

BESP -hankkeen vaikutukset kiinteän toimipaikan muodostumiseen komissionäärijärjestelyissä

Pro gradu -tutkielma
Jonna Yli-Äyhö
Aalto-yliopiston kauppakorkeakoulu
Yritysjuridiikka
Syksy 2017

Tekijä Jonna Yli-Äyhö

Työn nimi BEPS -hankkeen vaikutukset kiinteän toimipaikan muodostumiseen komissionäärijärjestelyissä

Tutkinto Kauppatieteiden maisteri

Koulutusohjelma Yritysjuridiikan maisteriohjelma

Työn ohjaaja(t) Tomi Viitala

Hyväksymisvuosi 2017**Sivumäärä** 89**Kieli** Suomi

Tiivistelmä

OECD:n veronpohjan rapautumisen ja voitonsiirtojen estämiseksi käynnistämän BEPS -hankkeen yhtenä keskeisenä kohteena olivat kiinteän toimipaikan keinotekoiseen välttämiseen tähtäävät toimet kuten komissionäärijärjestelyt. Useiden kansainvälisten yritysten myynti- ja markkinointitoiminnot perustuvat komissionäärijärjestelyyn, jossa komissionääriyhtiö toimii toisen konserniyhtiön, päämiesyhtiön, myyntiedustajana sijaintivaltiossaan ja solmii ulkopuolisten asiakkaiden kanssa myyntisopimuksia omissa nimissään, mutta päämiesyhtiön lukuun.

Liiketoimintahyötyjensä lisäksi järjestelyn suosion taustalla on esitetty olevan verosyyt, sillä civil law -maissa komissionäärijärjestelyä käyttämällä on lähtökohtaisesti pystytty välttämään se, ettei päämiesyhtiölle muodustu kiinteää toimipaikkaa myyntimaahan. Tämän on mahdollistanut OECD:n malliverosopimuksen tulkinta, jonka mukaan edustaja ei muodosta kiinteää toimipaikka tilanteissa, joissa edustajan solmimat sopimukset eivät oikeudellisesti sido päämiestä. Tulkinta on kyseenalaistettu useissa maissa veroviranomaisten toimesta, mutta ylimpien oikeusasteiden tuomioissa kiinteän toimipaikan ei ole katsottu pääsääntöisesti muodostuvan komissionäärijärjestelyissä.

BEPS -hankkeen yhteydessä malliverosopimuksen määritelmää päivitettiin niin, että kiinteä toimipaikka muodostuu lähtökohtaisesti komissionäärijärjestelyn käyttämisen seurauksena. Päivitys voidaan implementoida useisiin kahdenvälisiin verosopimuksiin yhtäaikaaisesti BEPS -hankkeen yhteydessä kehitetyllä monenkeskisellä yleissopimuksella. Useat valtiot ovat yleissopimuksen allekirjoituksen yhteydessä tehneet varauksen kiinteän toimipaikan päivitetyn määritelmän osalta, minkä seurauksena päivitetty määritelmä tulee sisältymään vain osaan verosopimuksista.

Kiinteiden toimipaikkojen muodostumiseen liittyvien epävarmuuksien ja veroriitojen odotetaan lisääntyvän päivityksen myötä. Päivityksen vähäisen implementoinnin seurauksena vanhat tulkintakysymykset tulevat säilymään ajankohtaisina ja riskinä on, että veroviranomaiset tulkitsevat vanhoja verosopimusartikloja BEPS -hankkeen valossa. Päivityksen seurauksena kiinteitä toimipaikkoja muodostuu yhä useammin, mutta useissa tapauksissa tulon kohdentamissääntöjen perusteella näille kohdennettavissa oleva tulo on olematon. Tämän myötä päivityksen vaikutukset yritysten kokonaisverorasitukseen ja verotulojen jakautumiseen maiden välillä voivat olla vähäiset, mutta yritysten kustannukset ja hallinnollisen työn määrä lisääntyvät olennaisesti. Odotettavissa on, että yritykset muuttavat liiketoimintamallejaan päivityksen seurauksena.

Yritysten näkökulmasta malliverosopimuksen päivityksen ja sen monenkeskisen yleissopimuksen välityksellä tapahtuvan implementoinnin voidaan katsoa lisäävän verotuksen ennakoimattomuutta ja monimutkais-tavan verojärjestelmää entisestään. Lisäksi päivityksen voidaan katsoa toteuttavan huonosti BEPS -hankkeen tavoitetta veropohjan rapautumisen ja voitonsiirtojen estämisestä.

Avainsanat Kiinteä toimipaikka, komissionäärijärjestely, komissionääri, BEPS, OECD:n malliverosopi-mus, monenkeskinen yleissopimus

SISÄLLYSLUETTELO

LÄHTEET	IV
LYHENTEET	XIV
KUVIOT	XIV
1 JOHDANTO	1
1.1 Tutkimuksen lähtökohdat	1
1.2 Tavoitteenasettelu ja tutkimusmenetelmä.....	4
1.3 Aiheen rajaus	6
1.4 Työn rakenne	8
2 KOMISSIÖJÄRJESTELYT	10
2.1 Komissionärijärjestelyt BEPS -hankkeen kohteena.....	10
2.2 Myyntitoimintojen organisointi kansainvälisessä konsernissa	11
2.3 Komissionärijärjestelyt käytännössä.....	13
2.4 Liiketoiminnalliset syyt komissionärijärjestelyiden suosion taustalla.....	15
2.5 Komissionärijärjestelyihin liittyvät veronäkökohdat	17
3 OECD:N MALLIVEROPIMUKSEN KIINTEÄN TOIMIPAIKAN KÄSITE JA MALLIVEROSOPIMUKSEN ASEMA TULKINTALÄHTEENÄ.....	21
3.1 OECD:n malliverosopimuksen kiinteän toimipaikan käsite.....	21
3.2 OECD:n malliverosopimus ja sen kommentaari tulkintalähteenä.....	24
4 EDUSTAJAN MUODOSTAMAN KIINTEÄ TOIMIPAIKAN MÄÄRITELMÄ JA SIIHEN LIITTYVÄT TULKINTAKYSYMYKSET	28
4.1 OECD:n malliverosopimuksen 5(5) ja 5(6) artiklat	28
4.2 <i>Nimissä</i> -termin tulkinta.....	30
4.3 5(5) ja 5(6) artiklan välinen suhde	33
4.4 5(6) artiklan itsenäisen edustajan määritelmän laajuus ja tarkoitus	35
4.5 Tulkintakysymykset komissionärijärjestelyiden näkökulmasta.....	37
4.6 Komissionärijärjestelyitä koskeva oikeuskäytäntö	39
5 BEPS -TOIMINTASUUNNITELMA JA KIINTEITÄ TOIMIPAIKKOJA KOSKEVA TOIMENPIDE 7 KOMISSIÖJÄRJESTELYIDEN OSALTA.....	45
5.1 BEPS -toimintasuunnitelma ja sen taustat	45
5.2 Kiinteitä toimipaikkoja koskeva BEPS -hankkeen toimenpide 7.....	47
5.3 Muutokset edustajan muodostaman kiinteän toimipaikan määritelmään	48
5.3.1 Epäitsenäisen edustajan määritelmä	48
5.3.2 Itsenäisen edustajan määritelmä	54

5.4	Tulon kohdentaminen kiinteälle toimipaikalle	57
5.5	Muutoksen vaikutukset kansainväliseen liiketoimintaan	62
6	MALLIVEROSOPIMUKSEN 5(5) JA 5(6) ARTIKLOJEN MUUTOSTEN TÄYTÄNTÖÖNPANO MONENKESKISELLÄ YLEISSOPIMUKSELLA	69
6.1	Monenkeskisen yleissopimuksen valmistelu ja yleispiirteet	69
6.2	Monenkeskisen yleissopimuksen mahdollistama joustovara	72
6.3	Kahdenvälisten verosopimusten muuttaminen käytännössä.....	75
6.4	Monenkeskisen yleissopimuksen ja perusteluosan asema tulkintalähteenä	77
6.5	Monenkeskisen yleissopimuksen rakenne ja edustajan muodostamaa kiinteää toimipaikkaa koskevat säännökset.....	78
6.6	Kiinteää toimipaikkaa koskevan muutosten täytäntöönpano.....	79
7	JOHTOPÄÄTÖKSET.....	83
7.1	Luoko monenkeskinen yleissopimus ennakoitavuutta vai monimutkaistaako se verojärjestelmää entisestään?.....	83
7.2	Toteutuuko muutoksen myötä BEPS -hankkeen tavoite veropohjan rapautumisen ja voitonsiirtojen estämisestä?	87

LÄHTEET

Kirjallisuus lähteet

Arnold, Brian - MacArthur, Carl: Article 5: Permanent Establishment. Teoksessa: Global Tax Treaty Commentaries, toim. Vann, Richard. IBFD online books, 2014. (*Arnold – MacArthur 2014*)

Austry, Stephane - Avery Jones, John - Baker, Philip - Blessing, Peter - Danon, Rober - Goradia, Shefali - Inoue, Koichi; Lüdicke, Jürgen - Maisto, Guglielmo - Miyatake, Toshio - Nikolakakis, Angelo – van Raad, Kees – Vann, Richard - Wiman, Bertil: The Proposed OECD Multilateral Instrument Amending Tax Treaties. Bulletin for International Taxation, Vol 70, 12/2016, s. 683-689. (*Austry et al. 2016*)

Avery Jones, John – Ward, David: Agents as Permanent Establishments Under OECD Model Tax Convention. European Taxation, 5/1993, s. 154-181. (*Avery Jones – Ward 1993*)

Avery Jones, John – Lüdicke, Jürgen: The Origins of Article 5(5) and 5(6) of the OECD Model. World Tax Journal, October 2014, s. 203-241. (*Avery Jones – Lüdicke 2014*)

Baker, Philip: Dependent Agent Permanent Establishments: Recent OECD Trends. Teoksessa Dependent Agents as Permanent Establishments, toim. Lang, Michael, Linde verlag, Vienna 2014, s. 23-32. (*Baker 2014*)

Baker McKenzie: Global Permanent Establishment Survey. (*Baker McKenzie 2017*)

Bakker, Anuschka: Transfer Pricing and Business Restructurings - Streamlining all the way. IBFD, Amsterdam 2009. (*Bakker 2009*)

Bal, Alexandra: The Spanish Dell Case – Do We Need Anti-BEPS Measures If the Existing Rules Are Broad Enough?. European Taxation, Vol 56, 12/2016, s.574-577. (*Bal 2016*)

Bjerke, Joachim – Sjøgaard, Simen: Dell Wins Important Agency Permanent Establishment Case. International Transfer Pricing Journal, May/June 2012, s.176-178. (*Bjerke – Sjøgaard 2012*)

Buss, David – Hryck, David – Rothman Robert: Reducing Global Tax Rates Using Commissionaires and Limited Risk Distributors. The Tax Magazine, April 2006, s.13-18. (*Buss et al. 2006*)

Carmona Fernández, Néstor: International/Spain - The Concept of Permanent Establishment in the Courts: Operating Structures Utilizing Commission Subsidiaries. Bulletin for International Taxation, Vol 76, 6/2013. Saatavilla: https://online.ibfd.org/document/bit_2013_06_int_4 (*Carmona Fernández 2013*)

Carroll, Mitchell: Taxation of Foreign and National Enterprises, Vol.4, Methods of Allocating Income. League of Nations, Geneva 1933. (*Carroll 1933*)

Clifford Chance: BEPS Action 7 – what do the OECD’s new permanent establishment proposals mean for business? Client Breifing, October 2015. Saatavilla: https://www.cliffordchance.com/briefings/2015/10/beps_action_7_whatdotheoecdsnewpermanen.html (*Clifford Chance 2015*)

Cooper, Joel - Law, Shee Boon: Business Restructuring and Permanent Establishments. International Transfer Pricing Journal, Vol. 17, 4/2010, s. 249-256. (*Cooper – Law 2010*)

Darby, Joseph: Commissionaire Agreements Are an Important Tool in International Tax Planning. Practical European Tax Strategies, Vol. 8, No 7/2006, 2 ja 15–16. (*Darby 2006*)

Deloitte: OECD Tax Alert: BEPS action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status. Julkaistu 7.10.2015. Saatavilla: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-alert-oecd-7-october-2015.pdf> (*Deloitte 2015*)

Deloitte: OECD's Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Initiative and the "Global Tax Reset" – Full results of the third annual multinational survey. Julkaistu toukokuussa 2016. Saatavilla: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-beps-full-survey-results-may-2016.pdf> (*Deloitte 2016*)

de Wilde, Maarten Floris: Lowering the Permanent Establishment Threshold via the Anti-BEPS Convention: Much Ado About Nothing? Intertax, Vol. 45, No. 8-9/2017, s. 556–566. (*de Wilde 2017*)

Douvier, Pierre-Jean – Lordkipanidze, Xenia: Zimmer Case: The Issue of the Deemed Existence of a Permanent Establishment Based on the Status as a Commissionaire. International Transfer Pricing Journal, Vol. 17, No. 5/2010, s. 266-268. (*Douvier – Lordkipanidze 2010*)

Eisenbeiss, Justus: BEPS Action 7: Evaluation of the Agency Permanent Establishment. Intertax, Vol. 44, Issue 6/7 /2016, s. 481-502. (*Eisenbeiss 2016*)

Erasmus-Koen, Monica – Douma, Sjoerd: Legal status of the OECD Commentaries - in search of the holy grail of international tax law. Bulletin for International Taxation, Vol. 61, No. 8/2007, s. 339-351. (*Erasmus-Koen – Douma 2007*)

Euroopan komissio: Komission suositus 2016/136 verosopimusten väärinkäytön vastaisten toimenpiteiden täytäntöönpanosta (C(2016) 271 lopullinen). Annettu 28 päivänä tammi-kuuta 2016. Saatavilla: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/3/2016/FI/C-2016-271-F1-FI-MAIN-PART-1.PDF> (*Euroopan komissio 2016*)

EY: Spanish Supreme Court confirms broad interpretation of PE concept in line with BEPS Action 7. Julkaistu 30.6.2016 Saatavilla: <http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--spanish-supreme-court-confirms-broad-interpretation-of-pe-concept-in-line-with-beps-action-7> (*EY 2016*)

Finér, Lauri: Liiketulon kohdentaminen kiinteille toimipaikoille. Verotus 3/2015, s. 273-282. (*Finér 2015*)

Finér, Lauri: Siirtohinnoittelun järjestäminen ja suunnittelu suomalaisissa yrityksissä. Verotus 5/2013, s. 488-500. (*Finér 2013*)

Fleming, Clifton: A Note on the Zimmer Case and the Concept of Permanent Establishment. Teoksessa Tax Treaty Case Law Around the Globe 2011, toim. Lang, Michael. Linde verlag, Vienna 2014, s. 107-112. (*Fleming 2011*)

Gouthière, Bruno: A Subsidiary May Sometimes Constitute a Permanent Establishment. International Tax Journal, July-August 2011, s. 11-12. (*Gouthière 2011*)

Gouthière, Bruno: Zimmer: “Commissionaire” Agent Is Not a Permanent Establishment. *European Taxation*, August 2010, s. 350-358. (*Gouthière 2010*)

Hattingh, Johann: The Multilateral Instrument from a Legal Perspective: What May Be the Challenges? *Bulletin for International Taxation*, Vol. 71, No 3-4/2017. Saatavilla: https://online.ibfd.org/document/bit_2017_03_int_1x (*Hattingh 2017*)

Helminen, Marjaana: Kansainvälinen verotus. Jatkuvatäydenteinen, Alma Talent Oy, Helsinki 2017. Viimeisin päivitys tehty 30.8.2017. Haettu 9.9.2017. (*Helminen 2017*)

Helminen, Marjaana: KHO 2013/1704 (93) ja OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin merkitys verosopimusten tulkinnassa. Julkaistu teoksessa *Yritys, omistaja ja verotus – Juhlajulkaisu Seppo Penttilälle*, toim. Korhonen, Sari. Edita Publishing Oy, Helsinki 2014, s. 15-27. (*Helminen 2014*)

HJI Panayi, Christiana: International Tax Law Following the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. *Bulletin for International Taxation*, Vol. 70, No. 11/2016, s. 628-659. (*HJI Panayi 2016*)

Hoor, Oliver - O'Donnell, Keith: BEPS Action 7: The Attempt to Artificially Create a Taxable Nexus. *Tax Notes International*, Vol. 78, No. 929, 10/2015, s. 929-937. (*Hoor - O'Donnell 2015*)

Hoor, Oliver: Comments on the OECD Discussion Draft on the Meaning of Permanent Establishment. *Tax Notes International*, Vol 75, 1/2012. (*Hoor 2012*)

Karjalainen, Jukka – Raunio, Merja: Siirtohinnoittelu. WSOYpro, Juva 2007. (*Karjalainen – Raunio 2007*)

Kleist, David: A Multilateral Instrument for Implementing Changes to Double Tax Treaties: Problems and Prospects. *Intertax*, Vol 44, No 11/2016, s. 823-830. (*Kleist 2016*)

Kovačević, Nataša Žunić – Gadžo, Stjepan: Proposals for Reform of the Agency Permanent Establishment Concept: Examination of BEPS Action 7. Artikkelijulkaisu “the 10th International Scientific Conference: Economic Integrations, Competition and Cooperation” konferenssin julkaisussa 2015, s. 509-526. Saatavilla http://www.academia.edu/12090199/Proposals_for_reform_of_the_agency_permanent_establishment_concept_examination_of_BEPS_Action_7 (*Kovačević – Gadžo 2015*)

KPMG: Analysis of BEPS Multilateral Instrument. Julkaistu 10.6.2017. Saatavilla: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2017/06/tmf-kpmg-analysis-mli-implementing-treaty-related-beps.html> (*KPMG 2017*)

KPMG: Mitä OECD:n neuvottelujen lopputuloksena syntyneet 15 toimenpideraporttia pitävät sisällään? Julkaistu 6.10.2015. Saatavilla: <https://home.kpmg.com/fi/fi/home/uutiset-jajulkaisut/2015/10/mita-oecd-n-neuvottelujen-lopputuloksena-syntyneet-15-toimenpideraporttia.html> (*KPMG 2015*)

Leegaard, Thor: Supreme Court Holds That Commissionaire Structure Does Not Amount to a Permanent Establishment. *European Taxation*, Vol. 52, June 2012, s. 317-321. (*Leegaard 2012*)

Lopez, Eva: An Opportunistic, and yet Appropriate, Revision of the Source Threshold for the Twenty-First Century Tax Treaties. *Intertax*, Vol. 43, No 1/2015, s. 6-13. (*Lopez 2015*)

Love, Patrick: What is BEPS and how can you stop it? Julkaistu 19.7.2013. Saatavilla: <http://oecdinsights.org/2013/07/19/what-is-beps-how-can-you-stop-it/> (*Love 2013*)

Lowell, Cym – Herrington, Matthew: Planning for Multilateral Tax Controversy in the Post-BEPS World. *International Transfer Pricing Journal*, Vol. 22, No. 5/2015, s. 281-296. (*Lowell - Herrington 2015*)

Malherbe, Jacques: BEPS: The Issues of Dispute Resolution and Introduction of a Multilateral Treaty. *Intertax*, Vol. 43, No. 1/2015, s. 91- 95. (*Malherbe 2015*)

Malmgren, Marianne: OECD:n hanke veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron estämiseksi. *Verotus* 1/2015, s. 38-45. (*Malmgrén 2015*)

Malmgrén Marianne: OECD:n ja EU:n hankkeet aggressiivisen verosuunnittelun rajoittamiseksi ja veropohjan rapautumisen estämiseksi. Julkaistu teoksessa *Yritys, omistaja ja verotus – Juhlajulkaisu Seppo Penttilälle*, toim. Korhonen, Sari. Edita Publishing Oy, Helsinki 2014, s. 223-235. (*Malmgrén 2014*)

Malmgrén Marianne: Siirtohinnoittelu kiinteän toimipaikan tulon määrittelyssä. *Verotus* 3/2011, s. 302-309. (*Malmgrén 2011*)

Malmgrén Marianne: Oikeushenkilön asuinvaltio verotuksessa ja yrityksen kansainvälistyminen. Edita Publishing Oy, Helsinki 2008. (*Malmgrén 2008*)

Martín Jiménez, Adolfo: The Spanish Position on the Concept of a Permanent Establishment: Anticipating BEPS, beyond BEPS or Simply a Wrong Interpretation of Article 5 of the OECD Model? *Bulletin for International Taxation*, Vol. 70, 8/2016, s. 458-473. (*Martín Jiménez 2016*)

Maurer, Ludmilla - Port, Christian – Roth, Tom – Walker, John: A Brave New Post-BEPS World: New Double Tax Treaty Between Germany and Australia Implements BEPS Measures. *Intertax*, Vol. 45, No. 4/2017, s. 310–321. (*Maurer et al. 2017*)

Milet, Matias: Permanent Establishments Through Related Corporations Under the OECD Model Treaty. *Canadian Tax Journal*, Vol. 55, No 2/2007, s. 289-330. (*Milet 2007*)

Myrsky, Matti: Vero-oikeustutkimuksen kysymyksiä. Teoksessa *Oikeustieteellinen opinäytetyö*. Toimi. Miettinen, Tarmo, Joensuun yliopisto, Joensuu 2004, s.91-112. (*Myrsky 2014*)

Müller, Johan: Attribution of Profits to PE. Teoksessa *The 2010 OECD Updates: Model Tax Convention & Transfer Pricing Guidelines: A Critical Review*, toim. Weber, Dennis – Van Weeghel, Staf. Wolters Kluwers Law & Business, Aalphen aan den Rijn 2011, s. 51-62. (*Müller 2011*)

Nieminen, Martti: Dual Role of the OECD Commentaries – Part 1. *Intertax*, Vol. 43, No. 11/2015, s. 636–659. (*Nieminen 2015a*)

Nieminen, Martti: Dual Role of the OECD Commentaries – Part 2, *Intertax*, Vol. 43, No. 12/2015, s. 773–795. (*Nieminen 2015b*)

Niskakangas, Heikki: Rojaltit ja palvelumaksut kansainvälisessä vero-oikeudessa. Suomen Lakimiesliiton Kustannus Oy. Helsinki 1983. (*Niskakangas 1983*)

OECD: The 2008 Update to the OECD Model Tax Convention. OECD Publishing, Paris 2008. Saatavilla: <http://www.oecd.org/ctp/41032078.pdf> (*OECD 2008a*)

OECD: Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. OECD Publishing, Paris 2008. Saatavilla: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/41031455.pdf> (*OECD 2008b*)

OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital 2010. OECD Publishing, Paris 2010. Saatavilla: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264175181-en> (*OECD 2010a*)

OECD: Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. OECD Publishing, Paris 2010. <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf> (*OECD 2010b*)

OECD: Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) – 19 October 2012 to 31 January 2013. OECD Publishing, Paris 2013. Saatavilla: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/PermanentEstablishment.pdf> (*OECD 2013a*)

OECD: Addressing Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publishing, Paris 2013. Saatavilla: <http://www.oecd.org/tax/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm> (*OECD 2013b*)

OECD: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publishing, Paris 2013. Saatavilla: <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (*OECD 2013c*)

OECD: General report to the G20 Leaders. OECD Publishing, Paris 2013. Saatavilla: <https://www.oecd.org/tax/SG-report-G20-Leaders-StPetersburg.pdf> (*OECD 2013d*)

OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014. OECD Publishing, Paris 2014. Saatavilla: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en (*OECD 2014a*)

OECD: BEPS Action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status – Public Discussion Draft. OECD Publishing, Paris 2014. Saatavilla: <http://www.oecd.org/tax/treaties/action-7-pe-status-public-discussion-draft.pdf> (*OECD 2014b*)

OECD: Base Erosion and Profit Shifting Project: Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15: 2014 Deliverable. OECD Publishing, Paris 2014. Saatavilla: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264219250-en> (*OECD 2014c*)

OECD: BEPS Action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status – Comments Received on Public Discussion Draft. OECD Publishing, Paris 2015. Saatavilla: <http://www.oecd.org/tax/treaties/public-comments-action-7-prevent-artificial-avoidance-pe-status.pdf> (*OECD 2015a*)

OECD: BEPS Action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status – Revised Discussion Draft. OECD Publishing, Paris 2015. Saatavilla: <http://www.oecd.org/tax/treaties/revised-discussion-draft-beps-action-7-pe-status.pdf> (*OECD 2015b*)

OECD: BEPS Action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status – Comments Received on Revised Discussion Draft. OECD Publishing, Paris 2015. Saatavilla: <http://www.oecd.org/tax/treaties/public-comments-revised-beps-action-7-prevent-artificial-avoidance-pe-status.pdf> (*OECD 2015c*)

OECD: BEPS Action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status – Final Report. OECD Publishing, Paris 2015. Saatavilla: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report_9789264241220-en#.WbACyOQUky8 (*OECD 2015d*)

OECD: Based Erosion and Profit Shifting Project, Action 15: A Mandate for the Development of a Multilateral Instrument on Tax Treaty Measures to Tackle BEPS. 2015. Saatavilla: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-15-mandate-for-development-of-multilateral-instrument.pdf> (*OECD 2015e*)

OECD: Base Erosion and Profit Shifting Project: Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15: 2015 Final Report. OECD Publishing, Paris 2015. Saatavilla: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241688-en> (*OECD 2015f*)

OECD: Base Erosion and Profit Shifting Project 2015 Final Reports – Information Brief. Julkaistu 5.10.2015. Julkaistu: <https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-information-brief.pdf> (*OECD 2015g*)

OECD: BEPS Action 7: Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments – Public Discussion Draft. OECD Publishing, Paris 2016. Saatavilla: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/BEPS-discussion-draft-on-the-attribution-of-profits-to-permanent-establishments.pdf> (*OECD 2016a*)

OECD: BEPS Action 7: Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments – Comments Received on Public Discussion Draft. OECD Publishing, Paris 2016. Saatavilla: <http://www.oecd.org/tax/public-comments-received-on-beps-discussion-drafts-on-attribution-of-profits-to-permanent-establishments-and-revised-guidance-on-profit-splits.htm> (*OECD 2016b*)

OECD: BEPS Action 15: Development of a Multilateral Instrument to Implement the Tax Treaty Related BEPS Measures - Public Discussion Draft. OECD Publishing, Paris 2016. Saatavilla: <https://www.oecd.org/tax/treaties/BEPS-Discussion-draft-Multilateral-Instrument.pdf> (*OECD 2016c*)

OECD: Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publishing, Paris 2016. Saatavilla: <http://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> (*OECD 2016d*)

OECD: Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. Saatavilla: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> (*OECD 2016e*)

OECD: Countries adopt multilateral convention to close tax treaty loopholes and improve functioning of international tax system. Julkaistu 24.11.2016. Saatavilla: <http://www.oecd.org/tax/countries-adopt-multilateral-convention-to-close-tax-treaty-loopholes-and-improve-functioning-of-international-tax-system.htm> (*OECD 2016f*)

OECD: BEPS Action 7: Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. OECD Publishing, Paris 2017. Saatavilla: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/beps-discussion-draft-additional-guidance-attribution-of-profits-to-permanent-establishments.pdf> (*OECD 2017a*)

OECD: Ground-breaking multilateral BEPS convention signed at OECD will close loopholes in thousands of tax treaties worldwide. Julkaistu 7.6.2017 Saatavilla: <http://www.oecd.org/tax/ground-breaking-multilateral-beps-convention-will-close-tax-treaty-loopholes.htm> (*OECD 2017b*)

OECD: Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting - Information brochure. 2017. Saatavilla: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-instrument-BEPS-tax-treaty-information-brochure.pdf> (*OECD 2017c*)

OECD: Countries adopt multilateral convention to close tax treaty loopholes and improve functioning of international tax system. Julkaistu 7.6.2017. Saatavilla: <http://www.oecd.org/tax/countries-adopt-multilateral-convention-to-close-tax-treaty-loopholes-and-improve-functioning-of-international-tax-system.htm>. (*OECD 2017d*)

OECD: Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting – Information Brochure. Saatavilla: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm> (*OECD 2017e*)

OECD: Draft Contents of the 2017 Update of the Model Tax Convention. OECD Publishing, Paris 2017. Saatavilla: <http://www.oecd.org/tax/treaties/draft-contents-2017-update-oecd-model-tax-convention.pdf> (*OECD 2017f*)

OECD: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. OECD Publishing, Paris 2017. Saatavilla: <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>. (*OECD 2017g*)

OECD: Inclusive Framework on BEPS – Progress Report July 2016 – June 2017. OECD Publishing, Paris 2017. Saatavilla: <http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-BEPS-progress-report-july-2016-june-2017.pdf> (*OECD 2017h*)

Ojala, Minna: Monenkeskinen yleissopimus BEPS –projektin verosopimuksia koskevien muutosten toimeenpanemiseksi. Verotus 2/2017, s. 214-220. (*Ojala 2017*)

Owens, Jeffrey: BEPS Implementation: The role of a multilateral instrument. International Tax Review, Vol. 26, 18/2015, s. 18-21. (*Owens 2015*)

Oyama, Hiroshi: Countering BEPS: Preventing Abusive Commissionaire Arrangements. Tax Notes International, Vol. 75, No. 13/2014, s. 1163-1170. Artikkelin saatavilla: <http://www.taxhistory.org/www/features.nsf/Articles/FEE824B44B6D9D3E85257E1C0050913F?OpenDocument> (*Oyama 2014*)

Parada, Leopoldo: Agents vs. Commissionaires: A Comparison In Light of the OECD Model Convention. Tax Notes International, Vol. 72, No. 1/2013, s. 59-65. (*Parada 2013*)

Peel, Rebecca – Pope, Sarah: Commissionaire Agency Permanent Establishment Structures and the Impact of the Zimmer Case. International Transfer Pricing Journal, Vol. 17, 6/2010, s. 447-450. (*Peel – Pope 2010*)

Persiani, Alessio: Some Remarks on the Notion of Permanent Establishment in the Recent Italian Supreme Court Jurisprudence. Intertax, Vol. 40, No. 12/2012, s. 675-682. (*Persiani 2012*)

Persico, Giuseppe: Agency Permanent Establishment under Article 5 of the OECD Model Convention. *Intertax*, Vol. 28, No. 2/2000, s. 66-81. (*Persico 2000*)

Picciotto, Sol: The U.K.'s Diverted Profits Tax: An Admission of Defeat or a Pre-Emptive Strike? *Tax Notes International*, Vol. 77, No. 3/2015, s. 239-242. Saatavilla: http://eprints.lancs.ac.uk/72856/1/Picciotto_2015_DPT_in_TNI.pdf (*Picciotto 2015*)

Pijl, Hans: Agency Permanent Establishments: in the Name of and the Relationship between Article 5(5) and (6) – Part 1. *Bulletin International Taxation*, Vol. 67, No. 1/2013, s. 3-25. (*Pijl 2013a*)

Pijl, Hans: Agency Permanent Establishments: in the name of and the Relationship between Article 5(5) and (6) – Part 2. *Bulletin for International Taxation*, Vol. 67, No. 2/2013, s. 62–97. (*Pijl 2013b*)

Pleijssier, Arthur: The Agency Permanent Establishment: The Current Definition - Part One. *Intertax*, Vol. 29, No. 5/2001, s. 167-183. (*Pleijssier 2001a*)

Pleijssier, Arthur: The Agency Permanent Establishment, Practical Applications - Part Two. *Intertax*, Vol. 29, 6-7/2001, 218-232. (*Pleijssier 2001b*)

Pleijssier, Arthur: The Agency Permanent Establishment in BEPS Action 7: Treaty Abuse or Business Abuse? *Intertax*, Vol. 43, No. 2/2015, s. 147-154. (*Pleijssier 2015*)

Pleijssier, Arthur: The Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status: A Reaction to the BEPS Action 7 Final Report. *International Transfer Pricing Journal*, Vol. 23, No. 6/2016, s. 442-446. (*Pleijssier 2016*)

PwC: Tax Policy Bulletin - BEPS Update. Julkaistu: 28.1.2016. Saatavilla: <https://www.pwcavocats.com/fr/assets/files/pdf/2016/01/pwc-beps-update-changes-reactions-to-beps-final-reports.pdf>. (*PwC 2016*)

Raunio, Merja – Gerdt, Elina: Liiketoimintamallin uudelleenjärjestely siirtohinnoittelun näkökulmasta. *Verotus* 4/2009, s. 260-272. (*Raunio – Gerdt 2011*)

Reimer, Ekkehart – Rust, Alexander: Klaus Vogel On Double Taxation Conventions. Neljäs painos, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2015. (*Reimer – Rust 2015*)

Roberts, Sidney: The agency element of permanent establishment: the OECD Commentaries from the civil law view (Part One). *Intertax*, Vol. 21, No 9/1993, s. 488-508. (*Roberts 1993*)

Rubim, Antunes: Permanent Establishment Risks following Manufacturing and Distributing Restructurings. *Bulletin for International Taxation*, Vol. 66, No. 6/2012. Saatavilla: https://online.ibfd.org/document/bit_2012_06_o2_3 (*Rubim 2012*)

Ruiz de Alda, Eduardo – Cuesta, Luis: The Dell case - Spanish subsidiary considered a permanent establishment. Julkaistu: 24.11.2015. Saatavilla: <http://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=d2539d44-62c8-4d00-b63c-858b177d4551> (*Ruiz de Alda – Cuesta 2015*)

Sandelin, Eric – Palmu, Mikko – Nikula, Timo – Ollikainen, Lasse: Siirtohinnoittelu käytännössä. Edita Publishing Oy, Helsinki 2012. (*Sandelin et al. 2012*)

Schoueri, Luis Eduardo – Günther, Oliver-Christoph: The Subsidiary as a Permanent Establishment. *Bulletin for International Taxation*, Vol. 65, No. 2/2011, s. 69-74. (*Schoueri – Günther 2011*)

Sheppard, Lee: The Brave New World of the Dependent Agent PE. *Tax Notes International*, Vol. 71, No. 1/ 2013, s. 10-17. (*Sheppard 2013*)

Silberztein, Caroline – Tristram, Jean-Baptiste: OECD: Multilateral Instrument to Implement BEPS. *International Transfer Pricing Journal*, Vol. 23, No. 5/2016, s. 347-353. (*Silberztein – Tristram 2016*)

Silberztein, Caroline – Granel, Benoit – Tristram, Jean-Baptiste: OECD Multilateral Convention to Prevent BEPS: Implementation Guide and Initial Thoughts. *International Transfer Pricing Journal*, Vol. 23, No. 5/2017. Saatavilla: https://online.ibfd.org/document/itpj_2017_05_int_2 (*Silberztein et al. 2017*)

Skaar Arvid: Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle. Kluwer Law and Taxation Publishers, Boston 1991. (*Skaar 1991*)

Skaar, Arvid – Sassaville, Jacques: Is there a permanent establishment? *IFA Cahiers de Droit Fiscal International* 2009, Vol. 94a, s. 21-63. (*Skaar-Sassaville 2009*)

Urpilainen, Matti: Vero-oikeuden muutos tutkimuskohteena. Julkaistu teoksessa: Oikeuden ja talouden rajapinnassa – Juhlakirja Matti J. Sillanpää 60 vuotta. Toim. Immonen, Raimo – Knuutinen, Reijo, Edita Publishing Oy, Keuruu 2015, s. 267-278. (*Urpilainen 2015*)

Valente, Piergiorgio: BEPS Action 15: Release of Multilateral Instrument. *Intertax*, Vol. 45, No. 3/2017, s. 219-228. (*Valente 2017*)

Valtiovarainministeriö: Monenkeskinen yleissopimus, jolla toteutetaan verosopimukseen liittyvät toimenpiteet veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron estämiseksi; allekirjoitusvaltuuksien myöntäminen ja odotettavissa olevia varaumia ja ilmoituksia koskevan väliaikaisen luettelon antamisesta päättäminen. Muistio julkaistu 8.5.2017. Saatavilla: <http://vm.fi/paatokset?decisionId=0900908f8053afa8> (*Valtiovarainministeriö 2017a*)

Valtiovarainministeriö: BEPS –toimenpiteiden taloudellisten vaikutusten arviointiraportti. Valtiovarainministeriön julkaisu 26/2017. Julkaistu 16.6.2017. Saatavilla: <http://vm.fi/julkaisu?pubid=20402> (*Valtiovarainministeriö 2017b*)

Van Duijn, Hendrik-Jan – Ijsselmuiden, Rocco: 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*, Vol. 56, No. 2-3/2016, s. 78-86. (*Van Duijn – Ijsselmuiden 2016*)

Vogel, Klaus: Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: A Commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital. Kluwer Law International, Hague 1997. (*Vogel 1997*)

Watson, Sonia - Palazzo-Corner, Nick – Haemmerle, Stefan: UK View on Revised PE Standards in the Multinational Instrument. *International Transfer Pricing Journal*, Vol. 24, No. 3/2017, s. 181-187. (*Watson et al. 2017*)

Williams, Robert: Fundamentals of Permanent Establishments. Kluwer Law International, Aalphen aan den Rijn 2014. (Williams 2014)

Videot

*OECD: BEPS Public Consultation: Prevent the Artificial Avoidance of PE Status – Morning Session. Julkaistu 21.1.2015. Saatavilla osoitteessa: <http://www.oecd.org/tax/public-consultation-action-7-prevent-artificial-avoidance-pe-status.htm> (*OECD 2015i*)*

Oikeuskäytäntö

Espanjan korkeimman oikeuden tuomio: Tribunal Supremo, 20.6.2016, Tapaus 2555/2015, *Dell Products v. Agencia Estatal de Administración Tributaria. (Dell (Espanja) -päätös)*

Espanjan korkeimman oikeuden tuomio: Tribunal Supremo, 12.1.2012, Tapaus 1626/2008, *DSM Nutritional Products Europe Ltd. (aiemmin Roche Vitamins Europe Ltd.) v. Agencia Estatal de Administración Tributaria. (DMS/Roche -päätös)*

Italian korkeimman oikeuden tuomio: Corte Suprema di Cassazione, 9.3.2012, Tapaus 3796, *Boston Scientific International BV v. Agenzia delle Entrate. (Boston Scientific -päätös)*

Norjan korkeimman hallinto-oikeuden tuomio: Høyesterett, 2.12.2011, *Dell Products v. Staten v/Skatt øst, HR-2011-02245-A. (Dell (Norja) -päätös)*

Ranskan korkeimman hallinto-oikeuden tuomio: Conseil d'État, 31.3.2010, *Société Zimmer Ltd v. Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industries, Nos. 304715 ja 308525 (Zimmer -päätös)*

LYHENTEET

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
AOA	Authorized OECD Approach
CFA	Committee of Fiscal Affairs
EU	Euroopan unioni
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OEEC	European Economic Cooperationin
PE	Permanent establishment
Wienin sopimus	Valtiosopimusoikeutta koskeva Wienin yleissopimus (The Vienna Convention on the Law of Treaties)
WP	Working Party

KUVIOT

Kuvio 1: Komissionäärijärjestelyt käytännössä	14
---	----

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen lähtökohdat

Monikansallisten yritysten harjoittama verojen minimointi kansainvälisen verotuksen suunnittelumahdollisuuksia hyödyntäen ja siitä seurannut valtioiden veropohjan rapautuminen ovat saaneet paljon julkisuutta. Esimerkiksi suomalaisissa tiedotusvälineissä keskustelu paljon siirtohinnoittelusta ja veroparatiisiyhtiöiden käyttämisestä yritysraenteissa.¹ Verosuunnittelun lisääntyminen on aktivoinut monia kansainvälisiä toimijoita. Esimerkiksi OECD:lla ja EU:lla on veronkierron ja voitonsiirtojen estämiseen pyrkiviä hankkeita, jotka ovat edenneet nopeasti käytännön toteutuksen asteelle. Finanssikriisin jälkimainingeissa myös useat valtiot ovat ryhtyneet kehittämään keinoja verotulojensa turvaamiseksi².

