teos/DABBXXB-
TAFHBG#kohta:KANSAINV\(\(c4\)LINEN\(\(20\)VEROTUS\(\(20\).](http://fokus.talentum.fi/helios.uta.fi/teos/DABBXXB-
TAFHBG#kohta:KANSAINV((c4)LINEN((20)VEROTUS((20).) (5.12.2015).

Hill 2015

Hill, Derek: United Kingdom - Permanent Establishments, Topical Analyses. IBFD, 2015. Saatavilla osoitteessa: http://online.ibfd.org/document/pe_uk (22.1.2016).

Hirvonen 2011

Hirvonen, Ari: Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Helsinki, 2011.

Holland 2011

Holland, Doug: Commissionaire Agency Permanent Establishments. Transfer Pricing Journal, 1/2011. Saatavilla osoitteessa: [http://online.ibfd.org/docu-
ment/itpj_2011_01_us_1](http://online.ibfd.org/docu-
ment/itpj_2011_01_us_1) (27.1.2016).

Husa 2008

Husa, Jaakko: Kilpailusta kumppanuuteen – oikeusvertailevat lähestymistavat valtiosääntöoikeudessa. Oikeus kansainvälisessä maailmassa – Ilkka Saraviidan juhlakirja. Helsinki, 2008.

Juusela 2003

Juusela, Janne: Possibilities for Ensuring the Taxation of International Investment Income in Finland. Bulletin for International Taxation, 2/2003. Saatavilla osoitteessa: <http://online.ibfd.org/he->

lios.uta.fi/kbase/?search=N=3+4945#topic=doc&url=/collecti-
ons/bit/pdf/bifd010306.pdf&WT.z_nav=Navigation&colid=4946&title=Possibi-
lities+for+ensuring+the+taxation+of+international+investment+income+in+Fin-
land. (27.9.2015).

KPMG 2015 a

TaxNewsFlash - BEPS Special Edition. 7.10.2015. Saatavilla osoitteessa:
[https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2015/09/taxnewsflash-beps-spe-
cial-edition.html](https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2015/09/taxnewsflash-beps-special-edition.html) (4.1.2016).

KPMG 2015 b

KPMG-blogi: Suunta kasvuun ja kannattavuuteen - Mokat ja erimielisyydet ve-
rottajan kanssa voivat tulla kalliiksi. 20.10.2015. Saatavilla osoitteessa:
[http://suuntakasvuun.kpmg.fi/2015/10/20/mokat-ja-erimielisyydet-verottajan-
kanssa-voivat-tulla-kalliiksi/](http://suuntakasvuun.kpmg.fi/2015/10/20/mokat-ja-erimielisyydet-verottajan-kanssa-voivat-tulla-kalliiksi/) (21.2.2016).

Käbisich – Risse 2014

Kärbisich, Volker – Risse, Robert: IFA Cahiers 2014 – Volume 99A - Cross-border
outsourcing – issues, strategies and solutions. Branch report – Germany. Mumbai,
2014.

Leegaard 2011

Leegaard, Thor: Commissionaire Structure as an Agency Permanent
Establishment – Uncertain Profit Allocation: Dell Products v. Government of
Norway, Decision of the Borgarting Court of Appeals of 2 March 2011. European
Taxation, 6/2011. Saatavilla osoitteessa: [http://on-
line.ibfd.org/document/et_2011_06_no_1](http://online.ibfd.org/document/et_2011_06_no_1) (17.2.2016).

Malmgrén – Sivonen 2009

Malmgrén, Marianne – Sivonen, Jaakko: IFA Cahiers 2009 - Volume 94A. Is
there a permanent establishment? Branch Report – Finland. Mumbai, 2009.

Malmgrén 2008

Malmgrén, Marianne: Oikeushenkilön asuinvaltio verotuksessa ja yrityksen kansainvälistyminen. Helsinki, 2008.

Message – Milhac 2009

Message, Nicolas – Milhac, Edouard: IFA Cahiers 2009 - Volume 94A. Is there a permanent establishment? Branch Report – France. Mumbai, 2009.

Milet 2015

Milet, Matias: Canada - Permanent Establishments, Topical Analyses. IBFD, 2015. Saatavilla osoitteessa: http://online.ibfd.org/document/pe_ca (22.1.2016).

Monsenego 2010

Monsenego, Jérôme: Agency Permanent Establishment and Commissionaire Structures. International Transfer Pricing Journal, 6/2010. Saatavilla osoitteessa: http://online.ibfd.org.helios.uta.fi/document/itpj_2010_06_se_1. (27.9.2015).

Nieminen 2014

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

OECD 2015 a

Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report. OECD Publishing, 2015.

OECD 2015 b

Comments received on Public Discussion Draft – BEPS Action 7: Prevent the Artificial Avoidance of PE Status. OECD Publishing, 2015.

OECD 2015 c

Comments received on Revised Discussion Draft – BEPS Action 7: Prevent the Artificial Avoidance of PE Status. OECD Publishing, 2015.

OECD 2015 d

Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report. OECD Publishing, 2015.

OECD 2014 a

Model Tax Convention on Income and on Capital 2014. OECD Publishing, 2014.

OECD 2014 b

Public Discussion Draft – BEPS Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of PE Status. OECD Publishing, 2014.

OECD 2013

Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publishing, 19.7.2013.

Peel – Pope 2010

Peel, Rebecca – Pope, Sarah: Commissionaire Agency Permanent Establishment Structures and the Impact of the Zimmer Case. Transfer Pricing Journal, 6/2010. Saatavilla osoitteessa: http://online.ibfd.org/document/itpj_2010_06_uk_1 (27.1.2016).

Pihlajamäki 2010

Pihlajamäki, Heikki: Vertaileva oikeushistoria: maantieteen vaikutus oikeushistorian tutkimukseen. Lakimies, 5/2010.

Pijl 2013 a

Pijl, Hans: Agency Permanent Establishments: in the name of and the Relationship between Article 5(5) and (6) – Part 2. Bulletin for International Taxation, 2/2013. Saatavilla osoitteessa: http://online.ibfd.org/document/bit_2013_02_o2_3 (17.1.2016).

Pijl 2013 b

Pijl, Hans: Agency Permanent Establishments: in the name of and the Relationship between Article 5(5) and (6) – Part 1. Bulletin for International Taxation,

1/2013. Saatavilla osoitteessa: http://online.ibfd.org/document/bit_2013_01_o2_2 (17.1.2016).

Pwc 2015

Revamped dependent agent rule a marked change in the OECD's final BEPS permanent establishment report. Tax Policy Bulletin 26.10.2015. Saatavilla osoitteessa: <http://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-policy-bulletin/assets/pwc-revamped-dependent-agent-rule-in-final-beps-pe-report.pdf>. (5.12.2015).

Raventós Calvo 2015

Raventós Calvo, Stella: Spain - Permanent Establishments, Topical Analyses. IBFD, 2015. Saatavilla osoitteessa: http://online.ibfd.org/document/pe_es (9.1.2016).

Rienstra 2015

Rienstra, John: United States - Corporate Taxation, Country Analyses. IBFD, 2015. Saatavilla osoitteessa: http://online.ibfd.org/document/cta_us_s_7. (24.1.2016).

Ring 2014

Ring, Diane: United States - Permanent Establishments, Topical Analyses. IBFD, 2015. Saatavilla osoitteessa: http://online.ibfd.org/document/pe_us (22.1.2016).

Roberts 2008

Roberts, Sidney: The agency element of permanent establishment: the OECD Commentaries from the civil law view. European Taxation, 3/2008. Saatavilla osoitteessa: http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/et/pdf/et030802.pdf&q=agent+%22permanent+establishment%22+agents&hlm=altering&WT.z_nav=Navigat-ion&colid=4948&title=%22The+agency+element+of+permanent+establishment+%3A+the+OECD+Commentaries+from+the+civil+law+view%22 (20.1.2016).

Rogers-Glabush 2015

Rogers-Glabush, Julie: Canada - Corporate Taxation, Country Surveys. IBFD, 2015. Saatavilla osoitteessa: http://online.ibfd.org/document/gtha_ca_s_6. (23.1.2016).

Rohatgi 2002

Rohatgi, Roy: Basic International Taxation. Haag. 2002.

Sasseville – Skaar 2009

Sasseville, Jacques – Skaar, Arvid: IFA Cahiers 2009 - Volume 94A. Is there a permanent establishment? General Report. Mumbai, 2009.

Schnorberger 2015

Schnorberger, Stephan: Germany - Permanent Establishments, Topical Analyses IBFD, 2015. Saatavilla osoitteessa: http://online.ibfd.org/document/pe_de (24.1.2016).

Skaar 2000

Skaar, Arvid: Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce. Intertax, 5/2000.

Skatteverket 2013

Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering. Saatavilla osoitteessa: <https://www.skatteverket.se/rattsinformation/arkivforrattsligvagledning/handledning/handledning/handledning/beskattningavinkomstskv399/2013.4.7afdf8a313d3421e9a9154c.html> (12.1.2016).

Skatteverket 2010

Handledning för internationell beskattning 2010. Saatavilla osoitteessa: <https://www.skatteverket.se/download/18.6efe6285127ab4f1d2580002181/1359705994042/35214.pdf> (12.1.2016).

Sollund 2009

Sollund, Stig: IFA Cahiers 2009 - Volume 94A. Is there a permanent establishment? Branch report – Norway. Mumbai, 2009.

Verohallinto 2015

Verohallinnon julkaisu 284.15. Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2015.

Verohallinto 2014 a

Verohallinnon ohje 29.1.2014. Ulkomaisen yhteisön tuloverotus Suomessa – Liiketulo ja muut ulkomaisen yhteisön Suomesta saamat tulot. Diaarinumero: A86/200/2013.

Verohallinto 2014 b

Verohallinnon ohje 11.11.2014: Ulkomaalaisen rekisteröinti arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa. Diaarinumero: A45/200/2014.

Vogel et al. 1997

Vogel, Klaus – Engelschalk, Michael – Görl, Maximilian – Hemmelrath, Alexander – Lehner, Moris – Pöllath, Reinhard – Prokisch – Rodi, Michael – Stockmann, Frank – Tischbirck, Wolfgang: Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. München, 1997. Kolmas painos.

Wilkie 2010

Wilkie, J.S: Constructive Permanent Establishments: Canadian Comments on the Zimmer Case. Transfer Pricing Journal. 5/2010. Saatavilla osoitteessa: http://online.ibfd.org/document/itpj_2010_05_ca_1 (27.1.2016).

Widmer 2009

Widmer, Stefan: IFA Cahiers 2009 - Volume 94A. Is there a permanent establishment? Branch Report – Switzerland. Mumbai, 2009.

OIKEUSTAPAUSLUETTELO

	Käsitelty sivulla
Suomi	
KVL 1996/68	s. 65
KVL 1997/206	s. 68
KVL 2001/68	s. 44
KHO 23.12.1991 T 4893	s. 17
KHO 1999:25	s. 24
KHO 2011:101	s. 6
Espanja	
<i>Audiencia Nacional</i> 24.1.2008 894/2004	s. 48
<i>Tribunal Económico Administrativo Central</i> 2.3.2006 0657/2003	s. 53
Kanada	
<i>Tax Court of Canada</i> 16.5.2008 2005-170(IT)G	s. 70
Norja	
<i>Høyesterett</i> 2.12.2011 2011/755, Dell Products	s. 46
Ranska	
<i>Cour Administrative d'Appel de Versailles</i> 1.3.2011 06VE02095	s. 28
<i>Conseil d'État</i> 31.3.2010 304715 ja 308525, Zimmer Ltd	s. 45
<i>Cour Administrative d'Appel</i> 10.2.2011 09PA06295	s. 67
Yhdysvallat	
<i>Internal Revenue Service</i> Rev. Rul. 55-617, 1955-2 C.B. 774	s. 34
<i>Internal Revenue Service</i> Rev. Rul. 70-424, 1970-2 C.B. 150	s. 34
<i>Internal Revenue Service</i> Rev. Rul. 76-322, 1976-2 CB 487	s. 56

LYHENNELUETTELO

BEPS	Base erosion and profit shifting
CGI	Code Général des Impôts
Code	Internal Revenue Code
EU	Euroopan unioni
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta
IL	Inkomstskattelag
IRS	Internal Revenue Service
ITA	Income Tax Act
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KVL	Keskusverolautakunta
LähdeVL	Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta
NRITL	Del Impuesto sobre la Renta de no Residentes
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OEEC	Organisation for European Economic Co-operation
TVL	Tuloverolaki
USA	Amerikan Yhdysvallat
VML	Laki verotusmenettelystä

1. JOHDANTO

1.1 Aiheen tausta

Kiinteä toimipaikka ratkaisee verosopimustilanteessa tulojen lähdevaltion verotusoikeuden. Jos ulkomaiselle yritykselle ei muodostu tarkasteltavana olevan verosopimuksen 5 artiklan mukaista kiinteää toimipaikkaa, verosopimusvaltiolla ei ole 7 artiklan mukaan verotusoikeutta yrityksen liiketuloon¹. Liiketulot ovat maailmanlaajuisesti yritysten merkittävin tuloluokka, ja kiinteän toimipaikan muodostuminen on liiketulon verotusoikeudessa avainasemassa².

Kiinteiden toimipaikkojen muodostuminen globaalissa taloudessa on kansainvälisen vero-oikeuden merkittävimpiä kysymyksiä. Kiinteät toimipaikat ovat myös kansainvälisen vero-oikeuden kiistanalaisimpia kysymyksiä³ ja merkittävä osa Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (myöhemmin ”OECD”) *Base Erosion and Profit Shifting* (myöhemmin ”BEPS”) projektia. Kansainvälisen verotuksen kysymykset ovat tällä hetkellä laajempi osa poliittista keskustelua kuin koskaan aiemmin⁴. Tähän on vaikuttanut etenkin globalisaatio ja digitalisaatio⁵. Suomeen ja muihin eurooppalaisiin valtioihin on vaikuttanut Euroopan unionin (myöhemmin ”EU”) integraatio⁶. Kiinteiden toimipaikkojen muodostumiseen liittyvät kysymykset koskevatkin yhä laajempaa osaa yrityksistä.

OECD:n malliverosopimuksen mukaan kiinteä toimipaikka voi muodostua kolmella tavalla. Näitä ovat 5.1 ja 5.2 artiklojen mukainen kiinteä liikepaikka, 5.3 artiklan mukainen

¹ Pääsääntöisesti OECD:n malliverosopimukseen perustuvissa verosopimuksissa 5 artikla käsittelee kiinteää toimipaikkaa ja 7 artikla verotusoikeuden jakautumista. Yksittäisten verosopimusten artiklojen nimeämisessä voi kuitenkin olla eroja.

² Ks.: Vogel *et al.* 1997, s. 399.

³ Näin: Blanco 2013, luku 1. Introduction.

⁴ OECD 2015 a, s. 3.

⁵ Digitalisaation ajankohtaisuudesta Suomessa kertoo, että se on osa strategista hallitusohjelmaa. Ks.: Valtiovarainministeriö 2015, s. 24.

⁶ Ks.: Juusela 2003, s. 24.

rakennus- ja asennustoiminta sekä 5.5 artiklan mukainen epäitsenäinen edustaja. Kiinteän toimipaikan muodostumisessa tulee ottaa huomioon 5.4 artiklan poikkeukset valmistelevista ja avustavista toimista sekä 5.6 artiklan mukainen itsenäinen edustaja, joiden mukaan kiinteää toimipaikkaa ei muodostu. Tässä tutkimuksessa tarkastellaan kiinteän toimipaikan muodostumista verosopimusvaltioon edustajan toiminnan välityksellä.

Malliverosopimuksen 5.5 artiklan mukaan kiinteä toimipaikka muodostuu, jos henkilö, joka ei ole 5.6 artiklassa tarkoitettu itsenäinen edustaja, toimii toisen yrityksen puolesta ja solmii tavanomaisesti sopimuksia yrityksen nimissä. Malliverosopimuksen kommentaarissa täsmennetään, että sopimusten solmiminen toisen nimissä kattaa myös tilanteet, joissa sopimus sitoo päämiestä kolmatta osapuolta kohtaan. Tulkinnallisia ongelmia muodostuu, jos relevantit tosiseikat ja olosuhteet osoittavat edustajan olevan epäitsenäinen, mutta edustaja ei toimi päämiehen nimissä. Voiko kiinteä toimipaikka muodostua tästä huolimatta?

Edustajan käsitteet ovat OECD:n malliverosopimuksen pisimpiä määritelmiä ja niihin liittyy runsaasti tulkinnallisuutta. Oikeus- ja verotuskäytännön ratkaisujen perusteella näyttäisikin siltä, että yritykset, veroviranomaiset ja tuomioistuimet tulkitsevat edustajan käsitettä ja OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin ohjeita eri tavoin⁷. OECD:n malliverosopimuksen sanamuodon mukaisesta tulkinnasta ja laajemmasta tulkinnasta voikin aiheutua päinvastaiset ratkaisut esimerkiksi komissionäärijärjestelyjä arvioitaessa.

Tulkintaongelman alkulähde voidaan paikallistaa jo OECD:n ensimmäistä malliverosopimusta edeltävään aikaan. Taustalla on yksittäisten valtioiden kansallisen lainsäädännön käsitteet ja oikeudelliset järjestelmät. Säädoikeudellisissa järjestelmissä epäitsenäisen ja itsenäisen edustajan käsitteet ovat selkeämmin eroteltavissa ja ne perustuvat yksityisoikeudellisiin laissa määriteltyihin käsitteisiin. Tapaoikeudellisissa järjestelmissä edustajan käsitettä ei ole määritelty laissa, vaan se on kaupallinen käsite.⁸ Jos tulkinnassa kunnioitetaan edustajan ja päämiehen välisen sopimuksen muotoa eikä vallitsevien tosiseikojen ja olosuhteiden sisältöä, säädoikeudellisissa ja tapaoikeudellisissa valtioissa voidaan kohdella samanlaisia edustajia eri tavoin ainakin teoriassa.

⁷ Ks.: *Høyesterett* 2011/755 ja *Conseil d'État* 304715 ja 308525.

⁸ Ks. tarkemmin: Avery Jones – Lüdicke 2014, luku 2. *The Differences between Civil Law and Common Law of Agency*.

Tulkintaongelma ei esiinny ainoastaan säädösoikeudellisten ja tapaoikeudellisten valtioiden välillä. Itse asiassa yksittäisten valtioiden veroviranomaiset ja tuomioistuimet ovat tulkinneet verosopimusten edustajan käsitettä eri tavoin. Esimerkiksi Norjan ja Ranskan veroviranomaiset ovat tulkinneet edustajan käsitettä sisältöpainotteisesti, jolloin tosi-seikat ratkaisevat kiinteän toimipaikan muodostumisen. Maiden korkeimpien oikeusasteiden tulkinta ei kuitenkaan tue tätä näkemystä ja niiden ratkaisut on tehty sopimuksen muotoa kunnioittaen.⁹ Ongelmanratkaisua ei auta malliverosopimuksen 5.5 ja 5.6 artiklojen välinen suhde, jota ei voi oikeuskirjallisuuden mukaan pitää täysin selkeänä¹⁰. Tulkintaerot voivat johtaa tilanteeseen, jossa tulojen lähdevaltion mukaan kiinteä toimipaikka muodostuu, mutta yhtiön asuinvaltion mukaan sitä ei muodostu. Tällaisessa tilanteessa on kaksinkertaisen verotuksen riski.

OECD:n malliverosopimuksen tarkoituksena on luoda selkeät ja varmistetut olosuhteet toisessa verosopimusvaltiossa toimimiseen. Ensimmäinen kaksinkertaista verotusta ehkäisevä malliverosopimus¹¹ julkaistiin vuonna 1963.¹² OECD on päivittänyt ja julkaissut uusia versioita malliverosopimuksesta ja sen kommentaarista tasaiseen tahtiin. Malleissa on kuvailtu erilaisia olosuhteita, joissa kiinteä toimipaikka muodostuu tai on muodostumatta. Vallitsevasta oikeustilasta ja OECD:n BEPS-projektista voi kuitenkin päätellä, että OECD ei ole onnistunut selkeyttämään ja vakiinnuttamaan edustajan käsitteen yhtenäistä tulkintaa.

Sveitsin veroviranomainen julkaisi jo vuonna 2001 raportin konsernien toimintojen uudelleenorganisoinneista. Sveitsiläisessä raportissa tuotiin esiin konsernien tapa keskittää toimintojaan yhdelle yritykselle eli päämiehelle. Raportin mukaan tällainen päämies vastaa usein suunnittelusta, tuotannosta, varastoinnista ja logistiikasta. Päämiehen tuotteet myydään jälleenmyyjien avulla, jotka toimivat omissa nimissään mutta päämiehen lukuun. Jälleenmyyjillä on oikeus solmia sopimuksia. Todellisuudessa tällaisen jälleen-

⁹ Näin: *Høyesterett* 2011/755 ja *Conseil d'État* 304715 ja 308525.

¹⁰ OECD:n malliverosopimuksen 5.5 ja 5.6 artiklojen suhdetta on käsitelty mm. seuraavissa artikkeleissa: Avery Jones *et al.* 2006, Avery Jones – Lüdicke 2014, Pijl 2013 a, Pijl 2013 b ja Roberts 2008. Ks. tarkemmin: Tutkielman luku 3.5.

¹¹ Draft Double Taxation Convention on Income and Capital, OECD, Paris, 1963.

¹² OECD 2014 a, s. I-1 ss.

myyjän toiminta voi vastata komissionäarin toimintaa. Raportin mukaan tällaisen komissionäarin toimintaa ei voida pitää itsenäisenä, koska sillä ei ole todellisuudessa taloudellista riskiä. Taloudellinen riski siirtyy rakenteessa päämiehelle.¹³

Komissionäärijärjestelyjen varsin laaja hyödyntäminen on lähtöisin jo 1980-luvun lopulta, jolloin yhdysvaltalaiset monikansalliset yritykset aloittavat toimintonsa Euroopassa, mutta pyrkivät välttämään konsernin sisäisiä tuloja ulkomailta¹⁴. Tästä alkoi trendi, jossa jälleenmyyjän toiminta järjestettiin uudelleen vastaamaan komissionäärijärjestelyjä. Ongelmaksi muodostuu, jos edustajana toimiva tytäryhtiö voi neuvotella ja sopia ulkomaisen emoyhtiönsä tuotteiden myynnistä ilman kiinteän toimipaikan muodostumista. Lähdevaltiossa verotettava tulo on tällaisessa toiminnassa pienempi kuin itsenäisen jälleenmyyjän avulla suoritettuna. Koska komissionääri ei omista myymiään tuotteita, sen veronalaiset tulot koostuvat suoritettun palvelun hinnasta eli yleensä komissiosta. Jälleenmyyjä sen sijaan omistaa myymänsä tuotteet eli sen veronalaiset tulot muodostuvat tuotteiden myyntihinnoista. OECD:n mukaan monikansalliset yritykset ovat yhdistäneet tällaiseen uudelleenorganisoimiseen myös toimintojen pilkkomisen. Tällä on pyritty siihen, että tytäryhtiöiden suorittamiin toimiin soveltuisi valmistelevien ja avustavien toimien poikkeus.¹⁵

OECD käynnisti vuonna 2013 BEPS-projektin, jonka tavoitteena on estää veropohjan rapautumista ja voitonsiirtoja alhaisen verotuksen tai nollaverotuksen piiriin. Projekti koostuu 15 toimenpiteestä, joilla pyritään vahvistamaan käytäntö, jonka mukaan yrityksen tulot tulisi verottaa siinä valtiossa, jossa taloudelliset toiminnot tapahtuvat ja arvoa luodaan.¹⁶ Projektissa on huomioitu erityisesti talouden ja yritysten globaali integraatio: Monikansalliset yritykset hallitsevat yhä suurempaa osaa nykyajan markkinoista, mikä on OECD:n mukaan mahdollistanut näiden yritysten yhä aggressiivisemmän verosuunnittelun. Tämä taas on mahdollistanut monikansallisten yritysten verotaakan huomattavan keventymisen.¹⁷ OECD:n mukaan nollaverotus ja alhainen verotus eivät ole ongelmia *per se*, mutta niistä tulee ongelmia, jos ne johtuvat keinotekoisista järjestelyistä. Valtioiden erilaisten verojärjestelmien aukot ja valtioiden väliset verosopimukset mahdollistavat

¹³ Widmer 2009, s. 639.

¹⁴ Ns. subpart F income. Ks. lisää: Peel – Pope 2010, luku 1. Introduction.

¹⁵ OECD 2014 b, s. 8–11.

¹⁶ OECD 2015 a, s. 3. Ks. myös: OECD 2013, s. 1 ss.

¹⁷ OECD 2013, s. 7.

kansainvälisessä yritystoiminnassa nollaverotuksen, mikä ei ole näiden järjestelmien tavoite.¹⁸

Projektin toimenpiteet 5–7 kohdistuvat verosopimukseen. Tämän tutkimuksen kannalta tärkein on seitsemäs toimenpide: *Preventing the artificial avoidance of PE status*. Toimenpiteessä esitetään kolme tekijää, joita on käytetty kiinteän toimipaikan keinotekoisessa välttelyssä. Näitä ovat:

- A. Komissionäärijärjestelyt ja muut vastaavat strategiat;
- B. Valmistelevien ja avustavien toimintojen poikkeuksen väärinkäyttö; ja
- C. Sopimusten pilkkominen osiin.¹⁹

Toimenpiteen A-osassa esitetään edustajia koskevia muutosehdotuksia malliverosopimukseen ja sen kommentaariin. Muutoksilla pyritään selkeyttämään epäitsenäisen ja itsenäisen edustajan käsitteitä. Kyse ei kuitenkaan ole pelkästä selkeyttämisestä, vaan käsitteiden tarkoitusta ja toimintaa pyritään muuttamaan radikaalisti. Muutokset ovat osa monikansallista instrumenttia, jolla verosopimukseen kohdistuvat muutokset implementoidaan. Instrumentin neuvotteluihin osallistuu yli 90 valtiota. Myös Suomi on neuvotteluissa mukana. Multilateraalien instrumenttien tulisi olla valmis joulukuussa 2016. Neuvotteluihin osallistuminen ei kuitenkaan velvoita valtioita instrumenttien allekirjoittamiseen. Vaikka BEPS-projektin edustajan käsitteeseen kohdistuvien lopullisten muutosten laajuus ja volyyymi selviää vasta joulukuussa 2016, projekti osoittaa tutkimusaiheeseen kohdistuvan laajan tulkinnallisuuden ja epäkohdat.²⁰ BEPS-projekti osoittaa myös suunnan, johon OECD ja veroviranomaiset pyrkivät kehittämään verosopimusten edustajan käsitettä.

¹⁸ OECD 2013, s. 10.

¹⁹ OECD 2015 a, s. 9 ss.

²⁰ Multilateraalien instrumenttien tarkoituksena on muuttaa kahdenvälisiä verosopimuksia ilman, että jokaista sopimusta neuvoteltaisiin uudelleen. Ks. lisää: OECD 2015 d, s. 9–10.

1.2 Tutkimuskohde ja aiheen raja

Tutkimuskohteena on OECD:n malliverosopimuksen edustajan käsite ja kiinteän toimipaikan muodostuminen. Tutkimuksen tavoitteena on selvittää millaisia tulkintaongelmia epäitsenäisen ja itsenäisen edustajan käsitteisiin liittyy ja mistä tulkintaongelmat aiheutuvat. Tutkimuksessa pyritään myös saavuttamaan laaja ymmärrys edustajan käsitteeseen liittyvistä eroista eri valtioissa ja oikeusjärjestelmissä.

Tutkimuskohdetta lähestytään verosopimusoikeuden näkökulmasta. Näkökulma on valittu, koska tuloverolain²¹ (myöhemmin ”TVL”) 13 a § mahdollistaa varsin laajan kiinteän toimipaikan muodostumisen ja TVL 10.1 § 2 kohdan mukaan Suomella on verotusoikeus täältä saatuun liiketuloon, vaikka kiinteää toimipaikkaa ei muodostuisikaan. TVL 135 §:n mukaan verosopimukset voivat rajoittaa Suomen verotusoikeutta kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi. Suomen oikeustila vastaa maailmanlaajuista käytäntöä, jossa valtion kansallisen lainsäädännön mukainen verotusoikeus on säädetty varsin laajaksi. Verosopimusten verotusoikeus on yleensä kansallisen lainsäädännön mahdollistamaa verotusoikeutta kapeampi.²² Näin ollen tutkimuksen mielenkiinto kohdistuu tilanteisiin, joissa verosopimus rajoittaa valtion verotusoikeutta.

Suomen verosopimukset perustuvat pääosin OECD:n malliverosopimukseen. Verohallinnon mukaan oikeus- ja verotuskäytännössä voidaan käyttää OECD:n malliverosopimuksen kommentaaria tulkinnan apuna.²³ Korkeimman hallinto-oikeuden (myöhemmin ”KHO”) ratkaisun KHO 2011:101 mukaan OECD:n malliverosopimuksen kommentaaria voidaan käyttää verosopimuksen tulkinnassa, vaikka sopimuksen toinen osapuoli ei olisi edes OECD:n jäsen. Näin ollen kiinteän toimipaikan ja edustajan käsitteen lähtökohdaksi on luontevaa ottaa OECD:n malliverosopimus ja sen kommentaari.²⁴

Tutkimuskohdetta tarkastellaan seuraavien tutkimuskysymysten avulla:

²¹ Tuloverolaki 1535/1992.

²² Näin: Vogel *et al.* 1996, s. 280.

²³ Ks.: Verohallinto 2014 a, luku 3.

²⁴ Kansainvälisesti OECD:n malliverosopimukseen perustuu tuhansia verosopimuksia, minkä vuoksi OECD:n mukainen edustajan käsite on avainasemassa verosopimusten tulkinnassa.

1. Miten itsenäinen ja epäitsenäinen edustaja eroavat toisistaan ja mihin erot perustuvat?
2. Mitä OECD:n malliverosopimuksen 5.5 artiklan sanamuoto ”*in the name of the enterprise*” tarkoittaa, ja mitä vaikutuksia käsitteellä on verosopimusten tulkintaan?
3. Miten OECD:n BEPS-projektin seitsemäs toimenpide pyrkii vastaamaan vallitsevan oikeustilan puutteisiin ja miksi?

Tutkimuskohteen valintaan on vaikuttanut kaksi syytä. Ensinnäkin tutkimuskohdetta ei ole käsitelty laajasti kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa. Tutkimusaiheesta on myös suppeasti julkaistua oikeuskäytäntöä. Toisaalta edustajia on syytä tutkia, koska aihetta pidetään haasteellisena eikä siitä ole selkeitä ohjeita²⁵. Malliverosopimuksen kommentaari jättääkin joissain tapauksissa laajasti tilaa tulkinnalle eikä joitain tilanteita käsitellä ollenkaan. Lisäksi malliverosopimus ja sen kommentaari sisältävät tulkinnallisia käsitteitä kuten sitovuus ja tavanomaisuus.

Toinen aiheen valintaa puoltava argumentti on ajankohtaisuus. Tutkimuskohteeseen kohdistuu tällä hetkellä laajaa kansainvälistä huomiota OECD:n BEPS-projektin vuoksi. Globalisaation ja talouden integraation kiihtyvä tahti luovat edellytyksiä verokiistojen syntyymiseen, joissa kiinteiden toimipaikkojen muodostuminen on oleellisessa roolissa.²⁶ Edustajan käsitteen muuttamiseen ja tarkentamiseen kohdistuukin tällä hetkellä paineita, minkä lokakuussa 2015 julkaistu BEPS-projektin seitsemäs toimenpide osoittaa.

Rajallisen kotimaisen tutkimustiedon vuoksi tutkielmassa käsitellään laajasti OECD:n jäsenvaltioiden kansallisia lainsäädäntöjä, verosopimuksia, oikeuskäytäntöä ja oikeuskirjallisuutta kattavamman tutkimusaineiston keräämiseksi. Koska edustajan käsitteeseen liittyvä tulkintaongelma pohjautuu osittain säädös- ja tapaoikeudellisten järjestelmien eroihin, tutkielmassa käsitellään kumpaakin juridista järjestelmää edustavia valtioita. Koska tutkimuskohteena on nimenomaan verosopimusten edustajan käsite, ei valtioiden kansallista lainsäädäntöä tutkita kuin tarpeellisessa määrin edustajan käsitteen määrittelyn toteuttamiseksi. Tutkimuksessa käytettävien valtioiden verosopimukset perustuvat

²⁵ Näin: Arnold J. 2009, s. 681.

²⁶ Lisää: OECD 2013, s. 7 ss.

pääosin OECD:n malliverosopimukseen, joten oikeuskäytännön vertaaminen on mielekäästä.

Tutkimuksessa ei käsitellä erikseen Yhdistyneiden kansakuntien (myöhemmin ”YK”) malliverosopimusta²⁷, sillä se perustuu OECD:n malliverosopimukseen, johon suurin osa Suomen verosopimuksistakin perustuu. YK:n malliverosopimus on siten lähtökohtaisesti rajattu tutkimuksen ulkopuolelle ja siihen viitataan vain mahdollisten erojen havainnollistamiseksi. Koska kiinteä toimipaikka muodostuu tuloverotuksessa ja arvonlisäverotuksessa toisistaan poikkeavalla tavalla, myös arvonlisäverotus on rajattu tutkimuskohteen ulkopuolelle²⁸. Kiinteän toimipaikan muodostuminen tuloverotuksessa ei välttämättä tarkoita kiinteän toimipaikan muodostumista arvonlisäverotuksessa, mikä aiheuttaisi tutkielmaan laajuusongelman.

