



Aalto-yliopisto
Kauppakorkeakoulu

ETÄTYÖ JA TYÖNANTAJAYRITYKSEN VEROVELVOLLISUUS

Tarkastelussa kiinteä toimipaikka ja tosiasiallinen johtopaikka
vapaaehtoisen etätyöskentelyn näkökulmasta

Maisterin tutkielma

Hanna Palmu

Aalto-yliopiston kauppakorkeakoulu

Yritysjuridiikka

Syksy 2022

Tekijä Hanna Palmu

Työn nimi Etätyö ja työnantajayrityksen verovelvollisuus

Tutkinto Kauppatieteiden maisteri

Koulutusohjelma Yritysjuridiikka

Työn ohjaaja Timo Viherkenttä

Hyväksymisvuosi 2022**Sivumäärä** 78**Kieli** Suomi

Tiivistelmä

Tutkielman tavoitteena oli tarkastella etätyötä sekä sen työnantajayritykselle mahdollisesti aiheuttamia tuloverotuksellisia seuraamuksia kansainvälisessä kontekstissa. Tarkemmin tarkastelun kohteena olivat toisessa valtiossa työskentelevän etätyöntekijän muodostama kiinteä toimipaikka sekä yrityksen ylimmän johdon työskentelyn mahdollistuminen ajasta ja paikasta riippumatta ja sen perusteella määräytyvä tosiasiallinen johtopaikka. Tutkielmassa näkökulmana oli etätyöskentely, joka perustuu vapaaehtoisuuteen sekä yrityksen ja työntekijän väliseen sopimukseen, eikä ulkomailla työskentely johdu työn vaatimuksista, vaan työntekijän omasta halusta. Tutkielmassa pyrittiin analysoimaan, miten etätyön erilaiset muodot vaikuttavat mahdollisten veroseuraamusten syntyyn.

Tutkielmassa käytettiin lainopillista tutkimusmenetelmää, jonka avulla analysoitiin ja systematisoitiin etätyöhön, kiinteän toimipaikan ja tosiasiallisen johtopaikan muodostumiseen sekä tuloverotukseen kansainvälisissä tilanteissa liittyviä ohjeita ja lainsäädäntöä sekä viimeaikaista oikeuskäytäntöä. Systematisoinnin lisäksi hyödynnettiin historiallista ja teleologista lainopillista tulkintaa tavoitteena selvittää lainsäätäjän tavoitteet ja tarkoituksensa perehtymällä lain esitöihin sekä saatavilla oleviin tulkintaohjeisiin.

Kiinteän toimipaikan muodostuminen perustuu siihen, että yritys harjoittaa liiketoimintaa toisessa valtiossa kuin mikä sen tavanomainen asuinvaltio on, jolloin ulkomaisen yrityksen ja tulon lähdevaltion välille syntyvän taloudellisen liittymän perusteella lähdevaltion verotusoikeus kiinteän toimipaikan luomaan tuloon on katsottu perustelluksi. Vapaaehtoisuuteen perustuvan etätyöskentelyn näkökulmasta yrityksen läsnäolo etätyöskentelyvaltiossa voidaan kuitenkin perustellusti kyseenalaistaa. Yhtenäisemmät ja selkeämmät tulkintaohjeet lisäisivät oikeudellista ennakoitavuutta sekä vähentäisivät hallinnollista taakkaa, joka tilannekohtainen tarkastelu aiheuttaa. Yhteiskunnan, yritysten toimintalogiikoiden ja työskentelytapojen muuttuessa myös kiinteän toimipaikan käsitteen on välttämätöntä kehittyä ja muuttua. Tässä muutoksessa ei tule unohtaa käsitteen alkuperäistä tarkoitusta ja päämäärää.

Yrityksen verotuksellisen asuinvaltion kytkeminen ylimmän johdon päätöksentekopaikkaan ei vaikuta vastaavan nyky maailman ja nykyorganisaatioiden todellisuutta. Henkilöiden helppo liikkuvuus ja erilaiset tekniset ratkaisut etenkin kommunikaatiovälineiden osalta mahdollistavat sen, että yrityksen liiketoimintaan oleellisesti vaikuttavia päätöksiä on mahdollista tehdä ajasta ja paikasta riippumatta. Nykyiset kriteerit verotuksellisen asuinvaltion muodostumisesta mahdollistavat jopa sen keinotekoisien muokkaamisen. Yrityksen verotuksellisen asuinvaltion muodostumiskriteerejä tulisi tarkastella uudelleen kriittisesti, ja tässä tarkastelussa painoa tulisi asettaa yrityksen tulosta tekevän liiketoiminnan painopisteeseen ylimmän johdon fyysisen olinpaikan sijaan.

Avainsanat etätyö, kiinteä toimipaikka, tosiasiallinen johtopaikka, kansainvälinen tuloverotus

Author Hanna Palmu

Title of thesis Remote Work and Tax Liability of the Employer Company

Degree Master of Science in Economics and Business Administration

Degree programme Business Law

Thesis advisor Timo Viherkenttä

Year of approval 2022**Number of pages** 78**Language** Finnish

Abstract

The objective of this study was to examine remote work and its effects on the income tax of the employer company in an international context. In more detail, the intention was to study a permanent establishment formed by a remote employee, as well as the possibility of the company's top management to work whenever and wherever and its effects on the location of the place of effective management. In this thesis, the perspective was voluntary remote work where working abroad is not due to the requirements of the job, but to the employee's own desire. The thesis aimed to analyse how the different forms of remote work affect the emergence of possible tax consequences.

In the thesis, the doctrinal legal research method was used to analyse and systematise the regulation and legislation as well as the recent jurisprudence related to international taxation and remote work, as well as the formation of a permanent establishment and the place of effective management. In addition to systematisation, historical and teleological legal interpretation was used with the aim of determining the goal and purpose of the legislator.

The formation of a permanent establishment is based on the fact that the company conducts business in a country other than its usual state of residence, in which case, based on the economic connection between the foreign company and the source state of the income, the source state's right to tax the income generated by the permanent establishment is considered justified. However, from the point of view of voluntary remote working, the company's presence in the remote working state can be justifiably questioned. More uniform and clearer regulation would increase legal predictability and reduce the administrative burden caused by a case-by-case evaluation. As companies' practices and working methods change, the concept of a permanent establishment must also develop and change. In this change, the original purpose and goal of the concept should not be forgotten.

Linking the company's fiscal residence to the physical place of top management's decision-making does not correspond to the reality of the modern world and modern agile organisations. The easy mobility of people and various technical solutions, especially in terms of communication tools, make it possible to make decisions that have a significant impact on the company's business regardless of time and place. The current criteria for the formation of the fiscal residence state even allow it to be artificially modified. The criteria for establishing a company's fiscal residence should be re-examined critically, and in this review, the emphasis should be placed on the focus of the company's profit-making business instead of the top management's physical location.

Keywords remote work, permanent establishment, place of effective management, international taxation

SISÄLLYSLUETTELO

1 JOHDANTO	3
1.1 Aiheen tausta ja merkitys	3
1.2 Tutkielman tavoitteet ja tutkimuskysymykset	5
1.3 Tutkielman metodologia ja rakenne	7
2 YRITYKSEN VEROVELVOLLISUUS KANSAINVÄLISISSÄ TILANTEISSA	10
2.1 Valtioiden rajat ylittävä yritystoiminta	10
2.2 Verovelvollisuuden muodostuminen toiseen valtioon	13
2.2.1 Verovelvollisuusaseman määräytyminen	13
2.2.2 Asuinvaltio- ja lähdevaltioperiaate	14
2.2.3 Oikeushenkilön verotuksellisen asuinvaltion määrittelemisestä	16
2.2.4 Oikeushenkilön rajoitettu verovelvollisuus	18
2.2.5 Verovelvollisuuden muodostuminen toiseen valtioon ja kaksinkertainen verotus	19
2.3 Kiinteä toimipaikka	21
2.3.1 Kiinteän toimipaikan muodostuminen	22
2.3.2 Maantieteellisen ja ajallisen pysyvyyden vaatimus	25
2.3.3 Avustava ja valmisteleva toiminta	26
2.3.4 Poikkeus pääsääntöön: epäitsenäinen edustaja	27
2.3.5 Johtopaikka	28
2.3.6 Kiinteän toimipaikan merkitys ja verotukselliset seuraukset	29
2.4 Tosiasiallinen johtopaikka	32
2.4.1 Tosiasiallisen johtopaikan muodostuminen	32
2.4.2 Tosiasiallisen johtopaikan merkitys ja verotukselliset seuraukset	33
2.4.3 Johtopaikka ja tosiasiallinen johtopaikka	36
3 ETÄTYÖ JA TYÖNANTAJAYRITYKSEN VEROVELVOLLISUUS	38
3.1 Etätyöstä käsitteenä	38
3.2 Kiinteän toimipaikan muodostuminen etätyön seurauksena	39
3.2.1 Maantieteellinen pysyvyys etätyötilanteissa	40

	2
3.2.2 Ajallinen pysyvyys etätyötilanteissa	42
3.2.3 Vaatimus liikepaikan olemisesta yrityksen käytettävissä etätyötilanteissa	44
3.2.4 Etätyö ja kiinteä liikepaikka	47
3.2.5 Avustava ja valmisteleva toiminta etätyön näkökulmasta	50
3.2.6 Etätyöntekijä epäitsenäisenä edustajana	51
3.2.7 Kiinteän toimipaikan luova johtopaikka etätyön näkökulmasta	55
3.2.8 Etätyö ja kiinteä toimipaikka	56
3.3. Tosiasiallisen johtopaikan muodostuminen etätyön seurauksena	58
3.3.1 Tosiasiallisen johtopaikan muodostavat henkilöt	60
3.3.2 Tosiasiallisten olosuhteiden merkitys	62
3.3.3 Toiminnan ajallinen pysyvyys	63
3.3.4 Hajautettu johtorakenne	63
3.3.5 Tosiasiallisen johtopaikan määräytymiskriteereihin kohdistuva kritiikki	65
3.3.6 Etätyö ja tosiasiallinen johtopaikka	69
4 JOHTOPÄÄTÖKSET	71
4.1 Vapaaehtoinen etätyö ja kiinteä toimipaikka	72
4.3 Vapaaehtoinen etätyö ja tosiasiallinen johtopaikka	76
4.4 Loppusanat	77
LÄHTEET	79

1 JOHDANTO

1.1 Aiheen tausta ja merkitys

Olemme viime vuosina todistaneet ennennäkemätöntä maailmanlaajuista myllerrystä johtuen COVID-19-pandemiasta. Alkuvuodesta 2020 lähes koko maailma sulkeutui äkillisesti, ja lukemattomat ihmiset löysivät itsensä eristyksistä kotoaan yrittäen tasapainoilla uuden tilanteen ja työvelvollisuuksiensa välissä. Hetkeksi etätyöstä tuli lähes kaikkia yhdistävä normi. Tämä myllerrys on ulottanut vaikutuksensa myös kansainväliseen yritysverotukseen. Jo pidemmän aikaa kansainvälisen verotuksen haasteiksi on varsin yksimielisesti mielletty globalisaation ja erityisesti digitalisaation tuoma nopea kehitys, jonka seurauksena yritystoiminta ja yritysten ansaintalogiikka on muuttunut huomattavasti. Teknologinen kehitys ja digitalisaatio ovat jo pitkään mahdollistaneet myös työnteon murroksen monin eri tavoin. Yksi niin työtehtäviä itseään kuin niiden suorittamistapoja muuttanut seikka on ollut yhä lisääntyvät teknologiset ratkaisut, jotka mahdollistavat työskentelyn missä ja milloin vain. Yhä useammassa työssä riittää, että saatavilla on kannettava tietokone ja internet-yhteys. COVID-19-pandemian aikana näistä ratkaisuista on tullut yhä suuremman joukon joka päiväistä työarkea.

Tämän tutkielman aiheena on etätyön työnantajayritykselle mahdollisesti aiheuttamat verotukselliset seuraamukset. Tutkielmassa näkökulmana on teknologisen kehityksen myötä avautunut mahdollisuus tehdä monenlaista työtä ajasta ja paikasta riippumatta. Aihe on ajankohtainen, sillä etätyön tekeminen on yleistynyt. Vaikka suurin osa työstä tehdään yhä työnantajan osoittamilla työpaikoilla, etätyön lisääntynyt suosio on näkynyt tilastoissa jo useiden vuosien ajan. Esimerkiksi EU:n alueella ajoittain etätyötä tekevien määrä oli vuosien 2009-2019 aikana kasvanut 5,2 %:sta 9 %:iin¹. Vuodesta 2020 eteenpäin COVID-19 pandemian aikana etätyötä on tehty enemmän kuin koskaan aiemmin, ja nyt näyttää siltä, että pandemian jälkeiseen maailmaan etätyö on tulossa jäädäkseen. OECD:n vuonna 2021 julkaiseman raportin mukaan monissa maissa sekä työntekijät että työnantajat haluavat jatkaa etätyön hyödyntämistä laajemmin myös pandemian jälkeen.² Monet suuret teknologiafirmat, kuten Twitter ja Spotify, ovat ilmoittaneet, että heidän työntekijänsä voivat jatkossa tehdä työnsä etänä

¹ Milasi et al. (2020)

² Ker et al. (2021)

halutessaan pysyvästi³. Myös Metan toimitusjohtaja arvioi, että vuoteen 2030 mennessä puolet heidän työntekijöistään työskentelee pysyvästi etänä⁴. Etenkin teknologia-alalla etätyön mahdollistaminen liittyy paitsi työntekijöiden mieltymyksiin, myös yritysten motivaatioon palkata korkean osaamistason työvoimaa laajemmalla maantieteelliseltä alueelta kuin aiemmin⁵. Yhdysvalloissa Federal reserve bank of Atlantan sekä Stanford Universityn teettämän kyselytutkimuksen tulokset viittaavat siihen, että etätyön osuus tehdystä työstä voi jopa triplaantua verrattuna pandemiaa edeltävään aikaan⁶.

Onkin aiheellista olettaa, että etätyön merkitys työelämässä tulee yhä kasvamaan lähitulevaisuudessa. Samalla etätyön tekeminen tuo etemme uusia työelämän haasteita. Myös kansainvälisen verotuksen alalla etätyö saattaa aiheuttaa jopa odottamattomia seurauksia. Työntekijä, joka työskentelee pysyvästi toisen valtion alueella, voi muodostaa työnantajayritykselleen kiinteän toimipaikan ja sen myötä rajatun verovelvollisuuden valtioon, jossa etätyötä on tehty. Mikäli etätyötä tekevä henkilö kuuluu yhtiön ylimpään toimeenpanevaan johtoon, on mahdollista, että myös yhtiön tosiasiallisen johtopaikan voidaan katsoa siirtyneen etätyön tekemisen seurauksena, mikä puolestaan voi muodostaa jopa yleisen verovelvollisuuden etätyövaltioon. Kyseessä on siis varsin oleellinen verotuksellinen näkökulma. Säännökset etätyöskentelyyn ja siihen liittyviin verotuksellisiin näkökulmiin liittyen ovat kuitenkin vielä jokseenkin jäsentymättömiä ja epätarkkoja.

Tässä kohtaa on aiheellista todeta, että lisääntyvä etätyön tekeminen ei suinkaan aina tarkoita verotuksellisesti epäselvää tilannetta. Usein työntekijät asuvat ja siten myös etätyötä tehdessään oleskelevat saman valtion tai osavaltion alueella kuin heidän työnantajansa⁷. Tällöin kiinteä toimipaikka käsitteenä ei tule kysymykseen, eikä yrityksen tosiasiallisesta johtopaikastakaan ole epäselvyyttä. Kuitenkin monessa työtehtävässä teknologia mahdollistaa etätyön tekemisen aivan yhtä hyvin kauempaakin kuin saman valtion alueelta, ja etätyön yhä yleistyessä on aiheellista olettaa, että myös kansainväliset etätyötilanteet tulevat lisääntymään. Konkreettisenä esimerkkinä tästä on edellä mainittu suurten teknologiafirmojen ilmaisema halu mahdollistaa etätyö joustavammin ja laajemmalla maantieteellisellä alueella kuin aiemmin.

³ Holmes (2020)

⁴ Byers (2020)

⁵ Soroui (2021). Kts. myös Burrell (2020)

⁶ Altig (2020)

⁷ OECD MTC 2017: Commentary on Article 5, Para. 19

Ottaen huomioon etätyön työnantajayritykselle mahdollisesti aiheuttamat perustavanlaatuiset veroseuraamukset, yleistyvällä etätyöllä voi tulevaisuudessa olla mullistaviakin vaikutuksia myös kansainvälisen verotuksen alalla. Kuitenkin varsinaisesti etätyön tekemiseen kansainvälisissä tilanteissa liittyviä sääntöjä ja ohjeita on niukasti. OECD:n malliverosopimuksen (2017) artikkelin 5 kommentaarissa kohdassa 18 ja 19 käsitellään kiinteän toimipaikan syntymistä etätyön tekemisen seurauksena. Pääasiallinen viesti kyseisessä kohdassa on, että etätyö on yleensä väliaikaista ja satunnaista, etenkin kansainvälisissä tilanteissa, jolloin veroseuraamuksiakaan ei synny. COVID-19 pandemia on kuitenkin kiistatta tuonut tilanteeseen muutosta. Etätyötä on tehty, ja lukuisten kyselytutkimusten perusteella tullaan jatkossakin tekemään huomattavasti enemmän kuin ennen. Näin todetaan myös OECD:n vuonna 2021 julkaisemassa raportissa "Measuring Telework in the COVID-19 pandemic"⁸.

1.2 Tutkielman tavoitteet ja tutkimuskysymykset

Tässä tutkielmassa tarkastellaan etätyön mahdollisia vaikutuksia työnantajayrityksen tuloverotukseen kansainvälisissä tilanteissa, ja selvitetään, millaisissa tilanteissa etänä tehty työ voi muodostaa työnantajayritykselle verovelvollisuuden toiseen valtioon. Käytännössä yritykselle voi syntyä verovelvollisuus toiseen valtioon joko kiinteän toimipaikan tai tosiasiallisen johtopaikan muodostumisen seurauksena. Näin ollen tutkielmassa perehdytään siihen, millaisin ehdoin kiinteä toimipaikka tai tosiasiallinen johtopaikka juuri etätyön seurauksena syntyy.

Kiinteä toimipaikka on yksi kansainvälisen vero-oikeuden keskeisimmistä käsitteistä. Käsitteen perimmäinen tarkoitus on auttaa jakamaan verotusoikeus oikeudenmukaisesti asuinvaltion ja lähdevaltion välillä luomalla kiinteä toimipaikka lähdevaltioon silloin, kun riittävä taloudellinen liittymä lähdevaltion ja ulkomaisen yrityksen välille on muodostunut. Riittävän vahvan taloudellisen liittymän on katsottu oikeuttavan lähdevaltiolle muodostuvan lähdeverotusoikeuden. Kiinteän toimipaikan käsite on alun perin kehittynyt aikana, jolloin liiketoiminnan harjoittaminen toisen valtion alueella vaati enemmän tai vähemmän fyysistä läsnäoloa yritykseltä. Tosiasiallisen johtopaikan käsite puolestaan on kehitetty arviointia avustavaksi välineeksi tilanteissa, joissa yrityksen verotuksellisesta asuinpaikasta on epäselvyyttä. Käsitteen avulla myös osaltaan pyritään varmistamaan, että oikea valtio, toisin

⁸ Ker et al. (2021), s. 41

sanoen valtio, jossa yritystä tosiasiallisesti johdetaan, saa verotusoikeuden yrityksen maailmanlaajuisiin tuloihin. Verosopimusoikeudessa yrityksen tosiasiallisen johtopaikan sijainnilla on usein olennainen merkitys määriteltäessä yrityksen verosopimuksen mukaista asuinvaltiota kaksoisasumistilanteissa, eli tilanteissa, joissa kaksi valtiota yhtä aikaa pitää yritystä alueellaan asuvana ja siten yleisesti verovelvollisena. Yleisesti tosiasiallinen johtopaikka on kansainvälisen vero-oikeuden alalla tarkoittanut samaa kuin yrityksen verotuksellinen asuinpaikka. Nykyisessä digitalisoituneessa yhteiskunnassamme yritysten ansaintalogiikka on kuitenkin muuttunut huomattavasti ja siitä johtuen myös kansainvälisen vero-oikeuden peruskäsitteitä on jouduttu arvioimaan aivan uudessa valossa. Etenkin kiinteän toimipaikan ja sen myötä lähdevaltiolle verotusoikeuden syntyminen vain riittävän fyysisen läsnäolon perusteella on joutunut myös kriittisen tarkastelun kohteeksi.

Etätyötilanteet ovat usein varsin erilaisia kuin tilanteet, joissa yritys lähtee varta vasten perustamaan liiketoimintaa toiseen valtioon. Tässä tutkielmassa näkökulmana on etätyöskentely, joka perustuu vapaaehtoisuuteen sekä työnantajan ja työntekijän väliseen sopimukseen, eikä ulkomailla työskentely johdu työn vaatimuksista, vaan työntekijän omasta halusta. Tutkielmassa pyritään analysoimaan, miten etätöiden erilaiset muodot vaikuttavat mahdollisten veroseuraamusten syntyyn. Verotuksen näkökulmasta etätyötilannetta todennäköisesti tulkitaan eri tavoin riippuen siitä, tekeekö etätötä niin sanotusti rivipalkansaaja vai yrityksen ylempään johtoon kuuluva henkilö. Kiinteän toimipaikan muodostavan liikepaikan syntymisen edellytyksenä on lähtökohtaisesti pidetty sitä, että paikka on yrityksen käytettävissä. On epäselvää, missä määrin työntekijän kotona sijaitsevan kotitoimiston voidaan katsoa olevan työnantajan käytettävissä. Toisaalta, miten tulisi tulkita tilanne, jossa työntekijä päättääkin tehdä työnsä jaetussa työtilassa, kahvilassa tai esimerkiksi puistonpenkillä. Nykyisten säännösten mukaan vaikuttaisi siltä, että etätyöntekijän työoloilla ja työympäristöllä saattaisi olla vaikutusta työnantajayrityksen verovelvollisuuden realisoitumiseen. Myös etänä tehtävän työn luonne saattaa olla ratkaiseva tekijä etätöihin liittyvissä kansainvälisissä verotustilanteissa, sillä etätöiden tekemiseen liittyy ns. agentti-PE-riski, eli tilanne, jossa kiinteän toimipaikan katsotaan syntyvän sen seurauksena, että epäitsenäinen edustaja solmii yhtiötä sitovia sopimuksia toisen valtion alueella. Näin ollen etätöiden tekemiseen liittyvien verotuksellisten seuraamusten realisoituminen näyttäisi riippuvan myös siitä, millaista työtä etätyöntekijä työnantajansa lukuun tekee.

Tutkielmassa pyritään hahmottamaan ja kokoamaan mahdollisimman yhtenäinen kuva vapaaehtoisen etätyöskentelyn mahdollisesti työnantajayritykselle aiheuttamista verotuksellisista seuraamuksista, vaikka aiheeseen liittyvä ohjeistus ja säännöstö näyttääkin pitkälti painottavan tilannekohtaista tarkastelua. Tutkielman lopussa pohditaan, että kun etätyö nyt näyttää tulleen jäädäkseen nykyiseen työelämän todellisuuteen, onko tarkoituksenmukaista, että näitä tilanteita edelleen tarkastellaan aina tilannekohtaisesti, vai tulisiko kenties pyrkiä saavuttamaan laajempaa konsensusta yhtenäisistä ohjeista ja säännöksistä, joiden mukaisesti etätyötilanteita arvioitaisiin. Selkeät, yhtenäiset tulkintaohjeet lisäisivät ennakoitavuutta ja siten yleistä oikeusvarmuutta aiheen tiimoilta. Analysoitaessa etätyötilanteiden mahdollisesti aiheuttamia verotuksellisia seuraamuksia tutkielmassa pyritään ottamaan huomioon niin yksilön, eli verovelvollisen, kuin yhteiskunnankin näkemykset. Pelkkä veroseuraamusten minimointi, mikä mahdollisesti saattaisi olla yksilön näkökulmasta tavoiteltavaa, tuskin voi olla yleisenä tavoitteena yhteiskunnallisessa keskustelussa, jossa valtiot ovat riippuvaisia riittävästä verotuloista ylläpitääkseen hyvinvointiyhteiskuntaa.

Tutkielmassa keskitytään yritykselle etätyön myötä syntyviin tuloverotuksellisiin velvollisuuksiin. Etätyön seurauksena syntyvä kiinteä toimipaikka saattaa aiheuttaa työnantajayritykselle myös monenlaisia muita työnantajamaksu- sekä rekisteröimisvelvoitteita lähdevaltiossa. Näitä velvoitteita ei tässä tutkielmassa kuitenkaan käsitellä. Etänä tehty työ saattaa vaikuttaa oleellisesti myös työntekijän verovelvollisuusasemaan, mutta myös henkilöverotukselliset kysymykset jäävät tämän tutkielman aihealueen ulkopuolelle.