OECD käynnisti oman Base Erosion and Profit Shifting -hankkeensa (jäljempänä BEPS -hanke) G20 -valtioiden toivomuksesta ja sen ensimmäinen konkreettinen lopputuotos oli vuonna 2013 julkistettu BEPS -selvitys³. Selvityksen mukaan veropohjan rapautumisen olennaisimpana aiheuttajana on suunnitelmalliset voitonsiirrot alhaisen verorasituksen maihin. Kansainvälistä verotusta koskevat kansalliset säännökset tai kansainvälisesti sovitut normit eivät enää vastaa muuttuneen liiketoimintaympäristön tarpeita. Tämän seurauksena monikansalliset yritykset ovat päässeet hyödyntämään verotuksen välttämisen tai minimoinnin mahdollistavia säännöksiä ja verojärjestelmien epäsymmetrioita.⁴ Valtioiden yrityksille suuntaamat erilaiset verokannustimet ovat myös edistäneet veropohjan rapautumista, minkä vuoksi BEPS -hankkeessa on olennaisesti kyse myös valtioiden välisen haitallisen verokilpailun säännöstelystä.

Kansainvälisten yritysten käyttämille siirtohinnoittelumalleille on tyypillistä, että merkittävä osa voitosta on allokoitu aineettomille oikeuksille ja että konserniyhtiöiden välisten riskien jakautumista on muutettu sopimusoikeudellisin keinoin. Tämän myötä liiketoiminnan näkökulmasta olennaisille toiminnoille on kohdennettu yhä vähemmän voittoa. Vaikka yritysten

¹ Malmgren 2014, s.224.

² Lowell - Herrington 2015, s. 281.

³ OECD: Addressing Base Erosion and Profit Shifting.

⁴ OECD 2013b, s. 5-6.

verosuunnittelu on usein teknisesti täysin laillista ja tukeutuu huolellisesti suunnitellulle verosäännösten hyödyntämiselle, rapautuu monien valtioiden veropohja tällaisen toiminnan seurauksena.⁵

BEPS -selvityksessä verosuunnittelun ja voitonsiirtojen konkreettisten taloudellisten vaikutusten arviointia on pidetty haastavana, vaikka näistä aihepiireistä on tehty useita tutkimuksia. Tutkimusten pohjalta voidaan kuitenkin todeta, että se, mihin valtaosa yritysten tuloksesta kertyy, ei ole linjassa sen kanssa, missä yrityksen keskeiset liiketoiminnot sijaitsevat tai mihin yritys on tehnyt merkittäviä investointeja.⁶

Ongelman mittaluokasta kertoo, että vuonna 2013 toteutetun tutkimuksen mukaan veropohjan rapautumisen seurauksena valtiot menettävät vuosittain arviolta noin 100-240 miljardin dollarin edestä yhteisöverotuloja.⁷ Vähentyneiden yhteisöverotulojen seurauksena valtiot ovat leikanneet budjettejansa ja yksityishenkilöiden verotaakkaa on kiristetty. Verokeinotellulla voi olla haitallisia vaikutuksia myös itse yrityksen liiketoimintaan, sillä verosuunnitteluun liittyy merkittävä maineriski. Lisäksi pelkästään kansallisesti toimivien yritysten on nähty kärsivän kansainvälisten yritysten verosuunnittelun kautta saamasta kilpailuedusta.⁸

Ulkomaiset yritykset voivat saada huomattavia tuloja toisessa valtiossa harjoitetusta liiketoiminnasta ilman, että tällä toisella valtiolla on kyseisiin tuloihin verotusoikeutta. Nykyisessä digitalisoituneessa ja immateriaalioikeuksiin painottuneessa liiketoimintaympäristössä yritysten toimipaikkojen sijainnilla tai muulla fyysisellä läsnäololla ei ole enää välttämättä suoraa liityntää siihen, mistä yrityksen tulo kertyy. Tämä kehitys on nostanut verosopimuksissa liiketulon verotusoikeuden jakamiseen käytetyn kiinteän toimipaikan käsitteen yhdeksi keskeisimmistä BEPS -hankkeen kohteista. BEPS -hankkeen agendalla onkin ollut maailmanlaajuisten verotulojen vähenemisen lisäksi se, miten verotulot tulisi jakaa valtioiden välillä.⁹

Kiinteän toimipaikan käsite on yksi kansainvälisen vero-oikeuden perustavanlaatuisista tukipilareista. Käsitteen avulla määritetään verovelvollisen asuinvaltion ja tulon lähdevaltion

⁵ OECD 2013b, s. 45.

⁶ OECD 2013b, ss. 15.

⁷ OECD 2015g, s. 3.

⁸ Love 2013.

⁹ Lopez 2015, s. 6-7.

verotusoikeuden välistä rajaa eli sitä, onko tulon lähdevaltiolla oikeus verottaa toisessa valtiossa verotuksellisesti asuvan yhteisön tuloa. Kahdenvälisissä verosopimuksissa yleisesti käytetty kiinteän toimipaikan käsite perustuu OECD:n malliverosopimuksen¹⁰ 5 artiklaan. Kiinteän toimipaikan muodostamasta verotusoikeudesta säädetään OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklassa, jonka mukaan verosopimusvaltiossa asuvan yhteisön liiketuloa voidaan verottaa toisessa verosopimusvaltiossa vain, jos yhteisö harjoittaa toimintaa tässä toisessa valtiossa olevasta kiinteästä toimipaikasta käsin.

Kiinteän toimipaikan käsitteen piiriin on jo pitkään kuulunut erilaisten liikepaikkojen lisäksi myös tilanteet, joissa rajoitetusti verovelvolliset harjoittavat liiketoimintaa epäitsenäisen edustajan välityksellä. Kiinteän toimipaikan käsitteen perusta on kehitetty 1900 -luvun alun liiketoimintaympäristössä, jossa etenkin yrityksen liikepaikka tai muu fyysinen läsnäolo oli sopiva kiintopiste lähdevaltion verotusoikeuden syntymiselle.¹¹ Arvid Skaar on jo yli 25 vuotta sitten tekemässään tutkimuksessa nostanut esiin, että kiinteän toimipaikan käsitteen asema kansainvälisessä vero-oikeudessa on muuttunut, sillä lähdevaltion verotusoikeuden turvaamisen sijaan siitä on muodostunut väline välttää verotutusta lähdevaltiossa.¹²

Nykyisin on mahdollista harjoittaa huomattavassa määrin liiketoimintaa toisessa valtiossa esimerkiksi internetin välityksellä ilman, että kiinteän toimipaikan muodostumisen edellytykset täyttyvät. Tämän ovat mahdollistaneet globalisaatioon liittyvät ilmiöt kuten teknologian kehitys, rajat ylittävien palvelumyyntien määrän kasvu, sähköisen kaupan laajentuminen sekä uudet liiketoimintamallit.

Rajoitetusti verovelvollinen yhteisö voi saada huomattavan määrän liiketuloa toisesta valtiosta ilman, että tällä toisella valtiolla olisi tuloon verotusoikeutta.¹³ Tämän kehityksen myötä on noussut esiin kysymys siitä, takaavatko voimassaolevat säännökset liiketulon verotusoikeuden oikeudenmukaisen jakautumisen valtioiden välillä. BEPS -hankkeen alkuperäisenä tarkoituksena olikin muokata kansainvälisen verotuksen normistoa soveltumaan paremmin globalisaation ja digitalisaation mukanaan tuomiin muutoksiin.¹⁴

¹⁰ OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital.

¹¹ OECD 2013b, s. 34-36

¹² Skaar 1991, s. 559.

¹³ Kovačević – Gadžo 2015, s. 512; OECD 2013b, s. 35-36.

¹⁴ OECD 2013b, s. 35-36.

BEPS -hankkeen viidestätoista toimenpiteestä yksi, toimenpide 7, koskee kiinteitä toimipaikkoja. Verotusoikeuden jakamiseen liittyvän doktriinin perinpohjaisen uudistamisen sijaan toimenpiteen tavoitteeksi täsmentyi jo varhaisessa vaiheessa estää kiinteän toimipaikan muodostumisen keinotekoinen välttäminen¹⁵. Toimenpiteen yhteydessä tunnistettiin neljä kiinteän toimipaikan keinotekoisesta välttämisen mahdollistavaa osa-aluetta.

Toimenpiteen keskiössä on ollut edustajan muodostamaan kiinteään toimipaikkaan liittyvät säännökset OECD:n malliverosopimuksen 5(5) ja 5(6) artikloissa. Pääsyyinä näiden säännösten päivittämistarpeeseen ovat olleet kansainvälisten yritysten laajasti käyttämät komissionäärirakenteet. Komissionäärirakenteissa on yleensä kyse kansainvälisten konsernien myynti- ja markkinointitoimintojen organisoimisesta liiketoimintamallin muutoksen yhteydessä niin, että aiemmin jakeluyhtiöinä toimineet paikalliset tytäryhtiöt on muutettu toimintoja ja riskejä karsimalla komissionääriyhtiöiksi.

Komissionääriyhtiön rajoitetut toiminnot ovat oikeuttaneet siirtohinnoittelumielessä vain vähäisen tulon allokoinnin tytäryhtiölle, eikä tytäryhtiön toiminta komissionäärinä ole pääsääntöisesti johtanut siihen, että päämiehenä toimivalle konserniyhtiölle muodostuisi kiinteä toimipaikka myyntimaahan. Komissionäärirakenteiden käytön on katsottu mahdollistaneen yritysten kokonaisverorasituksen minimoinnin ja johtaneen verotulojen laskuun maissa, joiden markkinoilla yritysten tuotteita ja palveluita myydään.

BEPS -toimenpiteellä on haluttu vaikuttaa OECD:n malliverosopimusta päivittämällä siihen, että edellytykset kiinteän toimipaikan muodostumiseen komissionäärirakenteissa olisivat matalammat. Olennaisena osana BEPS -hanketta on myös kehitetty monenkeskinen yleissopimus, jolla malliverosopimuksen päivitykset voitaisiin sisällyttää tehokkaasti valtioiden kahdenvälisiin verosopimuksiin.

1.2 Tavoitteenasettelu ja tutkimusmenetelmä

Tämän kansainvälisen vero-oikeuden alaan kuuluvan tutkielman tarkoituksena on arvioida BEPS -hankkeen vaikutuksia komissionäärijärjestelyiden verokohteluun ja sitä kautta kansainvälisten konsernien toimintaan. Arviointi tapahtuu tarkastelemalla erityisesti seuraavia näkökohtia:

¹⁵ "Preventing of Artificial Avoidance of Taxable Presence in the Form of PE".

- 1) Miten edustajan muodostamaa kiinteän toimipaikkaa koskevat OECD:n malliverosopimuksen 5(5) ja 5(6) artiklat tulevat muuttumaan BEPS -hankkeen myötä ja mitkä ovat muutoksen vaikutukset kiinteän toimipaikan muodostumiseen komissionäärirakenteissa?
- 2) Miten ja kuinka laajasti malliverosopimuksen muutos tullaan huomioimaan valtioiden kahdenkeskisissä verosopimuksissa?
- 3) Vaikuttaako BEPS -hanke aikaisempien malliverosopimusversioiden mukaisten 5(5) ja 5(6) artiklojen tulkintaan?
- 4) Mitkä ovat BEPS -hankkeen käytännön seuraukset komissionäärirakennetta käyttäville kansainvälisille yrityksille ja miten yritykset voivat varautua muutokseen?
- 5) Toteutuuko muutoksen myötä BEPS -hankkeen tavoite veropohjan rapautumisen ja voitonsiirtojen estämisestä?

Kokonaisuudessaan tutkielman tavoitteena on keskittyä malliverosopimuksen 5(5) ja 5(6) artiklojen muutoksen käytännön vaikutuksiin, eikä niinkään arvioida päivitettyjen artikloiden tulkintaan liittyviä teknisiä yksityiskohtia.

Tutkielmassa tutkimusmenetelmänä käytetään oikeusdogmatiikkaa eli lainoppia, jolla selvitetään voimassaolevan oikeuden sisältöä ja tarkoitusta. Lainoppia on perinteisesti käytetty sekä oikeusnormien tulkintaan että systematisointiin.¹⁶ Koska tutkielma keskittyy OECD:n malliverosopimuksen tulkintaan, on tutkimuksen painopiste tulkintalainopissa eli käytännöllisessä lainopissa. OECD:n malliverosopimuksen tulkinta edellyttää myös oikeuslähteiden systematisointia, minkä vuoksi tutkielmassa käytetään lisäksi systematisoinnin teoreettista ulottuvuutta eli teoreettista lainoppia.¹⁷

Lainopin valintaa tutkielman tutkimusmenetelmäksi tukee Urpilaisen näkemys siitä, että lainopillinen systematisointi ja tulkintatilanteiden monipuolinen analysointi täyttää parhaiten tiedonintressit, johon vero-oikeustutkimuksen voidaan odottaa BEPS -hankkeen osalta vastaavan.¹⁸

Vaikka OECD:n malliverosopimuksen tulkinnassa lähtökohtana on sanamuodon mukainen tulkinta, otetaan tutkimuksessa lisäksi huomioon myös systemaattiseen, historialliseen ja

¹⁶ Hirvonen 2011, s. 21-22; Myrsky 2004, s. 92.

¹⁷ Hirvonen 2011, s. 25; Myrsky 2004, s. 92.

¹⁸ Urpilainen 2015, s. 277.

vertailevaan tulkintaan liittyvät näkökohdat.¹⁹ Tutkielmassa arvioidaan malliverosopimuksen ja sen kommentaarin asemaa tulkintalähteenä ja tulkitaan säännösten sisältöä niiden säätämisprosessin valossa. Lisäksi tutkimuksessa olennaista on myös vertailla, miten malliverosopimusta on tulkittu eri maiden oikeuskäytännössä. Lainoppia ei kuitenkaan käytetä tutkielmassa minkään yksittäisen valtion oikeustilan arvioimiseksi, vaan tarkoitus on nostaa esiin OECD:n malliverosopimuksen säännöksien tulkintaongelmia yleisellä tasolla.

Kaikki ajankohtainen vero-oikeudellinen tutkimus on aina samalla vero-oikeuden muutoksen tutkimista.²⁰ BEPS -hanketta koskevissa tarkasteluissa on olennaisesti kyse juuri vero-oikeuden muutoksen tutkimisesta, sillä hanke muuttaa merkittävästi nykyistä kaksinkertaisen verotuksen estämistä varten luotua kansainvälisen vero-oikeuden järjestelmää.²¹ Koska tutkimuksen kohteena olevia OECD:n malliverosopimuksen säännöksiä on muutettu BEPS -hankkeen yhteydessä, kohdistuu lainopillinen tutkimus sekä muutosta edeltäneisiin että muutettuihin säännöksiin. Säännösten sisällön tulkinnan lisäksi tutkimuksessa olennaista on hahmottaa, missä tilanteissa muuttuneet säännökset tulevat tosiasiasa sovellettaviksi. Valinnutta oikeustilaa sekä siihen tavoiteltua muutosta arvioidaan myös veropolitiikan näkökulmasta etenkin sen suhteen, onko muutos ollut tarkoituksenmukainen ja tullaanko muutetuilla säännöksillä saavuttamaan BEPS -hankkeen tavoite.²²

Tutkielmassa perehdytään myös komissionäärirakenteiden toimintalogiikkaan ja liiketaloudellisiin taustoihin, sillä ilmiön vero-oikeudellinen tarkastelu edellyttää myös puhtaasti taloudellisten näkökohtien arviointia.²³ Taloustieteitä onkin usein pidetty yhtenä tärkeimmistä vero-oikeudellisen tutkimuksen apuvälineistä.²⁴

1.3 Aiheen rajaus

Työssä tutkitaan kiinteän toimipaikan muodostumiseen liittyviä kysymyksiä tilanteissa, joissa kansainvälisen konsernin myynti- ja markkinointitoiminta on organisoitu komissionäärirakennetta käyttäen. Tutkimus keskittyy rakenteisiin, joissa konserniyhtiö toimii lähdevaltiossa päämiesyhtiön epäsuorana edustajana eli komissionäärinä. Tutkimuksessa sivutaan pintapuolisesti myös tilanteita, joissa tytäryhtiö toimii suorana edustajana eli agenttina

¹⁹ Hirvonen 2011, s. 39-40; Myrsky 2004, s. 92-93.

²⁰ Urpilainen 2015, s. 268.

²¹ Urpilainen 2015, s. 272.

²² Veropolitiikasta tutkimuskohteena Myrsky 2004, s. 93.

²³ Niskakangas 1983, s. 6.

²⁴ Myrsky 2004, s. 104-106.

tai puhtaasti myynti- ja markkinointipalveluita tarjoavana yhtiönä, mutta näiden rakenteiden syvällisempi arviointi on rajattu työn ulkopuolelle, sillä niihin liittyy OECD:n vuoden 2014 malliverosopimuksen²⁵ valossa omat tulkintakysymyksensä.

Kiinteän toimipaikan muodostumista komissionäärirakenteissa harjoitetun myynti- ja markkinointitoiminnan myötä arvioidaan pelkästään OECD:n malliverosopimuksen 5(5) ja 5(6) artiklojen valossa, jotka koskevat edustajan muodostamaa kiinteää toimipaikkaa. Tutkimuksessa ei huomioida sitä, että edustajana toimivan yhtiön muut toiminnot tai päämiesyhtiön muu toiminta lähdevaltiossa voi myös muodostaa kiinteän toimipaikan. Kiinteän toimipaikan muodostumisen estyminen siitä johtuen, että kyse on OECD:n malliverosopimuksen 5(4) artiklassa tarkoitettusta avustavasta tai valmisteleavasta toiminnasta, on nostettu aihepiirin laajuudesta johtuen esiin vain maininnanomaisesti.

Kiinteän toimipaikan muodostumista arvioidaan kansainvälisen vero-oikeuden näkökulmasta, eikä tutkimuksen kohteena ole kiinteän toimipaikan muodostuminen minkään yksittäisen valtion kansallisen verolainsäädännön valossa. Painopiste tutkimuksessa on siis kansallisten säännösten sijaan kansainvälisen verosopimusnormiston kehityksessä ja tulkinnaissa. Kansallista verosopimusten tulkintaan liittyvää oikeuskäytäntöä on esitelty verosopimusten tulkintakäytännön konkretisoimiseksi. Vaikka OECD:n vuoden 2014 malliverosopimuksen 5(5) ja 5(6) artiklojen tulkinta edellyttää tukeutumista kansallisiin edustusta koskeviin siviilioikeuden säännöksiin, on tämän tutkimuksen kannalta katsottu riittäväksi yleispiirteisten suuntaviivojen esittäminen civil ja common law -maiden edustajan konseptien osalta, minkä vuoksi työhön ei sisälly tarkempaa oikeusvertailua tältä osin.

Tutkimuksen kohteena olevaksi BEPS -hanketta edeltäväksi kansainväliseksi normistoksi on valittu OECD:n vuoden 2014 malliverosopimus sekä sen viimeisin vuodelta 2014 oleva kommentaari²⁶. Viitattaessa OECD:n malliverosopimukseen tai sen kommentaariin tarkoitetaan tässä työssä edellä mainittuja versioita, ellei asiayhteydessä erikseen tuoda esiin, että

²⁵ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2014.

²⁶ OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014

viittauksen kohteena on muu versio. BEPS -hankkeen myötä päivitettävään versioon viitataan vuoden 2017 malliverosopimuksena ja sen kommentaarina²⁷. Muiden malliverosopimusten kuten YK:n tai USA:n malliverosopimusten arviointi on rajattu tutkimuksen ulkopuolelle tutkimuskohteen selkeyden säilyttämiseksi.

Arvioitaessa kiinteän toimipaikan muodostumista komissionäärirakenteiden yhteydessä, ei voida täysin sivuuttaa kysymystä siitä, miten kiinteän toimipaikan muodostuessa sille allokoitava tulo tulisi määritellä. Tulon allokointiin liittyvien tulkintakysymysten yksityiskohdainen tarkastelu on kuitenkin rajattu tämän työn ulkopuolelle, sillä aihepiiri on yksinään hyvin laaja ja BEPS -hankkeen annettavasta lisäohjeistuksesta ei ole vielä julkaistu lopullista versiota.

1.4 Työn rakenne

Johdannon jälkeen työn toisessa luvussa taustoitetaan syitä sille, miksi komissionäärirakenteet ovat valikoituneet BEPS -hankkeen asialistalle. Luvussa tutkitaan kansainvälisten konsernien komissionäärijärjestelyiden toimintalogiikkaa ja niiden taustalla olevia liiketoiminnallisia ja verotuksellisia syitä.

Kolmannessa luvussa luodaan yleiskatsaus OECD:n malliverosopimuksen kiinteän toimipaikan käsitteeseen ja arvioidaan malliverosopimuksen sekä sen kommentaarin asemaa kansainvälisen vero-oikeuden tulkintalähteenä. Kappale luo oikeudellisen kehyksen edustajan muodostamaa kiinteää toimipaikkaa koskevien säännösten yksityiskohtaiselle arvioinnille.

Luvussa neljä käsitellään BEPS -hanketta edeltänyttä edustajan muodostaman kiinteän toimipaikan määritelmää sekä siihen liittyviä komissionäärirakenteiden näkökulmasta olennaisia tulkintakysymyksiä. Luvussa arvioidaan näitä tulkintakysymyksiä erityisesti komissionäärirakenteiden näkökulmasta ja esitetään myös, miten kysymyksiä on arvioitu eri maiden oikeuskäytännössä.

Edustajan muodostamaan kiinteän toimipaikan määritelmään BEPS -hankkeen myötä tulleita muutoksia käydään läpi luvussa viisi. Luvun alussa kuvataan muutoksen taustoja ja

²⁷ OECD: Draft Contents of the 2017 Update of the Model Tax Convention. Tutkielman palautusajankohtana lopullista versiota vuoden 2017 malliverosopimuksesta ei oltu vielä julkaistu.

asemaa osana BEPS -hanketta. Lisäksi luvussa avataan kiinteälle toimipaikalle kohdennettavaan tuloon liittyviä keskeisiä näkökohtia. Lopuksi arvioidaan muutoksen konkreettisia vaikutuksia kansainväliseen liiketoimintaan.

Kuudennessa luvussa käsitellään muutosten täytäntöönpanoon liittyviä kysymyksiä. Pääpaino on monenkeskisen yleissopimuksen luonteen ja soveltamisen arvioinnissa. Luvun lopussa kuvataan edustajan muodostamaa kiinteää toimipaikkaa koskevien säännösten täytäntöönpanoon liittyviä teknisiä yksityiskohtia ja tarkastellaan täytäntöönpanon tosiasiallista laajuutta.

Johtopäätösluvussa pohditaan, voidaanko muutosta ja sen täytäntöönpanoa pitää onnistuneena. Tätä arvioidaan etenkin siitä näkökulmasta, luoko monenkeskinen yleissopimus ennakoitavuutta vai monimutkaistuuko verojärjestelmä entisestään. Lisäksi tarkastellaan sitä, toteuttaako muutos BEPS -hankkeen tavoitetta veropohjan rapautumisen ja voitonsiirtojen estämisestä.

2 KOMISSIÖNÄÄRIJÄRJESTELYT

2.1 Komissionäärijärjestelyt BEPS -hankkeen kohteena

BEPS -toimintasuunnitelmassa on korostettu tarvetta päivittää OECD:n malliverosopimuksen kiinteän toimipaikan määritelmää kiinteiden toimipaikkojen muodostumisen keinotekoisesta välttämisen estämiseksi. Edustajan muodostaman kiinteän toimipaikan määritelmän valitseva tulkinta on mahdollistanut sen, että ulkomaisen yrityksen tavaroiden myyntiä koskeva sopimus neuvotellaan ja solmitaan toisessa maassa paikallisen tytäryhtiön myyntihenkilökunnan toimesta ilman, että tavaroiden myynnistä syntyvä tulo olisi tässä toisessa valtiossa vastaavissa määrin veronalaista tuloa, kuin se esimerkiksi olisi silloin, jos tuotteet myytäisiin paikallisen jakelijan toimesta.

Viime vuosikymmeninä kansainväliset yritykset ovat korvanneet komissionäärirakenteilla liiketoimintamalleja, joissa paikallinen tytäryhtiö on perinteisesti toiminut jakelijana. BEPS -raporttien mukaan tämän seurauksena tulon lähdevaltiosta on siirtynyt pois verotettavaa tuloa ilman, että kyseisessä maassa suoritettavissa toiminnoissa olisi tapahtunut merkittävää muutosta.²⁸ Käytännössä komissionäärirakenteita on siis käytetty minimoimaan korkean verokustannuksen lähdevaltiossa harjoitetusta myyntitoiminnoista aiheutuva verokustannus, sillä päämiehelle ei muodostu myyntivaltiossa veronalaista tuloa ja myyntivaltiossa sijaitsevan tytäryhtiölle allokoitava tulo pienenee.²⁹

Komissionäärirakenteita on yleensä käytetty civil law -maissa, sillä komissionäärin käsite tunnustetaan kyseisissä oikeusjärjestelmissä. Common law -maiden kuten Ison-Britannian oikeusjärjestelmässä ei ole olemassa civil law -oikeusjärjestelmiä vastaavaa epäsuoran edustamisen kuten komissionäärin käsitettä. Tästä huolimatta common law -maissa on otettu käyttöön komissionäärijärjestelyitä vastaavia rakenteita ns. synteettisiä komissionäärejä, joissa loppuasiakkaan ja komissionäärin välisessä sopimuksessa on nimenomaisesti sovittu, ettei päämiesyhtiöllä ole velvoitteita suhteessa loppuasiakkaaseen. Käytännössä siis civil law -maiden komissionääriä vastaavat oikeudelliset olosuhteet saadaan luotua sopimusteknisesti, minkä myötä näitä rakenteita tulisi verosopimusten näkökulmasta kohdalla tavantomaista komissionääriä vastaavasti.³⁰

²⁸ OECD 2015b, s. 1.

²⁹ Darby 2006, s.15.

³⁰ Eisenbeiss 2016, s. 486; Baker 2014, s. 28.

Komissionäärijärjestelyiden lisäksi BEPS -toimenpide 7 tavoitteena on estää muut tilanteet, joissa OECD:n malliverosopimuksen edustajan muodostamaa kiinteää toimipaikkaa koskevia 5(5) ja 5(6) artikloja on käytetty hyväksi konserninsisäisissä järjestelyissä. Näihin tilanteisiin on viitattu termillä ”*Similar Strategies*”. Toimenpide 7 yhteydessä on arvioitu laajasti eri tilanteita, joissa on hyödynnetty keinotekoisesti 5(5) ja 5(6) artiklojen sanamuotoja, ja toimenpiteen on tarkoitus puuttua yhtäläillä common law - ja civil law -maissa toteutettuihin järjestelyihin.³¹

Raportin mukaan *Similar Strategies* -tilanteesta on kyse malliverosopimuksen 5(5) artiklan hyödyntämisen osalta esimerkiksi silloin, kun sopimusneuvottelut käydään olennaisilta osin edustajan toimintavaltiossa, mutta varsinainen sopimuksen solminen tai vahvistaminen tapahtuu ulkomailla. Vaihtoehtoisesti sellainen edustaja, jolla on valtuutus tehdä sopimuksia yrityksen nimissä ja joka käyttää tätä valtuutusta tavanomaisesti, saattaa täyttää 5(6) artiklan itsenäisen edustajan määritelmän siitä huolimatta, että se on etuyhteysuhteessa edustamaansa yritykseen.³² Kansainvälisissä konserneissa edellä mainitun kaltaisia tilanteita esiintyy niin sanotuissa agenttimalleissa tai muissa paikallisia myynti- tai markkinointiyhtiöitä käyttävissä liiketoimintamalleissa.

2.2 Myyntitoimintojen organisointi kansainvälisessä konsernissa

Kansainväliset yritykset voivat organisoida myyntitoimintonsa eli konsernissa valmistettujen tuotteiden myynnin usealla eri tavalla. Perinteisesti konserneissa on ollut kussakin valtioissa tai markkina-alueella täyden riskin jakeluyhtiö, joka on vastannut tuotteiden myynnistä kyseisellä alueella ja kantanut kaikki tuotteiden myyntiin liittyvät olennaiset riskit kuten varasto- ja luottoriskin. Tuotteiden myynti on tapahtunut jakeluyhtiön toimesta niin, että jakeluyhtiö on ostanut tuotteet esimerkiksi konsernin valmistusyhtiöltä ja myynyt ne eteenpäin ulkopuoliselle asiakkaalle. Jakeluyhtiön kantamia riskejä on voitu rajoittaa, jolloin kyse on rajoitetun riskin jakeluyhtiöstä.

Myyntitoiminto on voitu järjestää myös niin, että paikallinen myyntiyhtiö suorittaa pelkäänsään myynti- ja markkinointipalvelua päämiehenä toimivalle konserniyhtiölle eli päämiesyhtiölle. Tässä tapauksessa tuotteiden omistus siirtyy suoraan päämiesyhtiöltä ulkopuoliselle

³¹ OECD 2015i, kohta 2:24-2:26.

³² OECD 2015d, s.15, kohta 7.

asiakkaalle. Tällöin on kyse joko komissionääri- tai agenttimallista.³³ Vaihtoehtoisesti paikallisen myyntiyhtiön toimenkuvaa on voitu karsia vielä tästäkin niin, että se tarjoaa markkinointi- ja myyntipalveluita päämiesyhtiölle ilman, että se osallistu millään tapaa kauppojen tekoon.³⁴

Komissionäärirakenteissa on kyse järjestelystä, jossa komissionääriyhtiö myy tuotteita toimintavaltiossaan omissa nimissään, mutta ulkomaisen päämiesyhtiön puolesta, joka myös omistaa tuotteet. Komissionääri on niin sanottu peitelty agentti, sillä loppuasiakkaan suuntaan komissionääri toimii ikään kuin jälleenmyyjä, eikä asiakas välttämättä ole tietoinen, ettei komissionääri omista myymäänsä tuotetta. Myytävän tuotteen omistusoikeus siirtyy suoraan päämieheltä loppuasiakkaalle.³⁵ Komissionäärin toimenkuvaan kuuluu tyypillisesti potentiaalisten asiakkaiden kartoittaminen, yhteydenotot asiakkaisiin, uusien tuotteiden esittely, asiakassuhteiden ylläpito ja pienimuotoiset tekniset tukipalvelut.³⁶

Agenttimalli poikkeaa komissionäärijärjestelyistä siinä, että asiakkaaseen päin agentti toimii päämiehen lukuun eli se edustaa toiminnassaan päämiestään, kun taas komissionääri toimii omissa nimissään. Komissionäärijärjestelyn tapaan tavaran omistusoikeus siirtyy suoraan päämieheltä loppuasiakkaalle, mutta loppuasiakas on tietoinen siitä, että agentti edustaa päämiestä eikä itseään. Toimintojen ja riskien osalta komissionääri ja agentti vastaavat pitkälti toisiaan, vaikkakin agentin toimintojen ja vastuiden katsotaan yleensä olevan sillä tavalla vähäisemmät, että sen tulotaso jää komissionäärin tulotaso alhaisemmaksi. Yleensä kansainvälisten konsernien agenttimalleissa agentti saattaa välittää asiakastilauksia päämiesyhtiöille, mutta sillä ei ole valtuutta solmia sopimuksia, antaa sitovia tarjouksia tai hyväksyä asiakkaan tarjouksia päämiesyhtiön puolesta. Mikäli agentti tosiasiallisesti toimii edellä mainituissa rajoissa, voi päämiesyhtiö OECD:n malliverosopimuksen valossa välttää kiinteän toimipaikan muodostumisen agentin toimintavaltioon.³⁷

Markkinointi- ja myyntipalveluita tarjoavan yhtiön, joka ei komissionäärin tai agentin tapaan toimi ainakaan nimellisesti päämiesyhtiön edustajana, toiminnot ovat vielä vähäisemmät ja riskit rajoitetummat kuin agentilla. Markkinointiyhtiö ei lähtökohtaisesti osallistu kauppojen tekoon, vaan se lähinnä markkinoi päämiesyhtiön tuotteita ja välittää asiakkaalle

³³ Sandelin et al. 2012, s. 151-152; Bakker 2009, s. 24-25.

³⁴ Karjalainen – Raunio 2007, s. 119-120.

³⁵ Sandelin et al. 2012, s. 155; Bakker 2009, s. 27-28; Karjalainen – Raunio 2007, s. 113-114.

³⁶ Williams 2014, 254-255.

³⁷ Sandelin et al. 2012, s. 156; Karjalainen – Raunio 2007, s. 116-117.

päämiestä ja tuotteita koskevia tietoja. Yleensä markkinointiyhtiön toimenkuvan osalta olennaista on, että varsinainen tuotteiden myyntiin liittyvä kanssakäyminen tapahtuu päämiesyhtiön ja loppuasiakkaan välillä, mistä johtuen huolellisesti implementoidun rakenteen myötä markkinointiyhtiön sijaintivaltioon ei lähtökohtaisesti muodostu kiinteää toimipaikkaa.³⁸

2.3 Komissionäärijärjestelyt käytännössä

Kokonaisuudessaan komissionäärijärjestely perustuu yleensä seuraaville lähtökohdille:

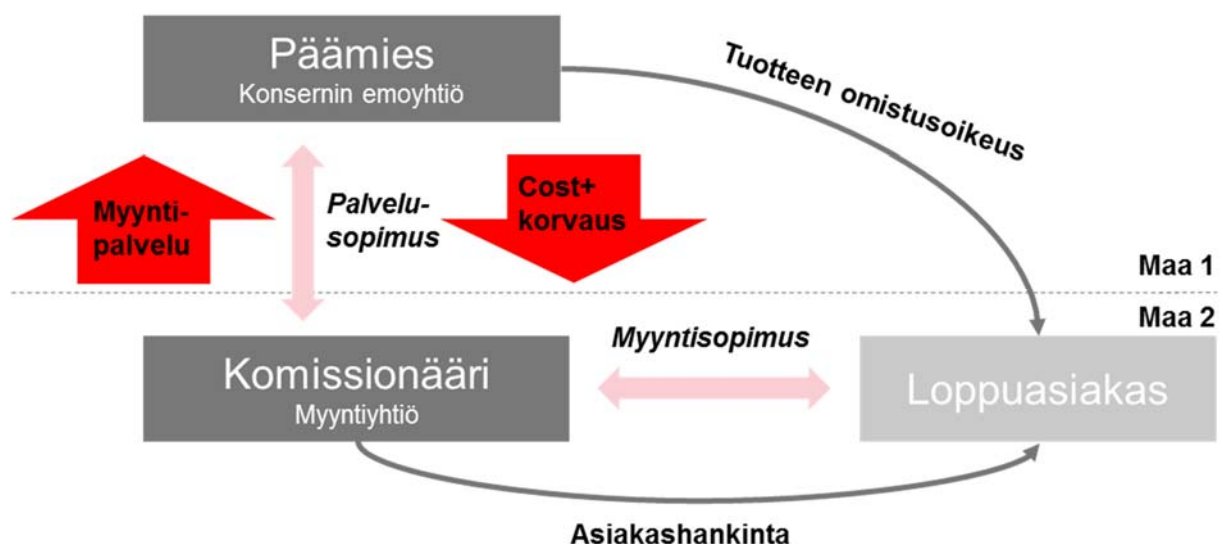
- (i) Päämiehenä toimivan yhtiön verotuksellinen asuinpaikka on alhaisen verorastituksen maassa tai siihen kohdistuu muuten suotuisa verokohtelu. Päämiesyhtiö harjoittaa usein aineellisten hyödykkeiden tuotantoa ja jakelua.
- (ii) Komissionäärinä toimiva yhtiö on yleensä päämiesyhtiön tytäryhtiö ja sen asuinpaikka on korkean verorastituksen valtiossa, jonne päämiesyhtiö haluaa myydä tuotteitaan.
- (iii) Komissionääriyhtiö toimii päämiesyhtiön myyntiedustajana sijaintivaltiossaan. Se solmii paikallisten loppuasiakkaiden kanssa sopimuksia omissa nimissään, mutta päämiesyhtiön puolesta ja riskillä. Lähtökohtaisesti paikallinen loppuasiakas ei ole edes tietoinen päämies-komissionäärisuhteesta. Sopimukset loppuasiakkaiden kanssa on solmittu päämiesyhtiön hyväksi, mutta päämiesyhtiö ei ole sopimuksien osapuoli, eivätkä ne juridisesti sido päämiesyhtiötä. Tästä seuraten pelkästään komissionääriyhtiö on vastuussa sopimuksen noudattamisesta suhteessa loppuasiakkaaseen.
- (iv) Komissionääriyhtiö solmii päämiesyhtiö kanssa ns. back-to-back -sopimuksen, jolla käytännössä komissionääriyhtiön paikalliseen myyntiin liittyvät velvoitteet ja vastuut siirretään päämiesyhtiöille. Sopimuksen nojalla komissionääriyhtiö tukeutuu siihen, että päämiesyhtiö täyttää velvollisuutensa suhteessa loppuasiakkaaseen. Sopimusehtojen mukaan myytävän tuotteen omistusoikeus siirtyy suoraan päämiesyhtiöiltä loppuasiakkaalle eli komissionääriyhtiö ei omista tuotetta

³⁸ Karjalainen – Raunio 2007, s. 119-120.

missään vaiheessa. Tästä johtuen päämiesyhtiöillä on usein käytännöllisistä syistä varasto myyntimaassa. Kuitenkaan usein tuotteen omistusoikeudella ja tuotteen toimittamisella loppuasiakkaalle ei ole minkäänlaista yhteyttä.