Edustajat ovat osa kiinteän toimipaikan laajaa käsitettä, joka sisältää myös muita kiinteän toimipaikan muodostumisen tapoja. Koska kiinteän toimipaikan muodostumisessa tulee ottaa huomioon kaikki tosiasialliset olosuhteet, on tärkeää tutkia myös muita kiinteän toimipaikan muodostavia tai muodostumista ehkäiseviä tekijöitä. Kiinteän toimipaikan muodostumisen perussääntö on kiinteä liikepaikka, josta toimintaa harjoitetaan. Määritelmästä on hyötyä myös edustajan kautta muodostuvan kiinteän toimipaikan arvioinnissa. Kiinteän liikepaikan määritelmästä voidaan havaita muodostumiselle asetettavia edellytyksiä kuten toiminnan jonkin asteinen pysyvyys. Verosopimusten 5 artiklaa on syytä tutkia laajemmin myös siksi, että kiinteä toimipaikka voi joissain tilanteissa syntyä useasta syystä. Toisaalta joissain tilanteissa epäitsenäisen edustajan kriteerit eivät täyty, mutta esimerkiksi johtopaikan edellytykset voivat täytyä. Lisäksi tulee ottaa huomioon, että valmistelevat ja avustavat toiminnot eivät muodosta kiinteää toimipaikkaa. Tämä koskee myös edustajia. Kokonaisarviosta huolimatta tutkimus kohdistuu ainoastaan edustajiin, joten artiklaa tutkitaan muilta osin vain tarpeellisessa määrin.

Tutkimuksessa käsitellään BEPS-projektin seitsemättä toimenpidettä edustajan käsitteeseen liittyvien tulkintaongelmien selvittämiseksi ja mahdollisten muutosten kartoitta-

²⁷ United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2011.

²⁸ Ks.: Verohallinto 2014 a, luku 4.1 ja Verohallinto 2014 b. Ks. myös: Helminen 2015, luku 6. Yritystoiminnan muodot ja liiketoiminnan verotus – Kiinteä toimipaikka - Kiinteän toimipaikan käsite – Säännösten suhde.

miseksi. BEPS-projektia ei käsitellä kiinteää toimipaikkaa laajemmin. Projektin tutkiminen ei myöskään ole tutkimuksen itseisarvo, sillä sen verosopimukseen kohdistuvat lopulliset muutokset selviävät vasta joulukuussa 2016 multilateraalien instrumenttien julkaisun yhteydessä.

Kiinteän toimipaikan tulojen muodostuminen on yhtä tärkeää kuin kiinteän toimipaikan muodostumisen määrittely. Tämän takia tutkimuksessa käydään läpi tulojen allokoinnin perusteita ja edustajien seurauksena muodostuviin kiinteisiin toimipaikkoihin liittyviä erityispiirteitä, jotta epäitsenäisen edustajan toiminnan todelliset seuraukset selviäisivät. Koska lokakuussa 2015 julkaistuissa BEPS-projektin toimenpiteissä ei annettu uusia ohjeita tulojen allokointiin, aihetta tutkitaan vain tarpeellisissa määrin.

1.3 Tutkimuksen tavoitteet, metodologia ja lähdeaineisto

Tutkimuksen metodina²⁹ on oikeusdogmatiikka ja oikeusvertailu. Oikeusdogmatiikan eli lainopin tavoitteena on selvittää voimassaolevan oikeuden sisältö ja tarkoitus. Sen avulla systematisoidaan voimassa olevaa oikeutta, joten metodin käyttäminen on tarpeenmukaista edustajan käsitteen määrittelyn ja tarkoituksen selvittämiseksi. Tutkimuskohteen luonteen vuoksi tutkimuksessa käytetään analyttisen oikeustieteen menetelmää, jolla pyritään rakentamaan täsmällinen kuva edustajan käsitteestä. Metodien tavoitteena on saavuttaa monipuolinen ja tarkka kuva käsitteen sisällöstä ja tarkoituksesta. Tavoitteeseen pyritään selvittämällä edustajan käsitteeseen liittyviä tulkintaongelmia, joita prosessoidaan käsitteiden tarkalla erittelyllä. Menetelmällä voidaan saavuttaa täsmällinen kuva käsitteeseen liittyvistä todellisista ongelmista ja epäselvyyksistä. Kun todellinen tulkintaongelma on löydetty, voidaan tulkintaongelmaan hakea ratkaisua.³⁰ Oikeusvertailulla taas tavoitellaan lainoppia vastaavan tutkimustiedon kartoittamista toisista valtioista³¹. Metodien avulla pyritään luomaan laajempi kokonaiskuva tutkimuskohteesta.

²⁹ Oikeustieteen metodit tarkoittavat oikeustieteissä käytettäviä tutkimusmenetelmiä. Hirvosen mukaan oikeustieteen metodeille on tyypillistä pluralismi. Ks.: Hirvonen 2011, s. 9.

³⁰ Ks.: Hirvonen 2011, s. 46.

³¹ Aarnio 1989, s. 50.

Tutkimus on jaettu kahteen osaan, joista ensimmäinen muodostuu toisesta ja kolmannesta luvusta. Ensimmäisen osan tavoitteena on selvittää OECD:n malliverosopimuksen mukaisiin edustajien käsitteisiin liittyviä taustoja. Tavoitteeseen pyritään tutkimalla malliverosopimuksen käsitteiden historiaa ja muodostumista. Koska edustajan käsitteen tulkintaongelmat pohjautuvat ensimmäisiin malliverosopimuksiin ja vanhoihin käsitteisiin, on mielekästä käyttää metodina myös oikeushistoriaa. Oikeushistorian avulla on mahdollista tutkia kehitystä, joka on aiheuttanut nykyisen tilanteen³². Vertailevaa oikeushistoriaa taas voidaan käyttää ongelmien selittämässä ja huonojen selityshypoteesien karsimisessa³³. Kolmannessa luvussa tuodaankin esille erilaisia teorioita, joilla malliverosopimuksen 5.5 ja 5.6 artiklojen toimintaa on yritetty selittää.

Kansainvälisessä verotuksessa tulee ottaa huomioon, että samat käsitteet voivat saada erilaisen merkityssisällön eri valtioissa. Ensimmäisen osan tavoitteeseen pyritäänkin selvittämällä edustajan käsitteen sisältöä ja tarkoitusta eri valtioiden kansallisissa lainsäädännöissä. Oikeusvertailua toteutetaan sekä yksittäisten valtioiden välillä että säädös- ja tapaoikeudellisten järjestelmien välillä. Metodina ei ole varsinainen oikeusvertailu, vaan oikeusdogmatiikka, johon on lisätty vertailevia elementtejä yleisesti ja kohdennetusti. Husan mukaan oikeusdogmatiikka, johon on lisätty vertailevia elementtejä yleisesti, ei käsittele vertailun kohteena olevaa lainsäädäntöä yhtä tarkasti kuin varsinainen oikeusvertailu. Jos vertailua käytetään oikeusdogmatiikan tukena kohdennetusti, vertailun kohteena olevasta oikeusjärjestelmästä tuodaan esille syvempiä ulottuvuuksia. Yhteistä näille oikeusdogmatiikan muodoille on, että vertailua käytetään kyllä metodina, mutta se ei ole pääasiallinen metodi.³⁴

Tutkimuksessa käsitellään kansallista lainsäädäntöä ja verosopimuksia erillään selkeyden takaamiseksi verosopimusten kaksinaisluonteesta huolimatta. Tutkimuksen toinen osa kohdistuu erityisesti verosopimuksiin. Toinen osa koostuu tutkimuksen luvuista 4–6. Vaikka malliverosopimuksen 5.5 ja 5.6 artiklat liittyvät tiiviisti yhteen, niitä käsitellään erikseen neljännessä ja viidennessä luvussa mahdollisimman laajan ja selkeän kuvan muodostamiseksi. Näiden lukujen tavoitteena on selvittää, miten käsitteitä pitäisi

³² Oikeushistorian avulla voidaan selvittää myös yhteiskunnallisia syitä, jotka ovat vaikuttaneet oikeusnormien muutoksiin. Tällöin oikeushistoria saa oikeussosiologisia piirteitä. Ks.: Aarnio 1989, s. 50.

³³ Pihlajamäki 2010, s. 737.

³⁴ Husa 2008, s. 26 ss. Husa käy tekstissään läpi vertailun ulottuvuuksia valtiosääntöoikeuden tutkimuksessa.

OECD:n ohjeiden mukaan tulkita, miten niitä on käytännössä tulkittu ja millaisia eroja soveltamisessa on valtioiden ja erilaisten instanssien välillä.

Tutkimuksen lähteitä ovat lain ohella verosopimukset, veroviranomaisten ohjeet sekä oikeus- ja verotuskäytäntö. Oikeusvertailun mielekkyyden ja tutkimustiedon laadun turvaamiseksi muiden valtioiden lainsäädäntöä ja oikeuskäytäntöä on lähestytty sekä oikeusnormien että niitä selittävän oikeuskirjallisuuden kautta. Tutkimuksessa käytetään lähteenä laajasti kansainvälisiä artikkeleita. Tutkimuksen laadun takaamiseksi tutkielmassa on käytetty lähteenä vain tiedeyhteisön arvostamia julkaisuja kuten European Taxation ja Bulletin for International Taxation. Lisäksi lähteenä on käytetty IBFD:n englanninkielisiä oikeustapausselostuksia ja maakohtaisia raportteja.

Näkökulman takia OECD:n julkaisemat ohjeet ja muut materiaalit muodostavat merkittävän lähteen tutkimukselle. Tutkimuksessa käsitelläänkin OECD:n malliverosopimusta ja sen kommentaaria sekä OECD:n BEPS-projektiin liittyviä julkaisuja. Koska OECD:n ohjeet eivät ole lain taseisia eikä tuomioistuimilla ole velvollisuutta käyttää niitä tulkinan apuna, ohjeiden roolia on syytä tarkastella seuraavassa lähemmin.

1.3.1 OECD:n ohjeiden asema oikeuslähteenä

OECD:n ohjeet muodostavat merkittävän oikeuslähteen verosopimusten tulkintaan, vaikka ne eivät ole oikeudellisesti velvoittavia³⁵. Ne eivät ole lain taseisia ohjeita, eikä esimerkiksi Suomi ole implementoinut OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin sisältöä lainsäädäntöön. OECD:n jäsenvaltioiden kahdenvälisissä verosopimusneuvotte- luissa ei ole myöskään velvollisuutta noudattaa OECD:n malliverosopimusta tai sen kom- mentaaria³⁶. Verosopimukset ovatkin yksittäisten neuvottelujen tuloksena syntyneitä yksilöllisiä sopimuksia. Lisäkysymyksiä muodostaa myös malliverosopimuksen ja sen

³⁵ Nieminen 2014, s. 4. Niemisen mukaan OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin laaja käyttö mal- liverosopimukseen perustuvien verosopimusten tulkinnassa ei ole riittävä syy malliverosopimuksen kom- mentaarin huomattavalle asemalle. Tämä perustuu siihen, että OECD:n antamat suositukset ovat menette- lyohjeita, jotka eivät ole ”*legally relevant level*”. Lisäksi tulee huomioda, että OECD:n suositukset eivät sido mitenkään valtioita, jotka eivät ole järjestön jäseniä.

³⁶ Ks.: Brunschot 2005, s. 6.

kommentaarin päivittäminen. OECD antoi vuoteen 1997 saakka uudet malliverosopimukset ja kommentaarit suosituksina jäsenvaltioilleen. Vuoden 1997 malliverosopimuksen julkistuksen yhteydessä OECD antoi suosituksen soveltaa malliverosopimusta ja kommentaaria tulevine muutoksineen.³⁷ Voiko kommentaarin 2014 päivitystä käyttää tulkinnan apuna, jos verosopimus perustuu vuoden 1963 malliverosopimukseen?

OECD:n suositusten asema oikeuslähteenä voidaan kyseenalaistaa jopa kokonaan: Malliverosopimuksen kommentaarin taustalla ei ole parlamentarismin periaatteet täyttävää prosessia, ja esimerkiksi Pijl on kuvailut kommentaaria veroviranomaisten itse omaan käyttöönsä kirjoittamaksi ohjeeksi³⁸. Malliverosopimusta ja sen kommentaaria voidaan pitää osana *soft lawta*, joka ei ole oikeudellisesti sitovaa. Niemisen mukaan valtiot kuitenkin noudattavat OECD:n suosituksia, koska niiden noudattaminen lisää oikeusvarmuutta. Valtioiden myös säilyttävät asemansa osana OECD:n päätöksentekoa noudattamalla sen suosituksia. Lisäksi osa valtioista on lisännyt verosopimuksiinsa tai niiden liitteisiin viittauksen malliverosopimuksesta ja sen kommentaarista, jolloin näiden yhteys verosopimusten tulkintaan on selkeämpi.³⁹

OECD:n malliverosopimuksen kommentaaria on vaikea sijoittaa aarniolaiseen oikeuslähdeoppiin, joka jakautuu vahvasti velvoittaviin, heikosti velvoittaviin ja sallittuihin oikeuslähteisiin⁴⁰. Malliverosopimusta ja sen kommentaaria voidaan pitää luonteeltaan lainvalmisteluaineistona, joka aarniolaisen oikeuslähdeopin mukaan kuuluu heikosti velvoittaviin oikeuslähteisiin. Jos tuomari ei sovelta heikosti velvoittavaa oikeuslähdetä, hänen tulee perustella soveltamatta jättäminen.⁴¹

Kommentaarin asema lainvalmisteluaineiston kaltaisena lähteenä ei kuitenkaan ole selvä, sillä kommentaari ei ole yksittäisten verosopimusten esityö eikä sillä siten voida perustella yksittäisen verosopimuksen tavoitteita. Sen sijaan sillä voidaan selventää OECD:n malliverosopimuksen tavoitteita. Wienin yleissopimuksen⁴² 32 artiklan mukaan valtiosopimuksen esitöitä ja sopimuksen solmimisen aikana vallinneita olosuhteita voidaan käyt-

³⁷ Nieminen 2014, s. 15.

³⁸ Pijl 2013 b, luku 2.1. Possible interpretations of “binding”.

³⁹ Nieminen 2014, s. 33.

⁴⁰ Aarnio 1989, s. 220–221.

⁴¹ Hirvonen 2011, s. 42–43.

⁴² Wienin yleissopimus 33/1980.

tää vahvistamaan sopimuksen merkitystä. Niemisen mukaan OECD:n malliverosopimuksen kommentaari ei kuitenkaan kuulu Wienin yleissopimuksen 32 artiklan mukaisiin esitöihin⁴³ tai olosuhteisiin⁴⁴. Wienin yleissopimuksen 32 artiklan sanamuoto on ”erityisesti” (*including*), joka Niemisen mukaan sisältää myös OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin⁴⁵. Näin ollen malliverosopimuksen kommentaaria voidaan soveltaa Wienin yleissopimuksen hengessä yksittäisten verosopimusten tulkinnassa.

1.3.2 Kansainvälinen oikeuskäytäntö

Malliverosopimuksen kommentaarin käyttö tulkinnan apuna on ollut oikeus- ja verotuskäytännössä varsin yleistä kiinteän toimipaikan määrittelyssä. Esimerkiksi Norjan korkeimman oikeuden mukaan malliverosopimuksen kommentaarin päivitykset voidaan ottaa huomioon verosopimusten tulkinnassa⁴⁶. Myös Ranskassa sovelletaan kommentaaria olettaen, että se oli sellaisenaan olemassa verosopimusta solmittaessa⁴⁷.

Malliverosopimuksen kommentaarin laajasta soveltamisesta huolimatta se jättää tilaa tulkinnalle ja edustamiseen liittyviä tilanteita, joita ei käsitellä kommentaarissa lainkaan. Muiden valtioiden oikeuskäytännöstä voidaan saada merkittävää tulkinnan apua tällaisiin tilanteisiin, sillä kiinteän toimipaikan määrittely on OECD:n malliverosopimukseen perustuvissa verosopimuksissa samankaltainen. Esimerkiksi Ruotsissa ja Sri Lankassa käytetään muiden valtioiden oikeuskäytäntöä yleisesti tulkinnan apuna. Tapaoikeudellisessa Irlannissa ja Australiassa käytetään Iso-Britannian oikeuskäytännön ratkaisuja verosopimusten tulkinnassa. Kanadassa tuomioistuimen on jopa viitannut suoraan yhdysvaltalaiseen tuomioistuimen ratkaisuun tulkitessaan verosopimusta. Käytäntöä ei kuitenkaan voida pitää poikkeuksettomana, sillä joidenkin valtioiden oikeusjärjestykset eivät tunne prejudiikkaatteja.⁴⁸ Lisäksi tulee ottaa huomioon, että oikeus- ja verotuskäytäntöä ei voida pitää kiinteän toimipaikan osalta aukottomana oikeuslähteenä, sillä monet ratkaisut perustuvat

⁴³ Nieminen 2014, s. 94 ss.

⁴⁴ Nieminen 2014, s. 102 ss.

⁴⁵ Nieminen 2014, s. 105 ss.

⁴⁶ Sollund 2009, s. 483.

⁴⁷ Message – Milhac 2009, s. 297.

⁴⁸ Sasseville – Skaar 2009, s. 22.

kokonaisarvioon eikä kommentaarin yksityiskohtaiseen tulkintaan. Merkittävien oikeustapausten vaikutusta muiden valtioiden oikeus- ja verotuskäytäntöön on siten mahdotonta arvioida tarkasti.

2. KIINTEÄN TOIMIPAIKAN MUODOSTUMINEN

2.1 Kiinteän toimipaikan taustat

OECD:n malliverosopimuksen 7.1 artiklan mukaan lähdevaltiolla ei ole oikeutta verottaa yritystoiminnan tuloja, ellei toimintaa harjoiteta kyseiseen valtioon muodostuneesta kiinteästä toimipaikasta. Kiinteä toimipaikka muodostaa pääsäännön yhtiön asuinvaltion ja tulojen lähdevaltion verotusoikeuden jakautumiseen⁴⁹. Lähdevaltiolla ei ole verotusoikeutta ulkomaisen yrityksen tuloihin, ellei yritys osallistu riittävässä määrin valtion elinkeinoelämään⁵⁰. Lähdevaltion verotusoikeus rajoittuu kiinteän toimipaikan tuloihin. Näin ollen kiinteän toimipaikan sijaintivaltiolla ei ole oikeutta verottaa ulkomaisen yrityksen kyseisestä valtiosta saamia tuloja, jotka eivät kuulu muodostuneeseen kiinteään toimipaikkaan⁵¹.

Kiinteän toimipaikan muodostuminen perustuu malliverosopimuksen 5 artiklaan. Artikla on kokonaisuus, jossa on muodostumista edistäviä ja ehkäiseviä elementtejä. Jos kiinteää toimipaikkaa ei muodostu edustajan toiminnan vuoksi, se voi muodostua kiinteän liikepaikan takia. Toisaalta edellytysten täytyessä tulee tarkastella ehkäiseviä elementtejä, joiden mukaan kiinteää toimipaikkaa ei muodostu. Kiinteän toimipaikan muodostumisen pääsääntö on malliverosopimuksen 5.1 ja 5.2 artiklojen mukainen kiinteä liikepaikka (*fixed place*), josta toimintaa harjoitetaan kokonaan tai osittain. 5.1 artiklan mukaan kiinteän liikepaikan muodostuminen edellyttää, että ulkomaisella yrityksellä on verosopimusvaltiossa liikepaikka, jota sillä on oikeus käyttää ja joka sijaitsee tietyllä alueella tietyn ajanjakson ajan ja josta käsin liiketoimintaa harjoitetaan. Liikepaikan muodostumiseen vaikuttaa myös siellä harjoitettujen liiketoimien laatu.⁵²

⁴⁹ Ks.: OECD 2014 a, s. C(7)-4. Malliverosopimuksen 7.4 artikla laajentaa verotusoikeuden myös muihin verosopimuksen määrittelemiin tuloihin.

⁵⁰ OECD 2014 a, s. C(7)-4.

⁵¹ OECD 2014 a, s. C(7)-5.

⁵² OECD 2014 a, s. C(5)-1. Ks. myös: Sasseville – Skaar 2009, s. 23 ss.

Malliverosopimuksen kommentaarin mukaan kiinteä liikepaikka edellyttää tavallisesti yrityksestä riippuvaisia henkilöitä eli henkilökuntaa. Tämä ei kuitenkaan ole edellytys ja kiinteä liikepaikka voi muodostua, vaikka henkilökuntaa ei olisikaan⁵³. Kommentaarissa myös täsmennetään, että liikepaikka voi muodostua, jos yrityksellä on käytössään mitä tahansa tiloja tai välineistöä, joiden avulla toimintaa harjoitetaan. Toiminnalta ei edellytetä voiton tuottamista, vaan kiinteän toimipaikan muodostumiseen riittää voitontavoittelu.⁵⁴ 5.2 artikla sisältää esimerkinomaisen listan tilanteista, joissa 5.1 artiklan ehtojen katsotaan ainakin täyttyvän. 5.2 artiklan mukaan näitä ovat ainakin johtopaikka, sivuliike, toimisto ja tehdas.

Kiinteällä liikepaikalla voi joissain tapauksissa olla vahva yhteys 5.5 ja 5.6 artiklan mukaisiin edustajiin. Jos edustaja käyttää omaa asuntoaan toimistona, kiinteä toimipaikka voi muodostua sekä 5.1 artiklan että 5.5 artiklan mukaan. Esimerkiksi ruotsalaisella yrityksellä oli kiinteä liikepaikka Norjassa, kun yrityksen myyntiedustaja hoiti tehtäviään omassa asunnossaan ja yritys maksoi edustajalle kiinteän korvauksen asunnon käyttämisestä. Ratkaisuun ei vaikuttanut, että edustaja käytti asuntoa toimistona vain yhden päivän viikossa.⁵⁵ Saksalaisen oikeuskirjallisuuden mukaan edustajan asunto voi muodostaa kiinteän liikepaikan, jos päämies on kustantanut asuntoon huomattavan määrän huonekaluja. Esimerkiksi puhelinkulujen korvaamisen ei katsota olevan riittävää kiinteän liikepaikan muodostumiseen.⁵⁶ Yhdysvaltalaisessa oikeuskäytännössä kiinteistön omistamista ei ole pidetty riittävänä tekijänä kiinteän liikepaikan muodostumiseen. Jos kiinteistöjen toimintaa hallinnoi edustaja, kiinteä toimipaikka voi kuitenkin muodostua.⁵⁷

Toinen kiinteän toimipaikan muodostumisen muoto on malliverosopimuksen 5.3 artiklan mukainen rakennus- ja asennustoiminta. Artiklan mukaan kiinteä toimipaikka muodostuu, jos toiminta kestää yli 12 kuukautta⁵⁸. Toiminnan kesto lasketaan jokaiselle projektille erikseen eikä muiden projektien kesto vaikuta ajanjaksoon. Edellytyksenä on, että

⁵³ Sasseville – Skaar 2009, s. 24.

⁵⁴ OECD 2014 a, s. C(5)-2 ss.

⁵⁵ Ks.: Sollund 2009, s. 489.

⁵⁶ Eckl 2009, s. 332.

⁵⁷ Näin: Arnold J. 2009, s. 671.

⁵⁸ Aikamääre vaihtelee verosopimuksittain. Esimerkiksi Suomen ja Viron välisen verosopimuksen (96/1993) 5.3 artiklan mukaan kiinteä toimipaikka muodostuu, jos toiminta kestää yli kuusi kuukautta.

projektit ovat sekä taloudellisesti että maantieteellisesti itsenäisiä eikä niitä ole jaettu keino-
notekoisesti osiin.⁵⁹

OECD:n malliverosopimuksen mukaan kiinteää toimipaikkaa ei muodostu, jos toiminta rajoittuu 5.4 artiklan niin sanotun negatiivisen listan mukaisesti toimiin. Toisin sanoen kiinteä toimipaikka voi muodostua vain, jos lähdevaltiossa suoritettavat toimet kuuluvat ulkomaisen yrityksen ydinliiketoimintaan. Ydinliiketoimintana pidetään toimia, jotka muodostavat merkittävän ja määrävän osan yrityksen liiketoiminnasta.⁶⁰ Negatiivinen lista koostuu valmistelevista ja avustavista toimista, joihin kuuluu muun muassa tavaravaran pitäminen, tuotteiden jakelu ja informaation kerääminen⁶¹.

Avustavat toimet ovat ydinliiketoiminnan kaltaisia ja voivat täydentää ydinliiketoimintaa. Valmistelevat toimet sen sijaan poikkeavat sekä ydinliiketoiminnasta että avustavasta toiminnasta, sillä ne yleensä edeltävät niitä.⁶² Koska sekä valmistelevat että avustavat toimet kuuluvat negatiivisen listan mukaisesti poikkeuksiin, niitä ei ole tarpeen erottaa toisistaan. Käytännössä 5.4 artikla estää kiinteän toimipaikan muodostumisen, vaikka niin sanottu kiinteä liikepaikka muodostuisi 5.1 tai 5.2 artiklan mukaan.

KHO 23.12.1991 T 4893: Tanskalaisella yhtiöllä oli Suomessa konttori, jossa työskenteli kaksi yhtiön työntekijää. Työntekijöiden tehtävänä oli yhtiön tuotteiden myynnin valmistelu ja myynninedistäminen. Työntekijät ottivat myös vastaan tilauksia. Tanskalainen yhtiö ohjeisti työntekijöiden toimintaa ja työntekijät saivat kiinteän palkan lisäksi provisiopalkkion. Yhtiön solmimat sopimukset allekirjoitettiin Tanskassa.

Työntekijöiden tehtäviä ei pidetty yhtiön liiketoiminta huomioiden avustavina tai valmistelevinä. Tuomioistuimen mukaan yhtiön konttori muodosti Pohjoismaisen verosopimuksen 5.1 ja 5.2 artiklassa tarkoitetun kiinteän liikepaikan, josta toimintaa harjoitettiin osittain.

Ratkaisussa ei sovellettu valmistelevan ja avustavan toiminnan poikkeusta. Yleisen käytännön mukaan merkittävät myyntitoiminnot kuuluvat ydinliiketoimintaan. Ydinliiketoimintaan kuuluu sekä myyntien hankinta että muut ratkaisevat myynnin tukitoimet. Toi-

⁵⁹ OECD 2014 a, s. C(5)-11. OECD:n BEPS-hankkeen seitsemäs toimenpide koostuu kolmesta osasta, joista viimeinen käsittelee rakennus- ja asennustoimintaa. Toimenpiteen tavoitteena on estää kiinteän toimipaikan keinotekoinen välttely pilkkomalla sopimuksia osiin. Tämän estämiseksi malliverosopimukseen lisättäisiin uusi ”*anti-fragmentation rule*” Ks. lisää: OECD 2015 a, s. 39.

⁶⁰ Näin: Sasseville – Skaar 2009, s. 40–41.

⁶¹ Ks.: OECD 2014 a, s. C(5)-13.

⁶² Sasseville – Skaar 2009, s. 40.

saalta jos henkilö allekirjoittaa muodollisesti sopimuksia toisessa valtiossa yrityksen puolesta, ja yritys tekee itse varsinaisen päätöksen sopimuksen solmimisesta toisessa valtiossa, voidaan sopimuksen allekirjoittamista pitää avustavana toimintana.⁶³

Valmistelevan ja avustavan toiminnan rajoitus koskee sekä kiinteitä liikepaikkoja että tutkimuksen kohteena olevia edustajia. Myynnin tukitoimet muodostavat merkittävän osan edustajien tehtävistä, ja 5.4 artiklan soveltuminen tulee usein tarkasteltavaksi edustajia koskevissa kiistoissa. Ratkaisussa KHO 23.12.1991 T 4893 työntekijöitä olisi voitu pitää 5.5 artiklassa tarkoitettuina epäitsenäisinä edustajina, jos yhtiöllä ei olisi ollut toimistoa tai muuta kiinteää liikepaikkaa Suomessa.

Jotta kiinteää toimipaikkaa ei muodostuisi, valmistelevien ja avustavien toimien luonteen tulee todellisuudessa vastata 5.4 artiklan luonnetta. Jos toiminta koostuu useammasta erilaisesta avustavasta ja valmistelevasta toimesta, myös kokonaisuuden tulee olla luonteeltaan avustavaa tai valmistelevaa malliverosopimuksen 5.4 artiklan f kohdan mukaan⁶⁴. BEPS-projektin seitsemännessä toimenpiteessä korostetaan, että 5.4 artiklan mukainen negatiivinen lista soveltuu vain tilanteisiin, joissa toimet ovat todellisuudessa luonteeltaan valmistelevia tai avustavia. Lisäksi OECD:n tavoitteena on vahvistaa käytäntöä, jonka mukaan ydinliiketoimintaan kuuluvat 5.4 artiklan mukaiset toimet rajataan artiklan soveltamisalan ulkopuolelle.⁶⁵ Kyse on nimenomaan vanhan ohjeen vahvistamisesta, sillä samanlaista tulkintaa sovellettiin jo ratkaisussa KHO 23.12.1991 T 4893, jossa sinänsä avustavia ja valmistelevia toimia pidettiin verovelvollisen ydinliiketoiminnan osana.

2.2 Edustamisen lähtökohdat

Malliverosopimuksen kolmas ja tutkimuksen kannalta oleellisin kiinteän toimipaikan muoto on 5.5 artiklan mukainen epäitsenäinen edustaja. Epäitsenäinen edustaja laajentaa 5 artiklan soveltamisalaa ja artiklaa voidaan pitää vaihtoehtoisena testinä, jolla voidaan osoittaa kiinteän toimipaikan muodostuminen tilanteessa, jossa 5.1 tai 5.2 artiklan ehdot

⁶³ Sasseville – Skaar 2009, s. 40.

⁶⁴ OECD 2014 a, s. C(5)-13.

⁶⁵ Ks. lisää: OECD 2015 a, s. 28 ss.

eivät täyty. Toisaalta jos kiinteä toimipaikka muodostuu 5.1 tai 5.2 artiklan mukaan, ei 5.5 artiklan ehtojen täyttymistä tarvitse osoittaa.⁶⁶ 5.5 artiklan mukaista epäitsenäistä edustajaa voidaan kuvailla henkilöksi tai yritykseksi, joka toimii päämiehenä olevan ulkomaisen yrityksen puolesta ja tekee liiketoimia joko omissa nimissään tai edustamansa yrityksen nimissä

OECD:n malliverosopimuksen 5.5 artiklan mukaan kiinteää toimipaikkaa ei muodostu, jos toimintaa harjoitetaan 5.6 artiklassa tarkoitetun itsenäisen edustajan avulla. 5.6 artiklan mukaan itsenäisenä edustajana pidetään välittäjää, komissionääriä tai mitä tahansa muuta itsenäistä edustajaa, joka toimii oman tavanomaisen liiketoimintansa puitteissa. Artiklan tarkoituksena on korostaa ja selventää, että itsenäinen yritys, joka toimii oman liiketoimintansa puitteissa, ei voi muodostaa ulkomaiselle yritykselle kiinteää toimipaikkaa.⁶⁷

Erilaiset valtiot ja niiden oikeusjärjestelmät voivat aiheuttaa tilanteen, jossa samat käsitteet ymmärretään eri tavoin ja niitä sovelletaan vaihtelevasti. Tämä taas voi aiheuttaa kaksinkertaista verotusta tai nollaverotusta. Koska edustamisen ja edustajien käsitteillä on vahva yhteys kansalliseen lainsäädäntöön ja erilaisiin oikeudellisiin järjestelmiin, yksittäisten valtioiden lainsäädäntöjen avulla voidaan ymmärtää käsitteisiin liittyviä tulkin- taongelmia. Kansallinen verolainsäädäntö luo myös pohjan kansainvälisen verotuksen syvemmälle ymmärrykselle. Siinä määritellään verokannat, veron perusteen laskeminen ja lain noudattaminen. Verosopimukset voivat vain rajoittaa tai muokata kansallisen lainsäädännön luomaa verotusoikeutta. Verosopimuksilla ei siten voi olla verotusoikeutta laajentavaa vaikutusta.⁶⁸ Jos verosopimus ei rajoita valtion verotusoikeutta, verotus perustuu ainoastaan valtion kansalliseen lainsäädäntöön⁶⁹.

⁶⁶ OECD 2014 a, s. C(5)-17–18. Ks. myös: KHO 23.12.1991 T 4893.

⁶⁷ OECD 2014 a, s. C(5)-20. Kommentaarissa todetaan, että on selvää, että tällainen edustaja, joka edustaa itsenäistä toimintaa, ei voi muodostaa kiinteää toimipaikkaa. Tämän on tulkittu osoittavan, että artiklan taustalla on säädoikeudellinen komissionäärin käsite, jonka solmimat sopimukset eivät sido päämiestä. Ks.: Avery Jones *et al.* 2006, s. 237.

⁶⁸ Rohatgi 2002, s. 3. Verotuksen perusteet tulisi aina löytää kansallisesta lainsäädännöstä ennen verosopimusten tutkimista. Näin: Message – Milhac 2009, s. 297.

⁶⁹ Vrt.: Helminen 2015, luku 6. Yritystoiminnan muodot ja liiketoiminnan verotus – Kiinteä toimipaikka – Kiinteän toimipaikan käsite. Helmisen mukaan Suomessa tuloverolain kiinteän toimipaikan käsitettä sovelletaan pitkälti verosopimusten mukaisesti.

Malliverosopimuksen 5.5 artiklan mukaan edustajaa voidaan pitää epäitsenäisenä, jos sillä on oikeus solmia sopimuksia toisen nimissä (*in the name of*). Vuonna 1994 malliverosopimuksen kommentaariin lisättiin kohta, jonka mukaan epäitsenäisyyden edellytykset täytyvät, vaikka edustaja ei toimisi päämiehen nimissä, jos edustajan solmimat sopimukset sitovat päämiestä. OECD ei ole täsmentänyt, mitä sitovuudella (*binding*) tarkoitettiin.⁷⁰ Ensimmäinen tulkintaongelma liittyykin toisen nimissä toimimiseen ja siihen, mitä 5.5 artiklan sanamuoto ”*in the name of*” ja kommentaarin sanamuoto ”*binding*” tarkoittavat. Käsitteiden tarkoitusta voidaan lähestyä seuraavilla kysymyksillä:

- Vaaditaanko epäitsenäiseltä edustajalta kirjaimellista toisen nimissä toimimista?
- Tarkoitetaanko sopimusten sitovuudelle juridista, taloudellista vai tosiseikkoihin perustuvaa sitovuutta?