1.3 Tutkielman metodologia ja rakenne

Tämä tutkielma on keskeisiltä osiltaan lainopillinen, eli sen tarkoituksena on tutkia voimassa olevaa oikeutta ja tuottaa tieteellisesti tulkittua ja systematisoitua tietoa voimassa olevista oikeusnormeista. Tavoitteena on tulkita, analysoida ja systematisoida etätyöhön, kiinteän toimipaikan ja tosiasiallisen johtopaikan muodostumiseen sekä verotukseen kansainvälisissä tilanteissa liittyviä ohjeita ja lainsäädäntöä sekä viimeaikaista oikeuskäytäntöä. Tutkielmassa käytetään lainopillista systemaattista, historiallista sekä teleologista eli tarkoituspäopillistä tulkintatapaa. Systemaattisessa tulkinnassa lakitekstin ilmaisua pyritään tulkitsemaan ottaen

huomioon muut oikeusnormit, lainopin teoriat, oikeudenalan yleiset opit, oikeusjärjestyksen systematiikka ja logiikka sekä oikeusjärjestys kokonaisuudessaan. Historiallisessa tulkinnassa tavoitteena on selvittää lainsäätäjän tarkoitusperä perehtymällä ensisijaisesti lain esitöihin, eli tässä tutkielmassa esimerkiksi OECD:n julkaisemiin raportteihin sekä hallituksen esityksiin. Teleologisessa tulkinnassa puolestaan pyritään selvittämään ne tavoitteet, joita sääntelyllä on pyritty edistämään, arvioidaan eri tulkintavaihtoehtojen tosiasialliset seuraukset ja lopulta valitaan eri tulkintavaihtoehdoista se, joka edistää parhaiten sääntelyn tavoitteita. Tässä tutkielmassa sääntelyiden tavoitteita pyritään selvittämään hallituksen esitysten sekä muun muassa OECD:n julkaiseman malliverosopimusta selittävän kommentaariteoksen avulla.⁹

Tässä mielessä tämän tutkielman lähestymistapa on *de lege lata (as the law is)*. Toisaalta tämän lisäksi tutkielman lopussa pohditaan, ovatko etätöihin kansainvälisissä tilanteissa liittyvät säännökset nykyisellään riittäviä ja tarkoituksenmukaisia nykyaikaisen työympäristön ja työelämän todellisuuden näkökulmasta, ja punnitaan tarvetta luoda tarkempaa ohjeistusta ja sääntelyä liittyen etätöihin ja kiinteän toimipaikan muodostumiseen. Siten tältä osin tutkielma sisältää myös *de lege ferenda* -pohdintaakin (*with a view to the future law*).

Tutkielmassa on käytetty keskeisenä lähteenä *OECD:n tuloa ja varallisuutta koskevaa malliverosopimusta* (2017) kommentaareineen. Erikoisia oleellisia kohtia malliverosopimuksessa etänä tehdyn työn aiheuttamia veroseuraamuksia arvioitaessa ovat artikla 4, jossa määritellään käsite ”sopimusvaltiossa asuva henkilö” ja artikla 5, joka sisältää määräykset kiinteän toimipaikan muodostumisesta.. Artiklassa 4 erityisen oleellinen on kappale 3, jossa määrätään muun kuin luonnollisen henkilön verosopimuksellisen asuinvaltion määrittelystä kaksoisasumistilanteissa. Sen mukaan viranomaisten keskinäisessä sopimusmenettelyssä tulisi ottaa huomioon tosiasiallisen johtopaikan sijainti yhtenä oleellisista verotuksellista asuinvaltiota määrittelevistä kriteereistä. Käytännössä tosiasiallisen johtopaikan sijainnin merkitys on tätäkin oleellisempi, sillä malliverosopimuksen aikaisemmassa versiossa¹⁰, johon monet voimassa olevat verosopimukset pohjautuvat, 4 artiklan 3 kappaleen mukaan verosopimuksen mukainen asuinvaltio määräytyi yksinomaan tosiasiallisen johtopaikan sijainnin perusteella. Artiklan 5 osalta erityisesti artiklan kappaleet 1, 2, 4, 5 ja 6 sisältävät määräyksiä, jotka on otettava huomioon arvioitaessa etänä tehdyn työn seurauksena mahdollisesti muodostuvaa kiinteää toimipaikkaa. *Kansallisen lainsäädännön* osalta tutkielman

⁹ Hirvonen 2011, s. 36

¹⁰ OECD MTC 2014: 4(3)

kannalta olennainen on tuloverolaki (1535/1992), erityisesti 9-13 §, jotka sisältävät määräykset yhteisön yleisestä ja rajallisesta verovelvollisuudesta sekä kiinteän toimipaikan että tosiasiallisen johtopaikan määritelmät kuten ne Suomen sisäisessä lainsäädännössä määritellään. Muita keskeisiä lähteitä ovat OECD:n julkaisema materiaali koskien kiinteän toimipaikan tulkintaa, erityisesti malliverosopimuksen kommentaari (Commentary on Articles 4 & 5 of Model Tax Convention (full version) OECD 2019) sekä OECD:n raportti nimeltään *Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the Model Tax Convention (2011)*, sekä lainvalmistelumateriaalista erityisesti hallituksen esitys koskien tosiasiallisen johtopaikan käsitteen lisäämistä tuloverolakiin (HE 136/2020 vp). Lisäksi tutkielmassa on hyödynnetty *kansainvälisen verotuksen perusteoksia*, jotka osaltaan muodostavat tärkeän osan systemaattisesta lainopillisesta tulkinnasta ja analysoinnista. *Muut raportit ja selvitykset aiheeseen liittyen*, erityisesti OECD:n ja EU:n alaisten tutkimusorganisaatioiden julkaisemat, tukevat niin historiallista kuin teleologista analyysiä.

Tutkielma koostuu neljästä pääluvusta. Luku 2 käsittelee yrityksen verovelvollisuutta valtioiden rajat ylittävissä liiketoimintatilanteissa. Luvussa käsitellään yrityksen verovelvollisuuden muodostumista toiseen valtioon sekä kiinteän toimipaikan ja tosiasiallisen johtopaikan käsitteitä yleisellä tasolla. Luku 3 käsittelee työnantajayrityksen verovelvollisuutta valtioiden rajat ylittävissä etätyötilanteissa. Luvussa käydään läpi niin kiinteän toimipaikan kuin tosiasiallisen johtopaikankin muodostumiselle asetetut kriteerit etätyön tekemisen näkökulmasta, sekä pyritään muodostamaan yhtenäinen kuva sellaisista etätyöskentelyolosuhteista, jotka voivat aiheuttaa joko kiinteän toimipaikan tai tosiasiallisen johtopaikan muodostumisen etätyöskentelyvaltioon. Luvussa 4 kootaan yhteen tutkielmassa esiin nousseet tutkimustulokset ja vastataan johdannossa asetettuihin tutkimuskysymyksiin perustelujen kera. Lopuksi pohditaan esiin nousseita jatkotutkimusaiheita.

2 YRITYKSEN VEROVELVOLLISUUS KANSAINVÄLISISSÄ TILANTEISSA

2.1 Valtioiden rajat ylittävä yritystoiminta

Valtioiden rajat ylittävä yritystoiminta käsittää tilanteet, joissa yhtiöllä on henkilöllinen tai taloudellinen liittymä useampaan kuin yhteen valtioon. Tällaiset liittymät määrittävät, mille valtiolle muodostuu verotusoikeus kansainvälisen liiketoiminnan tuloon. Näin ollen valtioiden rajat ylittävään liiketoimintaan liittyy aina myös *kansainvälinen vero-oikeus*. Kaikkia valtioita koskevaa ylikansallista veronormistoa, joka säätelisi valtioiden rajat ylittävän toiminnan verotusta, ei kuitenkaan ole olemassa. Sen sijaan kansainvälinen vero-oikeus terminä viittaa kaikkiin niihin kansallisiin normeihin, jotka koskevat kansainvälisiä tilanteita, eli tilanteita, joissa vero-objektilla on liittymä yhtä aikaa kahteen tai useampaan eri valtioon. Esimerkiksi suomalaisen oikeushenkilön verotus kansainvälisissä tilanteissa määräytyy Suomen sisäisen verolainsäädännön, mahdollisen valtioiden välisen verosopimuksen sekä sen valtion lainsäädännön mukaan, jossa liiketoimintaa harjoitetaan.¹¹

Eri valtioiden verotusoikeuden muodostumisen lisäksi kansainvälisen liiketoiminnan alueella on ratkaistava verotusoikeuden laajuus eli se, mikä osa kansainvälisen yritystoiminnan tuloista jaetaan kullekin valtiolle verotettavaksi. Kun vero-objektilla on liittymä kahteen tai useampaan valtioon, on mahdollista, että jokainen niistä valtioista katsoo omaan sisäiseen lainsäädäntöönsä nojautuen olevansa oikeutettu verottamaan kyseessä olevaa vero-objektia. Valtiot pyrkivät turvaamaan omat fiskaaliset tarpeensa myös kansainvälisen liiketoiminnan osalta. Näin ollen valtiot pyrkivät verottamaan asukkaidensa maailmanlaajuisista tuloa ja varallisuutta (asuinvaltioperiaate), sekä kaikkea alueellaan syntyvää tuloa ja siellä olevaa varallisuutta silloinkin, kun tulon saaja tai varallisuuden omistaja asuu muussa valtiossa (alue- eli lähdevaltioperiaate).¹² Yksi kansainvälisen vero-oikeuden päälinjallisista haasteista on *kansainvälinen juridinen kaksin- tai moninkertainen verotus*, millä tarkoitetaan tilannetta, jossa

¹¹ Viitala (2018), s. 15 ja Helminen Marjaana, Kansainvälinen verotus - 3 Kansainvälisen vero-oikeuden perusteet - Kansainvälisen vero-oikeuden käsite ja normit

¹² Viitala (2018), s. 15 ja Verohallinto (2019)

useampi kuin yksi valtio verottaa samalta ajanjaksolta samaa verovelvollista samasta tulosta tai samoista varoista¹³. Kansainvälistä yhteistyötä ja pyrkimystä kansainvälisen veronormiston yhtenäistämiseen on tehty jo yli sata vuotta. Tavoitteena on ollut kansainvälisen kaksin- tai moninkertaisen verotuksen poistaminen tai lieventäminen, sillä sen on katsottu haittaavan merkittävästi kansainvälistä kauppaa.

Verosopimusoikeus edustaa tätä pyrkimystä poistaa tai lieventää moninkertaista verotusta. Verosopimusoikeudella viitataan normistoon, joka sisältyy kansainvälisiin verosopimuksiin. Verosopimus on valtiosopimus eli asiakirja, joka solmitaan kahden valtion kesken (bilateraalin) tai monen valtion kesken (multilateraalinen). Verosopimuksessa sovitaan tiettyjen vero-objektien osalta verottamisoikeuden jakamisesta sopimusvaltioiden kesken. Verosopimukset luovat säännöskokonaisuuden niin luonnollisten kuin juridistenkin henkilöiden verotukseen kansainvälisissä tilanteissa, ja yksi niiden ensisijaisista tavoitteista on juuri kansainvälistä yritystoimintaa haittaavan kaksin- tai moninkertaisen verotuksen poistaminen tai lieventäminen. Yleisesti verosopimukset pyrkivät poistamaan esteitä ja edistämään kansainvälistä kauppaa luomalla yhteiset kansainvälisesti harmonisoidut säännöt, mikä osaltaan luo ennakoitavuutta ja oikeusvarmuutta kansainväliseen liiketoimintaan. Toisaalta verosopimusten avulla pyritään myös estämään veron välttely käyttämällä hyväksi eri valtioiden veronormistojen eroavaisuuksia.¹⁴ Tämä tavoite on tullut yhä tärkeämmäksi viimeisten vuosikymmenten aikana, sillä koko yhteiskunnan ja erityisesti yritysten liiketoiminnan digitalisoituminen luo myös kansainväliseen liiketoimintaan struktuureja, jotka mahdollistavat paitsi tehokkaan kaupankäynnin, myös aikaisempaa tehokkaamman verovälttelyn.¹⁵ Kansainvälisten verosopimusten idea on vastavuoroisuus. Esimerkiksi monenkertaisen verotuksen poistaminen olisi tietenkin mahdollista myös vain valtioiden sisäisen lainsäädännön normien avulla. Se kuitenkin tarkoittaisi käytännössä luopumista verotusoikeudestaan muiden valtioiden hyväksi.¹⁶ Verosopimusten vastavuoroisuus pyrkii takaamaan sen, että molemmat osapuolet tulevat tasapuolisesti kohdelluiksi.

Verosopimusten tulkinnassa on lähdetty siitä, että verosopimuksilla ei voida luoda verotusoikeutta. Verosopimukset eivät siis laajenna valtioiden sisäisen lainsäädännön mukaista

¹³ Verohallinto (2020)

¹⁴ Helminen, Kansainvälinen verotus, Kansainvälisen vero-oikeuden perusteet, Verosopimusoikeus

¹⁵ Kts. tarkemmin verosopimusten tavoitteista ja eduista nyky-yhteiskunnassa esim. Pickering (2013) ja Leduc & Michielse (2021)

¹⁶ Helminen, Kansainvälinen verotus - 3 Kansainvälisen vero-oikeuden perusteet - Verosopimusoikeus

verotusoikeutta, mutta ne voivat rajoittaa sitä.¹⁷ Näin ollen valtioiden sisäisellä lainsäädännöllä on kansainvälisessä vero-oikeudessa varsin oleellinen rooli. Siitä syystä tässäkin tutkielmassa käydään läpi paitsi malliverosopimuksen etätyön kannalta olennaiset säännökset, myös Suomen sisäisen lainsäädännön määräykset aihealueelta. Valtioiden solmimat verosopimukset noudattavat yleensä jotakin kolmesta malliverosopimuksesta. OECD:n malliverosopimuksen lisäksi on olemassa YK:n malliverosopimus ja USA:n malliverosopimus. YK:n malliverosopimuksessa on otettu erityisesti huomioon kehittyvien maiden tarpeet. USA:n malliverosopimus on tarkoitettu USA:n sopimusneuvottelujen lähtökohdaksi. Suomen solmimat verosopimukset noudattavat pitkälti OECD:n malliverosopimusta, ja siksi tässä tutkielmassa keskitytään pääasiassa sen määräysten analysointiin ja tulkintaan.

Verosopimukset sisältävät kansainvälisen vero-oikeuden keskeisimmät käsitteet, joista moni on määritelty myös valtioiden sisäisessä lainsäädännössä. Tämän tutkielman kannalta olennaisia käsitteitä ovat muun muassa verotuksellinen asuinvaltio, tulon lähdevaltio, kiinteä toimipaikka ja tosiasiallinen johtopaikka. Jokaisesta näistä käsitteistä säädetään sekä Suomen solmimissa verosopimuksissa että Suomen sisäisessä lainsäädännössä. Suomen lainsäädäntö ei suoranaisesti sääntele verosopimusten ja sisäisen lainsäädännön suhdetta¹⁸. Verosopimusten solmimisoikeudesta säädetään tuloverolain 135 §:ssä, jonka mukaan voimassa olevan verosopimuksen perusteella toimitettava verotus katsotaan tapahtuneeksi Suomen sisäisen lainsäädännön mukaisesti. Verosopimukset saatetaan Suomessa voimaan lailla.¹⁹ Verosopimusten säännökset eivät vaikuta Suomen sisäisen lainsäädännön mukaiseen kansainvälisten tilanteiden tulkintaan. Verosopimuksen määräykset saattavat kuitenkin rajoittaa Suomen mahdollisuutta verottaa kansainvälisessä liiketoiminnassa luotua liiketuloa, mikäli tulonsaajalla ei ole verosopimuksen näkökulmasta verotuksellista asuinpaikkaa Suomessa.²⁰

¹⁷ Malmgren (2008), s. 165

¹⁸ Malmgren (2008), s. 164

¹⁹ Verohallinto (2020_1)

²⁰ Helminen, Kansainvälinen verotus - 5 Verovelvollisuusasema ja asuinvaltio - Verovelvollisuusaseman määräytyminen - Verosopimusten asuinvaltio - Asuinvaltioon merkitys

2.2 Verovelvollisuuden muodostuminen toiseen valtioon

2.2.1 Verovelvollisuusaseman määräytyminen

Verovelvollisuusasema, eli onko henkilö yleisesti vai rajoitetusti verovelvollinen, määräytyy valtion sisäisen lainsäädännön mukaan. Yleisellä verovelvollisuudella tarkoitetaan, että henkilö on verovelvollinen maailmanlaajuisista tuloistaan sekä varallisuudestaan. Rajoitetusti verovelvollinen on velvollinen maksamaan veroa vain valtiosta saamastaan tulosta tai siellä olevasta varallisuudestaan. Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus on kansainvälisessä vero-oikeudessa kytketty henkilön verotuksellisen asuinvaltion määrittelyyn. Lähtökohtaisesti henkilö on yleisesti verovelvollinen valtiossa, jossa hänen katsotaan vakituisesti asuvan. Myös oikeushenkilön kohdalla yleinen verovelvollisuus on kytketty asumiseen (resident). Oikeushenkilö on liiketoiminnasta saamistaan tuloista yleisesti verovelvollinen valtioon, jossa sen verotuksellinen asuinpaikka sijaitsee. Varallisuusverotus ei tavallisesti kohdistu oikeushenkilöön, vaan sen omistajiin, mikäli he ovat luonnollisia henkilöitä. Lähtökohtaisesti oikeushenkilöä on pidetty rajoitetusti verovelvollisena muissa valtioissa kuin sen verotuksellisessa asuinvaltiossa. Oikeushenkilölle voi siis kansallisen lainsäädännön mukaisesti syntyä rajoitettu verovelvollisuus valtioon, josta se saa liiketoiminnan tuloja, mutta joka ei ole sen habituaalinen verotuksellinen asuinpaikka. Rajoitettu verovelvollisuus toisessa valtiossa on todennäköistä, mikäli oikeushenkilöllä on siellä kiinteä toimipaikka, ja erityisesti tilanteissa, joissa maiden välille on solmittu verosopimus.²¹

Suomessa henkilön verovelvollisuusasemasta määrätään tuloverolain 9-13 §:issä. TVL 9 §:n 1 momentin mukaan myös Suomessa verovelvollisuus jakautuu yleiseen ja rajoitettuun verovelvollisuuteen. Verovelvollisuuden arvioinnissa lähtökohtana pidetään TVL 9 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaisten yleisen verovelvollisuuden kriteereiden täyttymisen arviointia. Rajoitetusti verovelvollisina pidetään niitä, jotka eivät täytä yleisen verovelvollisuuden tunnusmerkkejä.²² Oikeushenkilön verovelvollisuusaseman kannalta on ratkaisevaa ensinnäkin se, katsotaanko se kotimaiseksi vai ulkomaiseksi yhteisöksi. Verovuodesta 2021 lähtien yhteisön kotimaisuus on määritelty tuloverolaissa nimenomaisesti. TVL 9 §:n 7 momentin mukaan kotimainen yhteisö tarkoittaa Suomen lainsäädännön mukaisesti perustettua tai

²¹ Malmgren (2008), s. 252-253

²² TVL 9 § 1 momentti ja HE 136/2020, s. 47

rekisteröityä yhteisöä. Näin ollen vallitseva oikeustila kirjoitettiin lakiin, eikä oikeustila tämän osalta muuttunut.²³ Kotimainen yhteisö on aina Suomessa yleisesti verovelvollinen. Ulkomainen yhteisö sen sijaan katsotaan lähtökohtaisesti rajoitetusti verovelvolliseksi. Kuitenkin vuodesta 2021 lähtien myös ulkomainen yhteisö on voinut tulla yleisesti verovelvolliseksi Suomessa, jos sen tosiasiallisen johtopaikan on voitu katsoa olevan Suomessa. Muut ulkomaiset yhteisöt, joilla ei ole tosiasiallista johtopaikkaa Suomessa, ovat tuloverolain mukaan rajoitetusti verovelvollisia.

Kuten yllä on jo todettu, verosopimukset tai EU:n lainsäädännön normit eivät vaikuta Suomen sisäisen lainsäädännön mukaiseen verovelvollisuusaseman määräytymiseen. Henkilön verovelvollisuusasema määräytyy valtion sisäisen lainsäädännön mukaan, mutta verosopimustilanteissa verosopimuksen määräyksillä on usein suora vaikutus siihen, miten sopimusvaltiot voivat käytännössä henkilön tuloa ja varallisuutta verottaa, oli kyseessä sitten yleisesti tai rajallisesti verovelvollinen henkilö. Perusteet oikeushenkilön verovelvollisuuden siirtymiselle valtiosta toiseen ovat verotuksellisen asuinvaltion muuttuminen sekä kiinteän toimipaikan muodostuminen toiseen valtioon. Oikeushenkilön verotuksellisen asuinvaltion muuttuminen muuttaa myös sen, mihin valtioon oikeushenkilö on yleisesti verovelvollinen. Kiinteän toimipaikan muodostuminen toiseen valtioon luo rajoitetun verovelvollisuuden.

2.2.2 Asuinvaltio- ja lähdevaltioperiaate

Asuinvaltio ja lähdevaltio ovat kansainvälisen vero-oikeuden peruskäsitteitä, joiden nojalla ratkaistaan valtioiden välinen verotusoikeuden jakaminen. Asuinvaltio on perinteisesti viitannut verosubjektin sijaintipaikkaan. Lähdevaltio puolestaan on valtio, jossa vero-objekti sijaitsee tai josta verosubjekti sen itselleen saa. Valtioiden sisäisessä lainsäädännössä verotusoikeus perustuu aina joko asuinvaltio- tai lähdevaltioperiaatteeseen. Asuinvaltioperiaatteen mukainen verotus tarkoittaa, että tulonsaajan tai varallisuuden omistajan verotuksellisella asuinvaltiolla on verotusoikeus. Lähdevaltioperiaatteen mukainen verotus puolestaan tarkoittaa, että verotusoikeus on valtiolla, josta tulo saadaan tai jossa varallisuus sijaitsee riippumatta siitä, missä valtiossa tulonsaajan verotuksellinen asuinpaikka on. Asuinvaltioperiaatteen mukainen verotusoikeus perustuu henkilölliseen liittymään verovelvollisen ja valtion välillä, kun taas

²³ Helminen, Kansainvälinen verotus - 5 Verovelvollisuusasema ja asuinvaltio - Verovelvollisuusaseman määräytyminen - Yhteisöt

lähdevaltioperiaatteen mukainen verotusoikeus perustuu taloudelliseen liittymään verovelvollisen ja lähdevaltion välillä²⁴. Asuinvaltioperiaatteen mukainen verovelvollisuus on yleistä, eli verovelvollinen on velvollinen suorittamaan veroa maailmanlaajuisista tuloistaan. Lähdevaltioperiaatteen mukainen verovelvollisuus on rajoitettua, eli verovelvollinen on velvollinen suorittamaan veroa vain lähdevaltiosta saamastaan tulosta (tai siellä sijaitsevasta varallisuudestaan).²⁵ Kuten lähes kaikkien valtioiden, myös Suomen sisäinen verolainsäädäntö perustuu asuinvaltioperiaatteen ja lähdevaltioperiaatteen samanaikaiselle soveltamiselle. Yritysverotuksen näkökulmasta Suomi verottaa asuinvaltioperiaatteen mukaisesti kotimaisia yhteisöjä sekä verovuodesta 2021 lähtien myös ulkomaisia yhteisöjä, joiden tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee Suomessa, niiden maailmanlaajuisista tuloista. Lähdevaltioperiaatteen mukaisesti Suomi verottaa muita ulkomaisia yhteisöjä tuloista, jotka ne ovat saaneet Suomesta.²⁶

Myös verosopimuksia sovellettaessa on keskeistä määrittää verovelvollisen asuinvaltio sekä tulon lähdevaltio, sillä verotusoikeuden jakamista koskevat verosopimusmääräykset perustuvat asuinvaltio- ja lähdevaltioperiaatteisiin. Verosopimustilanteissa vain toinen sopimusvaltio voi olla verosopimuksen mukainen asuinvaltio. Säännökset verosopimuksen mukaisesta asuinvaltiosta sisältyvät OECD:n malliverosopimuksen 4 artiklaan, jossa ne määritellään erikseen sekä luonnollisen henkilön että oikeushenkilön tapauksessa. Käsitteillä on oleellinen merkitys kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen estämisessä, sillä käytännössä kansainvälinen kaksinkertainen verotus johtuu joko asuinvaltioperiaatteen ja lähdevaltioperiaatteen yhtäaikaisesta soveltamisesta tai siitä että kaksi valtiota katsoo yhtäaikaisesti yhtiön asuvan alueellaan ja siksi soveltaa asuinvaltioperiaatetta yhtä aikaa saman tulon verottamiseen (*kaksoisasumiskonflikti*).²⁷

Asuinvaltioperiaatteen mukainen verotusoikeus on siis laaja. Verosopimukset eivät yleensä rajoita asuinvaltion verotusoikeutta. Ne kuitenkin tavallisesti luovat asuinvaltiolle velvollisuuden poistaa tai hyvittää verotettavaan tuloon kohdistuva kaksinkertainen verotus, mikäli samaa tuloa voidaan verosopimuksen mukaisesti verottaa toisessa sopimusvaltiossa. Sen sijaan lähdevaltion verotusoikeutta verosopimukset voivat rajoittaa merkittävästi. Lähdevaltiolla on kuitenkin verosopimuksissa yleensä ensisijainen verotusoikeus tilanteissa, joissa tulon

²⁴ Viitala (2018), s. 14

²⁵ Malmgren (2008), s. 161

²⁶ TVL 9 § momentit 1 ja 2

²⁷ Malmgren (2008), s. 166-167

katsotaan olevan peräisin lähdevaltiosta ja joissa tulon voidaan katsoa muodostavan riittävän selkeän taloudellisen liittymän tulonsaajan ja lähdevaltion välille. Yrityksen saaman liiketulon ollessa kyseessä, verosopimuksen mukainen verotusoikeus on yksinomaan yrityksen verotuksellisella asuinvaltiolla. Poikkeuksena tästä on tilanne, jossa yritykselle muodostuu kiinteä toimipaikka lähdevaltioon.²⁸

Asuinvaltion ja lähdevaltion määritelmiin liittyy siis olennaisesti henkilöllinen ja taloudellinen liittyminen, jonka olemassa ollessaan on nähty oikeuttavan asianomaisen valtion verotusvallan. Edellä kuvatussa määritelmässä on kuitenkin havaittavissa näiden vero-oikeudellisten peruskäsitteiden rajoittuneisuus myös tämän tutkielman aihealueelta. Digitaalinen kehitys mahdollistaa nykyään sen, että verosubjekti voi tosiasiallisesti olla läsnä lähes pirstaloituneesti usean valtion alueella, olematta välttämättä dominoivasti minkään valtion alueella. Myös tulo voi tulla monen eri valtion alueelta, ja joissakin tilanteissa voi olla lähes mahdotonta määrittää, mistä maantieteelliseltä alueelta tulovirta on tullut. Näin ollen asuinvaltion ja lähdevaltion määrittäminen ei monissa kansainvälisissä tilanteissa ole aivan suoraviivaista.