- (v) Komissionääriyhtiö ei saa ilman päämiesyhtiön erillistä suostumusta poiketa ennakolta määritellyistä myyntihinnoista tai antaa alennuksia tai sopia poikkeuksia maksu- tai takuehtoihin. Komissionääriyhtiö ei kannata varastoriskiä, epäkuranttiusriskiä, luottotappioriskiä, tuotevastuuriskiä, tavaran virheeseen liittyviä riskejä tai valuuttakurssiriskiä. Komissionääriyhtiön riski liittyy lähinnä siihen, ettei se saa tuotteita myydyksi, minkä vuoksi sille ei synny tulosta tai se ei saa toiminta- ja markkinointikustannuksiaan katettua.
- (vi) Komissionääriyhtiö saa tuottamastaan palvelusta komissioksi kutsutun korvauksen, joka määritellään prosenttiosuutena kokonaismyyntihinnasta tai kustannusvoittolisä eli cost plus -menetelmää käyttäen. Cost plus -menetelmässä komissionääriyhtiölle korvataan palveluista aiheutuneiden kulujen lisäksi voittomarginaali, joka määritellään lähtökohtaisesti prosenttiosuutena syntyneistä kuluista.³⁹

Alla oleva kuva konkretisoi osapuolten välisiä suhteita:



Kuvio 1: Komissionäärijärjestelyt käytännössä

³⁹ Eisenbeiss 2016, s. 483; Hoor - O'Donnel 2015, s. 930-931; Parada 2013, s. 63; Sandelin et al. 2012, s.154-155; Cooper - Law, 2010 s.251; Karjalainen – Raunio 2007, s. 113-115; Darby 2006; s.15-16.

2.4 Liiketoiminnalliset syyt komissionäärijärjestelyiden suosion taustalla

Kansainväliset konsernit käyttävät erilaisia liiketoimintamalleja vaihdellen hyvin yksinkertaisista varsin monimutkaisiin malleihin. Kilpailukyvyyn säilyttämiseksi konsernit uudistavat mallejaan ajoittain.⁴⁰ Liiketoimintamallien muutosten taustalla on usein liiketoiminnalliset syyt kuten toimitusketjujen tehostaminen, hallintopalveluiden keskittäminen ja kustannusten leikkaaminen.⁴¹ Lähtökohtaisesti on pidetty hyvin poikkeuksellisenä, että liiketoimintamallin muutoksen ajurina olisi puhtaasti verosyyt.⁴² Tästä on paljon myös eriäviä kannanottoja. Esimerkiksi BEPS -hankkeen yhteydessä OECD:n ilmaisema kanta on ollut yksiselitteisesti se, että verotukselliset syyt ovat olleet komissionäärijärjestelyn käytön taustalla.⁴³

Komissionäärijärjestelyn suosion on esitetty perustuvan verosyiden sijaan liiketoiminnallisille näkökohdille. Komissionäärijärjestelyssä toiminnot ja riskit voidaan keskittää päämiesyhtiölle ja siitä huolimatta säilyttää myyntiyhtiöiden paikalliset asiakaskontaktit ja muut paikallisesti toimimisen edut.⁴⁴ Komissionäärijärjestely soveltuu hyvin myös tilanteisiin, joissa loppuasiakkaat edellyttävät paikallista yhteistyötä, sillä loppuasiakkaille järjestely näytetään ikään kuin myyjänä toimisi paikallinen yhtiö ulkomaisen tahon sijaan.⁴⁵ Käytännössä siis asiakkaisiin nähden myyntiyhtiö toimii jälleenmyyjän tavoin. Myyntitoimintojen ohella myös muita toimintoja voidaan keskittää kustannussäästöjen aikaansaamiseksi.⁴⁶

Lisäksi komissionäärijärjestelyn yleistymiseen on johtanut monikansallisten yritysten lisääntyvän kilpailun myötä syntynyt tarve keskitetympään valmistuksen, tutkimuksen sekä muiden toimintojen valvontaan ja johtamiseen. Keskitetyssä mallissa päämiesyhtiö pystyy paremmin kontrolloimaan paikallisten yhtiöiden toimintaa ja vaikuttamaan enemmän paikalliseen markkinointiin ja hinnoitteluun.⁴⁷ Liiketoiminnan näkökulmasta siirtymistä komissionäärijärjestelyin on helpottanut myös se, ettei siirtyminen ole edellyttänyt toimitusketjujen muuttamista, vaan paikallisesti toimivan tytäryhtiön toiminnot, riskit ja omaisuus on

⁴⁰ Lowell - Herrington 2015, s. 282; Cooper – Law 2010, s. 249; Bakker 2009, s. 13-14.

⁴¹ Raunio – Gerdt 2009, s. 260.

⁴² OECD 2015a, s. 694; Bakker 2009, s. 11.

⁴³ Eisenbeiss 2016, s. 492; OECD 2015a, s. 187, 521 ja 736; Pleijsier 2015, s. 147.

⁴⁴ Sandelin et al. 2012, s. 155.

⁴⁵ Darby 2006, s.16.

⁴⁶ Sandelin et al. 2012, s. 155; Karjalainen – Raunio 2007, s. 114.

⁴⁷ Pleijsier 2001b, s. 219.

voitu siirtää toisessa maassa sijaitsevalle päämiesyhtiölle.⁴⁸ Komissionäärijärjestelyn liike-taloudellisina etuina on esitetty myös oikeudelliset näkökohdat, hallinnollisen taakan ja ris-kien minimointi sekä uusille markkinoille jalkautuminen kevyemmällä rakenteella.⁴⁹

Komissionäärirakenteeseen siirtyminen on kansainväliselle yritykselle sekä oikeudellisesti että liiketoiminnallisesti melko yksinkertaista. Käytännössä siirtyminen edellyttää lähinnä konserniyhtiöiden välisen sopimussuhteen muutosta, sillä paikallisia asiakkaita ei tarvitse yleensä tiedottaa tai heiltä pyytää erillistä suostumusta.⁵⁰

Myös siirtohinnoitteluun liittyvät tekniset syyt vaikuttavat usein liiketoimintamallin valin-taan. Keskitettyjen liiketoimintamallien lisääntymisen taustalla on nähtävillä yritysten tarve hallita siirtohinnoitteluun liittyviä riskejä ja rakentaa yksinkertaisesti hallintoavissa sekä sovellettavissa olevia siirtohinnoittelujärjestelmiä. Keskitetyistä liiketoimintamalleista ylei-sin lienee päämiesmalli, jossa konsernin aineeton omaisuus, riskit ja liiketoiminnan järjestä-misvastuu on keskitetty päämiesyhtiöön ja jossa muut konserniyhtiöt ovat esimerkiksi sopi-musvalmistus- tai myyntipalvelua tarjoavia apuyhtiöitä.⁵¹

Komissionäärijärjestelyitä on katsottu käytetyn kansainvälisen verosuunnittelun välineenä jo 1990 -luvulta lähtien, mutta ne ovat nousseet poliittisen keskustelun keskiöön vasta vii-meisen kymmenen vuoden aikana.⁵² Mallin implementoijat olivat tyypillisesti yhdysvalta-laisia monikansallisia ohjelmistoyrityksiä, joita malli hyödytti erityisesti Yhdysvaltojen ve-rojärjestelmän luonteen vuoksi.⁵³

Malli on ollut useiden veroriitojen kohteena ja usein riidoille yhteisenä tekijänä on ollut väite siitä, että verotukseen liittyvät näkökohdat ovat olleet keskeisenä kannustimena liiketoimin-tamallin muutoksessa. Tyypillisesti tällaisiin järjestelyihin on kuulunut paikallisten tytäryh-tiöiden toimintamallin muuttaminen jakeluyhtiöstä komissionääriksi.⁵⁴ Taloudellisesta nä-

⁴⁸ Oyama 2014, luku "I. Commissionnaire Arrangements: A. General Structure".

⁴⁹ Hoor – O'Donnel 2015, s. 931.

⁵⁰ OECD 2015d, s. 9-10 ja Oyama 2014, luku "I. Commissionnaire Arrangements: A. General Structure".

⁵¹ Finér 2013, s. 496.

⁵² Skaar – Sassaville 2009, s. 54; Buss et al. 2006, s.18.

⁵³ Peel – Pope 2010, s. 447.

⁵⁴ Kovačević – Gadžo 2015, s. 514.

kökulmasta tytäryhtiöiden muutosta edeltäneiden toimintojen on tulkittu säilyneen usein entisellään, mutta tytäryhtiölle allokoituvassa tulon määrässä on katsottu tapahtuneen olennainen muutos.⁵⁵

Komissionäärijärjestelyn mahdollistaman kiinteän toimipaikan muodostumisen välttämisen tosiasiallisia verovaikutuksia on pidetty usein vähäisinä. Sovellettavasta tulonallokointijärjestelmän periaatteiden nojalla edustajan muodostamalle kiinteälle toimipaikalle allokoitavissa oleva tulo on useissa tapauksissa vähäinen tai lähes olematon. Tästä johtuen väite siitä, että komissionäärijärjestelyn taustalla olisi pyrkimys välttää veroja voi olla eräissä tilanteissa vaikea perustella.⁵⁶

2.5 Komissionäärijärjestelyihin liittyvät veronäkökohdat

Useiden maiden verotuskäytäntö mahdollistaa sen, että komissionäärirakennetta käyttämällä ulkomainen yhtiö voi myydä tuotteita toisessa valtiossa ilman, että sille syntyisi kiinteää toimipaikkaa, jolle myynnit verotarkoituksessa kohdennettaisiin. Koska komissionääriyhtiö ei omista tuotteita, joita se myy, sitä ei voida verottaa kyseisten tuotteiden myynnistä saatavista tuloista. Myyntitoiminnan tulo syntyy lähtökohtaisesti seuraavan kolmen tekijän yhteisvaikutuksesta: (a) tavaramerkin tai tuotemerkin arvo (b) myytävä tuote tai palvelu ja (c) markkinointi- ja myyntitoiminta. Komissionäärijärjestelyissä lähdevaltion verotusoikeus kohdistuu näistä tulolähteistä pelkästään markkinointi- ja myyntitoimintaan liittyvään tuloon, joka on yleensä pienin osa kokonaistuloista.⁵⁷

Verosuunnittelun näkökulmasta tyypillistä komissionäärijärjestelylle on, että mallissa valtaosa veronalaisesta tuloksesta kertyy alhaisen verorasituksen maassa sijaitsevalle päämiesyhtiölle, kun taas korkeamman verokannan maassa sijaitseva komissionääriyhtiölle allokoituva veronalainen tulo on mahdollisimman pieni. Komissionäärijärjestelyn verotehokkuus perustuu olennaisesti yleisesti sovellettuun siirtohinnoittelukäytäntöön ja kiinteän toimipaikan muodostumisen välttämiseen myyntimaassa, vaikkakin kiinteän toimipaikan välttämällä saavutettava verohyöty ei ole välttämättä merkittävä.

Komissionäärijärjestelyt rakennetaan käytännössä niin, ettei päämiesyhtiölle muodostu komissionääriyhtiön sijaintivaltiossa kiinteää toimipaikkaa paikallisen verolainsäädännön tai

⁵⁵ Fernández 2013, luku "3. Business Restructurings".

⁵⁶ Hoor - O'Donnel 2015, s. 934; OECD 2015a, s. 693-694.

⁵⁷ Buss et al. 2006, s.13.

verosopimuksen kiinteää toimipaikkaa koskevan artiklan perusteella. Mikäli kiinteää toimipaikkaa ei muodostu, ei esimerkiksi OECD:n malliverosopimuksen liiketuloa koskeva 7 artikla anna lähdevaltiolle oikeutta verottaa päämiesyhtiön liiketuloa miltään osin, vaikka tulo liittyy myyntivaltiossa myyntiin tuotteeseen.

Jos taas päämiesyhtiölle muodostuisi kiinteä toimipaikka tulon lähdevaltioon, tulisi kiinteälle toimipaikalle kohdistaa se osuus päämiesyhtiön tuotoista ja kuluista, jonka katsotaan liittyvän kyseiseen kiinteään toimipaikkaan. Käytännössä kiinteän toimipaikan veronalaista tuloa myyntivaltiossa olisi osa siitä voitosta, joka päämiesyhtiölle muodostuu komissionäärin tuottaman myyntipalvelun seurauksena. Vaikka lähdevaltioon muodostuisi kiinteä toimipaikka, voi kiinteän toimipaikan veronalainen tulo olla hyvin vähäinen tai jopa lähes nolla, kun huomioidaan tytäryhtiöille maksettu markkinaehtoinen komissio.⁵⁸

Alhaisen verorasituksen lisäksi päämiesyhtiön sijoittamisen näkökulmasta on pidetty olennaisena, että sijaintivaltiolla on laaja verosopimusverkosto. Verosopimusten on katsottu turvaavan sen, ettei päämiehelle synny myyntimaahan kiinteää toimipaikkaa, sillä verosopimustilanteessa verovelvollisuuden syntyminen edellyttää suhteellisen tiukkojen edellytysten täyttymistä. Sen sijaan verosopimuksettomassa tilanteessa kiinteän toimipaikan syntyminen on riippuvainen pelkästään kansallisesta verolainsäädännöstä, minkä seurauksena edellytykset verotusoikeuden muodostumiselle voivat olla huomattavasti matalammat.⁵⁹

Olettaen, ettei päämiesyhtiölle muodostu myyntimaahan kiinteää toimipaikkaa, komissionääriyhtiön myyntipalveluista saama korvaus on lähtökohtaisesti ainut tulo, johon kohdistuu tuotteen myyntimaan tulovero. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden⁶⁰ markkinaehtoperiaatteen mukaan etuyhteysosapuolten väliset liiketoimet tulee hinnoitella niin, että kukin osapuoli saa sen suorittamien toimintojen, kantamien riskien ja toiminnoissa käyttämänsä omaisuuden kanssa linjassa olevan osan tuloista.⁶¹ Minimoimalla komissionääriyhtiön suorittamat toiminnot, kantamat riskit ja toiminnoissa käytettävä omaisuus on komissionäärijärjestelyissä päästy siirtohinnoitteluohjeiden mukaiseen markkinaehtoiseen lopputulokseen, mutta pystytty allokoimaan komissionääriyhtiöille vain alhainen tulo. Markkinaehtoisena

⁵⁸ Oyama 2014, luku "I. Commissionnaire Arrangements: B. Tax Implications".

⁵⁹ Buss et al. 2006, s.16.

⁶⁰ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017.

⁶¹ OECD 2017f, s. 51, kohta 1.51.

korvauksena rajoitettuja toimintoja harjoittavalle komissionääriyhtiölle on pidetty 5-15 prosenttia myyntihinnasta.⁶²

Komissionääriyhtiölle allokoitava tulo on huomattavasti alempi kuin, mitä täyden riskin jakeluyhtiönä toimivalle tytäryhtiölle tulisi markkinaehtoperiaatteen nojalla suorittaa.⁶³ Komissionäärirakenteeseen ollaan saatettu siirtyä liiketoimintamallista, jossa emoyhtiö on myynyt tuotteita paikalliselle täyden riskin jakeluyhtiölle, joka on edelleen myynyt tuotteet loppuasiakkaalle. Täyden riskin jakeluyhtiö on siis muun muassa omistanut sekä varastoinut tuotteet, minkä myötä sen harjoittama toiminta, sen kantamat riskit ja sen tuottopotentiali ovat olleet huomattavasti komissionääriyhtiötä laajemmat.⁶⁴

Karsimalla jakelijana toimivan tytäryhtiön toimintoja ja riskejä päästään komissionäärirakenteeseen, ja myyntitoiminnan tuotot voidaan pääosin allokoida emoyhtiön sijaintivaltioon. Käytännössä karsinta toteutetaan siirtämällä varaston ja muun mahdollisen omaisuuden omistusoikeus, asiakaskunta, liiketoiminnan määräysvalta ja riskit päämiesyhtiöille.⁶⁵ Koska komissionäärijärjestelyssä päämiesyhtiö omistaa myytävät tuotteet siihen asti, että ne luovutetaan ulkopuoliselle asiakkaalle, päämiesyhtiö kantaa automaattisesti tuotteisiin liittyvät riskit ja sijoittaa varansa tuotteisiin ja sille kuuluu riskin kantamiseen liittyvä ja sijoitukselle kertyvä tuotto. Konversion jälkeen komissionääriyhtiö on palveluntarjoaja, joka tarjoaa päämiesyhtiölle markkinointi-, myynti- ja teknisiä tukipalveluita.⁶⁶

Liiketoimintamallin muutoksen yhteydessä myyntiyhtiölle tulee suorittaa luovutetusta aineellisesta omaisuudesta kuten varastosta markkinaehtoinen hinta. Lisäksi on arvioitava siirtohinnoittelun näkökulmasta, luovuttaako myyntiyhtiö järjestelyssä liiketoimintaa, josta sille tulisi suorittaa erillinen korvaus ja tuleeko myyntiyhtiön pienentyneistä tulonodotuksista johtuen suorittaa ns. exit -korvaus.⁶⁷ Suomalaisessa oikeuskirjallisuudessa on tältä osin esitetty, että myyntiyhtiön riskien siirtämisen kautta pienentyneistä ja päämiesyhtiöille siirtyneistä tulonodotuksista ei lähtökohtaisesti tarvitsisi periä korvausta.⁶⁸ Lisäksi oletuksena on

⁶² Darby 2006, s.16.

⁶³ Darby 2006, s.15.

⁶⁴ Komissionäärin sijaan täyden riskin jakelija on saatettu muuntaa rajoitetun riskin jakelijaksi, joka eroaa komissionääristä siltä osin, että se omistaa ainakin hetkellisesti myytävät tuotteet, vaikkakin sen kantamia riskejä kuten varastoriskiä tai luottotappioriskiä on yleensä sopimusehdoin minimoitu.

⁶⁵ Oyama 2014, luku "I. Commissionnaire Arrangements: A. General Structure"; Darby 2006, s.16.

⁶⁶ Oyama 2014, luku "I. Commissionnaire Arrangements: A. General Structure"; Cooper - Law 2010, s. 250; Darby 2006, s.16.

⁶⁷ Bakker 2009, s. 37.

⁶⁸ Raunio – Gerdt 2009, s. 270-272.

katsottu, ettei myyntiyhtiön toimintamallin muutoksen yhteydessä liiketoimintaa luovuteta siinä määrin, että siitä tulisi maksaa erillistä korvausta.⁶⁹ Mikäli myyntiyhtiöiden toimintamallien muutoksissa on lähdetty näistä oletuksista myös kansainvälisesti, eikä niihin ole myöskään veroviranomaisten toimesta puututtu, mallin muutoksesta myyntiyhtiölle aiheutuvat verovaikutukset ovat olleet vähäiset.

⁶⁹ Karjalainen – Raunio 2007, s.126-127. Tästä poikkeava kanta esitetty esimerkiksi Sandelin et al. 2012, s. 157.

3 OECD:N MALLIVEROPIIMUKSEN KIINTEÄN TOIMIPAIKAN KÄSITE JA MALLIVEROSOPIMUKSEN ASEMA TULKINTALÄHTEENÄ

3.1 OECD:n malliverosopimuksen kiinteän toimipaikan käsite

Nykyiset kansalliset ja kansainväliset kaksinkertaisen verotuksen estämistä koskevat säännökset juontavat juurensa League of Nationsin 1920 -luvulla kehittämistä periaatteista. Näihin periaatteisiin pohjautuvat myös kansainvälisten organisaatioiden kuten OECD:n ja YK:n niin sanotut malliverosopimukset, joiden on katsottu muodostavan yleisesti hyväksytyyn verosopimuskäytännön. Vaikka valtioiden välillä solmittujen yli 3.000 verosopimuksen kesken on huomattavia eroja, on liiketoiminnan verotusta koskevien säännösten taustalla olevat periaatteet suhteellisen yhteneväisiä.

Ensinnäkin verosopimusten mukaan valtion verotusoikeus riippuu siitä, onko tuloa saavan verovelvollisen verotuksellinen asuinpaikka kyseisessä valtiossa eli toisin sanoen onko yhteisö yleisesti verovelvollinen kyseisessä valtiossa. Yhtiön verotuksellisen asuinpaikan määrittäminen riippuu useista kansallisen lainsäädännön ja soveltuvan verosopimuksen asettamista edellytyksistä. Pääsääntöisesti verosopimukset takaavat valtiolle oikeiden verottaa siellä yleisesti verovelvollista yhteisöä sen saamasta liike tulosta, kun taas rajoitetusti verovelvollisia yhteisöjä eli yhteisöjä, joiden verotuksellinen kotipaikka on toisessa valtiossa, voidaan verottaa niiden saamasta liike tulosta vain eräiden edellytysten täytyessä.⁷⁰

Verosopimusten liike tulon verotusta koskevissa säännöksissä käytetään kiinteän toimipaikan käsitettä rajaamaan sitä, onko valtiolla oikeus verottaa rajoitetusti verovelvollisen saamaa liike tuloa. Kiinteän toimipaikan käsite rajaa myös veronalaisen tulon määrää, sillä lähdevaltio voi kohdistaa verotuksen vain siihen osaan rajoitetusti verovelvollisen saamasta liike tulosta, joka liittyy lähdevaltiossa olevaan kiinteään toimipaikkaan. Käytännössä OECD:n malliverosopimuksessa kiinteän toimipaikan käsitettä on käytetty määrittämään vähimmäistasoa, jonka täyttymistä on edellytetty, jotta lähdevaltio voi verottaa rajoitetusti verovelvollista yhteisöä sen kyseisestä valtiosta saamasta liike tulosta.⁷¹ Vaikka kiinteän toimipaikan käsitellä on ollut alusta lähtien keskeinen asema verosopimuksissa verotusoikeutta jakavana tekijänä, yleinen linja on kuitenkin ollut tulkita kiinteän toimipaikan konseptia supistavasti.⁷²

⁷⁰ OECD 2013b, s. 34-35.

⁷¹ Milet 2007, s. 293.

⁷² Pijl 2013a, s. 3 ja 12.

Myös malliverosopimuksen osinko- (artikla 10), korko- (artikla 11), rojaliti- (artikla 12) ja pääomatulo (artikla 13) sekä muu tulo (artikla 21) -artikloissa tulon mahdollinen liityntä kiinteään toimipaikkaan muodostaa lähtökohtaisesti kiinteän toimipaikan sijaintivaltiolla ensisijaisen verotusoikeuden. Kiinteän toimipaikan olemassaolo voi vaikuttaa myös siihen, voidaanko toisessa sopimusvaltiossa yleisesti verovelvollisen työntekijän palkkaa verottaa työntekovaltiossa (artikla 15).

OECD:n malliverosopimuksessa toistuva kiinteän toimipaikan käsite on määritelty 5 artiklassa. Viimeisimmän eli vuodelta 2014 olevan malliverosopimuksen 5 artikla vastaa täysin vuoden 1977 malliverosopimuksen 5 artiklaa, minkä vuoksi sen sanamuoto on sisällytetty pääosaan voimassaolevista verosopimuksista. Tältä osin tulee huomata, että viimeisen 40 vuoden aikana tapahtunut kiinteän toimipaikan käsitteen kehitys on toteutettu 5 artiklan kommentaaria päivittämällä.⁷³ Verosopimuskommentaarilla on vakiintunut ja merkittävä asema verosopimusten tulkintalähteenä, minkä osoittaa myös se, että eri valtioissa viranomaiset ja tuomioistuimet käyttävät sitä laajasti tulkittessaan kiinteän toimipaikan käsitettä.⁷⁴

Malliverosopimuksen 5 artikla rakentuu useasta eri portaasta. Lähtökohtana pidettävä kiinteän toimipaikan yleinen määritelmä on artiklan ensimmäisessä kohdassa, jonka mukaan kiinteä toimipaikka on kiinteä liikepaikka, josta yrityksen toimintaa kokonaan tai osaksi harjoitetaan. Malliverosopimuksen kommentaari avaa määritelmää tarkemmin erittelemällä, että kiinteän toimipaikan olemassa olo edellyttää (a) liikepaikkaa kuten liiketiloja, jonka tulee olla tietyssä määrin (b) pysyvä sekä maantieteellisesti että ajallisesti, ja lisäksi (c) yrityksen liiketoimintaa tulee esimerkiksi yrityksen henkilökunnan toimesta harjoittaa kyseisestä paikasta käsin.⁷⁵

Malliverosopimuksen 5(2) artiklassa on esimerkkiluettelo tyypillisistä tilanteista, jotka voivat muodostaa kiinteän toimipaikan 5(1) artiklan määritelmän nojalla. Lista kattaa yrityksen johtopaikan, sivuliikkeen, toimiston, tehtaan, työpajan tai paikan, josta otetaan luonnonvaroja. Puolestaan 5(4) artiklassa on ns. ”negatiivinen lista” tilanteista, jotka eivät muodosta kiinteää toimipaikkaa siitä huolimatta, että 5(1) artiklan edellytykset täyttyvät. Näille poik-

⁷³ Arnold - MacArthur. 2014, kohta 1.2.3.

⁷⁴ Skaar - Sassaville 2009, s. 21.

⁷⁵ OECD 2014a, 5 artiklan kommentaarin kohta 2.

keuksille tyypillistä on, että kyseisestä liikepaikassa suoritettavat toiminnot eivät liity yrityksen ydinliiketoimintaan, vaan ne ovat luonteeltaan valmistelevia tai alustavia kuten tavavaraston pitämistä, tuotteiden varastointia, näytteillä pitämistä tai luovuttamista varten.

Erityissäännös rakennus-, asennus- tai kokoonpanotoimintojen muodostamien kiinteiden toimipaikkojen osalta sisältyy 5(3) artiklaan. Kyseisten toimintojen edellytetään verosopimustilanteissa kestävän tietyn vähimmäisajan (pääsääntöisesti 12 kuukautta), jotta verosopimuksen mukainen kiinteä toimipaikka muodostuisi. Nimenomaisen aikarajan mainitsemisen seurauksena 5(3) artiklan on katsottu asettavan lisäedellytyksen 5(1) artiklan nojalla muodostuvalle kiinteälle toimipaikalle.⁷⁶

Malliverosopimuksen edustajan muodostamaa kiinteää toimipaikkaa koskeva 5(5) artikla laajentaa olennaisesti kiinteän toimipaikan käsitteen alaa. Siitä huolimatta, ettei yrityksellä ole kiinteää toimipaikkaa 5(1) tai 5(2) artiklan nojalla, yritykselle voi muodostaa kiinteän toimipaikan henkilö, joka toimii yrityksen puolesta ja jolla on sopimusvaltiossa valtuus tehdä sopimuksia yrityksen nimissä. Edellytyksenä on myös, että valtuutta solmia sopimuksia käytetään säännöllisesti. Kohdan tarkoituksena on varmistaa se, että lähdevaltiossa toimivan yrityksen verokohtelu ei ole riippuvainen siitä, toimiiko se lähdevaltiossa erillisen oikeushenkilön vai liikepaikan välityksellä.⁷⁷

Kiinteän toimipaikan muodostuminen rajataan 5(5) artiklassa tilanteisiin, joissa yrityksen puolesta toimiva henkilö ei ole 5(6) artiklassa tarkoitettu itsenäinen edustaja. Yritykselle ei muodostu kiinteää toimipaikkaa 5(6) artiklan nojalla, jos se harjoittaa liiketoimintaa toisessa valtiossa välittäjän, komissionäärin tai muun itsenäisen edustajan välityksellä sillä edellytyksellä, että kyseinen henkilö toimii säännönmukaisen liiketoimintansa rajoissa. Lisäksi 5(5) artikla ei sovellu tilanteisiin, joissa epäitsenäisen edustajan harjoittama toiminta on 4 kappaleen mukaisella tavalla avustavaa tai valmistelevaa, eikä kyseinen toiminta muodostaisi kiinteää toimipaikkaa, vaikka sitä harjoitettaisiin kiinteästä liikepaikasta käsin.

Edustajan huomioiminen kiinteän toimipaikan määritelmässä juontaa juurensa vuona 1899 solmittuun verosopimukseen Itävallan ja Preussin välillä.⁷⁸ Nykyisessä muodossaan edusta-

⁷⁶ Arnold – MacArthur 2014, kohta 2.3.1.

⁷⁷ Hoor - O'Donnel 2015, s. 932.

⁷⁸ Reimer – Rust 2015, kohta 306.

jan muodostamaa kiinteää toimipaikkaa koskevan säännöksen on tarkoitus varmistaa verotusoikeuden tasapuolinen jakautuminen. Tämä periaate ei toteutuisi, mikäli suoraan lähdevaltiossa liiketoimintaa harjoittavan ulkomaisen yhtiön verotus poikkeaisi tilanteesta, jossa ulkomainen yhtiö perustaa lähdevaltioon tytäryhtiön. Tästä seuraten edustajan pitäisi muodostaa kiinteä toimipaikka sellaisissa tilanteissa, joissa päämiehellä on sen liiketoimintaan kiinteästi liittyvän edustajan kautta olennainen suhde lähdevaltioon.⁷⁹ Voimassaolevan säännöksen mukaan kiinteän toimipaikan voi muodostaa yhtäläillä edustaja, joka on päämiehestä täysin riippumaton taho kuin edustaja, joka on esimerkiksi päämiehen työntekijä tai siihen etuyhteyssuhteessa oleva konserniyhtiö.⁸⁰

Malliverosopimuksen 5(7) artiklassa on vielä tarkennettu, ettei kiinteää toimipaikka muodostu pelkästään sen johdosta, että kaksi yhtiötä ovat keskenään konsernisuhteessa tai että yhtiö käyttää toisessa yhtiössä muulla perustella määräysvaltaa. Tästä huolimatta konserniyhtiö voi muodostaa toiselle konserniyhtiölle kiinteän toimipaikan samoin edellytyksin kuin täysin toisistaan riippumattomat tahot.⁸¹

3.2 OECD:n malliverosopimus ja sen kommentaari tulkintalähteenä

Useiden valtioiden, kuten esimerkiksi Suomen, kansalliseen lainsäädäntöön sisältyvät kiinteän toimipaikan määritelmät mahdollistavat yleensä kiinteän toimipaikan tulon verottamisen tilanteissa, joissa kiinteä toimipaikka muodostuu verosopimuksen nojalla. Tästä johtuen verosopimusten kiinteän toimipaikan määritelmät ovat pääsääntöisesti keskeisemmässä asemassa verotusoikeuden näkökulmasta kuin kansallisen lainsäädännön määritelmät.⁸² Verosopimustilanteissa verosopimus asettaa rajan lähdevaltion verotusoikeudelle. Näin ollen, mikäli kiinteää toimipaikkaa ei verosopimuksen nojalla muodostu, ei kansallisella kiinteän toimipaikan määritelmällä ole varsinaisesti merkitystä. Verosopimuksilla ei voida kuitenkaan luoda verotusoikeutta, mikäli sitä ei ole sisäisen lainsäädännön mukaan olemassa.⁸³

Valtioiden kahdenväliset verosopimukset sisältävät usein niiden solmimisajankohtana olemassa olleeseen OECD:n malliverosopimukseen perustuvan kiinteän toimipaikan määritelmän. OECD:n malliverosopimusta on käytetty laajasti pohjana sekä OECD:n jäsenvaltioiden että ei-jäsenvaltioiden verosopimuksissa. Sopimusten määritelmät kuitenkin poikkeavat

⁷⁹ Skaar 1991, s. 463.

⁸⁰ Baker 2014, s. 25-26.

⁸¹ Helminen 2017, luku ”6. Yritystoiminnan muodot ja liiketulon verotus > Kiinteä toimipaikka”.

⁸² Helminen 2017, luku ”6. Yritystoiminnan muodot ja liiketulon verotus > Kiinteä toimipaikka”.

⁸³ Malmgren 2008, s. 162 ja 164-165.

usein yksityiskohtien osalta toisistaan. Kahdenvälisessä verosopimuksessa sovittu kiinteän toimipaikan määritelmä asettaa lopulta rajan lähdevaltion verotusoikeudelle.⁸⁴

OECD:n malliverosopimuksen kommentaaria käytetään laajasti kahdenvälisen verosopimusten tulkinta-apuna, vaikkakin veroasiantuntijat eivät ole yksimielisiä siitä, mikä merkitys kommentaarille tulisi tulkintalähteenä antaa.⁸⁵ Kommentaariin on tukeuduttu tulkintalähteenä toistuvasti kansallisten tuomioistuinten ja veroviranomaisten toimesta ilman, että päätösten tai tuomioiden perusteluissa oltaisiin otettu kantaa kommentaarin merkitykseen tai asemaan tulkintalähteenä.⁸⁶

Viimeisin malliverosopimuksen kommentaari on julkaistu 2014 ja BEPS -hankkeen myötä malliverosopimukseen ja sen kommentaariin tulevat muutokset hyväksytään oletettavasti vuoden 2017 aikana. Malliverosopimus tai sen kommentaari eivät sido oikeudellisesti OECD:n jäsenvaltioita, sillä ne ovat oikeudelliselta muodoltaan suosituksia. OECD:n yleissopimus⁸⁷ olisi mahdollistanut malliverosopimuksen ja sen kommentaarin säätämisen oikeudellisesti sitoviksi instrumenteiksi, mutta näin ei kuitenkaan tehty.⁸⁸

Oikeuskirjallisuudessa OECD:n malliverosopimuksen ja sen kommentaarin asemaa on arvioitu laajasti Wienin sopimuksen⁸⁹ tulkintaohjeiden pohjalta. Arvioinnin kohteena on ollut etenkin se, tulisiko kommentaaria pitää ensisijaisena tulkintalähteenä, joka tulisi huomioida sopimustulkinnassa Wienin sopimuksen 31 artiklan edellyttämällä tavalla, vai Wienin 32 artiklassa tarkoitettuna tulkintaa tukevana oikeuslähteenä.⁹⁰ Vallitsevana lähestymistapana näyttää olevan, että OECD:n malliverosopimusta tulisi arvioida Wienin sopimuksen 32 artiklan lähtökohdista.⁹¹

Wienin sopimuksen 31 artiklan mukaan ensisijaisten tulkintalähteiden kuten esimerkiksi kahdenvälisen verosopimusten tulkinnassa lähtökohtana on sopimustermien alkuperäinen merkitys sopimus kontekstissa. Sopimus kontekstin lisäksi tulkinnassa voidaan huomioida

⁸⁴ Helminen 2017, luku ”6. Yritystoiminnan muodot ja liikeyrityksen verotus > Kiinteä toimipaikka”.

⁸⁵ Helminen 2014, s. 20; Malmgren 2008, s. 162.

⁸⁶ Nieminen 2015a, s. 636-637 ja 650-651; Helminen 2014, s. 21-22.

⁸⁷ The Convention on the Organization for Economic Co-operation and Development (14.12.1960).

⁸⁸ Malmgren 2008, s. 162; Erasmus-Koen – Douma, 2007, s. 341-342; Nieminen 2015a, s. 638-639.

⁸⁹ The Vienna Convention on the Law of Treaties, allekirjoitettu vuonna 1969.

⁹⁰ Erasmus-Koen – Douma, 2007, s. 340 ja Nieminen 2015a, s. 641-645.

⁹¹ Näin esimerkiksi Nieminen 2015a, s. 643-645

muita sopimusosapuolten tahdonilmauksia kuten osapuolten myöhemmin tekemät tulkintaa koskevat sopimukset.