Edustajien käsitteitä käytettiin jo Kansainliiton vuoden 1929 ohjeissa, joissa epäitsenäiseltä edustajalta edellytettiin oikeutta toimia ulkomaisen yrityksen puolesta, säännöllistä transaktioiden suorittamista ja toiminnan harjoittamista liikepaikasta. Välittäjät, jotka tuovat sopimuksen osapuolet yhteen, komissionäärit, jotka toimivat omissa nimissään ja kauppamatkustajat eivät muodostaneet kiinteää toimipaikkaa. Komissionäärin osalta oli erikseen mainittu, että päämiesten lukumäärällä ei ole vaikutusta kiinteän toimipaikan muodostumiseen. Edustajan käsitettä jalostettiin Kansainliiton vuoden 1943 Meksikon malliverosopimukseen ja vuoden 1946 Lontoon malliverosopimukseen. Niiden mukaan henkilö muodosti kiinteän toimipaikan, jos sillä oli valtuutus toimia yrityksen puolesta ja edustaja solmi tavanomaisesti sopimuksia yritykselle. Lisäksi kiinteä toimipaikka muodostui, jos henkilö oli työsuhteessa yritykseen ja toimi yrityksen puolesta tai jos henkilö piti tavanomaisesti tavaravarastoa yrityksen puolesta. Meksikon ja Lontoon malliverosopimuksissa toistettiin, että itsenäiset edustajat, kuten välittäjät ja komissionäärit, eivät muodosta kiinteää toimipaikkaa päämiehelle.⁷¹ OECD:n malliverosopimuksen edustajan käsite muodostui saksalaisten ja isobritannialaisten Euroopan taloudellisen yhteistyöjärjestön (myöhemmin ”OEEC”) edustajien neuvottelujen tuloksena⁷². Käsitteen taustalla

⁷⁰ Pijl 2013 b, luku 1.1. The subject “in the name of” and the relationship between article 5(5) and (6).

⁷¹ Avery Jones – Lüdicke 2014, luku 3. The Origin of What is Now Article 5(5) ja luku 4. The Origin of What is Now Article 5(6).

⁷² Ns. OEEC Working Party 1 muotoili kiinteää toimipaikkaa käsittelevän artiklan. Ks.: Avery Jones – Lüdicke 2014, luku 1. Introduction.

on siten vaikutuksia sekä säädösoikeudellisesta että tapaoikeudellisesta juridisesta järjestelmästä.⁷³

Laajasti tulkittuna edustus tarkoittaa säädösoikeudellisissa järjestelmissä päämiehen ja tämän puolesta toimivan henkilön välistä suhdetta, minkä edellytyksenä on toimivalta toimia toisen puolesta. Säädösoikeudellisissa järjestelmissä käsite jaetaan suoraan ja välilliseen edustukseen. Suoran ja välillisen edustamisen taustalla on yksityisoikeuden käsitteet, joiden välinen ero perustuu siihen, kenen nimissä toiminta suoritetaan kolmatta osapuolta kohtaan. Suora edustaminen tarkoittaa päämiehen puolesta tätä juridisesti sitovien sopimusten solmimista tämän nimissä. Välillinen edustaminen taas tarkoittaa, että päämies ei ole sopimuksen osapuolena kolmatta osapuolta kohtaan juridisesti eli edustaja toimii omissa nimissään.⁷⁴

Tilannetta voidaan tarkastella komissionäärin käsitteen avulla. Säädösoikeudellinen komissionääri edustaa päämiestään välillisesti, sillä komissionääri ostaa ja myy toisen luokun omaisuutta omissa nimissään⁷⁵. Komissionäärin toiminta ei muodosta juridisesti sitovaa sopimusta päämiehen ja kolmannen osapuolen välille, koska sopimuksen osapuolina ovat komissionääri ja kolmas osapuoli.

Tapaoikeudellisissa järjestelmissä edustajan käsitettä voidaan käyttää kahdessa merkityksessä. Oikeudellisessa merkityksessä edustaja tarkoittaa henkilöä, joka voi edustaa päämiestään siten, että sillä on vaikutusta päämiehen oikeudelliseen asemaan. Ei-juridisessa merkityksessä edustuksen käsite on laajempi. Tapaoikeudessa edustajan ja kolmannen osapuolen välinen sopimus sitoo pääsääntöisesti vain päämiestä, vaikka päämiehen nimeä ei olisi mainittu sopimuksessa. Tapaoikeudessa ei siten tehdä eroa suoran ja välillisen edustamisen välille. Näin ollen käsitteillä, kuten oikeus solmia sopimuksia päämiehen

⁷³ Käsitteiden erot voidaan havaita myös neuvottelujen lähtökohdista: Saksalaisen näkemyksen mukaan epäitsenäinen edustaja tarkoitti yrityksen työntekijää, joka toimi verosopimusvaltiossa edustamansa yrityksen kiinteässä liikepaikassa. Isobritannialaisen näkemyksen mukaan edustajan käsitteen tuli soveltua tilanteisiin, joissa varsinaista kiinteää liikepaikkaa ei ollut ja edustajalla oli yleinen valtuutus toimia päämiehen puolesta tai pitää varastoa. Saksalaisten ja isobritannialaisten näkemykset verosopimus kontekstin mukaisesti edustajasta erosivat siten merkittävästi. Ks.: Avery Jones – Lüdicke 2014, luku 3.1. The meaning of “agent”.

⁷⁴ Avery Jones – Lüdicke 2014, luku 2. The Differences between Civil Law and Common Law of Agency ja Roberts 2008, luku Direct and Indirect Representation.

⁷⁵ Tällainen määritelmä on esimerkiksi Ranskassa (*Code de Commerce* L132-1 artikla), Ruotsissa (*Kommissionslag* 1 ja 2 §) ja Saksassa (*Handelsgesetzbuch* 383.1 §).

nimissä, ei ole tapaoikeudessa merkitystä.⁷⁶ Koska OECD:n malliverosopimuksen 5.5 artiklan sanamuoto on ”*in the name of*”, se vaikuttaa eri tavoin säädösoikeudellisissa ja tapaoikeudellisissa järjestelmissä.

Toinen tulkintaongelma liittyy malliverosopimuksen 5.6 artiklassa mainittuihin itsenäisiin edustajiin eli välittäjiin (*broker*) ja komissionääreihin (*general commission agent*). Britannian lainsäädännössä ei ole määritelty välittäjää eikä komissionääriä, vaan ne ovat kaupallisia käsitteitä, kun taas Saksassa nämä ovat laissa määriteltyjä termejä. Brittiläinen välittäjä (*broker*) solmii sopimuksia, jotka ovat päämiestä juridisesti sitovia. Saksalainen välittäjä (*handelsmakler*) taas tuo sopimuksen osapuolet yhteen, mutta ei pääsääntöisesti solmi sopimusta päämiehen puolesta eikä ole sopimuksen osapuolena. Brittiläinen komissionääri (*general commission agent*) solmii sopimuksia omissa tai päämiehensä nimissä ja sopimukset sitovat päämiestä. Saksalainen komissionääri (*kommissionär*) taas solmii sopimuksia omissa nimissään ja sopimukset eivät sido päämiestä juridisesti.⁷⁷ Vaikka käsitteet ovat sinänsä toistensa käännöksiä, ne eivät todellisuudessa vastaa toisi-

⁷⁶ Ks.: Avery Jones – Lüdicke 2014, luku 2. The differences between Civil Law and Common Law of Agency ja Roberts 2008, luku Direct and Indirect Representation.

⁷⁷ Ks. esim.: Avery Jones – Lüdicke 2014, luku 4. The Origin of What is Now Article 5(6) ja luku 5. Fitting Article 5(5) and 5(6) Together. Ks. myös: Roberts 2008, luku Direct and Indirect Representation.

3. EDUSTAJAT KANSALLISESSA LAINSÄÄDÄNNÖSSÄ

3.1 Edustajat Suomen kansallisessa lainsäädännössä

Kiinteän toimipaikan muodostuminen perustuu TVL 13 a §:ään. Säännös ei kuitenkaan sisällä erillistä edustajan määritelmää. Rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain⁷⁸ (myöhemmin ”LähdeVL”) 3 e § ja korko- ja rojaltidirektiivin⁷⁹ 3 artiklan c kohta käsittelevät kiinteitä toimipaikkoja, mutta eivät myöskään sisällä erillistä mainintaa edustajista. TVL 13 a §:n mukaan kiinteä toimipaikka tarkoittaa paikkaa, jossa pysyvää elinkeinonharjoittamista varten on erityinen liikepaikka. Lisäksi kiinteä toimipaikka voi muodostua, jos ulkomainen elinkeinonharjoittaja on ryhtynyt Suomessa erityisiin järjestelyihin.

Edustajan käsitteen puuttuminen Suomen kansallisesta verolainsäädännöstä ei estä kiinteän toimipaikan muodostumista Suomeen eikä ulkomaisen yrityksen täällä suoritetusta toiminnasta saatujen tulojen verottamista, sillä erityisten järjestelyiden on katsottu kattavan myös edustajat⁸⁰. Tuloverolain 9.1 §:n 2 kohdan mukaan ulkomaisen yrityksen tulee maksaa veroa Suomesta saaduista tuloista. Tuloverolain 9.3 §:n mukaan ulkomainen yritys on velvollinen maksamaan veroa kaikesta kiinteään toimipaikkaan liittyvästä tulosta. Kiinteään toimipaikkaan luetaan siten kuuluvaksi kiinteän toimipaikan maailmanlaajuiset tulot.

Tuloverolain muodostama verotusoikeus on OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklan hengen mukainen. Tuloverolaki mahdollistaa kuitenkin huomattavasti laajemman verotusoikeuden kuin malliverosopimus, sillä TVL 10.1 §:n 2 kohta luo verotusoikeuden myös ilman kiinteää toimipaikkaa. Säännöksen mukaan Suomella on verotusoikeus täällä harjoitetusta liikkeestä saatuun tuloon. Kiinteän toimipaikan ja edustajan käsitteet eivät

⁷⁸ Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta 627/1978.

⁷⁹ Korko- ja rojaltidirektiivi 2003/49/EY.

⁸⁰ Näin: Helminen 2015, luku 6. Yritystoiminnan muodot ja liiketoiminnan verotus – Kiinteä toimipaikka – Kiinteän toimipaikan käsite – Edustaja. Helmisen mukaan TVL 13 a §:n laajan tulkinnan mukaan edustajan käyttöä voidaan pitää erityisenä järjestelynä.

teoriassa ole merkityksellisiä verosopimuksettomassa tilanteessa, koska Suomella on verotusoikeus täällä harjoitetun liiketoiminnan tuloon kiinteän toimipaikan muodostumisesta huolimatta⁸¹. Verosopimuksettomassa tilanteessa on siten merkityksetöntä tulkitaanko TVL 13 a §:n kattavan sekä itsenäiset että epäitsenäiset edustajat. Lisäksi verotusmenettelystä annetun lain⁸² (myöhemmin ”VML”) 83 §:n mukaan ulkomaisen yrityksen verotettava tulo voidaan arvioida, jos kiinteää toimipaikkaa ei muodostu. Käytännössä liikkeestä saatuja tuloja ei kuitenkaan ole verotettu, jos kiinteää toimipaikkaa ei ole muodostunut⁸³.

Suomalaisessa oikeus- ja verotuskäytännössä on katsottu, että verosopimuksien tulkinnaissa voidaan käyttää apuna OECD:n malliverosopimuksen kommentaaria⁸⁴. Ratkaisussa KHO 1999:25 katsottiin, että Caymansaarille rekisteröityneelle yhtiölle muodostui Suomeen kiinteä toimipaikka johtopaikan perusteella. Johtopaikka on mainittu malliverosopimuksen 5.2 artiklan esimerkinomaisessa listassa tekijänä, joka muodostaa kiinteän liikepaikan ja siten kiinteän toimipaikan. Malmgrénin ja Sivosen mukaan OECD:n ohjeilla oli ratkaisussa vaikutusta TVL 13 a §:n soveltamiseen, vaikka Suomen ja Caymansaarien välillä ei ole verosopimusta⁸⁵. Näin ollen verosopimuksettomassa tilanteessa myös edustajan määritelmää voinee täsmentää OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin käsitteillä. Kiinteää toimipaikkaa koskevat Verohallinnon ohjeet vastaavat pitkälti OECD:n malliverosopimuksen artikloja ja esimerkiksi ulkomaisten yhteisöjen tuloverotusta koskevassa ohjeessa edustajan määritelmä vastaa OECD:n malliverosopimuksen 5.5 ja 5.6 artikloja⁸⁶. OECD:n ohjeiden mukaisen edustajan roolia voidaan siten pitää merkittävänä Suomen oikeus- ja verotuskäytännössä.

Seuraavassa tarkastellaan edustajan ja kiinteän toimipaikan määritelmiä säädösoikeutta ja tapaoikeutta soveltavissa valtioissa.

⁸¹ Ks. esim.: Helminen 2015, luku 6. Yritystoiminnan muodot ja liiketoiminnan verotus – Kiinteä toimipaikka – Kiinteän toimipaikan käsite – Edustaja ja Verohallinto 2014 a, luku 2. Suomen verotusoikeus tuloverolain mukaan ja Verohallinto 2015, s. 197.

⁸² Laki verotusmenettelystä 1558/1995.

⁸³ Malmgrén 2008, s. 303.

⁸⁴ Verohallinto 2014 a, luku 3. Verosopimusten vaikutus Suomen verotusoikeuteen.

⁸⁵ Malmgrén – Sivonen 2009, s. 295.

⁸⁶ Ks.: Verohallinto 2014 a, luku 4.5. Kiinteän toimipaikan muodostuminen edustajan perusteella.

3.2 Edustajat säädösoikeudellisissa valtioissa

3.2.1 Ruotsi

Kiinteä toimipaikan muodostumisen perusteet ovat Ruotsissa, Espanjassa, Ranskassa ja Saksassa samankaltaiset kuin Suomessa, vaikka valtioiden välillä onkin joitain eroja. Ruotsin tuloverolain (*inkomstskattelag*, myöhemmin ”IL”)⁸⁷ 3:18 §:n ja 6:11 §:n mukaan rajoitetusti verovelvollista henkilöä verotetaan Ruotsiin muodostuneen kiinteän toimipaikan tuloista. IL 2:29.1 §:n mukaan ulkomaiselle yritykselle muodostuu kiinteä toimipaikka, jos sillä on pysyvä liikepaikka, josta elinkeinotoimintaa harjoitetaan kokonaan tai osittain. Määritelmä vastaa siten pääpiirteissään Suomen TVL 13 a §:ää. Toisin kuin Suomen TVL:ssä, Ruotsin IL:ssä määritellään kiinteän toimipaikan lisäksi myös edustajan käsite.

IL 2:29.3 §:n mukaan Ruotsiin muodostuu kiinteä toimipaikka, jos edustajalla on oikeus solmia sitovia sopimuksia ja edustaja käyttää oikeuttaan tavanomaisesti. Lisäksi sopimukset tulee solmia liiketoiminnan omistajalle. Edustajan määritelmästä tuleekin huomata, että OECD:n malliverosopimuksen sanamuoto on ”*in the name of the enterprise*” ja IL 2:29.3 §:n ”*för verksamhetens innehavare*”. Toisaalta OECD:n malliverosopimuksen ruotsinnoksessa ”*in the name of the enterprise*” on käännetty ”*ingå avtal i företags namn*”⁸⁸. Malliverosopimuksen ja IL:n sanamuotojen ero jättää tilaa tulkinnalle, ja Monsenegon mukaan tämä voi tarkoittaa, että edustajan käsite on Ruotsin kansallisen lainsäädännön mukaan laajempi kuin verosopimusten käsite⁸⁹. Verosopimuksettomassa tilanteessa kiinteä toimipaikka voisi muodostua lievemmillä perusteilla kuin verosopimustilanteessa.

IL 2:29.4 §:n mukaan Ruotsiin ei muodostu kiinteää toimipaikkaa välittäjän, komissionäärin tai muun itsenäisen edustajan välityksellä, jos edustajan suorittamat toimet kuuluvat tämän omaan tavanomaiseen liiketoimintaan. Ruotsin lainsäätäjän tarkoituksena on

⁸⁷ Inkomstskattelag 1229/1999.

⁸⁸ Ks.: Skatteverket 2010, s. 514.

⁸⁹ Monsenego 2010, luku 2 Dependent agent permanent establishments under Swedish tax law.

ollut, että lainsäädäntö vastaisi OECD:n määritelmää tarkasti⁹⁰. Vaikka IL:n sisältämät edustajien määritelmät vastaavat pitkälti OECD:n malliverosopimuksen 5.5 ja 5.6 artikloja, Ruotsin verolainsäädännössä ei täsmennetä tarkemmin epäitsenäisen ja itsenäisen edustajan eroja. Ruotsin veroviranomaiset ja tuomioistuimet luottavatkin OECD:n malliverosopimuksen kommentaariin kiinteän toimipaikan muodostumisen arvioinnissa⁹¹. Tältä osin tilanne vastaa Suomea, jossa veroviranomaiset käyttävät ainakin verosopimus-tilanteissa apuna malliverosopimuksen kommentaarin määritelmää.

Edustajan käsite määritellään Ruotsin verolainsäädännön lisäksi myös yksityisoikeudessa, mikä on varsin tavanomaista säädösoikeudellisissa järjestelmissä. *Kommissionslag*⁹² 1 ja 2 §:ien mukaan komissionäärillä tarkoitetaan juridista tai luonnollista henkilöä, joka ostaa tai myy toisen lukuun irtainta omaisuutta⁹³ omista nimissään. *Kommissionslag* 4 §:n mukaan komissionääri ottaa vastaan ohjeita komissionantajalta ja informoi tätä tarvittaessa. Tavanomaisesti kolmannen osapuolen ja komissionantajan välille ei muodostu sopimussuhdetta. *Kommissionslag* 24 §:n mukaan komissionäärin solmimat sopimukset eivät sido pääsääntöisesti komissionantajaa, vaikka lain 25 §:n mukaan komissionantaja voi olla vastuussa asiakasta kohtaan joissain kuluttajansuojaa koskevissa asioissa⁹⁴.

Skatteverketin mukaan tällainen komissionääri ei muodosta kiinteää toimipaikkaa komissionantajalle, koska komissionääri ei solmi sopimuksia komissionantajan nimissä. Kiinteä toimipaikka voi muodostua vain, jos komissionäärin ja komissionantajan väliset olosuhteet eivät täytä todellisuudessa lainsäädännön asettamia edellytyksiä.⁹⁵ Suomessa kauppaedustajista ja myyntimiehistä annetun lain⁹⁶ 1:1 §:ssä määritellään kauppaedustajan käsite. Toisin kuin Skatteverketin ohjeissa, Verohallinnon ohjeissa ei mainita yksityisoikeudellista määritelmää. Kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa ei myöskään ole käsitelty yksityisoikeudellisen käsitteen vaikutuksia vero-oikeuteen. Näin ollen voidaan päätellä, että käsitteellä ei ole samanlaista yhteyttä vero-oikeuteen kuin Ruotsissa.

⁹⁰ Glansberg 2009, s. 609.

⁹¹ Monsenego 2010, luku 2 Dependent agent permanent establishments under Swedish tax law.

⁹² *Kommissionslag* 865/2009.

⁹³ *Kommissionslag* 23 §:n mukaan komissionääri ei omista tuotteita, joilla se käy kauppaa.

⁹⁴ Kuluttajansuojaa koskevat säännökset sisältyvät lakiin konsumentköplag (932/1990).

⁹⁵ Skatteverket 2013, s. 1424. Ks. myös: Monsenego 2010, luku 3 Authority to negotiate of a commissionaire under Swedish Civil Law.

⁹⁶ Laki kauppaedustajista ja myyntimiehistä 417/1992.

3.2.2 Espanja

Espanjan rajoitetusti verovelvollisten tuloverolain (*del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, myöhemmin ”NRITL”)⁹⁷ 13.1 artiklan a kohdan mukaan ulkomaiselle yritykselle muodostuu kiinteä toimipaikka Espanjaan, jos se käyttää tavanomaisesti Espanjassa sijaitsevaa laitteistoa tai työtekemispaiikkaa, josta käsin toimintaa harjoitetaan kokonaan tai osittain. Kiinteän toimipaikan muodostumista ei ole rajoitettu tilanteisiin, joissa toimintaa harjoitetaan yrityksen omissa nimissä, vaan toiminta voi olla minkä tahansa nimen (*cualquier título*) alaista⁹⁸. Lisäksi artiklan mukaan yritykselle muodostuu kiinteä toimipaikka, jos toimintaa harjoitetaan edustajan välityksellä ja edustajalla on valtuudet toimia yrityksen nimissä ja solmia sopimuksia päämiehen puolesta ja edustaja käyttää tätä oikeutta tavanomaisesti.

Säännös muistuttaa OECD:n malliverosopimuksen 5.5 artiklaa ja Ruotsin IL 2:29.3 §:ää, joissa edustajan kautta muodostuvan kiinteän toimipaikan edellytyksenä on sopimusten solmimisoikeuden lisäksi oikeuden tosiasiallinen käyttäminen. Toisin kuin malliverosopimuksen 5.6 artikla ja IL 2:29.4 §, Espanjan NRITL 13.1 artiklan a kohdassa ei tehdä eroa kiinteän toimipaikan muodostavien edustajien välille. Espanjan verolainsäädännön mukainen kiinteän toimipaikan käsite on siten OECD:n malliverosopimuksen määritelmää laajempi.⁹⁹

3.2.3 Ranska

Ranskan verolainsäädäntö eroaa edellisistä, sillä Ranskan lainsäädännössä ei ole määritelty kiinteän toimipaikan käsitettä. Käsitettä kuitenkin käytetään yleisesti oikeuskäytännössä ja viranomaisten ohjeissa. Ranskan tuloverolain (*Code Général des Impôts*, myöhemmin ”CGI”) 209I artiklan mukaan rajoitetusti verovelvollisen yrityksen tulee maksaa

⁹⁷ Del Impuesto sobre la Renta de no Residentes 5/2014.

⁹⁸ Raventós Calvo 2015, luku 2.1.1.1. Non-treaty situations. Raventós Calvon mukaan tämän on katsottu tarkoittavan, että ulkomaisen yrityksen ei tarvitse omistaa käyttämiään tiloja.

⁹⁹ Ks. esim.: Carreño 2010, luku 1.1. Generally, Raventós Calvo 2015, luku 2.1.4.1. Non-treaty situations ja Armesto *et al.* 2014, s. 669.

veroa Ranskassa suoritetun yritystoiminnan tuloista, Ranskassa sijaitsevasta kiinteistöstä saaduista tuloista ja verosopimusten määrittelemistä veronalaisista tuloista.¹⁰⁰ Artiklaa voisikin verrata TVL 10.1 §:n 2 kohdan mahdollistamaan laajaan verotusoikeuteen, vaikka TVL:n säännös ei rajoitakaan verotusoikeutta tietynlaisiin tuloihin.

Oikeuskäytännön ja viranomaisten ohjeiden mukaan Ranskassa suoritettuna yritystoimintana pidetään tavanomaista toiminnan harjoittamista erillisessä liikepaikassa, epäitsenäisen edustajan välityksellä toimimista ja kokonaisten kaupallisten transaktioiden suorittamista¹⁰¹. Oikeustila muistuttaa myös tältä osin Suomea, sillä kummassakaan valtiossa edustajan käsitettä ei ole määritelty laissa, mutta sitä käytetään veroviranomaisten ohjeissa ja oikeuskäytännössä.

Ranskalaisen oikeuskäytännön mukaan epäitsenäisellä edustajalla tarkoitetaan verosopimuksettomassa tilanteessa henkilöä, jolla ei ole itsenäistä ammatillista kapasiteettia. Tyypillinen esimerkki epäitsenäisestä edustajasta on ulkomaisen yrityksen työntekijä, joka on sijoittautunut pysyvästi Ranskaan ulkomaisen yrityksen liiketoimien suorittamiseksi. Ratkaisussa *Cour Administrative d'Appel de Versailles* 06VE02095 oli kyse bahamalaisesta yrityksestä, jonka toimintaan harjoitettiin Ranskassa edustajan välityksellä.¹⁰²

Cour Administrative d'Appel de Versailles 06VE02095: Bahamalainen sotateollisuutta harjoittava yritys harjoitti Ranskassa jatkuvaa toimintaa edustajan välityksellä. Edustaja oli Ranskassa yleisesti verovelvollinen ja kuului yrityksen johtoon. Edustajalla oli valta neuvotella sopimuksia yrityksen nimissä ja koordinoida sen toimintaa.

Edustajan toiminta oli pysyvää eikä toimintaa pidetty ammatillisesti itsenäisenä. Yritykselle muodostui kiinteä toimipaikka Ranskaan.

Ruotsin tapaan myös Ranskassa on yksityisoikeudellinen komissionäärin käsite. *Code de Commerce* L132-1 artiklan mukainen komissionäärin käsite vastaa *kommissionslag* 1 ja 2 §:ien määritelmää. Tutkielman kontekstin ulkopuolisessa ratkaisussa Ranskan korkein

¹⁰⁰ Gouthière 2015, luku 2.1.1.1. Non-treaty situations. CGI 209I artiklan mukaan verosopimukset voisivat siis laajentaa Ranskan verotusoikeutta, koska verosopimuksissa voidaan säännöksen mukaan määritellä veronalaisia tuloja. Oikeuskirjallisuudessa on kuitenkin todettu, että tuomioistuimet ovat suhtautuneet tähän säännökseen varauksella eikä verotusoikeutta ole laajennettu verosopimustilanteissa. Näin: Message – Milhac 2009, s. 298–299.

¹⁰¹ Gouthière 2015, luku 2.1.1.1. Non-treaty situations.

¹⁰² Gouthière 2015, luku 2.1.4.1. Non-treaty situations.

oikeus on määritelty komissionäarin edustajaksi, joka solmii sopimuksia omissa nimissään joka voi ja voidaan haastaa oikeuteen ja joka on velvoitettu päämiestään kohtaan.¹⁰³

3.2.4 Saksa

Saksan kansallisessa lainsäädännössä erotellaan kiinteän toimipaikan ja pysyvän edustajan käsitteet. Jälkimmäiseen ei kohdistu yhtä laajoja velvoitteita kuin ensimmäiseen. Saksan tuloverolain (*Abgabenordnung*, myöhemmin ”AO”) 12 §:n mukaan kiinteä toimipaikka muodostuu, jos ulkomaisella yrityksellä on mikä tahansa liikepaikka toiminnan harjoittamista varten. Lain 13 §:n mukaan pysyvänä edustajana pidetään henkilöä, joka huolehtii tavanomaisesti yrityksen liiketoiminnasta ja jota yrityksen ohjeet sitovat. Säännöksen mukaan pysyvänä edustajana pidetään ainakin henkilöä, joka solmii tai neuvottelee sopimuksia tai joka pitää tavaravarastoa yrityksen puolesta ja huolehtii hyödykkeiden jakelusta.¹⁰⁴ Saksan sisäisen lainsäädännön mukaista epäitsenäisen edustajan määritelmää voidaan pitää laajempaan kuin OECD:n malliverosopimuksen vastaavaa, koska se ei edellytä oikeutta solmia sopimuksia eikä tee eroa epäitsenäisen ja itsenäisen edustajan välille. Käytännössä kansallisen lainsäädännön määritelmää käytetään kuitenkin rajoitusti¹⁰⁵.

Edustajat on Saksan oikeuskäytännössä jaettu kahteen ryhmään OECD:n malliverosopimuksen tavoin; itsenäisiin ja epäitsenäisiin edustajiin. Muista valtioista poiketen Saksassa epäitsenäiset edustajat jaetaan edelleen kahteen ryhmään sen mukaan, toimiiko edustaja omasta asunnostaan käsin vai ei. Ensimmäistä pidetään ainoastaan pysyvänä edustajana, sillä edustajan asunto ei ole päämiehen käytössä. Jos toimintaa varten on hankittu erillinen tila, joka on päämiehen käytössä, epäitsenäinen edustaja muodostaa kiinteän toimipaikan. Oikeuskäytännön mukaan itsenäisenä edustajana pidetään ainakin välittäjää ja komissionääriä. Ecklen mukaan välittäjien ja komissionäärien toiminnassa tulee kuitenkin

¹⁰³ Ks.: Douvier – Lordkipanidze 2010, luku 4. The Concept of Dependent Agent.

¹⁰⁴ Schnorberger 2015, luku 2.1.4.1.1. Non-treaty situations.

¹⁰⁵ Käbisch – Risse 2014, s. 330.

kin arvioida, kuuluvatko suoritettut liiketoimet näiden omaan tavalliseen toimintaan. Ainakin teoriassa välittäjät ja komissionäärit voivat kuulua Saksan verolainsäädännön varsin laajan epäitsenäisen edustajan määritelmään.¹⁰⁶

Myös Saksan yksityisoikeudessa on määritelty komissionäärin käsite. *Handelsgesetzbuch* 383.1 §:n mukaan komissionääri tavoittelee myyntejä ja ostoja omissa nimissään päämiehen lukuun. Komissionäärit ovat siten sopimuksen osapuolia, vaikka ne toimivat päämiehen intressien mukaan ja päämies hyötyy kaupankäynnistä taloudellisesti. Päämiehen ja kolmannen osapuolen välille ei muodostu sopimussuhdetta eli kyse on epäsuorasta edustamisesta.¹⁰⁷ Välittäjät ovat *Handelsgesetzbuch* 1.2 §:n mukaisia itsenäisiä yrityksiä, jotka hankkivat asiakkaita muille yrityksille tai solmivat sopimuksia muiden yritysten nimissä. *Handelsgesetzbuch* 86.1 §:n mukaan välittäjän tulee olla itsenäinen toimiessaan toisen yrityksen puolesta, mikä tarkoittaa, että päämies ei saa rajoittaa välittäjän toimintaa. Välittäjä voi kuitenkin saada ohjeita päämieheltään ilman, että riippumattomuus vaarantuisi.¹⁰⁸

3.3 Edustajat tapaoikeudellisissa valtioissa

3.3.1 Iso-Britannia

Iso-Britanniassa, Kanadassa ja USA:ssa on tapaoikeudellinen järjestelmä, minkä takia kiinteän toimipaikan muodostumisessa on joitain eroja edellä esitettyihin valtioihin. *Corporation Tax Act 2009* (myöhemmin ”CTA 2009”) 5.2 §:n mukaan ulkomaisen yrityksen tulee maksaa veroa Iso-Britanniassa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan luettavista tuloista. *Corporation Tax Act 2010* (myöhemmin ”CTA 2010”) 1141 §:n mukaan kiinteä toimipaikka muodostuu, jos ulkomainen yritys harjoittaa kokonaan tai osittain toimintaa

¹⁰⁶ Schnorberger 2015, luku 2.1.4.1. General concept of representation (agency). Ks. myös: Eckl 2009, s. 333.

¹⁰⁷ Näin: Andresen 2010, luku 2.2.2. Commission agents: Kommissionär.

¹⁰⁸ Näin: Andresen 2010, luku 2.2.1. Sales agents: Handelsvertreter.

kiinteästä liikepaikasta. Lisäksi CTA 2010 1141 §:n mukaan kiinteä toimipaikka muodostuu, jos edustajalla on oikeus suorittaa liiketoimia päämiehen puolesta ja edustaja käyttää oikeuttaan tavanomaisesti.¹⁰⁹

Edustajia koskeva säännös eroaa sanamuodoltaan OECD:n malliverosopimuksesta, jonka sanamuoto on solmia sopimuksia (*authority to conclude contracts*), mikä on liiketoimien suorittamista (*authority to do business*) suppeampi käsite. Hillin mukaan kansallisen lainsäädännön määritelmää tulisi soveltaa malliverosopimuksen kommentaarin ohjeiden mukaan sanamuodosta huolimatta.¹¹⁰ Iso-Britannian veroviranomaiset käyttävätkin OECD:n malliverosopimuksen kommentaaria myös sisäisen lainsäädännön määritelmän tulkinnassa¹¹¹.

CTA 2010 1142 §:n mukaan itsenäinen edustaja, joka toimii oman liiketoimintansa puitteissa, ei muodosta päämiehelle kiinteää toimipaikkaa. Iso-Britannian veroviranomaisten mukaan itsenäisyyden arvioinnissa tulee ottaa huomioon juridiset, taloudelliset ja rahoituskelliset tosiseikat. Itsenäisyyden lisäksi tulee arvioida sitä, toimiiko edustaja oman liiketoimintansa puitteissa. Tätä arvioidaan todellisten olosuhteiden mukaan eikä esimerkiksi osapuolten välisen sopimuksen mukaan.¹¹²

Monista EU-valtioista poiketen Iso-Britanniassa on tapaoikeudellinen järjestelmä, mikä muodostaa merkittävän eron edustamisen käsitteen soveltamiseen. Iso-Britannian vastine komissionäärille on niin sanottu tuntematon edustaja (*undisclosed agent*), jolla on oikeus toimia päämiehen puolesta ja jonka solmimat sopimukset sitovat päämiestä¹¹³. Iso-Britanniassa on mahdollista muodostaa näennäinen komissionäärijärjestely, jolloin edustaminen on säädösoikeudellisten komissionäärien tapaan välillistä. Tällöin komissionäärin ja kolmannen välisessä sopimuksessa tulisi olla ehto, jonka mukaan vain komissionääri on vastuussa asiakasta kohtaan¹¹⁴. Järjestely osoittaa, että säädösoikeudellisen komissionäärin käsite on vieras tapaoikeudellisessa Iso-Britanniassa.