2.2.3 Oikeushenkilön verotuksellisen asuinvaltion määrittelemisestä

Kansallisten säännösten mukaan oikeushenkilön verotuksellinen asuinvaltio määritellään usein valtioksi, jossa se on laillisesti perustettu ja rekisteröity tai jossa sillä katsotaan olevan *tosiasiallinen johtopaikka*. On olemassa kuitenkin myös muita perusteita, joiden mukaisesti yhtiön asuinvaltio voi määräytyä. Malmgren jakaa kansalliset säännökset oikeushenkilön asuinvaltiosta neljään kategoriaan: muodolliset perusteet, tosiasiallinen toiminta, yhdistelmämalli ja omistajien tai hallituksen kotivaltio. Muodollisella perusteella Malmgren tarkoittaa yhtiön asuinvaltion määrittämistä kansallisen lainsäädännön mukaisen yhtiön perustamispaikan, kotipaikan tai hallituksen toimipaikan avulla. Tosiasiallisen toiminnan perusteella yhtiön asuinvaltio määrittyy esimerkiksi kansallisessa lainsäädännössä määritellyn tosiasiallisen johtopaikan perusteella. Yhdistelmämallilla Malmgren viittaa vaatimukseen, jonka mukaan yhtiön muodollisen asuinvaltioperusteen ja tosiasiallisen toiminnan mukainen asuinvaltio tulee olla sama valtio. Neljännen määrittelyperusteen mukaisesti yhtiön omistajien

²⁸ Viitala (2018), s. 14-15 ja Verohallinto (2019)

kotivaltio määrittää myös yhtiön asuinvaltion.²⁹ Erilaiset määrittelyperusteet havainnollistavat, kuinka eri tavoin oikeushenkilön asuinvaltion määrittelyä on mahdollista lähestyä.

Myös verosopimusten määräysten soveltaminen edellyttää henkilön verotuksellisen asuinvaltion tunnistamista. OECD:n malliverosopimuksen 4 artiklan 1 kohdan mukaan henkilön verotuksellisen asuinvaltion, ja siten yleisen verovelvollisuuden, on perustuttava kansallisen lainsäädännön mukaiseen kotipaikkaan, asuinpaikkaan, johdon sijaintipaikkaan tai muuhun vastaavaan perusteeseen. YK:n malliverosopimuksen mukaan yleinen verovelvollisuus voi perustua myös yhteisön perustamispaikkaan. Myös USA:n malliverosopimus mainitsee OECD:n malliverosopimuksessa esitetyn lisäksi yhteisön perustamispaikan sekä kansalaisuuden. Toisaalta, kuten Malmgren toteaa, yhteisön perustamispaikka voidaan nähdä perusteeksi yleiselle verovelvollisuudelle myös OECD:n malliverosopimuksen mukaan, sillä malliverosopimuksessa erikseen mainitut perusteet ovat vain esimerkkejä ja myös ”muu vastaava” peruste voi luoda yleisen verovelvollisuuden.³⁰ On mahdollista, että molemmat sopimusvaltiot katsovat sisäisen lainsäädäntönsä mukaisesti olevansa yhtiön verotuksellinen asuinvaltio. Tällöin yhtiö on niin sanottu kaksoisasuja, ja puhutaan *kaksoisasumiskonfliktista*. Kaksoisasuva yhtiö on yleisesti verovelvollinen molemmissa sopimusvaltioissa.

Kaksoisasumistilanteissa verosopimusten asumissäännöksillä on ratkaiseva merkitys. Verosopimusoikeuden mukaisesti, monenkertaisen verotuksen välttämiseksi, vain toinen sopimusvaltioista voi olla sopimuksessa tarkoitettu verotuksellinen asuinvaltio. Malliverosopimuksen 4 artiklan 3 kohdassa määrätään, että sopimusvaltioiden tulee pyrkiä ratkaisemaan yhtiön verotuksellinen asuinvaltio viranomaisten keskinäisessä menettelyssä ottaen huomioon yhtiön tosiasiallisen johtopaikan, yhtiöoikeudellisen rekisteröintipaikan sekä muut olennaiset seikat. Näin ollen verosopimustilanteissa tosiasiallisen johtopaikan sijainnilla on olennainen merkitys oikeushenkilön yleisen verovelvollisuuden määräytymisessä. Käsite on siten oleellinen kansainvälisen liiketoiminnan ja verotuksen näkökulmasta ja myös tämän tutkielman aiheena. Tosiasiallista johtopaikkaa ja sen muodostumisen kriteerejä käsitellään tarkemmin luvussa 2.4.

Suomen verosopimukset perustuvat OECD:n malliverosopimukseen, ja siten sen 4 artiklan säännökset koskevat myös Suomea verosopimustilanteissa. Mikäli oikeushenkilön

²⁹ Malmgren (2008), s. 254. Kts. tarkemmin yhtiön verotuksellisen asuinpaikan määrittelystä ja sen haasteista esim. Nersesyan (2021), s. 25.

³⁰ Malmgren (2008) s. 201

verotuksellisen asuinpaikan voidaan katsoa olevan Suomessa TVL 9 §:n nojalla, sitä verotetaan Suomessa aina yleisesti verovelvollisena. Verosopimus saattaa kuitenkin huomattavasti rajoittaa tätä verotusoikeutta, mikäli verosopimuksen määräysten nojalla Suomen ei katsota olevan verotuksellinen asuinvaltio.³¹ Verovuodesta 2021 alkaen tosiasiallisen johtopaikan käsite on sisällytetty myös tuloverolakiin (TVL 9 § 1 momentti 1 kohta). Tämä muutos tarkoittaa käytännössä sitä, että yhä useammin verosopimustilanteissa Suomen voidaan katsoa olevan verotuksellinen asuinvaltio. Verosopimusten tulkinnassa on lähdetty siitä, että sopimus ei voi antaa sopimusvaltioille lisää verotusoikeutta, se voi ainoastaan rajata sitä. Toisin sanoen, sopimusvaltio ei voi olla yrityksen verosopimuksen mukainen asuinvaltio, mikäli sen sisäisen lainsäädännön mukaisesti yritystä ei voida pitää siellä asuvana. Suurin osa Suomen verosopimuksista perustuu OECD:n malliverosopimuksen vanhempiin versioihin, joiden mukaan verosopimuksen mukaisen asuinvaltion määrittäminen perustuu tosiasiallisen johtopaikan sijaintiin³². Näin ollen tosiasiallisen johtopaikan käsitteen sisällyttäminen tuloverolakiin antaa nykyään myös Suomelle mahdollisuuden olla verotuksellinen asuinvaltio tosiasiallisen johtopaikan perusteella verosopimustilanteissa³³.

2.2.4 Oikeushenkilön rajoitettu verovelvollisuus

Kansainvälisen liiketoiminnan näkökulmasta lähdevaltioperiaatteen mukainen rajoitettu verovelvollisuus kohdistuu lähinnä liiketoiminnan tuloihin, sillä varallisuusverotus ei yleensä kohdistu oikeushenkilöön, vaan sen omistajiin, mikäli he ovat luonnollisia henkilöitä³⁴. Oikeushenkilön rajoitettu verovelvollisuus toisessa valtiossa vaatii suhteellisen vahvan taloudellisen liittymän lähdevaltioon. Verosopimustilanteissa lähdevaltion verotusoikeus perustuu kiinteään toimipaikkaan. Verosopimukset antavat valtiolle rajoitetun verovelvollisuuden liiketoiminnan tuloon vain tilanteessa, jossa oikeushenkilöllä on kiinteä toimipaikka valtiossa. Kiinteä toimipaikka ja sen muodostumisen kriteerit ovatkin yksi kansainvälisen vero-oikeuden keskeisimmistä aihealueista ja myös tämän tutkielman keskeisenä aiheena. Kiinteän toimipaikan muodostumista käsitellään tarkemmin luvussa 2.3.

³¹ Helminen, Kansainvälinen verotus - 5 Verovelvollisuusasema ja asuinvaltio - Verosopimusten asuinvaltio - Asuinvaltion merkitys

³² OECD MTC 2014: 4(3)

³³ HE 136/2020, s. 13

³⁴ Malmgren (2008), s. 252

Suomessa oikeushenkilö katsotaan TVL 9 § 1 momentin 2 kohdan rajoitetusti verovelvolliseksi, mikäli se ei täytä kyseisen momentin 1 kohdan kriteerejä yleisestä verovelvollisuudesta. Käytännössä oikeushenkilö on Suomessa rajoitetusti verovelvollinen, mikäli se on perustettu tai rekisteröity toisessa valtiossa eikä sillä ole tosiasiallista johtopaikkaa Suomessa. Rajoitetusti verovelvollinen on Suomessa velvollinen suorittamaan veroa vain Suomesta saamastaan tulosta. Verosopimustilanteet yleensä rajoittavat Suomen verotusoikeutta siten, että Suomessa rajoitetusti verovelvollinen oikeushenkilö on velvollinen suorittamaan veroa Suomesta saamastaan tulosta vain siinä tapauksessa, että sillä on kiinteä toimipaikka Suomessa. Tilanteessa, jossa ulkomaisella oikeushenkilöllä on kiinteä toimipaikka Suomessa, se on velvollinen suorittamaan Suomeen veroa kaikesta kiinteään toimipaikkaan kuuluvasta tulosta.³⁵

2.2.5 Verovelvollisuuden muodostuminen toiseen valtioon ja kaksinkertainen verotus

Yritysverotuksen alalla peruste verovelvollisuuden muodostuminen toiseen valtioon on joko yhtiön asuinvaltion muuttuminen, uuden verotuksellisen asuinvaltion muodostuminen tai kiinteän toimipaikan muodostuminen toiseen valtioon. Ensinnäkin, yhtiön asuinvaltio muuttuu, mikäli yhtiö päättää siirtää koko liiketoimintansa toiseen valtioon. Tämä tarkoituksellinen koko liiketoiminnan siirto toisen valtion alueelle ei sisälly tämän tutkielman aihealueeseen. Sen sijaan yhtiölle voi muodostua uusi verotuksellinen asuinvaltio toiseen valtioon myös tosiasiallisen johtopaikan muodostumisen myötä. Tämän lisäksi yhtiö voi päätyä verovelvolliseksi vieraaseen valtioon, mikäli sillä voidaan katsoa olevan kiinteä toimipaikka tuon vieraan valtion alueella.

Mikäli henkilön katsotaan olevan verovelvollinen samasta tulosta yhtä aikaa useampaan kuin yhteen valtioon, on kyse kansainvälisestä juridisesta kaksinkertaisesta verotuksesta. Yritysverotuksen alalla juridista kaksinkertaista verotusta voi syntyä, 1) mikäli yritys saa tuloja toisen valtion alueelta kuin missä sen verotuksellisen asuinpaikan katsotaan olevan, jolloin on mahdollista, että samaan tuloon sovelletaan yhtä aikaa sekä asuinvaltio- että

³⁵ Verohallinto (2020_2) ja Verohallinto (2020_3)

lähdevaltioperiaatetta, tai 2) mikäli kaksi valtiota yhtä aikaa katsoo olevansa yrityksen verotuksellinen asuinvaltio ja siten oikeutettu verottamaan yritystä asuinvaltioperiaatteen nojalla.

Mikäli yritys saa tuloja toisen valtio alueelta, on mahdollista, että näihin tuloihin kohdistuu asuinvaltioperiaatteen mukaisen verotuksen lisäksi myös toisen valtion (lähdevaltion) verotus, mikäli toisella valtiolla on tuloon verotusoikeus oman sisäisen lainsäädäntönsä perusteella. Valtioiden välisen verosopimuksen avulla valtiot voivat jakaa verotusoikeuden tulotyyppikohtaisesti. Tämä verotusoikeuden jakaminen ja siten monenkertaisen verotuksen poistaminen perustuu lähtökohtaisesti kahteen vaihtoehtoiseen tapaan: vapautusmenetelmään tai hyvitysmenetelmään.³⁶ Vapautusmenetelmässä verotusoikeuden katsotaan olevan yksinomainen, jolloin vain toisella valtiolla on oikeus verottaa tuloa ja toinen valtio siten luopuu verotusoikeudestaan kokonaan. Hyvitysmenetelmässä verotusoikeuden katsotaan olevan jaettu, jolloin molemmilla valtioilla on oikeus verottaa tuloa, mutta toinen valtio sitoutuu hyvittämään jo toiseen valtioon maksetut verot omassa verotuksessaan.³⁷ Kuten aiemmin on todettu, henkilön verovelvollisuusasema määräytyy valtion sisäisen lainsäädännön mukaisesti, eikä se muutu verosopimusten määräyksistä huolimatta. Verosopimusten sisältämien määräysten seurauksena on kuitenkin mahdollista, että verotusoikeus siirtyy valtiolta toiselle. Voidaan katsoa, että vapautusmenetelmässä yrityksen verovelvollisuus siirtyy toiseen valtioon. Hyvitysmenetelmässä verovelvollisuus sen sijaan jää molempiin liittymävaltioihin, mutta toiselle valtiolle syntyy etuoikeus verottaa.

On myös mahdollista, että tiettyjen toimenpiteiden seurauksena yritykselle voi muodostua verotuksellinen asuinvaltio toiseen valtioon kuin sen habituaalinen verotuksellinen asuinvaltio on. Kun kaksi valtiota katsoo yhtä aikaa omaan sisäiseen lainsäädäntöönsä nojaten olevansa yrityksen verotuksellinen asuinvaltio, on yritys yleisesti verovelvollinen molemmissa valtioissa, ja kyse on kaksoisasumiskonfliktista³⁸. Verosopimustilanteissa vain toinen sopimusvaltio voi olla yrityksen verotuksellinen asuinvaltio. OECD:n malliverosopimuksen 4 artiklan 3 kappaleessa käsitellään kaksoisasujatilanteiden ratkaisua. Sen uusimman version (2017) mukaan kaksoisasumistilanteissa yrityksen verosopimuksen mukainen asuinvaltio määritellään sopimusvaltioiden viranomaisten keskinäisellä sopimusmenettelyllä, ja siinä otetaan huomioon yrityksen tosiasiallisen johtopaikan sijainti, rekisteröitymis- tai perustamispaikka sekä muut relevantit asiaan liittyvät seikat. Mikäli sopimusta verosopimuksen mukaisesta asuinpaikasta ei

³⁶ OECD MTC 2017: Chapter V, Methods for Elimination of Double Taxation, Articles 23 A and 23 B

³⁷ Viitala (2018), s. 13-14

³⁸ Malmgren (2008), s. 204

viranomaisten keskinäisellä sopimusmenettelyllä saavuteta, ei kaksoisasuja ole oikeutettu verosopimuksen tarkoittamaan veroetuuteen. Useat verosopimukset tosin perustuvat OECD:n malliverosopimuksen vanhempiin versioihin, joiden mukaan kaksoisasumiskonflikti ratkaistaan tosiasiallisen johtopaikan sijainnin perusteella³⁹. Näin ollen, vaikka yrityksen rekisteröintivalttiolla voi olla merkitystä, käytännössä verotuksellisen asuinvaltion sijainnin kannalta ratkaisevaa voi olla esimerkiksi se, missä valtiossa yrityksen kokoneempi johto hoitaa yrityksen päivittäisiä asioita⁴⁰.

Kaksoisasuvan yrityksen verosopimuksen mukaisen asuinvaltion määrittäminen ei yleensä muuta sen verovelvollisuusasemaa sopimusvaltioiden sisäisessä lainsäädännössä. Vaikka joidenkin valtioiden sisäisessä lainsäädännössä saattaa olla määräyksiä siitä, että verosopimuksen mukaan toisessa valtiossa asuvan kaksoisasuvan oikeushenkilön ei katsota sisäisen lainsäädännön mukaan asuvan alkuperäisessä asuinvaltiossaan⁴¹, esimerkiksi Suomen sisäisen lainsäädännön mukaisesti verovelvollisuusasema säilyy verosopimuksen määräyksistä huolimatta. Näin ollen yrityksen yleinen verovelvollisuusasema voi säilyä kahdessa eri valtiossa yhtä aikaa. Verosopimus vaikuttaa siihen, missä sen tuloja voidaan ensisijaisesti verottaa ja millä tavalla toinen sopimusvaltio on sitoutunut poistamaan kaksinkertaisen verotuksen.

2.3 Kiinteä toimipaikka

Yksi peruste oikeushenkilön verovelvollisuuden muodostumiselle toiseen valtioon on kiinteän toimipaikan muodostuminen. Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan liikepaikkaa, josta yrityksen toimintaa kokonaan tai osittain harjoitetaan. Kiinteä toimipaikka sijaitsee toisessa valtiossa, kuin missä yrityksen tavanomainen verotuksellinen asuinpaikka sijaitsee. Käytännössä kiinteä toimipaikka mahdollistaa yritystoiminnan harjoittamisen toisessa valtiossa epäitsenäisen sivuliikkeen tai edustajan välityksellä ilman, että yrityksen on perustettava sinne tytäryhtiö. Kiinteä toimipaikka ei ole erillinen oikeussubjekti vaan juridisesti osa liiketoimintaa harjoittavaa yritystä. Kiinteän toimipaikan on kuitenkin katsottu muodostavan riittävän voimakkaan

³⁹ Helminen, Kansainvälinen verotus - 5 Verovelvollisuusasema ja asuinvaltio - Verosopimusten asuinvaltio - Kaksoisasumiskonflikti ja sen ratkaiseminen - Yhtiöt. ja Tuloa ja varallisuutta koskeva malliverosopimus (ns. OECD:n mallisopimus 2014)

⁴⁰ HE 136/2020, s. 24

⁴¹ Malmgren (2008), s. 205

taloudellisen liittymän ulkomaisen yrityksen ja tulon lähdevaltion välille, ja siten lähdevaltion verotusoikeus kiinteän toimipaikan luomaan tuloon on katsottu olevan perusteltu⁴².

2.3.1 Kiinteän toimipaikan muodostuminen

Kiinteän toimipaikan käsite löytyy niin verosopimuksista kuin valtaosasta valtioiden sisäistä lainsäädäntöä. OECD:n malliverosopimuksessa kiinteän toimipaikan määritelmä on 5 artiklassa. Sen sisältämän pääsäännön mukaan kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan *kiinteää liikepaikkaa, josta yrityksen toimintaa kokonaan tai osaksi harjoitetaan*. Suomen verosopimuksissa kiinteän toimipaikan määrittely perustuu OECD:n malliverosopimukseen, vaikka eri verosopimukset saattavatkin yksityiskohdissaan poiketa malliverosopimuksesta.⁴³ Suomen sisäisessä lainsäädännössä kiinteästä toimipaikasta säädetään tuloverolain 13 a §:ssä. Sen mukaan kiinteän toimipaikan muodostaa paikka, jossa elinkeinon pysyvää harjoittamista varten on erityinen liikepaikka tai jossa on ryhdytty erityisiin järjestelyihin tätä tarkoitusta varten. Esimerkkeinä tuloverolaissa mainitaan liikkeen johdon sijaintipaikka, sivuliike, toimisto, teollisuuslaitos, tuotantolaitos, työpaja, myymälä tai muu pysyvä osto- tai myyntipaikka. Suomen sisäisessä lainsäädännössä ei ole mainintaa OECD:n malliverosopimuksen 5.5 artiklan mukaisesta epäitsenäisestä edustajasta. Tuloverolain säännökset kiinteästä toimipaikasta ei myöskään listaa toimia, jotka eivät kiinteää toimipaikkaa muodosta, kuten OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan 4 kappaleessa on.⁴⁴ Kuten Nissinen huomauttaa, tuloverolain kiinteän toimipaikan määritelmä on alun perin syntynyt puhtaasti kotimaisen verotuksen tarpeisiin, eikä sitä tulisi sekoittaa verosopimukseen liittyvään kiinteän toimipaikan määritelmään⁴⁵. Kuitenkin tuloverolain ja OECD:n malliverosopimuksen määritelmien samankaltaisuudesta johtuen malliverosopimuksen tulkinnassa vakiintuneita periaatteita on mahdollista noudattaa myös sisäisen lainsäädännön käsitteen tulkinnassa⁴⁶. Verosopimustilanteissa kiinteän toimipaikan olemassaolo ratkaistaan kyseisen verosopimuksen perusteella.

⁴² Viitala (2018), s.15

⁴³ Malmgren & Myrsky (2017), s. 333

⁴⁴ Malmgren & Myrsky (2017), s. 334

⁴⁵ Nissinen (2019), s. 192

⁴⁶ Helminen, Kansainvälinen verotus - 6 Yritystoiminnan muodot ja liiketulon verotus - Kiinteä toimipaikka - Kiinteän toimipaikan käsite

OECD:n malliverosopimuksen tulkintaa ohjaavassa kommentaarissa selvennetään kriteerejä, joiden tulee täytyä, jotta liikepaikan voitaisiin tulkita olevan kiinteä toimipaikka. Ensinnäkin liikepaikan on oltava jokin fyysinen paikka tai tila. Liikepaikan tulee olla pysyvä sekä maantieteellisesti että ajallisesti, ja yrityksen tulee myös todella harjoittaa liiketoimintaansa tästä liikepaikasta käsin kokonaan tai osittain.⁴⁷ Kiinteäksi toimipaikaksi tulkittava liikepaikka voi tarkoittaa mitä tahansa tilaa tai aluetta, jota yritys käyttää liiketoimintaansa. Tilan ei tarvitse olla eksklusiivisesti yrityksen käytettävissä. Sen ei myöskään tarvitse olla yrityksen omistama tai vuokraama, eikä muodollista juridista oikeutta käyttää tilaa tarvitse olla olemassa. Liikepaikka voi siten sijaita esimerkiksi myös toisen yrityksen tiloissa. Se, että tietty paikka tosiasiallisesti on yrityksen käytettävissä, ja yritys tosiasiaassa paikkaa käyttää liiketoimintaansa ja tämä käyttö on riittävän pysyvää luonteeltaan, on riittävä peruste kiinteän toimipaikan luovalle liikepaikalle.⁴⁸

Artiklan 5 kappale 2 sisältää luettelon, jonka mukaan erityisesti kiinteäksi toimipaikaksi voidaan tulkita yrityksen toisessa valtiossa sijaitseva johtopaikka, sivuliike, toimisto, tehdas, työpaja, kaivos, öljy- tai kaasulähde, louhos tai muu paikka, josta otetaan luonnonvaroja. Tätä luetteloa ei ole tarkoitettu tulkittavaksi tyhjentäväksi listaukseksi, vaan esimerkeiksi mahdollisista kiinteän toimipaikan muodostavista liikepaikoista. Luettelon sisältämät esimerkit luonnollisesti muodostavat kiinteän toimipaikan vain tilanteessa, jossa kappaleen 1 asettamat kriteerit kiinteän toimipaikan luovalle liikepaikalle täyttyvät ja jotka eivät ole sellaisia liikepaikkoja, joihin 5 artiklan 4 kappaleen määräykset pätevät⁴⁹.

OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan 4 kappaleessa tarkennetaan, että mikä tahansa toiminta, joka on luonteeltaan *valmistelevaa tai avustavaa*, ei kiinteää toimipaikkaa ja siten verovelvollisuutta toiseen valtioon kuitenkaan muodosta, vaikka kiinteä liikepaikka sinänsä olisikin muodostunut. Valmisteleva ja avustava toiminta määritellään 5 artiklan kommentaarissa toiminnaksi, joka ei muodosta keskeistä ja merkittävää osaa yrityksen liiketoiminnan kokonaisuudesta. Valmisteleva ja avustava toiminta voi osaltaan lisätä yrityksen tuottavuutta, mutta on sen verran etäällä yrityksen varsinaisesta liiketoiminnasta, että sen osuutta liiketulon muodostukseen on vaikea arvioida. Valmisteleva toiminta tapahtuu usein ennen varsinaista tuloa tuottavaa liiketoimintaa. Esimerkkinä kommentaarissa annetaan yrityksen työntekijöiden koulutus, joka on valmistelevaa toimintaa, eikä kiinteää toimipaikkaa muodosta. Myös

⁴⁷ OECD MTC 2017: Commentary on Article 5 para. 1 (6) ja (35). Kts. myös Malmgren (2008), s. 219

⁴⁸ OECD MTC 2017: Commentary on Article 5 para. 1 (10) ja (35)

⁴⁹ OECD MTC 2017: Commentary on Article 5 para. 2 (45)

esimerkiksi tiedonkeruu mahdollista myöhempää liiketoimintaa varten on valmistelevaa toimintaa. Avustava toiminta puolestaan on luonteenomaisesti varsinaista liiketoimintaa tukevaa toimintaa, eikä sen voida nähdä vaativan kovin merkittävää osaa yrityksen varoista tai työntekijöistä. Valmistelevaa ja avustavaa toimintaa harjoittavilla henkilöillä ei yleensä ole valtuuksia tehdä sitovia oikeustoimia yrityksen nimissä tai lukuun. Sen sijaan toiminta, jonka päämäärä ja tarkoitus on sama kuin yrityksellä itsellään, ei ole valmistelevaa tai avustavaa, vaan muodostaa osan yrityksen varsinaisesta liiketoiminnasta, ja siten, mikäli artiklan ensimmäisen kohdan kriteerit täyttyvä, myös kiinteän toimipaikan.⁵⁰

OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan 5 kappaleessa on määräykset epäitsenäisestä edustajasta, mikä on poikkeus edellä kuvatusta kiinteän toimipaikan muodostumisen pääsäännöstä. Kiinteä toimipaikka voi syntyä myös niin sanotun epäitsenäisen edustajan myötä, vaikka varsinaista kiinteään liikepaikkaa toisessa valtiossa ei olisikaan. Toisessa valtiossa oleva edustaja voi muodostaa yritykselle kiinteän toimipaikan tilanteessa, jossa edustaja on päämieheensä nähden taloudellisesti tai juridisesti riippuvainen. Kiinteä toimipaikka voi syntyä niin sanotun agentin, partnerin tai esimerkiksi palkansaajan solmiessa toisessa valtiossa yritystä sitovia olennaisia sopimuksia, jotka luovat laillisesti sitovia oikeuksia ja velvollisuuksia yrityksen ja kolmannen osapuolen välille. Toisaalta kiinteä toimipaikka voi syntyä myös niin sanotun komissionäärin toimien myötä. Komissionääri toimii myös yrityksen puolesta, mutta hän solmii sopimukset kolmansien osapuolien kanssa omiin nimiinsä, jolloin yritykselle ei synny laillisesti sitovia oikeuksia tai velvollisuuksia kolmanteen osapuoleen nähden. Mikäli sopimusten lopputuloksena kuitenkin on, että ulkomainen yritys siirtää suoraan kolmannelle osapuolelle omistusoikeuden tai oikeuden käyttää omaisuutta, jonka yritys omistaa tai jonka käyttöoikeus sillä on, sen voidaan katsoa muodostavan riittävän taloudellisen liittymän toiseen valtioon ja kiinteän toimipaikan voidaan katsoa syntyvän. Epäitsenäisen edustajan toiminnan on oltava luonteeltaan säännöllistä, jotta kiinteän toimipaikan pysyvyysvaatimus täyttyy ja kiinteän toimipaikan ja siten verovelvollisuuden voidaan katsoa syntyneen.