Wienin sopimuksen 32 artikla sallii 31 artiklan nojalla tehdyn tulkinnan vahvistamisen täydentävillä tulkintakeinoilla. Lisäksi täydentävien tulkintakeinojen avulla voidaan määrittää sopimuksen tarkoitus tilanteissa, joissa ensisijainen tulkintalähde jättää sopimuksen tarkoituksen epäselväksi tai joissa sopimuksen soveltaminen johtaa lopputulokseen, joka on kohtuuton tai järjenvastainen. Otettaessa lähtökohdaksi, että OECD:n malliverosopimuksen kommentaari kuuluu Wienin sopimuksen 32 artiklan piiriin, voidaan kommentaaria ja jopa sopimuksen tekohetkeä myöhempiä kommentaariversioita mahdollisesti käyttää sekä verosopimuksen tulkintaa vahvistavana että erityistilanteissa määrittävänä välineenä.⁹²

Malliverosopimusta ja sen kommentaaria on päivitetty useaan otteeseen. Tiukasti tulkiten kahdenvälistä verosopimusta tulkittaessa painoarvoa tulisi antaa vain sille malliverosopimukselle ja sen kommentaarin versiolle, jotka ovat olleet olemassa kahdenvälisen verosopimuksen solmimisen ajankohtana. Jos malliverosopimukseen tai sen kommentaariin myöhemmin tehtäviä muutoksia tai lisäyksiä voidaan pitää vain aikaisempia versioita selventävinä, ei ole poissuljettua, että myös näitä myöhempiä versioita voitaisiin käyttää tulkinnassa apuna.⁹³

OECD suosittelee verosopimuksia tulkittavan mahdollisimman kattavasti malliverosopimuksen uusimman kommentaarin hengen mukaisesti. Tästä seuraten, mikäli kommentaariin on tehty vain selventävä muutos, eikä sen asiasisältöä ole muutettu, tulisi OECD:n kannan mukaan tulkintalähteenä käyttää päivitettyä kommentaaria. Taustalla tähän on OECD:n näkemys siitä, että päivitetty kommentaari heijastaa OECD:n jäsenvaltioiden yhteisymmärryksessä valitsemaa tulkintakantaa. Lisäksi OECD:n kannan mukaan viimeisintä kommentaaria voidaan käyttää tulkintalähteenä, sillä kommentaarin muutokset pääsääntöisesti vain selventävät malliverosopimuksen artiklojen tai kommentaarin tulkintaa.⁹⁴ Lähtökohtaisesti päivitettyä kommentaaria voidaan käyttää verosopimuksen tulkintalähteenä vain tilanteissa, joissa on ilmeistä, että sopimusosapuolten tarkoituksena on ollut sopimuksen sisällön kehittyminen ajan kulumisen myötä.⁹⁵

⁹² Nieminen 2015a, s. 658; Helminen 2014, s. 21.

⁹³ Helminen 2014, s. 22, Malmgren 2008, s. 163 ja Reimer – Rust 2015, s. 8 kohdat 33-36.

⁹⁴ OECD 2014a, malliverosopimuksen johdannon kohdat 33-36.

⁹⁵ Nieminen 2015b, s. 795.

OECD:n malliverosopimukselle annettava merkitys riippuu olennaisesti myös kyseessä olevasta tulkintatilanteesta. Malliverosopimukselle ja sen kommentaarille voidaan antaa eniten painoarvoa tilanteissa, joissa tulkittavana olevan verosopimuksen sanamuoto vastaa täysin malliverosopimuksen sanamuotoa. Lisäksi kommentaarin tulkintalähdearvoa kasvattavina seikkoina voidaan pitää myös sitä, jos verosopimus kokonaisuudessaan vastaa pitkälti malliverosopimusta tai jos verosopimuksen tulkinnan tueksi ei ole laadittu neuvottelujen yhteydessä erillistä aineistoa. Verosopimuksia tulkittaessa on aina pidettävänä mielessä se lähtökohta, että verosopimus on osapuolten välisten sopimusneuvottelujen lopputulos. Tästä johtuen tulkintatilanteessa mahdollisille poikkeamille malliverosopimuksesta tai verosopimuksen solmimiseen liittyvälle muulle tulkinta-aineistolle tulee antaa ensisijainen merkitys, sillä nämä saattavat viestittää osapuolten pyrkimystä poiketa malliverosopimuksesta tai sen kommentaarista.⁹⁶

Edustajan muodostamaa kiinteän toimipaikkaa koskevien malliverosopimuksen 5(5) ja 5(6) artiklojen tulkinnassa malliverosopimuksen kommentaarille on annettu vahva painoarvo. Syynä tähän lienee artikloihin sisältyvien termien tulkinnanvaraisuus sekä tapauskohtaisen arvioinnin korostunut merkitys artiklojen tulkinnassa. Kommentaarilla on erityinen merkitys jäljempänä kuvatulla tavalla esimerkiksi 5(5) artiklaan sisältyvän nimissä -termin tulkinnan osalta. Kysymys kahdenvälisen verosopimusten solmimisen jälkeisten malliverosopimuksen ja sen kommentaarin muutosten painoarvosta verosopimusten tulkinnassa tulee todennäköisesti olemaan keskiössä BEPS -projektin jälkimainingeissa etenkin tilanteissa, joissa 5(5) ja 5(6) artiklojen päivitettyjä sanamuotoja ei ole sisällytetty arvioitavaan verosopimukseen.

⁹⁶ Nieminen 2015b, s. 779-780; Helminen 2014, s. 22-23.

4 EDUSTAJAN MUODOSTAMAN KIINTEÄ TOIMIPAIKAN MÄÄRITELMÄ JA SIIHEN LIITTYVÄT TULKINTAKYSYMYKSET

4.1 OECD:n malliverosopimuksen 5(5) ja 5(6) artiklat

OECD:n malliverosopimuksen 5(5) ja 5(6) artikloissa määritellään edustajan muodostama kiinteä toimipaikka seuraavasti:

”5. 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, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise.

6. An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business.”

Toisin sanoen kiinteä toimipaikka muodostuu yleensä seuraavien edellytysten täyttyessä:

- 1) Henkilö, yleensä edustaja, toimii päämiehensä puolesta niin, että sen toiminta on päämiehen riskillä tapahtuvaa. Edustajan toiminnan myötä syntyvä myyntitulo on tosiasiaassa päämiehen tuloa.⁹⁷
- 2) Edustajalla on valtuus solmia sopimuksia päämiehen nimissä tai se solmii omissa nimissään sopimuksia, jotka sitovat päämiestä. Jos edustaja neuvottelee ja sopii sopimusten olennaisista ehdoista, ei sillä ole merkitystä, allekirjoittaako sopimuksen muodollisesti edustaja vai päämies. Edellytyksenä on kuitenkin, että päämies ei valtaosassa tilanteissa muuta edustajan solmimia sopimuksia.⁹⁸
- 3) Edustajan toiminta on jatkuvaa eli yksittäiset tai poikkeukselliset toimet eivät johda kiinteän toimipaikan muodostumiseen.⁹⁹

⁹⁷ Pleijsner 2015 s. 148.

⁹⁸ Reimer – Rust 2015, kohta 331.

⁹⁹ Pleijsner 2015 s. 148.

- 4) Kyseessä ei ole itsenäinen edustaja, jonka tavanomaiseen liiketoimintaan päämiehen edustaminen kuuluu.

Lisäksi kiinteän toimipaikan muodostuminen voi estyä 5(5) ja 5(6) artiklojen edellytyksistä riippumatta, jos edustajan harjoittamaa toimintaa täyttää 5(4) artiklan mukaiset avustavan tai valmistelevan toiminnan edellytykset.

Vaikka 5(7) artiklan perusteella päämiehen ja edustajan välinen konsernisuhde ei yksinään johda kiinteän toimipaikan muodostumiseen, voi malliverosopimuksen kommentaarin kohdan 41 mukaan edustajana toimiva tytäryhtiö muodostaa kiinteän toimipaikan päämiehenä toimivalle emoyhtiölle 5(5) artiklan ehtojen täytyessä samoin edellytyksin kuin emoyhtiöstä täysin riippumaton taho.

Kiinteän toimipaikan määritelmän soveltamisesta komissionäärirakenteisiin on käyty paljon keskustelua viime vuosikymmeninä. Keskusteluissa ovat olleet esillä etenkin seuraavat tulkintakysymykset:

- 1) artiklaan 5(5) sisältyvän lauseeseen ”valtuutus solmia sopimuksia yhtiön nimissä” sisältyvän ”nimissä” -termin (*in the name of*) tulkinta;
- 2) artiklojen 5(5) ja 5(6) välinen suhde; sekä
- 3) artiklan 5(6) itsenäisen edustajan määritelmän laajuus ja tarkoitus.¹⁰⁰

Näitä tulkintakysymyksiä on arvioitu laajasti OECD:ssa ja lisäksi ne ovat olleet aktiivisen vero-oikeudellisen keskustelun kohteena sekä oikeuskirjallisuudessa että kansallisissa tuomioistuimissa. Oikeuskirjallisuudessa kysymysten tulkinnassa on tukeuduttu perusteellisesti 5(5) ja 5(6) artikloiden säätämishistoriaan ja -taustoihin. Tulkintakysymyksiä käsitellään pääpiirteissään seuraavissa alakappaleissa.

¹⁰⁰ OECD 2015b, s. 11. Lisäksi BEPS -projektin yhteydessä olennaiseksi tulkintakysymykseksi on nostettu se, missä määrin 5(5) artikla voi soveltua tilanteisiin, joissa sopimukset neuvotellaan olennaisilta osin edustajan sijaintivaltiossa, mutta jotka viimeistellään ja hyväksytään ulkomailla. Kysymys ei ole ollut lähtökohtaisesti ajankohtainen komissionäärirakenteissa, minkä vuoksi sitä ei arvioida tarkemmin tämän tutkimuksen yhteydessä.

4.2 *Nimissä* -termin tulkinta

Artikloihin 5(5) ja 5(6) liittyvien tulkintaerimielisyyksien lähtökohtana on pidetty suoran ja epäsuoran edustuksen konsepteissa olevia eroja common law ja civil law -oikeusjärjestelmissä. Tämä nousee esiin etenkin 5(5) artiklan *valtuutus solmia sopimuksia yhtiön nimissä*-lauseessa olevan *nimissä* -termin osalta, joka on 5(5) artiklan näkökulmasta pääedellytys sille, milloin edustaja voi muodostaa kiinteän toimipaikan.¹⁰¹ Komissionäärirakenteissa tulkintaerimielisyyksien ytimessä on ollut etenkin *nimissä* -termin tarkoitus ja tulkinta.

Nimissä -termi on sisällytetty ensimmäistä kertaa Organization for European Economic Cooperationin (OEEC) malliverosopimuksen vuoden 1958 versioon. Perusteluita sille, miksi termi on otettu malliverosopimukseen ei ole löydettyistä tausta-aineistoista, minkä vuoksi termin lisäyksen taustat ovat epäselvät. OEEC:n ja OECD:n malliverosopimukset perustuvat pitkälti League of Nationin kehittämään edustajan -konseptiin. *Nimissä* -termiä ei kuitenkaan käytetty League of Nationin vuoden 1927 malliverosopimuksen vastaavassa artiklassa, sillä termin tiedostettiin olevan ongelmallinen common law -oikeusjärjestelmien näkökulmasta.¹⁰² Oikeuskirjallisuudessa on esitetty, että *nimissä* -termin käytön taustalla on ollut sekaannus käänöksissä englannin ja ranskan välillä, minkä myötä alun perin käytetty *on behalf of* -termi, joka tässä yhteydessä merkitsisi suomeksi samaa kuin *sitova*, on muuttunut lopulliseen mallisopimusversioon *in the name of* eli *nimissä* -termiksi.¹⁰³

Civil law -maissa *nimissä* -termillä on erityinen merkitys, sillä suora edustus (*toimiminen päämiehen nimissä ja puolesta*) ja epäsuora edustus (*toimiminen omissa nimissä päämiehen puolesta*) eroavat juuri tämän seikan osalta toisistaan. Suorassa edustuksessa edustaja solmii sopimukset päämiehen nimissä ja sopimukset sitovat päämiestä. Sen sijaan epäsuorassa edustuksessa edustaja solmii sopimukset omissa nimissään, eivätkä sopimukset sido päämiestä. Common law -maissa ei tehdä eroa suoran ja epäsuoran edustuksen välille. Edustajan tekemät sopimukset sitovat päämiestä riippumatta siitä, solmiiko edustaja sopimukset päämiehen nimissä vai ei eli common law -maiden lainsäädännön perusteella komissionäärejä kohdellaan samalla tavalla kuin suoraa edustajia. Tästä johtuen *nimissä* -termin käyttö 5(5) artiklassa on common law -maiden näkökulmasta tarpeeton ja sekaannuksia aiheuttava.¹⁰⁴

¹⁰¹ Kovačević – Gadžo 2015, s. 513.

¹⁰² Oyama 2014, luku "II Agency PE: B. Historical Perspective of an Agency PE"; Avery Jones – Ward 1993, s. 166; Skaar 1991, s. 96.

¹⁰³ Pijl 2013a, s. 13-14; Persico 2000, s. 70-71; Avery Jones – Ward 1993, s. 160-161.

¹⁰⁴ Skaar – Sassaville 2009, s. 51; Avery Jones – Ward 1993, s. 161.

Nimissä -termiä on tulkittu käytännössä ikään kuin se merkitsisi samaa kuin ”sitova”.¹⁰⁵ Malliverosopimuksen kommentaarin lisätiin *nimissä* -termin tulkinnan osalta tarkennus Ison-Britannian vaatimuksesta sen jälkeen, kun Ison-Britannian paikallisessa tuomioistuimessa *nimissä* -termiä oli tulkittu kirjaimellisesti sen sanamuodon mukaisesti sen sijaan, että sopimuksen sitovuudelle suhteessa päämieheen olisi annettu painoarvoa.¹⁰⁶ OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin kohta 32.1 täydennettiin vuonna 1994 lisäämällä maininta siitä, että 5(5) artiklan soveltuminen ei rajoitu tilanteisiin, joissa edustajat solmivat kirjaimellisesti sopimuksia päämiehen nimissä, vaan se soveltuu myös tilanteisiin, joissa edustaja solmii omissa nimissään päämiestä sitovia sopimuksia. Eräät OECD:n jäsenmaat ilmaisivat muutoksen yhteydessä huolensa siitä, etteivät kansalliset tuomioistuimet huomioi kommentaarin tekstiä, sillä se on ristiriidassa artiklan sanamuodon kanssa.¹⁰⁷ Lisäksi on esitetty näkemyksiä, että kommentaarin lisäyksellä on merkitystä vain common law -maiden edustajien näkökulmasta.¹⁰⁸

Malliverosopimuksen 5(5) artiklan soveltamisen kannalta olennaiseksi on muodostunut se, sitooko edustajan solmima sopimus päämiestä vai ei. Kommentaarissa ei ole määritelty kuitenkaan tarkemmin sitä, mitä sopimuksen sitovuudella tarkoitetaan. Kansainvälisessä verotuskirjallisuudessa ja -käytännössä on tulkintakysymykseksi noussut se, tuleeko sitovuutta arvioida oikeudellisesta vai taloudellisesta näkökulmasta.¹⁰⁹

Oikeudellista sitovuuden näkökulmaa on perusteltu vedoten muun muassa malliverosopimuksen kommentaarin 32.1 kohdan sanamuotoon ja 5(5) artiklan säädöstaustaan.¹¹⁰ Kuten jäljempänä käsiteltävästä oikeuskäytännöstä käy ilmi, tulkintakäytännössä oikeudelliselle sitovuudelle on annettu muun muassa Ranskan ja Norjan korkeimpien oikeusasteiden tuomioissa ratkaiseva merkitys. Näillä tuomioilla on ollut huomattava vaikutus OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin päivitystä koskevissa keskusteluissa. Tuomioiden myötä 5(5) artiklan tulkintaan liittyvä epävarmuus on nostettu esiin 5 artiklaa koskevan malliverosopimuksen kommentaarin päivityksen yhteydessä ja työryhmä tunnisti sen, että kommentaari

¹⁰⁵ Pijl 2013a, s. 13.

¹⁰⁶ Pijl 2013a, s. 13-14; Avery Jones – Ward 1993, s. 161.

¹⁰⁷ Pijl 2013b, s. 97.

¹⁰⁸ Gouthière 2010, s. 355 ja 357.

¹⁰⁹ Pijl 2013a, s. 6-7 ja 14-15.

¹¹⁰ Pijl 2013a, s.14; Pleijsier 2001a, s. 177.

sisälsi tältä osin ristiriitaisia kommentteja. Työryhmä ei päässyt yhteisymmärrykseen tulkintakäsitteistä, minkä vuoksi kommentaaria ei ole tarkennettu tältä osin.¹¹¹

Tulkinnan perustamista oikeudelliseen sitovuuteen on kuitenkin arvioitu laajasti. Tämän on katsottu mahdollistaneen komissionäärijärjestelyä käyttämällä kiinteän toimipaikan keinokeinoisen välttämisen civil law -maissa, sillä näissä maissa komissionääriä toimivan edustajan solmimat sopimukset eivät lähtökohtaisesti sido päämiestä oikeudellisesti.¹¹² Common law -maissa tai muissa maissa, joiden oikeusjärjestelmä ei tunnista epäsuoran edustuksen konseptia, vastaavanlainen toiminta muodostaisi kiinteän toimipaikan, minkä seurauksena OECD:n malliverosopimuksen artikla johtaa erilaiseen verokohteluun oikeusjärjestelmästä riippuen.¹¹³ Oikeudelliseen sitovuuteen tukeutuva tulkinta luo ulkomaiselle yhtiölle mahdollisuuden vaikuttaa olennaisesti toimintamuotonsa valinnalla siihen, muodostuuko sille civil law -maahan kiinteä toimipaikka vai ei. Valitsemalla edustuksen muodoksi komissionääri-agentin sijasta voi ulkomainen yhtiö välttyä automaattisesti kiinteän toimipaikan muodostumiselta.¹¹⁴

Taloudellisen tulkinnan puolesta on vedottu kiinteän toimipaikan käsitteen tarkoitukseen ja historialliseen kehitykseen. Arvostelijat lähtevät siitä, ettei *nimissä* -termiä ole otettu 5(5) artiklaan civil law -maiden epäsuoran edustuksen konseptia ajatellen ja ettei säännöksen laatijan tarkoituksena ole ollut civil ja common law -maiden komissionäärien toisistaan poikkeava verokohtelu.¹¹⁵ Esimerkiksi Skaar on esittänyt, että verotuksen neutraalisuuden näkökulmasta sopimuksen oikeudellinen sitovuus ei tulisi olla kiinteän toimipaikan muodostumisen edellytyksenä, vaikkakin hän samalla tunnustaa, että tämä on edellytys OECD:n malliverosopimukseen perustuvissa verosopimuksissa.¹¹⁶

Arvostelijoiden näkökulmasta 5(5) artiklan soveltamisedellytyksenä ei ole se, sitooko sopimus oikeudellisesti päämiestä, vaan olennaista on, tulevatko liiketoimien taloudelliset seuraamukset päämiehen hyödyksi tai kannettavaksi. Perusteluna tulkinnalle on esitetty, ettei verotuksen perusteena voida pitää muodollisoikeudellisia seikkoja, vaan lähtökohtana tulee

¹¹¹ OECD 2013a, s. 33-35, ja lisää aiheesta esimerkiksi Hoor 2012, s. 207.

¹¹² Oyama 2014, luku "II Agency PE: A. Why Is Artificial Avoidance Possible?".

¹¹³ Parada 2013, s. 65.

¹¹⁴ Fleming 2011, s. 109-110.

¹¹⁵ Eisenbeiss 2016, s. 492; Oyama 2014, luku "II Agency PE: C. Analysis and Proposal".

¹¹⁶ Skaar 1991, s. 488.

olla tosiasialliset taloudelliset olosuhteet.¹¹⁷ Oikeudellisen sitovuuden pitämistä lähtökoh-
tana on arvosteltu myös siitä, että säännöksen tulkinnan perustaminen kansallisen siviilioi-
keuden käsitteiden tulkintaan voi johtaa tulkintaerimielisyyksiin valtioiden välillä. Edusta-
jan muodostaman kiinteän toimipaikan arvioinnissa lähtökohdana tulisi olla edustajan ja pää-
miehen välisen suhteen arviointi ja etenkin se, muodostaako edustajan toiminta taloudelli-
sestä näkökulmasta osan päämiehen toimintaa.¹¹⁸

4.3 5(5) ja 5(6) artiklan välinen suhde

Nimissä -termiin liittyvien tulkintakysymysten lisäksi komissionäärirakenteiden kannalta
olennaisena kysymyksenä on ollut se, mikä on 5(5) ja 5(6) artiklojen välinen suhde. Tähän
tulkintaongelmaan liittyy ensinnäkin civil ja common law -maiden edustajan käsitteissä ole-
vat erot etenkin siltä osin, että lähtökohtaisesti vain civil law -maiden edustajien sopimukset
voivat olla päämiestä sitomattomia. Toiseksi tulkintaongelmaa on monimutkaistanut se, että
eri oikeusjärjestelmissä tulkitaan 5(6) artiklan termejä eri tavalla. Esimerkiksi Isossa-Britan-
niassa termeillä broker ja general commission agent on kaupallinen merkitys, kun taas civil
law -maissa näillä on yleensä oikeudellinen merkitys. Kolmanneksi 5(6) artiklan eri kieli-
versioissa käytetyt termit saattavat merkitä eri asioita.¹¹⁹

Civil law -oikeusjärjestelmän lähtökohtiin perustuvan muun muassa Robertsin esittämän tul-
kinnan mukaan 5(5) ja 5(6) artiklojen on katsottu asettavan kaksi erillistä sääntöä, jotka so-
veltuvat toisistaan itsenäisesti. Roberts on katsonut 5(5) artiklan koskevan suoraa edustusta
ja 5(6) artiklan epäsuoraa edustusta. Tästä näkökulmasta 5(5) artiklan edellytykset täyttävän
edustajan osalta ei ole tarpeellista arvioida 5(6) artiklan edellytysten täyttymistä. Tästä seu-
raten suorassa edustuksessa päämiehensä nimissä sopimuksia solmivat edustajat muodostai-
sivat kiinteän toimipaikan riippumatta siitä seikasta, ovatko edustajat itsenäisiä 5(6) artiklan
edellyttämällä tavalla. Vastaavasti kiinteän toimipaikan muodostumista epäsuoran edustuk-
sen osalta, jossa edustajat eivät solmi sopimuksia päämiehensä nimissä, arvioidaan yksin-
omaan 5(6) artiklan perusteella. Kiinteä toimipaikka syntyisi 5(6) artiklan nojalla epäsuoran
edustuksen tilanteissa, mikäli edustaja ei ole ollut kommentaarin edellyttämällä tavalla itse-
näinen ja toimi tavanomaisen liiketoimintansa puitteissa.¹²⁰

¹¹⁷ Pijl 2013a, s.6-7.

¹¹⁸ Oyama 2014, luku "II Agency PE: C. Analysis and Proposal".

¹¹⁹ Avery Jones - Lüdicke 2014, s. 240.

¹²⁰ Rubim 2012; Roberts 1993, s.398-399.

Robertsin tulkinnalle ei ole katsottu olevan löydettävissä tukea OECD:n malliverosopimuksesta tai sen kommentaarin eri versioista. Tulkintatapaa voidaan pitää esimerkiksi veroviranomaisten näkökulmasta suotuisana, sillä se mahdollistaisi komissionäärirakenteisiin puuttumisen riippumatta 5(5) artiklan *nimissä* -termin tulkinnasta ja sitä kautta laajentaisi kiinteän toimipaikan määritelmää.¹²¹

Puolestaan common law -taustansa pohjalta asiaa arvioineiden Avery Jonesin ja Wardin näkemyksen mukaan 5(6) artiklaa tulee tulkita poikkeuksena 5(5) artiklasta. Heidän näkemyksensä mukaan 5(5) artikla kattaa kaikki edustajat common tai civil law -maissa, joilla on valtuus solmia päämiehiään sitovia sopimuksia. Vastaavasti 5(5) artikla ei sovellu edustajiin, joilla ei ole valtuutta solmia sopimuksia päämiehen nimissä tai jotka ovat solmineet sopimukset omissa nimissään, eivätkä sopimukset soveltuvan lainsäädännön nojalla sido päämiestä. Teorian mukaan 5(5) artiklan edellytykset täyttävä edustaja voi 5(6) artiklan nojalla olla muodostamatta kiinteää toimipaikkaa, mikäli edustaja on artiklan edellyttämällä tavalla itsenäinen.¹²²

Avery Jonesia ja Wardia on arvosteltu siitä, etteivät he ole esittäneet perusteluita tulkinnalleen 5(5) ja 5(6) artiklojen välisestä suhteesta. Sen sijaan vaikuttaa siltä, että he ovat pitäneet tätä lähtökohtaansa niin selvänä, ettei sitä ole tarvinnut erikseen perustella tai kyseenalaistaa. Heidän tulkintansa pätevyyttä heikentävänä seikkana voidaan pitää sitä, että 5(6) artiklassa on nimenomaisesti lueteltu välittäjät ja komissionäärit, joiden ei pitäisi edes olla 5(6) artiklan arvioinnin piirissä civil law -maissa, sillä ne eivät muodosta kiinteää toimipaikkaa 5(5) artiklan pääsäännön perusteella. Avery Jones ja Ward ovat itse nostaneet esiin tämän epäkohdan, mutta ovat pitäneet sitä malliverosopimuksessa olevana ristiriitaisuutena sen sijaan, että olisivat kyseenalaistaneet oman tulkintansa lähtökohtia.¹²³

Pijl on ottanut 5(5) ja 5(6) artiklojen väliseen tulkintasuhteen vielä edellä esitetyistä poikkeavan kannan, jonka hän katsoo olevan artiklan sanamuodon, malliverosopimuksen kommentaarin ja kiinteän toimipaikan käsitteen historiallisen kehityksen valossa oikea lähestymistapa. Hänen näkemyksensä mukaan ensin tulee arvioida sitä, täyttääkö edustaja 5(6) artiklan itsenäisen edustajan edellytykset, ja vasta mikäli 5(6) artiklan nojalla edustaja on

¹²¹ Pijl 2013a, s. 10 ja Pijl 2013b, s. 95.

¹²² Rubim 2012; Avery Jones - Ward 1993, s.175-178.

¹²³ Pijl 2013b, s. 94-95; Avery Jones - Ward 1993, s.178-179.

epäitsenäinen, tulee arvioitavaksi se, muodostuuko kiinteä toimipaikka 5(5) artiklan perusteella.¹²⁴ Pijl on pitänyt selvänä, että tämä on ollut myös Vogelin soveltama tulkinta.¹²⁵ Tämän tulkintatavan myötä päädytään käytännössä aina samaan lopputulokseen kiinteän toimipaikan muodostumisen osalta kuin Avery Jonesin ja Wardin tulkinnassa, mutta tästä huolimatta Pijlin esittämän kannan mukaan Avery Jonesin ja Wardin tulkinta on teoreettisesti virheellinen.¹²⁶

Myös 5(5) ja 5(6) artiklojen välisestä suhteesta ja etenkin siitä, koskeeko 5(6) artikla pelkästään epäsuoraa edustusta, keskusteltiin 5 artiklaa koskevan malliverosopimuksen kommentaarin päivityksen yhteydessä ja työryhmän raportissa on todettu, että kommentaari sisältää ristiriitaisia lausuntoja 5(6) artiklan soveltamisen osalta. Työryhmä kuitenkin katsoi, ettei tulkintaongelmaan voitu puuttua pelkästään muuttamalla malliverosopimuksen kommentaaria, minkä vuoksi asiaa ei käsitelty tarkemmin työryhmässä.¹²⁷ Pijl on arvioitellut työryhmän ratkaisua ja todennut lähestymistavan artiklan rakenteen ja historiallisen kehityksen perusteella vääräksi.¹²⁸

4.4 5(6) artiklan itsenäisen edustajan määritelmän laajuus ja tarkoitus

Sen lisäksi, että 5(5) ja 5(6) artiklojen välinen tulkintasuhde on ollut laajan keskustelun kohteena, myös itse 5(6) artiklan tulkinnalla on merkitystä arvioitaessa sitä, muodostuuko komissionäarin käyttämisen myötä kiinteä toimipaikka.

Edustajan ei katsota 5(6) artiklan nojalla muodostavan kiinteää toimipaikkaa, mikäli kyseessä on itsenäinen edustaja, joka toimii tavanomaisen liiketoimintansa puitteissa toimiesseen päämiehen hyväksi. Kiinteän toimipaikan muodostumisen välttäminen edellyttää siis sekä itsenäisyyttä että tavanomaista liiketoimintaa koskevan edellytyksen täyttymistä. Mikäli molemmat edellytyksistä eivät täyty, voi 5(5) artiklan edellytykset täyttävä edustaja muodostaa kiinteän toimipaikan.¹²⁹

¹²⁴ Pijl 2013a, s. 4.

¹²⁵ Pijl 2013a, s. 4; Vogel 1997, kohta 168. Kts. kuitenkin myös Reimer – Rust 2015, kohta 355, minkä perusteella vaikuttaa siltä, että päivitetyssä teoksessa seurataan Avery Jonesin ja Wardin tulkintaa.

¹²⁶ Pijl 2013a, s. 10.

¹²⁷ OECD 2013a, s. 37.

¹²⁸ Pijl 2013b, s. 97.

¹²⁹ Pijl 2013b, s. 87-88, Pleijsier 2001a, s. 178-179.

Artiklassa on tarkennettu itsenäisen edustajan määritelmää toteamalla, että kyseessä voi olla välittäjä, komissionääri tai mikä tahansa muu itsenäinen edustaja. Välittäjien ja komissionäärien erillisellä esiin nostolla on pitkät historialliset taustat ja termien alkuperänä voidaan pitää Ison-Britannian verolainsäädäntöä. Etenkin määritelmässä käytetyn komissionääri -termin sisältöön ja tulkintaan on liittynyt ongelmia johtuen muun muassa civil law ja common-law maiden komissionäärikonseptien ja eri kielissä käytettyjen termien eroista.¹³⁰

Eräissä maissa välittäjiä ja komissionäärejä on pidetty lähtökohtaisesti itsenäisinä kansallisen lainsäännön perusteella.¹³¹ Tästä huolimatta näiden toimijoiden maininta artiklassa ei tarkoita sitä, että ne automaattisesti olisivat itsenäisiä, vaan itsenäisyyttä tulee vakiintuneen tulkinnan perusteella arvioida yhtäläillä kuin muidenkin edustajien osalta.¹³² Komissionääristä on käytetty 5(6) artiklassa *general commission agent* -termiä, joka viittaa vakiintuneen tulkinnan mukaan tavanomaiseen komissionääriin, jolla on useita päämiehiä. Tästä seuraten esimerkiksi pelkästään yhden päämiehen komissionäärinä toimivaa konserniyhtiötä ei voida pitää 5(6) artiklassa tarkoitettuna yleisenä komissionäärinä.¹³³

Edustajan itsenäisyyttä tulee arvioida edustajan ja päämiehen välisen suhteen tosiasiallisten olosuhteiden perusteella. Malliverosopimuksen kommentaarin kohdassa 37 on täsmennetty, että itsenäisyydellä tarkoitetaan sekä juridista että taloudellista itsenäisyyttä päämiehestä. Kommentaarin 38 kohdan mukaan edustajaa ei voida pitää itsenäisenä, mikäli päämies yksityiskohtaisesti ohjeistaa tai laajasti valvoo edustajan toimintaa. Jos edustaja edustaessaan päämiestä toimii oman näkemyksensä, osaamisensa ja työtapojensa mukaisesti, voidaan edustajaa pitää juridisesti itsenäisenä.¹³⁴ Kuitenkaan emoyhtiön osakkeenomistajan roolissa harjoittamaa valvontaa suhteessa tytäryhtiöön ei voida pitää määrittävänä tekijänä arvioitaessa tytäryhtiön harjoittaman edustajan toiminnan itsenäisyyttä.¹³⁵

¹³⁰ Pijl 2013b, s. 88; Persico 2000, s. 69; Avery Jones - Ward 1993, s.167-168 ja 175-179.

¹³¹ Skaar 1991, s. 505.

¹³² Pijl 2013b, s.88, Skaar 1991, s. 505.

¹³³ Pleijsier 2001b, s. 219.

¹³⁴ Pleijsier 2001a, s. 180.

¹³⁵ Williams 2014, s. 137-139.

Taloudellisen itsenäisyyden näkökulmasta olennaista on se, toimiiko edustaja pelkästään yhden vai useamman päämiehen edustajana sekä se, miten edustajan saama korvaus määräytyy. Ylipäätään arvioinnissa kiinnitetään huomiota siihen, kantaako edustaja liiketoimintaansa liittyvää taloudellista riskiä ja miten riski jakautuu edustajan ja päämiehen välillä.¹³⁶ Mikäli edustaja toimii vain yhden tai muutaman päämiehen hyväksi, edustajaa ei todennäköisesti voida pitää taloudellisesti itsenäisenä, sillä edustajan liiketoiminnan jatkuminen olisi tässä tapauksessa oletettavasti riippuvainen tämän yksittäisen edustussuhteen olemassa olosta.¹³⁷ Vaikka päämiesten määrä on olennainen näkökohta taloudellista itsenäisyyttä arvioitaessa, ei se ole yksinään lopputulosta määräävä tekijä.¹³⁸

Itsenäisyyden ehdon täyttämisen lisäksi 5(6) artiklan mukaisen edustajan tulee edustaessaan päämiestä toimia tavanomaisen liiketoimintansa puitteissa. Arviointi siitä, onko kyse tavanomaisen liiketoiminnan puitteissa tapahtuvasta toiminnasta, tulee tehdä juuri kyseessä olevan edustajan toiminnan näkökulmasta.¹³⁹ Tässä arvioinnissa olennaista on edustusvaltuuden luonne ja laajuus verrattuna ensinnäkin edustajan muihin vastaavatyyppeihin edustus-suhteisiin sekä toiseksi suhteessa kyseessä olevalla alalla yleensä sovellettuihin käytäntöihin.¹⁴⁰ Kiinteä toimipaikka voi muodostua edustajan itsenäisyydestä huolimatta, mikäli edustaja tekee päämiehen puolesta toimia, joilla ei ole liityntää sen omaan tavanomaiseen liiketoimintaan.¹⁴¹

4.5 Tulkintakysymykset komissionärijärjestelyiden näkökulmasta

Komissionäärirakenteiden näkökulmasta *nimissä* -termin tulkinnalla on ollut ratkaiseva merkitys. Tavanomaiset komissionäärirakenteet ovat automaattisesti malliverosopimuksen 5(5) artiklan soveltamisedellytysten ulkopuolella, mikäli *nimissä* -termiä tulkittaisiin kirjaimellisesti 5(5) artiklan sanamuodon mukaisesti eli niin, että edustaja, joka ei solmi sopimuksia päämiehen nimissä, ei voisi muodostaa kiinteää toimipaikkaa. Koska kirjaimellisen tulkinnan sijaan *nimissä* -termin tulkinnassa pääpaino on annettu sille, sitooko sopimus päämiestä oikeudellisesti vai ei, tulee myös komissionäärirakenteita arvioida tästä näkökulmasta.

¹³⁶ Reimer – Rust 2015, kohta 359.

¹³⁷ Pleijsier 2001a, s.180-181.

¹³⁸ Skaar – Sassaville 2009, s. 53.

¹³⁹ Reimer – Rust 2015, kohta 363.

¹⁴⁰ Williams 2014, s. 155-156.

¹⁴¹ Helminen 2017, luku ”6. Yritystoiminnan muodot ja liike-tulon verotus > Kiinteä toimipaikka”.

Otettaessa lähtökohdaksi oikeuskirjallisuudessa ja -käytännössä vallinnut näkemys siitä, että sitovuudella tarkoitetaan oikeudellista sitovuutta taloudellisen sitovuuden sijaan, komissionäirakenteiden käyttämisen myötä kiinteää toimipaikkaa ei pitäisi lähtökohtaisesti muodostua ainakaan civil law -maissa siltä osin, kuin komissionäirin solmimat sopimukset eivät oikeudellisesti sido päämiestä. Tämän näkemyksen vahva kannatus on ollut olennaista komissionäirakenteiden käytön kannalta, sillä mikäli komissionäirakenteita arvioitaisiin taloudellisen sitovuuden näkökulmasta, muodostuisi kiinteä toimipaikka lähes poikkeuksetta toimintamallin perusrakenteesta johtuen.

Nimissä -termin tulkintakysymyksen olennaisuus komissionäirakenteissa linkittyy keskeisesti siihen, miten 5(5) ja 5(6) artiklan välistä suhdetta tulkitaan. Sekä Avery Jonesin ja Wardin että Pijlin lähestymistavassa kysymys 5(5) ja 5(6) artiklojen välisestä suhteesta liittyy lähinnä siihen, arvioidaanko ensin 5(5) artiklan vai 5(6) artiklan edellytysten täyttymistä. Tällä arvioinnilla on komissionäirakenteissa lähinnä teoreettista merkitystä ja lopullinen painoarvo jää *nimissä* -termin tulkinnalle. Sen sijaan otettaessa Robertsinkin teoria lähtökohdaksi *nimissä* -termin tulkinnalla tai 5(5) artiklan muilla soveltamisedellytyksillä ei olisi merkitystä komissionäirakenteissa, sillä komissionäirit epäsuorina edustajina olisivat vain 5(6) artiklan edellytysten arvioinnin kohteena. Robertsinkin lähestymistapaa 5(5) ja 5(6) artiklan välisen suhteen tulkinnalle voidaan pitää mielekkäänä esimerkiksi veroviranomaisille, mikäli tahtotilana on irtautua *nimissä* -termin tulkinnasta komissionäirakenteissa. Siitä huolimatta, että Robertsinkin lähestymistapaa ei ole ilmeisesti sovellettu laajasti, OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin päivityksen yhteydessä tätä tulkintatapaa ei ole sivuutettu perusteettomana¹⁴². Tästä johtuen ei voida täysin poissulkea sitä, etteikö komissionäirakenteisiin puututtaisi Robertsinkin tulkintaan vedoten.

Ottamatta kantaa 5(5) ja 5(6) artiklojen arviointijärjestykseen, 5(6) artiklan edellytysten arviointi on komissionäirakenteissa olennaista lähinnä tilanteissa, joissa kiinteän toimipaikan muodostuminen ei esty *nimissä* -termin perusteella. Tämä voi tulla kyseeseen, jos komissionäiri muodostaisi kiinteän toimipaikan 5(5) artiklan nojalla esimerkiksi siitä syystä,

¹⁴² Esimerkiksi Pijl 2013b, s. 97 on arvostellut työryhmää siitä, ettei se ole suoraan sulkenut tätä tulkintatapaa.

että komissionäärin solmima sopimus sitoo päämiestä, tai vaihtoehtoisesti Robertsinkin lähestymistavan mukaan komissionäärejä tulisi arvioida aina vain 5(6) artiklan edellytysten osalta.