¹⁰⁹ Hill 2015, luku 2.1.1.1. Non-treaty situations.

¹¹⁰ Hill 2015, luku 2.1.4.1. Non-treaty situations.

¹¹¹ Hill 2015, luku 2.1.1.1. Non-treaty situations.

¹¹² Näin: Hill 2015, luku 2.1.4.1. Non-treaty situations.

¹¹³ Hill 2015, luku 2.1.4.1. Non-treaty situations.

¹¹⁴ Peel – Pope 2010, luku 2. Legal Status of Commissionaire Structures in the United Kingdom.

3.3.2 Kanada

Ulkomainen yritys on Kanadan tuloverolain (*Income Tax Act*, myöhemmin ”ITA”)¹¹⁵ 2.3 b §:n mukaan verovelvollinen kaikesta Kanadassa harjoitetusta liiketoiminnasta saadusta tulosta. ITA 253 §:n mukaan myös edustajan välityksellä vastaanotetut tarjoukset luetaan liiketoiminnan harjoittamiseksi.¹¹⁶ Kansallisen lainsäädännön mahdollistama laaja verotusoikeus vastaa siten Suomen TVL 10.1 §:n 2 kohtaa. Kanadan verolainsäädäntö ei teoriassa erottele epäitsenäisiä ja itsenäisiä edustajia, joten verotusoikeus voi syntyä molemmissa tapauksissa.

Kanadan lainsäädännössä ei ole kansainvälisen verotuksen kiinteän toimipaikan käsitettä. Kanadan kansallisen lainsäädännön kiinteän toimipaikan käsitettä sovelletaan poikkeuksellisesti ainoastaan provinssien välisen verotusoikeuden jakautumiseen. Tämä määritelmä ei liity kansainvälisiin tilanteisiin, vaikka tuomioistuimet soveltavat sitä ajoittain verosopimusvaltioiden kiinteän toimipaikan muodostumisen määrittelyssä. Provinssieihin liittyvä kiinteä toimipaikka on määritelty *Income Tax Regulations* (myöhemmin ”*Tax Regulations*”)¹¹⁷ 400.2 §:ssä, jonka mukaan kiinteä toimipaikka muodostuu, jos yrityksellä on kiinteä liikepaikka, joka liittyy yrityksen liiketoimintaan. Lisäksi kiinteä toimipaikka muodostuu, jos yrityksen työntekijällä tai edustajalla on yleinen valtuutus solmia sopimuksia työntekijän tai päämiehen puolesta. Kiinteää toimipaikkaa ei kuitenkaan muodostu, jos toimintaa harjoitetaan komissionäärin, välittäjän tai muun itsenäisen edustajan avulla.¹¹⁸ Kiinteän toimipaikan käsite mukailee siten OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklaa, ja Kanadan tuomioistuimet ja veroviranomaiset käyttävät OECD:n malliverosopimuksen kommentaaria tulkinnan apuna laajasti¹¹⁹.

¹¹⁵ *Income Tax Act*, RSC 1985, 5th Supp., as amended.

¹¹⁶ Ks.: Rogers-Glabush 2015, luku 6.2.1. Taxes on income and capital gains ja Dwyer 2015, luku 7.1.2.1. Definition under domestic law. Dwyer kuitenkin huomauttaa, että tavanomaisesti verosopimukset rajoittavat Kanadan verotusoikeutta huomattavasti.

¹¹⁷ *Income Tax Regulations*, CRC 1978, c. 945.

¹¹⁸ Näin: Milet 2015, luku 2.1.1.1. Non-treaty situations. Milet huomauttaa, että provinssien välisen verotusoikeuden jakautumiseen tarkoitettua kiinteän toimipaikan määritelmän käyttöä verosopimusten tulkinnassa on myös kritisoitu. Ks. myös: Vogel *et al.* 1997, s. 282.

¹¹⁹ Milet 2015, luku 2.1.1.2. Treaty situations.

Iso-Britanniasta poiketen Kanadassa on käytössä sekä tapaoikeudellinen että säädösoikeudellinen järjestelmä. Quebecin provinssissa on säädösoikeudellinen järjestelmä ja yksityisoikeudellinen edustajan käsite, kun taas tapaoikeudellisissa provinssissa edustajan käsite on muodostunut oikeuskäytännössä¹²⁰. Säädösoikeudellinen määritelmä perustuu *Civil Code of Quebec*¹²¹ säännöksiin. Määritelmän mukaan toimeksisaaja (*mandatary*) edustaa toimeksiantajaa (*mandator*) siten, että jokainen toimeksisaajan suorittama oikeustoimi tai solmima sopimus luetaan toimeksiantajan syyksi. Tuomioistuinten käyttämän tapaoikeudellisen määritelmän mukaan edustus tarkoittaa, että edustajalla on oikeus edustaa päämiestään siten, että sillä on vaikutusta päämiehen juridiseen asemaan kolmatta osapuolta kohtaan.¹²² Edustuksen ja komissionäärien käsitteet eivät kuitenkaan ole tapaoikeudellisessa Kanadassa yhtä selkeitä kuin säädösoikeudellisissa valtioissa.¹²³

3.3.3 Yhdysvallat

Yhdysvaltojen verolainsäädännössä (*Internal Revenue Code 1986*, myöhemmin ”Code”) ei ole kiinteän toimipaikan käsitettä. Ulkomainen yritys on verovelvollinen USA:ssa harjoitetun kaupan ja liiketoiminnan (*US trade or business*) tuloista, ellei verosopimus rajaa verotusoikeutta.¹²⁴ USA:n lainsäädännössä ei kuitenkaan määritellä, mitä ”*US trade or business*” tarkoittaa. Myöskään edustajaa ei ole määritelty joitain arvopaperikauppoja koskevia säännöksiä lukuun ottamatta.

Yhdysvaltalaisen oikeus- ja verotuskäytännön mukaan edustajia käytettäessä tulee arvioida, voidaanko edustajan välityksellä suoritettuja toimia pitää kaupankäynnin tai liiketoiminnan tasolla. USA:n veroviranomaiset (*Internal Revenue Service*, myöhemmin ”IRS”) eivät ole ohjeistaneet tarkemmin, mitä pidetään kaupankäyntinä tai liiketoimintana. Oikeus- ja verotuskäytännössä on määritelty, että toiminnan tulee olla huomattavaa,

¹²⁰ Milet 2015, luku 2.1.4.1. Non-treaty situations.

¹²¹ The Civil Code of Quebec 1991, c. 64.

¹²² Milet 2015, luku 2.1.4.1. Non-treaty situations.

¹²³ Wilkie 2010, luku 3. Immediate Canadian Implications.

¹²⁴ Riensta 2015, luku 7.3.1. General.

jatkuvaa ja säännöllistä¹²⁵. Ratkaisun IRS Rev. Rul. 90-80, 1990-2 C.B. 170 mukaan kiinteä toimipaikka muodostui, kun edustajalla oli oikeus neuvotella ja solmia vaihtokauppaa koskevia sopimuksia päämiehen nimissä. Edustaja toimi yksinomaan päämiehen puolesta ja tämän ohjeiden ja kontrollin alaisena.¹²⁶ Näin ollen oikeuskäytännön muodostama epäitsenäisen edustajan käsite mukailee OECD:n malliverosopimuksen 5.5 artiklan käsitettä.

Tapaoikeudellisena valtiona USA:n lainsäädäntö ei tunne komissionäärin käsitettä eikä välillistä edustusta, vaan kaikki edustajat kuuluvat suoran edustamisen kategoriaan. Siten sopimukset sitovat lähtökohtaisesti aina päämiestä.¹²⁷ Koska ratkaisut tehdään sisältöpainotteisesti, myös komissionäärit voivat muodostaa kiinteän toimipaikan. Ratkaisun IRS Rev. Rul. 55-617, 1955-2 C.B. 774 mukaan itsenäistä liiketoimintaa harjoittava komissionääri ei muodostanut kiinteää toimipaikkaa belgialaiselle päämiehelleen.¹²⁸ Ratkaisun Rev. Rul. 70-424, 1970-2 C.B. 150 mukaan kanadalaisen yhtiön katsottiin harjoittavan USA:ssa kaupankäyntiä tai liiketoimintaa, kun yhtiö solmi yksinoikeudella komissionäärisopimuksen yhdysvaltalaisen edustajan kanssa¹²⁹.

USA:lla on oma malliverosopimus, joka perustuu OECD:n malliverosopimukseen. USA:n malliverosopimuksella ei ole omaa kommentaaria, joten tuomioistuimet ja veroviranomaiset käyttävät OECD:n malliverosopimuksen kommentaaria tulkinnan apua, vaikka sitä ei pidetäkään kontrolloivana ohjeena.¹³⁰

3.4 Kansallisen lainsäädännön suhde OECD:n malliverosopimukseen

Mitä yksittäisten valtioiden lainsäädännöistä sekä säädösoikeudellisten ja tapaoikeudellisten järjestelmien eroista voidaan päätellä? Ensinnäkin tulee ottaa huomioon, että osa valtioista ei rajaa verosopimuksettomassa tilanteessa ulkomaisen yrityksen liiketulojen

¹²⁵ Holland 2011, luku 1.3. US trade or business threshold and agency attribution.

¹²⁶ Ring 2014, luku 2.1.4.2. Treaty situations.

¹²⁷ Holland 2011, luku 2. Authority to Negotiate.

¹²⁸ Ks.: Ring 2014, luku 2.1.4.2. Treaty situations. Ringin mukaan USA:ssa on varsin helppoa toimia itsenäisen edustajan välityksellä ilman kiinteää toimipaikkaa.

¹²⁹ Ring 2014, kohta 2.1.4.1. Non-treaty situations.

¹³⁰ Ring 2014, kohta 2.1.1.2. Treaty situations.

verotusoikeutta kiinteisiin toimipaikkoihin. Näin on esimerkiksi Ranskassa, Kanadassa ja USA:ssa, joissa verotus perustuu kyseissä valtioissa suoritettuun liiketoimintaan. Muissa valtioissa on kiinteän toimipaikan käsite. Suomessa, Ruotsissa, Espanjassa, Saksassa ja Iso-Britanniassa kansallisen lainsäädännön kiinteän toimipaikan käsite on kuitenkin verosopimuksien käsitettä laajempi. Näissä valtioissa verotusoikeus on laajempi verosopimuksettomassa tilanteessa kuin verosopimustilanteessa.

Kaikissa tutkimuksessa esitellyissä valtioissa verosopimukset perustuvat pääosin OECD:n malliverosopimukseen. Valtioiden veroviranomaiset ja tuomioistuimet myös käyttävät malliverosopimuksen kommentaaria tulkinnan apuna. Myös USA:ssa käytetään OECD:n malliverosopimuksen kommentaaria, vaikka valtion verosopimukset perustuvat USA:n omaan malliverosopimukseen. Britanniassa kommentaaria käytetään jopa kansallisen lainsäädännön tulkinnan apuna. Kansallisesta lainsäädännöstä ja viranomaisten ohjeista voidaan päätellä, että:

1. Kiinteän toimipaikan muodostumisen perusteet ovat varsin samankaltaiset kansallisen lainsäädännön eroista huolimatta. Edustajan käsitteen tulkinnassa on kuitenkin eroja etenkin säädösoikeudellisten ja tapaoikeudellisten valtioiden välillä.
2. Tutkimuksen lähtökohdaksi on mielekästä ottaa OECD:n malliverosopimus ja malliverosopimuksen kommentaari, sillä sitä käytetään laajasti tulkinnan apuna.

Ratkaiseeko kansallinen lainsäädäntö tulkintaongelman, joka liittyy toisen nimissä toimimiseen ja sopimusten sitovuuteen? Edustajan käsite on määritelty lain tasolla Ruotsissa, Espanjassa, Saksassa ja Iso-Britanniassa. Espanjassa ei kuitenkaan ole määritelty itenäistä edustajaa. Kaikissa tutkimuksen kohteena olevissa valtioissa viranomaiset ja tuomioistuimet käyttävät edustajan käsitteitä. Säädösoikeudellisissa valtioissa kuten Ruotsissa, Ranskassa, Saksassa ja Kanadan Quebecissä edustajan käsitettä arvioitaessa huomioidaan myös yksityisoikeuden mukainen edustaja. Näissä valtioissa edustajan omissa nimissään solmimat sopimukset eivät sido päämiestä juridisesti. Tapaoikeudellisissa valtioissa kuten Iso-Britanniassa, suurimmassa osassa Kanadaa ja USA:ssa komissionääri on kaupallinen käsite eikä sitä ole määritelty laissa. Näissä valtioissa edustajan solmimat sopimukset sitovat päämiestä juridisesti lähtökohtaisesti aina.

Ruotsin ja Iso-Britannian lainsäätäjien tavoitteena on ollut seurata OECD:n malliverosopimusta tarkkaan. Vaikka molemmissa valtioissa seurataan OECD:n ohjeita, vain ensimmäisessä komissionääri on lähtökohtaisesti aina itsenäinen edustaja. Tämä osoittaa, että kansallisella lainsäädännöllä on suuri vaikutus verosopimusten tulkintaan, vaikka käsitteet ovat periaatteessa samoja. Toinen huomio liittyy Saksan lainsäädäntöön ja oikeuskirjallisuuteen, joiden mukaan komissionääri voi muodostaa kiinteän toimipaikan päämiehelleen myös Saksassa¹³¹. Kansallisesta lainsäädännöstä voidaan tulkita, että:

- Erilaisten oikeusjärjestelmien edustajien käsitteiden soveltamisessa on huomattavia eroja. Vaikka verosopimusten käsitteet olisivat täsmälleen samoja, niitä voidaan tulkita eri tavoin riippuen valtion kansallisesta lainsäädännöstä ja käytössä olevasta oikeusjärjestelmästä.

Yhteenveto kansallisesta lainsäädännöstä

Valtio	Soveltuva laki	Kiinteän toimipaikka	Epäitsenäinen edustaja	Itsenäinen edustaja	OECD:n malli verosopimusten pohjana
Suomi	TVL	✓			✓
Ruotsi	IL	✓	✓	✓	✓
Espanja	NRITL	✓	✓		✓
Ranska	CGI				✓
Saksa	AO	✓	✓	✓	✓
Iso-Britannia	CTA 2010	✓	✓	✓	✓
Kanada	ITA	✓**	✓**	✓**	✓
USA	Code				✓*

* USA:n malliverosopimus perustuu OECD:n malliverosopimukseen.

** Kanadassa on provinssien verotusoikeuden jakautumiseen tarkoitettu kiinteän toimipaikan käsite.

3.5 Verosopimusten 5.5 ja 5.6 artiklojen suhde

Valtioiden tarkastelu osoittaa, että kansallinen lainsäädäntö ja oikeusjärjestelmä mahdollistavat samanlaisille käsitteille erilaisia merkityssisältöjä. Oikeus- ja verotuskäytännön avulla voidaan tutkia tarkemmin, millaisia vaikutuksia erilaisilla merkityssisällöillä on

¹³¹ Vrt.: Avery Jones – Lüdicke 2014, luku 3. The Origin of What is Now Article 5(5) ja luku 4. The Origin of What is Now Article 5(6).

käytännössä. Kansallisen lainsäädännön ja oikeusjärjestelmien eroista voisi päätellä, että toisen nimissä toimiminen ja sopimusten sitovuus ovat ainoat tekijät, jotka vaikuttavat edustajan statukseen. Näin ei kuitenkaan ole, vaan OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin ohjeet perustuvat kokonaisarvion periaatteelle, jonka mukaan kiinteän toimipaikan muodostumiseen vaikuttaa kaikki tiedossa olevat olosuhteet ja tosiseikat¹³².

Tulkintaongelman suhdetta käytäntöön voidaan tarkastella malliverosopimuksen 5.5 ja 5.6 artiklojen välisen suhteen avulla. Tätä suhdetta on Pijlin mukaan kuvattu kolmella teorialla, jotka on muotoiltu OECD:n ensimmäisen malliverosopimuksen ja sitä edeltäneiden Kansainliiton malliverosopimusten pohjalta¹³³. Teorioissa on käytetty myös yksittäisten malliverosopimusten esitöiden materiaaleja, joita tulkitsemalla on päädytty erilaisiin lopputuloksiin.

Ensimmäisen teorian mukaan 5.5 artikla on pääsääntö johon 5.6 artikla luo poikkeuksen¹³⁴. Teorian mukaan 5.5 ja 5.6 artiklat eivät huomioi suoran ja välillisen edustamisen eroja. Koska säädösoikeudelliset komissionäarit edustavat päämiestään välillisesti, ne eivät kuulu 5.5 artiklan mukaisiin edustajiin, jotka voivat muodostaa kiinteän toimipaikan päämiehelle. Näin ollen ne eivät myöskään voi muodostaa poikkeusta 5.6 artiklan mukaan, koska ne eivät kuulu alkujaankaan artiklan soveltamisalaan.¹³⁵ Siten 5.6 artikla koskee vain tapaoikeudellisia komissionäärejä, joiden solmimat sopimukset sitovat päämiestä ja jotka voivat muodostaa kiinteän toimipaikan.

5.6 artiklan mukaan itsenäisen edustajan tulee toimia oman liiketoimintansa puitteissa. Koska säädösoikeudellinen komissionääri ei teorian mukaan kuulu 5.5 artiklan soveltamisalaan, on toissijaista arvioida, ovatko edustajan toimet tämän oman liiketoiminnan piirissä. Tapaoikeudellisen komissionäärin toimintaa tulee kuitenkin arvioida tästä näkökulmasta, sillä 5.5 artikla soveltuu siihen. Myös tapaoikeudelliseen komissionääriin liittyy tulkintaongelma, koska tällaisen komissionäärin toimintaa ei ole määritelty laissa.

¹³² Ks.: OECD 2014 a, s. C(5)-21.

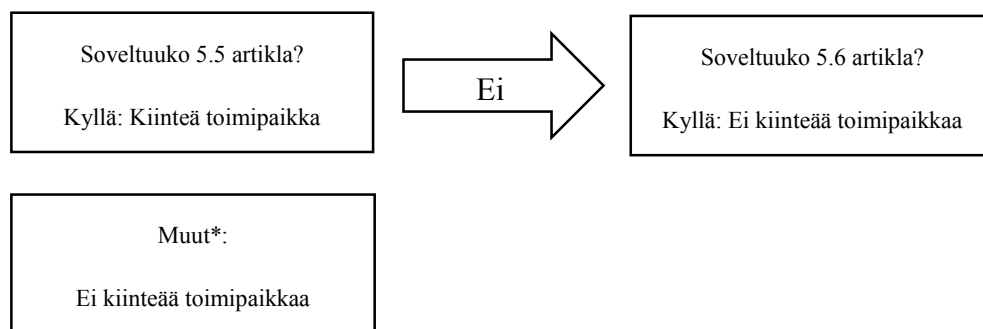
¹³³ Teorioiden tärkeimmät lähdemateriaalit on esitelty Pijlin kahdessa artikkelissa. Ks.: Pijl 2013 a ja 2013 b. Teoriaa esittelevät mallit on työstetty Pijlin artikkelin idean pohjalta. Ks.: Pijl 2013 b, luku 1. Introduction.

¹³⁴ Ks. esim.: Avery Jones – Lüdicke 2014, luku 2. The Differences between Civil Law and Common Law of Agency.

¹³⁵ Avery Jones – Lüdicke 2014, luku 5. Fitting Article 5(5) and 5(6) Together. Ks. myös: luku 1.4. Situation prior to the change in the Commentary on Art. 5(5).

Tästä syystä on epäselvää, mihin komissionäarin toimintaa tulisi verrata.¹³⁶ Teorian logiikkaa voidaan kuvata seuraavalla mallilla:

Teoria 1.



**Säädösoikeudelliset komissionäarit kuuluvat kohtaan "muut", sillä teorian mukaan niihin ei sovellu 5.5 artikla.*

Toisen teorian mukaan 5.5 ja 5.6 artiklat ovat erillisiä ja täysin itsenäisiä säännöksiä. Myös tämän teorian mukaan 5.5 artikla tulisi ymmärtää säädösoikeudellisen taustan kautta. Teorian mukaan olisi kuitenkin virheellistä väittää, että 5.6 artikla olisi 5.5 artiklan poikkeus, koska 5.5 artikla soveltuu ainoastaan tilanteisiin, joissa on kyse suorasta edustamisesta. 5.6 artikla taas kuvastaa välillistä edustamista.¹³⁷

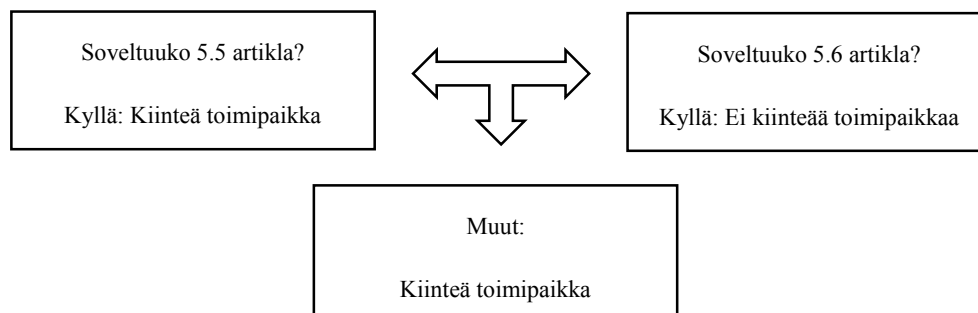
Teorian mukaan 5.5 artikla soveltuu myös tilanteisiin, joissa edustaja ei voi solmia sopimuksia, jotka sitovat päämiestä. Artiklan soveltamisalaa pidetään siten varsin laajana. Teoriassa väitetään, että 5.6 artiklan soveltamisalaan kuuluvat edustajat eivät solmi sopimuksia päämiehen nimissä. Väitettä perustellaan sillä, että säädösoikeudelliset komissionäarit ja välittäjät eivät solmi sopimuksia päämiehen nimissä. Näin ollen artiklassa mainitut muut itsenäiset edustajat tarkoittavat edustajia, jotka eivät myöskään solmi sopimuksia päämiehen nimissä.¹³⁸ Kiinteän toimipaikan muodostuminen ratkeakin selvittämällä solmiiko edustaja päämiestä sitovia sopimuksia. Teorian mukaista logiikkaa voisi kuvata seuraavalla mallilla:

¹³⁶ Näin: Avery Jones – Lüdicke 2014, luku 5. Fitting Article 5(5) and 5(6) Together.

¹³⁷ Pijl 2013 b, luku 1.1. The subject "in the name of" and the relationship between article 5(5) and (6).

¹³⁸ Ks.: Pijl 2013 b, luku 4. The Relationship between Article 5(5) and (6). Ks. myös: Pijl 2013 b, luku 1.1. The subject "in the name of" and the relationship between article 5(5) and (6).

Teoria 2.



Kolmannen teorian mukaan 5.6 artikla on sisällytetty 5.5 artiklaan. Pijlin mukaan tätä teoriaa tukee OECD:n malliverosopimuksen ja kommentaarin sanamuoto ja artiklojen historia OECD:n malliverosopimusta edeltäneissä malleissa.¹³⁹ Teorian mukaan 5.5 ja 5.6 artiklojen logiikka toimii seuraavasti: Ensin selvitetään, onko kyseessä 5.5 artiklassa tarkoitettu henkilö, minkä jälkeen tarkastellaan 5.6 artiklan soveltuvuutta. Ensimmäiset vaiheet perustuvat 5.5 artiklan tarkkaan sanamuotoon, jossa välittömästi henkilön mainitsemisen jälkeen rajataan artiklan soveltuvuutta.

“Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person — other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies — is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises...”

Pijlin mukaan tällä on pyritty selventämään, että 5.5 artiklan ei ole tarkoitus soveltaa 5.6 artiklan mukaisiin edustajiin ja henkilöihin, joita 5.5 artikla ei koske¹⁴⁰. Jos edustaja ei kuulu 5.6 artiklan mukaisiin itsenäisiin edustajiin, tulee 5.5 artiklan vaatimusten täyttämisen arviointia jatkaa.

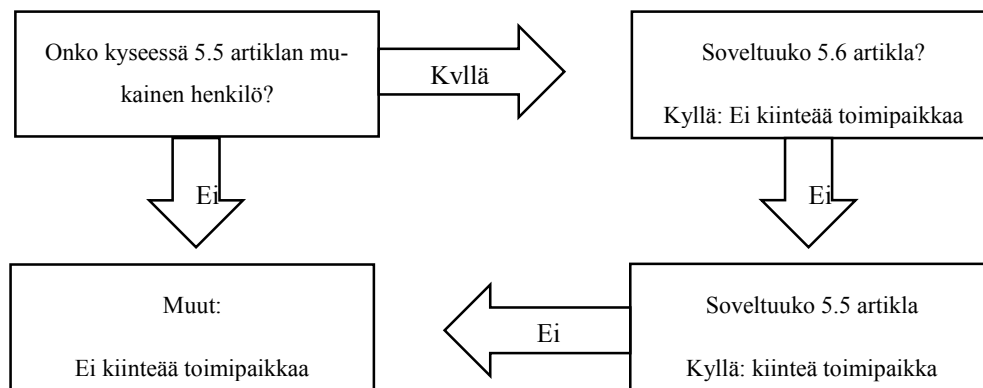
Teorian mukaan säädösoikeuden ja tapaoikeuden erilaiset käsitteet eivät muodosta tulkintaongelmaa. Pijlin mukaan komissionäärit ja välittäjät on mainittu 5.6 artiklassa esimerkkeinä, jotka ovat yleensä itsenäisiä edustajia. Maininta ei tarkoita, että näiden itsenäisyyttä ei tulisi arvioida. Jos itsenäisyyttä ei arvioitaisi, edustajan voisi nimetä tarkoituksenmukaisesti komissionääriksi ja välttää kiinteän toimipaikan muodostuminen. Pijl perustelee näkemystään sillä, että artiklassa mainitaan muut itsenäiset edustajat. Hänen

¹³⁹ Pijl 2013 b, luku 1.1. The subject “in the name of” and the relationship between article 5(5) and (6).

¹⁴⁰ Pijl 2013 a, luku 14.1.2. The integration system in article 5(5) and (6) of the OECD Model grammatically.

mukaan tämä tarkoittaa, että myös komissionäärien ja välittäjien tulee olla todellisuudessa itsenäisiä. Lisäksi artiklan sanavalinta ”*general commission agent*” viittaa Iso-Britannian 1900-luvun alun lainsäädäntöön, jossa ”*general*” tarkoitti, että edustajalla on useita päämiehiä.¹⁴¹

Teoria 3.



Kaavioita tarkastelemalla voidaan todeta, että säädösoikeudellisissa järjestelmissä teoria kolme johtaa erilaiseen lopputulokseen komissionäärijärjestelyjen arvioinnissa kuin teorit yksi ja kaksi. Ensimmäisessä ja toisessa teoriassa säädösoikeudellinen komissionääri on automaattisesti 5.5 artiklan soveltamisalan ulkopuolella, koska välillisen edustamisen vuoksi. Kolmannessa teoriassa myös komissionäärin toimintaa arvioidaan todellisten olosuhteiden ja tosiseikkojen mukaan. Tapaoikeudellisessa valtiossa teorit johtavat samankaltaiseen lopputulokseen, koska komissionäärin toimintaa ei pidetä välillisenä edustamisena.

Millainen suhde oikeuskirjallisuudella on teorioihin? Teorit yksi ja kaksi julkaistiin jo 1990-luvulla, minkä jälkeen ensimmäinen on saanut laajaa kannatusta¹⁴². Teoriaa ei olekaan kyseenalaistettu laajasti ennen Pijlin vuonna 2013 julkaistua teoriaa, joka pyrkii osoittamaan, että 5.5 ja 5.6 artiklojen välillä ei ole jännitteitä. Toisaalta saksalaisessa oikeuskirjallisuudessa on todettu, että myös komissionääri voi muodostaa kiinteän toimi-

¹⁴¹ Pijl 2013 a, luku 14.1.3.3. Broker and commission agent not automatically excluded.

¹⁴² Esimerkiksi Holland 2010, Andresen 2010 ja Monsenego 2010 käyttävät teoriaa lähteenä kyseenalaistamatta sen tuloksia.

paikan, jos sen suorittamat toimet eivät kuulu sen omaan tavanomaiseen liiketoimintaan¹⁴³. Ensimmäinen teoria kritisoi nimenomaan saksalaisen komissionäärin (*kommissionär*) käsitettä, koska se ei muodosta kiinteää toimipaikkaa samalla tavalla kuin tapaoikeudellinen komissionääri (*general commission agent*).

Eckl toteaa, että saksalaisilla tuomioistuimilla on tapana pyytää kauppakamarilta todistus komissionäärin liiketoiminnasta, jota verrataan muiden vastaavien edustajien liiketoimintaan¹⁴⁴. Lisäksi itävaltalaisen oikeuskirjallisuuden mukaan komissionääriä voidaan pitää epäitsenäisenä edustajana¹⁴⁵. Säädösoikeudellinen komissionääri voisi siten ainakin teoriassa muodostaa kiinteän toimipaikan välillisestä edustamisesta huolimatta. Toisaalta tulee ottaa huomioon, että esimerkiksi Ruotsissa Skatteverketin ohjeiden mukaan komissionääri ei muodosta kiinteää toimipaikkaa, ellei sen toimintaa ole esitetty virheellisesti komissionäärijärjestelyinä¹⁴⁶.

Verosopimusten käsitteiden historia, erilaiset oikeusjärjestelmät, kansalliset lainsäädännöt ja erilaiset teoriat osoittavat, että verosopimusten käsitteiden tulkinnan taustalla on runsaasti erilaisia tekijöitä. Näiden lisäksi tulee ottaa huomioon OECD:n malliverosopimuksen kommentaari, joka sisältää runsaasti erilaisia ohjeita edustajan statuksen arviointiin. OECD:n ohjeiden vaikutusta oikeus- ja verotuskäytäntöön tutkitaan seuraavassa tarkemmin.

¹⁴³ Eckl 2009, s. 333.

¹⁴⁴ Eckl 2009, s. 333.

¹⁴⁵ Bendlinger 2009, s. 126.

¹⁴⁶ Skatteverket 2013, s. 1424.

4. OECD:N MALLIVEROSOPIMUKSEN 5.5 ARTIKLA

4.1 Epäitsenäisen edustajan määritelmä

4.1.1 Henkilön vaatimus

Malliverosopimuksen 5.5 artiklan mukaan kiinteä toimipaikka muodostuu, jos henkilö toimii yrityksen puolesta ja käyttää tavanomaisesti oikeuttaan solmia sopimuksia tämän nimissä. 5.5 artiklaa voidaankin pitää sinänsä selkeänä; artiklassa asetetaan kiinteän toimipaikan muodostumisen edellytykseksi päämiehen nimissä toimiminen ja oikeuksien tosiasiallinen käyttäminen. Käytännössä artiklan soveltaminen vaatii kuitenkin runsaasti tilannesidonnaista tulkintaa, mistä on osoituksena runsaasti oikeuskäytäntöä¹⁴⁷.

Kuka tai mikä voi olla epäitsenäinen edustaja? 5.5 artiklan soveltuminen edellyttää henkilöä, joka ei ole 5.6 artiklassa tarkoitettu itsenäinen edustaja. Malliverosopimuksen 3.1 artiklan a kohdan mukaan henkilön käsite sisältää luonnolliset henkilöt, yritykset ja kaikki muut henkilömuodot. Yrityksen käsite sen sijaan kattaa 3.1 artiklan c kohdan mukaan minkä tahansa liiketoiminnan harjoittamisen. Henkilön käsite tuleekin ymmärtää erittäin laajassa merkityksessä¹⁴⁸. Edustajan asuinvaltiolle ei aseteta minkäänlaisia edellytyksiä, joten se voi olla myös kolmas valtio. Edustajalla ei myöskään tarvitse olla liikepaikkaa valtiossa, jossa edustus tapahtuu.¹⁴⁹ Näin ollen esimerkiksi saksalainen edustaja voisi muodostaa ruotsalaiselle yritykselle kiinteän toimipaikan Suomeen. Edustajan muodostamaa kiinteää toimipaikkaa kutsutaan yleisesti termillä ”agency PE”. Tästä ilmaisusta ei

¹⁴⁷ Verosopimuksien edustajia käsittelevästä oikeuskäytännöstä ks. esim.: *Conseil d'État*: 304715 ja 308525 sekä *Audiencia Nacional* 894/2004.

¹⁴⁸ Näin: OECD 2014 a, s. C(3)-1 ja Skaar 2000, s. 192.

¹⁴⁹ OECD 2014 a, s. C(5)-18.

kuitenkaan tule päätellä, että artikla soveltuisi kirjaimellisesti vain edustajaksi nimettyihin henkilöihin.¹⁵⁰ Epäitsenäisen edustajan henkilöä koskevat edellytykset ovat siten laajat.

Edustamisen kriteerit eivät ole aina selkeitä. Esimerkkeinä voidaan pohtia yksityisyrittäjän, toimitusjohtajan ja osakkaan rooleja. Yksityisyrittäjä ei voi muodostaa itse kiinteää toimipaikkaa 5.5 artiklan mukaan, koska yrittäjä ei voi edustaa itseään artiklan tarkoittamalla tavalla¹⁵¹. Saksalaisessa oikeuskäytännössä on tulkittu, että toimitusjohtaja ei myöskään muodosta kiinteää toimipaikkaa, koska toimitusjohtaja toimii yrityksenä eikä yrityksen puolesta. Toisaalta saksalaisessa oikeuskäytännössä on myös tulkittu, että yritys ja sen toimielimet tulee erottaa toisistaan ja kiinteä toimipaikka voisi muodostua.¹⁵² Itävaltalaisen oikeuskirjallisuuden mukaan kiinteä toimipaikka voisi muodostua, jos toimitusjohtaja on työsuhteessa yritykseen¹⁵³. Pääosakkaan toiminta voi muodostaa kiinteän toimipaikan tapaoikeudellisissa järjestelmissä 5.5 artiklan mukaan, mutta säädösoikeudellinen tulkinta ei tue tätä näkemystä¹⁵⁴. Toisaalta tulee ottaa huomioon, että kiinteä toimipaikka voisi muodostua 5.2 artiklan mukaan johtopaikan perusteella, jos päätöksiä tehdään toisessa valtiossa. Tällöin 5.5 artiklan soveltumista ei tarvitsisi arvioida erikseen.