⁵⁰ OECD MTC 2017: Commentary on Article 5 para. 4 (58-60)

2.3.2 Maantieteellisen ja ajallisen pysyvyyden vaatimus

Kiinteä toimipaikka muodostuu vain riittävän fyysisen läsnäolon perusteella⁵¹. OECD:n malliverosopimuksen mukaisesti kiinteä toimipaikka muodostuu usein toiseen valtioon perustetun tai muodostuneen kiinteän liikepaikan myötä. Kiinteänä toimipaikkana pidettävän liikepaikan on lähtökohtaisesti oltava jokin tietty paikka, joka voidaan yhdistää johonkin maantieteelliseen sijaintiin⁵². Kiinteän toimipaikan muodostumiseen liittyvä pysyvyystvaatus liittyy niin maantieteelliseen sijaintiin kuin ajalliseen pysyvyyteen. Tämä tarkoittaa, että luonteeltaan puhtaasti väliaikainen toiminta ei kiinteää toimipaikkaa muodosta.

Ajallisen pysyvyyden vaatimus malliverosopimuksessa ei kuitenkaan tarkoita, että liikepaikan tulisi olla olemassa erityisen pitkän ajanjakson ajan muodostaakseen kiinteän toimipaikan. Kiinteän toimipaikan luova liikepaikka voi käytännössä olla olemassa vain hyvinkin lyhyen ajanjakson, mikäli toiminnan luonne on sellainen, että sitä tehdään vain hyvin lyhyen ajanjakson ajan. Erityisesti, mikäli lyhytaikainen liiketoimi suoritetaan kokonaan toisessa valtiossa, kyseisen liiketoimen yhteys tähän valtioon yleensä katsotaan niin vahvaksi, että se muodostaa kiinteän toimipaikan luovan liikepaikan⁵³. Malliverosopimus tai sen kommentaari eivät aseta mitään ajallista vähimmäismäärää kiinteän toimipaikan muodostavalle liikepaikalle. Monet maat ovat kuitenkin oikeuskäytännössään soveltaneet 6 kuukauden sääntöä, jonka mukaisesti alle 6 kuukautta kestänyt toiminta ei ole täyttänyt kiinteän toimipaikan pysyvyystvaatumusta, kun taas yli 6 kuukautta kestänyt toiminta on sen täyttänyt.⁵⁴ Mikäli toiminta kuitenkin on toistuvaa, ei 6 kuukauden sääntö välttämättä pidä. Toisin sanoen, vaikka toiminta ei kerrallaan kestäisikään koskaan 6 kuukautta tai pidempään, toiminnan säännöllisyys tai toistuvuus voi luoda riittävän pysyvyyden toiminnalle. Mikäli toimintaa ei tästä syystä voida pitää puhtaasti väliaikaisena luonteeltaan, on kiinteän toimipaikan muodostavien kriteerien katsottu täyttyvän.⁵⁵

Kun kiinteän toimipaikan on katsottu syntyneen, toiminnan väliaikainen keskeyttäminen ei aiheuta sen olemassaolon loppumista.⁵⁶ Toiminnan luonteen muuttuminen kuitenkin vaikuttaa luonnollisesti myös kiinteän toimipaikan muodostumiseen. Tilanteessa jossa toiminnan oli

⁵¹ Viitala (2018), s. 15

⁵² OECD MTC 2017: Commentary on Article 5 para.1 (6) ja (21)

⁵³ OECD MTC 2017: Commentary on Article 5 para. 1 (30)

⁵⁴ Verohallinto (2020_3)

⁵⁵ OECD MTC 2017: Commentary on Article 5 para. 1 (28) ja (29)

⁵⁶ OECD MTC 2017: Commentary on Article 5 para. 1 (32)

alunperin tarkoitus olla niin lyhytaikaista, että kiinteän toimipaikan luovaa pysyvää liikepaikkaa ei syntyisi, mutta jossa käytännössä toiminta jatkuu niin pitkään, että sitä ei voida pitää enää väliaikaisena luonteeltaan, siitä tulee pysyvä liikepaikka ja kiinteän toimipaikan katsotaan muodostuvan takautuvasti. Toisaalta, mikäli tilanteen oli tarkoitus olla siinä määrin pysyvä, että kiinteä toimipaikka olisi muodostunut, mutta tilanne loppui odottamattomien erityisten olosuhteiden vuoksi (esimerkkinä annetaan verovelvollisen kuolema), tilannetta pidetään kuitenkin alkuperäisen suunnitelman mukaisena ja kiinteän toimipaikan katsotaan olleen olleen olemassa vaikkakin vain sen lyhyen ajanjakson ajan.⁵⁷

Tuloverolain mukaan kiinteä toimipaikka muodostuu paitsi elinkeinon pysyvän harjoittamisen myötä, myös erityisten järjestelyjen myötä⁵⁸. TVL ei anna mitään ajallisen pysyvyyden määritelmää kiinteän toimipaikan muodostaville erityisille järjestelyille. Näin ollen on mahdollista tulkita, että verotusoikeus Suomelle syntyisi heti, kun erityisiin järjestelyihin on ryhdytty⁵⁹

2.3.3 Avustava ja valmisteleva toiminta

Kiinteän toimipaikan muodostumista käsittelevän artiklan 5 kappaleen 4 mukaisesti avustava ja valmisteleva toiminta toisessa valtiossa ei muodosta yritykselle kiinteää toimipaikkaa, vaikka kiinteän liikepaikan muodostumisen edellytykset muuten täyttyisivät. Avustavaksi ja valmistelevaksi toiminnaksi katsotaan toiminta, joka ei ole oleellinen osa yrityksen varsinaista liiketoimintaa. Avustava ja valmisteleva toiminta voi olla luonteeltaan tuottavaa, mutta se on sen verran kaukana varsinaisesta liiketoiminnan voittojen realisoinnista, että sen osallisuutta yrityksen tulokseen on vaikea eritellä. Esimerkkejä avustavasta ja valmistelevästä toiminnasta ovat esimerkiksi tavaroiden varastoiminen, näytteillä pitäminen ja toimittaminen. Myös informaation kerääminen on katsottu lähtökohtaisesti avustavaksi tai valmistelevaksi toiminnaksi. On olennaista huomioida, että tuloverolaki ei tällaista rajausta sisällä. Näin ollen verosopimuksettomassa tilanteessa periaatteessa myös liikepaikka, jossa suoritetaan avustavaa ja valmistelevaa, on mahdollista tulkita kiinteäksi toimipaikaksi. Käytännössä

⁵⁷ OECD MTC 2017: Commentary on Article 5 para. 1 (34)

⁵⁸ TVL 13 a §

⁵⁹ Nissinen (2019), s. 160

Suomen oikeuskäytännössä on kuitenkin noudatettu tässä asiassa pitkälti malliverosopimuksen kiinteän toimipaikan määritelmää myös verosopimuksettomissa tilanteissa.⁶⁰

2.3.4 Poikkeus pääsääntöön: epäitsenäinen edustaja

OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan 5 kappaleen mukaan yritykselle voi muodostua kiinteä toimipaikka toiseen valtioon myös niin sanotun epäitsenäisen edustajan myötä, vaikka varsinaista kiinteää liikepaikkaa ei toisessa valtiossa olisikaan olemassa. Epäitsenäinen edustaja on luonnollinen tai juridinen henkilö, joka toimii yrityksen lukuun toisessa valtiossa, ja joka on taloudellisesti riippuvainen yrityksestä. Vaikka edustaja olisi muodollisesti erillinen juridinen yksikkö, mikäli hän toimii kokonaan tai pääasiassa vain yhden yrityksen lukuun, hänen katsotaan olevan epäitsenäinen edustaja. Vastakohtana on itsenäinen edustaja, joka on sekä taloudellisesti että oikeudellisesti riippumaton yrityksestä.⁶¹

Epäitsenäinen edustaja on henkilö, joka tavanomaisesti ja toistuvasti solmii yritystä sitovia sopimuksia yrityksen nimissä. Epäitsenäiseksi edustajaksi katsotaan myös henkilö, jolla on tavanomaisesti ja toistuvasti oleellinen rooli neuvotteluissa, jotka johtavat yritystä sitovien sopimusten solmimiseen, vaikka muodollisesti sopimukset solmittaisiin esimerkiksi yrityksen pääkonttorin toimesta. Tällöin ehtona on, että epäitsenäisen edustajan neuvottelemat sopimukset solmitaan yrityksen toimesta rutiininomaisesti ilman, että niihin tehdään enää merkittäviä muutoksia. Oleellista kiinteän toimipaikan muodostumisen kannalta on, että henkilö toimintansa luonteen puolesta saattaa yrityksen oleellisissa määrin osalliseksi liiketoimintoihin sijaintivaltiossaan, jotta kiinteän toimipaikan voidaan katsoa syntyvän.⁶² Ratkaisevaa on, että epäitsenäinen edustaja sopimuksia neuvotellessaan tai solmiessaan toimii yrityksen puolesta siten, että sopimusehdot täyttää yritys eikä tämä henkilö, joka on yrityksen puolesta toiminut⁶³. Kiinteän toimipaikan muodostumiseen johtava sopimusten solmiminen sisältää myös sellaiset tilanteet, joissa sopimussuhde on muodostunut, vaikka aktiivisia sopimusneuvotteluja ei olisi

⁶⁰ Helminen, Kansainvälinen verotus - 6 Yritystoiminnan muodot ja liike-tulon verotus - Kiinteä toimipaikka - Kiinteän toimipaikan käsite - Valmisteleva ja avustava toiminta

⁶¹ Malmgren & Myrsky (2017), s. 346

⁶² OECD MTC 2017: Commentary on Article 5 para. 5 (83)

⁶³ OECD MTC 2017: Commentary on Article 5 para. 5 (94)

käyty. Tällainen tilanne on mahdollinen esimerkiksi siten, että sopimuksen voidaan katsoa syntyneen henkilön toiminnan perusteella valtion sisäisen sopimuslainsäädännön mukaisesti.⁶⁴

Artiklan 5 kappaleen 5 tarkoitus ja päämäärä on kattaa sellaisen henkilön toiminta, joka johtaa ulkomaista yritystä sitovien sopimusten solmimiseen, vaikka sopimukset juridisesti solmittaisiin yrityksen asuinvaltiossa⁶⁵. Kyseinen kappale pätee (1) sopimukseen, jotka muodostavat yrityksen ja kolmannen osapuolen välille oikeuksia ja velvollisuuksia, jotka on lain mukaisesti laitettava täytäntöön, (2) ja sopimukseen, jotka luovat velvollisuuksia, jotka tosiasiallisesti ulkomainen yritys tulee suorittamaan sopimuksen solmineen henkilön sijasta.⁶⁶

Tuloverolain kiinteän toimipaikan määritelmä ei sisällä epäitsenäisen edustajan määritelmää⁶⁷. Tästä huolimatta epäitsenäisen edustajan katsotaan voivan muodostaa kiinteän toimipaikan Suomeen⁶⁸. Esimerkiksi Nissinen on tehnyt kansainvälistä oikeusvertailua valtiossa harjoitettavan yritystoiminnan kansallisesta tuloverotusoikeudesta, ja toteaa tämän vertailun perusteella, että mikään valtio ei rajaa epäitsenäisten edustajien kautta harjoitettua yritystoimintaa verotusvaltansa ulkopuolelle⁶⁹. Toisin sanoen kansallisiin kiinteän toimipaikan määritelmiin lähtökohtaisesti sisältyy epäitsenäinen edustaja, joka kiinteän toimipaikan voi muodostaa.

2.3.5 Johtopaikka

OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan 2 kappaleen kiinteiden toimipaikkojen esimerkkiluettelossa, on mainittu johtopaikka. Mikäli yrityksen toimivan johdon sijaintipaikka on eri valtiossa, kuin yrityksen habituaalinen verotuksellinen asuinvaltio on, se voidaan katsoa 5 artiklan 1 kappaleessa tarkoitetuksi liikepaikaksi, ja siten se voi muodostaa kiinteän toimipaikan yritykselle. Perusteena kiinteän toimipaikan muodostumiselle on, että yrityksen johtaminen ei ole luonteeltaan avustavaa tai valmistelevaa toimintaa, sillä johdon toiminnan merkitys on

⁶⁴ OECD MTC 2017: Commentary on Article 5 para. 5 (87)

⁶⁵ OECD MTC 2017: Commentary on Article 5 para. 5 (88)

⁶⁶ OECD MTC 2017: Commentary on Article 5 para. 5 (91)

⁶⁷ TVL 13 a §

⁶⁸ Verohallinto (2017)

⁶⁹ Nissinen (2019), s. 216-217

olennainen koko yrityksen liiketoiminnan kannalta⁷⁰. Jotta ulkomaisen yrityksen johtopaikka muodostaisi kiinteän toimipaikan toiseen valtioon, siltä edellytetään ajallista ja maantieteellistä pysyvyyttä sekä sitä, että yrityksen liiketoimintaa tosiasiallisesti harjoitetaan sen kautta. Suomen verotuskäytännössä on katsottu, että yrityksen johtopaikka voi sijaita esimerkiksi toisen yrityksen tiloissa tai yrityksen johtohenkilön kotona.⁷¹

Kiinteän toimipaikan muodostava johtopaikka ei ole sama asia kuin yleisen verovelvollisuuden luova tosiasiallinen johtopaikka. Yleensä lähtökohtana on, että yrityksellä voi olla vain yksi tosiasiallinen johtopaikka, mutta kiinteän toimipaikan muodostavia johtopaikkoja voi olla useissa eri valtioissa. Pääsääntöisesti tosiasiallisena johtopaikkana pidetään ylemmän johdon, kuten esimerkiksi hallituksen, päätöksentekokoelimen sijaintipaikkaa. Sen sijaan kiinteän toimipaikan muodostava johtopaikka voi olla myös muun toimivan johdon päätöksentekopaikka.⁷² Kiinteän toimipaikan muodostavan johtopaikan ja tosiasiallisen johtopaikan välinen rajanveto voi joskus olla haasteellinen määrittää. Arviointi siitä, millainen toiminta katsotaan johtamiseksi, on tehtävä käyttäen kokonaisharkintaa ja ottaen huomioon yrityksen toiminnan laatu sekä muut olennaiset seikat⁷³. On hyvä huomioida, että henkilön verovelvollisuusasema valtiossa määräytyy yksinomaan valtion sisäisen lainsäädännön nojalla. Toisin sanoen se, onko oikeushenkilö Suomessa yleisesti vai rajallisesti verovelvollinen, ratkaistaan aina yksinomaan Suomen kansallisen lainsäädännön perusteella. Siten mahdollisen verosopimuksen määräyksillä ei ole merkitystä tässä rajanvedossa⁷⁴. Verosopimustilanteissa kiinteän toimipaikan olemassaolo ratkaistaan kuitenkin verosopimuksen perusteella, ja siten verosopimukset voivat rajoittaa Suomen verotusoikeutta.

2.3.6 Kiinteän toimipaikan merkitys ja verotukselliset seuraukset

Kiinteän toimipaikan muodostuminen luo yritykselle rajoitetun verovelvollisuuden kiinteän toimipaikan sijaintivaltioon. Joskus liiketoiminnan osittainen siirtäminen toiseen valtioon ilman tytäryhtiön perustamista on tarkoituksenmukaista. Kiinteän toimipaikan käsite on silloin apuna

⁷⁰ Malmgren & Myrsky (2017), s. 343

⁷¹ Verohallinto (2020_3)

⁷² Verohallinto (2020_2)

⁷³ Verohallinto (2020_3)

⁷⁴ HE 136/2020, s. 31

selkeyttämässä asuinvaltion ja lähdevaltion välistä verotusoikeuden jakamista. Kiinteän toimipaikan verotus perustuu lähdevaltioperiaatteeseen. Yrityksen verotuksellinen asuinvaltio pysyy ennallaan, mutta kiinteän toimipaikan muodostumisen myötä se tulee verovelvolliseksi vieraassa valtiossa siellä sijaitsevan kiinteän toimipaikan tuottamien tulojen osalta. Tällöin verotusoikeus näiden tulojen osalta siirtyy yrityksen asuinvaltiosta tulon lähdevaltioon. Tuloverolain 13 a §:n kiinteän toimipaikan käsite antaa Suomelle mahdollisuuden verottaa ulkomaista yritystä, jolla ei ole tosiasiallista johtopaikkaa Suomessa, mutta jolla on kiinteä toimipaikka Suomessa, tuon kiinteän toimipaikan maailmanlaajuisista tuloista.

Kansainvälisen liiketoiminnan näkökulmasta erityisen oleellinen kiinteän toimipaikan käsite on verosopimustilanteissa. Mikäli kahden valtion välille on solmittu verosopimus, on verosopimuksen mukaisella asuinvaltiolla periaatteessa aina ensisijainen verotusoikeus yrityksen liiketuloon. Ainoa poikkeus tästä on tilanne, jossa yritykselle muodostuu kiinteä toimipaikka toiseen sopimusvaltioon kuin mikä sen verosopimuksen mukainen asuinvaltio on. OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklan 1 kappaleen määräysten mukaisesti verosopimustilanteissa yrityksen toisessa valtiossa harjoittamaa liiketoimintaa voidaan verottaa kyseisessä valtiossa vain siinä tilanteessa, että liiketoimintaa harjoitetaan 5 artiklan mukaisesta kiinteästä toimipaikasta. Verosopimustilanteissa kiinteän toimipaikan muodostumisen määrittäminen tapahtuu siten verosopimuksen määräysten mukaisesti.

Lähdevaltioperiaatteen mukaisesti kiinteän toimipaikan sijaintivaltiolla on verotusoikeus liiketulon siihen osaan, joka on syntynyt kiinteässä toimipaikassa. Valtioiden välisen verosopimuksen myötä yrityksen verotuksellinen asuinvaltio sitoutuu poistamaan kaksinkertaisen verotuksen yrityksen tuloverotuksessa joko hyvitys- tai vapautusmenetelmällä siltä osin kuin tulo on syntynyt kiinteässä toimipaikassa ja siitä on maksettu vero valtioon, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee. Mikäli lähdevaltiolle syntyy verotusoikeus liiketuloon kiinteän toimipaikan perusteella, verosopimukset eivät käytännössä rajoita perittävän lähdeveron määrää. Käytännössä, mikäli lähdevaltiossa perityn veron määrä ylittää asuinvaltion perimän veron, asuinvaltiolle ei jää verotuloja lähdevaltiossa perityn veron hyvittämisen jälkeen. Vastaavasti, mikäli asuinvaltio soveltaa kiinteän toimipaikan tuloon vapautusmenetelmää, kiinteän toimipaikan muodostuminen toiseen sopimusvaltioon merkitsee verotulojen menetystä. Näin ollen kiinteän toimipaikan muodostumisella ja muodostumiskriteereillä on keskeinen merkitys kansainvälisen liiketulon verotusoikeuden jakamisessa valtioiden välillä.

Alun perin kiinteän toimipaikan käsite on kehitetty aikana, jolloin yritystoiminta pääsääntöisesti edellytti fyysistä läsnäoloa tulon lähdevaltiossa. Kiinteän toimipaikan käsitteen päätarkoituksena on antaa sopimusvaltiolle oikeus verottaa toisessa sopimusvaltiossa asuvaa yritystä, mikäli se harjoittaa liiketoimintaa toisen valtion kuin verotuksellisen asuinvaltionsa alueella.⁷⁵ Tilanteessa, jossa kiinteän toimipaikan edellyttämät kriteerit täyttyvät, on ulkomaiselle yritykselle katsottu muodostuvan riittävän voimakas taloudellinen liittymä lähdevaltioon, ja siten lähdevaltion verotusoikeus liiketuloon on katsottu perustelluksi.⁷⁶ Kiinteä toimipaikka paitsi luo verotusoikeuden lähdevaltioon, sen voidaan nähdä myös rajoittavan verotusoikeutta. Kun kiinteä toimipaikka on syntynyt, on selvää, että yrityksellä on silloin taloudellinen liittymä paitsi verotukselliseen asuinvaltioon, myös kiinteän toimipaikan sijaintivaltioon. Näin ollen kiinteään toimipaikkaan liittyvät verosopimussäännökset edesauttavat kansainvälistä kauppaa ja investointeja rajoittamalla lähdevaltion verotusoikeuden alueelleen muodostuneen kiinteän toimipaikan tuottamiin tuloihin⁷⁷.

Kiinteän toimipaikan määrittely liittyy myös yhteiskunnan digitalisoitumiseen. Yritysten liiketoiminnan ja koko yhteiskunnan digitalisoituminen on herättänyt kansainvälisen vero-oikeuden alalla painokasta keskustelua siitä, onko nykyiset yrityksen fyysiseen läsnäoloon (nexus) perustuva verotusoikeuden jako asuinvaltion ja lähdevaltion välillä enää tarkoituksenmukainen, ja missä määrin digitaalinen läsnäolo voidaan katsoa riittäväksi kiinteän toimipaikan muodostumiseksi⁷⁸. Digitaalisen läsnäolon pohtiminen ei suoraan liity etätyön perusteella syntyvän verovelvollisuuden analysointiin ja siten tämän tutkielman aihealueeseen. Yhteiskunnan digitalisoitumisella on kuitenkin suoraa liittymäkohtia myös etätyöskentelyn mahdollistamiseen sekä sen yleistymiseen, ja siten digitaaliseen läsnäoloon perustuvan tuloverotuksen pohtiminen, ja sen mahdollinen uudelleen jakaminen asuinvaltion ja lähdevaltion välillä voi antaa näkökulmia myös siihen, miten etätyöskentelyyn perustuvaa läsnäoloa voitaisiin nykytodellisuudessa tulkita mahdollisimman oikeudenmukaisesti ja tarkoituksenmukaisesti.

⁷⁵ OECD MTC 2017: Commentary on Article 5 (1)

⁷⁶ Viitala (2018), s. 15

⁷⁷ Pickering (2013), s. 10

⁷⁸ Esimerkiksi OECD:n BEPS-hankkeen toimenpiteessä 1 käsiteltiin digitaalista taloutta myös yritysverotuksen näkökulmasta. Sen loppuraportissa pohdittiin mm. sitä, miten talouden digitalisoituminen muuttaa yritysten läsnäoloa valtiossa ja miten tuloverotuksen nykyiset säännökset läsnäolosta (nexus) soveltuvat digitaalisesta taloudesta saatavan tulon verottamiseen.