Komissionäärirakenteiden komissionäärien voidaan katsoa vain hyvin poikkeuksellisissa tilanteissa täyttävän 5(6) artiklan itsenäisen edustajan edellytykset. Ensinnäkin, koska komissionäärijärjestelyissä komissionääri toimii pääsääntöisesti vain yhden tai muutaman päämiehen hyväksi, ei sitä voida pitää verrannollisena 5(6) artiklassa viitattuihin komissionääreihin tai ylipäätään pääsääntöisesti taloudellisesti itsenäisenä. Komissionäärijärjestelyn rakenteesta johtuen komissionääri ei yleensä kannata olennaisia liiketoimintaan liittyviä riskejä, mikä on myös osoitus taloudellisen itsenäisyyden puuttumisesta. Komissionäärirakenteissa perusteluiden esittäminen oikeudellisen itsenäisyyden puolesta tai tavanomaisen liiketoiminnan puitteissa toimimisesta voi olla myös haastavaa. Mikäli syystä tai toisesta kiinteän toimipaikan muodostuminen komissionäärirakenteissa on riippuvainen yksinomaan 5(6) artiklan edellytysten täyttymisestä, voidaan kiinteän toimipaikan riskiä pitää olennaisena.

4.6 Komissionäärijärjestelyitä koskeva oikeuskäytäntö

Useissa maissa kansainvälisten konsernien komissionäärirakenteet ovat joutuneet Verohallinnon hampaisiin, mistä kertoo myös laaja oikeuskäytäntö OECD -maissa. Pääosassa tapauksissa tuomioistuin on päättänyt verovelvolliselle myönteiseen tulkintaan eli siihen, ettei päämiesyhtiölle ole syntynyt kiinteää toimipaikkaa komissionäärin sijaintivaltioon.¹⁴³ Tuomioiden keskiössä on ollut *nimissä* -termin tulkinta, mutta tuomioistuimet ovat ottaneet samalla kantaa myös muihin 5(5) ja 5(6) artiklan tulkintakysymyksiin. Huomionarvoista on, että Espanjan korkein oikeus ei ole katsonut kiinteän toimipaikan muodostumisen olevan riippuvainen edustajan solmimien sopimuksien oikeudellisesti sitovuudesta suhteessa päämieheen, vaan sen näkemyksen mukaan sitovuutta arvioidaan tosiseikkojen ja taloudellisten olosuhteiden perusteella.

Ensimmäinen suurta julkisuutta saanut komissionäärijärjestelyä koskenut ratkaisu oli Ranskan korkeimman oikeuden (*Conseil d'État*) vuonna 2010 antama ratkaisu Zimmer -tapauksessa¹⁴⁴. Korkein oikeus katsoi, että ranskalaisen konserniyhtiön toiminta komissionäärinä

¹⁴³ OECD 2015d, s.10.

¹⁴⁴ Conseil d'État, 31.3.2010, Société Zimmer Ltd v. Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industries, Nos. 304715 ja 308525

ei muodostanut kiinteää toimipaikkaa Ranskaan sen päämiehenä olleelle Iso-Britannialaiselle emoyhtiölle. Kiinteän toimipaikan ei katsottu muodostuneen myöskään sen seurauksena, että päämiehen olisi katsottu harjoittavan liiketoimintaa komissionäärin Rankassa olleesta liikepaikasta käsin.¹⁴⁵ Tuomiossa ei katsottu aiheelliseksi arvioida edustajan itsenäisyyttä malliverosopimuksen 5(6) artiklan näkökulmasta.¹⁴⁶

Komissionäärirakenteille tyypilliseen tapaan Zimmer -tapauksessa komissionääriyhtiö oli aiemmin toiminut jakeluyhtiönä, mutta toimintamuotoa oli muutettu konsernin liiketoimintamallin uudistamisen yhteydessä. Muutoksen tarkoituksena oli ilmeisesti karsia ranskalaisen tytäryhtiön kantamia riskejä ja sen myötä alentaa sille allokoitavaa tuloa.¹⁴⁷

Tuomioistuin perusti ratkaisunsa sille, että komissionäärin omissa nimissään asiakkaan kanssa solmimat sopimukset eivät kansallisen oikeuden perusteella sitoneet päämiestä suhteessa asiakkaisiin, vaikka sopimukset oli tehty päämiesyhtiön lukuun. Tuomioistuin seurasi Ranskan siviilioikeuden mukaista tulkintaa ja perusti ratkaisunsa oikeudellisille näkökohdille sen sijaan, että se olisi arvioinut taloudellisia näkökohtia kuten komissionäärin ja päämiehen välistä suhdetta. Näin ollen tuomion perusteella kiinteän toimipaikan muodostuminen epäitsenäisen edustajan toiminnan myötä edellyttää, että edustajan solmimat sopimukset sitovat oikeudellisesti päämiestä.¹⁴⁸

Tuomion perusteluissa ei viitattu miltään osin OECD:n malliverosopimuksen kommentaariin, mutta rapporteur public on ratkaisusuosituksessaan todennut, ettei malliverosopimuksen kommentaarin vuoden 1994 päivitystä 32.1 kohdan osalta voida huomioida arvioinnissa, sillä kyseessä oli sovellettavan verosopimuksen solmimisen jälkeinen kommentaariversio.¹⁴⁹

Huomionarvoista on, että tuomion mukaan, mikäli komissionäärisopimuksen ehdoista tai tosiasiallisista olosuhteista seuraa, että komissionäärin solmimat sopimukset sitovat oikeudellisesti päämiestä, voi kiinteä toimipaikka kuitenkin muodostua. Tästä seuraa, ettei pelkkää osapuolten toimesta tapahtunutta edustussuhteen luokittelua komissionäärisuhteeksi pidetty riittävänä osoituksena sopimuksen sitomattomuudesta suhteessa päämieheen, vaan

¹⁴⁵ Fleming 2011, s. 111.

¹⁴⁶ Gouthière 2010, s. 350.

¹⁴⁷ Douvier – Lordkipanidze 2010, s. 266; Gouthière 2010, s. 350.

¹⁴⁸ Parada 2013, s. 64-65; Gouthière 2011, s. 11-12; Schoueri – Günther 2011, s. 70; Douvier – Lordkipanidze 2010, s. 266-268; Gouthière 2010, s. 350.

¹⁴⁹ Gouthière 2010, s. 355 ja 357.

tuomion perusteella edellytettiin myös tosiasiallisten olosuhteiden tukevan komissionäärisuhteen olemassaoloa.¹⁵⁰

Norjan korkein oikeus (*Høyesterett*) oli samalla linjalla arvioidessaan komissionäärirakennetta vuonna 2011 Dell (Norja) -tapauksessa¹⁵¹. Tapauksen tosiseikat ja konsernissa käytetty komissionäärirakenne vastasivat pitkälti Zimmer -tapausta. Ratkaisussaan korkein hallinto-oikeus katsoi, että 5(5) artiklaa tulkittaessa kiinteän toimipaikan muodostumisen edellytyksenä on, että edustajan solmimat sopimukset sitovat päämiestä oikeudellisesti. Norjan korkein oikeus nosti perusteluissaan erikseen esiin OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin, mutta totesi tämän osalta, ettei 32.1 kohta ole relevantti Norjan näkökulmasta, sillä se on lisätty kommentaarin common law -maiden tarpeita varten.

Norjan korkein oikeus huomioi erikseen ratkaisunsa perusteluissa Zimmer -tapauksen sekä sen, että Dell -konsernilla on vastaava rakenne käytössä muissa maissa, eikä muissa maissa kuin Espanjassa veroviranomaiset olleet esittäneet väitteitä kiinteän toimipaikan muodostumisesta. Lisäksi korkein oikeus katsoi, että muusta kuin oikeudelliseen sitovuuteen perustuvasta tulkinnasta aiheutuva epävarmuus johtaisi huomattaviin käytännöllisiin ja teknisiin vaikeuksiin.¹⁵²

Vastaavaan lopputulokseen päätyi myös Italian korkein oikeus (*Corte Suprema di Cassazione*) 2012 antamassaan tuomiossa Boston Scientific -tapauksessa¹⁵³, jossa komissionäärirakenteen ei katsottu johtavan kiinteän toimipaikan muodostumiseen. Tuomioistuin perusteli päätöstään sillä, etteivät italialaisen tytäryhtiön solmimat sopimukset sitoneet päämiestyhtiötä malliverosopimuksen 5(5) artiklan edellyttämällä tavalla ja että tytäryhtiö täytti 5(6) artiklan itsenäisen edustajan edellytykset. Ranskan ja Norjan tapauksista poiketen tuomioistuin katsoi aiheelliseksi arvioida myös 5(6) artiklan edellytysten täyttymistä.¹⁵⁴

Poikkeavalle kannalle on asettunut Espanjan korkein oikeus (*Tribunal Supremo*), joka on vuonna 2016 antamassaan tuomiossaan Dell (Espanja) -tapauksessa¹⁵⁵ hylännyt 5(5) artiklan

¹⁵⁰ Douvier – Lordkipanidze 2010, s. 268; Gouthière 2010, s. 352 ja 355.

¹⁵¹ Høyesterett, 2.12.2011, Dell Products v. Staten v/Skatt øst, HR-2011-02245-A.

¹⁵² Bjerke – Sjøgaard 2012, s.176-177; Leegaard 2012, s.318-320; Petruzzi – Greinecker 2012, s. 263.

¹⁵³ Corte Suprema di Cassazione, 9.3.2012, Tapaus 3796, Boston Scientific International BV v. Agenzia delle Entrate.

¹⁵⁴ Persiani 2012, 680.

¹⁵⁵ Tribunal Supremo, 20.6.2016, Tapaus 2555/2015, Dell Products v. Agencia Estatal de Administración Tributaria.

sanamuodon mukaisen tulkinnan ja katsonut, että kiinteä toimipaikka voi muodostua myös siitä huolimatta, ettei päämiehen ja loppuasiakkaan välillä ole varsinaista oikeudellista suhdetta.¹⁵⁶ Espanjan valitustuomioistuimen (*Audiencia Nacional*) tasolla tälle tulkinnalle on haettu tukea edustajia koskevasta Espanjan sisäisestä lainsäädännöstä, johon nojautuen valitustuomioistuin on katsonut, että päämiehen tosiasiallinen velvollisuus sopimuksen noudattamiseen olisi riittävää. Valitustuomioistuimen on kuitenkin esitetty tukeutuneen sisäiseen lainsäädäntöön tältä osin virheellisesti.¹⁵⁷

Sinänsä Espanjan korkein oikeus katsoi kiinteän toimipaikan muodostuneen irlantilaiselle emoyhtiölle sen espanjalaisen tytäryhtiön liikepaikan perusteella (Espanjan ja Irlannin välisen verosopimuksen 5(1) artikla) ja totesi, ettei kysymystä edustajan muodostamasta kiinteästä toimipaikasta ollut tarvetta tutkia. Tästä huolimatta korkein oikeus otti tuomiossaan kantaa 5(5) artiklan tulkintakysymykseen ja vahvisti, että Dell Spain olisi täyttänyt myös 5(5) artiklan edellytykset epäitsenäisen edustajan muodostamalle kiinteälle toimipaikalle. Tuomiossa täsmennettiin myös, ettei Dell Spain täyttänyt itsenäisen edustajan edellytyksiä.¹⁵⁸ Huomion arvoista Dell (Espanja) -tapauksessa on se, että Espanjan korkein oikeus on päättänyt täysin päinvastaiseen lopputulokseen kuin Norjan korkein oikeus Dell (Norja) -tapauksessa, vaikka kyseessä sama konserni ja komissionäärijärjestely.¹⁵⁹

Espanjan korkein oikeus on aiemmassa tuomiossaan DMS/Roche -tapauksessa¹⁶⁰ katsonut kiinteän toimipaikan muodostuneen malliverosopimuksen 5(5) artiklaan perustuvan verosopimusartiklan nojalla. Tässä tapauksessa kyse ei kuitenkaan ollut tavanomaisesta komissionäärirakenteesta, vaan myyntitoiminto Espanjassa oli osa epätavanomaista kaksiportaista sopimusrakennetta, jossa oli sovittu lisäksi espanjalaisen tytäryhtiön sopimusvalmistustoiminnasta.¹⁶¹ Pijlin esittämän mukaan Espanjan valitustuomioistuin katsoi, ettei tapauksessa muodostunut kiinteää toimipaikkaa myyntitoiminnan seurauksena, sillä edustaja ei voinut solmia päämiestä oikeudellisesti sitovia sopimuksia. Tältä osin siis Espanjan aiempi tulkintalinja vastasi muiden maiden oikeuskäytäntöä.¹⁶²

¹⁵⁶ Bal 2016, s. 574-576; Martín Jiménez 2016, s. 473.

¹⁵⁷ Martín Jiménez 2016, s. 465.

¹⁵⁸ Bal 2016, s. 574-576; Martín Jiménez 2016, s. 473.

¹⁵⁹ Martín Jiménez 2016, s. 462.

¹⁶⁰ Tribunal Supremo, 12.1.2012, Tapaus 1626/2008, DSM Nutritional Products Europe Ltd. (aiemmin Roche Vitamins Europe Ltd.) v. Agencia Estatal de Administración Tributaria.

¹⁶¹ Martín Jiménez 2016, s. 461; Baker 2014, s. 29; Carreño – Rodríguez 2012, s. 257-259.

¹⁶² Pijl 2013a, s. 9.

Sen sijaan valitustuomioistuimien ja sen tuomion voimassa pitänyt korkein oikeus perustivat kiinteän toimipaikan muodostumisen epäitsenäistä edustajaa koskevan artiklan nojalla tytäryhtiön harjoittamaan sopimusvalmistustoimintaan, jota tytäryhtiö harjoitti emoyhtiön ohjeistuksen mukaisesti ja johon liittyvät riskit emoyhtiö kantoi. Tätä tulkintaa on arvosteltu virheellisenä ja perusteettomana.¹⁶³

Kaikkien edellä esiteltyjen tapausten osalta yhteistä on se, että paikalliset veroviranomaiset ovat tulkinneet 5(5) artiklan *nimissä* -termiä vastaavaa ilmaisua oikeudellisen näkökulman sijaan taloudellisista ja tosiasiallisiin olosuhteisiin perustuvista lähtökohdista. Toisin sanoen veroviranomaiset ovat antaneet painoarvoa sille, vastaako päämies tosiasiallisista olosuhteista johtuen lopulta velvoitteiden täyttämisestä suhteessa loppuasiakkaaseen riippumatta siitä, onko sillä komissionäarin ja loppuasiakkaan välisestä sopimuksesta seuraavaa oikeudellista velvoitetta tähän.¹⁶⁴ Veroviranomaisten kanta ei ole saanut ylimpien oikeusasteiden tukea Espanjan viimeisintä Dell (Espanja) -tapausta lukuun ottamatta.

Oikeuskäytännöllä ja sen seurauksena käydyillä keskusteluilla on ollut merkittävä vaikutus OECD:n malliverosopimuksen ja sen kommentaarin kehittämistyössä. Zimmer ja Dell (Norja) -tapaukset johtivat *nimissä* -termin arviointiin 5 artiklan kommentaarin päivityksen yhteydessä, vaikkakaan keskustelut eivät johtaneet kysymyksen tulkinnan kannalta merkityksellisiin kommentaarin päivityksiin.¹⁶⁵

Dell (Espanja) -ratkaisussa Espanjan korkeimman oikeuden omaksuman taloudellisen tulkinnan päämiehen sitovuuden suhteen voidaan katsoa olevan linjassa seuraavassa kappalessa käsiteltävän BEPS -hankkeen kiinteitä toimipaikkoja koskevan toimenpide 7 hengen ja jopa sen seurauksena ehdotettujen muutosten kanssa.¹⁶⁶ Tätä näkökohtaa ei kuitenkaan voida pitää suorana oikeutuksena Espanjan korkeimman oikeuden tulkintalinjalle, sillä BEPS -hankkeessa tunnistettujen muutostarpeiden on katsottu edellyttävän malliverosopimuksen muutosta, minkä ei suoranaisesti pitäisi vaikuttaa tätä edeltäviin malliverosopimusversioiden tulkintaa. Sen sijaan voidaan esittää kysymys siitä, miksi BEPS -projektin myötä

¹⁶³ Martín Jiménez 2016, s. 461-462; Carmona Fernández 2013, luku "5.4. Roche"; Pijl 2013a, s. 9; Carreño – Rodríguez 2012, s. 259.

¹⁶⁴ Pijl 2013a, s. 7.

¹⁶⁵ OECD 2013a, s. 34; Sheppard 2013, s. 10.

¹⁶⁶ EY 2016; Ruiz de Alda – Cuesta, 2015.

implementoitavia muutoksia tarvitaan, jos aiempi sanamuoto mahdollistaa puuttumisen tilanteisiin, joissa kiinteä toimipaikka on katsottu keinotekoisesti vältetyn.

5 BEPS -TOIMINTASUUNNITELMA JA KIINTEITÄ TOIMIPAikkoJA KOSKEVA TOIMENPIDE 7 KOMISSIÖNÄÄRIJÄRJESTSELYIDEN OSALTA

5.1 BEPS -toimintasuunnitelma ja sen taustat

Veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron estämiseen tähtäävän OECD:n BEPS -hankkeen ensimmäinen konkreettinen lopputuotos on vuonna 2013 julkistettu BEPS -selvitys. BEPS -selvityksen pohjalta käynnistettiin BEPS -toimintasuunnitelman laatiminen, jonka tarkoituksena oli tarttua esille nostettuihin ongelmiin keskitetysti ja kattavasti. OECD:n veroasiainkomitean (*Committee of Fiscal Affairs, CFA*) hyväksymä BEPS -toimintasuunnitelma¹⁶⁷ julkaistiin heinäkuussa 2013. Toimintasuunnitelman ensisijaiseksi tavoitteeksi asetettiin luoda jäsenmaille välineitä, joilla ne voisivat sekä kansallisesti että kansainvälisesti kohdistaa verotusoikeutensa taloudelliseen toimintaan ja arvoa luoviin toimintoihin. Toisin sanoen yhteisöjen tulisi maksaa veroja niihin valtioihin, joissa ne toimivat ja joissa tulosta syntyy.¹⁶⁸ Veropohjan rapautumisen ja voitonsiirtojen estämiseksi pyrkimyksenä oli luoda yhdenmukaiset yhteisymmärrykseen perustuvat kansainväliset verosäännökset.¹⁶⁹

Toimintasuunnitelmassa nostettiin esiin 15 toimenpidettä, joiden tarkempaan arviointiin ja implementointiin ryhdyttiin myöhemmin G20 -maiden johtajien ja talousministerien hyväksyttyä suunnitelman Pietarissa pidetyssä huippukokouksessa syyskuussa 2013.¹⁷⁰ Toimintasuunnitelman tarkoituksena oli puuttua etenkin haitallisiin verotuskäytäntöihin, aggressiiviseen verosuunnitteluun ja verosopimusten väärinkäytöstilanteisiin niin, että jatkossa ei olisi mahdollista hyötyä kaksinkertaisesta verottomuudesta (double non-taxation) tai alhaisesta verotuksesta tilanteissa, joissa veronalainen tulo on keinotekoisesti erotettu sitä synnyttävistä toimista.¹⁷¹

Toimenpiteitä on työstetty CFA:n alaisissa työryhmissä (working party, WP), ja ne ovat julkaisseet useita lausuntokierroksia käyneitä raportteja, jotka sisältävät varsinaiset suositukset toimenpiteiden edistämiseksi. OECD julkaisi lopulliset raportit viidestätoista toimenpiteestä lokakuussa 2015, mutta käytännössä työ on toimenpiteiden implementoinnin osalta vielä

¹⁶⁷ OECD: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013.

¹⁶⁸ OECD 2013c, s. 11.

¹⁶⁹ Malmgren 2015, s. 40.

¹⁷⁰ Tarkempaa tietoa toimenpidesuunnitelman esittelystä huippukokouksessa OECD 2013d, s.36.

¹⁷¹ OECD 2013c, s.13.

kesken. Toimenpiteet ovat koostuneet muun muassa suosituksista kansalliseksi lainsäädännöksi tai ehdotuksista OECD:n malliverosopimuksen tai siirtohinnoitteluohjeiden muutoksiksi.¹⁷²

Valtioiden kansallisen lainsäädännön päivittämiseen työkaluja antavat raportit koostuivat hybridi-instrumentteihin (toimenpide 2), väliyhteisölainsäädäntöön (toimenpide 3) ja korkovähennysrajoituksiin (toimenpide 4) liittyvistä suosituksista, joiden implementointiin valtioita ei kuitenkaan velvoiteta. Näistä poiketen haitallisen verokilpailun vastatoimia koskevassa raportissa (toimenpide 5) valtioille on asetettu velvollisuus muuttaa sisäistä lainsäädäntöä eräiden verohuojennusten osalta.

Verosopimusten väärinkäytön estämiseen tähtäviä veronkiertosäännöksiä (toimenpide 6) on OECD:n malliverosopimuksen lisäksi suositeltu sisällytettäväksi myös sisäiseen lainsäädäntöön. Malliverosopimusta tullaan muuttamaan myös laajentamalla kiinteän toimipaikan käsitettä (toimenpide 7). Olennaisena osana OECD:n malliverosopimuksen muuttamista on myös monenkeskisen yleissopimuksen kehittäminen (toimenpide 15), jolla pyritään tehostamaan ja nopeuttamaan muutosten implementointia valtioiden välisiin verosopimuksiin, sekä valtioiden keskinäisen sopimusmenettelyn kehittäminen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi (toimenpide 14).

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden päivitykseen liittyvien toimenpiteiden tarkoituksena on ollut täsmentää markkinaehtoperiaatteen tulkintaa ja korostaa arvoa luovien toimintojen merkitystä. Etenkin painopistealueina ovat olleet aineettomat oikeudet (toimenpide 8), riskin ja sijoitetun pääoman merkitys (toimenpide 9) sekä erityis- ja harvinaislaatuiset liiketoimet (toimenpide 10). Lisäksi siirtohinnoitteludokumentaation osalta on kehitetty kolmiportainen malli (toimenpide 13), jossa konserni- ja yhtiökohtaisen dokumentaation ohella on laadittava maakohtainen dokumentointi (Country by Country).

Lisäksi hankkeen piirissä on tutkittu tarkemmin digitaalisen talouden ilmiöitä (toimenpide 1), kehitetty keinoja veropohjan rapautumisen seuraamiseksi ja valvomiseksi (toimenpide 11) sekä läpinäkyvyyden ja raportoinnin lisäämiseksi (toimenpide 12). Kansainvälisesti yhdenmukaisten säännösten tavoitteena on myös lisätä verovelvollisten oikeusvarmuutta sekä

¹⁷² Malmgren 2014, s.230.

ennustettavuutta. Lisäksi OECD:n malliverosopimuksen alkuperäinen lähtökohta kaksinkertaisen verotuksen estämisestä on huomioitu BEPS -hankkeessa eli toimenpiteiden seurauksena ei pitäisi olla saman tulon verottaminen useassa valtiossa samankaltaisella verolla.¹⁷³

5.2 Kiinteitä toimipaikkoja koskeva BEPS -hankkeen toimenpide 7

Jo BEPS hankkeen alkuvaiheessa oli selvää, että kiinteän toimipaikan konsepti tullaan säilyttämään. OECD ilmaisi, että uuden järjestelmän kehittämisen sijaan se haluaa puuttua nykyisen järjestelmän heikkouksiin.¹⁷⁴

Kiinteiden toimipaikkojen keinotekoista välttämistä koskevan toimenpide 7:n ensimmäinen raporttiluonnos julkaistiin lokakuussa 2014¹⁷⁵. Raporttiluonnos sisälsi 14 vaihtoehtoista tapaa, jolla voitaisiin puuttua kiinteiden toimipaikkojen keinotekoiseen välttämiseen eri painopistealueilla. Luonnosraportti laitettiin lausuntokierrokselle ja julkinen keskustelutilaisuus toimenpiteeseen liittyen pidettiin tammikuussa 2015. Lausuntokierroksen myötä toimenpideraporttia päivitettiin ja 15.5.2015 julkaistiin päivitetty luonnosraportti¹⁷⁶. Päivitetystä luonnosraportista oli jokaisen painopistealueen osalta tarkennettu ehdotus malliverosopimuksen 5 artiklan ja sen kommentaarin muuttamisesta. Ehdotukset koskivat kiinteän toimipaikan muodostumista komissionäärijärjestelyissä, sopimusten keinotekoista pilkkomista sekä negatiivisen listan soveltamisedellytyksiä.

Päivitetyn luonnosraportin mukaan toimenpide 7 yhteydessä on ollut komissionäärijärjestelyiden osalta tarkoitus vanhojen tulkintakysymysten tutkimisen sijaan tehdä uusi linjanveto sen suhteen, miten kiinteän toimipaikan määritelmä suhteutuu komissionäärijärjestelyihin ja muihin vastaaviin järjestelyihin. Raportin mukaan monissa tapauksissa on selvää, että komissionäärijärjestelyitä on otettu käyttöön lähinnä lähdevaltiossa maksettavien verojen minimoimiseksi. Näihin järjestelyihin päätettiin puuttua muuttamalla 5(5) ja 5(6) artiklojen sanamuotoja.

Luonnosraportin loppupäätelmän mukaan ulkomaiselle yhtiöille tulisi muodostua kiinteä toimipaikka tilanteissa, joissa edustajan lähdevaltiossa suorittamat toimet johtavat säännönmukaisesti sopimuksien solmimiseen ulkomaisen yhtiön puolesta tai eduksi. Poikkeuksen

¹⁷³ Malmgren 2015, s. 40.

¹⁷⁴ OECD 2013c, s. 20.

¹⁷⁵ OECD: BEPS Action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status – Public Discussion Draft.

¹⁷⁶ OECD/G20: BEPS Action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status – Revised Discussion Draft.

tästä muodostaisivat tilanteet, joissa edustaja tai välikäsi suorittaa näitä toimia osana itseenäiseksi katsottavaa liiketoimintaa.¹⁷⁷

Päivitetty luonnosraportti laitettiin vielä erikseen lausuntokierrokselle, minkä jälkeen loppuraportti¹⁷⁸ julkaistiin lokakuussa. Luonnosraportit keräsivät lausuntokierroksilla yli 1000 sivua kommentteja yrityksiltä, järjestöiltä ja muilta intressitahoilta. Luonnosraportin sisältämiä päivitysehdotuksia malliverosopimuksen ja sen kommentaarin osalta muutettiin vielä olennaisesti lausuntokierroksien myötä, mistä seuraten loppuraportti poikkesi olennaisesti päivitetystä luonnosraportista.¹⁷⁹ Loppuraportin mukaiset muutokset 5(5) ja 5(6) artikloihin ja niitä koskeviin kommentaareihin tulevat sisällyttämään vuoden 2017 versioon malliverosopimuksesta ja sen kommentaarista.¹⁸⁰

Toimenpide 7 on huomioitu myös EU:n tasolla ja EU on osana veronkierronvastaista ohjelmaansa julkaissut aihepiiriin liittyen suosituksen, jossa se suosittelee jäsenmaita implementoimaan kiinteän toimipaikan päivitetyn määritelmän verosopimuksiinsa. EU:lla ei ole toimivaltaa asettaa jäsenvaltioille oikeudellisia velvoitteita verosopimusten suhteen, minkä vuoksi se ei ole itse ryhtynyt varsinaisiin toimenpiteisiin kiinteiden toimipaikkojen keinotekoisien välttämisen estämiseksi.¹⁸¹

Muutokset edustajan muodostamaan kiinteään toimipaikkaan laajentavat 5(5) artiklassa olevan epäitsenäisen edustajan määritelmää ja kaventavat tästä poikkeussäännöksenä toimivan 5(6) artiklan itsenäisen edustajan määritelmää. Näitä loppuraportin mukaisia muutoksia kuvataan tarkemmin seuraavassa kappaleessa.

5.3 Muutokset edustajan muodostaman kiinteän toimipaikan määritelmään

5.3.1 Epäitsenäisen edustajan määritelmä

Loppuraportissa esitetään muutoksia malliverosopimuksen epäitsenäistä edustajaa koskevaan artiklaan 5(5) ja sitä koskevaan kommentaariin. Alla olevasta taulukosta käy ilmi artiklaan tulevat muutokset:

¹⁷⁷ OECD 2015b, s. 11.

¹⁷⁸ Final Report on Preventing the Artificial Avoidance of PE Status under BEPS Action 7.

¹⁷⁹ Eisenbeiss 2016, s. 495.

¹⁸⁰ OECD 2017f, s. 2-3.

¹⁸¹ Komission suositus 2016/136 verosopimusten väärinkäytön vastaisten toimenpiteiden täytäntöönpanosta (C(2016) 271 lopullinen), annettu 28.1.2016.

Päivitetty 5(5) artikla relevanteilta osin	Vanha 5(5) artikla relevanteilta osin
<p><i>"Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2 but subject to the provisions of paragraph 6, where a person</i></p> <p><i>is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise and,</i></p> <p><i>in doing so, habitually concludes contracts or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modifications by the enterprise and these contracts are:</i></p> <p><i>a) In the name of the enterprise, or</i></p> <p><i>b) for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use,</i></p> <p><i>c) For the provision of services by that enterprise, ..."</i></p>	<p><i>"Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person — other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies —</i></p> <p><i>is acting on behalf of an enterprise and</i></p> <p><i>has, and habitually exercises, in a Contracting State, an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, ..."</i></p>

Päivityksen myötä edustajan muodostamaa kiinteää toimipaikkaa koskevan säännöksen perusrakenne ei sinänsä muutu; kiinteä toimipaikka muodostuu tilanteissa, joissa yrityksen puolesta toimiva henkilö solmii säännöllisesti sopimuksia yrityksen nimissä. Muutokset koskevat olennaisilta osin seuraavia näkökohtia, joita on käsitelty erillisissä kappaleissa alla:

- a) Artiklojen 5(5) ja 5(6) välinen suhde
- b) Sopimusten tavanomaisen solmimisen määritelmä
- c) Edustajan toimiminen pääosassa sopimuksen solmimisessa
- d) Valtuutuksen merkitys solmittaessa sopimuksia
- e) Nimissä toimimisen merkitys

a) Artiklojen 5(5) ja 5(6) välinen suhde

Nykyisen malliverosopimuksen sanamuodon mukaan 5(5) artikla ei sovellu itsenäiseen edustajaan, joka on artiklan 5(6) soveltamisalan piirissä. Päivitetyssä artiklassa sen sijaan todetaan, että 5(5) artiklan soveltamisessa tulee huomioida 5(6) artiklan säännökset. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että 5(5) artiklaa sovellettaessa tulee aina arvioida myös 5(6) artiklan soveltamisedellytykset.

Muutos ohjaa 5(5) ja 5(6) artiklojen välistä tulkintaa Pijlin näkemystä tukevaan suuntaan, jonka mukaan 5(6) artiklan edellytysten täyttymistä tulee arvioida ennen 5(5) artiklan soveltamista. Päivitys on selvä osoitus siitä, ettei Robertsinkin tulkintaa 5(5) ja 5(6) artiklojen asettamista erillisistä säännöistä voida pitää säännöksen tarkoituksen mukaisena. Päivitetty sanamuoto ei myöskään tue Avery Jonesin ja Wardin tulkintakantaa siitä, että 5(6) artikla olisi poikkeussäännös 5(5) artiklasta.

Lopputuloksen kannalta muutosta voidaan pitää lähinnä muodollisena, sillä kiinteän toimipaikan ei voida katsoa muodostuvan nykyisenkään malliverosopimuksen artiklan mukaan ilman 5(6) artiklan soveltumisen arviointia¹⁸².

b) Sopimusten tavanomaisen solmimisen määritelmä

Vuoden 2014 malliverosopimuksen 5(5) artiklasta ja sen kommentaarin kohdista 32.1 ja 33 ilmenevänä lähtökohtana on, että epäitsenäisen edustajan muodostama kiinteä toimipaikka syntyy vain silloin, kun sopimus solmitaan paikallisen lainsäädännön mukaan edustajan asuinvaltiossa riippumatta siitä, missä sopimus varsinaisesti allekirjoitetaan. Kommentaarin 33 kohdan perusteella edustajan osallistuminen sopimusneuvotteluihin ei muodosta kiinteää toimipaikkaa, vaikkakin se on näkökohta, joka voidaan huomioida kokonaisarvioinnissa.

Myös päivitetyn 5(5) artiklan mukaan sopimuksen solmiminen muodostaa kiinteän toimipaikan, mutta päivitetty kommentaari täsmentää edellytyksiä, joiden täytyessä edustajan katsotaan solmineen sopimuksen. Päivitetyn kommentaarin 32.4 kohdan mukaan sopimuksen solmiminen kattaa tilanteet, joissa edustaja solmii sopimuksen paikallisen lainsäädännön nojalla. Kommentaarissa on täsmennetty, että tämän edellytyksen täyttäminen ei välttämättä edellytä edustajan aktiivista osallistumista neuvotteluihin. Sen sijaan edustajan voidaan katsoa paikallisen lainsäädännön perusteella solmivan sopimuksen sen myötä, että edustaja hyväksyy tilauksen päämiehen puolesta tai että edustaja hyväksyy standardimallisen sopimuksen solmimisen asiakkaan kanssa. Kommentaarin esimerkin mukaan edustajan solmimasta sopimuksesta voi olla kyse myös silloin, kun edustaja neuvottelee sopimuksen yritystä sitovalla tavalla. Kommentaarissa on korostettu sitä, ettei sopimuksen allekirjoitusmaalla ole välttämättä merkitystä kiinteän toimipaikan muodostumisen arvioinnissa.

¹⁸² Pleijsier 2016, s. 443.

Päivitetyn kommentaarin myötä esimerkiksi standardisopimusten solmiminen edustajan myötävaikutuksella voi johtaa yhä useammin kiinteän toimipaikan muodostumiseen. Päivitetty kommentaari antaa nimenomaisesti painoarvoa paikalliselle sopimuslainsäädännölle, minkä seurauksena esimerkiksi vaikeasti todistettavissa olevien suulliset sopimusten teko edustajan toimesta voi johtaa kiinteän toimipaikan muodostumiseen.

c) Edustajan toimiminen pääosassa sopimuksen solmimisessa

Muutoksen myötä kiinteän toimipaikan muodostumisen kannalta ei ole olennaista enää pelkästään se, solmiiko edustaja tavanomaisesti päämiestä sitovia sopimuksia. Päivitetty 5(5) artikla laajentaa kiinteän toimipaikan määritelmää niin, että kiinteä toimipaikka syntyy myös tilanteissa, joissa lähdevaltiossa oleva edustaja on tavanomaisesti pääosassa sopimuksen solmimisessa (*habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts*) ja päämies solmii sopimukset tekemättä olennaisia muutoksia. Toisin sanoen edellytyksenä ei ole yksinomaan, että edustaja varsinaisesti solmisi sopimuksen, vaan riittävää on, että sopimuksen solmiminen on suora seuraus edustajan toiminnasta. Tällaisesta toiminnasta on kommentaarin 32.5 kohdan perusteella kyse esimerkiksi tilanteessa, jossa edustaja hankkii asiakkaita ja ottaa vastaan tilauksia, jotka se välittää suoraan varastolle, josta käsin päämies rutiininomaisesti hyväksyy tilaukset ja josta tavarat toimitetaan.

Kiinteän toimipaikan syntyminen edellyttää, että edustajan toimiminen pääosassa johtaa suoraan sopimuksen solmimiseen. Tästä johtuen pelkkä tavaroiden tai palveluiden markkinointi ilman, että siitä suoraan seuraa sopimuksen solmimista, ei kommentaarin 32 ja 32.5 kohtien perusteella johda kiinteän toimipaikan muodostumiseen. Kommentaarissa ei kuitenkaan määritellä tarkemmin rajanvetoa myynti- ja markkinointitoimintojen välillä, mikä saattaa johtaa tulevaisuudessa tulkintaongelmiin markkinointitoiminnan laajuudesta.

Kommentaarin 32.6 kohdan esimerkin mukaan kiinteä toimipaikka voi muodostua tilanteessa, jossa edustaja on hankkinut asiakkaan ja saanut asiakkaan solmimaan standardisopimuksen päämiehen kanssa, vaikka edustaja ei varsinaisesti neuvottelisi sopimusehdoista. Esimerkissä edustajan työntekijät ovat aktiivisesti yhteydessä asiakkaaseen tuotteen myymiseksi, ilmaisevat soveltuvan hinnan sekä ohjaavat nettipohjaisen sopimuksen tekemiseen päämiehen kanssa. Tämä esimerkki osoittaa, kuinka muutoksen myötä kiinteä toimipaikka tulee muodostumaan yhä useammin tilanteissa, joissa käytetään standardiehtoja tai joissa päämies ei muokkaa edustajan neuvottelemia sopimuksia.