4.1.2 Oikeus solmia sopimuksia

Oikeutta solmia sopimuksia voidaan lähestyä kahdesta näkökulmasta. Näitä ovat sopimusoikeus ja tosiasialliset olosuhteet. Nämä täydentävät toisiaan, sillä sopimusoikeudellinen lähestymistapa mahdollistaa kiinteän toimipaikan välttelyn sopimuksen muotoseikoilla. Toisaalta kaikki olosuhteet eivät täytä kiinteän toimipaikan edellytyksiä, vaan tosiseikkoja tulee tarkastella niiden taloudellisten taustojen mukaan.¹⁵⁵ Kommentaarissa huomautetaan, että epäitsenäisen edustajan soveltamisalaa on syytä rajoittaa tilanteisiin,

¹⁵⁰ Sasseville – Skaar 2009, s. 50. Henkilöä voidaan siis kutsua myös muulla termillä, mutta jos todelliset olosuhteet osoittavat henkilön olevan artiklassa tarkoitettu edustaja, kiinteä toimipaikka voi muodostua.

¹⁵¹ Vogel *et al.* 1997, s. 331.

¹⁵² Eckl 2009, s. 332.

¹⁵³ Bendlinger 2009, s. 109.

¹⁵⁴ Vogel *et al.* 1997, s. 331.

¹⁵⁵ Vogel *et al.* 1997, s. 331–332.

joissa edustaja sitoo päämiehensä toisen valtion elinkeinoelämään riittävässä määrin. Käytännössä edustajalta edellytetään oikeutta päämiestä sitovien sopimusten solmimiseen sekä oikeuksien jonkin asteista aktiivista käyttämistä.¹⁵⁶ Ratkaisu KVL 2001/68 kuvastaa tilannetta, jossa edustajilla ei ollut oikeutta solmia sopimuksia.

KVL 2001/68: Ruotsalaisen yhtiön liiketoiminta muodostui sähköisen kuvan myynnistä ja vuokraamisesta. Yhtiön asiakkaita olivat pohjoismaiset mainostoimistot. Kuvat sai haltuunsa joko suoraan yhtiön kotisivuilta tai Ruotsista toimitettavalta CD-levyltä. Yhtiöllä ei ollut Suomessa varastoa, toimistoa eikä serveriä, joten yhtiölle ei muodostunut Suomeen kiinteää liikepaikkaa. Yhtiöllä oli Suomessa kaksi koteissaan työskentelevää edustajaa, jotka markkinoivat yhtiön kotisivuja ja ylläpitivät liikeyhteyksiä. Lisäksi edustajat antoivat teknistä apua. Edustajilla ei ollut oikeutta toimia yhtiön lukuun. Edustajien kustannukset maksettiin Ruotsista.

KVL:n mukaan edustajien toiminta oli luonteeltaan avustavaa ja valmistelevaa. Toiminta edesauttoi asiakastytyväisyyden ylläpitoa ja sähköistä kaupankäyntiä. Edustajia ei myöskään voitu pitää epäitsenäisinä edustajina, joten ruotsalaiselle yhtiölle ei muodostunut Pohjoismaisen verosopimuksen mukaista kiinteää toimipaikkaa Suomeen.

Edustajilla ei ollut oikeutta käsitellä tilauksia ja solmia päämiestä sitovia sopimuksia. Malmgrénin mukaan tämä oli todennäköinen syy sille, että kiinteää toimipaikkaa ei muodostunut.¹⁵⁷ Vaikka KVL olisi pitänyt edustajia epäitsenäisinä, avustavasta ja valmistelevästä toiminnasta ei muodostu kiinteää toimipaikkaa OECD:n malliverosopimuksen eikä Pohjoismaisen verosopimuksen¹⁵⁸ mukaan.

Edellä esitetyn perusteella epäitsenäisen edustajan lähtökohdaksi voidaan henkilö, jolla on oikeus toimia ulkomaisen yrityksen puolesta. Oikeus voi liittyä päämiehen nimissä oleviin sopimuksiin tai tätä sitoviin sopimuksiin. Malliverosopimuksen sanamuodonmukaisen tulkinnan mukaan kiinteä toimipaikka edellyttää päämiehen nimissä toimimista¹⁵⁹, jota tukee malliverosopimuksen kommentaarin epäselvä sitovuuden määritelmä. Sitovuuden määritelmään on vaadittu selvitystä muun muassa vuoden 2010 malliverosopimuksen päivityksen jälkeen, jolloin ehdotettiin, että malliverosopimuksen sanamuoto “*to con-*

¹⁵⁶ OECD 2014 a, s. C(5)-18 ss.

¹⁵⁷ Näin: Malmgrén 2008, s. 234.

¹⁵⁸ Pohjoismaisen verosopimus 26/1997.

¹⁵⁹ Ks. myös.: Suomen ja Espanjan välisen verosopimuksen (67/1968) 5.4 artikla tai Suomen ja Ranskan välisen verosopimuksen (8/1972) 5.4 artikla.

clude contracts in the name of the enterprise” muutettaisiin muotoon “*to conclude contracts that are binding on the enterprise*”. Sitovuus olisi sisältänyt sekä juridisen että taloudellisen sitovuuden.¹⁶⁰ OECD ei varsinaisesti selkeyttänyt sitovuuden määritelmää vuoden 2014 malliverosopimuksessa, joten sen sisältö ja tarkoitus on edelleen avoin.

Sitovuuden määritelmää voidaan lähestyä kommentaarissa olevan esimerkin avulla, jossa edustaja pyytää ja ottaa vastaan tilauksia, mutta ei vahvista niitä ja tilaukset lähetetään suoraan varastolle, josta tuotteet toimitetaan ja jossa päämies muodollisesti hyväksyy transaktiot¹⁶¹. Näissä olosuhteissa edustajalla voitaisiin katsoa olevan todellinen auktoriteetti solmia päämiestä sitovia sopimuksia, vaikka tilanteessa edustaja ei varsinaisesti solmi sopimuksia päämiehen nimissä.

Miten malliverosopimuksen sanamuotoa ”*an authority to conclude contracts in the name of the enterprise*” ja kommentaarin ilmaisua “*binding*” on tulkittu oikeuskäytännössä? Ranskan korkeimman oikeuden (*Conseil d'État*) ratkaisussa 304715 ja 308525 tuomioistuimien otti kantaa siihen, muodostuiko brittiläiselle Zimmer Ltd:lle Ranskan ja Iso-Britannian välisen verosopimuksen¹⁶² 4.4 artiklan mukainen kiinteä toimipaikka, kun ranskalainen Zimmer SAS toimi sen edustajana Ranskassa komissionäärijärjestelyn välityksellä.

Conseil d'État 304715 ja 308525: Zimmer SAS edusti Zimmer Ltd:tä Ranskassa komissionäärisopimuksen mukaan. Zimmer SAS:llä oli oikeus hyväksyä tilauksia, esittää tarjouksia, neuvotella hinnoista ja solmia myyntisopimuksia Zimmer Ltd:n puolesta ilman tämän esihyväksyntää. Zimmer SAS toimi päämiehensä ohjeiden alaisuudessa eikä sillä ollut muita päämiehiä tai muuta toimintaa. Komissionäärisopimuksen mukaan Zimmer SAS toimi omissa nimissään ja sai toiminnastaan komission.

Tuomioistuimen mukaan komissionäärit eivät tavallisesti kuulu verosopimuksen 4.4 artiklan mukaisiin edustajiin, koska artiklassa mainitaan nimenomaisesti toisen nimissä toimiminen. Komissionääri toimii omissa nimissään eikä siten muodosta päämiehen ja kolmannen osapuolen välille suoraa sopimussuhdetta. Tuomioistuimien viittasi Ranskan *Code de Commerce* L 132-1 artiklaan, jonka mukaan komissionääri toimii omissa nimissään päämiehen lukuun. Tuomioistuimen mukaan tällainen järjestely ei muodosta suoraa edustusta eikä siten kiinteää toimipaikkaa, ellei edustajan ja päämiehen suhdetta

¹⁶⁰ Ks.: De Goede *et al.* 2010, luku 3.12. Issue 19: meaning of “to conclude contracts in the name of the enterprise” (paragraph 32.1).

¹⁶¹ Ks.: OECD 2014 a, s. C(5)-18.

¹⁶² Ranskan ja Iso-Britannian välisen verosopimuksen 4.4 artikla vastaa OECD:n malliverosopimuksen 5.5 artiklaa.

ole esitetty virheellisesti komissionäärijärjestelynä, ja komissionäarin solmitut sopimukset sitovat todellisuudessa päämiestä. Koska tuomioistuimen mukaan tapauksessa ei ollut viitteitä tällaisesta, kiinteää toimipaikkaa ei muodostunut.

Ratkaisua voidaan pitää malliverosopimuksen ja sen kommentaarin sanamuodon mukaisena. Kommentaarin mukaan kiinteä toimipaikka voi muodostua, vaikka sopimukset eivät olisi päämiehen nimissä, mutta tällaisessa tilanteessa sopimusten tulisi sitoa päämiestä¹⁶³. Koska tuomioistuin ei kyennyt osoittamaan, että Zimmer SAS:n solmitut sopimukset olisivat sitoneet Zimmer Ltd:tä juridisesti, artiklan edellytyksien ei katsottu täyttyneen.

Myös Norjan korkeimman oikeuden (*Høyesterett*) ratkaisussa 2011/755 tuomioistuin käytti tulkinnassaan verosopimuksen¹⁶⁴ sanamuodon mukaista tulkintaa. Koska edustaja toimi omissa nimissään, kiinteän toimipaikan ei katsottu muodostuvan.

Høyesterett 2011/755: Dell AS myi tuotteita norjalaisille asiakkaille omissa nimissään Dell Productsin lukuun. Dell AS sai toiminnastaan komission. Molemmat yhtiöt olivat välillisesti Dell Computer Corporationin tytäryhtiöitä. Yhtiöiden johdossa oli samoja henkilöitä ja päämiehellä oli oikeus valvoa Dell AS:n toimintaa. Dell Productsin mukaan sillä ei ollut oikeudellisia velvoitteita Dell AS:n asiakkaita kohtaan.

Tuomioistuimen mukaan OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa ei ollut suoraan kyseiseen asiaan soveltuvia ohjeita. Maiden välisen verosopimuksen mukaan epäitsenäisen edustajan tulee toimia päämiehensä puolesta ja tämän nimissä. Lisäksi epäitsenäiseltä edustajalta edellytetään oikeutta solmia päämiehen puolesta päämiestä sitovia sopimuksia. Tuomioistuin otti huomioon Ranskan korkeimman oikeuden ratkaisun *Conseil d'État* 304715 ja 308525, jossa ei muodostunut kiinteää toimipaikkaa.

Tuomioistuimen mukaan Dell AS ei muodostanut kiinteää toimipaikkaa irlantilaiselle päämiehelleen, koska Norjan ja Irlannin välisen verosopimuksen sanamuodon mukaisen epäitsenäisen edustajan tunnusmerkit eivät täyttyneet.

Ranskan ja Norjan korkeimpien oikeusasteiden ratkaisut on tehty muotopainotteisesti edustajan ja päämiehen välistä sopimusta kunnioittaen. Vaikka sovellettavan verosopimuksen sanamuoto tukee valittua tulkintalinjaa, korkeimpien oikeusasteiden tulkinta si-

¹⁶³ Ks.: OECD 2014 a, s. C(5)-18.

¹⁶⁴ Norjan ja Irlannin välisen verosopimuksen 5.5 artikla vastaa malliverosopimuksen 5.5. artiklaa. Verosopimuksen sanamuodon mukaan kiinteä toimipaikka edellyttää edustajalta päämiehen nimissä toimimista.

tovuudesta voidaan kyseenalaistaa malliverosopimuksen kommentaarin perusteella. Oikeuskirjallisuudessa sopimusten sitovuus on jaettu kolmeen kategoriaan. Ensinnäkin sitovuudelta voidaan edellyttää juridista sitovuutta kuten Ranskan ja Norjan korkeimmat oikeusasteet ovat tulkinneet. Päämiehen ja kolmannen osapuolen välille tulisi siten muodostua oikeudellisesti sitova sopimus. Pijlin mukaan tätä näkemystä tukee malliverosopimuksen kommentaarin vaatimus, jonka mukaan kiinteä toimipaikka edellyttää päämiehen liittämistä verosopimusvaltion elinkeinoelämään.¹⁶⁵ Arnoldin mukaan kyseinen kohta edellyttää nimenomaan taloudellisten tosiseikkojen arviointia juridisten sijaan. Arnold onkin kritisoinut Norjan korkeimman oikeuden ratkaisua, sillä tuomioistuin ei hänen mukaansa perustellut kantaa, jonka mukaan ”binding” tarkoittaa nimenomaan juridista sitovuutta.¹⁶⁶

Jälkimmäiset sitovuuden määritelmät perustuvat näkemykseen, jonka mukaan kaikkia edustajia tulisi kohdella yhdenvertaisesti riippumatta siitä, sitooko sopimus juridisesti päämiestä. Näin ollen huomion kohteeksi tulisi ottaa todelliset transaktiot ja rahan liikuminen osapuolten välillä. Toisen kategorian mukaan sitovuus tulisikin ratkaista taloudellisesta näkökulmasta ja kolmannen mukaan sitovuuden tulisi perustua tapauksen tosiseikkoihin.¹⁶⁷ Ratkaisun *Conseil d’État* 304715 ja 308525 aiemmissä käsittelyvaiheissa veroviranomaiset ja valitustuomioistuin (*Cour Administrative d’Appel*) linjasivat, että todelliset olosuhteet menivät juridisen sitovuuden edelle. Todellisia olosuhteita korostettiin, koska Zimmer SAS:llä oli laajat oikeudet toimia ilman, että päämies olisi tarkistanut tai hyväksynyt edustajan neuvottelemia sopimuksia. Lisäksi edustajalta puuttui valitustuomioistuimen mukaan taloudellinen riski, koska Zimmer Ltd oli sen ainoa päämies, ja edustaja oli päämiehen kontrollissa.

Myös ratkaisussa *Høyesterett* 2011/755 veroviranomaiset perustelivat näkemystään tosiseikkoihin perustuvilla argumenteilla. Norjan veroviranomaisten perustelujen mukaan sekä Dell Products että Dell AS käyttivät toiminnassaan Dell:in tavaramerkkiä ja edusti-

¹⁶⁵ Pijl 2013 b, luku 2.1. Possible interpretations of “binding”.

¹⁶⁶ Ks.: Arnold B. 2012, kohta 1. Norwegian Supreme Court Allows Taxpayer’s Appeal in Dell (2011). Arnoldin mukaan tuomioistuimen ratkaisua voi sinänsä pitää oikeana, mutta korkein oikeus ei perustellut kantaansa riittävästi.

¹⁶⁷ Pijl 2013 b, luku 2.1. Possible interpretations of “binding”. Pijlin mukaan taloudellisiin ja tosiseikkoihin perustuviin argumentteihin ei kuitenkaan ole perusteita. Toisin: Arnold B. 2012, luku 1. Norwegian Supreme Court Allows Taxpayer’s Appeal in Dell (2011).

vat siten koko konsernia. Kolmas osapuoli ei voinut tietää komissionäärisuhteesta. Päämies ei myöskään puuttunut edustajan toimintaan eikä muuttanut standardisopimuksia. Dell Products oli edustajan ainut päämies. Tästä syystä Dell AS:n solmimat sopimukset sitoivat tosiasiallisesti Dell Productsia.

Espanjan korkein oikeus on tulkinnut Norjan ja Ranskan korkeimpien oikeusasteiden tavoin, että kiinteän toimipaikan muodostuminen edellyttää päämiestä juridisesti sitovia sopimuksia. Alemman oikeusasteen ratkaisu *Audiencia Nacional* 894/2004 kuitenkin poikkeaa edellisistä, sillä kiinteän toimipaikan katsottiin muodostuvan muiden tosiseikkojen takia. Espanjan korkein oikeus ei muuttanut kyseistä ratkaisua.

Audiencia Nacional 894/2004: Sveitsiläinen emoyhtiö solmi espanjalaisen tytäryhtiön kanssa sopimuksen emoyhtiön tuotteiden valmistamisesta tytäryhtiön tiloissa Espanjassa. Tuotteet valmistettiin emoyhtiön omistamien ohjeiden ja patenttien mukaan. Lisäksi yhtiöt solmivat sopimuksen, jonka mukaan tytäryhtiö edusti emoyhtiötä ja markkinoi tämän tuotteita. Emoyhtiö vuokrasi varastotilan tytäryhtiön tiloista, josta tuotteet toimitettiin asiakkaille. Emoyhtiö neuvotteli hinnat ja huolehti laskutuksesta. Sekä emoyhtiö että tytäryhtiö ottivat vastaan tilauksia, mutta tytäryhtiöllä ei ollut oikeutta solmia sopimuksia emoyhtiön puolesta. Tytäryhtiö toimi ainoastaan emoyhtiön sopimusvalmistajana eikä sillä ollut muita asiakkaita.

Tuomioistuimen mukaan emoyhtiölle muodostui kiinteä liikepaikka maiden välisen verosopimuksen 5.1 artiklan mukaan. Koska liikepaikkaa käytettiin vain avustaviin toimiin, kiinteää toimipaikkaa ei muodostunut maiden välisen verosopimuksen 5.3 artiklan mukaan. Tuomioistuimen mukaan tytäryhtiö ei voinut solmia emoyhtiötä sitovia sopimuksia tämän puolesta. Tuomioistuimen mukaan malliverosopimuksen kommentaari mahdollisti kuitenkin 5.5 artiklan soveltamisen myös tilanteissa, joissa päämies on edustajan toimien kautta aktiivinen verosopimusvaltion elinkeinoelämässä. Koska tytäryhtiöllä ei ollut muita asiakkaita, se otti vastaan emoyhtiön asiakkaiden tilauksia ja sillä ei ollut tuotannollista riskiä, tytäryhtiötä pidettiin epäitsenäisenä edustajana.

Ratkaisu on poikkeuksellinen, sillä tuomioistuin hyväksyi sveitsiläisen yhtiön argumentit, joiden mukaan kiinteää toimipaikkaa ei muodostunut kiinteän liikepaikan perusteella. Tuomioistuin hyväksyi yhtiön argumentit myös siitä, että tytäryhtiö ei voinut solmia juridisesti sitovia sopimuksia sen puolesta¹⁶⁸. Ratkaisussa kuitenkin esiteltiin uusi epäitsenäisen edustajan muoto: tuotannollinen epäitsenäinen edustaja.

¹⁶⁸ Blancon mukaan tuomioistuimen olisikin pitänyt päätyä ratkaisuun, jonka mukaan kiinteää toimipaikkaa ei muodostu. Ks.: Blanco 2013, luku 4.1.3. The National Court decision: introduction of the concept of a manufacturing dependent agent.

Norjan, Ranskan ja Espanjan korkeimpien oikeusasteiden ratkaisuista voidaan havaita, että veroviranomaiset ja tuomioistuimet ovat ottaneet tulkinnan avuksi vuonna 1994 OECD:n malliverosopimuksen kommentaariin tehdyn lisäyksen sopimusten sitovuudesta. Ratkaisuista voidaan myös huomata, että veroviranomaiset ja korkeimmat oikeusasteet tulkitsevat kommentaarin käsitettä ”*binding*” eri tavoin. Näyttäisikin siltä, että korkeimmat oikeusasteet edellyttävät edustajan solmimien sopimusten sitovan päämiestä juridisesti. Veroviranomaiset taas ovat tulkinneet, että taloudellinen ja tosiseikkoihin perustuva sitovuus on riittävää. Säädösoikeudellisten valtioiden linjaa sitovuudesta ei voi pitää täysin selkeänä ja poikkeuksettomana, koska valtioiden sisällä on erilaisia tulkintoja. Toisaalta esimerkiksi Sveitsissä korostetaan taloudellista sitovuutta oikeudellista sitovuutta enemmän¹⁶⁹. Lisäksi espanjalainen ratkaisu osoittaa, että korkeimman oikeusasteen mukaan komissionääri voi muodostaa kiinteän toimipaikan myös säädösoikeudellisessa järjestelmässä.

Espanjalaisen ratkaisun saama kritiikki voidaan kyseenalaistaa Pijlin teorialla. Teorian mukaan myös komissionäärien toiminnan todelliset olosuhteet tulee tutkia ja säädösoikeudellinen komissionääri voi muodostaa kiinteän toimipaikan. Norjan ja Ranskan korkeimpien oikeusasteiden ratkaisut taas mukailevat vahvasti teorioita, joiden mukaan säädösoikeudellinen komissionääri ei voi muodostaa kiinteää toimipaikkaa, koska komissionääri edustaa päämiestään välillisesti. Jos sitovuus olisi ainoa ratkaiseva kriteeri, säädösoikeudellisissa valtioissa komissionääri ei todennäköisesti muodostaisi kiinteää toimipaikkaa, ellei järjestely olisi keinotekoinen. Espanjalainen ratkaisu kuitenkin osoittaa, että tulkinnassa voidaan huomioida myös muita tosiseikkoja.

Toisaalta tosiseikkojen osalta tulee ottaa huomioon myös edustajat, jotka muodostavat kiinteän toimipaikan, vaikka heillä ei ole oikeutta solmia sopimuksia. Tällainen tilanne voi realisoitua, jos kiinteä toimipaikka muodostuu 5.1–5.3 artiklojen mukaan. Edustaja voi olla jopa itsenäinen ja silti muodostaa kiinteän toimipaikan, jos esimerkiksi kiinteän liikepaikan edellytykset täyttyvät. Sääntö ei kuitenkaan ole täysin yksiselitteinen: Jos it-

¹⁶⁹ Ks.: Widmer 2009, s. 640. Widmer tosin huomauttaa, että hänen mielestään tämä on OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin vastaista. Oikeudellista sitovuutta voikin pitää varsin laajana ymmärryksenä säädösoikeudellisissa valtioissa.

senäinen edustaja toimii kiinteästä liikepaikasta, tulee selvittää, onko kyseisessä liikepaikassa harjoitettu toiminta ulkomaisen yrityksen vai itsenäisen edustajan liiketoimintaa.¹⁷⁰ Toisaalta voi olla myös tilanteita, joissa edustaja täyttää epäitsenäisen edustajan tunnusmerkkejä, mutta olosuhteista voidaan päätellä, että edustajalla ei ole oikeutta solmia sopimuksia. Tällaisessa tilanteessa olosuhteiden taloudelliset taustat voivat osoittaa, että yrityksellä on ollut peruste pidättää itsellään oikeus sopimusten solmimiseen.¹⁷¹

4.1.3 Relevantit sopimukset

Jotta oikeus solmia sopimuksia päämiehen nimissä olisi relevantti kiinteän toimipaikan muodostumisen kannalta, tulee sopimuksien kuulua päämiehen ydinliiketoimintaan. Oikeus solmia muita sopimuksia ei siten määrittele kiinteän toimipaikan muodostumista. Oikeutta solmia työsopimuksia voidaan pitää klassisena esimerkkinä tällaisesta oikeudesta¹⁷². Oikeuskirjallisuudessa on esitetty, että yrityksen sisäisiin toimintoihin liittyvät sopimukset ovat irrelevantteja tekijöitä¹⁷³. Toisaalta todellisuudessa rajanveto ydinliiketoimintaan ja muuhun liiketoimintaan kuuluvien sopimusten välille voi muodostua vaikeaksi.

Sopimusten solmimisoikeutta tulee käyttää valtiossa, jossa edustaja toimii. Tätä arvioidaan tosiseikkojen perusteella. Jos koko neuvotteluprosessi tapahtuu verosopimusvaltiossa päämiestä sitovalla tavalla, mutta itse sopimus allekirjoitetaan toisessa sopimusvaltiossa, voidaan katsota, että oikeutta on käytetty ensimmäisessä sopimusvaltiossa. Arvioinnissa tulee kuitenkin painottaa, että pelkkä neuvotteluihin osallistuminen ei riitä kiinteän toimipaikan muodostumiseen. Toisaalta kommentaarissa todetaan, että neuvotteluihin osallistuminen voi olla ratkaiseva tekijä.¹⁷⁴ Kommentaari jättää tältä osin huomattavasti tilaa tulkinnalle: Kuinka laaja ja millainen osallistuminen on riittävää?

¹⁷⁰ Ks.: Vogel *et al.* 1997, s. 333.

¹⁷¹ Näin: Vogel *et al.* 1997, s. 332.

¹⁷² OECD 2014 a, s. C(5)-19. Oikeuskirjallisuudesta ks. esim.: Helminen 2015, kohta 6. Yritystoiminnan muodot ja liiketoiminnan verotus – Kiinteä toimipaikka – Kiinteän toimipaikan käsite – Edustaja – Epäitsenäinen edustaja.

¹⁷³ Ring 2014, kohta 2.1.4.2. Treaty situations.

¹⁷⁴ OECD 2014 a, s. C(5)-19.

Esimerkiksi Itävallassa ei muodostu kiinteää toimipaikkaa, jos edustajalla ei ole oikeutta antaa alennuksia, päättää maksuvaluuttaa tai sopia toimitettavista tuotteista. Edustajalla ei myöskään katsota olevan oikeutta solmia sopimuksia päämiehen puolesta, jos edustajan tulee neuvotella sopimusten yksityiskohdista päämiehen kanssa. Jos taas päämies hyväksyy edustajan neuvottelemia standardisopimuksia, kiinteä toimipaikka muodostuu.¹⁷⁵

YK:n malliverosopimuksessa on laajempi epäitsenäisen edustajan käsite kuin OECD:n malliverosopimuksessa. YK:n malliverosopimuksen mukaan edustaja voi muodostaa kiinteän toimipaikan, vaikka sillä ei olisi oikeutta neuvotella tai solmia sopimuksia. YK:n mallin 5.5 artiklan b kohdan mukaan kiinteä toimipaikka voi muodostua, jos edustaja ylläpitää tavanomaisesti tavaravarastoa, josta edustaja toimittaa ulkomaisen yrityksen puolesta tavaroita. Tämä tarkoittaa, että kiinteä toimipaikka voi muodostua, vaikka soveltuvan lainsäädännön mukaiset edustajan tunnusmerkit eivät täytyisi¹⁷⁶. Samankaltainen säännös löytyy myös joidenkin valtioiden lainsäädännöstä kuten Saksasta¹⁷⁷.

4.1.4 Tavanomaisuuden määrälliset ja laadulliset tekijät

Kiinteän toimipaikan edellytyksenä on, että edustaja käyttää oikeuttaan solmia sopimuksia tavanomaisesti. Tavanomaisuudelle ei kuitenkaan voida asettaa tiettyä määrää tai muuta testiä, jonka avulla sitä voitaisiin arvioida. Koska kiinteän toimipaikan käsite edellyttää jonkin asteista pysyvyyttä, edustajan väliaikainen toiminta ei muodostane kiinteää toimipaikkaa. Saksalaisessa oikeuskirjallisuudessa on esitetty, että edustajan tulisi käyttää oikeuksiaan ainakin kuusi kuukautta¹⁷⁸. Kanadalaiset tuomioistuimet ovat tulkinneet termin ”*permanent*” suhteellisenä käsitteenä eikä synonyyminä sanalle ”*everlasting*”¹⁷⁹. Tällainen tulkinta laajentaa artiklan soveltuvuutta myös lyhytaikaisempaan toimintaan. USA:n tuomioistuimet pitävät pääsääntönä, että alle vuoden toiminta ei muodosta kiinteää toimipaikkaa. Oikeuskirjallisuudessa on myös esitetty, että ajallisen määreen sijasta

¹⁷⁵ Bendlinger 2009, s. 126.

¹⁷⁶ Ks. myös: Sasseville – Skaar 2009, s. 50.

¹⁷⁷ Ks.: AO 13.2 §.

¹⁷⁸ Ks. esim.: Eckl 2009, s. 333 ja Käbisich – Risse 2014, s. 330.

¹⁷⁹ Ks.: Milet 2015, luku 2.1.1.2. Treaty situations.

tulisi arvioida, onko toiminta ollut säännöllistä ja jatkuvaa.¹⁸⁰ Tavanomaisuuteen liittyy myös toimiala- ja sopimuskohtaista sidonnaisuutta¹⁸¹.

Ajanjaksoa ei lasketa edustajakohtaisesti. Kiinteä toimipaikka voi siten muodostua, jos päämies käyttää useita eri edustajia pitkäaikaisesti. Tämän edellytyksenä on, että edustajan toimet pysyvät samoina edustajan vaihtumisesta huolimatta. Saksalaisessa oikeuskäytännössä on todettu, että useiden edustajien käyttäminen ei kuitenkaan muodosta kiinteää toimipaikkaa, jos päämies lähettää edustajia toiseen valtioon, mutta yksittäiset edustajat eivät vietä tässä toisessa valtiossa yli 60 päivää.¹⁸² Seuraavat esimerkit osoittavat, että tavanomaisuuteen liittyy sekä määrällinen että laadullinen tekijä.

Esimerkki 1. Ranskalaisella yrityksellä on Suomessa edustaja. Osapuolten välisen sopimuksen mukaan edustaja toimii päämiehensä puolesta kymmenen viikon ajan. Edustajalla on oikeus solmia sopimuksia päämiehen nimissä, mikä vastaa Ranskan ja Suomen välisen verosopimuksen 5.4 artiklan epäitsenäisen edustajan määritelmää. Edustaja solmii useita sopimuksia päivittäin.

Esimerkki 2. Ranskalaisella yrityksellä on Suomessa edustaja. Osapuolten välisen sopimuksen mukaan edustaja toimii päämiehensä puolesta 15 kuukauden ajan. Edustajalla on oikeus solmia sopimuksia päämiehen nimissä, mikä vastaa Ranskan ja Suomen välisen verosopimuksen 5.4 artiklan epäitsenäisen edustajan määritelmää. Edustaja solmii 15 kuukauden aikana yhdeksän sopimusta.

Ensimmäisessä esimerkissä edustajan toiminta on aktiivista ja tavanomaista. Kiinteä toimipaikka edellyttää kuitenkin tiettyä ajallista pysyvyyttä¹⁸³. Toisessa esimerkissä edustajan toiminta ei ole suhteellisesti yhtä aktiivista, mutta ajallinen kesto täyttäneen kiinteän toimipaikan edellytyksen. Tapauksissa voitaisiin ottaa myös huomioon toimiala. Jos toisessa tapauksessa päämiehenä olisi esimerkiksi varustamo, ei edustajalta edes voitaisi odottaa huomattavaa sopimusten määrää¹⁸⁴. Neuvotteluihin osallistumisen astetta ja oikeuden käyttämisen tavanomaisuutta voidaan arvioida myös yhdessä. Näin on esimerkiksi tilanteissa, jossa edustaja uusii tavanomaisesti sopimuksia päämiehensä puolesta.

¹⁸⁰ Ks.: Ring 2014, luku 2.1.1.2. Treaty situations ja Arnold J. 2009, s. 674.

¹⁸¹ OECD 2014 a, s. C(5)-19.

¹⁸² Ks.: Eckl 2009, s. 333 ja Vogel *et al.* 1997, s. 333.

¹⁸³ IRS:n mukaan kymmenen viikon kesto ei muodosta päämiehelle kiinteää toimipaikkaa. Näin: Arnold J. 2009, s. 673.

¹⁸⁴ Ks.: *Cour Administrative d'Appel* 09PA06295. Tapauksessa edustaja solmi yhdeksän junanvaunujen vuokrasopimusta 15 kuukauden aikana. Tuomioistuin piti tätä tavanomaisena. Ratkaisussa ei kuitenkaan muodostunut kiinteää toimipaikkaa muiden tosiseikkojen takia. Ks. myös: Tutkielman luku 5.1 Itsenäisyyden määritelmä.

Sollundin mukaan pelkkä sopimusten uusiminen ei kuitenkaan ole 5.5 artiklan mukaista toimintaa, vaan laajentaisi artiklan tarkoitusta¹⁸⁵. Näin ollen sopimusten ja sopimusneuvotteluihin osallistumisen laadulliset tekijät voivat mennä tavanomaisuuden edelle.

4.1.5 Emo-tytäryhtiösuhde

Malliverosopimuksen 5.7 artiklassa todetaan, että sopimusvaltiossa sijaitseva tytäryhtiö ei voi muodostaa kiinteää toimipaikkaa emoyhtiölleen vain sen takia, että emoyhtiö kontrolloi tytäryhtiötä. Malliverosopimuksen kommentaarissa todetaankin, että juridista riippuvuutta arvioitaessa ei tule ottaa huomioon emoyhtiön kontrollia tämän tytäryhtiöstä, koska tytäryhtiö muodostaa itsenäisen juridisen yksikön. Kiinteä toimipaikka kuitenkin muodostuu, jos 5.5 artiklan muut edellytykset täyttyvät.¹⁸⁶ 5.7 artiklalla on suuri merkitys, sillä monikansalliset yritykset käyttävät usein konsernin muita yhtiöitä apuna toimissaan toisissa valtioissa¹⁸⁷. Espanjalaisen tuomioistuimen (*Tribunal Económico Administrativo Central*) ratkaisussa 0657/2003 arvioitiin kiinteän toimipaikan muodostumista emo-tytäryhtiösuhteessa.