2.4 Tosiasiallinen johtopaikka

2.4.1 Tosiasiallisen johtopaikan muodostuminen

Toinen peruste oikeushenkilön verovelvollisuuden muodostumiselle toiseen valtioon on tosiasiallisen johtopaikan muodostuminen. Tosiasiallinen johtopaikka käsitteenä sisältyy paitsi OECD:n malliverosopimukseen, myös monien valtioiden sisäiseen lainsäädäntöön. Suomessa tosiasiallisen johtopaikan käsite lisättiin tuloverolakiin vuonna 2021. Sen myötä ulkomainen yhteisö, jolla voidaan katsoa olevan tosiasiallinen johtopaikka Suomessa, voi tulla yleisesti verovelvolliseksi Suomessa. TVL 9 § 8 momentissa säädetään ulkomaisen yhteisön tosiasiallisen johtopaikan määräytymisestä. Tosiasiallisena johtopaikkana tuloverolaissa pidetään paikkaa, jossa yhteisön hallitus tai muu vastaava päätöksentekuelin tekee yhteisön kannalta tärkeimmät ylintä päivittäistä johtamista koskevat päätökset. Tosiasiallisen johtopaikan määrittely tuloverolain nojalla on siten kolmivaiheinen prosessi, jossa on tunnistettava subjekti, objekti sekä sijainti. Ensimmäinen on tunnistettava, että päätöksen tekee hallitus tai muu vastaava päätöksentekuelin (subjekti). Toiseksi on tunnistettava, että kyseessä on tärkein ylintä päivittäistä johtamista koskeva päätös (objekti). Kolmanneksi on tunnistettava päätöksentekopaikka (sijainti).⁷⁹ Tuloverolaki tosin edellyttää kokonaisharkintaa eli myös muiden yrityksen organisointiin sekä liiketoimintaan liittyvien olosuhteiden huomioon ottamista tosiasiallisen johtopaikan sijainnin arvioinnissa. Lain muutokseen liittyvässä hallituksen esityksessä (HE 136/2020) todetaan, että tosiasiallisen johtopaikan sijainnin arvioinnissa lähtökohtana tulisi pitää hallituksen tai muun vastaavan ylimmän päätöksentekuelimen päätöksentekopaikkaa. Muilla yhteisön organisointiin ja liiketoimintaan liittyvillä olosuhteilla tarkoitetaan esimerkiksi pääkonttorin sijaintia tai paikkaa, jossa yhteisön toimeenpaneva johto toimii. Yhteisön pääkonttorilla viitataan fyysiseen rakennukseen, jossa yhteisön keskushallintopaikka tai muu vastaava tosiasiallinen hallintopaikka sijaitsee. Toimeenpanevalla johdolla puolestaan tarkoitetaan vakiintuneesti yhteisön toimitusjohtajaa tai muuta vastaavaa johtajaa sekä toimitusjohtajan tai muun vastaavan johtajan välittömässä alaisuudessa toimivia henkilöitä, jotka toimivat yhteisön ylimmissä johtotehtävissä.⁸⁰

⁷⁹ Malmgren (2020)

⁸⁰ HE 136/2020, s. 47

OECD:n malliverosopimuksen uusimman version (2017) artiklan 4.3 kommentaarissa mainitaan, että kohdan alkuperäinen tarkoitus on ollut antaa asuinvaltion määrittelyssä muodollisten kriteerien, esimerkiksi yrityksen rekisteröintipaikan, sijaan etusija paikalle, josta yritystä tosiasiallisesti johdetaan⁸¹. Sen tarkemmin tosiasiallisen johtopaikan käsitettä ei malliverosopimuksen uusimman version kommentaarissa määritellä, sillä toisin kuin malliverosopimuksen aiemmat versiot, uusin versio antaa suuremman painoarvon kaksoisasumistilanteen tapauskohtaiselle harkinnalle. Malliverosopimuksen aiemmissä versioissa muun kuin luonnollisen henkilön kaksoisasumistilanteet ratkaistiin yksinomaan tosiasiallisen johtopaikan sijainnin perusteella. Artiklan 4 kommentaarin historia valottaa tarkemmin OECD:n näkemystä tosiasiallisen johtopaikan käsitteestä. Historia-osuus näyttää malliverosopimuksen aiempien versioiden kommentaarit, ja siellä tosiasiallinen johtopaikka on määritelty paikaksi, jossa yrityksen avainjohto tekee yrityksen liiketoiminnan kannalta olennaiset päätökset. Kommentaarin mukaan tosiasiallinen johtopaikka on tavallisesti paikka, jossa yrityksen ylin johto, esimerkiksi yrityksen hallitus, tekee päätöksensä, tai paikka jossa määritellään toimenpiteet, jotka koskevat koko yrityksen toimintaa. Kommentaarin mukaan tosiasiallisen johtopaikan käsitteelle ei voida antaa ehdotonta sääntöä, sillä kaikki asiaan kuuluvat seikat ja olosuhteet on otettava huomioon sitä määriteltäessä. Kommentaarin historiassa on täsmennetty, että yrityksellä voi olla useampi johtopaikka, mutta vain yksi tosiasiallinen johtopaikka.⁸²

2.4.2 Tosiasiallisen johtopaikan merkitys ja verotukselliset seuraukset

Tosiasiallisen johtopaikan käsitteellä voidaan nähdä olevan kaksi merkitystä. Ensinnäkin monen valtion sisäisen lainsäädännön mukaan ulkomainen yritys voi tulla yleisesti verovelvolliseksi valtiossa, mikäli sen tosiasiallinen johtopaikka on siellä. Toiseksi, verosopimustilanteissa tosiasiallisen johtopaikan sijainnilla on yhä olennainen merkitys kaksoisasumiskonfliktien ratkaisemisessa. Tosiasiallinen johtopaikka käsitteenä liittyy siten oikeushenkilön verotuksellisen asuinvaltion määrittelyyn. Monissa valtioissa oikeushenkilön verotuksellinen asuinpaikka määräytyy sekä perustamis- tai rekisteröintipaikan (ensimmäinen kriteeri) että tosiasiallisen

⁸¹ OECD MTC 2017: Commentary on Article 4 para. 3 (22)

⁸² OECD MTC 2017: Commentary on Article 4 History para. 24

johtopaikan perusteella (toinen kriteeri)⁸³. Se, miten tosiasiallinen johtopaikka määritellään kunkin valtion sisäisessä lainsäädännössä, vaihtelee. Yleensä tosiasiallinen johtopaikka kuitenkin syntyy valtioon, jossa yrityksen toimiva johto tekee päivittäiset yrityksen toimintaan liittyvät päätökset. Varsin usein tosiasiallisen johtopaikan sijaintia arvioitaessa voidaan ottaa huomioon myös muita yrityksen organisointiin ja liiketoimintaan liittyviä olosuhteita. Mikäli yritykselle voidaan katsoa syntyvän tosiasiallinen johtopaikka toiseen valtioon, kuin missä sen habituaalinen verotuksellinen asuinpaikka on ollut, yrityksestä voi tulla yleisesti verovelvollinen myös tuossa toisessa valtiossa.

Verosopimusoikeudessa tosiasiallisen johtopaikan käsite palvelee yrityksen verotuksellisen asuinvaltion määrittelyssä silloin, kun kaksi eri valtiota katsoo yrityksen asuvan alueella (kaksoisasumiskonflikti). OECD:n malliverosopimuksen 4.1 artiklassa todetaan, että henkilön (niin luonnollinen kuin oikeushenkilökin) katsotaan asuvan siinä valtiossa, joka on sen asuinvaltio sisäisen lainsäädännön mukaan. Mikäli molemmat sopimusvaltiot katsovat henkilön asuvan alueellaan omaan sisäiseen lainsäädäntöönsä nojaten, on kyse kaksoisasumistilanteesta. Malliverosopimuksen uusimmassa versiossa (2017) 4.3 artiklassa määrätään, että muun kuin luonnollisen henkilön kaksoisasumistilanteet ratkaistaan sopimusvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisessä sopimusmenettelyssä, jossa tulee ottaa huomioon tosiasiallisen johtopaikan sijainti, yrityksen perustamis- tai rekisteröintipaikka sekä muut olennaiset seikat. Näiden seikkojen osalta ei ole määritelty tärkeysjärjestystä. Malliverosopimuksen kommentaarin mukaan toimivaltaisten viranomaisten on yrityksen kaksoisasumistilannetta ratkaistessaan otettava huomioon muun muassa yrityksen hallituksen tai vastaavan toimielimen kokouspaikka, missä yrityksen toimitusjohtaja tai muu ylin johto yleensä toimii, missä yrityksen kokeneempi johto hoitaa päivittäisiä asioita, missä yrityksen päätoimipaikka on, minkä valtion lainsäädäntö määrittää yhtiön oikeudellisen aseman sekä missä kirjanpito säilytetään.⁸⁴

Vaikka uusimman OECD:n malliverosopimuksen mukaan tosiasiallinen johtopaikka on vain yksi huomioon otettavista tekijöistä viranomaisten keskinäisessä sopimusmenettelyssä, käytännössä käsitteellä on edelleen olennainen rooli yrityksen verotuksellisen asuinvaltion määrittelemisessä myös verosopimustilanteissa. Monet voimassa olevat verosopimukset pohjautuvat OECD:n malliverosopimuksen aikaisempiin versioihin, joissa 4.3 artiklan mukaan oikeushenkilön

⁸³ Malmgren (2020); Esimerkkejä tällaisista valtioista: Iso-Britannia, Alankomaat, Saksa, Irlanti, Tanska ja Norja. (HE 136/2020, s. 35-45)

⁸⁴ OECD MTC 2017: Commentary on Article 4 para. 3 (24.1)

verosopimuksen mukainen asuinvaltio määräytyi yksinomaan tosiasiallisen johtopaikan sijainnin perusteella. Suomen verosopimuksissa on sekä sopimuksia, joissa kaksoisasujatilanteet tulee ratkaista toimivaltaisten viranomaisten kesken, että sopimuksia, joissa kaksoisasujan verosopimuksen mukainen asuinvaltio on valtio, jossa tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee.⁸⁵ Verosopimusoikeuden peruseriaatteiden mukaisesti verosopimus ei voi antaa sopimusvaltioille lisää verotusoikeutta, se voi vain rajata sitä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi. Näin ollen, jotta ulkomainen yritys voi ylipäättään tulla verovelvolliseksi valtiossa, on sen oltava mahdollista sen valtion sisäisen lainsäädännön mukaan. Tosiasiallisen johtopaikan käsitteen on oltava sisällytetty sopimusvaltioiden sisäiseen lainsäädäntöön, jotta kyseinen valtio voi tulla verosopimuksen mukaiseksi asuinvaltioksi tosiasiallisen johtopaikan sijainnin perusteella.

Tosiasiallisen johtopaikan käsitteen avulla pyritään hahmottamaan yrityksen tosiasiallinen toimintavaltio. Tosiasiallisen johtopaikan on katsottu luovan riittävän vahvan henkilöllisen liittymän yrityksen ja sen tosiasiallisen toimintavaltion välille, minkä puolestaan on nähty oikeuttavan yleisen verovelvollisuuden muodostumiseen⁸⁶. Tosiasiallisen johtopaikan muodostumisesta seuraa se, että yrityksellä katsotaan olevan verotuksellinen asuinpaikka valtiossa, johon tosiasiallinen johtopaikka on syntynyt. Tosiasiallisen johtopaikan perusteella syntyvä verovelvollisuus nojaa asuinvaltioperiaatteeseen, mikä puolestaan tarkoittaa, että yritys tulee yleisesti verovelvolliseksi maailmanlaajuisista tuloistaan valtioon, johon tosiasiallinen johtopaikka on syntynyt.

Tosiasiallisen johtopaikan käsitteen voidaan nähdä olevan sekä luomassa että ratkaisemassa oikeushenkilöiden kaksoisasumistilanteita. Lähtökohtaisesti oikeushenkilön katsotaan olevan yleisesti verovelvollinen maassa, jonka lakien mukaan se on perustettu ja johon se on rekisteröity. Mikäli yritykselle kuitenkin muodostuu tosiasiallinen johtopaikka toiseen valtioon kuin mikä sen perustamisvaltio on, yritykselle voi syntyä kahden eri valtion kansallisten säännösten mukaan verotuksellinen asuinpaikka kumpaankin valtioon, ja sen seurauksena yritykselle muodostuu yleinen verovelvollisuus maailmanlaajuisista tuloistaan kahteen eri valtioon yhtä aikaa. Tällainen kaksoisasumiskonflikti altistaa yrityksen kaksinkertaiselle verotukselle. Mikäli valtioiden välille on solmittu verosopimus, ratkaistaan yrityksen verosopimuksen mukainen asuinvaltio tuon sopimuksen mukaisesti.

⁸⁵ Malmgren (2020)

⁸⁶ Viitala (2018), s. 14

Tosiasiallisen johtopaikan käsitteen tarkoitus on luoda verotusoikeus sinne, missä yritys tosiasiallisesti toimii. Tosiasiallisen johtopaikan ja sen myötä verotuksellisen asuinvaltion määräytyminen yrityksen todellisen päätöksentekuelimen sijainnin perusteella estää aggressiivista verokeinottelua, jossa pyritään perustamaan yritys matalan verotuksen valtioon, vaikka todellisuudessa kaikki yrityksen liiketoimintaan luettava toiminta sijoittuu muualle, esimerkiksi toimivan johdon sijaintivaltioon. Verovelvollisuuden syntyminen tosiasiallisen johtopaikan myötä lähtökohtaisesti varmistaa, että yrityksen liiketoiminnasta maksetaan verot siihen valtioon, jossa tosiasiallinen toiminta on tapahtunut.

Toisaalta käsitteen voidaan katsoa myös rajaavan valtioiden verotusoikeutta tilanteissa, joissa yrityksellä on henkilöllinen liittymä useampaan kuin yhteen valtioon. Tosiasiallisen johtopaikan muodostumisen myötä on tavallista, että syntyy tilanne, jossa yrityksen voidaan katsoa asuvan yhtä aikaa kahden eri valtion alueella (kaksoisasumiskonflikti), jolloin asuinvaltioperiaatteen mukaisen verotusoikeuden mukaisesti yritys olisi verovelvollinen maailmanlaajuisista tuloistaan molempiin valtioihin, mikä puolestaan johtaisi kansainväliseen kaksinkertaiseen verotukseen. Tosiasiallisen johtopaikan käsitteen avulla pyritään määrittelemään yrityksen varsinainen verotuksellinen asuinvaltio, jolloin ainakin verosopimustilanteessa muut valtiot ovat yleensä sitoutuneet välttämään kansainvälistä kaksinkertaista verotusta, ja siten joko poistamaan tai hyvittämään toisessa sopimusvaltiossa jo maksettu vero omassa verotuksessaan.

2.4.3 Johtopaikka ja tosiasiallinen johtopaikka

Kiinteää toimipaikkaa käsittelevän kappaleen yhteydessä esiteltyä johtopaikkaa (place of management) ja tosiasiallista johtopaikkaa (place of effective management) ei tule sekoittaa keskenään. Siinä, missä toisessa valtiossa sijaitseva johtopaikka voi muodostaa yritykselle kiinteän toimipaikan ja siten rajoitetun verovelvollisuuden toiseen valtioon, tosiasiallinen johtopaikka lähtökohtaisesti muodostaa yleisen verovelvollisuuden toiseen valtioon. Yleensä lähtökohtana on, että yrityksellä voi olla vain yksi tosiasiallinen johtopaikka, mutta kiinteän toimipaikan muodostavia johtopaikkoja voi olla useissa eri valtioissa.

OECD:n malliverosopimuksessa molemmilla käsitteillä on olennainen rooli. Tosiasiallinen johtopaikka on artiklassa 4.3 yksi kriteereistä, joiden mukaan kaksoisasuvan yrityksen verosopimuksen mukainen asuinvaltio tulee määritellä. Johtopaikka puolestaan on malliverosopimuksessa artiklassa 4.1 yhtenä tekijänä määriteltäessä henkilön asuinvaltiota valtioiden sisäisen lainsäädännön nojalla sekä artiklassa 5.2 yhtenä kiinteän toimipaikan muodostavista liikepaikoista. Huomionarvoista on, että yrityksen johtopaikka voi tehdä sen sijaintivaltiosta oikeushenkilön verosopimuksen mukaisen asuinvaltion (artikla 4.1), jolloin oikeushenkilöä verotetaan sopimusvaltiossa asuvana eikä pelkästään siellä olevan kiinteän toimipaikan perusteella.⁸⁷

Tosiasiallinen johtopaikka luo yleisen verovelvollisuuden, kun taas kiinteän toimipaikan luova johtopaikka muodostaa rajoitetun verovelvollisuuden. Suomessa tuloverolaki sisältää säännökset yleisestä ja rajoitetusta verovelvollisuudesta. Vuodesta 2021 alkaen myös tuloverolaki on tunnistanut tosiasiallisen johtopaikan käsitteen, ja siten ulkomainen yritys on voinut tulla yleisesti verovelvolliseksi Suomessa. Edelleen kuitenkin, mikäli yrityksellä on Suomessa johtopaikka, joka ei täytä tosiasiallisen johtopaikan kriteereitä, on mahdollista, että se muodostaa Suomeen kiinteän toimipaikan. On hyvä huomioida, että se onko oikeushenkilö Suomessa yleisesti vai rajallisesti verovelvollinen, ratkaistaan aina yksinomaan Suomen kansallisen lainsäädännön perusteella. Siten mahdollisen verosopimuksen määräyksillä ei ole merkitystä tässä rajanvedossa⁸⁸. Verosopimustilanteissa kiinteän toimipaikan olemassaolo ratkaistaan kuitenkin verosopimuksen perusteella, ja siten verosopimukset voivat rajoittaa Suomen verotusoikeutta.

⁸⁷ Malmgren (2008), s. 207

⁸⁸ HE 136/2020, s. 31

3 ETÄTYÖ JA TYÖNANTAJAYRITYKSEN VEROVELVOLLISUUS

3.1 Etätyöstä käsitteenä

Etätyön käsitettä ei ole määritelty laissa. Kansainvälinen työjärjestö (ILO) määrittelee etätyön työksi, jota tehdään työntekijän kotona tai muussa työntekijän valitsemassa paikassa, joka ei ole työnantajan tarjoama varsinainen työpaikka. Määritelmään sisältyy myös, että etätyöntekijä on taloudellisesti riippuvainen työnantajastaan, ja etätyön tuloksena syntyy työnantajan määräämä tuote tai palvelu.⁸⁹ Suomen tilastokeskus määrittelee etätyön ansiotyöksi, jota tehdään varsinaisen työpaikan ulkopuolella, ja jolle on ominaista ajasta ja paikasta riippumattomat työjärjestelyt⁹⁰. Näiden määritelmien mukaan etätyö on siis työtä, jota voisi työn luonteen puolesta tehdä myös työnantajan osoittamalla työpaikalla. Työ, jonka luonne vaatii sen suorittamista työnantajan varsinaisen konttorin ulkopuolella, ei sisälly etätyön määritelmään. Näin ollen esimerkiksi kotisiivoojan tai lähetin työ ei ole etätyötä.

Tässä tutkielmassa on näkökulmana etätyö, jota tehdään toisen valtion alueella, kuin missä työnantajayrityksen asuinpaikka sijaitsee. Tutkielman näkökulmasta keskeistä etätyön määritelmälle on, että etänä työskentely perustuu vapaaehtoisuuteen ja työnantajan ja työntekijän väliseen sopimukseen. Tutkielmassa on oletuksena, että ulkomailla työskentely ei johdu työn vaatimuksista, vaan työntekijän omasta halusta. Toisin sanoen samaa työtä voisi tehdä myös työnantajan sijaintivaltiossa. Näin ollen mikä tahansa etänä suoritettu työ, jota tehdään etänä työtehtävien tai työnantajan erityisestä vaatimuksesta, jää tämän tutkielman aihealueen ulkopuolelle.

Etätyön tekeminen on lisääntynyt selvästi viimeisten vuosien aikana. Myös kansainvälinen etätyöskentely ja työvoiman etsiminen laajemmalla maantieteelliseltä alueelta, kuin yhden valtion sisältä, on jo kasvava trendi⁹¹. Näin ollen on perusteltua olettaa, että myös kansainvälisen etätyön mukanaan tuomat verotukselliset kysymykset koskettavat yhä

⁸⁹ International Labour Organisation (ILO), C177, HomeWork Convention (1996). Kts. myös KPMG: Elinkeinoverotus (2021), s.766

⁹⁰ Tilastokeskus

⁹¹ Kts. esim. Beretta (2022)

suurempaa joukkoa työnantajia. Tilanne, jossa työntekijä tekee säännöllisesti etätöitä toisen osavaltion tai valtion alueella, voi muodostaa työnantajayritykselle kiinteän toimipaikan ja sen myötä rajoitetun verovelvollisuuden etätövaltion. Mikäli etätöitä tekevä henkilö kuuluu yhtiön ylimpään toimeenpanevaan johtoon, on mahdollista, että myös yhtiön tosiasiallisen johtopaikan katsotaan siirtyneen etätöiden tekemisen seurauksena, mikä puolestaan voi muodostaa jopa yleisen verovelvollisuuden etätövaltion. Tässä luvussa käsitellään kiinteän toimipaikan ja tosiasiallisen johtopaikan muodostumiskriteerejä etätöiden tekemisen näkökulmasta.

3.2 Kiinteän toimipaikan muodostuminen etätöiden seurauksena

Tässä luvussa tarkastellaan kiinteän toimipaikan muodostumisen kriteerejä etätöiden tekemisen näkökulmasta. Yleisesti kiinteän toimipaikan muodostumisen kriteerejä on käsitelty luvussa 2.3, ja samoja kriteerejä käytetään luonnollisesti myös etätötilanteissa arvioitaessa kiinteän toimipaikan muodostumisen edellytyksiä. Kuten aiemmin on todettu, kiinteän toimipaikan muodostumisen kriteerit nojaavat niin Suomessa kuin muissakin OECD-maissa pitkälti OECD:n malliverosopimuksen artiklaan 5 sekä siihen liittyviin malliverosopimuksen kommentaarin kohtiin. Kansallisessa lainsäädännössä kiinteä toimipaikka on yleensä määritelty vähemmän tarkasti, ja oikeuskäytännössä usein käytetään OECD:n tulkintaohjeita ohjenuorana⁹². Tässä luvussa OECD:n malliverosopimuksen artiklan 5 sisältämiä kiinteän toimipaikan muodostumisen kriteerejä tarkastellaan etätöiden tekemisen näkökulmasta.

Tarkasteltaessa kiinteän toimipaikan muodostumista etätöiden tekemisen seurauksena kysymykseen tulee vain luonnollisen henkilön presenssin myötä muodostuva kiinteä toimipaikka. Käytännössä kiinteä toimipaikka voi syntyä etätötilanteessa niin sanotun kiinteän toimipaikan pääsäännön, eli kiinteän liikepaikan muodostumisen myötä, tai epäitsenäisen edustajan myötä. Kuten aiemmin luvussa 2.3 on käsitelty, kiinteä toimipaikka tarkoittaa, että yritys on jollakin tavalla verotuksellisesti läsnä (taxable presence) toisessa valtiossa, kuin mikä sen habituaalinen asuinpaikka on. Käsitteen perimmäinen tarkoitus on tuoda verotuksellista selkeyttä tilanteisiin, joissa liiketoimintaa harjoitetaan toisessa valtiossa ilman, että sinne on perustettu esimerkiksi tytäryhtiötä, ja antaa verotusoikeus valtiolle, josta tulot ovat lähtöisin. Kiinteän toimipaikan muodostumisen kriteerit on tarkoitettu täyttyvän tilanteissa, joissa yrityksen

⁹² Bendlinger (2021)

toiminnan toisessa valtiossa voidaan katsoa muodostavan riittävän voimakkaan taloudellisen liittymän ulkomaisen yrityksen ja tulon lähdevaltion välille.

Nykyään etätyöskentelytilanteet eroavat kuitenkin usein olennaisesti luonteeltaan niistä, tilanteista, joissa liiketoimintaa lähdetään tarkoituksellisesti harjoittamaan toiseen valtioon. Aiemmin etätyöskentely on useimmiten ollut joko työtehtävien ja siten työnantajan edellyttämää, tai sitten väliaikaista tai satunnaista luonteeltaan. Mikäli työtehtävät ja työnantaja edellyttävät työskentelyn etänä, ja mikäli kyse on pysyvästä tai ainakin pitkäaikaisesta järjestelystä, kiinteä toimipaikka on voinut perustellusti muodostua. Tämä todellisuus on kuitenkin muuttumassa. Etätyötä on tehty yhä enemmän viimeisen 10 vuoden aikana⁹³, ja viimeistään COVID-19-pandemian aikainen maailmanlaajuinen etätyöskentely osoitti, että etenkin toimistotyötehtävien suorittaminen ei vaadi enää työnantajayrityksen toimitilojen käyttöä. Digitalisaatio ja tekninen kehitys mahdollistaa yhä useamman työtehtävän suorittamisen esimerkiksi kannettavan tietokoneen avulla lähes mistä paikasta tahansa. Etätyöskentely on yhä useammin vapaaehtoista, ja työntekijän tarpeista ja haluista johtuvaa, eikä välttämättä ollenkaan työnantajan edellyttämää. Monet työnantajayritykset ovat myös valmiita tarjoamaan työntekijöilleen mahdollisuuden työskennellä pysyvästi etänä⁹⁴.

Tässä tutkielmassa tarkastellaan nimenomaan vapaaehtoisuuteen perustuvaa etätyöskentelyä, joka tapahtuu toisen valtion tai osavaltion alueella, kuin missä työnantajayrityksen verotuksellinen asuinpaikka sijaitsee. Sellainen etänä tehty työ, joka on työtehtävien luonteen vuoksi suoritettava toisen valtion tai osavaltion alueella, jää tämän tutkielman tarkastelussa sivuun.

3.2.1 Maantieteellinen pysyvyys etätyötilanteissa

Kiinteältä liikepaikalta vaaditaan, että se voidaan yhdistää johonkin tiettyyn maantieteelliseen sijaintiin, eli sen tulee olla maantieteellisesti pysyvä. Jotta tämä kriteeri toteutuisi, vaati se etätyöntekijältä tietynlaista rutiininomaista pysyvyyttä eli sitä, että hän suorittaa työtehtävänsä etänä aina tietyissä maantieteellisessä sijainnissa, käyttää esimerkiksi tiettyä työtilaa tai paikkaa

⁹³ Milasi et al. (2020)

⁹⁴ Holmes (2020) ja Byers (2020)

työtehtäviensä suorittamiseen. Se, mikä tila tai alue voidaan katsoa yhdeksi ja samaksi kiinteän liikepaikan muodostavaksi maantieteelliseksi alueeksi, on ollut tietynlainen ikuisuuskytymys kiinteään toimipaikkaan liittyvässä lainopillisessa keskustelussa. Tässä kappaleessa pyritään tuomaan esiin keskustelun olennaisimmat näkökohdat etätyön tekemisen näkökulmasta.

Niin oikeuskäytännön kuin OECD:n malliverosopimuksen kommentaarinkin mukaan yrityksen työntekijän tai johtohenkilön kotona sijaitseva kotitoimisto voidaan tietyin edellytyksin katsoa yrityksen kiinteäksi liikepaikaksi, ja siten se voi muodostaa yritykselle kiinteän toimipaikan. Näin ollen kotitoimiston on katsottu muodostavan yksiselitteisesti tietyn maantieteellisen sijainnin.⁹⁵ Selvänä on pidetty myös sitä, että maantieteellisen pysyvyyden näkökulmasta ei ole väliä, onko työntekijällä kotonaan erillinen toimistotila työntekoa varten, vai työskenteleekö hän vaihtelevasti asuntonsa eri huoneissa. Esimerkiksi Verohallinnon mukaan tilanteessa, jossa toiminta muodostaa kaupallisesti ja maantieteellisesti yhtenäisen kokonaisuuden, liikepaikan voi muodostaa myös yksittäistä työtilaa laajempi alue, jonka sisällä työtehtävien suorittamispaikka vaihtelee. Kuvaavana esimerkkinä etätyötä tehtäessä tällaisesta laajemmasta kaupallisesti ja maantieteellisesti yhtenäisestä kokonaisuudesta on toimistohotelli.⁹⁶ Vaikka työntekijä ei työskentelisi aina täsmälleen samassa toimistohotellin toimistotilassa, yhden toimistohotellin sisällä sijaitsevat eri toimistotilat muodostavat yhtenäisen maantieteellisen kokonaisuuden, ja sen voidaan katsoa muodostavan yritykselle kiinteän liikepaikan. Näin on erityisesti silloin, kun yritys on vuokrannut toimistotilan työntekijälle.⁹⁷ Myös kävelykatu ja tori on mainittu esimerkkeinä laajemmasta kaupallisesti ja maantieteellisesti yhtenäisestä kiinteän liikepaikan muodostavasta kokonaisuudesta⁹⁸. Näin ollen on mahdollista olettaa, että mikäli etätyöntekijä työskentelee säännöllisesti kannettavan tietokoneen avulla tietyn maantieteellisen kokonaisuuden, esimerkiksi kaupungin, sisällä esimerkiksi eri kahviloissa, tuo maantieteellinen kokonaisuus on mahdollista katsoa kiinteäksi liikepaikaksi. Artiklan 5 kommentaarissa mainitaan tosin, että mikäli työntekijä työskentelee yhden projektin parissa useissa eri lokaatioissa, nuo eri lokaatiot tulisi jokainen arvioida erikseen. Esimerkkinä kommentaarissa annetaan tilanne, jossa työntekijä työskentelee yrityksen eri sivuliikkeissä tai haarakonttoreissa. Toisaalta mikäli työntekijä työskentelee saman sivuliikkeen tai haarakonttorin eri toimistoissa, on kyseessä yksi yhtenäinen maantieteellinen ja kaupallinen kokonaisuus, joka muodostaa vain yhden

⁹⁵ Verohallinto (2017)

⁹⁶ Verohallinto (2017)

⁹⁷ OECD MTC 2017: Commentary on Article 5 para. 1 (23)

⁹⁸ Verohallinto (2017)

liikepaikan.⁹⁹ Toisin sanoen työnantajan juridiselle järjestäytymiselle annetaan painoarvoa. Näin ollen voisi olettaa, että mikäli se juridinen taho, jolta etätyöntekijä työtehtävänsä saa, pysyy samana, myös tietyn laajemman maantieteellisen kokonaisuuden sisällä tehty etätyö voi muodostaa yhden kiinteän liikepaikan.