Päivitetty kommentaari ei kuitenkaan määrittele sitä, milloin edustaja toimii pääosassa sopimuksen solmimisessa (ns. ”*principal role test*”) ja millaisia olosuhteita tämän osalta tulisi huomioida.¹⁸³ Kommentaarin kohdassa 32.5 todetaan vain, että tällä ilmauksella viitataan henkilön toimiin, joilla ulkopuolinen taho saadaan solmimaan sopimus päämiehen kanssa. Tulkintaongelmia tulee puutteellisesta tulkintaohjeistuksesta johtuen nousemaan etenkin tilanteissa, joissa sekä päämies että edustaja osallistuvat sopimuksen solmimiseen johtavaan prosessiin tai standardisopimuksia käytettäessä.¹⁸⁴ Kommentaarissa ei myöskään määritellä, milloin on kyse päämiehen sopimukseen tekemistä olennaisista muutoksista.¹⁸⁵

Päivitettyä säännöstä on arvosteltu myös siitä, että sen perusteella myyntiedustaja muodostaa pääsääntöisesti kiinteän toimipaikan, sillä myyntiedustajan toimenkuvaan kuuluu luonteenomaisesti toiminta pääroolissa myyntitilanteissa. Uusi määritelmä ei todennäköisesti estä myöskään jatkossa säännöksen kiertämistä, sillä soveltamisalan ulkopuolelle voidaan päästä esimerkiksi lisäämällä päämiehen roolia sopimusten hyväksyntä- ja muutosprosesseissa.¹⁸⁶

d) Valtuus solmia sopimuksia

Päivitetty 5(5) artikla ei enää viittaa edustajan valtuuteen solmia sopimuksia (*authority to conclude contracts*), vaan sen sijaan puhutaan siitä, että edustaja solmii sopimuksia (*concludes contracts*). Myöskään päivitetty kommentaari ei sisällä viittauksia edustajan valtuuteen. Tämä viittaa siihen, ettei päivityksen myötä painoarvoa anneta enää sille, onko edustajalla muodollinen tai määrämuotoinen valtuus toimia päämiehen puolesta. Sen sijaan muutoksen myötä kiinteän toimipaikan muodostumisen arvioinnissa olennaista ovat tosiasialliset olosuhteet ja edustajan suorittamat toiminnot.¹⁸⁷

e) Nimissä toimimisen merkitys

Päivitetty 5(5) artikla ja sen kommentaari eivät anna enää päämiehen nimissä toimimisen osalta painoarvoa niinkään sopimuksen sitovuudelle, vaan painotus on siirtynyt olosuhteiden tosiasialliselle luonteelle ja sille, kuka sopimuksen solmimisesta hyötyy. Tämä ilmenee 5(5)

¹⁸³ Tästä lisää Bal 2016, s.577; PwC 2016, s. 6.

¹⁸⁴ PwC 2016, s. 6.

¹⁸⁵ Bal 2016, s.577.

¹⁸⁶ Pleijsier 2016, s. 443.

¹⁸⁷ Van Duijn – Ijsselmuiden 2016, s. 83.

artiklaan otetusta lisäyksestä, jonka mukaan sopimuksen ei välttämättä tarvitse olla päämiehen nimissä (kohta a), vaan vaihtoehtoisesti kyse voi olla pelkästään kohtien b) ja c) mukaisesti päämiehen liiketoimintaan liittyvästä sopimuksesta. Käytännössä siis päivitetty artikla soveltuu päämiehen nimissä solmittujen ja sitä suoraan juridisesti velvoittavien sopimusten lisäksi sopimukseen, jotka juridisesti velvoittavat edustajaa, mutta joihin liittyvät velvoitteet päämies tosiasiallisesti suorittaa.

Päivitetyn kommentaarin 32.7 kohdan perusteella olennaista on, onko päämies taloudellisesta näkökulmasta velvollinen toimittamaan loppuasiakkaalle komissionäärin myymän tuotteen tai palvelun. Tältä osin merkitystä ei ole sillä, onko loppuasiakkaalla oikeutta vaatia suoritteen täytäntöönpanoa päämieheltä, vaan ratkaisevaa on, kantaako päämies sopimusvelvoitteen täyttämättä jättämiseen liittyvän riskin. Päämiehen kantamasta riskistä on kyse silloin, kun sopimus koskee päämiehen omistaman tai sen käytössä olevan tavaran omistusoikeuden tai käyttöoikeuden luovutusta (kohta b) tai päämiehen tarjoamaa palvelua (kohta c). Kommentaarin kohdassa 32.10 on vielä täsmennetty, että b ja c kohtien soveltamisen edellytyksenä on, että päämies täyttää sopimuksen b ja c kohtaan liittyvien velvollisuuksien osalta.

Näin ollen myös ulkomaisen yrityksen puolesta toimiva komissionääri, joka ei solmi sopimuksia päämiehen nimissä ja jonka solmimat sopimukset eivät oikeudellisesti sido päämiestä, voi muodostaa 5(5) artiklan perusteella kiinteän toimipaikan, mikäli kyseessä on edellä b tai c kohdassa tarkoitettu sopimus. Komissionääriä on käytetty nimenomaisesti esimerkkinä kommentaarin kohdassa 32.8.

Päivitetty artikla voi aiheuttaa ristiriitoja sopimusoikeuden näkökulmasta, sillä komissionäärin ja loppuasiakkaan välisen sopimuksen nojalla komissionääri on vastuussa sopimusehtojen täyttämisestä, ei päämies. Puolestaan päämiehen ja komissionäärin välisessä sopimuksessa on sovittu komissionäärin oikeudesta myydä tavaroita, joita se ei omista. Vero- ja sopimusoikeuden ristiriita voi aiheuttaa tulevaisuudessa lisää tulkintaongelmia ja epävarmuustekijöitä.¹⁸⁸

Päivitetty 5(5) artikla ja sen kommentaari perustuvat kokonaisuudessaan olennaisesti aiempaa enemmän subjektiiviseen ja tapauskohtaiseen tulkintaan, minkä seurauksena artikla voi

¹⁸⁸ Pleijsier 2016, s. 444.

olla vielä edeltäjänsä enemmän tulkintaristiriitojen kohteena. Kommentaarin mukaan 5(5) artiklan tulkinnassa ei tule antaa painoarvoa pelkästään oikeudellisille suhteille, vaan myös taloudelliset näkökohdat tulee huomioida. Käytännössä tämä merkitsee sitä, että arvioinnin kohteena ei ole ainoastaan edustajan ja loppuasiakkaan välinen sopimus, vaan itse edustajan ja päämiehen välinen suhde, ja se, mitkä ovat lopulta päämiehen tosiasialliset velvollisuudet ja toiminnot, vaikka sopimusoikeudellisesti pelkästään edustajalla pitäisi olla tällaisia velvoitteita.¹⁸⁹

5.3.2 Itsenäisen edustajan määritelmä

Loppuraportti tarkentaa ja uudelleen määrittelee 5(6) artiklan itsenäisen edustajan määritelmää, minkä seurauksena artiklan poikkeussäännöksen soveltamisala kaventuu. Alla olevasta taulukosta käyvät ilmi artiklaan tulevat muutokset:

Päivitetty 5(6) artikla relevantein osin	Vanha 5(6) artikla relevanteilta osin
<p>"a) Paragraph 5 shall not apply where the person acting in a Contracting State on behalf of an enterprise of the other Contracting State carries on business in the first-mentioned State as</p> <p><i>an independent agent and acts for the enterprise in the ordinary course of business. Where, however, a person acts exclusively or almost exclusively on behalf of one or more enterprises to which it is closely related, that person shall not be considered to be an independent agent within the meaning of this paragraph with respect to any such enterprise.</i></p> <p><i>b) For the purpose of this article, a person is closely related to an enterprise if, based on all the relevant facts and circumstances, one has control of the other or both are under the control of the same persons or enterprises. In any case, a person shall be considered to be closely related to an enterprise if one possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interest in the other (or, in any case of a company, more than 50 per cent of the aggregate vote and value of the company's shares or of the beneficial equity interest in the company) or if another person possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interest (or, in any case of a company, more than 50 per cent of the aggregate vote and value of the company's shares or of the beneficial equity interest in the company) in the person and the enterprise."</i></p>	<p>"An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through</p> <p><i>a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business."</i></p>

¹⁸⁹ Owens 2015, s.19.

a) Itsenäinen edustaja

Vuoden 2014 malliverosopimuksen 5(6) kohdan mukaan kiinteää toimipaikkaa ei muodostu, mikäli ulkomainen yritys harjoittaa lähdevaltiossa toimintaa välittäjän, komissionäärin tai muun itsenäisen edustajan välityksellä, joka toimii tavanomaisen liiketoimintansa rajoissa. Kommentaarin kohdan 37 perusteella edustajan itsenäisyys voidaan osoittaa oikeudellisella ja taloudellisella itsenäisyydellä.

Loppuraportin mukaan malliverosopimusta tullaan muuttamaan niin, että edustajaa ei voida pitää itsenäisenä, jos se toimii tavanomaisessa liiketoiminnassaan yksinomaan tai lähes yksinomaan yhden tai useamman yrityksen puolesta, joihin se on läheisesti sidoksissa (*closely related*). Artiklaan 5(6) on lisätty b) kohta, joka sisältää läheisen sidoksen määritelmä. Kohdan mukaan osapuolet ovat läheisessä suhteessa silloin, kun relevanttien olosuhteiden perusteella osapuoli käyttää määräysvaltaa toisessa osapuolella tai muu taho käyttää määräysvaltaa molemmissa osapuolissa. Läheiset sidokset ovat olemassa joka tapauksessa tilanteissa, joissa (1) osapuoli omistaa suoraan tai välillisesti yli 50 prosenttia toisen osapuolten osakkeista tai äänivallasta tai (2) muu taho omistaa yli 50 prosenttia molempien osapuolien osakkeista tai äänivallasta. Malliverosopimuksen kommentaarin 38.9 kohdassa on erikseen täsmennetty, ettei läheisessä sidoksessa olevalla taholla tarkoiteta samaa kuin malliverosopimuksen 9 artiklan etuyhteystaholla.

Muutoksen myötä nykyisen kommentaarin kohta 37 poistuu kokonaisuudessaan, mikä merkitsee sitä, että taloudellisen ja juridisen riippumattomuuden arvioinnista nykyisessä muodossaan luovutaan. Päivitetty 5(6) artikla sitoo itsenäisyyden käsitteen tosiseikkojen tai olosuhteiden perusteella arvioitavaan määräysvaltaan tai osakkeiden tuottamaan äänivaltaan tai osuuteen osakepääomasta.

Päivitetty 5(6) artikla edellyttää kuitenkin edeltäjäänsä vastaavasti, että edustajan tulee toimia tavanomaisen liiketoimintansa puitteissa. Oikeuskirjallisuudessa on esitetty, että päivitetyn artiklan tulkinnassa huomioitaisiin tavanomaisen liiketoiminnan määrittelyssä nykyisen tulkintakäytännön mukaisesti sekä valtio tai alue, jossa edustaja harjoittaa toimintaa sekä toimiala, jolla edustaja toimii.¹⁹⁰

¹⁹⁰ Pleijsier 2016, s. 445.

Lisäksi päivitettyyn kommentaariin on jätetty kohta 38, jonka mukaan edustajan itsenäisyys suhteessa sen edustamaan yritykseen riippuu velvoitteista, joita edustajalla on yritystä kohtaan. Mikäli edustajan tulee toiminnassaan noudattaa yrityksen yksityiskohtaisia ohjeita tai toimia sen määräysten mukaisesti, ei edustaja ole itsenäinen. Lisäksi arvioinnissa olennaista on se, kuka kantaa liiketoimintaan liittyvän riskin. Nämä kohdan 38 edellytykset ovat jatkossa kuitenkin relevantteja vain tilanteissa, joissa edustaja ei ole läheisesti sidoksissa yritykseen.

Päivitetyn kommentaarin 38.8 kohdan mukaan, jos edustaja toimii sekä läheisesti sidoksissa olevan että ulkopuolisen tahon hyväksi, edustajan katsotaan olevan epäitsenäinen, jos alle 10 % sen kokonaisymyynnistä liittyy ulkopuolisen tahon edustamiseen. Lisäksi päivitetyn kommentaarin kohdassa 38.6 todetaan, että itsenäinen edustaja ei toimi tavanomaisen liiketoimintansa puitteissa, kun se harjoittaa toimintaa, joka ei liity edustajana toimimiseen.

Kommentaarin kohdassa 38.12 on täsmennetty, ettei 5(6) muutos rajoita millään tapaa 5(7) artiklan soveltamista, jonka mukaan konsernisuhde ei voi olla määrittävänä tekijänä arvioidessa kiinteän toimipaikan edellytysten täyttymistä.

BEPS -hankkeen yhteydessä saaduissa kannanotoissa on vastustettu erityisesti konserniyhtiöiden rajaamista laajasti epäitsenäisen edustajan koskevan poikkeuksen ulkopuolelle. Tämän katsottiin sivuuttavan verotuksessa lähtökohtana olevan erillisyyhtiöperiaatteen ja perustuvan osittain vailla totuusperää olevaan oletukseen konserniyhtiöiden välisestä yhteistyöstä. Muutosta ei myöskään pidetty oikeutettuna tai tarpeellisena tilanteissa, joissa edustaja saa markkinaehtoisien korvauksen, ja joissa edustajan oikeudellinen sekä taloudellinen itsenäisyys on muilla tavoilla todennettavissa. Ylipäätään läheisesti sidoksissa olevien yhtiöiden määritelmää on arvosteltu sen laajasta soveltamisalasta ja sitä on vaadittu korvattavaksi suppeammalla määritelmällä.¹⁹¹

b) Välittäjä tai komissionääri

Päivitetty 5(6) artikla ei esitä vuoden 2014 malliverosopimusta vastaavasti välittäjää ja komissionääriä esimerkkeinä itsenäisestä edustajasta, minkä seurauksena nykyisen malliverosopimuksen kommentaarin kohta 36 ei enää sovellu päivitetyn malliverosopimusartiklan osalta. Jatkossa on yksiselitteistä, että pelkästään edustajan toiminnan itsenäinen luonne on

¹⁹¹ OECD 2015b, s. 12.

arvioinnissa keskiössä. Välittäjä- ja komissionääri -termien käyttö malliverosopimuksessa on aiheuttanut paljon epäselvyyttä. Kyseisiä termejä ei ole määritelty malliverosopimuksessa tai sen kommentaarissa, mistä seuraten niiden tulkinta on ollut riippuvaista kansallisesta lainsäädännöstä. Tästä johtuen termien poiston voidaan sinänsä nähdä selventävän tulkintatilannetta.

5.4 Tulon kohdentaminen kiinteälle toimipaikalle

BEPS -projektin yhteydessä on nostettu esiin, että kiinteiden toimipaikkojen osalta yksi tärkeimmistä näkökohdista on päättää, miten tuloa kohdennetaan etuyhteystahon muodostamalle kiinteälle toimipaikalle tilanteessa, jossa etuyhteystaholla on jo ennestään liiketoimia pääliikkeen kanssa.¹⁹² Käytännössä kyse on olennaisilta osin siitä, miten konsernimuodossa toimimisen myötä saavutettava jäännösvoitto jaetaan kiinteän toimipaikan ja päämiehen välillä sen jälkeen, kun edustajalle on suoritettu markkinaehtoinen korvaus.¹⁹³ Tulon kohdentamista koskevan näkökohdan tärkeyttä korostaa se, että BEPS -hankkeesta seuranneen alentuneen soveltamiskynnyksen myötä kiinteiden toimipaikkojen määrä tulee todennäköisesti lisääntymään.

Malliverosopimuksen 7(1) artiklan mukaan ulkomaisen yhtiön liiketuloa voidaan verottaa tulon lähdevaltiossa vain, jos yhtiö harjoittaa toimintaa lähdevaltiossa olevasta kiinteästä toimipaikasta käsin. Verotus lähdevaltiossa edellyttää kiinteään toimipaikkaan liittyvien tulojen ja menojen määrittämistä eli toisin sanoen tulon kohdentamista kiinteälle toimipaikalle. OECD:n malliverosopimuksessa tulon kohdentamisen perustaksi ovat vakiintuneet erillisyyhtiö- ja markkinaehtoperiaatteet.

Malliverosopimuksen 7(2) artiklan mukaan kiinteälle toimipaikalle kohdennetaan tulo, jonka sen olisi voitu olettaa tuottavan, jos se olisi samankaltaista toimintaa samankaltaisissa olosuhteissa harjoittava erillinen ja itsenäinen yritys. Toimintojen ja olosuhteiden samankaltaisuutta arvioitaessa on huomioitava kiinteän toimipaikan suorittamat toiminnot, käyttämät varat ja kantamat riskit. Olennaista on huomioida, että kiinteää toimipaikkaa arvioidaan kuin erillistä yritystä myös sen liiketoimissa pääliikkeen kanssa. Kiinteän toimipaikan liiketoimet sekä pääliikkeen että muiden konserniyhtiöiden kanssa tulee olla OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan markkinaehtoperiaatteen mukaisia ja tämän arvioinnissa sovelletaan

¹⁹² Silberztein – Tristram 2016, s. 351.

¹⁹³ Carroll 1933, s. 157.

OECD:n siirtohinnoitteluperiaatteita samaan tapaan kuin itsenäisten konserniyhtiöiden välillä.¹⁹⁴

Malliverosopimuksen 7 artikla on päivitetty nykyiseen muotoonsa vuonna 2010. Päivitys perustui OECD:n vuonna 2008 julkaiseman tulon kohdentamista koskevan raportin¹⁹⁵ johtopäätöksiin.¹⁹⁶ Raportista on julkaistu uusi versio vuonna 2010¹⁹⁷ päivitetyn artiklan sanamuodon ja numeroinnin huomioimiseksi raportissa. Kohdentamisraportin laatimisen taustalla oli malliverosopimuksen 7 artiklan epäyhtenäinen tulkinta eri maissa. Raportti esitteli liiketuloartiklan tulkintaan OECD:ssa yhteisesti hyväksytyyn menettelytavan (*authorized OECD Approach, AOA*). Raportissa on todettu menettelytavan olevan ristiriidassa eräiden yksityiskohtien osalta joissakin maissa sovellettujen aiempien kommentaarien tulkintalinjojen kanssa.¹⁹⁸ Tästä huolimatta OECD:n kanta on, että kohdentamisraporttia ja päivitettyä kommentaaria voidaan käyttää pääosin myös vanhojen verosopimusten tulkinnassa, mikäli verosopimuksen liiketuloartikla on OECD:n malliverosopimuksen aiemman version mukainen.¹⁹⁹ AOA:n mukaan tulon kohdentaminen tapahtuu kahdessa vaiheessa: ensin suoritetaan analyysi kiinteän toimipaikan toiminnoista ja sen jälkeen hinnoitellaan kiinteän toimipaikan etuyhteysliiketoimet markkinaehtoperiaatetta noudattaen.²⁰⁰

Tulon kohdentamista epäitsenäisen edustajan muodostamalle kiinteälle toimipaikalle komissionärijärjestelyn yhteydessä voidaan pitää erityisen ongelmallisena. OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin vuoden 2008 versiossa on kommentoitu erikseen, että kohdistettaessa tuloja epäitsenäisen edustajan muodostamalle kiinteälle toimipaikalle on noudatettava samoja periaatteita kuin muiden kiinteiden toimipaikkojen osalta. Lisäksi on katsottu, ettei tulon kohdentaminen kiinteälle toimipaikalle ole riippuvainen siitä, onko toimintavaltiossa olevalle yritykselle maksettu sen toiminnasta markkinaehtoperiaatteen mukainen komissio.²⁰¹ Vaihtoehtoinen lähestymistapa olisi, että tuloa ei tarvitsisi kohdentaa epäitsenäisen

¹⁹⁴ Aiheesta lisää Helminen 2017, luku ”6. Yritystoiminnan muodot ja liiketulon verotus > Kiinteä toimipaikka”; Malmgren 2011, s. 303-304.

¹⁹⁵ OECD Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 2008.

¹⁹⁶ OECD 2014a, 7 artiklan kommentaarin kohdat 7-8.

¹⁹⁷ OECD Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 2010.

¹⁹⁸ OECD 2008b, s.2 kohta 1; katso myös Finér 2015, s. 276-277.

¹⁹⁹ OECD 2010b, s. 8-9.

²⁰⁰ OECD 2014a, 7 artiklan kommentaarin kohdat 20-22.

²⁰¹ OECD 2008b, s.27 kohta 26. Tätä mainintaa ei kuitenkaan enää sisältynyt vuonna 2010 päivitettyyn versioon kommentaarista.

edustajan muodostamalle kiinteälle toimipaikalle, sillä markkinaehtoisessa korvauksen maksamisen myötä edustajan toimintavaltioon kertyy sama veronlainen tulo kuin sinne kertyisi, jos se jaettaisiin itse edustajan ja epäitsenäisen edustajan muodostaman kiinteän toimipaikan välillä.²⁰²

Malliverosopimuksen 7 artiklaa ei päivitetty BEPS -hankkeen yhteydessä. Aihepiirin tärkeyttä on kuitenkin korostettu hankkeen edetessä, minkä myötä OECD on arvioinut, onko vuonna 2010 implementoituja tulon kohdistamissääntöjä tarvetta päivittää malliverosopimukseen tulevien muutosten seurauksena. Lopputulos oli, ettei malliverosopimuksen muutos aiheuta päivitystarpeita tulon kohdistamista koskeviin säännöksiin. Sen sijaan OECD katsoi tarpeelliseksi antaa lisäohjeistusta siitä, miten 7 artiklan tulon kohdistamissääntöksiä tulee soveltaa 5 artiklan päivityksen myötä syntyviin kiinteisiin toimipaikkoihin.²⁰³

Lisäohjeistuksen antamiseksi OECD on heinäkuussa 2016 julkaissut ja laittanut lausuntokierrokselle raportin²⁰⁴. Raportissa oli malliverosopimuksen päivityksen seurauksena annettavan lisäohjeistuksen lisäksi huomioitu myös siirtohinnoitteluohjeisiin BEPS -hankkeen 8-10 toimenpiteiden myötä tulevien muutosten vaikutukset tulon kohdistamiseen kiinteille toimipaikoille. Lausuntokierroksen myötä raporttia päivitettiin ja 22.6.2017 julkaistiin päivitetty luonnosraportti²⁰⁵, jonka lausuntokierros päättyi syyskuussa 2017.

Toimenpide 7 on arvosteltu siitä, ettei siinä ole keskitytty enemmän kiinteälle toimipaikalle kohdistettavan tulon määrittämiseen ja arvioitu muutostarpeita malliverosopimuksen 7 artiklaan. Malliverosopimuksen vuoden 2010 päivityksen mukaisen 7 artiklan implementointi kahdenvälisiin verosopimuksiin on ollut vähäistä, mikä voidaan pitää selvänä osoituksena siitä, ettei AOA ole saanut jäsenvaltioiden parissa laajaa kannatusta.²⁰⁶ Valtaosaa voimassa olevista verosopimuksista ei ole päivitetty vuoden 2010 muutoksia vastaaviksi, ja osa verosopimusten artikloista ei edes perustu OECD:n malliverosopimukseen, minkä vuoksi laajemmalle uudistukselle myös tältä osin olisi tarvetta.

²⁰² Katso lisää Malmgren 2008, s 242-243.

²⁰³ OECD 2015d, s. 45 kohdat 19-20.

²⁰⁴ Public Discussion Draft, BEPS Action 7: Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 4 July – 5 September 2016.

²⁰⁵ Public Discussion Draft, BEPS Action 7: Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 22 June – 15 September 2017.

²⁰⁶ Baker 2014, s. 31.

Tulon kohdistamiseen sovellettavien vaihtelevien säännösten ja tulkintakäytäntöjen erojen vuoksi 5(5) ja 5(6) artiklojen muutoksien vaikutukset eri valtioissa tulevat todennäköisesti vaihtelemaan laajasti. Tilannetta ei voida pitää yrityksiä tai valtioiden näkökulmasta toivottavana, sillä se lisää huomattavasti epävarmuutta ja heikentää verotuksen ennakoitavuutta.²⁰⁷

Vaikka muutoksen tarkoituksena on ollut siirtää verotuksen painopistettä lähdevaltiolle, valitsevista tulon kohdistamiseen sovellettavista periaatteista johtuen edustajan muodostamalle kiinteälle toimipaikalle kohdistettavat tulot ovat useissa tapauksissa vähäiset tai lähes olemattomat.²⁰⁸ Tämä on nimenomaisesti huomioitu myös tulon kohdistamista koskevassa luonnosraportissa, jonka mukaan tilanteissa, joissa komissionääri kantaa sen ja päämiehen väliseen liiketoimeen liittyvän riskin, kiinteälle toimipaikalle kohdennettava voitto on olematon tai jopa nolla.²⁰⁹

Näin ollen kiinteälle toimipaikalle kohdennettava tulo perustuu pääosin kiinteälle toimipaikan kantamiin riskeihin. Koska riskeihin liittyvän tulon lisäksi kiinteälle toimipaikalle tulee kohdentaa myös näihin liittyvät kulut, kiinteän toimipaikan veronalainen tulo jää useissa tapauksista alhaiseksi.²¹⁰ Esimerkiksi kiinteän toimipaikan voiton määrittäminen edellyttää komissionäärille maksettavan markkinaehtoisen korvauksen vähentämistä kiinteälle toimipaikalle kohdennettavasta tulosta.²¹¹

Myöskin BEPS -hankkeen toimenpiteiden 8-10 myötä siirtohinnoitteluohteisiin tulevat muutokset merkitsevät useissa tapauksissa sitä, että 5(5) ja 5(6) artiklojen päivityksen myötä muodostuville kiinteille toimipaikoille ei ole kohdennettavissa enemmän tuloa.²¹² Luonnosraportissa on erikseen korostettu, ettei siirtohinnoittelumielessä sekä kiinteän toimipaikan että komissionääriyhtiön voida katsoa kantavan samaa riskiä, vaan riski tulee kohdentaa vain jommallekummalle taholle.²¹³

²⁰⁷ Silberztein – Tristram 2016, s. 353.

²⁰⁸ OECD 2015a, s. 693-694.

²⁰⁹ OECD 2017a, kohta 19.

²¹⁰ Clifford Chance 2015; Hoor - O'Donnell 2015, s. 934.

²¹¹ OECD 2017a, kohta 10.

²¹² Watson et al. 2017, s. 182.

²¹³ OECD 2017a, kohta 18.

BEPS -toimenpide 7 raporteissa on painotettu, että monikansalliset yritykset ovat komissionäärijärjestelyä käyttämällä vältäneet keinotekoisesti kiinteiden toimipaikkojen muodostumisen ja sitä kautta välttyneet verojen maksulta. Tosiasiassa tilanne lienee kuitenkin se, ettei kiinteän toimipaikan muodostumisella ole olennaista merkitystä verotulojen kertymisen kannalta, vaan kiinteän toimipaikan muodostumisesta huolimatta nykyiset tulonkohdistamissäännöt eivät mahdollista kuin korkeintaan vähäisen tulon kohdistamisen päivitettyjen 5(5) ja 5(6) artiklojen myötä syntyville kiinteälle toimipaikoille.

Se, että malliverosopimuksen päivityksen myötä komissionäärijärjestelyn käyttö muodostaa pääsääntöisesti kiinteän toimipaikan, on merkityksetöntä lähdevaltioiden verotusoikeuden kannalta, mikäli kiinteälle toimipaikalle ei ole kohdennettavissa tuloa. Tässä tapauksessa kiinteän toimipaikan muodostaminen aiheuttaa yksinomaan huomattavaa hallinnollisen taakan lisääntymistä sekä verovelvolliselle että veroviranomaisille.

Kiinteiden toimipaikkojen lisääntyvän määrän seurauksena tulon kohdistaminen kiinteille toimipaikoille tulee arvioitavaksi yhä useammin ja riskinä on, että eri maiden veroviranomaisten tulkintakannat eriytyvät toisistaan, ellei tulon kohdentamiseen ole selkeitä suunta- viivoja. Erityisen uhkan aiheuttaa se, jos valtiot omaksuvat tarkoituksenmukaisesti hyvin aggressiivisiä tulkintalinjoja tulojen kohdentamisessa omien verotulojensa kasvattamiseksi. Eriävistä tulkinnoista aiheutuu verovelvolliselle huomattavaa epävarmuutta, joka voi realisoitua pitkäkestoisina veroriitoina tai jopa kaksinkertaisena verotuksena.

Ylipäätään, jos komissionääriyhtiölle maksetaan markkinaehtoinen korvaus sen suorittamista myynti- ja markkinointipalveluista, voidaan kyseenalaistaa se, onko perusteita lisätä komissionääriyhtiön asuinvaltioon kohdennettavan tulon määrää sillä perusteella, että komissionääriyhtiön toiminta muodostaa päämiesyhtiöille kiinteän toimipaikan.²¹⁴ Yritysten näkökulmasta olisi yksinkertaisempaa kasvattaa komissionääriyhtiölle maksettavan korvauksen määrää, kuin hallinnoida useissa valtioissa sekä konserniyhtiön että kiinteän toimipaikan veroasioita ja määrittää kiinteälle toimipaikalle allokoitavan tulon määrää.²¹⁵

Tämä ajattelutapa on tiedostettu myös tulon kohdentamista koskevassa luonnosraportissa, jossa on nostettu esiin vuoden 2010 tulon kohdentamista koskevan raportin tunnistamat hallinnollisesti kevennyt menettelytavat (*administratively convenient procedures*). Vuoden

²¹⁴ Baker 2014, s. 26-27.

²¹⁵ OECD 2016b, s. 372.

2010 raportin mukaan osa valtioista perii veroja pelkästään edustajana toimivalta yhtiöltä, vaikka veronalainen tulo määritetään sekä edustajan että 5(5) artiklan nojalla syntyvän kiinteän toimipaikan toiminnan perusteella.²¹⁶ Luonnosraportissa todetaan, että myös muut kuin AOA -menettelytapaa seuraavat valtiot voivat ottaa käyttöön tällaisia kiinteiden toimipaikkojen raportointitaakkaa keventäviä menettelytapoja, ja ettei luonnosraportin ohjeistusta tule pitää miltään osin esteenä tällaisten menettelytapojen käyttöönotolle.²¹⁷

5.5 Muutoksen vaikutukset kansainväliseen liiketoimintaan

BEPS -hankkeen myötä tulevat päivitykset malliverosopimuksen 5(5) ja 5(6) artikloihin tulevat laajentamaan kiinteän toimipaikan määritelmää olennaisesti ja siirtämään tulkintatilanteissa painoarvoa oikeudellisista seikoista tosiasiallisille olosuhteille.²¹⁸ Komissionäärijärjestelyä käyttävien kansainvälisten yritysten näkökulmasta merkittävin muutos on se, että komissionäärinä toimivat yhtiöt muodostavat lähtökohtaisesti aina kiinteän toimipaikan päämiesyhtiöille.

Kiinteän toimipaikan muodostuminen komissionäärijärjestelyissä on jatkossa riippuvainen ensinnäkin siitä, jääkö kiinteä toimipaikka muodostumatta 5(6) artiklan poikkeussäännöksen seurauksena. Mikäli 5(6) artiklan poikkeussäännös ei sovellu, on olennaista se, solmiiko komissionääriyhtiö tavanomaisesti sopimuksia tai onko komissionääriyhtiö tavanomaisesti pääosassa sopimusten solmimiseen johtavassa prosessissa niin, että sopimukset solmitaan rutiininomaisesti ilman päämiehen tekemiä olennaisia muutoksia, ja kyse on päämiehen hyväksi tulevasta 5(5) artiklassa tarkoitettusta sopimuksesta. Koska päivitetty 5(6) artikla ei lähtökohtaisesti sovellu komissionäärijärjestelyihin ja koska päivitetyn 5(5) artiklan soveltamisedellytykset täyttyvät automaattisesti komissionääriyhtiön solmiessa sopimuksia omissa nimissään, muodostuu kiinteä toimipaikka tavanomaisen komissionäärirakenteen käyttämisen myötä.

Kansainväliset yritykset kohtaavat kiinteän toimipaikan määritelmän muutoksen seurauksena useita epävarmuustekijöitä. Näistä ilmeisimmät liittyvät nykyisten liiketoimintamallien kohteluun päivitettyjen säännösten valossa sekä uudistettuihin säännöksiin liittyviin tulkintakysymyksiin. Erityisen ongelmalliseksi tilanteen tekee kuitenkin ennustettavuuden puute, sillä muutoksen implementoinnin laajuus on vaikeasti ennakoitavissa. Lisäksi yrityksillä ei

²¹⁶ OECD 2010b, kohta 246.

²¹⁷ OECD 2017a, kohdat 20-21.

²¹⁸ Van Duijn – Ijsselmuiden 2016, s. 84.

ole varmuutta siitä, miten voimassaolevia verosopimuksia, joita ei muuteta monenkeskisellä yleissopimuksella, tullaan tulkitsemaan jatkossa.

BEPS -hankkeen yhteydessä saaduissa intressitahojen kannanotoissa on nostettu esiin näkökohta siitä, että uudistuksen myötä tulee muodostumaan useita kiinteitä toimipaikkoja, joille on kohdennettavissa vain vähän tai ei lainkaan tuloa. Etenkin kannanotoissa on korostettu sitä, että yritykset tarvitsevat ennakoitavuutta ja niiden pitää pystyä selvittämään etukäteen, muodostuuko niille kiinteää toimipaikkaa vai ei. Lisäksi on arvosteltu kiinteiden toimipaikkojen määrän lisääntymisestä seuraavaa raportointi- ja hallinnointitaakan sekä -kuluja huomattavaa kasvua.²¹⁹ Sekä veroviranomaisten että yritysten hallinnollisten kustannusten minimoimiseksi kiinteän toimipaikan päivitettyyn määritelmään oltaisiin voitu sisällyttää olennaisuusraja, joka olisi rajannut kiinteän toimipaikan muodostumisen vain tilanteisiin, joissa kiinteän toimipaikan toiminnot lähdevaltiossa ovat vähäistä suuremmat.

Edustajan muodostaman kiinteän toimipaikan määritelmän selkeyttämisen sijaan malliverosopimuksen päivityksen voidaan katsoa johtavan lisääntyneeseen epävarmuuteen. Muuttuneet säännökset sinänsä eivät ole verovelvollisten suurin huolenaihe, vaan tosiasiasa veroviranomaisten omaksumat laajat tulkinnat edustajan muodostaman kiinteän toimipaikan osalta aiheuttavat oletettavasti eniten ongelmia lähitulevaisuudessa. Veroviranomaiset saattavat käyttää BEPS -hankkeen loppuraportteja ennenaikaisesti myös tulkintalähteenä ja aggressiivisten toimenpiteidensä oikeuttajana. Ongelmia voi tältä osin syntyä riippumatta siitä, onko BEPS -muutoksia implementoitu sovellettavaan verosopimukseen vai ei. Tästä esimerkkinä toimii edellä tarkemmin kuvattu Espanjan korkeimman oikeuden omaksuma tulkinta Dell (Espanja) -tapauksessa.²²⁰ Lisäksi valtiot saattavat muuttaa kiinteän toimipaikan muodostumiseen liittyviä kansallisia säännöksiä ja käytäntöjään.²²¹

Loppuraportissa on vahvistettu, että 5(5) ja 5(6) artiklojen ja kommentaarin muutoksilla on vaikutuksia vain sellaisten verosopimusten tulkintaan, joihin päivitettyt säännökset on sisällytetty.²²² Näin ollen muutoksen tulkintavaikutus pitäisi olla selvä, mutta nähtäväksi jää, miten tämä vaikuttaa paikallisesti omaksuttuihin tulkintoihin.

²¹⁹ OECD 2015b, s.12; OECD 2015a; OECD 2015c.

²²⁰ Bal 2016, s.577.

²²¹ Valtiovarainministeriö 2017b, s, 103.

²²² OECD 2015d, s. 14, kohta 4.

Myös päivitettyihin 5(5) ja 5(6) artikloihin liittyvien tulkintakysymyksien odotetaan lisäävän veroviranomaisten ja verovelvollisten sekä jopa valtioiden välisten erimielisyyksien määrää jatkossa.²²³ Voimassa olevan malliverosopimuksen 5(5) artikla rakentuu muodollisille objektiivisesti arvioitavissa oleville seikoille. Sen sijaan muutoksen myötä painopiste 5(5) artiklan tulkinnassa tulee siirtymään kohti subjektiivista tapauskohtaisten olosuhteiden arviointia. Päivitetyt säännökset jättävät tulkinnalle paljon liikkumavaraa, minkä seurauksena valtioille saattaa muodostua huomattavia erimielisyyksiä niiden soveltamisesta.²²⁴

Kiinteän toimipaikan määritelmän tarkkarajaisuus on olennaista verosopimusten yhdenmukaisen ja ennustettavan tulkinnan takaamiseksi. Epävarmuudet kiinteän toimipaikan määritelmän suhteen voivat hidastaa tai jopa olla esteenä kansainväliselle liiketoiminnalle. Yritysten pitäisi pystyä varmuudella selvittämään niiden verotukseen liittyvät velvollisuudet kuten raportointi-, rekisteröinti-, veronmaksu-, ennakonpidätys- ja siirtohinnoitteludokumentaatiovelvollisuudet. Säännöksen tulkinnanvaraisuudesta seuraa se, että yritysten pitää joko toimia varmuuden vuoksi ikään kuin kiinteä toimipaikka muodostuisi tai vaihtoehtoisesti kantaa riski siitä, että veroviranomaisen poikkeava tulkinta voi johtaa ennakoimattomiin seuraamuksiin kuten veronkorotuksiin, viivästyskorkoihin, siviili- ja rikosoikeudellisiin rangaistuksiin ja yrityksen maineen vaarantumiseen. Lisäksi mikäli eri maiden veroviranomaiset ovat erimielisiä tilanteen tulkinnasta, voi yritykselle jäädä pahimmassa tapauksessa kustannukseksi kaksinkertainen vero sekä mahdollisten riitaprosessien kulut.²²⁵

Kansainvälisen yrityksen tulee jokaisen muodostuvan kiinteän toimipaikan osalta täyttää usein vastaavanlaiset kirjanpito-, rekisteröinti- ja raportointivelvoitteet kuin itsenäisen tytäryhtiön osalta. Koska yrityksellä on jo kyseisessä toimintavaltiossa tytäryhtiö, tarkoittaisi kiinteän toimipaikan muodostuminen sitä, että yrityksellä on jokaisessa tällaisessa valtiossa vähintään kaksi erikseen raportoitavaa verovelvollista. Huomioiden lisäksi, että tulon kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle, kiinteän toimipaikan sijaintivaltioon maksetun veron hyvittämisestä pääliikkeen sijaintivaltion verotuksessa sekä siirtohinnoitteluun liittyvien yleisten näkökohtien huomioimisesta ja velvoitteiden täyttämistä aiheutuu yritykselle huomattavasta lisätyötä ja epävarmuutta, ei toimiminen mallissa, jossa kiinteitä toimipaikkoja muodostuu useita, ole yrityksille pitkällä aikavälillä kestävä vaihtoehto.