Tribunal Económico Administrativo Central 0657/2003: Suomalainen yhtiö jakeli, mainosti ja markkinoi muiden suomalaisten yhtiöiden valmistamia tuotteita Espanjassa. Yhtiöllä ei ollut Espanjassa varastoa, välineitä, rakennuksia tai jakeluverkostoa. Yhtiö hankki nämä palvelut kolmansilta osapuolilta. Yhtiön espanjalainen tytäryhtiö toimi yhtiön myyntiedustajana. Yhtiöiden välisen sopimuksen mukaan tytäryhtiö mainosti päämiehen tuotteita ja toimi päämiehen ohjeiden alaisuudessa. Edustaja ei osallistunut lopullisten sopimusten solmimiseen. Edustaja sai toiminnastaan komission.

Tuomioistuimen mukaan suomalaisen yhtiön kolmansilta osapuolilta hankkimiin palveluihin kuten varastointiin ja jakeluun ei soveltunut avustavia ja valmistelevia toimia koskeva poikkeus, koska nämä kuuluivat yhtiön ydinliiketoimintaan. Tytäryhtiötä pidettiin päämiehen epäitsenäisenä edustajana, koska se oli taloudellisesti riippuvainen päämiehestä ja sen tuli noudattaa tämän ohjeita. Sillä, että edustaja ei solminut sopimuksia lopullisesti, ei ollut tuomioistuimen mukaan merkitystä. Edustaja muodosti päämiehelleen kiinteän toimipaikan maiden välisen verosopimuksen 5.4 artiklan mukaan.

¹⁸⁵ Sollund 2009, s. 491.

¹⁸⁶ OECD 2014 a, s. C(5)-23.

¹⁸⁷ Oikeuskirjallisuudessa tätä on pidetty enemmän pääsääntönä kuin poikkeuksena. Ks.: Sollund 2009, s. 491.

Ratkaisu on linjassa malliverosopimuksen 5.7 artiklan kanssa eli kiinteä toimipaikka voi muodostua myös emo-tytäryhtiösuhteessa, mutta se ei voi olla ratkaiseva tekijä. Ratkaisussa myös todetaan, että kiinteän toimipaikan muodostuminen ei edellytä lopullisten sopimusten solmimista, jos olosuhteet osoittavat edustajan olevan epäitsenäinen. Ratkaisussa on myös mielenkiintoinen huomio avustavista ja valmistelevista toimista, jotka eivät estä kiinteän toimipaikan muodostumista, jos nämä kuuluvat päämiehen ydinliiketoimintaan. Myös ratkaisussa KHO 23.12.1991 T 4893 päädyttiin samanlaiseen tulkintaan.

4.1.6 Digitaalinen talous

Koska digitaalinen talous on yhä suuremmassa roolissa, tulee kiinteän toimipaikan muodostumista arvioida myös elektronisen kaupan näkökulmasta. Elektronisessa kaupan käynnissä tulee arvioida, minkä valtion verolainsäädäntöä sovelletaan. Verovelvollisen asuinvaltiolla on yleensä verotusoikeus tämän maailmanlaajuisiin tuloihin eli myös elektronisesta kaupasta saatuihin tuloihin. Toisaalta verosopimukset voivat rajoittaa tätä oikeutta. Tästä syystä tulee arvioida, voiko tietokone tai serveri muodostaa kiinteän toimipaikan, jolloin näiden sijaintivaltioilla olisi verotusoikeus malliverosopimuksen 7 artiklan mukaan. Elektronisessa kaupassa tulee arvioida sekä kiinteän liikepaikan että epäitsenäisen edustajan kautta muodostuvan kiinteän toimipaikan mahdollisuutta.

Internetsivu ei itsessään voi muodostaa kiinteää liikepaikkaa, mutta serveriä voidaan pitää laitteistona tai välineistönä. Toisaalta toimisto tai huone, jossa serveriä säilytetään, voi myös muodostaa kiinteän liikepaikan. Jos serveriä ei liikutella, se täyttää ajallisen pysyvyyden vaatimuksen. Jos serveriä käytetään ydinliiketoimintojen suorittamiseen, se voi muodostaa 5.1 artiklan mukaisen kiinteän liikepaikan. Jos taas serveriä käytetään avustaviin ja valmisteleviin toimiin, ei kiinteää toimipaikkaa muodostu.¹⁸⁸

Serverillä voisi periaatteessa olla oikeus solmia päämiestä sitovia sopimuksia, kun asiakas hyväksyy ohjelmiston esittämän tarjouksen. Serveriä voisi myös pitää internetsivun omistajasta riippuvaisena, sillä sen toiminta perustuu täysin sivujen omistajan tarpeeseen.

¹⁸⁸ Näin: Skaar 200, s. 188–189.

5.5 artiklan mukaan epäitsenäisenä edustajana voidaan pitää henkilöä, joka ei ole 5.6 artiklan tarkoittama itsenäinen edustaja. Vaikka malliverosopimuksen 3.1 artikla edellyttää henkilön käsitteen laajaa tulkintaa, serveriä ei voi pitää yrityksenä minkäänlaisessa oikeudellisessa tarkoituksessa. Koska henkilön edellytys ei täyty, serveriä ei voida pitää epäitsenäisenä edustajana. Toisaalta serverin omistajaa eli palveluntuottajaa ei voida pitää epäitsenäisenä edustajana, koska se ei edustaja yritystä, joka käyttää sen ohjelmistoa sopimusten solmimisessa.¹⁸⁹

Esimerkki 3. Yhtiö toimii peliteollisuudessa ja kehittää mobiililaitteille ladattavia pelejä. Pelien jakelu tapahtuu komissionäärien avulla. Komissionääri tarjoaa päämiehelle alustan sovellusten jakeluun. Komissionäärit saavat toiminnastaan komission. Komissionääri ei muodosta kiinteää toimipaikkaa päämiehelle, koska se ei edusta päämiestä, joka käyttää sen tarjoamaa palvelua. Komissionäärin tarjoama alusta tai serveri ei täytä 3 artiklan henkilön edellytyksiä, joten sitä ei voida pitää epäitsenäisenä edustajana. Kiinteää toimipaikkaa ei muodostu 5.5 artiklan mukaan.

Myös useiden valtioiden veroviranomaisilla on servereihin samanlainen kanta. Esimerkiksi Kanadan veroviranomaisten mukaan serverillä ei ole oikeutta solmia sopimuksia päämiehen nimissä. Kanadan veroviranomaiset kuitenkin lisäävät, että serveri voisi olla itsenäinen edustaja, joka toimii oman liiketoimintansa puitteissa.¹⁹⁰ Tätä voidaan pitää laajempina tulkintana kuin OECD:n kantaa, sillä OECD:n mukaan serveri ei täytä henkilön kriteerejä.

USA:ssa ei ole ajantasaisia ohjeita serverin mahdollisesti muodostamasta kiinteästä toimipaikasta ja servereiden toimintaa tulee arvioida muiden kiinteää toimipaikkaa koskevien ohjeiden avulla. Yhdysvaltalainen oikeuskirjallisuus painottaa OECD:n malliverosopimuksen kommentaaria tässäkin asiassa.¹⁹¹ Vuonna 1996 Yhdysvaltain valtiovarainministeriön¹⁹² julkaiseman ohjeen (*White Paper*) mukaan kiinteä toimipaikka voisi periaatteessa muodostua elektronisen kaupan yhteydessä, mutta tämä riippuu täysin edustajan suorittamista toimista. Ohjeessa myös todetaan, että yleensä internetin palveluntarjoajan

¹⁸⁹ Ks.: OECD 2014 a, s. C(5)-24 ss. ja Skaar 2000, s. 192–194.

¹⁹⁰ Campbell – McDowell 2009, s. 189.

¹⁹¹ Arnold J. 2010, s. 668.

¹⁹² *Department of the Treasury*.

ja ulkomaisen yrityksen välistä suhdetta ei pidettäisi edustamisena. Jos suhde tulkittaisiin edustamiseksi, sitä pidettäisiin todennäköisesti itsenäisenä.¹⁹³

4.1.7 Jälleenmyyjät

Edustajan statuksen arvioinnissa tulee selvittää kenen liiketoiminnasta on kyse. Jos henkilön toimintaa pidetään itsenäisenä kaupankäyntinä, se ei kuulu 5.5 artiklan soveltamisalaan. Esimerkiksi jälleenmyyjät (*distributor*) tulee pitää erillään epäitsenäisen edustajan käsitteestä.

Jälleenmyyjät solmivat sopimuksia asiakkaidensa kanssa ja ostavat hyödykkeitä muilta yrityksiltä täyttääkseen sopimusvelvoitteensa. Jälleenmyyjät eivät toimi näiden yritysten puolesta, eivätkä niiden ja kolmansien väliset sopimukset ole näiden yritysten nimissä. Itse asiassa sopimukset eivät edes koske niiden omistamia hyödykkeitä, sillä jälleenmyyjä omistaa myymänsä hyödykkeet. Tällaisissa järjestelyissä jälleenmyyjä kantaa oman liikeriskinsä ja suorittaa kaikki toimintaansa kuuluvat liiketoimet.¹⁹⁴ Jälleenmyyjät eroavat siten esimerkiksi komissionääreistä, jotka käyvät kauppaa päämiehen omistamilla hyödykkeillä.

Jälleenmyyjän toimintaa ei voida pitää epäitsenäisenä päämiehen edustamisena, koska jälleenmyyjän suorittamat liiketoimet eivät kuulu päämiehen liiketoimintaan, vaan jälleenmyyjän omaan liiketoimintaan.¹⁹⁵ Myös alhaisen riskin jälleenmyyjät (*low-risk distributor*) jäävät 5.5 artiklan soveltamisalan ulkopuolelle. Alhaisen riskin jälleenmyyjänä pidetään henkilöä, joka omistaa tuotteet vain hetkellisesti¹⁹⁶.

Komissiokaupassa ei ole aina selvää, onko kyse päämiehen epäitsenäisestä edustamisesta vai jälleenmyyjän itsenäisestä toiminnasta. IRS:n ratkaisussa Rev. rul. 76–322, 1976-2 CB 487 otettiin kantaa kiinteän toimipaikan muodostumiseen tällaisessa tilanteessa.

IRS Rev. rul. 76–322: Australialainen emoyhtiö myi valmistamansa tuotteet yhdysvaltalaiselle tytäryhtiölleen. Tuotteet olivat emoyhtiön omistuksessa

¹⁹³ Arnold J. 2010, s. 671.

¹⁹⁴ Ks.: OECD 2015 a, s. 21 ja Aalto 2008, s. 20.

¹⁹⁵ Ks.: OECD 2015 a, s. 21.

¹⁹⁶ Näin: OECD 2015 a, s. 21.

siihen saakka, kunnes tytäryhtiö myi ne edelleen kolmansille osapuolille. Tytäryhtiö kanto kuitenkin liikeriskin siitä hetkestä, kun tuotteet lähetettiin tehtaalta Australiasta. Lisäksi tytäryhtiö maksoi kuljetuksesta ja päätti minne tuotteet toimitetaan. Tytäryhtiöllä ei ollut velvoitetta ostaa tuotteita ja emoyhtiöllä oli oikeus peruuttaa kauppa. Tytäryhtiö myi tuotteet omissa nimissään omille asiakkailleen neuvottelemallaan hinnalla.

IRS:n mukaan osapuolten välillä ei ollut edustajan ja päämiehen välistä suhdetta, vaan ostajan ja myyjän välinen suhde. Koska emoyhtiöllä ei ollut USA:ssa edustajaa, joka olisi tavanomaisesti käsitellyt tilauksia päämiehen varastolla, ei emoyhtiölle muodostunut kiinteää toimipaikkaa Yhdysvaltoihin.¹⁹⁷

Yhteenveto jakelijan ja epäitsenäisen edustajan käsitteistä

Osapuoli	Toimii päämiehen puolesta	Sopimus osapuolen nimissä	Osapuoli omistaa hyödykkeet	Kiinteä toimipaikka
Edustaja: 5.5 artikla soveltuu	✓	✓*		✓
Jälleenmyyjä: 5.5 artikla ei sovellu		✓	✓	

**Sopimus voi olla päämiehen nimissä. Kiinteä toimipaikka voi myös muodostua, jos sopimus sitoo päämiestä, vaikka sopimus olisi edustajan nimissä.*

4.2 BEPS-projektin vaikutus epäitsenäisen edustajan käsitteeseen

OECD:n BEPS-projektin seitsemännen toimenpiteen lopullisen version¹⁹⁸ sisältämä 5.5 artiklan uusi sanamuoto pyrkii laajentamaan epäitsenäisen edustajan soveltamisalaa ja tulee siten lisäämään kiinteiden toimipaikkojen määrää. Artiklan rakennetta ja kirjoitusasua pyritään muuttamaan, sillä nimenomainen maininta itsenäisen edustajan poikkeuksesta poistettaisiin. Sen sijaan artiklassa olisi lauseke, jonka mukaan 5.5 artikla on 5.6 artiklan säännökselle alisteinen. Tätä voisi pitää periaatteellisena muutoksena, jolla suoran ja välillisen edustamisen yhteyttä epäitsenäisten ja itsenäisten edustajien käsitteisiin yritetään kaventaa.

¹⁹⁷ Ks.: Arnold J. 2009, s. 677.

¹⁹⁸ Seitsemännen toimenpiteen ensimmäisessä versiossa esiteltiin neljä erilaista muutosehdotusta. Tutkimuksessa käydään läpi vain vaihtoehtoa B, joka valittiin seitsemännen toimenpiteen muutosehdotuksien lähtökohdaksi. OECD 2014 b, s. 11 ss.

Muutosehdotuksen mukaan verosopimusvaltiossa yrityksen puolesta toimiva henkilö muodostaisi kiinteän toimipaikan, jos;

- henkilö toimii yrityksen puolesta; ja
- tavanomaisesti solmii sopimuksia tai on tavanomaisesti pääasiallisessa roolissa sopimusten solmimiseen tähtäävässä toiminnassa eikä päämies muokkaa merkittävästi näitä sopimuksia ennen niiden solmimista.

Malliverosopimuksen tämän hetkessä sanamuodossa vaaditaan, että sopimukset ovat päämiehen nimissä. Muutosehdotuksen mukaan sopimusten;

1. tulee olla yrityksen nimissä; tai
2. tulee koskea yrityksen omaisuuden tai sen käytettävissä olevan omaisuuden omistusoikeuden tai käyttöoikeuden luovutusta; tai
3. tulee koskea yrityksen tarjoamien palveluiden toimittamista.¹⁹⁹

Kommentaarin uudessa 5.5 artiklan 32.1 kohdassa korostettaisiin, että kiinteän toimipaikan muodostuminen edellyttää kaikkien artiklan ehtojen täyttymistä²⁰⁰.

4.2.1 Sopimusten solmimiseen tähtäävä toiminta

Toimenpiteen mukaisessa kommentaarissa pyrittäisiin selventämään, mitä artiklan sisältämät käsitteet tarkoittavat. Ensinnäkin kommentaarin 5.5 artiklan 32.3 kohdassa tuotaisiin esille, että toisen puolesta toimiminen tarkoittaa ulkomaisen yrityksen osallistuttamista verosopimusvaltion liike-elämään tietyssä laajuudessa, mikä sisältyy myös nykyiseen kommentaariin. Kommentaariin lisättäisiin kohta, jonka mukaan henkilön ei katsotaisi toimivan yrityksen puolesta, jos ensimmäisen toiminta ei vaikuta jälkimmäiseen suoraan tai välillisesti.²⁰¹

¹⁹⁹ OECD 2015 a, s. 16.

²⁰⁰ OECD 2015 a, s. 18.

²⁰¹ Ks.: OECD 2015 a, s. 18.

Maininta suorista ja välillisistä vaikutuksista laajentaisi artiklan soveltamisalaa kaikkiin edustajiin. Säädös- ja tapaoikeuden väliset erot suorassa ja välisessä edustamisessa poisivatkun muutoksen kautta. Muutos vaikuttaisi siten teorioihin, joiden mukaan säädös-oikeudellinen komissionääri edustaa päämiestään aina välillisesti eikä muodosta kiinteää toimipaikkaa. Näin ollen kaikkien edustajien statuksen arviointi tulisi perustua 5.5 ja 5.6 artikloihin ilman, että edustaja kategorisoitaisiin suoran tai välillisen edustamisen perusteella toiseen kategoriaan automaattisesti.

Kommentaarin 5.5 artiklan 32.4 kohdassa määriteltäisiin sopimusten solmiminen. Sopimusten solmimista tulisi tarkastella tilanteeseen soveltuvan lainsäädännön näkökulmasta: Edustaja on solminut sopimuksen, jos hän on soveltuvan lainsäädännön mukaan solminut sen. Jos soveltuvan lainsäädännön mukaan sopimuksen solmimiseen riittää, että henkilö hyväksyy yrityksen puolesta kolmannen osapuolen tarjouksen standardisopimuksesta, artiklan edellytykset täyttyvät. Näin ollen sopimus on solmittu ensimmäisessä valtiossa, jos edustaja on hyväksynyt kolmannen osapuolen tarjouksen kyseisessä valtiossa, vaikka lopullinen sopimus allekirjoitettaisiin toisessa verosopimusvaltiossa. Sopimus olisi myös solmittu ensimmäisessä valtiossa, jos edustaja neuvottelee kyseisessä valtiossa kaikki sopimukset elementit ja yksityiskohdat. Se, että sopimus allekirjoitetaan toisessa verosopimusvaltiossa, ei muuta tilannetta, jos edustajan neuvottelema sopimus sitoo päämiestä.²⁰²

Sopimuksen solmimiseen kohdistuvilla muutoksilla pyritään lähinnä selkeyttämään ja vahvistamaan ohjetta, joka sisältyy jo nykyiseen kommentaariin. Kommentaarin 5.5 artiklan 33 kohdassa todetaan, että;

”A person who is authorised to negotiate all elements and details of a contract in a way binding on the enterprise can be said to exercise this authority “in that State”, even if the contract is signed by another person in the State in which the enterprise is situated...”²⁰³.

Lisäksi malliverosopimuksen 5.5 artiklaan ja kommentaarin 32.5 kohtaan lisättäisiin maininta tilanteista, joissa edustaja on tavanomaisesti pääasiallisessa roolissa sopimusten solmimiseen tähtäävässä toiminnassa, mutta päämies allekirjoittaa sopimukset tekemättä niihin merkittäviä muutoksia. Tällöin kiinteä toimipaikka muodostuisi, vaikka edustaja ei

²⁰² Ks.: OECD 2015 a, s. 18–19.

²⁰³ OECD 2014 a, s. C(5)-18 ss.

soveltuvan lainsäädännön mukaan solmi sopimusta, jos sopimuksen solmiminen on edustajan toimien suora seuraus. Käytännössä muutos tarkoittaisi laajennusta sopimusten solmimisen käsitteeseen. Edustajan toimia tulisi kuitenkin tarkastella 5.5 artiklan hengen mukaan. Kiinteän toimipaikan muodostuminen rajoittuisi tilanteisiin, joissa edustajan toimien tarkoituksena on johtaa säännöllisesti sopimusten solmimiseen. Tyypillisesti tämä tarkoittaisi edustajia, jonka toimet suostuttelevat kolmannen osapuolen sopimukseen mukaan.²⁰⁴ Veroasiantuntijat ovat tulkinneet, että jatkossa kynnys kiinteän toimipaikan muodostumiseen alenisikin esimerkiksi myynnin ja markkinoinnin tukitoimien osalta²⁰⁵. Seuraava esimerkki kuvastaa toimenpiteen mukaista linjaa:

Esimerkki 4. Edustaja toimii verosopimusvaltiossa päämiehen puolesta. Edustaja hankkii ja ottaa vastaan tilauksia, jotka tämä toimittaa suoraan päämiehen hallussa olevalle varastolle, josta tilaukset toimitetaan. Päämies hyväksyy edustajan hankkimat ja vastaanottamat tilaukset. 5.5 artikla soveltuu tilanteeseen ja päämiehelle muodostuu kiinteä toimipaikka verosopimusvaltioon²⁰⁶.

Kommentaarin uudessa kirjoitusasussa todetaan, että artikla ei soveltuisi tilanteisiin, joissa edustajan toimet rajoittuvat puhtaasti myynninedistämiseen ja markkinointiin eikä sopimusten solmiminen ole edustajan toimien suora seuraus.²⁰⁷ Myös seitsemännen toimenpiteen ensimmäisessä versiossa korostettiin, että 5.5 artikla rajoittuisi tilanteisiin, joissa edustajan tekojen ja sopimusten solmimisen välillä on selvä syy-seuraussuhde²⁰⁸. Käytännössä voisi muodostua hankalaksi tai jopa mahdottomaksi erotella objektiivisesti tilanteet, joissa sopimusten solmiminen on suora seuraus edustajan toimista.

Muutosehdotuksessa on pieni kielipillinen tekijä, joka voi nostaa epäitsenäisen edustajan soveltamisen kynnystä. Uuden 5.5 artiklan mukaan edustajan tulisi olla pääasiallisessa roolissa (*the principal role*) sopimusten solmimiseen tähtäävässä toiminnassa. Tätä voidaan pitää tiukempuna rajauksena kuin ”*a principal role*”. Artikkelilla on suuri merkitys,

²⁰⁴ Tällaisia olisivat esimerkiksi myyntihenkilöt. Ks.: OECD 2015 a, s. 19.

²⁰⁵ Ks.: KPMG 2015 a.

²⁰⁶ OECD 2015 a, s. 19.

²⁰⁷ OECD 2015 a, s. 19.

²⁰⁸ OECD 2014 b, s. 12.

koska ”*the principal role*” edellyttää sekä edustajan että päämiehen toiminnan arvioimista²⁰⁹. Tulkintaongelmia voisi kuitenkin muodostua tilanteissa, joissa sekä päämies että edustaja osallistuvat neuvotteluihin²¹⁰. Miten määritellään kenellä on pääasiallinen rooli? Muutosehdotuksessa artiklaan lisättäisiin myös uusi termi; merkittävät muutokset (*material modification*). Termin sisältö ei käy ilmi muutosehdotuksesta ja merkittävyyden arviointi voi muodostua varsin subjektiiviseksi.²¹¹ Seitsemännen toimenpiteen muutosehdotuksia on kritisoitu, sillä niiden on katsottu sisältävän uusia termejä, jotka muuttavat kiinteän toimipaikan muodostumisen kynnystä. Jos termejä ei selitetä tarkasti, on riskinä, että termejä tulkitaan eri valtioissa eri tavoin. Erilaiset tulkinnat aiheuttavat erilaisia ratkaisuja eri valtioissa, vaikka verosopimukset sisältäisivät täysin samoja termejä.

4.2.2 Artiklaan soveltuvat sopimukset

Seitsemännen toimenpiteen muutosehdotuksessa 5.5 artiklaan lisättäisiin kolme alakohdtaa, jotka kasvattaisivat artiklaan soveltuvien sopimusten määrää. Kommentaarin 5.5 artiklan 32.7 kohdan mukaan artikla soveltuisi sekä päämiehen nimissä oleviin sopimuksiin että päämiehen omaisuutta tai palveluiden toimittamista koskeviin sopimuksiin²¹². Käytännössä tämä tarkoittaisi, että artikla soveltuisi sekä päämiehen nimissä oleviin sopimuksiin, jotka luovat juridisesti sitovia velvollisuuksia kolmatta osapuolta kohtaan että sopimuksiin, joiden velvoitteet päämies suorittaa, vaikka oikeudellinen velvollisuus olisi edustajalla. Kommentaarin 5.5 artiklan 32.9 kohdan mukaan ensimmäisen ryhmän osalta kommentaarissa korostettaisiin, että päämiehen nimissä olevien sopimuksien ei tarvitse olla kirjaimellisesti tämän nimissä²¹³. Näin ollen artikla soveltuisi, vaikka kyse olisi sää-dösoikeudellisesta komissionääristä, jonka solmimat sopimukset edustavat päämiestä välillisesti, eivätkä paljasta päämiehen osuutta sopimukseen.

²⁰⁹ Ks. myös: Pwc 2015, s. 1.

²¹⁰ Näin: Duijn – Ijsselmuiden 2016, luku 3.2.1.4. Conclusion. Kirjoittajien mukaan kiistat ovat väistämätön seuraus termistä ”*the principal role*”, koska sitä ei ole määritelty tyhjentävästi.

²¹¹ Seitsemännen toimenpiteen toisessa versiossa ohje oli muotoiltu, ”*negotiates the material elements*”. KPMG, EY ja Pwc pitävät sanamuotoa ”*material*” tulkinnanvaraisena. Ks.: OECD 2015 c, s. 132, 221 ja 249.

²¹² OECD 2015 a, s. 20.

²¹³ Ks.: OECD 2015 a, s. 20.

Jälkimmäisten kategorioiden tapauksissa päämiehen tulisi suorittaa omaisuutensa omistus- tai käyttöoikeuteen tai palveluidensa toimittamiseen liittyvä osuus sopimuksesta, jotta 5.5 artikla voisi soveltua. Käytännössä tämä siis tarkoittaa, että nimenomaan päämies suorittaa nämä toimet eikä edustaja. Kommentaarin 5.5 artiklan 32.10 kohdan mukaan tämä ehto olisi ”*crucial condition*”.²¹⁴ Rajaus on merkittävä, sillä ilman tarkennusta ei olisi selvää millaisiin tilanteisiin sääntö soveltuisi. Etenkin palveluiden osalta sitä voitaisiin tulkita laajasti, jolloin kiinteä toimipaikka muodostuisi myös alihankintana teetetävissä palveluissa. Tämä ei kuitenkaan olisi tarkoituksenmukaista. Lisäksi kommentaarin 5.5 artiklan 32.11 kohdassa täsmennettäisiin, että omaisuudella tarkoitettaisiin mitä tahansa aineellista tai aineetonta omaisuutta. Omaisuuden ei myöskään tarvitsisi olla päämiehen omistuksessa eikä sen tarvitsisi olla edes olemassa sopimusta solmittaessa.²¹⁵

Artiklan laajennus päämiehen omistamaa omaisuutta tai palveluita käsitteleviin sopimuksiin poistaisi tulkintaongelman, joka liittyy sopimusten sitovuuteen. Huomio kohdistuisikin jatkossa sopimuksen sitovuuden sijaan sopimuksen objektiin²¹⁶. Muutosta voidaan tarkastella seuraavan esimerkin avulla:

Esimerkki 5. Komissionääri toimii päämiehen puolesta verosopimusvaltiossa. Komissionääri solmii sopimuksia kolmannen osapuolen kanssa omista nimissään päämiehen kanssa tehdyn komissionäärisopimuksen mukaan. Komissionäärin omista nimissään solmimat sopimukset eivät luo laillisia oikeuksia ja velvollisuuksia päämiehelle kolmatta osapuolta kohtaan. Komissionäärin ja kolmannen osapuolen sopimuksen seurauksena päämies kuitenkin luovuttaa kolmannelle osapuolelle omistusoikeuden omaisuuteensa.

Nykyisen malliverosopimuksen tulkinnan mukaan 5.5 artikla ei soveltuisi tilanteeseen ainakaan säädösoikeudellisissa valtioissa, mikä käy ilmi sekä ratkaisusta *Høyesterett* 2011/755 että ratkaisusta *Conseil d'État* 304715 ja 308525. Seitsemännen toimenpiteen mukaisen malliverosopimuksen ja sen kommentaarin mukaan kiinteä toimipaikka todennäköisesti muodostuisi. Väite on perusteltavissa kahdella argumentilla: Ensinnäkin kommentaarin 32.9 kohdan mukaan 5.5 artikla voisi soveltua, vaikka kyse olisi välillisestä edustamisesta. Toiseksi tilanteessa on kyse sopimuksesta, jonka seurauksena päämies

²¹⁴ OECD 2015 a, s. 20–21.

²¹⁵ Ks.: OECD 2015 a, s. 21.

²¹⁶ OECD 2014 b, s. 12.

luovuttaa omaisuutensa omistusoikeuden. Muutoksilla on siten laaja vaikutus komissionäärijärjestelyihin ja muihin vastaaviin järjestelyihin, joissa sopimukset ovat edustajan nimissä, mutta päämies toimii niiden mukaan.

4.2.3 Erityisiä huomioita

Seitsemännen toimenpiteen ensimmäisen version kommentteissa esitettiin toive, että jälleenmyyjien ja kiinteän toimipaikan muodostavien edustajien välille tehtäisiin kommentaarissa selvä ero²¹⁷. Jälleenmyyjistä ehdotettiin myös lisäystä itse artiklaan²¹⁸. Toimenpiteen lopullisessa versiossa ehdotetaan kommentaariin kohtaa, jonka mukaan jälleenmyyjien ja alhaisen riskin jälleenmyyjien toiminta ei jatkossakaan muodostaisi kiinteää toimipaikkaa. Tämän edellytyksenä on, että toiminta ei liity ulkomaisen yrityksen toimintaan, vaan niiden omaan liiketoimintaan. Lisäksi tulojen tulee koostua tuotteiden myynnistä eikä esimerkiksi komissiosta²¹⁹. Malliverosopimukseen ei kuitenkaan ehdoteta erillistä mainintaa jälleenmyyjistä.

Vaikka digitalisaatio on merkittävä syy BEPS-projektin toteuttamiselle, seitsemäs toimenpide ei sisällä nimenomaisia muutoksia elektroniseen kaupankäyntiin. Tämän takia mahdollisia muutoksia tulee tarkastella 5.5 ja 5.6 artiklojen muutoksien kautta. Toisaalta oikeustila ei tule muuttumaan ainakaan servereiden osalta, sillä niitä ei edelleenkään voi pitää 3 artiklassa tarkoitettuina henkilöinä. Näin ollen servereitä ei voi jatkossakaan pitää epäitsenäisinä edustajina.

²¹⁷ OECD 2015 b, s. 551.

²¹⁸ OECD 2015 c, s. 117.

²¹⁹ OECD 2015 a, s. 21.

5. OECD:N MALLIVEROSOPIMUKSEN 5.6 ARTIKLA

5.1 Itsenäisyyden määritelmä

Malliverosopimuksen kommentaarissa asetetaan itsenäiselle edustajalle kaksi kriteeriä: Edustaja ei muodosta kiinteää toimipaikkaa päämiehelleen, jos edustaja on päämiehestään itsenäinen sekä taloudellisesti että juridisesti. Lisäksi edustajan toimien tulee kuulua tämän omaan liiketoimintaan.²²⁰ Arvio edustajan itsenäisyydestä tulee tehdä tosiseikkojen perusteella tapauskohtaisesti.

Oikeuskirjallisuudessa 5.6 artiklan on esitetty koostuvan kahdesta erillisestä itsenäisyyden käsitteestä. Edustaja voi olla itsenäinen, jos sen solmimat sopimukset eivät muodosta sitovaa sopimussuhdetta päämiehen ja kolmannen välille. Toinen merkitys perustuu työntekijän ja itsenäisen toimijan välisiin eroihin. Koska työntekijä on sekä taloudellisesti että juridisesti sidoksissa työnantajaan, tulee itsenäisen toimijan olla sekä taloudellisesti että oikeudellisesti riippumaton päämiehestään.²²¹

5.6 artiklassa mainitaan erikseen komissionäärit ja välittäjät, jotka eivät tavallisesti muodosta päämiehelle kiinteää toimipaikkaa sopimusvaltioon. Kuten Norjan ja Ranskan korkeimpien oikeusasteiden ratkaisuista Høyesterett 2011/755 ja Conseil d'État 304715 ja 308525 huomataan, tätä voidaan pitää tyypillisenä säädösoikeudellisissa järjestelmissä²²². Oikeuskirjallisuudessa on esitetty, että komissionääri ei voisi koskaan muodostaa kiinteää toimipaikkaa säädösoikeudellisissa valtioissa²²³. Tätä voidaan pitää osittain virheellisenä

²²⁰ OECD 2014 a, s. C(5)-20 ss.

²²¹ Näin: Roberts 2008, luku The two meanings of “independent agent” in the OECD Commentaries.

²²² Ks.: OECD 2015 a, s. 15. Esimerkiksi Ruotsissa Skatteverketin mukaan tällainen komissionääri ei muodosta kiinteää toimipaikkaa komissionantajalle, koska komissionääri ei solmi sopimuksia komissionantajan nimissä. Kiinteä toimipaikka voi muodostua vain, jos komissionäärin ja komissionantajan väliset olosuhteet eivät täytä todellisuudessa lainsäädännön asettamia edellytyksiä. Ks. lisää: Skatteverket 2013, s. 1424 ja tutkielman luku 2.2.1 Ruotsi.

²²³ Vogel *et al.* 1997, s. 344.

tulkintana, jos asiaa tarkastellaan Sveitsin vallitsevan oikeustilan²²⁴ ja espanjalaisen ratkaisun *Audiencia Nacional* 894/2004 mukaan.

Miten komissionäärejä on kohdeltu Suomen oikeus- ja verotuskäytännössä? Seuraavassa KVL:n ratkaisussa kolmantena osapuolena ollut asiakas ei ollut tietoinen edustajan ja päämiehen välisestä komissionäärijärjestelystä.

KVL 1996/68: Hollantilainen yhtiö solmi myyntikomissiosopimuksen suomalaisen tytäryhtiön kanssa. Myyntikomissionääri suoritti liiketoimet omissa nimissään päämiehen lukuun. Kolmas osapuoli osti tuotteet komissionääriltä eikä ei ollut tietoinen myyntikomissiosopimuksesta. Tuotteiden omistusoikeus siirtyi hollantilaiselta yhtiöltä kolmannelle osapuolelle. Komissionääri oli vastuussa laskutuksesta. Hollantilainen yhtiö ei antanut ohjeita komissionäärille eikä osallistunut myyntineuvotteluihin. Komissionääri ei myöskään tarvinnut päämiehen hyväksyntää kauppoihin. Komissionääri kantoi oman liikeriskinsä. Päämiehellä oli oikeus käyttää myös muita komissionäärejä.

KVL:n mukaan näissä olosuhteissa komissionääriä oli pidettävä Suomen ja Alankomaiden kuningaskunnan välisen verosopimuksen mukaisena itsenäisenä edustajana. Komissionäärin toiminta ei muodostanut hollantilaiselle yhtiölle kiinteää toimipaikkaa Suomeen.