Kun täten esimerkiksi yhden kaupungin rajojen sisällä sijaitsevat vaihtelevat etätyöpaikat voivat muodostaa yhden kiinteän liikepaikan, on aiheellista kysyä, kuinka suuri tuo maantieteellinen alue voi olla, jotta kiinteän liikepaikan syntymisen edellyttämä maantieteellisen pysyvyyden vaatimus täyttyy. Tulkittaessa artiklan 5 kommentaarin henkeä eli kirjoittajien tarkoitusta, mikäli työnantajana toimiva taho pysyy juridisesti samana, ei sille maantieteelliselle alueelle, jossa etätyötä tehdään, ole asetettavissa tarkkoja rajoja. Mikäli etätyöntekijä tekee työnsä esimerkiksi kannettavan tietokoneen avulla monista eri lokaatioista suhteellisen laajalla maantieteellisellä alueella, on mahdollista pohtia, voidaanko kokonainen valtio katsoa yhdeksi maantieteelliseksi sijainniksi. Valtioiden tai osavaltioiden rajat toimivat selkeinä rajoina jo verotusoikeuden rajautumisen kannaltakin. Näin ollen voisi arvioida, että vaikka etätyöntekijä tekisi töitään yhden valtion sisällä vaihtelevissa paikoissa, tuo valtio voisi muodostaa yhtenäisen maantieteellisen alueen ja siten työnantajalle yhden kiinteän liikepaikan kyseiseen valtioon, mikäli muut kiinteän toimipaikan muodostumisen edellyttämät kriteerit täyttyvät. Tällaisessa tilanteessa, jossa työntekijä työskentelee käytännössä laajalla maantieteellisellä alueella, on oletettavaa, että mahdollisen kiinteän toimipaikan syntymisen arvioinnissa painoarvoa annetaan muille muodostumisen kriteereille.

3.2.2 Ajallinen pysyvyys etätyötilanteissa

Kiinteän liikepaikan tulee olla pysyvä paitsi maantieteellisesti, myös ajallisesti, eli toisin sanoen se ei voi olla puhtaasti väliaikainen luonteeltaan. Kiinteän liikepaikan muodostumisen edellyttämä ajallinen pysyvyys etätyötilanteissa viittaa toiminnan toistuvuuteen ja säännöllisyyteen, ja kuten aina, sitä arvioidaan toiminnan kokonaisuus huomioon ottaen. Etätyön näkökulmasta tarkasteltuna tämä tarkoittaa, että tilanteessa, jossa etätöitä tehdään vain selkeästi väliaikaisesti tai hyvin epäsäännöllisesti, ei kiinteän toimipaikan muodostumista ole

⁹⁹ OECD MTC 2017: Commentary on Article 5 para.1 (23)

lähtökohtaisesti tarpeen tarkastella. Kuten aiemmin kappaleessa 2.3.2 todettiin, toiminnan ei kuitenkaan tarvitse olla erityisen pitkäaikaista muodostaakseen kiinteän liikepaikan ja siten kiinteän toimipaikan. On mahdollista, että myös varsin lyhytaikainen etätyöskentely muodostaa kiinteän toimipaikan, mikäli työtehtävien luonne on sellainen, että niitä tehdään vain hyvin lyhyen ajanjakson ajan. Huomioitavaa on myös, että liiketoiminta, joka suoritetaan kokonaisuudessaan toisessa valtiossa, lähtökohtaisesti luo kiinteän toimipaikan. Vaikka etänä tehty työ olisikin toiminnan luonteen vuoksi vain lyhytaikainen, mikäli se on kokonaan suoritettu toisessa valtiossa, on mahdollista, että liiketoimen liittymä tuohon toiseen valtioon voidaan katsoa niin vahvaksi, että kiinteä toimipaikka muodostuu. Tämä pätee, vaikka kyseisen valtion oikeuskäytännössä olisikin yleensä käytetty niin sanottua 6 kuukauden sääntöä kiinteän toimipaikan muodostumisessa. Toisaalta mikäli toiminta ja työskentely etätyöskentelyvaltiossa tapahtuu vain suhteellisen lyhyen ajan, ja se sen jälkeen jatkuu habituaalisessa työskentelyvaltiossa, ei perusteita kiinteän toimipaikan muodostumiselle lähtökohtaisesti synny. Esimerkkinä tästä on tilanne, jossa koko työtiimi lähetetään toiseen valtioon työskentelemään etänä virkistysmielessä. Työntekijät jatkavat töitään etätyöskentelyvaltiossa aivan kuten habituaalisessa työskentelyvaltiossa. Työskentely toisessa valtiossa on tällöin puhtaasti väliaikaista luonteeltaan.¹⁰⁰

Toiminnan luonteen muuttuminen vaikuttaa kiinteän toimipaikan muodostavien kriteerien arviointiin myös etätyötilanteissa. Tätä kuvaa esimerkki, jossa yritys on vuokrannut työntekijälleen toimistotilan toisen valtion alueella sijaitsevasta toimistohotellista, ja väliaikaiseksi järjestelyksi tarkoitettu tilanne jatkuu suhteellisen pitkän aikaa. Mikäli olosuhteiden muuttumisen seurauksena voidaan katsoa, että toimistohotellista muodostuu työnantajayritykselle kiinteän toimipaikan luova liikepaikka, sen katsotaan muodostuneen takautuvasti, eli kiinteän toimipaikan katsotaan olleen olemassa jo toiminnan ensimmäisestä päivästä lähtien, vaikka silloin toiminnan olisikin ollut tarkoitus olla lyhytaikaista. Tällaisessa tilanteessa oletettavasti useiden valtioiden omaksuma 6 kuukauden sääntö pätee. Toisaalta, mikäli ennen mainitun kaltainen järjestely olisi aluksi ollut tarkoitus olla sen verran vakituinen, että kiinteän toimipaikan luoneet olosuhteet olisivat olleet olemassa, mutta toiminta on loppunut lyhyen ajanjakson sisällä esimerkiksi työsuhteen äkillisen loppumisen vuoksi, kiinteän toimipaikan katsottaisiin olleen olemassa tuon lyhyen ajanjakson ajan.¹⁰¹

¹⁰⁰ OECD MTC 2017: Commentary on Article 5 para. 1 (30)

¹⁰¹ OECD MTC 2017: Commentary on Article 5 para. 1 (34)

COVID-19-pandemian aikaiset matkustusrajoitukset aiheuttivat tilanteita, joissa yllättäen yrityksen työntekijä, johtaja tai epäitsenäinen edustaja teki tavanomaista työtään etätyönä toisen valtion tai osavaltion alueella. OECD julkaisi tällöin kahteen eri otteeseen ohjeistukset, joiden tarkoitus oli viitoittaa valtioiden sisäistä päätöksentekoa sekä malliverosopimuksen tulkintaa tilanteissa, joissa valtakunnalliset rajoitukset ja määräykset ohjasivat etätyön tekemistä.¹⁰² Kyseisten ohjeistusten mukaan pandemian kaltaisen force majeure -tilanteen vuoksi ennen mainittua 6 kuukauden sääntöä ei tulisi soveltaa, mikäli voidaan näyttää, että toisessa valtiossa työskentely on johtunut pandemian aiheuttamista matkustusrajoituksista¹⁰³. Käytännössä moni on kuitenkin jatkanut etänä työskentelyä myös matkustusrajoitusten purkamisen jälkeen. Pandemian akuuteimman vaiheen sekä matkustusrajoitusten purkamisen jälkeen jatkunut etätyöskentely toisessa valtiossa tuskin voidaan enää tulkita force majeure -tilanteesta johtuvaksi. Näin ollen ajalliseen pysyvyyteen kiinteän liikepaikan syntymisen edellytyksenä on taas aihetta kiinnittää erityistä huomiota.

3.2.3 Vaatimus liikepaikan olemisesta yrityksen käytettävissä etätyötilanteissa

Kiinteän liikepaikan tulee muodostuakseen olla paitsi pysyvä, lähtökohtaisesti myös yrityksen käytettävissä. Tämä muodostumiskriteeri ei tule itse asiassa esille OECD:n malliverosopimuksen tekstissä, mutta sen sijaan kommentaarissa vaatimus liikepaikan olemisesta yrityksen käytettävissä on selkeästi ilmaistu¹⁰⁴. Vaatimus siitä, että kiinteän toimipaikan luova tila on yrityksen käytettävissä, lähtökohtaisesti edellyttää, että yritys myös tosiasiallisesti käyttää tilaa liiketoimintansa harjoittamiseen¹⁰⁵. Se, että yrityksen katsotaan tosiasiallisesti käyttävän tilaa liiketoimintaansa, puolestaan edellyttää, että henkilö tai henkilöt, jotka yritystoimintaa kiinteäksi toimipaikaksi tulkittavassa liikepaikassa harjoittavat, ovat jollakin tapaa taloudellisesti riippuvaisia kyseessä olevasta yrityksestä, esimerkiksi sen työntekijöitä¹⁰⁶. Liikepaikan ei kuitenkaan tarvitse olla yrityksen omistama tai vuokraama, eikä yrityksellä edes tarvitse olla muodollista juridista oikeutta käyttää kyseistä tilaa. Riittää, että yritys tosiasiallisesti

¹⁰² OECD (2020) ja OECD (2021)

¹⁰³ OECD (2020)

¹⁰⁴ OECD MTC 2017: Commentary on Article 5 para. 1 (11). Kts. myös esim. Bendlinger (2021)

¹⁰⁵ OECD MTC 2017: Commentary on Article 5 para. 1 (35)

¹⁰⁶ OECD MTC 2017: Commentary on Article 5 para. 1 (6)

käyttää tilaa liiketoimintansa harjoittamiseen, eikä tuo toiminta ole puhtaasti väliaikaista luonteeltaan.¹⁰⁷ Etätyötilanteiden arvioinnin yhteydessä on usein perustellusti kyseenalaistettu, voidaanko etätyöntekijän käyttämän työtilan, esimerkiksi kotitoimiston tai kahvilan, tulkita olevan työnantajayrityksen käytettävissä¹⁰⁸.

Verohallinnon ohjeissa ilmaistaan selvästi, että työntekijän tai johtohenkilön kotitoimisto voidaan tulkita yrityksen kiinteäksi toimipaikaksi¹⁰⁹. Näin on tulkittavissa myös OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa käsitelty osuus kiinteästä toimipaikasta ja kotitoimistosta. Kommentaarissa kuitenkin painotetaan, että työntekijän kotitoimiston ei voida automaattisesti katsoa olevan työnantajayrityksen käytettävissä vain siksi, että työntekijä suorittaa siellä työtehtäviään¹¹⁰. Perusteita kiinteän toimipaikan muodostumiselle etätyöntekijän kotitoimistoon on mahdollista hakea kommentaarissa esillä olevista esimerkeistä, joiden mukaan myös toisen yrityksen omistamat ja hallitsemat tilat voivat muodostaa kiinteän toimipaikan luovan liikepaikan ulkomaiselle yritykselle, mikäli yritys toistuvasti käyttää tiloja tai osaa niistä oman liiketoimintansa tarkoituksiin¹¹¹. Tämän valossa tilanne, jossa etätyöntekijä käyttää toisessa valtiossa sijaitsevan yrityksen tiloja työskennellessään etänä työnantajansa lukuun, ja jossa tilanne jatkuu riittävän kauan täyttääkseen ajallisen pysyvyyden vaatimuksen, voi johtaa tulkintaan, jonka mukaan tuo etätyöskentelytila katsotaan toisessa valtiossa sijaitsevan työnantajayrityksen kiinteäksi liikepaikaksi. Näin ollen voidaan todeta, että tietyissä olosuhteissa kiinteän toimipaikan muodostumiseen riittää, että kyseessä oleva tila on kyseisen työntekijän käytettävissä, vaikka ulkomaisella yrityksellä itsellään ei olisi sen laajemmin oikeutta käyttää kyseistä tilaa liiketoiminnassaan¹¹². Samaa logiikkaa on mahdollista sovittaa myös kotitoimiston käyttöön. Mikäli riittää, että tila on kyseisen työntekijän käytettävissä muodostaakseen kiinteän liikepaikan, siinä tapauksessa myös kotitoimiston, joka ei ole muodollisesti yrityksen hallinnassa, vaan työntekijän juridisesti omistama tai hallitsema tila, voitaisiin samoin perustein nähdä olevan kiinteän liikepaikan muodostava työtila. Toisaalta on perusteltua tehdä myös ero toisen yrityksen tiloissa tehtävän etätyön ja kotitoimistossa tehtävän etätyön välille kiinteän liikepaikan muodostajana. Mikäli toinen työnantajayrityksen työntekijä ottaa syystä tai toisesta kyseiset työtehtävät hallintaansa, on hänen todennäköisesti mahdollista siirtyä tuon ulkomaisen yrityksen

¹⁰⁷ OECD MTC 2017: Commentary on Article 5 para. 1 (10) ja (11)

¹⁰⁸ Kts. esim. Kostić (2021)

¹⁰⁹ Verohallinto 2017

¹¹⁰ OECD MTC 2017: Commentary on Article 5 para. 1 (18)

¹¹¹ OECD MTC 2017: Commentary on Article 5 para. 1 (10) ja (15)

¹¹² Kommentaarin esimerkissä sanamuoto on "the office is at his disposal", jossa viitataan kyseiseen työntekijään ja toisen yrityksen tiloissa sijaitsevaan toimistotilaan, joka on hänen käytettävissään (OECD MTC 2017: Commentary on Article 5 para. 1 (15))

tiloihin aiemmin työtehtäviä hoitaneen työntekijän tilalle ilman ongelmia. Sen sijaan uusi työntekijä tuskin voi tulla toisen työntekijän kotitoimistoon jatkamaan yrityksen liiketoiminnan harjoittamista, vaikka hän juuri ne työtehtävät ottaisivat tehtäväkseen. Tätä näkemystä tukee myös artiklan 5 kommentaarin kohta 18, jossa todetaan, että vaikka tila on työntekijän käytettävissä, sen ei voida automaattisesti katsoa olevan yrityksen käytettävissä.

Kotitoimiston tulkitseminen yrityksen käytettävissä olevaksi vaatii lähtökohtaisesti tuekseen muitakin seikkoja kuin vain sen, että työntekijä käyttää sitä työtehtäviensä suorittamiseen. OECD:n vuonna 2011 julkaisemassa raportissa koskien artiklan 5 tulkintaa ja käyttöä ilmaistaan, että mikäli työnantajayritys jollakin tavalla maksaa työntekijän kotitoimistoon liittyviä kuluja, on mahdollista tulkita kyseisen tilan olevan työnantajan käytettävissä.¹¹³ Epäselväksi jää, millainen osallistuminen kuluihin katsotaan riittäväksi kiinteän liikepaikan syntymiseksi. Esimerkiksi työnantajan maksaessa työtilan vuokran voisi ajatella sen olevan helpommin tulkittavissa työnantajan käytettävissä olevaksi. Sen sijaan varsin yleinen tilanne, jossa työnantaja maksaa työvälineet, jää täysin ilman tulkintatukea.

Yleisesti oikeuskäytännössä ratkaisevana tekijänä on pidetty sitä, edellyttääkö työnantaja etätyöskentelytilan (kotitoimisto tms.) käyttöä työtehtävien suorittamiseen, vai onko käyttö vapaaehtoista.¹¹⁴ Etätyöskentelyn edellyttäminen voi ilmetä siten, että työtehtävät ovat laadultaan sellaisia, jotka edellyttävät niiden suorittamisen muualla kuin työnantajan tarjoamalla varsinaisella työntekopaikalla. Mikäli työntekijä on lähetetty toisen yrityksen tiloihin suorittamaan työtehtäviään, on muiden kiinteän liikepaikan syntymiseen liittyvien vaatimusten täyttyessä kiinteän toimipaikan muodostuminen suhteellisen suoraviivaisesti arvioitavissa. Tämän kaltaiset tilanteet on jätetty tämän tutkielman aihealueen ulkopuolelle. Sen sijaan etätyöskentelyn edellyttäminen siten, että työnantaja ei tarjoa varsinaista työntekopaikkaa, esimerkiksi toimistotiloja, lainkaan, on tämän tutkielman aihealueen sisällä. Varsinaisen työntekopaikan puuttuminen on omiaan luomaan olosuhteet, joissa etätyöntekijän valitsema työntekopaikka muodostaa liikepaikan ja siten kiinteän toimipaikan työnantajayritykselle.¹¹⁵ Artiklan 5 kommentaarista on tulkittavissa, että tilanteessa, jossa työnantaja tarjoaa varsinaiset työtilat eikä edellytä työntekijää suorittamaan työtehtäviään kotitoimistossa, ei työntekijän kotitoimiston

¹¹³ OECD (2011), s. 13

¹¹⁴ Beretta (2022). Kts.myös esim. Belgian Ruling Commission, Ruling 2011.432., NY Court of Appeals, Zelinsky v Tax Appeals Tribunal of the State of New York. 24.11.2003. ja Ministry of Finance (Austria), Ruling EAS 3392.

¹¹⁵ OECD MTC 2017: Commentary on Article 5 para. 1 (18)

voida automaattisesti tulkita olevan työnantajan käytettävissä, vaikka kyseinen työntekijä valitsisi tehdä suurimman osan työtehtävistään siellä.¹¹⁶ Tämä ohjeistus kuitenkin jättää tilaa laajalle tulkinnalle.

3.2.4 Etätyö ja kiinteä liikepaikka

Kiinteän liikepaikan muodostuminen etätöiden seurauksena on mahdollista, mutta siihen liittyvä vaatimus liikepaikan olemisesta työnantajayrityksen käytettävissä on haasteellinen kriteerien toteutumisen arvioimisen näkökulmasta. Jotta kotitoimiston voidaan tulkita olevan kiinteän toimipaikan luova liikepaikka, yleensä edellytyksenä on ollut, että työnantajayritys tavalla tai toisella edellyttää kotitoimiston käyttöä työtehtävien suorittamiseen. Näin ollen vaikuttaisi siltä, että etätyöskentelytilanteissa, jotka perustuvat vapaaehtoisuuteen, eli joissa työnantaja ei etätyöskentelyä edellytä, kiinteän liikepaikan syntymisen edellytykset eivät lähtökohtaisesti täyty. On kuitenkin oleellista huomata, että eri maiden oikeuskäytännöissä tämä tulkinta voi näyttäytyä toisin. Esimerkiksi Bendlinger huomauttaa, että Itävallassa työntekijän kotitoimiston on tulkittu varsin alhaisella kynnyksellä olevan työnantajayrityksen käytettävissä. Toisaalta esimerkiksi Saksassa oikeuskäytäntö on ottanut huomattavasti tiukemman linjan, ja käytännössä vaatii, että yrityksellä on oltava laillinen oikeus käyttää tilaa, jotta se voi muodostaa kiinteän liikepaikan.¹¹⁷

Myös se, että yritys jollakin tavalla osallistuu kotitoimiston kuluihin, voi johtaa tulkintaan, jossa tuo kotitoimisto on yrityksen käytettävissä¹¹⁸. Mikäli työnantajayritys esimerkiksi maksaa kotitoimiston vuokran, on muiden liikepaikan muodostumiskriteerien täytyessä hyvin mahdollista, että kotitoimisto tulkitaan kiinteän toimipaikan luovaksi liikepaikaksi. Epäselvää on, miten tilanne tulkitaan, jos yritys maksaa vain työvälineet, joilla työtä tehdään vaihtelevissa lokaatioissa. Esimerkiksi työkoneen tai puhelimen kustantaminen työntekijälle on varsin tavallista toimistotyössä. Mikäli näiden työvälineiden avulla suoritetaan työtehtäviä toisessa valtiossa sijaitsevassa kotitoimistossa työnantajan tarjoaman toimistotilan sijaan, on mahdollisuus kiinteän toimipaikan muodostumiselle olemassa. Kuten Skaar toteaa, pelkkä fyysisen objektin omistaminen toisessa valtiossa ei kuitenkaan ole riittävä peruste kiinteän

¹¹⁶ OECD MTC 2017: Commentary on Article 5 para. 1 (19)

¹¹⁷ Kts. esim. Bendlinger (2021) ja Skaar (2000)

¹¹⁸ OECD (2011), s. 13

toimipaikan muodostumiselle, vaan tuon omistetun objektin on myös palveltava varsinaisen liiketoiminnan harjoittamisessa¹¹⁹. Näin ollen työvälaineiden osalta niiden oleellisuus työtehtävien suorittamisen kannalta ollee yksi arviointikriteereistä.

OECD:n malliverosopimuksessa ja sen kommentaarissa on selvästi lähdetty siitä olettamasta, että vapaaehtoisesti etänä tehdään työtä vain ajoittaisesti ja epäsäännöllisesti, jolloin kiinteän toimipaikan muodostumiseen liittyvä ajallinen pysyvyys ei täyty, eikä sen muodostumista siten ole tarpeen pohtia¹²⁰. Ongelma on siinä, että tämä näkökohta ei vastaa nykymaailman realiteetteja¹²¹. Niin sanottu vapaaehtoisuuteen perustuva etätyöskentely on jo kiistatta lisääntynyt ja sen oletetaan yhä lisääntyvän merkittävästi aivan lähitulevaisuudessa¹²². Työnantajat ovat kiinnostuneita palkkaamaan osaavia työntekijöitä laajemmalta maantieteelliseltä alueelta kuin aiemmin, sillä teknologia mahdollistaa monenlaisten työtehtävien suorittamisen aivan yhtä hyvin toiselta puolen maailmaa kuin toisesta toimistohuoneestakin. Myös yhä useampi työntekijä kaipaa etätyön mahdollistamaa vapautta valita työn suorittamispaikka. Näin ollen myös valtioiden rajat ylittävien työsuhteiden määrän voi olettaa kasvavan lähitulevaisuudessa. Esimerkiksi tilanteet, joissa työnantajalla on toimistotilat yhdessä maassa, ja siten se tarjoaa työntekijöilleen varsinaisen työntekopaikan, mutta se ei edellytä työntekijöitään suorittamaan työtehtäviään toimistolla, ovat jo lisääntyneet ja tulevat yhä lisääntymään. Kun työsopimus solmitaan tilanteessa, jossa tiedetään, että suurin osa työtehtävistä tullaan suorittamaan toisessa maassa kuin missä työnantaja sijaitsee, sisältyy tilanteeseen tällä hetkellä merkittävää epävarmuutta verotuksellisten seikkojen suhteen. Jos alusta asti on selvää, että työntekijä tulee suorittamaan työtehtävänsä pysyvästi toisessa valtiossa, jossa työnantajalla ei ole tarjota varsinaista työntekopaikkaa, mutta työnantaja ei tätä varsinaisesti edellytä, on epäselvää, kuinka artiklan 5 kommentaarin kohtia 18 ja 19 tulisi tulkita.

Oletettavaa on, että mikäli työnantajayritys hankkii tästä toisesta valtiosta toimistotilan, jonka se tarjoaa siinä valtiossa sijaitsevien työntekijöidensä käyttöön, ja työntekijät sitä yrityksen liiketoimintaan käyttävät, tuo toimistotila suurella todennäköisyydellä muodostaa kiinteän liikepaikan ja siten myös kiinteän toimipaikan työnantajayritykselle. Tällaisessa tilanteessa tulkinta ei muutu, vaikka joku työntekijöistä päättäisikin suorittaa työtehtävänsä pääasiassa omassa kotitoimistossaan työnantajan tarjoaman työtilan sijaan. Mikäli työnantajan tarjoama

¹¹⁹ Skaar (2000)

¹²⁰ OECD MTC 2017: Commentary on Article 5 para.1 (18)

¹²¹ Kts. tarkemmin esim. Bendlinger (2021) tai Kostić (2021)

¹²² Ker et al. (2021) ja Altig (2020)

varsinainen työntekopaikka kuitenkin sijaitsee ainoastaan toisessa valtiossa kuin missä työntekijä sijaitsee, on tilanteen tulkinta huomattavasti haastavampaa. Tällaisessa tilanteessa työnantaja tarjoaa varsinaisen työntekopaikan, eikä edellytä työntekijää tekemään työtään esimerkiksi kotitoimistossaan. Jos työnantajayrityksen liiketoimintaan oleellisesti liittyvät työtehtävät kuitenkin suoritetaan pääasiassa toisen valtion alueella, on mahdollista tulkita oleellisten taloudellisten siteiden syntyvän työn suorittamisvaltiossa, minkä puolestaan voidaan tulkita olevan peruste kiinteän toimipaikan syntymiselle.

OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa oleva vaatimus kiinteän liikepaikan olemisesta yrityksen käytettävissä on monilta osin ongelmallinen, sillä sen tueksi ei ole annettu selkeää kriteeristöä, jonka avulla tilan olemista yrityksen käytettävissä voisi tulkita. Báez Moreno huomauttaa varsin osuvasti, että tämä on osa suurempaa ongelmallisuutta koskien kiinteän toimipaikan muodostumiskriteerien arviointia. Kiinteän toimipaikan muodostumiskriteerien yhteydessä ei mainita lainkaan kiinteän toimipaikan perimmäistä tarkoitusta, ja siten jätetään tietyllä tavalla avoimeksi sen sisällyttäminen tulkintaperusteisiin. Lähtökohtaisesti kuitenkin minkä tahansa määräyksen alkuperäinen ja perimmäinen tarkoitus on usein juuri se, joka selventää eri käytännön tapausten tulkintaa. Ilman perimmäisen tarkoituksen ottamista mukaan muodostumiskriteerien arviointiin, "tulkinnasta voi tulla kirjaimellinen sanapeli, jolla ei ole perustaa".¹²³ Kiinteän toimipaikan käsitteen alkuperäinen tarkoitus on luoda peruste lähdevaltion verotusoikeudelle, mikäli yritys harjoittaa liiketoimintaa toisessa valtiossa kuin mikä sen verotuksellinen asuinvaltio on. Yrityksen työntekijän vapaaehtoinen oleskelu toisessa valtiossa, ja sieltä käsin työskentely ei tämän tutkielman kirjoittajan mielestä vastaa kiinteän toimipaikan perimmäistä tarkoitusta. OECD painottaa etätyöskentelypaikan mahdollisesti muodostavan kiinteän liikepaikan arvioinnissa kyseisen tilanteen olosuhteiden ja faktojen merkitystä. Toisin sanoen tilanteita on arvioitava aina tapauskohtaisesti. Näiden tilanteiden yhä yleistyessä on kuitenkin aiheellista kyseenalaistaa tapauskohtaisen harkinnan mielekkäys niin resurssien riittävyyden kuin oikeudellisen ennakoitavuuden ja oikeusvarmuuden näkökulmasta.

¹²³ Báez Moreno (2020)

3.2.5 Avustava ja valmisteleva toiminta etätyön näkökulmasta

Etätyöntekijän työtehtävillä on suora vaikutus kiinteän toimipaikan muodostumismahdollisuuteen. Edellä luvussa 2.3 kiinteän toimipaikan muodostumista käsiteltäessä on jo noussut esiin, että puhtaasti valmisteleva tai avustava toiminta toisessa valtiossa ei kiinteää toimipaikkaa muodosta. Näin ollen myöskään toisen valtion alueella etätöitä tekevä työntekijä, jonka työtehtävät ovat puhtaasti valmistelevia tai avustavia luonteeltaan, ei kiinteää toimipaikkaa muodosta, vaikka etätyöskentely olisikin säännöllistä ja jatkuvaa, ja kiinteän liikepaikan kriteerit muuten täyttyisivät.¹²⁴ Esimerkiksi mikäli etätyöntekijän työtehtäviin sisältyy puhtaasti informaation, esimerkiksi tilastojen, keräämistä, ei kiinteää toimipaikkaa synny. Sen sijaan, mikäli etätyöntekijä myös laatii työnantajayrityksen liiketoimintaan vaikuttavia suunnitelmia kerätyn tiedon perusteella, ja kiinteän liikepaikan syntymisen edellytykset täyttyvät, kiinteä toimipaikka työnantajayritykselle todennäköisesti muodostuu.¹²⁵ Yrityksen palveluiden tai tuotteiden myynti on luonnollisesti olennainen osa yrityksen liiketoimintaa, ja etänä toisen valtion alueella sitä tehtäessä se voi muodostaa yritykselle kiinteän toimipaikan kyseiseen valtioon. Myös esimerkiksi ainoastaan tilausten vastaanottamisen on katsottu olevan olennaisin osin yrityksen varsinaista liiketoimintaa, ja se muodostaa kiinteän toimipaikan, vaikka varsinaiset sopimukset ja muut asiakirjat laadittaisiinkin yrityksen pääkonttorissa¹²⁶.

Mikäli etätyöntekijän työtehtäviin kuuluu ottaa osaa sopimusneuvotteluihin, voi kiinteä toimipaikka muodostua myös sellaisessa tilanteessa, että kyseisen työntekijän työpanos olisi ennemminkin avustava luonteeltaan. Artiklan 5 kommentaarin kohdan 72 mukaan aktiivinen osallistuminen sopimusneuvottelujen olennaisiin osiin katsotaan osaksi yrityksen liiketoimintaa siinäkin tapauksessa, että kyseinen työntekijä ei osallistuisi sopimuksen varsinaiseen solmimiseen. Mikäli tällaisessa tilanteessa kiinteän liikepaikan voidaan muilta osin katsoa syntyneen, muodostuu työnantajayritykselle kiinteä toimipaikka. Tilanteessa, jossa kiinteää liikepaikkaa ei voida katsoa syntyneen, etätyöntekijän osallistuminen olennaisiin sopimusneuvotteluihin tulkittaneen epäitsenäisen edustajan valossa. Mikäli avustavaa ja/tai valmistelevaa työtä tekevä etätyöntekijä osallistuu sopimusneuvotteluihin, jotka liittyvät puhtaasti tähän avustavaan ja/tai valmistelevaan työhön, ei toiminnan katsota liittyvän

¹²⁴ Verohallinto (2017)

¹²⁵ OECD MTC 2017: Commentary on Article 5 para. 4 (69) ja (71)

¹²⁶ Malmgren & Myrsky, Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus - VI Yritysten verovelvollisuus ja yritysjärjestelyt kansainvälisissä tilanteissa - 5 Kiinteän toimipaikan muodostuminen - 5.3 Valmistelevat ja avustavat toiminnot

olennaisilta osin yrityksen varsinaiseen liiketoimintaan, eikä toiminta siten luo kiinteää toimipaikkaa yritykselle¹²⁷. Artiklan 5 kommentaarissa kohdassa 60 mainitaan erikseen myös, että työntekijöiden koulutus katsotaan valmistelevaksi toiminnaksi, eikä se siten muodostaa yritykselle kiinteää toimipaikkaa, vaikka koulutus olisikin pidempi aikaista ja tapahtuisi toisessa valtiossa. Sen sijaan liikepaikkaa, josta yritystä tai edes osaa siitä johdetaan, ei voida koskaan lukea avustavaksi tai valmistelevaksi toiminnaksi, vaan se tulkitaan lähtökohtaisesti johdon sijaintipaikaksi, joka muodostaa kiinteän toimipaikan toiseen valtioon.¹²⁸ Johdon sijaintipaikkaa käsitellään myöhemmin luvussa 3.2.7.

3.2.6 Etätyöntekijä epäitsenäisenä edustajana

Kuten kappaleessa 2.3.3 on jo käsitelty, niin sanottu epäitsenäinen edustaja, eli yrityksestä taloudellisesti riippuvainen henkilö (luonnollinen tai juridinen), joka toimii yrityksen lukuun toisessa valtiossa, voi muodostaa yritykselle kiinteän toimipaikan, vaikka kiinteän liikepaikan kriteerit eivät täytyisikään. Epäitsenäiseen edustajaan liittyvien säännösten mukaisesti, mikäli etätyöntekijän työtehtäviin sisältyy pääasiassa myyninedistämistä ja mainontaa ilman, että syntyy suora sopimus yrityksen ja promotoinnin kohteen välille, ei perusteita kiinteän toimipaikan muodostumiselle lähtökohtaisesti ole¹²⁹. Yhtä lailla, mikäli etätyöntekijä solmii sopimuksia, jotka eivät liity yrityksen varsinaiseen liiketoimintaan, ei perusteita kiinteän toimipaikan muodostumiselle lähtökohtaisesti ole. Artiklan 5 kommentaarin kohdassa 97 annetaan esimerkki HR-henkilöstä, joka solmii yrityksen nimissä työsopimuksia. Tällainen toiminta ei liity yrityksen varsinaiseen liiketoimintaan, vaan on ennemminkin avustavaa ja/tai valmistelevaa toimintaa, jolloin yritystä sitovien sopimusten solmimisoikeudesta huolimatta, tällainen työntekijä ei lähtökohtaisesti kiinteää toimipaikkaa muodosta, vaikka suorittaisikin työtehtävänsä toisessa valtiossa.

Artiklan 5 kappaleen 5 tarkoitus ja päämäärä on kattaa toiminta, joka johtaa ulkomaista yritystä sitovien sopimusten solmimiseen, vaikka sopimukset juridisesti solmittaisiin yrityksen asuinvaltiossa¹³⁰. Tämä tarkoittaa, että kiinteän toimipaikan muodostumista ei voi

¹²⁷ OECD MTC 2017: Commentary on Article 5 para.4 (75)

¹²⁸ OECD MTC 2017: Commentary on Article 5 para. 4 (71)

¹²⁹ OECD MTC 2017: Commentary on Article 5 para. 5 (89)

¹³⁰ OECD MTC 2017: Commentary on Article 5 para. 5 (88)

keinotekoisesti estää solmimalla sopimukset juridisesti yrityksen verotuksellisessa asuinvaltiossa, jos sopimukset tosiasiallisesti on neuvoteltu yrityksen verotuksellisen asuinvaltion ulkopuolella. Näin ollen, mikäli toisen valtion alueella etätyötä tekevä työntekijä tavanomaisesti ja toistuvasti solmii yritystä sitovia sopimuksia, tai hänen työtehtävänsä ovat sellaisia, että niiden suorana tuloksena on työnantajayritystä sitova sopimus, on erityisen suuri mahdollisuus, että hänen toimintansa tulkitaan epäitsenäisen edustajan toiminnaksi, ja siten hänen muodostavan työnantajayritykselleen kiinteän toimipaikan, vaikka kiinteää liikepaikkaa ei syntyisikään.

Epäitsenäiseksi edustajaksi katsotun henkilön toiminnan luonteelta vaaditut tavanomaisuus ja toistuvuus viittaavat artiklan 5 sisältämään perusajatukseen siitä, että kiinteä toimipaikka muodostuakseen vaatii pysyvyyttä, eikä yrityksen läsnäolo toisessa valtiossa ole pelkästään väliaikaista¹³¹. Huomioitavaa on, että se, mikä voidaan katsoa riittävän tavanomaiseksi ja toistuvaksi toiminnaksi, riippuu kyseessä olevien sopimusten sekä yrityksen liiketoiminnan luonteesta. Epäitsenäisen edustajan muodostama kiinteä toimipaikka luo selvennystä edellä tässä luvussa olevaan pohdintaan siitä, missä määrin vapaaehtoisuuteen perustuvan etätyöskentelyn voi tulkita muodostavan kiinteän toimipaikan tilanteessa, jossa työntekijän kotitoimiston ei voida katsoa olevan yrityksen käytettävissä. Mikäli yritystä sitovia sopimuksia solmitaan, ei kiinteän liikepaikan kriteereiden tarvitse täyttyä kiinteän toimipaikan muodostumiseksi.

Yritystä sitovien sopimusten solmiminen tai olennainen osallistuminen sopimusneuvotteluihin siis lähtökohtaisesti muodostaa kiinteän toimipaikan. Kiinteän toimipaikan muodostuminen kuitenkin lähtökohtaisesti edellyttää myös, että yritys harjoittaa valtiossa liiketoimintaa¹³². Näin ollen on perusteltua pohtia, vaikuttaako se, missä valtiossa sopimukset työnantajayritystä velvoittavat, mahdollisen kiinteän toimipaikan syntyyn. Artiklan 5 kappaleen 5 tarkoituksena on kattaa sellainen toiminta, joka saattaa yrityksen tietystä määrin osalliseksi liiketoimintoihin toisessa valtiossa. Yleensä yritys päättää toimia epäitsenäisen edustajan välityksellä toisessa sopimusvaltiossa harjoittaakseen liiketoimintaansa siellä, toisin sanoen myydäkseen tavaroita tai toimittaakseen palveluja juuri tässä toisessa valtiossa¹³³. Toisin sanoen, epäitsenäiseen edustajaan liittyvien säännösten tarkoitus on tuoda kiinteään toimipaikkaan erottamattomasti liittyvä taloudellisen liittymän vaatimus mukaan arviointikriteeristöön. Miten tulisi tulkita tilanne,

¹³¹ OECD MTC 2017: Commentary on Article 5 para 5. (98)

¹³² Kts. esim. Malmgren (2008), s. 219

¹³³ Báez Moreno (2020)

jossa vapaaehtoisesti etätyötä tekevä työntekijä solmii työnantajansa lukuun sopimuksia, jotka sitovat työnantajaa vain sen omassa verotuksellisessa asuinvaltiossa? Entä jos kyseiset sopimukset sitovat työnantajaa jossain kolmannessa valtiossa? Voidaanko kiinteän toimipaikan muodostumiskriteerien katsoa täyttyneen epäitsenäisen edustajan toimien myötä, vaikka työnantajayritys ei ole millään tavalla sitoutunut täyttämään sopimusehtoja etätyöntekijän (eli epäitsenäisen edustajan) sijaintivaltiossa? Kuten Báez Moreno huomauttaa, vaikka tällaiset tilanteet eivät ole aiemmin välttämättä tulleet edes mieleen, ovat ne COVID-19-pandemian jälkimainingeissa yhä enenevässä määrin mahdollisia. Tämän tutkielman kirjoittaja uskoo, että tämän kaltaiset etätyötilanteet ovat arkipäiväistymässä sähköisen kaupankäynnin, erilaisten videokommunikaatiosovellusten, digitaalisen tunnistautumisen ja sähköisten allekirjoitusten myötä.

Onko siis työnantajayritystä sitovia sopimuksia solmivan työntekijän läsnäolo valtiossa riittävä peruste tulkintaan, jonka mukaan työnantajayritys harjoittaa liiketoimintaa kyseisessä valtiossa, vaikka sillä ei ole siellä asiakkaita eikä se saa sieltä tuloja? Yleisesti kiinteän toimipaikan kohdalla on pidetty selvänä, että mikäli se muodostuu, sen tulona on voitava verottaa myös kolmannesta valtiosta saatua tuloa, joka on kiinteässä toimipaikassa muodostunut¹³⁴. Siinä mielessä voi olla perusteltua pitää sopimusten solmimispaikkaa kiinteänä toimipaikkana, vaikka yritys ei siitä paikasta tuloja saisikaan. Myös esimerkiksi Bendlinger huomauttaa, että Itävallan ja Saksan välisen verosopimuksen mukaisesti edellä kuvatun kaltaisessa tilanteessa kiinteä toimipaikka muodostuisi työnantajayrityksen ja etätyöntekijän sijaintivaltion välille, vaikka solmitut sopimukset velvoittaisivat työnantajayritystä vain kolmannessa valtiossa¹³⁵. Báez Morenon mukaan tällainen tulkinta on kuitenkin täysin ristiriidassa agentti-PE:n alkuperäisen tarkoituksen ja päämäärän kanssa¹³⁶

Toisaalta OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa todetaan, että kansainvälisten taloussuhteiden näkökulmasta ei olisi tarkoituksenmukaista, että kuka tahansa henkilö, joka toimii yrityksen puolesta, muodostaisi yritykselle kiinteän toimipaikan¹³⁷. Myöskään pelkän työntekijän läsnäolon toisessa valtiossa ei voida yksinään tulkita muodostavan riittävää taloudellista liittymää, sillä esimerkiksi avustava ja valmisteleva toiminta ei sitä tee. Kysymys on

¹³⁴ Kts. esim. Nissinen (2019), s. 159

¹³⁵ Bendlinger (2021)

¹³⁶ Báez Moreno (2020)

¹³⁷ OECD MTC 2017: Commentary on Article 5 para. 1 (83)

jälleen pohjimmiltaan siitä, minkälainen työntekijän läsnäolo valtiossa on riittävä muodostamaan taloudellisen liittymän työnantajayrityksen ja työntekijän sijaintivaltion välille.

Etätyöntekijän työtehtävien laadulla on siten merkittävä vaikutus kiinteän toimipaikan mahdolliseen syntymiseen. Vain työtehtävät, jotka suoraan liittyvät työnantajayrityksen varsinaiseen liiketoimintaan, voivat johtaa kiinteän toimipaikan muodostumiseen. Yritystä sitovien sopimusten solmimisoikeus on luonnollisesti yrityksen liiketoimintaan oleellisesti liittyvä työtehtävä. Ideaalisti tarkastelussa tulisi kiinnittää huomiota kiinteän toimipaikan alkuperäiseen tarkoitukseen: luoda verotusoikeus tulonmuodostuksen lähdevaltiolle. Kiinteän toimipaikan alkuperäisen tarkoituksen mukaisesti sen tulisi muodostua tilanteissa, joissa työnantajayrityksen ja toisen valtion välille on muodostunut riittävän vahva taloudellinen liittymä. Se, mikä ja millainen toiminta luo riittävän vahvan taloudellisen liittymän, on kuitenkin tilannekohtaiselle arvioinnille perustuvaa. Tämä kysymys on koko tämän tutkielman aihealueen, vapaaehtoisen etätyön tekemisen ja kiinteän toimipaikan muodostumisen ytimessä. Pohdittaessa, millainen (etätyö-)toiminta toisessa valtiossa on omiaan luomaan taloudellisen liittymän työnantajayrityksen ja etätyöntekijän sijaintivaltion välille, on syytä ottaa huomioon myös sellaiset asiat kuin etätyöntekijän sijaintivaltion infrastruktuuri, joka on osaltaan mahdollistanut etätyöskentelyn ja siten myös työnantajayrityksen tulonmuodostuksen.

Työnantajayritystä sitovien sopimusten solmiminen, tai sopimusneuvotteluihin olennaisin osin osallistuminen, ja siten epäitsenäisenä edustajana toimiminen näyttää olevan omiaan luomaan kiinteän toimipaikan. On kuitenkin perusteltua pohtia, onko tarkoituksenmukaista, että työnantajayritykselle syntyy kiinteä toimipaikka mahdollisesti useaan eri valtioon vain siksi, että sen työntekijät ovat päättäneet suorittaa työtehtävänsä siellä. Tai vaihtoehtoisesti, onko tarkoituksenmukaista, että kiinteän toimipaikan muodostumisen välttämiseksi, työnantaja ei voi sallia työtehtävien suorittamisen etänä toisen valtion alueella. Esimerkiksi Bendlinger ottaa voimakkaasti kantaa asiaan, ja toteaa, että yksittäisten etätyöntekijöiden (Bendlinger viittaa heihin termillä "digital nomads") ei tulisi kiinteää toimipaikkaa muodostaa. Hän perustelee tätä muun muassa sillä, että tulon allokointi tällaisissa tapauksissa aiheuttaisi kohtuuttoman hallinnollisen taakan yrityksille, eikä se vastaa tuloverosopimusten henkeä ja tarkoitusta¹³⁸. Myös Nissinen pohtii mahdollista ongelmaa verotusoikeuden sirpaloitumisesta kaikkialle, jossa

¹³⁸ Bendlinger (2021)

yrittäjän toimintaa jollain tavalla harjoitetaan, mikä aiheuttaisi huomattavia ongelmia tulon kohdentamiselle¹³⁹.

3.2.7 Kiinteän toimipaikan luova johtopaikka etätyön näkökulmasta

Yritykselle voi syntyä johtopaikka toiseen valtioon etätyön tekemisen seurauksena, mikäli etätyötä tekevä henkilö kuuluu yrityksen toimivaan johtoon. Tässä kohtaa on syytä painottaa, että kiinteän toimipaikan luova johtopaikka ja yleisen verovelvollisuuden luova tosiasiallinen johtopaikka ovat kaksi eri käsitettä, vaikka ne voivatkin joissain tilanteissa olla päällekkäisiä käsitteitä¹⁴⁰. Tosiasiallinen johtopaikka on pääsääntöisesti ylemmän johdon, kuten yrityksen hallituksen, päätöksentekopaikka, mutta kiinteän toimipaikan muodostava johtopaikka voi olla myös muun toimivan johdon päätöksentekopaikka. On mahdollista, että yrityksellä on useita kiinteän toimipaikan luovia johtopaikkoja useissa eri maissa, mikäli sen toimivaan johtoon kuuluvat henkilöt sijaitsevat eri maissa.¹⁴¹

OECD:n malliverosopimuksen artiklassa 5 kappaleessa 2 johtopaikka on mainittu esimerkkinä kiinteän toimipaikan muodostavasta liikepaikasta. Näin ollen verosopimustilanteissa johtopaikan muodostumiseen pätee kiinteän liikepaikan muodostumisen edellyttämät kriteerit liikepaikan maantieteellisestä ja ajallisesta pysyvyydestä sekä paikan tai tilan olemisesta yrityksen käytettävissä. Koska yrityksen johtaminen on luonteeltaan erottamattomasti yrityksen liiketoimintaan liittyvää toimintaa, sen voi nähdä muodostavan herkemmin taloudellisen liittymän ja siten kiinteän toimipaikan toiseen valtioon. Näin ollen on perusteltua todeta, että yrityksen johtohenkilön tekemänä etätyö muodostaa todennäköisemmin kiinteän toimipaikan kuin etätyö, jonka suorittaa niin sanottu rivipalkansaaja. Kuten aiemmin kappaleessa 2.3.4 on mainittu, yrityksen johtopaikka voi sijaita esimerkiksi toisen yrityksen tiloissa tai yrityksen johtohenkilön kotona. Se, että yrityksen toimivaan johtoon kuuluva henkilö asuu toisessa valtiossa, ei kuitenkaan luonnollisesti suoraan muodosta kiinteää toimipaikkaa yritykselle. Johtopaikan muodostuminen vaatii erityisen liikepaikan, josta yrityksen liiketoimintaa harjoitetaan, tai sen, että on ryhdytty erityisiin järjestelyihin liiketoiminnan harjoittamista varten.¹⁴²

¹³⁹ Nissinen (2019), s. 232

¹⁴⁰ Kts. tarkemmin esim. Verohallinto (2020_2)

¹⁴¹ Kts. esim. HE 136/2020, s. 15

¹⁴² KVL:2015/2

3.2.8 Etätyö ja kiinteä toimipaikka

Kiinteän toimipaikan muodostuminen etätöiden tekemisen seurauksena vaatii joko sitä, että etätyöntekijä muodostaa kiinteän liikepaikan työnantajayritykselleen, tai sitä, että hän toimii työnantajayrityksensä epäitsenäisenä edustajana. Kiinteä liikepaikka voi muodostua etätyöntekijän kotitoimistoon, mutta siihen ei riitä pelkästään se, että työntekijä käyttää tilaa työtehtäviensä suorittamiseen. Vaatimus kiinteän toimipaikan muodostavan liikepaikan olemisesta yrityksen käytettävissä ei tule OECD:n malliverosopimuksen tekstistä, mutta se on käytännössä mielletty oleelliseksi osaksi muodostumiskriteereitä. Tulon lähdevaltiolle muodostuvan verotusoikeuden perustana on pidetty sitä, että yritys on läsnä valtiossa ja todella harjoittaa siellä liiketoimintaansa. Vaikka viime vuosina on ollut havaittavissa, että kansainvälisesti kynnys kiinteän toimipaikan muodostumiseen on asetettu yhä alemmaksi, ja tätä tendenssiä on vahvistanut OECD:n BEPS-toimenpiteiden asettamat tavoitteet, on silti relevanttia olettaa, että kiinteän toimipaikan peruskriteerien (pysyvyys ja liiketoiminnan tosiasiallinen harjoittaminen) on täytyttävä, jotta se voi muodostua. Kuten Bendlinger toteaa, nämä peruskriteerit on asetettu, jotta verotusoikeudet eivät pirstaloituisi lukuisiin eri maihin.¹⁴³

OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa, todetaan, että kotitoimistossa suoritettavat työtehtävät ovat usein avustavia luonteeltaan, mistä johtuen kiinteän toimipaikan muodostumista ei ole tarpeen pohtia¹⁴⁴. Tämä väite on jokseenkin kiistanalainen. NykYTEknologian avulla etenkin toimistotyössä kotitoimistossa voi suorittaa yrityksen liiketoiminnan kannalta varsin oleellisia työtehtäviä, eikä ne siten missään nimessä rajoitu avustaviin tehtäviin. Liiketoiminnan eri toimintojen digitalisoituessa on täysin mahdollista, että yrityksen ydinliiketoimintaa harjoitetaan kotitoimistossa tai vaikka kahvilan pöydän ääressä. Kyseisen kommentaarin kohdan relevanttiutta pohdittaessa on mahdollista kyseenalaistaa, onko OECD:llä ollut ohjeistusta laatiessaan mielessä aivan toisenlainen tilanne kuin mikä nykymaailman realiteetit ovat. Mikäli näin on, tämän kommentaarin kohdan arvo tilannekohtaisissa arvioinneissa voi olla vähäinen, mikä puolestaan johtaa jälleen kysymyksiin verotuksen ennakoitavuudesta ja oikeusvarmuuden toteutumisesta.

¹⁴³ Bendlinger (2021)

¹⁴⁴ OECD MTC 2017: Commentary on Article 5 para. 1 (19)

Toisaalta, kuten Bendlinger toteaa, säännöksen avustavasta ja valmisteleavasta toiminnasta voi nähdä myös tukevan tulkintaa, jonka mukaan yksittäinen etätyöntekijä ei kiinteää toimipaikkaa lähtökohtaisesti muodosta¹⁴⁵. Kuten aiemmin luvussa 2.3 on todettu, luonteenomaista avustavalle ja/tai valmistelevalle toiminnalle on, että vaikka se voi olla luonteeltaan tuottavaa, se on kuitenkin sen verran kaukana varsinaisesta liiketoiminnan voittojen realisoitumisesta, että sen osallisuutta yrityksen tulokseen on vaikea eritellä. Täsmälleen samoilla argumenteilla voi puolustaa näkemystä, että yksittäisen etätyöntekijän ei tulisi kiinteää toimipaikkaa muodostaa, vaikka hänen työtehtävänsä sinänsä liittyisivät yhtiön ydinliiketoimintaan. Yksittäisen työntekijän työpanoksen erittely yrityksen liiketuloksesta on yleensä käytännössä mahdotonta, teki hän työnsä yrityksen tarjoamissa työtiloissa tai kotitoimistossaan. Tätä voidaan perustella myös Nissisen esiin tuomalla argumentilla verotusoikeuden liiallisen sirpaloitumisen aiheuttamista ongelmista tulon kohdentamisessa. Nissinen huomauttaa, että verotusoikeuden jakaminen liian moneen osaan olisi ongelmallista niin verotuksen oikeudenmukaisuuden, kuin hallinnollisen ja taloudellisen tehokkuudenkin näkökulmasta.¹⁴⁶

Edellisen valossa esimerkiksi myyntisopimuksia toisessa valtiossa solmivan etätyöntekijän voidaan hahmottaa suorittavan selkeämmin yrityksen ydinliiketoimintaan sisältyviä työtehtäviä, kuin esimerkiksi suureen lukuisia työntekijöitä työllistävään projektiin omalla työpanoksellaan osallistuvan koodaajan. Kuitenkin vapaaehtoisesti etätyönä työtään hoitavan myyntisopimusneuvottelijan tulkitseminen työnantajansa epäitsenäiseksi edustajaksi on ongelmallista. Mikäli etätyönä suoritettavat työtehtävät, tässä tapauksessa myyntineuvottelut, voisi aivan yhtä hyvin hoitaa työnantajayrityksen tarjoamissa työtiloissa sen verotuksellisessa asuinvaltiossa, on perusteet tilanteen tulkitsemiseksi epäitsenäisen edustajan toiminnaksi jokseenkin huterat, ja jopa ristiriidassa alkuperäisen agentti-PE-ajatuksen kanssa¹⁴⁷.