²²³ Bal 2016, s.577.

²²⁴ Clifford Chance 2015.

²²⁵ OECD 2015i, kohta 2:24-2:26.

Edellä esitetyistä syistä yritysten intressissä on pääsääntöisesti välttää kiinteän toimipaikan muodostuminen ei niinkään verokustannustensa minimoimiseksi, vaan kiinteän toimipaikan muodostumiseen liittyvien hallinnollisten velvoitteiden ja epävarmuustekijöiden välttämiseksi²²⁶. Valtiovarainministeriön teettämässä BEPS –toimenpiteiden taloudellisia vaikutuksia arvioivassa raportissa on esitetty, että yritykset muuttavat rakenteitaan, sopimuksiaan ja siirtohinnoittelua kaksinkertaisen kiinteän toimipaikan määritelmän etenkin muutoksesta seuraavan kahdenkertaisen verotuksen riskin minimoimiseksi.²²⁷

BEPS -hankkeen myötä tuleviin muutoksiin varautuminen edellyttää yrityksiltä toimintamallien ja verosopimukseen tulevien muutosten yksityiskohtaista kartoittamista, mikä johtaa todennäköisesti huomattaviin lisäkustannuksiin.²²⁸ Vaikka muutokset eivät näyttäisi tulevan sovellettavaksi yleissopimuksen allekirjoitushetkellä ilmoitettujen varaumien perusteella, tulee yritysten kuitenkin pysyä koko ajan tasalla siitä, mihin verosopimukseen muutos lopulta implementoidaan. Todennäköisesti osassa toimintavaltioista komissionääriyhtiö voi muodostaa kiinteän toimipaikan päämiesyhtiölle samalla, kun toimintamallia voidaan ylläpitää toisissa valtioissa ilman riskiä kiinteän toimipaikan muodostumisesta.

Mikäli kiinteän toimipaikan muodostuminen edes osaan toimintavaltioista aiheuttaa yritykselle liiketoiminnan näkökulmasta sellaisia epävarmuustekijöitä, hallinnollista työtä ja kustannuksia, joita se ei ole valmis kantamaan, yritys voi muuttaa liiketoimintamallia kokonaisuudessaan tai osittain esimerkiksi vain niiden valtioiden osalta, joihin kiinteä toimipaikka muodostuu. Yritys voi myös säilyttää komissionääriamallin sellaisenaan ja sen myötä kantaa kiinteän toimipaikan muodostumisesta aiheutuvat lisäkustannukset.

Komissionäärirakenteessa toimiville yrityksille myynti- ja markkinointitoiminnon uudelleenjärjestäminen kiinteän toimipaikan muodostumisen välttämiseksi on mahdollista esimerkiksi muuttamalla komissionääriyhtiöt rajoitetun riskin jakeluyhtiöiksi. Kiinteää toimipaikkaa ei pitäisi lähtökohtaisesti muodostua myöskään muussa vastaavassa mallissa, jossa entinen komissionääriyhtiö omistaa myytävän tuotteen edes hetkellisesti ja myy tuotteen omaan lukuunsa eteenpäin loppuasiakkaalle. Kokonaisuudessaan tällaisiin malleihin liittyy todennäköisesti komissionäärirakenteessa toimimiseen verrattuna vähemmän epävarmuustekijöitä ja veroliitännäisiä riskejä. Jakeluyhtiön toimintoja ja riskejä voidaan minimoida

²²⁶ Clifford Chance 2015.

²²⁷ Valtiovarainministeriö 2017b, s. 103.

²²⁸ Deloitte 2015.

niin, että komissionäriyhtiön ja jakeluyhtiön suorittamien toimintojen ja niiden kantamien riskien väliset erot ovat tosiasiaassa vähäiset, eikä niille suoritettavassa markkinaehtoisessa korvauksessa ole välttämättä merkittävää eroa²²⁹.

Päivitetyn malliverosopimuksen kommentaarin kohdassa 32.12 on selvästi tuotu esille, että edustajan muodostaman kiinteän toimipaikan käsitteen ei ole tarkoitus soveltua rajoitetun riskin jakelijoihin, koska ne yleensä omistavat itse kaupan kohteen ja sen vuoksi toimivat omissa nimissään. Tästä seuraten kiinteää toimipaikkaa ei pitäisi muodostua, vaikka tuotteet olisivat jakelijan omistuksessa vain hyvin lyhyen ajan tai jos jakelijalla on pelkästään ns. ”flash title” tuotteisiin²³⁰.

Lisäksi BEPS -hankkeen yhteydessä on tuotu selkeästi esille, ettei 5(5) ja 5(6) artiklojen muutoksilla ole tarkoitus puuttua tilanteisiin, joissa on kyse sopimusoikeudellisesta riskin siirrosta konserniyhtiöiden välillä, sillä nämä tilanteet tulevat paremmin huomioiduksi BEPS -hankkeen toimenpide 9:n yhteydessä.²³¹ Tämä selkeä rajaus luo turvaa jakeluyhtiöirakenteille, mutta viittaus toimenpide 9 jakelijoiden osalta aiheuttaa turhaa epävarmuutta siirtohinnoittelun näkökulmasta.

Toimenpide 9 koskee riskien ja pääoman jakautumista konserniyhtiöiden välillä ja toimenpiteen piirissä pyritään puuttumaan siihen, ettei tuloa kerry yhtiölle pelkästään sen seurauksena, että se on sopimusoikeudellisesti ottanut kantaakseen riskejä tai investoinut pääomaa. Rajoitetun riskin jakelijoiden tilanteessa siirron kohteena on yleensä pelkästään varastoriski, joka on toimenpide 9 tähtäimessä olevien sopimusoikeudellisten riskien sijaan tosiasiallinen aineellinen riski. Ylipäätään varastoriskin siirtäminen pois jakeluyhtiöiltä on myös liiketaloudellisesti perusteltua. Tästä johtuen rajoitetun riskin jakelijoiden tarkempaa arviointia toimenpide 9:n myötä voidaan pitää tarpeettomana.²³²

Liiketoimintamallin muutoksella voi olla huomattavia oikeudellisia ja taloudellisia vaikutuksia kansainvälisissä konserneissa. Muutos edellyttää hallinnollisia toimenpiteitä kuten

²²⁹ de Wilde 2017, s. 560.

²³⁰ de Wilde 2017, s. 560.

²³¹ Revised Discussion Draft, BEPS Action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status, s. 12.

²³² Pleijsier 2016, s. 442-443.

esimerkiksi uusien sopimusten solmimista sekä sisäisten järjestelmien ja käytäntöjen muuttamista. Mallin muuttaminen voi johtaa myös verotarkastuksiin toimintavaltioissa.²³³ Rajoitetun riskin jakeluyhtiö kantaa komissionääriä enemmän riskejä, mikä tarkoittaa siirtohinnoittelun näkökulmasta myyntiyhtiöiden ansaintamallin tarkistusta sekä mahdollisten uusien vertailuhakujen tekemistä. Myös konsernin siirtohinnoitteludokumentaatiota tulee päivittää tältä osin. Olettaen, että komissionääriyhtiöitä on käytetty korkean verorasituksen maissa, voi muutoksen myötä näihin maihin kertyä enemmän tuloa jakeluyhtiöille maksetusta korkeammasta tuotosta johtuen, mikä lisää koko konsernin efektiivistä veroastetta.

Jakeluyhtiömallille vaihtoehtoisena myynti- ja markkinointitoiminnan organisointitapana on myös komissionääriyhtiön toimintojen karsiminen niin, että se on yksinomaan hyvin rajoitettuja markkinointipalveluja tarjoava yhtiö, jolla ei ole käytännössä minkäänlaista tai vain hyvin pieni rooli itse myyntiprosessissa ja joka ei osallistu sopimusten neuvotteluun tai solmimiseen. Koska päivitetty malliverosopimus ja sen kommentaari jättävät avoimeksi etenkin sen, minkä asteinen myyntitoiminta johtaa kiinteän toimipaikan muodostumiseen, voi useissa maissa käytettävissä olevan ja liiketoiminnan näkökulmasta toimivan mallin rakentaminen olla haastavaa. Käytännössä siis kaikenlaisten edustaja- ja myyntiyhtiömallien käyttö tulee suunnitella entistä yksityiskohtaisemmin kiinteän toimipaikan muodostumisen välttämiseksi.

BEPS -hanke on saanut kokonaisuudessaan yritykset varpailleensa, sillä se on lisännyt valtioiden veropolitiikan sekä veroviranomaisten valitsemien tulkintalinjojen ennakoimattomuutta. Lisäksi muutosten implementointi monenkeskisellä yleissopimuksella luo uuden kerroksen verosopimusten tulkintalähteisiin, mikä voi hankaloittaa yritysten näkökulmasta verosopimusten tulkintaa. Yrityksillä on korostunut tarve seurata niiden toimintavaltioiden verosopimuksissa tapahtuvia muutoksia sekä muutosten voimaantulon ajankohtia. Lisäksi yritysten tulee arvioida, onko BEPS -projektin johdosta aiheellista varmistaa esimerkiksi ennakkoratkaisua hakemalla toimintavaltioiden veroviranomaisten lähestymistapa yleissopimuksen ulkopuolella olevien verosopimusten edustajan muodostaman kiinteän toimipaikan määritelmään.

²³³ Pleijsier 2016, s. 445-446.

Päivitetyn kiinteän toimipaikan määritelmän ottaminen verosopimukseen ei vaikuta pelkääntään verotusoikeuden jakautumiseen liiketulon osalta. Lisäksi muutos vaikuttaa muiden verosopimussäännösten tulkintaan, joiden soveltaminen on sidottu kiinteän toimipaikan määritelmään. Esimerkiksi malliverosopimuksen 15(2) artiklassa työtulonverotus on sidottu eräiltä osin kiinteän toimipaikan muodostumiseen. Muutoksella voi olla yllättäviä seurauksia myös kansallisista verosäännöksistä johtuen. Esimerkiksi kiinteän toimipaikan lakkaaminen voi laukaista kansallisesta verosäännöksestä johtuen ns. exit -verotuksen. Koska edustajan muodostaman kiinteän toimipaikan kynnystä on muutoksella lähtökohtaisesti alennettu, on tällaiset seuraamukset komissionäärirakenteissa hyvin epätodennäköisiä.²³⁴ Kiinteän toimipaikan määritelmän laajat vaikutukset myös muuhun verotukseen korostavat sen tulkintaan liittyvän ennakoitavuuden ja selkeyden tärkeyttä.

²³⁴ Owens 2015, s.20.

6 MALLIVEROSOPIMUKSEN 5(5) JA 5(6) ARTIKLOJEN MUUTOSTEN TÄYTÄNTÖNPANO MONENKESKISELLÄ YLEISSOPIMUKSELLA

6.1 Monenkeskisen yleissopimuksen valmistelu ja yleispiirteet

BEPS -loppuraporttien vuoden 2015 loppupuolella tapahtuneen julkaisemisen jälkeen BEPS -toimenpiteet eli projektin myötä nousseet havainnot ja suositukset on tarkoitus saattaa osaksi kansainvälistä verotuskäytäntöä ja kansallista lainsäädäntöä. Kansainvälisellä tasolla implementointi merkitsee OECD:n malliverosopimuksen ja siirtohinnoitteluohjeiden päivittämistä sekä kahdenvälisen verosopimusten muuttamista. Koska valtioiden kahdenvälisiä verosopimuksia on yli 3000, olisi BEPS -muutosten implementointi suoraan sopimukseen hyvin työlästä sekä aikaa vievää ja se vaarantaisi BEPS -hankkeen tavoitteiden toteutumisen tarkoituksenmukaisessa aikataulussa.²³⁵ Lisäksi koska valtiot voivat vapaasti kahdenkeskisissä verosopimuksissa poiketa OECD:n malliverosopimuksesta, vähentää yleissopimus riskiä siitä, että valtiot tekisivät omia linjauksia implementoidessaan BEPS -toimenpiteitä.²³⁶

Valtion verosopimusverkoston uudelleen neuvottelu vie vuosikymmeniä, mistä johtuen monenkeskisesti neuvoteltujen muutosten implementointi on hidasta ja tosiasiallisesti kahdenväliset verosopimukset ovat useita vuosia jäljessä malliverosopimuksia.²³⁷ Kokemuksen perusteella malliverosopimuksen muutoksien implementointi voi viedä 10-15 vuotta.²³⁸

BEPS -hankkeen yhteydessä muutosten sisällyttäminen pelkästään malliverosopimukseen nähtiin vain kasvattavan entisestään kuilua verosopimusten ja malliverosopimusten sisältöjen välillä. Tästä johtuen muutosten läpiviennin edistämiseksi on BEPS -projektin yhteydessä kehitetty monenkeskinen yleissopimus valtioiden välisten verosopimusten muuttamiseksi.²³⁹ Vastaavanlaista instrumenttia ei ole käytetty kansainvälisen verotuksen alalla aikaisemmin, minkä vuoksi BEPS -projektissa arvioitiin yksityiskohtaisesti muun muassa muilla oikeudenaloilla monikansallisiin tarpeisiin käytettyjä instrumentteja.²⁴⁰

Monenkeskisellä sopimuksella BEPS -toimenpiteet voidaan panna täytäntöön suhteellisen nopealla aikataululla, mutta samalla säilyttää verosopimusten kahdenvälisen luonne. Yleis-

²³⁵ OECD 2016d, s. 1.

²³⁶ Kleist 2016, s. 824.

²³⁷ OECD 2014c, s. 10.

²³⁸ Owens 2015, s. 19.

²³⁹ OECD 2015f, s. 16.

²⁴⁰ Tästä tarkemmin OECD 2015f, ss. 29.

sopimus on tarkkaan kohdennettu ja se mahdollistaa kahdenvälisten sopimusten täydentämisen synkronoidusti ilman, että jokaista sopimusta tarvitsisi arvioida erikseen. Yleissopimus antaa myös valtioille työkalun saavuttaa nopealla aikataululla veropoliittisia tavoitteita ilman riskiä siitä, että ne laiminlöisivät kahdenvälisten verosopimusten noudattamisen.²⁴¹

Monenkeskistä yleissopimusta on edistetty BEPS -hankkeen toimenpiteenä numero 15. Syyskuussa 2014 toimenpiteen 15 osalta julkaistussa väliraportissa²⁴² tuodaan vahvasti esille, että yleissopimus on hankkeeseen osallistuneiden valtioiden kannattama ja toteutettavissa oleva työkalu ja siihen liittyvät neuvottelut tulisi käynnistää joutuisasti.²⁴³ Monenkeskistä yleissopimusta koskeva loppuraportti²⁴⁴ julkaistiin lokakuussa 2015. Jo väliraportin julkaisemisen jälkeen OECD- ja G20 -maat hyväksyivät mandaatin monenkeskisen yleissopimuksen edistämiseksi ja neuvottelemiseksi²⁴⁵ vuoden 2015 helmikuussa. Mandaatin nojalla yleissopimusta kehittämään perustettiin erillinen työryhmä, jolla oli aikaa valmistella yleissopimusta allekirjoitusvalmiuteen vuoden 2016 loppuun asti. Työryhmä oli avoin kaikille ja siihen osallistui 99 valtiota tasavertaisina osapuolina.

Yleissopimus mahdollistaa verosopimusliitännäisten BEPS -toimenpiteiden 2, 6, 7 ja 14 täytäntöön panemisen. Koska näiden toimenpiteiden substanssin ja oikeudellisen sisällön osalta on saavutettu yhteisymmärrys kunkin toimenpiteen loppuraportista ilmenevällä tavalla, yleissopimuksen työryhmä keskittyi pelkästään siihen, miten yleissopimuksen tulisi muuttaa olemassa olevien verosopimuksien säännöksiä.²⁴⁶ Työryhmän rajoitetun tehtävän vuoksi neuvottelut pystyttiin viemään läpi kansainvälisin standardein mitattuna nopealla aikataululla. OECD on pyytänyt yleissopimuksen laatimisen yhteydessä sidosryhmiltä kannanottoja monenkeskisestä yleissopimuksesta, mutta teki tämän antamatta varsinaista sopimusluonnosta kommentteille luottamuksellisuuteen ja rajoitettuun aikatauluun vedoten.²⁴⁷

²⁴¹ OECD 2015f, s. 16; Silberztein – Tristram 2016, s. 348.

²⁴² OECD Base Erosion and Profit Shifting Project: Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15: 2014 Deliverable.

²⁴³ OECD 2014c, s. 10.

²⁴⁴ OECD Base Erosion and Profit Shifting Project: Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15: 2015 Final Report.

²⁴⁵ OECD Based Erosion and Profit Shifting Project, Action 15: A Mandate for the Development of a Multilateral Instrument on Tax Treaty Measures to Tackle BEPS.

²⁴⁶ Poikkeuksena toimenpide 14, jonka osalta loppuraportissa sovittiin, että yleissopimuksen neuvottelun yhteydessä kehitettäisiin välimiesmenettelyä koskevat määräykset. Tätä varten perustettiin oma alatyöryhmä.

²⁴⁷ OECD 2016c; Silberztein – Tristram 2016, s. 349-350. Sidoryhmit ovat kommentissaan osoittaneet tyytymättömyyttä siitä, ettei itse yleissopimusluonnosta laitettu kommentteille.

Työryhmä hyväksyi monenkeskisen yleissopimuksen²⁴⁸ tekstin 24.11.2016 ja samalla hyväksyttiin myös sopimustekstin kanssa samanaikaisesti laaditut perustelut²⁴⁹, minkä myötä päättyi yleissopimuksen neuvotteluvaihe. OECD:n samana päivänä antaman tiedotteen mukaan neuvotteluihin osallistui yli 100 lainkäyttöaluetta ja yleissopimuksen avulla BEPS -hankkeen toimenpiteet vaikuttavat kansainvälisesti yli 2 000 verosopimukseen.²⁵⁰

Yleissopimuksen perusteluiden tarkoituksena on selventää yleissopimuksen lähtökohtia ja sitä, miten yleissopimuksen säännösten on tarkoitus vaikuttaa yleissopimuksen piirissä oleviin verosopimuksiin. Perusteluista käy siis ilmi yleissopimusta koskeneisiin neuvotteluihin osallistuneiden osapuolten saavuttama yhteisymmärrys.²⁵¹

Yleissopimuksen sanamuodot poikkeavat BEPS -raporttien sanamuodoista, sillä kahdenvälistä verosopimuksia varten laaditut raporttien muotoilut eivät soveltuneet suoraan monenkeskiseen yleissopimukseen.²⁵² Käytännössä yleissopimus koostuu seitsemästä osasta, jotka koskevat verosopimuksen soveltamisalaa ja verosopimuskäsitteiden tulkintaa, hybridi-instrumentteja, verosopimusten väärinkäyttöä, kiinteän toimipaikan syntymistä, riidanratkaisua (keskinäinen sopimusmenettely ja vastaoikaisu), välimiesmenettelyä ja yleissopimuksen soveltamiseen liittyviä määräyksiä.

Monenkeskisen yleissopimuksen neuvottelujen yhteydessä on jäänyt vähälle huomiolle se, miten yleissopimusta voidaan muuttaa tulevaisuudessa. Kansainvälisen sopimuksen muuttaminen voi olla vielä haastavampaa kuin itse sopimuksen alkuperäinen neuvottelemineen.²⁵³ Yleissopimuksen 33 artikla sisältää pelkästään hyvin pintapuoleisia määräyksiä sopimuksen muuttamisesta, mikä osoittaa sen, ettei yleissopimuksen muuttamista koskevista yksityiskohdista ole neuvottelujen yhteydessä sovittu.

Tulevaisuuden verosopimusmuutosten osalta loppuraportissa on nostettu esiin ajatus siitä, että jatkossakin malliverosopimuksen muutokset saatettaisiin implementoida vastaavanlaisia monenkeskisiä instrumentteja käyttäen.²⁵⁴ Monenkeskinen instrumentti voidaan nähdä

²⁴⁸ Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting.

²⁴⁹ Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting.

²⁵⁰ OECD 2016f.

²⁵¹ OECD 2016d, s. 2.

²⁵² OECD 2016d, s. 2. ja Ojala 2017, s. 214.

²⁵³ Malherbe 2015, s. 95.

²⁵⁴ OECD 2015f, s.26.

myös askeleena kohti kahdenvälisten sopimusten nopea aikatauluisempia päivityksiä sekä sopimusten yhteneväisempää soveltamista.²⁵⁵ Verosäännösten lisääntyneestä harminsoinnista seuraisi mahdollisesti yritysten transaktiokustannusten aleneminen ja sitä myötä kansainvälisen kaupan ja investointien helpottumista sekä talouskasvua. Muutosten tekeminen monenkeskisen yleissopimuksen kautta edellyttäisi sopimusosapuolten neuvotteluja jokaisen malliverosopimuksen päivityksen yhteydessä.

Huomioiden valtioiden toisistaan poikkeavat poliittiset ja taloudelliset preferenssit voidaan pitää melko epätodennäköisenä, että ainakaan kovin laajakantoisia ja yhteneväisiä verosopimusmuutoksia tehtäisiin myöskään jatkossa monenkeskistä yleissopimusta vastaavalla menetelmällä. Kuten nytkin monenkeskisen yleissopimuksen tilanteessa, haasteeksi muodostuisivat todennäköisesti sopimukselta edellytettävä joustovara sekä useat poikkeukset, mikä vähentää yleissopimuksen suotuisuutta verrattuna kahdenvälisiin sopimuksiin. Tällainen sopimus on myös hankalasti sovellettavissa ja kankeasti muutettavissa huomioimaan muuttuvia olosuhteita.²⁵⁶

Seuraavissa kappaleissa arvioidaan monenkeskisen yleissopimuksen implementointiin liittyviä näkökohtia kiinteää toimipaikkaa koskevien muutosten kannalta relevantein osin.

6.2 Monenkeskisen yleissopimuksen mahdollistama joustovara

Yleissopimuksen määräykset voidaan jakaa seuraavaan kolmeen kategoriaan:

- 1) minimistandardit, jotka BEPS -työhön sitoutuneiden valtioiden odotetaan hyväksyvän;
- 2) määräykset, jotka soveltuvat sellaisenaan, elleivät valtiot ole tehneet näiltä osin varauksia; sekä
- 3) määräykset, jotka soveltuvat, mikäli sopimusosapuolet niin valitsevat.

Minimistandardit eivät ole sinänsä oikeudellisesti sitovia, mutta BEPS -projektiin osallistuvien maiden odotetaan implementoivan ne.²⁵⁷ Yleissopimuksen laatimisen yhteydessä on pyritty varmistamaan mahdollisimman monen valtion liityntä sopimukseen, minkä vuoksi yleissopimus tarjoaa valtioille joustovaraa ja valintamahdollisuuksia.²⁵⁸

²⁵⁵ Owens 2015, s. 21.

²⁵⁶ Kleist 2016, s. 830

²⁵⁷ Ojala 2017, s. 217; Silberztain et al. 2017, luku ”2.1. Minimum Standard provisions”.

²⁵⁸ OECD 2016d, s. 3.

Yleissopimuksen tarjoama valinnanvapaus ilmenee ensinnäkin sitä kautta, että valtiot voivat itse määrittää sen, mihin verosopimukseen yleissopimuksen määräykset soveltuvat. Yleissopimuksen voimaantulolla ei ole vaikutusta sen ulkopuolelle jätettyihin verosopimuksiin.²⁵⁹ Sopimusten jättämistä yleissopimuksen ulkopuolelle ei ole erityisesti sanktioitu, mutta mikäli yleissopimuksen ulkopuolelle jätetään verosopimuksia, jotka eivät täytä minimistandardeja tai joita ei päivitetä erikseen tältä osin, voi valtioon kohdistua poliittisia sanktioita.²⁶⁰

Yleissopimus mahdollistaa eräiden minimistandardien täyttämisen useammalla vaihtoehdoisella tavalla.²⁶¹ Lisäksi valtiot voivat jättää valinnanvaraisen määräyksen kokonaisuudessaan tai osittain valitsematta tekemällä yleissopimukseen varauksen. Pääsäännön mukaan yleissopimukseen voi tehdä vain siinä määriteltyjä varauksia. Varauma voi koskea kaikkia valtion yleissopimuksen piiriin valitsemia verosopimuksia tai vain osaa yleissopimuksen piirissä olevista verosopimuksista, joiden osalta täyttyvät eräät objektiivisesti asetetut kriteerit. Jälkimmäinen voi tulla kyseeseen esimerkiksi tilanteissa, joissa verosopimukset sisältävät jo yleissopimuksen sisältömääräystä vastaavan määräyksen.²⁶²

Yleissopimuksen 28(3) artikla sisältää Wienin sopimuksen mukaiset määräykset varauksista.²⁶³ Yleisen varauksen tekemisen seurauksena varauksen kohteena olevaa määräystä ei sovelleta varauksen tehneen osapuolen ja muiden monenkeskisen yleissopimuksen osapuolten välillä eli määräys ei muuta varauksen tehneen valtion verosopimuksia tältä osin.²⁶⁴ Varaukset tarjoavat valtioille huomattavaa liikkumavaraa, sillä niiden avulla valtiot pystyvät määrittämään, mitkä monenkeskisen yleissopimuksen mahdollistamat muutokset valtiot haluavat verosopimusverkostoonsa.

Varaukset ovat pääsääntöisesti kaksisuuntaisia eli esimerkiksi, jos valtio tekee varauksen määräyksen soveltamisesta verosopimukseensa, ei verosopimus tältä osin muutu, eikä myöskään toinen sopimuspuoli voi soveltaa yleissopimuksen määräystä verosopimuksen sijaan.²⁶⁵ Monenkeskistä yleissopimusta on kuitenkin arvosteltu siitä, että se ei monilta osin

²⁵⁹ Silberztein – Tristram 2016, s. 352.

²⁶⁰ Hattingh 2017, luku "5. The Flexibility of the MLI and Its Challenges".

²⁶¹ Yleissopimuksella täytäntöön pantavat minimistandardit ovat verosopimusten väärinkäytöksiä estävät määräykset (yleissopimuksen artiklat 6 ja 7) sekä riidanratkaisumekanismija tehostavat määräykset (yleissopimuksen artikla 16).

²⁶² OECD 2016d, s. 3-4.

²⁶³ Ojala 2017, s. 217.

²⁶⁴ OECD 2016d, s. 3-4.

²⁶⁵ Valtiovarainministeriö: Monenkeskinen yleissopimus ja Suomen valinnat, Muistio 13.1.2017, s. 2.

ota yksityiskohtaisesti kantaa siihen, mitkä ovat valtioiden tekemien erilaisten varaumien ja valintojen vaikutukset kahdenvälisiin verosopimuksiin. Mikäli molemmat sopimusvaltiot ovat tehneet yleissopimuksen implementoinnin osalta samanlaiset valinnat, ei tulkintaongelmia pitäisi syntyä. Sen sijaan, mikäli valtiot tekevät toisistaan poikkeavat varaukset, voi olla tulkinnanvaraista, muuttuuko kahdenvälinen verosopimus sen vähimmäistason mukaiseksi, jonka molemmat osapuolet ovat hyväksyneet tekemillään varauksilla, vai edellyttääkö muutos edes varauksen mukaiselle tasolle valtioiden identtisiä valintoja.²⁶⁶

Yleissopimuksen ja verosopimusten ristiriitatilanteisiin kohdennettujen yhteensovituslausukkeiden merkitys edellä kuvatuissa tulkintatilanteissa on epäselvää, vaikkakin yleissopimuksen perusteluosan mukaan yleissopimuksen 28(3) artikla vahvistaa varaumien vaikutukset. Artiklan 28(3) mukaan yleissopimuksen mukaisesti tehty varaus muuttaa kahdenvälisestä verosopimuksesta ”*samassa laajuudessa toisen osapuolen osalta sen suhteissa varauksen tekemään osapuoleen*”. Tämä näyttäisi tukevan tulkintaa siitä, että verosopimusmuutos tapahtuisi molempien osapuolten hyväksymälle alimmalle tasolle. Säännös on sinänsä ristiriidassa verosopimusten vastavuoroisuuden periaatteen kanssa, sillä käytännössä toisen osapuolen tekemä valinta määrittää sopimuksen muodon.²⁶⁷

Monenkeskisen yleissopimuksen mahdollistama joustovara on nähty ongelmalliseksi talouspolitiikan näkökulmasta. Kahdenkeskisten verosopimusten valikoiva muuttaminen yleissopimuksella voi horjuttaa neuvottelujen kautta saavutettua kahdenvälisen verosopimusten tasapainoa ja kokonaisuutta. Verosopimusneuvotteluissa lähtökohtana on yleensä valtioiden väliset yhteistyö- ja kauppasuhteet ja solmittu sopimus perustuu osapuolten väliseen dynamiikkaan ja neuvotteluissa saavutettuun yhteisymmärrykseen sopimuskokonaisuudesta. Yleissopimus voi johtaa osapuolten välillä sopimusehtoihin, joita ei olisi hyväksytty kahdenkeskisissä sopimusneuvotteluissa. Yleissopimuksen piirissä olevien verosopimusten osalta valtiot eivät voi enää samalla tavalla mukauttaa verosopimuksen ehtoja kahdenväliseen suhteeseen sopivaksi. Tästä johtuen yleissopimukseen liittymisen voidaan katsoa rajoittavan valtioiden veropolitiikan suunnittelumahdollisuuksia ja sillä saattaa olla ennalta vaikeasti arvioitavia vaikutuksia taloudellisesta ja liiketoiminnallisesta näkökulmasta.²⁶⁸

²⁶⁶ Hattingh 2017, luku “5.1. How may opt-in and opt-out clauses by way of reservation work?”.

²⁶⁷ Hattingh 2017, luku “5.2.1. Asymmetrical tax treaty clauses”.

²⁶⁸ Hattingh 2017, luku “5.2.2. The effect of flexibility on tax planning and tax policy”; Kleist 2016, s. 828; Silberstein – Tristram 2016, s. 352.

6.3 Kahdenvälisten verosopimusten muuttaminen käytännössä

Valtiot voivat muuttaa kahdenvälisiä verosopimuksia joko sopimalla voimassa olevan sopimuksen muuttamisesta muutospöytäkirjalla tai solmimalla aiemman sopimuksen täysin korvaavan uuden verosopimuksen. Yleensä muutospöytäkirjassa eritellään muuttuvat artiklat, jotka muutospöytäkirjan mukaiset päivitettyt artiklat korvaavat. Monenkeskinen yleissopimus ei tule muuttamaan kahdenvälistä verosopimusta samalla tapaa kuin verosopimuksen muutospöytäkirja, vaan yleissopimusta sovelletaan varsinaisen verosopimuksen rinnalla.²⁶⁹

Yleissopimuksen ensimmäinen allekirjoitustilaisuus järjestettiin 7.6.2017. Yleissopimuksen allekirjoittamisen yhteydessä valtioiden on tullut antaa luettelo odotettavissa olevista varauksista ja yleissopimukseen sisältyvistä ilmoituksista kuten siitä, mitkä verosopimukset halutaan yleissopimuksen soveltamisalaan. Yleissopimuksen vaikutus kahdenvälisiin verosopimuksiin riippuu siitä, ovatko arvioitavana olevan verosopimuksen osapuolet allekirjoittaneet ja ratifioineet yleissopimuksen, ja siitä, millaisia varauksia ja valintoja sopimuskumppanit ovat tehneet. Monenkeskinen yleissopimuksen soveltuminen yksittäiseen verosopimukseen edellyttää, että molemmat sopimuksen osapuolista ovat sisällyttäneet sopimuksen OECD:lle tehtävään ilmoitukseen.²⁷⁰

Yleissopimus sisältää useita yhteensovitus- ja ilmoituslausekkeita, joiden tarkoitus on helpottaa verosopimusten tulkintaa jatkossa. Käytännössä lausekkeiden avulla jäljitellään muutospöytäkirjoissa käytettyjä ilmaisuja kuten esimerkiksi ”sopimuksen x artikla poistetaan ja korvataan seuraavalla artiklalla”. Osa ilmoituslausekkeista velvoittaa osapuolet esittämään verosopimukset ja niiden säännökset, joihin yhteensovittamislausekkeet soveltuvat.²⁷¹ Ilmoituslausekkeiden olennainen tehtävä onkin parantaa yleissopimuksen selkeyttä ja läpinäkyvyyttä.²⁷² Lausekkeita hyödyntäen valtiot yksilöivät verosopimuksistaan säännökset, joihin yleissopimuksen säännökset vaikuttavat. Tulkittaessa verosopimuksia jatkossa yhteensovitus- ja ilmoituslausekkeet yhdessä sopimusosapuolten ilmoitusten kanssa toimivat olennaisina lähteinä siihen, miten yleissopimus vaikuttaa alkuperäiseen verosopimukseen.

²⁶⁹ OECD 2016d, s. 3.

²⁷⁰ Valente 2017, s. 220. Yksityiskohtainen ohjeistus monenkeskinen sopimuksen soveltamiseen liittyen Silberstein et al. 2017, luku ”3. Practical Approach to the MLI: How to Assess Whether a Provision in an Existing Bilateral Treaty is Impacted by the MLI?”.

²⁷¹ Ojala 2017, s. 220.

²⁷² OECD 2016d, s. 5.

Yleissopimuksen perusteluissa on varauduttu myös tilanteisiin, joissa sopimusosapuolet ovat erimielisiä yhteensovituslausekkeiden soveltumisesta.²⁷³

Se, että yleissopimuksen neuvottelussa mukana olleet valtiot ovat hyväksyneet yleissopimuksen tekstin ei ole merkki siitä, että työryhmässä mukana olleet valtiot implementoisivat yleissopimuksen mahdollisimman laajasti. Yleissopimuksen voimaansaattaminen tapahtuu kunkin valtion oikeusjärjestelmien edellyttämällä tavalla. Ratifioimis- tai hyväksymisasiakirja tulee tallettaa OECD:n pääsihteerille ja yleissopimuksen 35 artiklan mukaan yleissopimus astuu voimaan kolmen kuukauden kuluessa tallettamisesta kyseisen osapuolen osalta. Yleissopimuksen 29 artiklan mukaan valtion tulee vahvistaa tekemänsä varaumat OECD:n pääsihteerille viimeistään ratifiointiasiakirjan talletuksen yhteydessä. Valtioiden tulee ilmaista vähintään harkinnan kohteena olevat varaumat jo yleissopimuksen allekirjoituksen yhteydessä. Valtiot voivat yleissopimuksen 28 artiklan nojalla perua tekemänsä varauksen tai korvata sen suppeammalla varauksella milloin tahansa ilmoittamalla tästä OECD:lle, mutta uusien varauksien teko tai varauksien kiristäminen ei ole mahdollista enää ratifiointiasiakirjan tallettamisen jälkeen. Lisäksi yleissopimuksen 29 artikla mahdollistaa yleissopimuksen piiriin kuuluvien verosopimuksien listan laajentamisen ilmoituksella.²⁷⁴

Yleissopimus ei aseta valtioille velvollisuutta laatia konsolidoituja sopimusversioita, joissa yleissopimuksen myötä tulevat muutokset verosopimukseen olisi huomioitu. Ylipäättään monenkeskistä yleissopimusta on arvosteltu siitä, ettei se anna riittäviä työkaluja muutokset huomioivien konsolidoitujen sopimustekstien tekemiseen. Erityisen ongelmallisiksi voivat muodostua tilanteet, joissa verosopimuksia ei ole laadittu englanniksi tai ranskaksi tai jos muun kielinen versio on ensisijainen.²⁷⁵ Tulkintaongelmia voi seurata myös vaihtelevista verosopimusmääräyksistä ja terminologisista eroista.²⁷⁶

Erilaisten varauksien yhteensovittaminen voi aiheuttaa valtioille haasteita ja johtaa jopa tarpeeseen osapuolten välisiin verosopimusneuvotteluihin valittavan sanamuodon määrittämiseksi. Mahdolliset puutteet konsolidoitujen sopimusversioiden osalta ja ongelmat yhteen-

²⁷³ Tästä lisää OECD 2016d, s. 7.

²⁷⁴ Aiheesta lisää Valente 2017, s. 221-222.

²⁷⁵ Hattingh 2017, luku ”6.2. Lack of process to achieve formal bilateral tax treaty wording changes and compatibility clauses”; Austray et al. 2016, s. 686-687.

²⁷⁶ Kleist 2016, s. 825 ja s. 829.

sovittamisessa uhkaavat olennaisella tavalla sopimusten tulkintaan liittyvää oikeusvarmuutta ja voi johtaa lisääntyneisiin veroriitoihin.²⁷⁷ OECD on sitoutunut yleissopimuksen allekirjoituksen jälkeen valmistelemaan yleissopimuksen ja verosopimusten tulkintaa tukevia ohjeistuksia ja työkaluja, mutta käytännön haasteeksi voi osoittautua toisistaan poikkeavien tilanteiden riittävä huomioiminen työkaluissa.

6.4 Monenkeskisen yleissopimuksen ja perusteluosan asema tulkintalähteenä

Yleissopimuksen perusteluita voidaan pitää yleissopimuksen ohella Wienin sopimuksen 31(2) (a) artiklan mukaisena sopimuksena, joka muodostaa osan yleissopimusta ja joka pitää huomioida aina yleissopimusta sovellettaessa ja tulkittaessa. Tästä johtuen yleissopimuksen perusteluosalla on selkeä oikeudellinen asema ja oikeuslähteenä se on lähes monenkeskistä yleissopimusta vastaavalla tasolla sekä malliverosopimuksen kommentaaria korkeammalla sijalla.²⁷⁸ Tulkintaongelmien välttämiseksi perusteluosan aiottu asema oikeuslähteenä olisi voitu todeta yksiselitteisesti.