Ratkaisu eroaa Norjan ja Ranskan korkeimpien oikeusasteiden ratkaisusta *Høyesterett* 2011/755 ja *Conseil d'État* 304715 ja 308525 merkittävästi. Korkeimpien oikeusasteiden ratkaisusta poiketen päämies ei ohjeistanut komissionääriä. Päämiehellä oli myös oikeus käyttää muita edustajia. Komissionäärin ei tarvinnut hyväksyttää sopimuksia päämiehellään ennen sopimusten solmimista. Toisaalta ratkaisusta ei käy ilmi, oliko komissionäärillä muita päämiehiä ja kuinka riippuvainen edustaja oli päämiehestään taloudellisesti. Ratkaisun perusteella ei voida tulkita kattavasti, onko Suomessa samanlainen oikeustila kuin muissa säädösoikeudellisissa valtioissa. Suomessa on niukasti julkaistua oikeuskäytäntöä aiheesta. Aihetta ei myöskään ole käsitelty suomalaisessa oikeuskirjallisuudessa laajasti. Näin ollen voidaan jopa olettaa, että komissionäärien merkitys ei ole Suomessa merkittävä.

OECD:n malliverosopimus ja sen kommentaari tarjoavat varsin kattavat ohjeet itsenäisyyden arviointiin. Edustajan riippuvuutta tulee tarkastella tämän oikeuksien ja velvoitteiden sekä liiketoiminnan kautta. Riippuvuus voidaan jakaa taloudelliseen ja juridiseen

²²⁴ Widmer 2009, s. 640. Ks. myös: tutkielman luku 4.1.2.

riippuvuuteen, joita voidaan tarkastella erilaisten tosiseikkojen avulla. Oikeuskirjallisuudessa on painotettu, että edustajaa voidaan pitää itsenäisenä vain, jos sekä taloudellinen että juridinen riippumattomuus voidaan osoittaa²²⁵.

5.1.1 Juridinen ja taloudellinen riippuvuus

Jos edustaja toimii päämiehensä kontrollin alaisuudessa ja tämän tarkkojen ohjeiden mukaan, edustajaa ei voida pitää juridisesti itsenäisenä²²⁶. Näin ollen itsenäisen edustajan kriteeriksi voidaan asettaa, että tämä on itse vastuussa omasta työstään ja sen tuloksista. Kommentaarin mukaan itsenäisen edustajan piirteenä voidaan pitää sitä, että päämies luottaa edustajan ammattitaitoon. Jos edustaja antaa tietoa operatiivisesta toiminnastaan päämiehelle, tiedon laatua ja määrää tulee arvioida. Jos toiminnasta annetaan tietoa, jotta sovitun toiminnan suorittaminen olisi sujuvaa, ei tiedon jakaminen vaikuta arvioon. Jos tarkoituksena on saada päämiehen hyväksyntä annetulle informaatiolle, voi tiedon jakaminen vaikuttaa arvioon.²²⁷ Tämän takia yksityisyrittäjä ei voi muodostaa 5.5 artiklan mukaista kiinteää toimipaikkaa yritykselleen, sillä yrittäjä ei voi olla itse omien ohjeidensa kontrollissa²²⁸.

Ohjeiden antamista ja noudattamista voidaan tarkastella myös toisenlaisesta näkökulmasta. Ohjeiden vastaanottaminen voidaan jakaa olennaiseen ja henkilökohtaiseen riippuvuuteen. Olennainen riippuvuus ei riitä osoittamaan, että edustaja olisi epäitsenäinen. Tämä tarkoittaa, että itsenäinen edustaja, kuten komissionääri, voi olla olennaisesti riippuvainen päämiehestään, jos edustaja on sitoutunut noudattamaan tämän ohjeita. Jotta epäitsenäisyyden edellytykset täytyisivät, edustajan tulee olla myös henkilökohtaisesti riippuvainen päämiehen ohjeista. Tämä taas tarkoittaa, että edustaja on kokonaisvaltaisesti velvoitettu noudattamaan päämiehen ohjeita kuten työsuhteessa oleva työntekijä.²²⁹

²²⁵ Ks.: esim. Arnold 2009, s. 668.

²²⁶ OECD 2014 a, s. C(5)-20. Ks. myös: OECD:n malliverosopimuksen 5.7 artikla, jonka mukaan emoyhtiön kontrolli tytäryhtiöstä ei yksistään ole ratkaiseva tekijä, vaan muidenkin edellytysten tulee täytyä, jotta tytäryhtiötä voitaisiin pitää epäitsenäisenä edustajana.

²²⁷ OECD 2014 a, s. C(5)-21.

²²⁸ Ainakin Belgia, Italia, Itävalta, Korea ja Saksa ovat tulkinneet näin. Ks.: Sasseville – Skaar 2009, s. 50 ja Eckl 2009, s. 332.

²²⁹ Vogel *et al.* 1997, s. 344.

Taloudellisen riippuvuuden määrittelyssä tulee ottaa huomioon liikeriskin jakautuminen edustajan ja tämän päämiehen välillä. Jos päämies kantaa edustajan liikeriskin, ei edustaja voida pitää taloudellisesti itsenäisenä²³⁰. Suomen Verohallinnon kanta ei ole näin jyrkkä, sillä Verohallinnon ohjeen mukaan edustaja kantaa yleensä oman liikeriskinsä²³¹. Oikeuskirjallisuudessa on esitetty, että liikeriskin jakautuminen puoliksi edustajan ja päämiehen välillä riittää osoittamaan, että molemmilla on oma erillinen liiketoiminta²³². Yrityksen työntekijää ei voi lähtökohtaisesti pitää itsenäisenä edustajana, sillä tämä on työnantajastaan taloudellisesti riippuvainen. Edustajan itsenäisyyden arviointi voi vaikeutua, jos henkilöllä on työnantajaansa sekä edustaja-päämiessuhde että työntekijä-työnantajasuhde. Järjestely voi olla tyypillinen esimerkiksi konserneissa kuten Ranskan valitustuomioistuimen (*Cour Administrative d'Appel*) ratkaisussa 09PA06295. Tapauksessa oli kyse brittiläisestä GE Capital Rail Ltd:stä joka solmi sopimuksia junanvaunujen vuokraamisesta ranskalaisen France Wagonin kanssa.

Cour Administrative d'Appel 09PA06295: GE Capital Rail Ltd solmi leasing-sopimuksia ranskalaisen France Wagonin kanssa. Henkilö X allekirjoitti sopimukset GE Capital Rail Ltd:n puolesta. Henkilö X työskenteli ranskalaisessa yhtiössä Y. Henkilö X oli komennuksella ranskalaisessa Sarl GE Capital Servicessä, joka kuului samaan konserniin GE Capital Rail Ltd:n kanssa. Henkilö X oli raportointivelvollinen henkilölle V, joka työskenteli konsernin brittiläisen yhtiön palveluksessa ja henkilölle Z, joka oli sekä konsernin brittiläisen että ranskalaisen yhtiön palveluksessa.

Tuomioistuimen mukaan X:n raportointivelvollisuus brittiläiselle GE Capital Rail Ltd:lle ei muodostanut kiinteää toimipaikkaa, vaikka X solmi sopimuksia yhtiön puolesta tavanomaisesti. Tuomioistuimen mukaan X:n toiminta ei vaikuttanut konsernin brittiläisen yhtiön liikevaihtoon vaan ranskalaisen yhtiön. Lisäksi tuomioistuin otti huomioon, että X:n palkan maksoi ranskalainen yhtiö. GE Capital Rail Ltd:lle ei muodostanut kiinteää toimipaikkaa Ranskaan.

Ratkaisussa annettiin painoarvoa komennuksella olevan työntekijän työsuhteelle ranskalaiseen yhtiöön. Ratkaisusta käy ilmi, että X:n katsottiin olevan taloudellisesti riippuvainen konsernin ranskalaisesta yhtiöstä eikä brittiläisestä yhtiöstä. Ratkaisua voidaan pitää poikkeuksellisenä, koska tosiseikkojen mukaan X solmi tavanomaisesti brittiläistä yhtiötä sitovia sopimuksia, mutta tälle tosiseikalle ei annettu painoarvoa ratkaisussa.

²³⁰ OECD 2014 a, s. C(5)-20.

²³¹ Verohallinto 2014 a, luku 4.5 Kiinteän toimipaikan muodostuminen edustajan perusteella.

²³² Skaar 2000, s. 193.

Myös Suomessa on otettu kantaa työntekijöiden muodostamaan kiinteään toimipaikkaan. Ratkaisussa KVL 1997/206 arvioitiin sekä edustajaan että avustavaan ja valmistelemaan toimintaan liittyviä tosiseikkoja.

KVL 1997/206: Tanskalainen yhtiö markkinoi tietokoneohjelmia. Yhtiöllä oli Suomessa toimisto, jossa työskenteli yhtiön kaksi työntekijää. Työntekijöille maksettiin provisiopalkkaa. Työntekijöiden vastuulla oli markkinoinnin valmistelu ja tiedonkeruu markkinoista ja kilpailijoista. Lisäksi työntekijät vastasivat asiakaspalvelusta ja hoitivat muun muassa teknistä tiedustelua koskevat kyselyt. Työntekijät vastasivat myös lisenssimaksujen perinnästä. Työntekijät laativat asiakkaille alustavia tarjouksia, jotka toimitettiin yhtiölle Tanskaan. Tarjouksissa käytettiin vakioehtoja ja listahintoja. Yhtiö teki itse lopullisen tarjouksen, joka vastasi käytännössä työntekijöiden alustavaa tarjousta. Yhtiö järjesti tuotteiden toimituksen ja laskutuksen Tanskasta.

KVL:n mukaan työntekijöiden aktiivista osallistumista myyntityöhön ei voitu pitää vain valmistelevana ja avustavana. Tanskalaiselle yhtiölle muodostui kiinteä toimipaikka Suomeen.

Helminen on esittänyt, että työntekijää ei voida koskaan pitää itsenäisenä edustajana²³³. Ratkaisusta ei kuitenkaan käy ilmi näin jyrkkää linjaa, sillä työntekijöiden statusta arvioitiin näiden toimien kautta. Ratkaisussa annettiin painoarvoa työntekijöiden suurelle roolille myyntitoiminnoissa. Vaikka myyntiä voidaan pitää yleisesti ydinliiketoimintana, edustaja voi suorittaa myynnin tukitoimia monella tasolla eikä rajanveto ole selkeää tai yksinkertaista²³⁴. Toisaalta myös ratkaisussa KHO 23.12.1991 T 4893 työntekijöiden toiminta muodosti kiinteän toimipaikan työnantajalle aktiivisten myyntitoimintojen takia.

Taloudellista riippuvuutta voidaan tarkastella myös brittiläisen näennäisen komissionärijärjestelyn avulla. Komissionäriä ei voida pitää tällaisessa järjestelyssä taloudellisesti itsenäisenä, jos sillä ei ole liikeriskiä. Taloudellista riskiä voidaan arvioida komissionäarin saaman palkkion kautta. Jos komissionäari saa sopimuksen mukaan kiinteän komission, joka ei riipu kaupankäynnin onnistumisesta, ei järjestely todennäköisesti täytä taloudellisen itsenäisyyden edellytyksiä. Jos taas komissionäarin palkkio riippuu sen omasta toiminnasta, voidaan järjestelyä pitää taloudellisesti itsenäisenä.²³⁵ Näennäinen

²³³ Ks.: Helminen 2015, luku 6. Yritystoiminnan muodot ja liiketoiminnan verotus – Kiinteä toimipaikka – Edustaja – Itsenäinen edustaja.

²³⁴ Vrt.: Ahonen – Sajalahti 2014, s. 291.

²³⁵ Peel – Pope 2010, luku 3.2. Agency permanent establishment.

komissionäärijärjestely osoittaa edustajan liikeriskin todellisen luonteen: Itsenäinen edustaminen edellyttää, että komissionääri voi omalla toiminnallaan vaikuttaa taloudelliseen tulokseensa.

5.1.2 Päämiestä koskevat tosiseikat

Edustajan itsenäisyyttä arvioidaan päämiesten lukumäärän perusteella. Edustajan status itsenäisenä on epävarmempi, jos edustaja toimii eksklusiivisesti tai lähes eksklusiivisesti yhdelle päämiehelle koko toimintansa tai muun pitkän ajanjakson ajan. Kommentaarissa todetaan, että tämä tekijä ei ole itsessään määräävä, vaan kaikki tosiseikat ja olosuhteet tulee ottaa huomioon kokonaisuutena.²³⁶ Itävallan veroviranomaisilla on tätäkin tiukempi linja. Itävaltaan muodostuu kiinteä toimipaikka, jos edustajalla on toiminnan aikana vain yksi päämies eikä sillä ole yhtään päämiestä, joka ei kontrolloi sitä²³⁷. Jotkin valtiot, kuten Viro ja Slovenia, ovat tehneet varauksen malliverosopimuksen 5.6 artiklaan, jotta ne voisivat rajata selkeämmin itsenäisen edustajan määritelmän ulkopuolelle edustajat, jotka toimivat yhden tai vain muutaman päämiehen puolesta²³⁸. Toisaalta voisi olla aiheellista väittää, että jos edustaja käyttää kaiken aikansa yhden päämiehen edustamiseen, se on aina päämiehestään taloudellisesti riippuvainen. Käytännössä tätä ei kuitenkaan ole pidetty määrittävänä tekijä esimerkiksi ratkaisussa *Conseil d'État* 304715 ja 308525.

Edustajan itsenäisyyden määrittelyssä tulee ottaa huomioon myös edustajan ja päämiehen liiketoiminnat ja toimialat. Arviossa tulee esittää kysymys siitä, miten nämä jakautuvat osapuolten välillä ja kumman liiketoimintaan edustajan toimet kuuluvat. Edustajan suorittamien toimien tulisi kuulua taloudellisesti nimenomaan tämän omaan tavanomaiseen liiketoimintaan, jotta sitä voitaisiin pitää itsenäisenä edustajana. Tätä voidaan arvioida vertaamalla edustajan toimia tämän tavanomaiseen kaupankäyntiin.²³⁹ Edustajan toimintaa voidaan arvioida myös vertaamalla sitä samalla alalla ja alueella toimiviin edustajiin.

²³⁶ OECD 2014 a, s. C(5)-21.

²³⁷ Bendlinger 2009, s. 127.

²³⁸ OECD 2014 a, s. C(5)-47.

²³⁹ OECD 2014 a, s. C(5)-22.

Esimerkiksi Saksassa tuomioistuimilla on tapana pyytää kauppakamarilta todistus edustajan liiketoiminnasta.²⁴⁰

Kanadalaisen tuomioistuimen (*Tax Court of Canada*) ratkaisussa 2005-170(IT)G käsiteltiin laajasti sekä itsenäisen liiketoiminnan että taloudellisen ja juridisen riippumattomuuden osa-alueita. Yhdysvaltalainen American Income Life Insurance Company toimi Kanadassa erilaisten hierarkkisesti järjestäytyneiden edustajien avulla. Osa edustajista oli sopimussuhteessa ylemmän tason edustajiin ja ylimmän tason edustaja oli sopimussuhteessa päämieheen. Edustajat työskentelivät kodeissaan, mikä tuomioistuimen mukaan olisi voinut muodostaa kiinteän liikepaikan päämiehelle. Edustajien toimet kuuluivat kuitenkin niiden omaan liiketoimintaan, joten niitä pidettiin itsenäisinä edustajina. Tämä ei kuitenkaan riittänyt, vaan tuomioistuimen mukaan edustajien toiminnan tuli täyttää myös taloudellisen ja juridisen itsenäisyyden tunnusmerkit.

Tuomioistuimen mukaan osapuolten tarkoituksena ei ollut, että edustajat olisivat olleet juridisesti riippuvaisia päämiehestään. Päämies ei kontrolloinut edustajia eikä omistanut osuutta edustajista, päämiehellä ei myöskään ollut varoja Kanadassa ja edustajien työntekijät olivat vastuussa edustajille eivätkä päämiehelle. Edustajat eivät tehneet lopullisia ratkaisuja vakuutusten laajuudesta. Tuomioistuin piti edustajia juridisesti itsenäisinä. Taloudellisen riippuvuuden kriteerit eivät myöskään täytyneet, koska edustajan komission suuruus määräytyi edustajien töiden mukaan ja edustajilla oli lupa hankkia muita päämiehiä. Päämies ei kontrolloinut keiden kanssa edustaja kävi kauppaa ja edustajat kantoivat oman liikeriskinsä. Tuomioistuimen mukaan edustajien toiminnan onnistuminen riippui edustajien omasta toiminnasta.²⁴¹

Ratkaisussa on kuvailtu varsin laajasti erilaisia riippuvuuden elementtejä. Ratkaisu jättää myös avoimia kysymyksiä, sillä siitä ei käy ilmi, oliko edustajilla todellisuudessa muita päämiehiä. Voiko pelkkä mahdollisuus riittää taloudellisen riippumattomuuden osoittamiseen? Ratkaisu myös kuvastaa, miten laajaa toimintaa vakuutusyhtiöt voivat harjoittaa ilman kiinteää toimipaikkaa, jos verosopimusvaltiot eivät ole sisällyttäneet malliveroso-

²⁴⁰ Eckl 2009, s. 333. Ks. myös: Vogel *et al.* 1997, s. 331. Vogel in mukaan itsenäisen edustajan epätavalliset liiketoimet voivat aiheuttaa kiinteän toimipaikan muodostumisen itsenäisyydestä huolimatta.

²⁴¹ Ks. myös: Campbell – McDowell 2009, s. 187–188.

pimuksen kommentaarin niin sanottua vakuutusyhtiölauseketta verosopimukseen. Ratkaisun lopputulos olisikin voinut olla toinen, jos Yhdysvaltojen ja Kanadan välisessä verosopimuksessa olisi vakuutusyhtiölauseke.

5.1.3 Vakuutusyhtiöt ja edustajat

Vakuutusyhtiöiden edustajat on poikkeuksellisesti mainittu OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa erikseen. Muiden toimialojen osalta ei ole vastaavaa kohtaa. Maininta perustuu siihen, että vakuutusyhtiöt voivat suorittaa laajamittaista toimintaa verosopimusvaltiossa ilman 5.1 artiklan kiinteän liikepaikan tai 5.5 artiklan epäitsenäisen edustajan kautta muodostuvaa kiinteää toimipaikkaa. Koska vakuutustoiminnassa ei ole täysin selvää missä valtiossa riskien palkkioista muodostuvat tuotot tulisi verottaa, kiinteän toimipaikan muodostuminen on harvinaista²⁴². Osa OECD:n jäsenvaltiosta onkin pyrkinyt välttämään tällaisia tilanteita sopimalla, että vakuutusyhtiölle muodostuu kiinteä toimipaikka, jos edustaja, johon 5.5 artikla ei muuten soveltuisi, kerää verosopimusvaltiossa vakuutusmaksuja. Lisäksi tällainen edustaja muodostaa kiinteän toimipaikan, jos vakuutusyhtiö vakuuttaa riskejä verosopimusvaltiossa tällaisen edustajan välityksellä.²⁴³

OECD:n malliverosopimuksesta poiketen YK:n malliverosopimuksessa on erillinen vakuutusyhtiöitä koskeva artikla. YK:n malliverosopimuksen 5.6 artiklan mukaan vakuutusyhtiölle muodostuu kiinteä toimipaikka, jos se kerää vakuutusmaksuja verosopimusvaltiossa tai vakuuttaa siellä olevia riskejä muun kuin itsenäisen edustajan välityksellä, johon YK:n malliverosopimuksen 5.7 artikla soveltuu. Artikla ei koske uudelleenvakuuttamista.

OECD:n malliverosopimus ei sisällä varsinaista artiklaa tällaisiin tilanteisiin. Kommentaarin mukaan tällaisen ohjeen antaminen ei olisi tarkoituksenmukaista, sillä valtioiden tulisi muotoilla se verosopimuksiinsa valtioiden lainsäädäntö ja tosiseikat huomioiden.²⁴⁴

²⁴² OECD 2014 b, s. 25.

²⁴³ OECD 2014 a, s. C(5)-22.

²⁴⁴ OECD 2014 a, s. C(5)-22. Esimerkiksi Kanadan ja USA:n välisessä verosopimuksessa ei ole erikseen mainintaa vakuutusyhtiöistä. Kanadalaisen tuomioistuimen ratkaisussa 2005-170(IT)G yhdysvaltalaiselle vakuutusyhtiölle ei muodostunut kiinteää toimipaikkaa, kun se harjoitti toimintaansa itsenäisten edustajien

Tällaisista verosopimuksista on kansainvälisesti joitain esimerkkejä. Osassa on YK:n malliverosopimusta mukaileva kohta. Toisissa taas on YK:n malliverosopimuksen mukainen kohta ilman uudelleenvakuutuksen rajoitusta. Joissain verosopimuksissa lähdevaltiolla on rajoittamaton oikeus verottaa vakuutustoiminnan tuloja jopa ilman kiinteää toimipaikkaa.²⁴⁵

5.2 BEPS-projektin vaikutus itsenäisen edustajan käsitteeseen

Seitsemannen toimenpiteen ehdotuksessa nykyinen 5.6 artikla on kirjoitettu kokonaan uudelleen. Uuden sanamuodon mukaan 5.6 artikla muodostuisi jatkossa kahdesta osasta, joista ensimmäisessä määriteltäisiin itsenäinen edustaja ja jälkimmäisessä edustajan ja päämiehen läheisille suhteille asetettavat kynnykset. Artiklasta poistettaisiin kokonaan viittaukset välittäjiin ja komissionääreihin, joita on OECD:n mukaan käytetty kiinteän toimipaikan keinotekoisessa välttelemisessä²⁴⁶. Artiklaan 5.6 kohdistuvat muutokset jatkaisivat siten 5.5 artiklan muutosten linjaa, jolla pyritään estämään säädösoikeudellisen komissionäärin suora kategorisoiminen itsenäiseksi edustajaksi. Kuten oikeuskäytännöstä on käynyt ilmi, veroviranomaiset ovat järjestelmällisesti hävinneet komissionääri-järjestelyjä koskevat kiistat korkeimmissa oikeusasteissa²⁴⁷.

5.2.1 Itsenäisyyden kriteerit

Toimenpiteen mukaisen 5.6 artiklan a kohdan mukaan 5.5 artikla ei soveltuisi, jos henkilö toimii verosopimusvaltiossa yrityksen puolesta itsenäisenä edustajana oman tavallisen liiketoimintansa puitteissa. Artiklan mukaan edustajaa ei voitaisi pitää itsenäisenä, jos se toimii eksklusiivisesti tai lähes eksklusiivisesti yhden tai muutaman päämiehen puolesta,

välityksellä. Edustajien välityksellä harjoitettu toiminta oli laajaa, mutta edustajia pidettiin sekä taloudellisesti että juridisesti itsenäisinä. Ks.: Campbell – McDowell 2009, s. 187–188.

²⁴⁵ OECD 2014 b, s. 24–25.

²⁴⁶ Ks. esim.: OECD 2015 a, s. 15.

²⁴⁷ Høyesterett 2011/755 ja Conseil d'État 304715 ja 308525

joihin sillä on läheiset suhteet. Kommentaarin kirjoitusasua muutettaisiin kiinteän toimipaikan käsitettä laajentavasti. Esimerkiksi 5.6 artiklan 36 kohdan sanamuotoa muutettaisiin siten, että erillisen ja itsenäisen edustajan ei pitäisi (*should not*) muodostaa kiinteää toimipaikkaa. Nykyisen sanamuodon mukaan tällainen edustaja ei voi muodostaa (*cannot constitute*) kiinteää toimipaikkaa.²⁴⁸

Sävyerojen lisäksi kommentaariin tulisi uusia kohtia, jotka tukevat artiklojen uutta linjaa. Ensinnäkin kommentaarista poistettaisiin maininta juridisesta ja taloudellisesta itsenäisyydestä. Sen sijaan kommentaariin lisättäisiin kohta 37, jonka mukaan 5.6 artikla soveltuu vain tilanteisiin, joissa henkilö toimii yrityksen puolesta oman itsenäisen liiketoimintansa puitteissa. Lisäksi kohdassa esitettäisiin, että artikla ei sovellu työntekijöihin, jotka edustavat työnantajaansa tai osakkaaseen, joka edustaa yhtiötään. Koska työsuhteen olemassaoloa voi olla vaikeaa arvioida, kohdassa viitataan malliverosopimuksen kommentaarin 15 artiklan 8.2–8.28 kohtiin, joita voidaan käyttää apuna mahdollisen työsuhteen arvioimisessa. Vaikka edustajan ja päämiehen välillä ei olisi työsuhdetta, erillistä liiketoimintaa harjoittavan itsenäisen edustaja tulisi täyttää muut itsenäisen edustajan edellytykset. Lisäksi edustajan päämiesten lukumäärä vaikuttaisi arvioon: Mitä vähemmän päämiehiä olisi, sitä epätodennäköisempi itsenäisen edustajan status olisi.²⁴⁹

Edellä mainituissa muutosehdotuksissa ei tuoda varsinaisesti uusia ohjeita 5.6 artiklan soveltamiseen. Työntekijää ei nykyisenkään kommentaarin mukaan voida pitää itsenäisenä edustajana. Myös päämiesten lukumäärä vaikuttaa edustajan statukseen itsenäisenä. Muutoksilla pyritäänkin vahvistamaan kommentaarissa jo aiemmin olleita ohjeita. Ratkaisut *Høyesterett* 2011/755 *Conseil d'État* 304715 ja 308525 osoittavat, että päämiesten lukumäärä ei ole todellisuudessa vaikuttanut korkeimpien oikeusasteiden ratkaisuihin, vaikka edustajilla on ollut vain yksi päämies, joka on selkeästi kontrolloinut komissionäriä ohjeillaan. Ratkaisua *Audiencia Nacional* 894/2004 on kuvailtu oikeuskirjallisuudessa varsin tarkoitushakuisesti²⁵⁰. Veroviranomaisten kanta säilyi korkeimpaan oikeuteen saakka, vaikka perusteita kiinteän toimipaikan muodostumiseen ei ollut Espanjan ja

²⁴⁸ OECD 2015 a, s. 23.

²⁴⁹ OECD 2015 a, s. 23.

²⁵⁰ Blanco 2013, luku 4.1.3. The National Court decision: introduction of the concept of a manufacturing dependent agent.

Sveitsin välisen verosopimuksen kiinteän liikepaikan tai epäitsenäisen edustajan muodossa. BEPS-projektin jälkeisessä oikeustilassa edustajan eksklusiivinen toiminta olisi riittänyt tässäkin ratkaisussa kiinteän toimipaikan perusteeksi.

5.2.2 Toiminnan eksklusiivisuus

Vaikka 5.6 artiklan uusi kirjoitusasu laajentaisi kiinteän toimipaikan muodostamisen mahdollisuutta, malliverosopimuksen kommentaariin ei ole toimenpiteen mukaan tulossa yhtä laajoja muutoksia kuin 5.5 artiklaan. Kommentaariin lisättäisiin enimmäkseen kohtia, jotka tukevat 5.6 artiklan a kohdan sisältämää huomattavaa muutosta eksklusiivisuuden korostamisesta²⁵¹. Merkittävimmät muutokset malliverosopimuksen kommentaariin sisältyisivät uusiin kohtiin 38.7–38.12, jotka sisältäisivät ohjeet päämiehen kontrollin arvioimisesta.

Kommentaarin 5.6 artiklan 38.7 kohdassa tarkennettaisiin, että artikla ei sovellu automaattisesti, vaikka edustajalla olisi useita päämiehiä, joihin tällä ei ole läheisiä suhteita²⁵². Näin ollen edustajan toiminnan tulisi ensin täyttää itsenäisen liiketoiminnan edellytykset, jonka jälkeen päämiesten kontrollia arvioitaisiin. Statukseen vaikuttaisi myös ajanjakso, jonka aikana edustajalla ei ole useita päämiehiä. Lisäksi kohdassa huomautetaan, että edustajaa voisi pitää itsenäisenä, jos sillä on lyhyen ajanjakson ajan vain yksi päämies, johon sillä ei ole läheisiä suhteita. Tällainen tilanne voisi olla esimerkiksi silloin, kun edustaja aloittaa toimintaansa.²⁵³

Päämiesten lukumäärää koskevat ehdotetut ohjeet ovat selkeät tilanteissa, joissa päämiehet voidaan kategorisoida niihin, joilla on läheiset suhteet edustajaan ja joilla ei ole. Haasteeksi voi muodostua tilanteet, joissa edustajalla on päämiehinä molempiin kategorioihin kuuluvia yrityksiä. Kommentaarin uuden 5.6 artiklan 38.8 kohdan mukaan tällaisessa tilanteessa tulisi arvioida kuinka suurta osuutta läheiset päämiehet edustavat kaikista pää-

²⁵¹ Ks.: OECD 2015 a, s. 24–25.

²⁵² OECD 2015 a, s. 25.

²⁵³ OECD 2015 a, s. 25–26.

miehistä. Esimerkiksi 90 %:n osuus kaikesta myynnistä rajaisi edustajan 5.6 artiklan ulkopuolelle, koska tätä voidaan pitää eksklusiivisena tai lähes eksklusiivisena.²⁵⁴ Ohjeellista määrää voidaan pitää varsin korkeana. Voisikin kuvitella, että veroviranomaiset pyrkisivät osoittamaan eksklusiivisuuden jo alemmilla osuuksilla.

Seitsemännen toimenpiteen ensimmäisessä versiossa todetaan, että muutoksilla pyritään vaikuttamaan tilanteisiin, joissa tytäryhtiöillä ei ole muita päämiehiä²⁵⁵. Muutosehdotuksista huolimatta konsernisuhde ei tulisi jatkossakaan määrittämään edustajan itsenäisyyttä. Näin ollen artiklan uusi kirjoitusasu olisi edelleen linjassa malliverosopimuksen 5.7 artiklan kanssa. Tätäkin suhdetta tulisi arvioida uuden 5.6 artiklan a kohdan kautta: Jos edustajalla on vain muutamia päämiehiä, joihin sillä on läheiset suhteet, 5.6 artikla ei sovellu²⁵⁶.

5.6 artiklan b kohdassa määriteltäisiin, mitä läheiset suhteet tarkoittavat tässä kontekstissa. Määritelmä on jaettu kahteen osuuteen. Yleisen osan mukaan suhdetta tulisi tarkastella relevanttien tosiseikkojen ja olosuhteiden kautta, joiden avulla selvitettäisiin kontrolloiko toinen toista tai ovatko päämies ja edustaja saman kontrollin alaisia²⁵⁷. Kontrolli voisi siis muodostua todellisista olosuhteista ilman suoraa tai välillistä omistussuhdetta. Sääntöön on kohdistettu kritiikkiä, sillä kontrollia on vaikea arvioida objektiivisesti²⁵⁸. Jos muutoksilla pyritään selkeyttämään kiinteän toimipaikan muodostumista, ohjeiden tulisi olla selkeitä ja ymmärrettäviä.

Erityisessä osassa on määritelty kynnykset, joiden ylittyessä läheisten suhteiden edellytys täytyisi automaattisesti. Artiklan mukaan edustajalla olisi päämieheen läheiset suhteet aina, jos toisella on halussaan joko suoraan tai välillisesti 50 prosenttia osakepääomasta tai osakkeiden tuottamasta äänivallasta tai jos kolmannella henkilöllä on hallussaan suoraan tai välillisesti yli 50 prosenttia sekä edustajan että päämiehen osakepääomasta tai osakkeiden tuottamasta äänivallasta.²⁵⁹ Erityisen osan säännös on selkeämpi kuin yleisen osan, sillä sitä voidaan tarkastella objektiivisesti. Toisaalta yleisen osan säännös on vält-

²⁵⁴ Ks.: OECD 2015 a, s. 26.

²⁵⁵ OECD 2014 b, s. 12.

²⁵⁶ OECD 2015 a, s. 24.

²⁵⁷ OECD 2015 a, s. 16–17.

²⁵⁸ OECD 2015 c, s. 224.

²⁵⁹ OECD 2015 a, s. 16–17.

tämätön, jotta keinotekoiset järjestelyt, joissa päämies todellisuudessa kontrolloi edustajaa tai *vice versa* voidaan estää. Yleinen osa voi kuitenkin muodostaa kiistoja veroviranomaisten ja yritysten välille.

5.2.3 Vakuutusyhtiöt BEPS-projektissa

Seitsemännen toimenpiteen ensimmäisessä versiossa ehdotettiin, että malliverosopimukseen lisättäisiin YK:n malliverosopimusta vastaava kohta vakuutusyhtiöistä²⁶⁰. Seitsemännen toimenpiteen lopullisessa versiossa ei kuitenkaan ehdoteta vakuutusyhtiöitä koskevia lisäyksiä 5.5 tai 5.6 artikloihin. Toimenpiteessä todetaan, että muutoksia ei haluttu yhdistää BEPS-projektiin, koska yhtä toimialaa koskevat muutokset eivät sopineet projektin luonteeseen. Yhtä toimialaa ei myöskään haluttu kohdella eri tavoin kuin muita toimialoja.²⁶¹ Näin ollen vakuutusyhtiöitä koskevat muutokset tulisi ensisijaisesti ymmärtää toimenpiteen muiden muutosten kautta.

Kanadalaisen tuomioistuimen (*Tax Court of Canada*) ratkaisussa 2005-170(IT)G American Income Life Insurance Company harjoitti laajaa vakuutustoimintaa Kanadassa ilman kiinteää toimipaikkaa. Edustajia ei pidetty taloudellisesti eikä juridisesti riippuvaisina, vaikka niillä ei ollut muita päämiehiä. Päämies ei kuitenkaan omistanut osuutta edustajista, joten 5.6 artiklan b-osan erityisen säännös ei voisi soveltua tilanteeseen. B-osan yleinen säännös sen sijaan voisi soveltua, jos päämiehen katsottaisiin kaikkien relevanttien tosiseikkojen ja olosuhteiden mukaan kontrolloivan edustajia. Yleisen osan tulkintaongelma tulee tällaisessa tilanteessa esiin; mitkä tekijät määrittävät kontrollin?