Monenkeskisen yleissopimuksen tarkoituksen toteutuminen on riippuvainen siitä, tullaanko sopimusta tulkitsemaan ja soveltamaan yhteneväisesti. Olennainen epävarmuustekijä sopimukseen liittyen on se, millaisen painoarvon kansalliset tuomioistuimet antavat yleissopimukselle ja sen perusteluosalle. Yleissopimuksen implementoinnin myötä verosopimussäännösten tulkintalähteisiin tulee lisää kerroksia, mutta nähtäväksi jää, johtavatko nämä harmonisoituun tulkintaan vai pelkästään tulkintatilanteiden monimutkaistumiseen. Yksittäisen kansainvälisen liiketoimen verokohtelun arviointi voi olla jatkossa monimutkaisempaa.²⁷⁹

Yleissopimuksen perusteluosa sisältää lähinnä yleissopimuksen täytäntöönpanoon liittyvää ohjeistusta ja substanssisäännösten tulkinnan osalta viitataan soveltuviin BEPS -raportteihin ja päivitettäviin verosopimuskommentaareihin. Tätä lähestymistapaa on arvosteltu, sillä malliverosopimuksen kommentaarin oikeudelliseen asemaan liittyy monissa valtioissa tulkinnanvaraisuuksia. BEPS -toimenpiteisiin liittyvien oikeuslähteiden aseman arviointia olisi voitu yksinkertaistaa huomattavasti sisällyttämällä substanssisäännökset perusteluosaan.²⁸⁰

²⁷⁷ Hattingh 2017, luku ”5.2.2. The effect of flexibility on tax planning and tax policy”.

²⁷⁸ Hattingh, 2017, luku ”6.3. The legal status of the Explanatory Statement to the MLI”; Austray et al. 2016, s. 685.

²⁷⁹ Kleist 2016, s. 829; Silberztein – Tristram 2016, s. 353.

²⁸⁰ Hattingh 2017, luku ”6.3. The legal status of the Explanatory Statement to the MLI”; Austray et al. 2016, s. 684-685.

Tulkintavaikeuksia voi seurata myös siitä, että yleissopimuksen soveltamisessa tulee huomioida oikeuslähdeasemaltaan toisistaan poikkeavia tulkintalähteitä. Ylipäätään OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin asema suhteessa yleissopimuksen piirissä oleviin säännöksiin ja sen soveltamisalan laajuus monimutkaistuu olennaisesti.²⁸¹

6.5 Monenkeskisen yleissopimuksen rakenne ja edustajan muodostamaa kiinteää toimipaikkaa koskevat säännökset

Monenkeskisen yleissopimuksen osa IV koskee kiinteitä toimipaikkoja ja sen artiklat rakentuvat muita yleissopimuksen artikloja vastaavalla tavalla. Kukin artikla rakentuu seuraavasti:

- 1) BEPS -raporttiin perustuva substanssisäännös, jota on muokattu teknisesti sanamuodoltaan yleissopimukseen soveltuvaksi
- 2) Yhteensovituslauseke substanssisäännöksen vaikutuksesta olemassa olevan verosopimuksen säännöksiin
- 3) Varaumalauseke, joka sääntelee varaumamahdollisuuksia
- 4) Ilmoituslausekkeet vaihtoehtoisten määräysten valintaan liittyen tai yhteensovituslausekkeiden soveltamisalaan kuuluvien verosopimussäännösten yksilöinti.

Malliverosopimuksen 5(5) ja 5(6) artiklojen päivitettyt sanamuodot ja muut säännökset sisältyvät yleissopimuksen 12 ja 15 artikloihin. Yleissopimuksen 12(1) artiklassa on sisällöltään malliverosopimuksen päivitettyä 5(5) artiklaa vastaava epäitsenäisen edustajan muodostaman kiinteän toimipaikan määritelmä ja 12(2) artiklassa 5(6)(a) artiklaa vastaava itsenäisen edustajan määritelmä. Yleissopimuksen 12(1) artiklassa on erikseen huomioitu, että kiinteää toimipaikkaa ei muodostu, jos on kyse verosopimuksen (mahdollisesti yleissopimuksella muutetun) 5(4) artiklan avustavasta tai valmisteleavasta toiminnasta.

Yleissopimuksen 12(3) artiklassa on yhteensovituslauseke malliverosopimuksen 5(5) ja 5(6) artiklojen osalta. Kommentaarissa on nostettu esiin, että voimassa olevat verosopimukset sisältävät hyvin vaihtelevia säännöksiä edustajan muodostamasta kiinteästä toimipaikasta.²⁸²

Yhteensovituslausekkeen mukaan yleissopimuksen 12(1) artikla korvaa säännökset, jotka määrittelevät epäitsenäisen edustajan muodostaman kiinteän toimipaikan, mutta vain siltä

²⁸¹ Silberztein – Tristram 2016, s. 353.

²⁸² OECD 2016d, s. 40 kohta 162.

osin, kun säännökset koskevat tilanteita, joissa edustajalla on valtuus tehdä sopimuksia yrityksen nimissä ja valtuutta käytetään tavanomaisesti. Kommentaarissa on täsmennetty, että yleissopimus ei vaikuta verosopimuksen säännöksiin, joiden perusteella kiinteä toimipaikka muodostuu muusta syystä kuin sopimuksen solmimisen seurauksen.²⁸³ Vastaavasti yleissopimuksen 12(2) artikla korvaa itsenäistä edustajaa koskevat verosopimussäännökset.

Yleissopimuksen 12(4) artiklassa varataan osapuolille oikeus tehdä varauma yleissopimukseen, sillä kyse ei ole minimistandardista. Puolestaan 12(5) ja 12(6) artikloihin sisältyvät ilmoituslausekkeet.

Yleissopimuksen 15 artikla sisältää yritykseen läheisesti sidoksissa olevan henkilön määritelmän, joka vastaa sisällöllisesti päivitetyn malliverosopimuksen 5(6)(b) artiklaa. Mikäli yleissopimuksen osapuoli on tehnyt varaukset kaikkien kiinteän toimipaikan määritelmää koskevien muutosten osalta, ei 15 artiklaa sovelleta mukaan luettuihin verosopimuksiin.

6.6 Kiinteää toimipaikkaa koskevan muutosten täytäntöönpano

Kesäkuussa 2017 pidetyssä yleissopimuksen ensimmäisessä allekirjoitustilaisuudessa 67 valtiota tai 68 lainkäyttöaluetta allekirjoitti yleissopimuksen. Tämän jälkeen allekirjoittaneiden määrä on noussut 71 ja lisäksi 6 valtiota on ilmaissut aikeensa allekirjoittaa sopimus. Ensimmäisen allekirjoitustilaisuuden myötä monenkeskinen yleissopimus tulee muuttamaan paikallisen ratifioinnin tapahduttua yli 100 verosopimusta, mikä tarkoittaa käytännössä yli 85 prosentin osuutta yleissopimuksen allekirjoittaneiden valtioiden välisistä verosopimuksista. Valtaosaan yleissopimuksen ulkopuolelle jääneisiin allekirjoittajien välisiin verosopimuksiin tullaan neuvottelemaan muutoksia kahdenkeskeisesti tai osapuolet sopivat erikseen siitä, miten ne tulevat implementoimaan yleissopimuksen kyseisten verosopimusten osalta. Lisäksi yksittäiset valtiot ovat ilmaisseet, että ne ovat ottaneet allekirjoitustilaisuuden yhteydessä varovaisen lähestymistavan yleissopimuksen implementointiin, mutta tulevat mahdollisesti laajentamaan kantaansa ratifioinnin yhteydessä. OECD:n odotuksen mukaan 20-25 uutta lainkäyttöaluetta tulee allekirjoittamaan yleissopimuksen vuoden 2017 aikana.²⁸⁴ Huomionarviosta on, ettei Yhdysvallat tule allekirjoittamaan yleissopimusta.

²⁸³ OECD 2016d, s. 40 kohta 163.

²⁸⁴ KPMG 2017; OECD 2017b; OECD 2017e.

Vielä allekirjoitustilaisuudenkin jälkeen on epäselvää, kuinka moni valtio tulee lopulta implementoimaan edustajan muodostamaa kiinteää toimipaikkaa koskevat muutokset. Allekirjoitustilaisuudessa alle puolet valtioista ilmaisivat aikomuksensa implementoida kyseisen muutoksen. Tähän joukkoon kuuluivat esimerkiksi Ranska, Alankomaat, Espanja, Indonesia, Intia, Japani, Alankomaat, Uusi-Seelanti sekä useita Etelä-Amerikan valtioita. Puolestaan varauman muutoksen osalta tekivät Iso-Britannia, Sveitsi, Suomi, Ruotsi, Belgia, Saksa, Hong Kong, Irlanti, Luxemburg, Australia, Kanada, Kiina, Korea, Singapore ja Etelä-Afrikka.²⁸⁵

Kiinteää toimipaikkaa koskevat muutokset poikkeavat valtaosista monenkeskisen yleissopimuksen muutoksista siltä osin, että muutoksella voi olla suora vaikutus verotulojen jakautumiseen verosopimusvaltioiden välillä. Tästä johtuen, mikäli kyseessä ei ole taloudelliselta asemaltaan toisiaan vastaavien maiden välisestä verosopimuksesta, verosopimuksen muutos tältä osin voi vaikuttaa verotulojen jakautumiseen. Kahdenkeskisissä verosopimusneuvotte luissa verotuloja menettävä valtio ei hyväksyisi tällaista sopimusehtoa ainakaan ilman, että sopimusta muutettaisiin muilta osin sen hyväksi.²⁸⁶

Useat kehittyneet valtiot, joissa on enemmän yhtiöiden pääkonttoreita kuin tytäryhtiöitä, ovat tehneet varauman edustajan muodostamaa kiinteää toimipaikkaa koskevien muutosten osalta. Huomion arvoista on myös, että useat EU jäsenvaltiot ovat tehneet varauman siitä huolimatta, että komissio on erikseen suositellut ottamaan käyttöön yleissopimuksen muutokset kiinteän toimipaikan osalta. Varaumien suuren määrän taustalla voidaan nähdä yleissopimuksen nopea implementointiaikataulu ja epävarmuus päivitetyn säännöksen tosiasiallisista vaikutuksista etenkin siitä johtuen, että tulon kohdentamista koskeva ohjeistus oli allekirjoitushetkellä yhä luonnosvaiheessa.

Esimerkkinä yksittäisten maiden valinnoista voidaan nostaa esiin Iso-Britannia, joka teki varauman muun muassa edustajan muodostaman kiinteän toimipaikan muutoksien osalta siitä huolimatta, että se on ollut yksi BEPS -hankkeen päävetäjistä. Iso-Britannian valinnan taustalla on arvoitu olevan, että keinokehoisten kiinteiden toimipaikkojen välttämiseen pystytään puuttumaan riittävästi nykyisten verosopimussäännösten laajemmalla tulkinnalla ja

²⁸⁵ KPMG 2017.

²⁸⁶ Kleist 2016, s. 828.

kotimaisella diverted profits tax -järjestelmän avulla, jonka tähtäimessä on erityisesti kiinteän toimipaikkaan liittyviä säännöksiä hyödyntävät järjestelyt. Lisäksi muutoksella saavutettavia vähäisiä verotuloja ei todennäköisesti pidetä riittävänä oikeutuksena ulkomaisten yritysten compliance -taakan lisäämiselle ja Ison-Britannian kilpailukyvyyn heikentämiselle. Huomioiden myös Ison-Britannian asema niin sanottuna emoyhtiötaloutena johtaisi kiinteän toimipaikan määritelmän päivitys todennäköisesti Iso-Britannian verotulojen laskuun.²⁸⁷

Myös Suomi teki varauman kiinteää toimipaikkaa koskeviin artikloihin, minkä seurauksena yleissopimus ei muuta Suomen verosopimusten nykyisiä määräyksiä kiinteistä toimipaikoista. Perusteena tälle lähestymistavalle voidaan Valtiovarainministeriön muistion perusteella nähdä selvästi yleissopimuksen nopea allekirjoitusaikataulu ja siitä johtuvat aikarajoitteet yleissopimuksen ja ylipäätään BEPS -hankkeen vaikutusten arvioimiseksi sekä yleissopimuksen määräysten ja yksittäisten verosopimusten yhteensopivuuden varmistamiseksi. Muistiossa on mainittu myös erikseen, että Suomi voi ottaa yleissopimuksen mukaisia määräyksiä verosopimuksiinsa kahdenvälisen neuvottelujen kautta ja että yleissopimus mahdollistaa määräysten myöhemmän käyttöönoton varauman perumisen tai supistamisen kautta.²⁸⁸

Valtiovarainministeriön BEPS -toimenpiteiden taloudellisia vaikutuksia koskevassa arviointiraportissa on katsottu, että kiinteän toimipaikan määritelmän muutoksista seuraaviin kokonaisvaikutuksiin liittyy selvittämättömiä ja keskenään ristiriitaisia näkökulmia eikä muutosta seuraavasta valtioiden verotuskäytäntöjen muutoksista ole vielä tietoa. Lisäksi raportissa on arvioitu, että muutoksella voi olla iso merkitys sekä Suomen verotulojen kannalta että kansainvälisesti toimivien suomalaisten yritysten kaksinkertaisen verotuksen riskin näkökulmasta. Huomion arvoista on, että muutokseen liittyvistä epävarmuustekijöistä johtuen raportissa ei ole pystytty ottamaan kantaa siihen, mitkä olisivat muutoksen kokonaisvaikutukset Suomen verotuloihin.²⁸⁹ Raportissa on erityisesti nostettu esiin, että muutoksesta tulevat todennäköisesti hyötymään väkirikkaat ja kehittyvät valtiot, joiden markkinoilla kansainvälisillä yrityksillä on merkittävä intressi pyrkiä, kun taas Suomen kaltaiset valtiot, joissa asuvat yritykset harjoittavat merkittävässä määrin kansainvälistä toimintaa, menettäisivät verotuloja.²⁹⁰ Kokonaisuudessaan arviointiraportin tulosten perusteella voidaan olettaa, ettei

²⁸⁷ Watson et al. 2017, s. 186; Picciotto 2015, s. 242.

²⁸⁸ Valtiovarainministeriö 2017a, s. 5.

²⁸⁹ Valtiovarainministeriö 2017b, s. 102.

²⁹⁰ Valtiovarainministeriö 2017b, s. 103-104.

Suomi tule ainakaan kovin nopealla aikataululla poistamaan kiinteän toimipaikan määritelmän muutoksia koskevaa varaumaansa.

Siitä huolimatta, ettei kiinteää toimipaikkaa koskevia muutoksia implementoitu laajasti, on niillä huomattavat vaikutukset muutoksen piirissä oleviin verovelvollisiin. Tuloverotusta koskevien muutoksien oletetaan astuvan ensimmäisten verosopimusten osalta voimaan vuonna 2019 eli lähtökohtaisesti muutoksia pitäisi soveltaa vasta vuoden 2019 verotukseen.²⁹¹

Monenkeskisen yleissopimuksen kautta tapahtuvan implementoinnin sijasta valtiot saattavat sisällyttää päivitetyn kiinteän toimipaikan määritelmän verosopimuksiinsa tavanomaisessa verosopimuksen päivitys- tai solmimisprosessissa. Esimerkiksi Saksan ja Australian väliin pääosin tammikuussa 2017 voimaan tulleeseen päivitettyyn verosopimukseen on otettu BEPS -toimenpide 7 suositusta pitkälti vastaava ja joltain osin jopa pidemmälle menevä kiinteän toimipaikan määritelmä.²⁹² Valtiot ovat halukkaita ottamaan päivitetyn määritelmän suoraan kahdenvälisiin verosopimuksiin todennäköisesti vain tilanteissa, joissa ne eivät katso siitä aiheutuvan heille erityistä haittaa. Oletettavasti päivitettyä kiinteän toimipaikan määritelmää ei tulla implementoimaan myöskään tätä kautta erityisen aktiivisesti ainakaan voimassaolevien verosopimusten erillisillä päivityksillä. Lähivuosina solmittavien verosopimusten perusteella voidaan arvioida, vakiintuuko päivitetty kiinteän toimipaikan määritelmä lähtökohdaksi verosopimusneuvotteluissa. Päivitetty kiinteän toimipaikan määritelmä on huomioitu myös jo YK:n malliverosopimuksessa²⁹³.

²⁹¹ OECD 2016d, s. 77 kohta 327.

²⁹² Sopimuksesta tarkemmin Maurer et al. 2017, s. 314–316.

²⁹³ Tästä lisää OECD 2017h, s. 14.

7 JOHTOPÄÄTÖKSET

7.1 Luoko monenkeskinen yleissopimus ennakoitavuutta vai monimutkaistaako se verojärjestelmää entisestään?

Verotuksen ennakoitavuus on yksi tärkeimmistä tekijöistä yritysten veroriskien hallinnassa. Ennakoitavuuden avulla yritykset pyrkivät välttämään odottamattomia sanktioita, jälkiveroja, veronpalautuksia ja negatiivista julkisuutta. Ennakoitavuus korostuu pörssiyritysten kohdalla, jotka ovat laajoista raportointivelvoitteista johtuen velvollisia tiedottamaan merkittävistä taloudelliseen asemaan vaikuttavista verotuspäätöksistä. Verotukseen liittyvien kustannusten minimoimiseksi yrityksille on myös tärkeää välttää kaksinkertaista verotusta.²⁹⁴

Ennakoitavuuden tärkeys korostuu kiinteän toimipaikan määritelmän osalta, sillä kiinteän toimipaikan muodostumisesta seuraa yritykselle sekä veroseuraamuksia että raportointivelvoitteita. Kiinteän toimipaikan muodostumiseen liittyvät epävarmuustekijät voivat haitata olennaisesti ulkomaisia investointeja ja kansainvälistä kauppaa. BEPS -hankkeen myötä kiinteän toimipaikan määritelmään tulleet muutokset vaikuttavat lisäävän epävarmuutta ja kasvattavan sekä veroviranomaisten että verovelvollisten hallinnollista taakkaa ilman takuuta siitä, että muutoksella olisi hankkeen tavoitteen mukaista vaikutusta verotulojen jakautumiseen maiden välillä.²⁹⁵ Ei ole siis yllättävää, että kansainvälisten konsernien verojohtajat näkevät kiinteät toimipaikat yhdeksi päähaasteitaan lähivuosina. Koska kiinteän toimipaikan määritelmän muutoksen implementoinnin laajuus ja vaikutukset ovat vielä monelta osin epäselvät, eivät monet yritykset ole ryhtyneet vielä toimenpiteisiin esimerkiksi komissionäirakenteidensa purkamiseksi.²⁹⁶

Monenkeskisen yleissopimuksen on esitetty luovan yrityksille lisää varmuutta ja ennakoitavuutta.²⁹⁷ Se on nähty myös välineenä lisätä verosopimusverkoston yhteneväisyyttä sekä parantaa sen luotettavuutta.²⁹⁸ Samalla on kuitenkin tunnistettu myös se, että mikäli yleissopimus epäonnistuu BEPS -muutosten yhteneväisessä implementoinnissa, riskinä on kaksin-

²⁹⁴ Finér 2013, s. 491.

²⁹⁵ Hoor - O'Donnel, s. 936-937.

²⁹⁶ Baker McKenzie 2017.

²⁹⁷ OECD 2017b.

²⁹⁸ OECD 2015f, s.19.

kertaisen verotuksen lisääntyminen sekä mahdolliset negatiiviset vaikutukset kansainväliseen kauppaan ja sijoituksiin.²⁹⁹ Yleissopimuksen menestyminen on katsottu riippuvaiseksi siitä, kuinka moni valtio sen implementoi ja missä laajuudessa implementointi tapahtuu eli käytännössä valtioiden tekemistä varaumista, yleissopimuksen piiriin sisällytettävien verosopimusten määrästä sekä valtioiden tekemistä muista valinnoista yleissopimuksen osalta.³⁰⁰

Monenkeskisen yleissopimuksen haasteeksi arviointiin kehitystyön yhteydessä se, miten yleissopimuksen täytäntöönpanossa mahdollistetaan valtioille riittävä joustovara ja valtiokohtaisten näkökohtien huomiointi, mutta samalla säilytetään yhteneväisyys ja läpinäkyvyys.³⁰¹ Käytännössä tämä haaste on aktualisoitunut kiinteää toimipaikkaa koskevien muutosten osalta, sillä yleissopimuksen mahdollistama liikkumavara on johtanut siihen, että useat valtiot ovat tehneet varauksen kiinteän toimipaikkaa koskevan muutoksen osalta. Tämän seurauksena kiinteän toimipaikan muodostumisen arviointi komissionäärirakenteiden yhteydessä tulee monimutkaistumaan entisestään.

Edustajan muodostamaan kiinteän toimipaikan määritelmään liittyvät aikaisemmat tulkintaongelmat säilyvät entisellään tai jopa vaikeutuvat, mikäli uutta määritelmää ei implementoida verosopimukseen. Puolestaan muutoksen implementointi merkitsee lähes automaattisesti kiinteän toimipaikan muodostumista perinteisissä komissionäärirakenteissa, mistä voi seurata kiinteiden toimipaikkojen määrän merkittävä lisääntyminen, elleivät yritykset ryhdy toimenpiteisiin liiketoimintamalliensa muuttamiseksi.

Yleissopimuksen nopeaa täytäntöönpanoa on korostettu liike-elämän näkökulmien huomioiduksi ja etenkin pitkäaikaisen epävarmuuden välttämiseksi.³⁰² Täytäntöönpanon kiirehtiminen on kuitenkin tosiasiallisesti johtanut päinvastaiseen lopputulokseen, sillä useat valtiot eivät ole olleet näin nopeassa aikataulussa valmiita täysimääräisesti sitoutumaan yleissopimukseen. Yleissopimuksen mahdollistama valtioiden valinnanvara ja sen myötä tehdyt varaukset ovat osoittaneet yleissopimuksen solmimisen taustalla nähdyn valtioiden yhteisymmärryksen näennäiseksi.³⁰³

²⁹⁹ Silberztein – Tristram 2016, s. 353.

³⁰⁰ Valente 2017, s. 228.

³⁰¹ OECD 2015f, s.22.

³⁰² OECD 2015f, s.23.

³⁰³ Hattingh 2017, luku “3.1. Ad hoc group timeline and process”.

Yleissopimuksen allekirjoitustilaisuudessa alle puolet sopimuksen allekirjoittaneista valtioista ilmaisivat aikomuksensa implementoida edustajan muodostamaa kiinteää toimipaikkaa koskevan muutoksen. Mikäli varauman tehneet valtiot eivät vielä esimerkiksi ratifioinnin yhteydessä muuta kantaansa, tämä voidaan nähdä selvänä osoituksena siitä, ettei kiinteän toimipaikan määritelmän muutos ole saanut valtioiden enemmistöä puolellensa. Tulevaisuudessa päivitetyn kiinteän toimipaikan määritelmän suosioon voi vaikuttaa myös EU:n tasolla tapahtuva välittömän verotuksen harmonisointi, sillä esimerkiksi CCCTB -järjestelmää koskevaan direktiiviluonnokseen sisältyy yleissopimusta vastaava kiinteän toimipaikan määritelmä.

Monenkeskisen yleissopimuksen avulla tapahtuvan BEPS -toimenpiteiden implementoinnin on arvioitu vähentävän yksittäisten maiden tarvetta ryhtyä yksipuolisiin toimiin verotulojensa turvaamiseksi.³⁰⁴ Mikäli yleissopimus ei kuitenkaan johda nykyiseen kiinteän toimipaikan määritelmään tyytymättömien valtioiden kannalta toivottuun lopputulokseen, puuttuvat valtiot todennäköisesti tilanteeseen kansallisen lainsäädännön keinoin tai verosopimusten kiinteän toimipaikan käsitteen laajemmalla tulkinnalla.³⁰⁵

Eräät maat kuten Iso-Britannia ovat jo ryhtyneet lainsäädäntötoimenpiteisiin verotulojensa turvaamiseksi, kun taas Espanja on venyttänyt verotusoikeuttaan voimassa olevien verosopimusten kiinteän toimipaikan määritelmien laajentavalla tulkinnalla.³⁰⁶ Tällaisten valtioiden yksipuolisten toimenpiteiden on katsottu johtavan veroviranomaisten välisiin erimielisyyksien, moninkertaisen verotuksen ja ylipäättään veroriitojen räjähdysmäiseen kasvuun.³⁰⁷ Edustajan muodostaman kiinteän toimipaikan osalta tehtyjen varaumien huomattava määrä ennakoii sitä, että riski valtioiden yksipuolisten toimenpiteiden lisääntymisestä on ilmeinen.

Yritysten näkökulmasta kiinteän toimipaikan määritelmän tulkintaan liittyy BEPS -hankkeen myötä epävarmuustekijöitä riippumatta siitä, onko kyse päivitetyn artiklan sisältämästä verosopimuksesta vai ei. Vaikka BEPS -suositukset on muodostettu OECD -valtioiden välisissä neuvotteluissa saavutetun yksimielisen näkemyksen pohjalta, odotetaan valtioiden välisten tulkintaerimielisyyksien lisääntyvän päivitetyn määritelmän implementoinnin

³⁰⁴ Owens 2015, s. 21.

³⁰⁵ HJI Panayi 2016, s. 658-659; Lopez 2015, s. 11. Nykyisen kiinteän toimipaikan määritelmän ongelmat on nostettu esiin etenkin sellaisten eurooppalaisten valtioiden toimesta, jotka ovat viimeaikaisen kehityksen myötä menettäneet verotulojansa.

³⁰⁶ Martin Jiménez, s. 458.

³⁰⁷ Lowell - Herrington 2015, s. 288 ja s. 296.

myötä.³⁰⁸ Päivitettyjen säännösten perustuminen tapauskohtaiseen arviointiin ja niiden puutteelliset tulkintaohjeet antavat veroviranomaisille laajan liikkumavaran. Lisäksi muutosten implementointi monenkeskisellä yleissopimuksella, joka tuo perusteluosansa ohella uusia kerroksen verosopimusten tulkinta-aineistoon, voi aiheuttaa tulevaisuudessa arvaamattomia tulkintaongelmia.

BEPS -hankkeen muutokset voivat kannustaa veroviranomaisia aggressiivisiin tulkintoihin ilman, että muutosta on edes implementoitu sovellettavaan verosopimukseen. On epätodennäköistä, että yleissopimuksen muutokset tai ylipäätään BEPS -hankkeen lähestymistavat eivät vaikuttaisi lainkaan yleissopimuksen ulkopuolelle jääneiden tai varauman kohteena olevien verosopimusten tulkintaan. Tällainen sääntelykehityksen huomiointi olemassa olevien sopimussuhteiden tulkinnassa on tunnistettu myös kansainvälisessä sopimusoikeudessa. Käytännössä BEPS -myönteinen tulkinta voi olla tulevaisuudessa nähtävissä esimerkiksi veroviranomaisten välisissä MAP -neuvotteluissa.³⁰⁹

Toisaalta valtioiden tekemiä varauksia tai verosopimusten jättämistä monenkeskisen yleissopimuksen ulkopuolelle voidaan pitää myös osoituksena siitä, ettei valinnan tehnyt valtio ole halunnut sisällyttää muutosta verosopimuksiinsa eikä sen tarkoituksena ole, että olemassa olevia verosopimuksia tulkittaisiin muutoksen hengen mukaisesti.³¹⁰ Otettaessa lähtökohdaksi, että kiinteän toimipaikan määritelmän päivitystä tulee pitää mallisverosopimuksen sisällöllisenä eikä pelkästään kommentaaria selventävä muutoksena, vakiintuneen tulkintatavan mukaan verosopimuksia, jotka eivät sisällä päivitettyä artiklaa, ei tulisi arvioida päivitetyn kommentaarin valossa.

Tulkintaerimielisyyksiä voi liittyä kiinteän toimipaikan muodostumisen lisäksi sille allokoitavan tulon määrään. Erityisesti tulonkohdentamissäännösten epäyhtenäinen tulkinta lisää riskiä pitkittyneistä riitaprosesseista ja kahdenkertaisesta verotuksesta.³¹¹ Lisääntyvien kiinteiden toimipaikkojen määrän on arvioitu johtavan siihen, että veroviranomaiset pyrkivät kohdistamaan kiinteille toimipaikoille enemmän tuloa ilman, että sille olisi löydettävissä tukea markkinaehtoperiaatteesta tai sovellettavista tulon kohdistamissäännöistä.³¹²

³⁰⁸ KPMG 2015.

³⁰⁹ Hattingh 2017, luku "4.1. Preamble and scope: Transferring discretionary power to fiscal authorities to address "aggressive" international corporate tax planning".

³¹⁰ Hattingh 2017, luku "5.2.2. The effect of flexibility on tax planning and tax policy".

³¹¹ Clifford Chance 2015.

³¹² Hoor - O'Donnel, s. 936-937.

Monenkeskisen yleissopimuksen edistysaskeleista huolimatta liittyy sen mukanaan tuomiin muutoksiin vielä paljon avoimia kysymyksiä ja epävarmuutta. Epävarmuus liittyy etenkin muutoksien implementoinnin lopulliseen laajuuteen sekä siihen, vaikuttavatko muutokset ja BEPS -hankkeen mukana tuoma ilmapiiri yleissopimuksen ulkopuolelle jätettyjen tai vauraan piirissä olevien verosopimusten tulkintaan. Yrityksillä on vaikeuksia varautua muutokseen, sillä sen konkreettiset vaikutukset ovat vieläkin vaikeasti arvioitavissa ja veroviranomaisten toimenpiteet arvaamattomia. Erityisesti hajanainen implementointi ja mahdolliset eri maissa omaksuttavat omat tulkintalinjat monimutkaistavat yritysten mukautumista muutokseen.

BEPS -hankkeen myötä tulevan muutoksen ei voida katsoa ratkaisevan malliverosopimuksen 5(5) ja 5(6) artiklojen tulkintaongelmia. Sen sijaan muutos voi käytännössä hankaloittaa tulkintaongelmia entisestään, jos sitä ei oteta käyttöön laajasti. Mikäli päivitetyn kiinteän toimipaikan määritelmän implementointi ja sen käytännön vaikutukset jäävät vähäiseksi, voidaan BEPS -hankkeen myötä tehdyn työn katsoa menneen osittain hukkaan. Kiinteisiin toimipaikkoihin liittyvien riitojen määrän kasvua voidaan pitää vääjäämättömänä, minkä vuoksi riidanratkaisumenetelmien BEPS -hankkeen yhteydessä tapahtunut kehitystyö tulee tarpeeseen.

7.2 Toteutuuko muutoksen myötä BEPS -hankkeen tavoite veropohjan rapautumisen ja voitonsiirtojen estämisestä?

BEPS -hankkeen toimenpide 7:ssä OECD päätyi alentamaan kiinteän toimipaikan muodostumisen edellytyksiä sen sijaan, että se olisi implementoinut esimerkiksi veronkiertosäännöksen tai kohdentanut toimenpiteitä suoraan komissionäärijärjestelyihin. Säännöksen muutoksessa OECD on ottanut lähestymistavakseen sisältö ennen muotoa -periaatteen, mikä käytännössä ilmenee edustajan muodostamaa kiinteää toimipaikkaa koskevien 5(5) ja 5(6) artiklojen tulkinnan tukeutumista enenevissä määrin tosiasiallisten olosuhteiden arvioinnille oikeudellisten näkökohtien sijasta. Lähestymistavasta johtuen muutoksen myötä kiinteitä toimipaikkoja saattaa muodostua myös tilanteissa, jotka sinänsä eivät ole olleet BEPS -projektin agendalla.³¹³

³¹³ Eisenbeis 2016, s. 492.

Muutoksen myötä komissionäärimalleissa syntyville kiinteille toimipaikoille kohdennettava tulo jää vallitsevien tulon kohdentamissääntöjen perusteella usein vähäiseksi. BEPS -hankkeen yhteydessä laadittava tulon kohdentamista koskeva lisäohjeistus on vielä kesken, mutta ohjeistuksen ei oleteta vaikuttavan olennaisesti kohdennettavissa olevan tulon määrään. Edustajan muodostaman kiinteän toimipaikan määritelmän muutoksen ei pitäisi siis lähtökohtaisesti vaikuttaa olennaisesti lähdevaltioiden verotulojen määrään. Myöskään se, että kansainväliset yritykset muuttavat päivityksen myötä komissionääriyhtiönsä rajoitetun riskin jakeluyhtiöiksi, ei lisää olennaisesti lähdevaltion verotuloja.

Tämän seurauksena voidaankin kyseenalaistaa se, saavutetaanko 5(5) ja 5(6) artiklojen päivityksellä BEPS -projektin tavoite veropohjan rapautumisen ja voitonsiirtojen estämisestä. Päivityksen myötä lisääntyvistä kiinteistä toimipaikoista aiheutuu lähinnä veroviranomaisille ja yrityksille hallinnollista työtä ja kustannuksia sekä esteitä kansainväliselle liiketoiminnalle, joita ei voida pitää oikeutettuina muutoksen taustalla olleen tavoitteen heikko toteutuminen huomioiden.

Komissionäärijärjestelyihin kohdistuvan muutoksen osalta BEPS -hankkeen merkittävänä antina veropohjan rapautumisen ja voitonsiirtojen estämiseksi voidaan nähdä varsinaisen säännösmuutoksen sijaan hankkeen vaikutus yritysten halukkuuteen käyttää aggressiivisiä verosuunnittelurakenteita. Esimerkiksi Deloitte teettämän tutkimuksen mukaan 55 prosenttia kyselyyn vastanneista kansainvälisten yritysten verojohtajista oli todenneet, että BEPS -hanke on vaikuttanut kansainvälisten liiketoimien verosuunnitteluun heidän yrityksessään³¹⁴. Ylipäättään kansainvälisten yritysten toiminnan vastuullisuuden yhä korostuneempi merkitys voi vaikuttaa myös yritysten verosuunnittelun luonteeseen.³¹⁵

Kiinteän toimipaikkojen muodostumiskynnyksen alentamisen sijaan BEPS -hankkeen tavoitteeseen oltaisiin voitu päästä paremmin oikaisemalla päämiesyhtiön ja komissionääriyhtiön välisten liiketoimien siirtohinnoittelua.³¹⁶ Käytännössä tällaista lähestymistapaa noudatetaan eräiden veroviranomaisten toimesta säännönmukaisessa verotuksessa tai siihen päädytään veroriidoissa, joissa veroviranomainen on alun perin väittänyt päämiesyhtiöille muodostuvan kiinteä toimipaikka komissionääriyhtiön toimintavaltille.³¹⁷

³¹⁴ Deloitte 2016, s. 11.

³¹⁵ Urpilainen 2015, s.275.

³¹⁶ OECD 2016b ,372.

³¹⁷ Müller 2011, s. 53.

BEPS -hankkeen kiinteän toimipaikan määritelmää koskevaa toimenpidettä onkin arvosteltu siitä, että siinä on pidetty kiinni nykyisen kansainvälisen verojärjestelmän peruspilareista kuten erillisyhtiö- ja tulojen kohdentamisperiaatteista. Tämän sijasta hankkeen yhteydessä oltaisiin voitu uudistaa järjestelmää perinpohjaisesti niin, että verotusoikeus olisi liitetty taloudellisen toiminnan laajuuteen tavalla, joka mahdollistaisi verotusoikeuden oikeudenmukaisen jakautumisen nykyisen digitalisoituneen ja globaalin talouden erityispiirteet huomioiden.³¹⁸ BEPS -hankkeen jälkeenkkin verotusoikeus keskittyy investointien sijaintivaltioihin, vaikka BEPS -hankkeen tavoitteena vaikuttaisi olleen, että verotuksen painopistettä kohdennettaisiin markkinoille, joissa hyödykkeitä myydään ja ostetaan.³¹⁹

Kiinteän toimipaikan määritelmän päivityksen on katsottu onnistuessaan säilyttävän lähdevaltion verotusoikeuden alkuperäisen kiinteän toimipaikan konseptin mukaisena. Kiinteän toimipaikan konseptia itseään ei voida kuitenkaan pitää enää modernin talouden tarpeet huomioiden erityisen sopivana verotusoikeuden jakamisen mittapuuna.³²⁰

Monenkeskiseen yleissopimukseen kiinteän toimipaikan määritelmän osalta tehtyjen varauksien määrä sekä valtioiden yksipuoliset toimenpiteet verotulojen turvaamiseksi osoittavat sen, että kiinteän toimipaikan määritelmän päivityksen sijaan olisi ollut tarvetta laajemmalle uudistukselle verotusoikeuden tasapuolisen jakautumisen varmistamiseksi. Yhteisymmärryksen saavuttaminen uuden verotusoikeuden jakajan määrittämiseksi ei ole missään tapauksessa yksinkertaista, sillä valtioiden intressit ovat aina verotulojen jakautumista määrittäessä ristiriidassa. Olettaen, että BEPS -hankkeen myötä valtioiden yksipuolisten toimenpiteiden ja veroriitojen määrä lisääntyy, voivat valtiot olla halukkaita arvioimaan verotulojen jakautumisen perusperiaatteita tarkemmin jo lähitulevaisuudessa. Tämä voi tulla kyseeseen jo lähitulevaisuudessa, kun OECD jatkaa työtä digitaalisen talouden verohaasteiden osalta ja arvioi siinä yhteydessä kansainvälisen verojärjestelmän toimivuutta tulevaisuuden kehityksen valossa³²¹.

³¹⁸ Lopez 2015, s. 13.

³¹⁹ de Wilde 2017, s. 562-564.

³²⁰ Eisenbeiss 2016, s. 494.

³²¹ OECD 2017h, s. 24-25.