²⁶⁰ OECD 2014 b, s. 24.

²⁶¹ OECD 2015 a, s. 44.

6. EDUSTAJAN KAUTTA MUODOSTUVAN KIINTEÄN TOIMIPAIKAN TULOT

6.1 Tulojen allokoinnin perusteet

Kiinteä toimipaikka rajoittaa lähdevaltion verotusoikeutta ulkoimaisen yrityksen tuloihin. Jos kiinteä toimipaikka muodostuu 5 artiklan mukaan, kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tulee selvittää, mitkä tulot kuuluvat muodostuneeseen kiinteään toimipaikkaan. Suomeen muodostuneen kiinteän toimipaikan veronalaiset tulot ja vähennyskelpoiset menot lasketaan samalla tavalla kuin suomalaisen yhteisön, ja kiinteään toimipaikkaan sovelletaan elinkeinoverolakia²⁶² (myöhemmin ”EVL”).²⁶³ Koska kiinteä toimipaikka ei ole juridisesti itsenäinen yhtiö, ulkomainen yritys omistaa kiinteään toimipaikkaan kuuluvat varat, kantaa riskin ja vastuussa kiinteään toimipaikkaan liittyvistä sopimuksista. Tämä muodostaa ongelman tulojen allokoinnille: Tulot ovat ulkomaisen yrityksen tuloja, jotka on saatu toisesta valtiosta.

Kiinteän toimipaikan tulojen muodostus perustuu OECD:n malliverosopimuksen 7.2 artiklaan, jonka taustalla on erillisen yhtiön periaate ja markkinaehtoperiaate. Artiklan mukaan tulot, jotka kuuluisivat samanlaisessa toiminnassa erilliseen ja itsenäiseen yhtiöön, luetaan kuuluvaksi myös kiinteään toimipaikkaan. Lisäksi tulojen kohdistamisessa tulee ottaa huomioon suoritettut toimet, varat ja riskit. Verosopimukset eivät sisällä markkinaehtoperiaatteen lisäksi tulojen ja menojen kohdistamista sisältäviä ohjeita, joten allokointi tapahtuu käytännössä kansallisen lainsäädännön mukaan²⁶⁴. Kuten kansallisten lainsäädäntöjen edustajien määritelmät osoittavat, erilaiset säännökset voivat aiheuttaa erilaisia käytäntöjä. OECD:n mukaan 7 artiklan soveltamisessa on ollut huomattavia vaihteluita, mikä on aiheuttanut kaksinkertaista verotusta ja nollaverotusta²⁶⁵.

²⁶² Laki elinkeinotulon verottamisesta 360/1968.

²⁶³ Ks.: Verohallinto 2014 a, luku 5.3 Tulot ja menot tuloverotuksessa.

²⁶⁴ Helminen 2015, luku 6. Yritystoiminnan muodot ja liiketoiminnan verotus – Kiinteä toimipaikka – Kiinteän toimipaikan tulon määrittely – Markkinaehtoperiaate.

²⁶⁵ Ks.: OECD 2010, s. 8.

Kiinteän toimipaikan tulot voidaan määritellä suoran ja epäsuoran menetelmän avulla. Koska Suomessa kiinteiden toimipaikkojen tulo määritellään kuten muidenkin yhteisöjen, Suomessa käytetään suoraa menetelmää. Suora menetelmä tarkoittaa, että kiinteän toimipaikan tuloista ja menoista pidetään erilliskirjanpitoa. Epäsuora menetelmä taas tarkoittaa, että yrityksen tulos jaetaan laskennallisesti asuinvaltion ja lähdevaltioiden kesken. OECD poisti maininnan epäsuorasta menetelmästä vuoden 2010 malliverosopimuksen päivityksen yhteydessä, ja suosittelee todellisiin transaktioihin perustuvan suoran menetelmän soveltamista.²⁶⁶ OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin mukaan ensin selvitetään kiinteän toimipaikan toimintojen luonne, minkä jälkeen tarkastellaan transaktioiden markkinaehtoisuutta²⁶⁷.

OECD antoi vuonna 2010 ohjeen kiinteän toimipaikan tulojen kohdentamisesta. Ohjeessa on sekä yleisiä ohjeita että erityisesti edustajia koskevia ohjeita. Yleisen ohjeen mukaan kiinteän toimipaikan tuloja voidaan arvioida hypoteettisen erillisen ja itsenäisen yhtiön mukaan. Tulojen allokointi perustuu kiinteän toimipaikan suorittamiin toimintoihin, joita arvioimalla kiinteään toimipaikkaan voidaan kohdistaa toimintoihin taloudellisesti kohdistuvat varat ja toimintaan liittyvä oletettu riski. Tätä kutsutaan toiminnolliseksi analyysiksi (*functional analysis*). Analyysin keskiössä on merkittävät henkilöstöä vaativat toiminnot (*people functions*). Tällaisia toimia ovat ainakin varojen käyttäminen, hallinnointi ja hankinta, varojen tuottaminen ja kehittäminen sekä riskienhallinta. Toimintojen merkittävyyttä arvioidaan vertaamalla niitä yrityksen muihin toimintoihin. Mitä merkittävämpänä toimintoa pidetään, sitä enemmän kiinteälle toimipaikalle tulee allokoida tuloja.²⁶⁸ Hypoteettisen erillisen ja itsenäisen yrityksen toimintojen markkinaehtoisuutta arvioidaan vertaamalla niitä muihin vastaavia toimintoja suorittaviin itsenäisiin yrityksiin.²⁶⁹

Varojen allokointia arvioidaan taloudellisen omistamisen käsitteen kautta, koska kiinteä toimipaikka ei omista juridisesti toimintoihin käytettyjä varoja. Kiinteään toimipaikkaan kuuluu hypoteettisesti varat, joita sen toimintojen suorittaminen edellyttää. Allokointiin

²⁶⁶ OECD 2014 a, s. C(7)-6 ss ja Helminen 2015, luku 6. Yritystoiminnan muodot ja liiketoiminnan verotus – Kiinteä toimipaikka – Kiinteän toimipaikan tulon määrittäminen – Suora menetelmä.

²⁶⁷ OECD 2014 a, s. C(7)-8 ja C(7)-9.

²⁶⁸ Andresen 2015, luku 3.1. Terminology.

²⁶⁹ OECD 2010, s. 14–15.

vaikuttaa kaikki tosiseikat ja olosuhteet. Tämä tarkoittaa, että suoritettujen toimintojen lisäksi arvioidaan olosuhteita, joissa toiminnot suoritetaan.²⁷⁰

Kiinteän toimipaikan toimintoihin liittyy riskejä. Riskeillä voi olla suora yhteys kiinteän toimipaikan taloudellisesti omistamiin varoihin ja niiden mahdolliseen menetykseen. Toisaalta riski voi liittyä suoritettuihin toimintoihin esimerkiksi vastuun muodossa. Riskien allokoinnissa huomioidaan myös päätöksentekoon liittyvät toiminnot, joita seuraa riski. Riskien allokointumista voidaan havainnollistaa esimerkin avulla, jossa ulkomainen yritys tuottaa hyödykkeitä, jotka epäitsenäinen edustaja myy verosopimusvaltiossa kiinteästä toimipaikasta. Yrityksellä on tuotannollinen riski, mutta kiinteällä toimipaikalla on myyntiin liittyviä riskejä. Näin ollen kiinteään toimipaikkaan voidaan allokoida esimerkiksi osa alhaisen kysynnän aiheuttamasta hävikin riskistä ja luottoriskistä.²⁷¹

Toimintojen, varojen ja riskien lisäksi kiinteään toimipaikkaan tulee allokoida myös näiden edellyttämä määrä pääomaa. Pääoman allokointi tulee tehdä markkinaehtoperiaatteen mukaan, jotta kiinteään toimipaikkaan allokoidaan reilu ja oikea määrä tuloja. Pääoman arviointi ei johda yhteen lukuun, vaan tosiseikat ja olosuhteet voivat luoda monia erilaisia markkinaehtoperiaatteen mukaisia lukuja. Kun toiminnot ja niihin liittyvät varat, riskit ja pääoma ovat selvillä, voidaan kiinteän toimipaikan ja yrityksen välisiä toimia tutkia markkinaehtoperiaatteen mukaan. Jos tulojen kohdentaminen ei täytä markkinaehtoperiaatteen edellytyksiä, kiinteän toimipaikan tuloja oikaistaan. Arvioinnissa käytettävä siirtohinnoittelumenetelmä tulee valita tapauskohtaisesti kiinteän toimipaikan toiminnan perusteella.²⁷² Suomessa Verohallinto tulkitsee markkinaehtoperiaatetta OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan²⁷³.

²⁷⁰ Ks.: OECD 2010, s. 16.

²⁷¹ Näin: OECD 2010, s. 17. Hävikkiin liittyvä riski voisi kuulua myös yritykselle. Riskin allokointuminen ratkeaa sen mukaan, missä varastoa koskevat päätökset tehdään.

²⁷² OECD 2010, s. 18–20.

²⁷³ Verohallinto 2014 a, luku 5.2 Markkinaehtoperiaate tuloverotuksessa.

6.2 Epäitsenäinen edustaja ja tulojen allokointi

Epäitsenäisen edustajan muodostaman kiinteän toimipaikan tuloja voidaan arvioida sekä yhden verovelvollisuuden että erillisten verovelvollisuuksien mukaan. Jälkimmäisen mukaan edustaja ja kiinteä toimipaikka muodostavat erilliset verovelvolliset. Lähdevaltiolla on siten verotusoikeus sekä epäitsenäisen edustajan tuloihin että epäitsenäisen edustajan kautta muodostuvan kiinteän toimipaikan tuloihin. Epäitsenäisen edustajan tuloja tulee arvioida markkinaehtoperiaatteen mukaan eli edustajan tulee saada toiminnastaan korvaus, jonka riippumaton osapuoli saisi vastaavassa tilanteessa. Kiinteän toimipaikan tuloja sen sijaan tulee arvioida samalla tavalla kuin muiden kiinteiden toimipaikkojen tuloja.²⁷⁴ Epäitsenäisen edustajan tuloja ei allokoida kiinteän toimipaikan tuloksi, sillä ne eivät kuulu päämiehen liiketoimintaan. Edustajalle maksettu korvaus on kiinteän toimipaikan vähennyskelpoinen meno.²⁷⁵

Epäitsenäisen edustajan muodostamaan kiinteään toimipaikkaan tulee allokoida toimintojen edellyttämä määrä varoja, riskejä ja vapaata pääomaa. Tämä edellyttää, että suoritettujen toimintojen luonnetta arvioidaan. Jos toiminta koostuu merkittävistä henkilöstöä vaativista toimista, tulee toimintoja vastaava määrä riskejä ja varoja allokoida kiinteään toimipaikkaan. Esimerkiksi myyntitoimintoja suorittavaa epäitsenäistä edustajaa voidaan pitää päämiehen omistaman tavaravaraston taloudellisena omistajana, jos edustaja suorittaa merkittäviä henkilöstöä vaativia toimia päämiehen puolesta. Samanlainen arvio tulee tehdä myös riskin osalta. Myyntitoiminnoissa kiinteälle toimipaikalle voidaan allokoida esimerkiksi osa päämiehen luottoriskistä. Koska jokaisen kiinteän toimipaikan tuloja tulee arvioida tapauskohtaisesti, arvio perustuu yrityksen toimialaan. Toisaalta myös toimialan sisällä voi olla yrityskeitaisia eroja. Käytännössä tällaisen kiinteän toimipaikan tulojen muodostuminen on ollut epäselvää. Epäitsenäinen edustaja ei välttämättä suorita merkittäviä henkilöstöä vaativia toimintoja eikä kiinteään toimipaikkaan ole allokoitavia

²⁷⁴ OECD 2010, s. 59.

²⁷⁵ Vogel *et al.* 1997, s. 347.

tuloja.²⁷⁶ Toisaalta esimerkiksi Saksan valtiovarainministeriö on pyrkinyt argumentoimaan tulojen allokoinnin puolesta myös tilanteissa, joissa edustaja saa toiminnastaan markkinaehtoisen korvauksen²⁷⁷.

Yhtä verovelvollisuutta kannattavan teorian mukaan epäitsenäistä edustajaa ja kiinteää toimipaikkaa tulee kohdella yhtenä verovelvollisena. Teorian mukaan epäitsenäisen edustajan saama markkinaehtoinen korvaus on ainoa tulo, joka voidaan kohdistaa lähdevaltiioon. Koska ulkomainen yritys maksaa korvauksen edustajalle tämän lähdevaltiossa suorittamista toimista, korvaus on kiinteän toimipaikan vähennyskelpoinen meno. Näin ollen kiinteän toimipaikan tulos on nolla. Teorian mukaan kiinteään toimipaikkaan ei voida kohdistaa muita tuloja, koska edustajan saama korvaus kattaa toimintaan liittyvät riskit ja varat. Vaihtoehtoinen teoria ei OECD:n mukaan edusta reilua ja oikeaa verotusoikeuden jakautumista, sillä kiinteään toimipaikkaan voidaan kohdistaa toiminnasta aiheutuvia riskejä ja varoja, jos epäitsenäinen edustaja suorittaa merkittäviä henkilöstöä vaativia toimintoja. Lisäksi vaihtoehtoinen teoria kohtelee epäitsenäisten edustajien ja kiinteiden liikepaikkojen kautta muodostuvia kiinteitä toimipaikkoja eri tavoin.²⁷⁸

Ratkaisun *Høyesterett* 2011/755 aiemmassa käsittelyvaiheessa valitustuomioistuimien katsoi, että Dell AS muodosti kiinteän toimipaikan päämiehelleen. Valitustuomioistuin myös hyväksyi Norjan veroviranomaisten toiminnallisen analyysin, jonka mukaan 60 prosenttia päämiehen toiminnan tuotoista voitiin allokoida Norjaan muodostuneeseen kiinteään toimipaikkaan. Allokointiin sovellettiin poikkeuksellisesti epäsuoraa menetelmää. Osuus perustui veroviranomaisten näkemykseen, jonka mukaan toiminnan merkittävin osa muodostui myynnistä. Dell AS vastasi myynnistä lähes kokonaan. Päämiehen toimintaa sen sijaan pidettiin vähäisenä ja riskittömänä, ja päämiestä pidettiin läpivirtausyksikkönä. Kiinteän toimipaikan veronalaiset tulot olivat veroviranomaisten mukaan 2,5 prosenttia päämiehen Norjassa suoritetuista myynneistä. Dell AS:n saama komissio oli yksi prosentti suoritetuista myynneistä.²⁷⁹

Vaikka korkein oikeus katsoikin, että kiinteää toimipaikkaa ei muodostunut, valitustuomioistuimen ratkaisussa käsiteltiin mielenkiintoisella tavalla tulojen allokointiin liittyviä

²⁷⁶ OECD 2010, s. 59–62.

²⁷⁷ Andresen 2015, luku 7. Special Rules for Agency Permanent Establishments.

²⁷⁸ OECD 2010, s. 60–61.

²⁷⁹ Leegaard 2011, luku 1. Introduction ja 3. The Decision of the Court of Appeals.

tekijöitä. Ensinnäkin tuomioistuimien hyväksyi epäsuoran menetelmän käyttämisen, vaikka malliverosopimuksen kommentaarissa 7 artiklan 41 kohdassa nimenomaisesti kehoitetaan välttämään menetelmän soveltamista. Tuomioistuimen mukaan toiminnan merkittävin osuus oli myynti, josta edustaja suoritti suurimman osuuden. Tulojen allokoituminen perustui ainoastaan myyntiin eikä varojen, riskien ja toimintojen kohdistamiseen. Toisaalta tulee ottaa huomioon, että kiinteän toimipaikan tulona pidettiin 2,5 prosenttia kokonaisymyynnistä ja edustajan saama komissio oli vain yksi prosentti kokonaisymyynnistä. Näin ollen komissiota olisi voitu pitää liian alhaisena markkinaehtoperiaatteen mukaan ja sitä olisi voitu oikaista.²⁸⁰

6.3 Tulojen allokointi BEPS-projektissa

Millaisia seurauksia muuttuneella 5.5 artiklalla olisi tulojen kohdistamisen näkökulmasta? Seitsemännessä toimenpiteessä ehdotetaan, että kommentaarissa 5.5 artiklan 35.1 kohtaan lisättäisiin selvennys, jonka mukaan artiklaan kohdistuvat muutokset eivät tarkoita, että kaikki edustajan solmimista sopimuksista muodostuvat tulot kohdistuisivat kiinteään toimipaikkaan. Tulojen allokointi tulisi tehdä edelleen malliverosopimuksen 7 artiklan hengen mukaan. Kiinteään toimipaikkaan kohdistuu siten vain se osa tuloista, joka kohdistuisi erilliseen ja itsenäiseen yritykseen.²⁸¹

Seitsemännessä toimenpiteessä ei ehdoteta muita uusia ohjeita tulojen allokointiin. Toimenpiteessä todetaan, että uudet ohjeet annetaan ennen multilateraalien instrumenttien neuvottelujen päättymistä joulukuussa 2016²⁸². Siksi on lähes mahdotonta arvioida muutosten todellisia vaikutuksia. OECD:n ratkaisu julkaista seitsemäs toimenpide ilman allokointia koskevia ohjeita on ongelmallinen, sillä yritykset, viranomaiset ja hallitukset eivät kykene arvioimaan muutosten fiskaalisia vaikutuksia mielekkäästi. Koska kiinteitä toimipaikkoja muodostunee muutosten seurauksena huomattava määrä, eri sidosryhmien kannalta olisi oleellista tietää millaisia vaikutuksia tällä on.

²⁸⁰ Ks.: Leegaard 2011, luku 4. Comments.

²⁸¹ OECD 2015 a, s. 23.

²⁸² OECD 2015 a, s. 45.

Ratkaisua voidaan pitää erikoisena, sillä tulojen allokoituminen kiinteään toimipaikkaan on yhtä oleellista kuin itse kiinteän toimipaikan määrittely. OECD:n aiemmista ohjeista voidaan päätellä, että muutosten seurauksena muodostuvien kiinteiden toimipaikkojen tulot jäisivät osassa tapauksista huomattavan pieniksi. Joissain tapauksissa kiinteälle toimipaikalle allokoitavia tuloja ei olisi lainkaan. Niihin kohdistuisi kuitenkin samat velvoitteet kuin muihinkin kiinteisiin toimipaikkoihin.²⁸³ Esimerkiksi Suomessa ulkomaisen yhteisön kiinteä toimipaikka on kirjanpito- ja tilintarkastusvelvollinen²⁸⁴. Voisikin kysyä, onko hallinnollisen taakan lisääminen järkevää, jos verotulojen määrä ei muutu.

²⁸³ Näin: OECD 2015 c, s. 118.

²⁸⁴ Verohallinto 2014 a, luku 5.1 Kirjanpito- ja tilintarkastusvelvollisuus.

7. JOHTOPÄÄTÖKSET

OECD:n BEPS-projekti tulee muuttamaan edustajan kautta muodostuvan kiinteän toimipaikan käsitettä. Multilateraalien instrumenttien neuvotteluihin osallistuu yli 90 valtiota, mikä osoittaa, että kiinteän toimipaikan määritelmän muuttamiseen on kansainvälisesti laaja tahto. Euroopan komissio julkaisi 28.1.2016 verovälttelyä koskevan paketin (*Anti Tax Avoidance Package*). Komissio antaa paketissa tukensa OECD:n verosopimuksia koskeville muutosehdotuksille ja suosittelee, että EU:n jäsenvaltiot muuttavat verosopimuksiaan vastaamaan BEPS-projektin ehdotuksia. Komissio suosittelee jäsenmaita muuttamaan myös verosopimusten edustajan käsitteen vastaamaan seitsemännen toimenpiteen suosituksia.²⁸⁵

Koska multilateraalien instrumenttien neuvottelut ovat kesken, vaikutuksen määrä ja laatu ovat vielä avoimia kysymyksiä. BEPS-projektin todelliset vaikutukset huomataan vasta, kun lopullinen multilateraalinen instrumentti ja sen allekirjoittavat valtiot ovat selvillä. Valtioiden erilaiset tavoitteet voivat vaikeuttaa neuvotteluja ja vaikuttaa sen lopputuloksiin. Voisikin kuvitella, että esimerkiksi USA:n ja Ruotsin kaltaiset valtiot, joissa on suuria kansainvälisiä yrityksiä, eivät välttämättä tule hyväksymään ehdoitta verovarojen valumista kiinteiden toimipaikkojen sijaintivaltioihin. Lisäksi neuvotteluihin voi vaikuttaa poliittiset tekijät kuten USA:n presidentinvaalit. Toisaalta suomalaisten yritysten keskuudessa kiinteiden toimipaikkojen käyttö on ollut aiemmin vähäistä, sillä niihin liittyy monia avoimia kysymyksiä. Näitä voivat olla esimerkiksi kiinteään toimipaikkaan kohdistuvat velvoitteet ja siirtohinnoittelu.²⁸⁶ Jos kiinteisiin toimipaikkoihin kohdistuvat velvoitteet ovat epäselviä, haluavatko valtiot lisätä niiden määrää?

Vaikka muutoksien aiheuttamat fiskaaliset seuraukset ovat vain arvioitavissa tulojen allokoinnin epäselvyyden vuoksi, seitsemännen toimenpiteen muutosehdotusten tavoitteet ovat selkeitä. BEPS-projektin tarkoituksena ei ole muuttaa asuinvaltion ja lähdevaltion verotusoikeuden perusrakenteita. Seitsemäs toimenpide pyrkii kuitenkin muuttamaan

²⁸⁵ Euroopan komissio 2015, kohta 12.

²⁸⁶ Verohallinto 2015, s. 194.

kiinteän toimipaikan käsitettä, jotta asuinvaltion ja lähdevaltion välinen verotusoikeus toteutuisi tarkoituksenmukaisesti. BEPS-projektista voidaan havaita, että OECD:n malliverosopimuksen tavoite on siirtymässä kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemisestä sekä kaksinkertaisen verotuksen että nollaverotuksen ehkäisemiseen²⁸⁷.

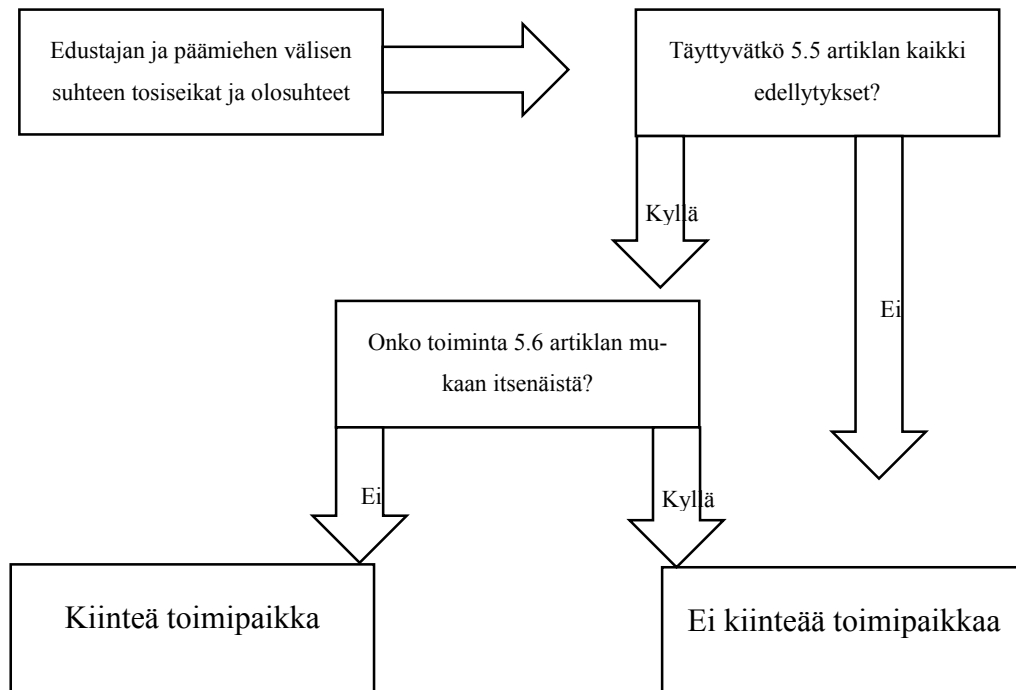
Kolmannessa luvussa esitellyt teoriat pyrkivät mallintamaan 5.5 ja 5.6 artiklojen välistä suhdetta. Teorioista ja oikeuskäytännöstä voidaan havaita, että valtaosa ratkaisuksista näyttäisi noudattavan teorian yksi mukaista ideologiaa, jossa komissionäarit eivät muodosta kiinteää toimipaikkaa säädoikeudellisissa järjestelmissä. Tämä kuvastaa myös yleisempää ongelmaa, joka käy ilmi ratkaisuksista. Useissa tapauksissa tuomioistuimet ovat kunnioittaneet osapuolten välisen sopimuksen muotoa, vaikka todelliset olosuhteet olisivat osoittaneet edustajan olevan epäitsenäinen. Kommentaari sisältää jo tällä hetkellä ohjeita tosiseikkojen arviointiin, mutta yleisyyden ja epäselvyyden vuoksi niitä on ollut hankala noudattaa. Muutosten jälkeen kolmas teoria mallintaisi kuitenkin oikeustilaa parhaiten, sillä kaikkia edustajia tarkasteltaisiin oikeusjärjestelmästä riippumatta 5.5 ja 5.6 artiklojen kautta, jolloin tulkinta olisi sisältöpainotteista.

Sisältöpainotteisuuden lisääntymiseen on kolme syytä: Ensinnäkin 5.5 artiklan muutokset siirtäisivät arvioinnin kohteen edustajasta sopimusten objektiin. Sopimusten ei siis tarvitsisi olla edustajan nimissä, jos niillä siirretään päämiehen omistamien tuotteiden omistusta käyttöoikeus tai ne liittyvät päämiehen suorittamiin palveluihin. Lisäksi artiklassa korostettaisiin edustajan osuutta neuvotteluissa, vaikka edustaja ei solmisi sopimusta päämiehen nimissä. Kolmas merkittävä muutos olisi eksklusiivisesti toimivien edustajien rajaaminen pois itsenäisen edustajan määritelmästä. Näillä muutoksilla olisi huomattava vaikutus, vaikka tosiasiansa kaikki tekijät ovat jo jossain muodossa malliverosopimuksen kommentaarissa tällä hetkellä. Tämä käykin selkeästi ilmi Zimmer Ltd:n ja Dell Productsin ratkaisuksista, joissa veroviranomaiset tulkitsivat edustajan ja päämiehen välisen suhteen todellista luonnetta.

BEPS-projektin jälkeisenä aikana 5.5 ja 5.6 artiklojen toimintaa voisi kuvata seuraavalla mallilla. Mallissa on huomioitu 5.5 artiklan alisteisuus 5.6 artiklalle, ja 5.6 artiklan rajoitus eksklusiivisuudesta:

²⁸⁷ OECD 2014 b, s. 10.

Teoria 4.



Mallia voidaan tarkastella säädosioikeudellisen komissionäärin käsitteen avulla. Komissionääri solmii sopimuksia omissa nimissään ja sopimukset eivät sido päämiestä juridisesti. Komissionäärin solmiman sopimuksen seurauksena päämies kuitenkin luovuttaa omistamansa tuotteen omistusoikeuden kolmannelle osapuolelle. Tosiseikat osoittavat komissionäärin olevan 5.5 artiklassa tarkoitettu edustaja. Jos komissionäärillä on useita päämiehiä, sen toiminta täyttää itsenäisen edustajan edellytykset eikä kiinteää toimipaikkaa muodostu. Jos taas komissionäärillä on vain yksi sille läheinen päämies, kiinteä toimipaikka muodostuu.

Muutoksien tulee olla riittävän selkeitä, jotta nykyisen oikeustilan ongelmat saataisiin poistettua. Epäselvät käsitteet kuten ”*in the name of*” ja ”*binding*” aiheuttavat tulkintaongelmia, jotka seitsemännen toimenpiteen muutosten tulisi kyetä poistamaan. Erityisesti säädosioikeuden ja tapaoikeuden aiheuttamat tulkintaongelmat tulee siten kyetä ehkäisemään, jos muutoksille pyritään kaikkien yrityksiä yhdenvertaiseen kohteluun valtiosta riippumatta. Uusien sanamuotojen ja käsitteiden tuleekin olla sellaisia, että molemmat verosopimusvaltiot, valtioiden veroviranomaiset ja yritykset ymmärtävät käsitteet samalla tavalla oikeusjärjestelmästä riippumatta.

Vaikka OECD kykenisi poistamaan muutosehdotuksilla toisen nimissä toimimiseen ja sitovuuteen liittyvät tulkintaongelmat, uudet ohjeet sisältäisivät uusia tulkinnanvaraisia käsitteitä. 5.5 artiklan mukaan edustaja olisi epäitsenäinen jos se on tavanomaisesti pääasiallisessa roolissa sopimusten solmimiseen tähtäävässä toiminnassa. Käsite ”*the principal role*” voi muodostua varsin kiistanalaiseksi. Millaisessa tilanteessa edustajalla on pääasiallinen rooli, jos myös päämies osallistuu sopimusneuvotteluihin? Toisaalta lause sisältää myös toisen tulkinnanvaraisen käsitteen ”tavanomaisesti” (*habitually*). 5.6 artiklan rajausta edustajiin, jotka eivät toimi eksklusiivisesti, on myös ongelmallinen. Tämä johtuu siitä, että artiklan yleisen osan mukaan kontrolli voi muodostua tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella.

Tulkinnanvaraiset käsitteet aiheuttavat ongelmia ainakin kahdessa eri muodossa. Jos ohjeet eivät ole selkeitä, yritykset voivat välttää toimintaa edustajan välityksellä. 1980-luvulla alkunsa saanut komissionääri-trendi voi siten muuttaa muotoaan. Toisaalta epäselvissä tilanteissa yritys voi toimia siinä uskossa, että kiinteää toimipaikkaa ei muodostu. Ongelmaksi ei muodostu ainoastaan mahdollinen jälkiverotus, vaan myös mahdolliset maineriskit ja veronkorotukset, jotka voivat olla huomattavia. Epäselvien ohjeiden yhteydessä on aiheellista kysyä, onko yrityksillä oikeus olla eri mieltä veroviranomaisten kanssa²⁸⁸? Liike-elämän sidosryhmien tuleekin olla varmoja verosopimusten artiklojen tarkoituksesta. Niiden tulee kyetä luottamaan tähän tarkoitukseen, mikä ei ole mahdollista tällä hetkellä. Muutoksien tulee olla selkeitä ja niiden tulisi kohdistua ensisijaisesti artiklaan eikä kommentaariin. Jos artikla ei ole selkeä, sitä tulkitaan kommentaarin avulla. Tämä taas voi johtaa tulkintuhakuisiin tulkintoihin kuten espanjalainen tuomioistuin ratkaisi *Audiencia Nacional* 894/2004, jossa esiteltiin uusi epäitsenäisen edustajan käsite: Tuotannollinen epäitsenäinen edustaja.

BEPS-projektin valmistuttua ja tulojen allokointiin liittyvien ohjeiden julkaisun jälkeen tutkimuskohteessa on runsaasti aihetta jatkotutkimuksille. Jatkotutkimuksessa tutkimuksen ensisijainen kohde tulisi siirtää nykyisestä oikeustilasta joulukuun 2016 jälkeiseen oikeustilaan. Jatkotutkimuksessa tulisikin esittää kysymykset siitä:

²⁸⁸ Ks. lisää: KPMG 2015 b. KPMG:n veroriitojen ratkaisuryhmässä toimiva Tax Partner Antti Leppänen pohtii kirjoituksessa, uskaltaako veroviranomaisten kanssa olla vilpittömästi eri mieltä, jos mielipide-erosta aiheutuu huomattava veronkorotus.

- Miten edustajan ja kiinteän toimipaikan käsitteet todella muuttuivat projektin seurauksena?
- Miten valtiot, jotka eivät allekirjoittaneet multilateraalia instrumenttia, soveltavat kommentaaria jatkossa?
- Miten tulot allokoidaan tulojen lähdevaltion ja päämiehen asuinvaltion välillä?

Lopuksi: Vaikka BEPS-projektin seitsemännen toimenpiteen muutosehdotukset selkeyttäisivät edustajan käsitteeseen liittyviä tulkintaongelmia ja ainakin osittain poistaisivat ne kokonaan, voi toimenpiteen tavoitteet kyseenalaistaa. Verosopimusten tehtävänä on rajoittaa kansallisen lainsäädännön luomaa verotusoikeutta kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi. BEPS-projekti pyrkii laajentamaan verosopimuksia myös nollaverotuksen ehkäisemiseen. Toisaalta jos kansallisen lainsäädännön mukaan komissionäarin toiminta ei muodosta verotusoikeutta, miten verosopimuksia muuttamalla voidaan laajentaa verotusoikeus myös komissionääreihin? Rohatginin sanoin verosopimus voi vain muokata tai rajoittaa valtion verotusoikeutta²⁸⁹. Esimerkkinä voisi tarkastella Ruotsia, jossa Skatteverket on linjannut, että kansallisen lainsäädännön mukainen komissionääri ei muodosta kiinteää toimipaikkaa²⁹⁰. Voiko verosopimus luoda verotusoikeuden tällaisessa tilanteessa? Jos vastaus on kyllä, BEPS-projektin tavoitteena on muuttaa verosopimusten luonnetta nollaverotuksen ehkäisemistä pidemmälle.

²⁸⁹ Rohatgi 2002, s. 3.

²⁹⁰ Skatteverket 2013, s. 1424.