Näiden seikkojen valossa voidaan todeta, että tämän tutkielman kirjoittaja uskoo, että selkeämpiä ohjeita ja/tai sääntöjä kaivataan koskien vapaaehtoista etätyöskentelyä toisen valtion alueella, kuin missä työnantajayrityksen verotuksellinen asuinpaikka sijaitsee. Kuten Baker toteaa, eikö olisi jo aika sopia, että yksittäisen työntekijän kotitoimiston ei voitaisi koskaan katsoa olevan yrityksen käytettävissä ja siten se ei koskaan muodostaisi kiinteää

¹⁴⁵ Bendlinger (2021)

¹⁴⁶ Nissinen (2019), s. 232

¹⁴⁷ Báez Moreno (2020)

toimipaikkaa¹⁴⁸. Kiinteän liikepaikan muodostuminen vapaaehtoisen etätyön tekemisen seurauksena ei pitäisi olla mahdollista, vaikka se olisi jatkuvaa ja vaikka työnantaja osallistuisi esimerkiksi työvälaineiden kustannuksiin. Tilanteessa, jossa etätyön tekeminen perustuu vapaaehtoisuuteen, eikä esimerkiksi työtehtävien luonne sitä edellytä, etätyöntekijän tulkitseminen kiinteäksi toimipaikaksi ei yleensä vastaa käsitteen alkuperäistä päämäärää ja tarkoitusta. Lisäksi yrityksen tulojen allokointi yksittäisen etätyöntekijän muodostamalle kiinteälle toimipaikalle on usein käytännössä mahdotonta, ja jopa fiktiivistä¹⁴⁹.

3.3. Tosiasiallisen johtopaikan muodostuminen etätyön seurauksena

Tosiasiallinen johtopaikka on paikka, jossa yrityksen välttämättömät ja keskeiset johtamiseen ja liiketoiminnan harjoittamiseen liittyvät päätökset tehdään yrityksen hallituksen tai muun päätöksentekuelimen toimesta. Tosiasiallisen johtopaikan tarkoitus on antaa yrityksen verotuksellisen asuinvaltion määrittelyssä muodollisten kriteerien, esimerkiksi yrityksen rekisteröintipaikan, sijaan etusija paikalle, josta yritystä tosiasiallisesti johdetaan. Tosiasiallisen johtopaikan muodostuminen toiseen valtioon tarkoittaa usein sitä, että yritykselle muodostuu yleinen verovelvollisuus tuohon toiseen valtioon.

Käytännössä yrityksen kaksoisasuminen on harvinaisempaa kuin luonnollisten henkilöiden kaksoisasuminen, mutta se on mahdollista, jos verovelvollisuusasemaa määriteltäessä toinen valtioista painottaa esimerkiksi rekisteröintipaikan sijaintia ja toinen tosiasiallisen johtopaikan sijaintia. Kansainvälisten etätyötilanteiden lisääntyessä ja normalisoituessa myös yritysten hallitusten jäsenet, toimitusjohtajat sekä muut toimeenpanevaan johtoon kuuluvat henkilöt saattavat tehdä etätyötä aiempaa enemmän. Siten on mahdollista, että myös yritysten kaksoisasumistilanteet sekä tilanteet, joissa yrityksen tosiasiallinen johtopaikka on tarpeen määritellä, lisääntyvät. Tosiasiallisen johtopaikan määräytyminen riippuu kuitenkin pitkälti valtion sisäisen lainsäädännön sisältämästä määritelmästä, sillä käsitteelle ei ole olemassa yhtä yhteistä kansainvälistä tulkintaa kuten esimerkiksi kiinteälle toimipaikalle on. Käsitteen

¹⁴⁸ Baker (2020)

¹⁴⁹ Kts. Nissinen (2019), s. 232

määritelmät eri kansallisissa verolainsäädännöissä vaihtelevat paikoin huomattavastikin. Osassa valtioista tosiasiallisen johtopaikan määritelmä puuttuu verolainsäädännöstä kokonaan, mikä puolestaan yleensä tarkoittaa, että ulkomaalainen yritys ei voi tulla yleisesti verovelvolliseksi siinä valtiossa.

OECD:n malliverosopimuksen aiemmassa versiossa määriteltiin, että yritysten kaksoisasumistilanteissa verotuksellinen asuinvaltio määräytyy valtioiden sisäisen lainsäädännön määrittelemän tosiasiallisen johtopaikan sijainnin mukaisesti. Tämä yrityksen verotuksellisen asuinvaltion määrittelyyn liittyvä niin sanottu tie braker -sääntö tarkoittaa käytännössä, että mikäli tosiasiallisen johtopaikan määritelmä puuttuu valtion sisäisestä verolainsäädännöstä, se todennäköisemmin verosopimustilanteissa häviää asuinvaltion sijainnin määrittelyssä, etenkin jos toisen asuinvaltion lainsäädännöstä tämä määritelmä löytyy. Moni voimassa oleva verosopimus perustuu tähän OECD:n edelliseen malliin. Malliverosopimuksen uusimmassa versiossa (2017) painotetaan sen sijaan yrityksen kaksoisasumistilanteiden ratkaisuissa tapauskohtaista harkintaa. Määrittäessään yrityksen verotuksellista asuinvaltiota verosopimusvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten tulisi harkinnassaan ottaa huomioon, missä yhtiön hallitus pitää kokouksensa, missä toimitusjohtaja ja muut ylemmän tason johtajat yleensä toimivat, missä ylemmän tason päivittäinen johtaminen tapahtuu, minkä maan lakien mukaan yritys on perustettu ja missä sen tilinpäätösmateriaali pidetään. Näin ollen OECD:n nykyisen näkökannan mukaan tosiasiallinen johtopaikka on vain yksi huomioon otettava seikka prosessissa, jonka mukaan yrityksen kaksoisasumiskonfliktit tulisi ratkaista. Toisaalta uusin malliverosopimus ei myöskään varsinaisesti edellytä tosiasiallisen johtopaikan määritelmän sisällyttämistä valtion sisäiseen verolainsäädäntöön, jotta valtio voi olla verosopimuksen mukainen verotuksellinen asuinvaltio. Tosiasiallisen johtopaikan käsite on kuitenkin yhä varsin oleellinen kansainvälisen verotuksen käsite, sillä huomattava määrä verosopimuksia perustuu OECD:n malliverosopimuksen aikaisempaan versioon, jossa käsitettä käytettiin tie braker -säännön perustana. On myös oleellista huomata, että jotta ulkomainen yritys voisi tulla yleisesti verovelvolliseksi valtiossa, on sen oltava mahdollista valtion sisäisen lainsäädännön mukaan.

Suomen tuloverolakiin tosiasiallisen johtopaikan määritelmä on lisätty vuoden 2021 alussa, ja tätä määritelmää on käsitelty tämän tutkielman luvussa 2.4. Oikeuskäytäntöä yrityksen tosiasiallisen johtopaikan sijoittumisesta Suomeen ei juuri ole vielä saatavilla. Tuloverolain 9 §:n 8 momentin mukaan yrityksen tosiasiallisen johtopaikan sijaintia arvioitaessa erityistä

painoarvoa annetaan sille, missä yrityksen kannalta tärkeimmät ylintä päivittäistä johtamista koskevat päätökset tehdään, vaikka myös muita yrityksen organisointiin sekä liiketoimintaan liittyviä olosuhteita voidaan ottaa harkinnassa huomioon. Lainvalmistelumateriaalin mukaan tuloverolain sisältämä tosiasiallisen johtopaikan määritelmä kattaa merkittävässä määrin OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin sisältämät kriteerit, joiden mukaisesti toimivaltaisten viranomaisten tulee ratkaista yritysten kaksoisasujatilanteita. Seuraavaksi tosiasiallisen johtopaikan määritelmää tarkastellaan etätyön tekemisen näkökulmasta siten kuin se Suomen sisäisen lainsäädännön ja OECD:n malliverosopimuksen (verosopimustilanteet) mukaan on tulkittavissa.

3.3.1 Tosiasiallisen johtopaikan muodostavat henkilöt

Tarkasteltaessa tosiasiallisen johtopaikan käsitettä etätyön tekemisen näkökulmasta on ensinnäkin määriteltävä, mitä tarkoitetaan yrityksen toimivalla ja toimeenpanevilla johdolla sekä yrityksen päivittäisellä johtamisella. Toimivan johdon käsite ei ole Suomessa vakiintunut, mutta yhtiöoikeudellisesti yhteisön johto muodostuu Suomessa hallituksesta sekä usein myös toimitusjohtajasta ja mahdollisesti hallintoneuvostosta. Toimeenpanevana johtona pidetään vakiintuneesti yrityksen toimitusjohtajaa sekä hänen välittömässä alaisuudessaan toimivia henkilöitä, jotka toimivat yhteisön ylimmissä johtotehtävissä. Osakeyhtiössä hallitukselle kuuluu niin sanottu yleistoimivalta, eli yhtiön hallinnon ja sen toiminnan asianmukainen järjestäminen. Mikäli yhtiössä on toimitusjohtaja, hänelle kuuluu yhtiön juoksevan hallinnon hoitaminen hallituksen antamien ohjeiden ja määräysten mukaisesti yleistoimivaltansa puitteissa. Ulkomaisten yhteisöjen johtorakenteet voivat erota suomalaisista riippuen siitä, missä valtiossa yhteisö on perustettu ja mikä on sen yhteisötyyppi. Se, kuka yritystä tosiasiallisesti johtaa, määräytyy lähtökohtaisesti yrityksen perustamisvaltion lainsäädännön sekä yrityksen sääntöjen perusteella. Yleensä yrityksen hallitus (tai muu ylin päätöksentekaelin) järjestää yleistoimivaltansa perusteella yrityksen hallinnon ja toiminnan. Käytännössä se käyttää tätä yleistoimivaltansa hallituksen (tai muun ylimmän päätöksentekoelimen) kokouksissa. Yrityksen liiketoiminnan kannalta tärkeimpiä ylintä päivittäistä johtamista koskevia päätöksiä voidaan tehdä myös niin sanotuissa johtoryhmän kokouksissa. Näitä ei ole kuitenkaan eritelty lainvalmistelumateriaalissa, sillä kokousten muodollisilla seikoilla ei katsota olevan tosiasiallisen

johtopaikan määrittelyssä merkitystä. Ratkaisevana pidetään ainoastaan sitä, missä ja kenen toimesta kyseiset päätökset tehdään.

Näin ollen etätyönäkökulmasta tarkasteltuna erityisesti yrityksen hallituksen jäsenten sekä toimitusjohtajan ja ylimpään toimeenpanevaan johtoon kuuluvan henkilön tekemä etätyö saattaa asettaa yrityksen tosiasiallisen johtopaikan sijainnin kyseenalaiseksi. Mikäli tällainen henkilö suorittaa työtehtäviään toisessa valtiossa, kuin missä yrityksen verotuksellinen kotipaikka sijaitsee, on mahdollista, että tilanne antaa aiheen yrityksen tosiasiallisen johtopaikan sijainnin uudelleen arviointiin, mikäli se etätyöskentelyvaltion sisäisen lainsäädännön mukaan on mahdollista.

Oleellista on kuitenkin huomata, että kyseisten henkilöiden asuinvaltiolla ei ole merkitystä yrityksen tosiasiallisen johtopaikan sijainnin määrittelyssä. Hallituksen esityksen mukaan ratkaisevaa ei myöskään ole se, missä yrityksen keskeisimpiä, ylintä päivittäistä johtamista koskevia päätöksiä käytännössä toteutetaan. Vain sillä on merkitystä, missä yrityksen liiketoiminnan kannalta keskeiset johtamiseen ja liiketoiminnan harjoittamiseen liittyvät päätökset tehdään. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että vaikka yrityksen ylimpään toimeenpanevaan johtoon kuuluva henkilö tekisi tavanomaisesti etätöitä, mikäli päätökset kuitenkin tehdään yrityksen verotuksellisessa asuinvaltiossa, ei tosiasiallisen johtopaikan uudelleen arviointi ole lähtökohtaisesti tarpeen. Huomioitavaa kuitenkin on, että vaikka päätökset tehtäisiin yrityksen sijaintivaltiossa, muu yrityksen johtamiseksi tulkittavissa oleva työskentely voi muodostaa yritykselle kiinteän toimipaikan, mikäli sitä tehdään toisessa valtiossa kuin yrityksen habituaalisessa sijaintivaltiossa eikä se ole puhtaasti väliaikaista tai satunnaista luonteeltaan.

Yrityksen tosiasiallisen johtopaikan sijainnin arvioinnissa sen yhtiökokousten tai muiden vastaavien kokousten sijaintivaltiolla ei lähtökohtaisesti ole merkitystä. Toisin sanoen, pelkkä osakkeiden omistaminen ja siihen perustuvan vallan käyttäminen yhtiökokouksessa ei ratkaise yrityksen tosiasiallisen johtopaikan sijaintia. Sen sijaan, mikäli yrityksen osakkeenomistaja tosiasiallisesti käyttää ylintä päivittäistä päätösvaltaa yrityksen toiminnassa, on mahdollista, että hänen sijaintinsa ja se, missä hän päätösvaltaansa käyttää, vaikuttaa tosiasiallisen johtopaikan sijainnin määrittelyyn.

3.3.2 Tosiasiallisten olosuhteiden merkitys

Hallituksen esityksen mukaan tuloverolain mukaisen tosiasiallisen johtopaikan sijainnin määrittely perustuu tosiasiallisten olosuhteiden kokonaisvaltaiseen arviointiin esimerkiksi päätöksentekokoelinten kokouspöytäkirjojen sekä muun relevantin dokumentaation avulla. Sijainnin määrittelyssä otetaan huomioon, missä päätökset tosiasiallisesti tehdään. Muun muassa näin pyritään estämään keinotekoiset järjestelyt, joissa yritys muodollisesti perustetaan verotuksellisesti edulliseen valtioon, vaikka se tosiasiallisesti toimii toisessa valtiossa. Samasta syystä tosiasiallisen johtopaikan sijaintia määriteltäessä yrityksen sääntöjen mukaisella kotipaikalla ei ole keskeinen asema määrittelykriteereissä, eikä edes yrityksen rekisteröintivaltiossa sitä määritä, mikäli faktojen ja tosiasiallisten olosuhteiden valossa yritystä tosiasiallisesti johdetaan toisesta valtiosta.

Hallituksen esityksessä on painotettu, että ratkaisevaa on se, kuka tosiasiallisesti tekee lopullisen päätöksen asiassa sekä missä päätökset tehdään, eikä se, mikä taho valmistele, esittelee ja myöhemmin toimeenpanee päätettävän asian. Erityisesti kansainvälisesti tarkasteltuna on yleistä, että yrityksellä on jonkinlainen hallintoneuvosto tai sitä vastaava elin, joka valvoo osakkeenomistajien etuja ja ohjeistaa yrityksen hallitusta. Tosiasiallisen johtopaikan sijainnin määrittelyssä lähtökohtaisesti tällaisen valvovan ja/tai ohjeistavan elimen sijainti ei ole ratkaiseva, vaan ainoastaan se, missä yrityksen tärkeimmät ylintä päivittäistä johtamista koskevat päätökset tehdään ja kenen toimesta.

Näin ollen on perusteltua todeta, että aivan kuten kiinteän toimipaikan, myös tosiasiallisen johtopaikan sijainnin arvioinnissa etätyönäkökulmasta työtehtävien luonne voi olla ratkaiseva tekijä. Vain varsinainen päätöksenteko voi antaa aiheutta tosiasiallisen johtopaikan sijainnin arviointiin. Sen sijaan on olennaista huomata, että päätösten toimeenpaneminen ja muu johtamistyö lähtökohtaisesti muodostaa kiinteän toimipaikan, mikäli sen ei voida tulkita olevan puhtaasti väliaikaista tai satunnaista luonteeltaan.

3.3.3 Toiminnan ajallinen pysyvyys

Tosiasiallisen johtopaikan muodostuminen toiseen valtioon edellyttää toiminnalta tietynlaista pysyvyyttä. Siten vaikka päätöksenteko liittyisi koko yrityksen toimintaan ja koskisi tärkeintä ylintä päivittäistä johtamista, ei se väliaikaisena tai satunnaisena toimintana toisessa valtiossa lähtökohtaisesti anna aiheutta tosiasiallisen johtopaikan uudelleen määrittelyyn. Esimerkkinä ajallisen pysyvyyden oleellisuudesta voidaan mainita COVID-19-pandemiasta johtuen julkaistut viranomaisten ohjeistukset, joissa varsin yksimielisesti katsottiin, että pandemian aikaisista matkustusrajoituksista johtuva etätyöskentely ei voi aiheuttaa tosiasiallisen johtopaikan sijainnin muuttumista, sillä tilanne on tulkittavissa väliaikaiseksi. Etätyönäkökulmasta tarkastellen ajallisen pysyvyyden vaatimus tarkoittaa, että vaikka yrityksen ylimpään toimeenpanevaan johtoon kuuluva henkilö tekisi yrityksen liiketoimintaan oleellisesti liittyviä päätöksiä toisen valtion alueella, mikäli järjestely on osoitettavissa väliaikaiseksi tai satunnaiseksi luonteeltaan, ei tosiasiallisen johtopaikan sijainnin uudelleenarviointi tule lähtökohtaisesti kysymykseen.

3.3.4 Hajautettu johtorakenne

Tosiasiallista johtopaikkaa koskevan määritelmän lisäämistä tuloverolakiin käsittelevässä hallituksen esityksessä mainitaan niin sanotun hajautetun johtorakenteen tilanne. Esityksessä todetaan, että tosiasiallisen johtopaikan määrittely voi olla ongelmallista tilanteissa, joissa yrityksen hallituksen (tai vastaavan päätöksentekuelimen) jäsenet, yrityksen pääkonttori ja toimeenpaneva johto sijaitsevat eri valtioissa. Hallituksen esityksen mukaan hajautetun johtorakenteen tilanteissa yrityksen tosiasiallisen johtopaikan määrittelyssä tulee painottaa ensisijaisesti paikkaa, jossa yrityksen hallituksen kokoukset pidetään. Sen sijaan, mikäli kokoukset pidetään vaihtelevasti eri valtioissa, on hankalampi määrittellä tiettyä maantieteellistä paikkaa, jossa päätökset tehdään, ja tarkastelussa tulisikin silloin painottaa enemmän yrityksen pääkonttorin sijaintia sekä paikkaa, jossa toimeenpaneva johto sijaitsee. On myös täysin mahdollista etenkin näin pandemian jälkimainingeissa, että yrityksen ylintä päivittäistä johtamista koskevat päätökset tehdään tavanomaisesti videokokouksissa tai käyttäen muita teknisiä apuvälineitä. Tällöin hallituksen esityksen mukaan tosiasiallisen johtopaikan sijaintivaltiota määriteltäessä ensisijaisesti tarkastellaan, mistä valtiosta näihin videokokouksiin

on liiitytty. Mikäli kokouksiin liiitytään tavanomaisesti useammasta kuin yhdestä valtiosta, tosiasiallisen johtopaikan sijainnin määrittelyssä tulee pyrkiä ratkaisemaan se maantieteellinen paikka, jossa yrityksen liiketoiminta tosiasiallisesti tapahtuu. Tällöin arvioinnissa painottuu jälleen yrityksen pääkonttorin sijainti sekä paikka, jossa toimeenpaneva johto toimii.

Hallituksen esityksessä ilmaistut laintulkintaohjeet hajautetun johtorakenteen tilanteita varten tuo esiin tosiasiallisen johtopaikan määrittelykriteerien sisältämän olennaisen haasteen. Lähtökohtaisesti tosiasiallisen johtopaikan sijaintia määriteltäessä tulee painottaa ylimmän toimeenpanevan johdon päätöksentekopaikan sijaintia, ja vasta mikäli todetaan, että se ei ole mahdollista, kiinnitetään huomio esimerkiksi yrityksen pääkonttorin sijaintiin sekä siihen, missä toimeenpaneva johto toimii. Hallituksen esityksessä kyllä mainitaan, että yrityksen tosiasiallisen johtopaikan arvioinnissa tulisi ottaa huomioon se maantieteellinen paikka, jossa yrityksen organisatorisesti ja taloudellisesti tosiasiallinen toiminnan painopiste sijaitsee. Tästä huolimatta ensisijaisena arviointikriteerinä on ylimmän toimeenpanevan johdon päätöksentekopaikka. Kuten Baker huomauttaa, painottamalla hallituksen kokouksen sijaintia tosiasiallisen johtopaikan määrittelyssä on tuosta määrittelystä tehty käytännössä yrityksille valinnainen. On riittänyt, että yrityksen toimiva johto matkustaa aina paikalle kokouksia varten, ja siten on voitu pitää huolta, että tosiasiallisen johtopaikan sijainti ei ole muuttunut.

Jo vuonna 2001 OECD:n julkaisemassa tutkielmassa käsiteltiin tosiasiallisen johtopaikan määrittelyn haastavuutta etenkin hajautetun johtorakenteen yrityksissä¹⁵⁰. Sen mukaan yleinen liikkumisen lisääntyminen näkyy luonnollisesti myös yritysten toimintalogiikan muuttumisessa. Tutkielmassa kuvailtiin esimerkinomaisesti tilannetta, jossa kansainvälisen yrityksen johtamisesta vastaava henkilö on jatkuvasti liikkeellä. Äärimmäisissä tapauksissa kyseinen henkilö voi tavanomaisesti tehdä päätöksiä lukemattomien eri valtioiden alueella tai lentäessään valtameren yli. Vastaavasti yrityksen hallitus voi tavanomaisesti järjestää kokouksiaan eri valtioiden alueella. Esimerkiksi monikansallisen yrityksen hallitus voi sopia tapaamisesta yrityksen toimitiloissa ympäri maailmaa kiertoperiaatteella. Nämä ovat varsin kuvaavia esimerkkejä tilanteista, joissa yrityksen tosiasiallinen johtopaikka on jatkuvasti liikkeessä. Tällä hetkellä vaikuttaa siltä, että niiden määrä on kasvussa. COVID-19-pandemian aikana matkustusrajoitukset estivät suuren määrän hallituksen ja johtoryhmän kokouksia kokoontumasta tavalliseen tapaansa. Tavanomaisten kokousjärjestelyjen tilalle tuli erilaiset videokonferenssiratkaisut. Tällä hetkellä, vaikka pandemiasta johtuneet matkustusrajoitukset on

¹⁵⁰ OECD (2001)

jo suurilta osin purettu, on nähtävissä trendi, jossa suositaan vähemmän liikematkustamista ja enemmän videokokouksia. Siten on perusteltua olettaa, että hallituksen ja johtoryhmän kokousten sijaintipaikkaa painottavat tosiasiallisen johtopaikan määritelmät joutuvat yhä useammin haasteiden eteen, sillä tiettyä maantieteellistä paikkaa voi olla yhä useammin hankala määritellä.

Etätyön näkökulmasta tarkasteltuna voidaan todeta, että mikäli suurin osa yhtiön ylintä yleistä toimivaltaa käyttävästä johdosta sijaitsee yrityksen verotuksellisessa asuinvaltiossa, ei yksittäinen etätyönä työnsä suorittava johtaja lähtökohtaisesti muodosta yritykselle tosiasiallista johtopaikkaa sijaintivaltioonsa. Sen sijaan, mikäli esimerkiksi hallituksen puheenjohtaja ja suurin osa hallituksen jäsenistä sattuu tavanomaisesti oleskelemaan ja siten myös pitämään kokouksensa tai liittymään videokokouksiin toisen valtion alueelta kuin mikä yrityksen tavanomainen verotuksellinen asuinvaltio on, saattaa yrityksen tosiasiallisen johtopaikan uudelleen tarkastelu tulla ajankohtaiseksi. Mielenkiintoista on, että mikäli nämä henkilöt sen sijaan sijaitsevat jokainen eri valtioissa, näyttää siltä, että heidän sijainnilleen annetaan vähemmän painoarvoa, ja tosiasiallisen johtopaikan sijainnin arvioinnissa painottuu se maantieteellinen paikka, jossa yrityksen liiketoiminta tosiasiallisesti tapahtuu. Näin on käytännössä toimittu COVID-19-pandemian aikana. Baker kysyy aiheellisesti, että eikö tästä paikasta, jossa yrityksen organisatorisesti ja taloudellisesti tosiasiallinen toiminnan painopiste sijaitsee, olisi jo aika tehdä ensisijainen arviointikriteeri?

OECD:n malliverosopimuksessa tai sen kommentaarissa ei hajautetun johtorakenteen tilanteita juuri käsitellä. Siten sieltä ei tulkinta-apua näihin tilanteisiin saa. Tosiasiallisen johtopaikan sijainnin määrittely riippuu siis lähes täysin valtioiden sisäisestä lainsäädännöstä, ja yleistymässä olevat hajautetun johtorakenteen tilanteet kohtaavat siten huomattavaa epävarmuutta tilanteiden tulkinnan suhteen.

3.3.5 Tosiasiallisen johtopaikan määräytymiskriteereihin kohdistuva kritiikki

Tässä luvussa tarkasteltuja hallituksen esityksen tarjoamia tulkintaohjeita koskien Suomen tuloverolain tosiasiallisen johtopaikan käsitettä voi myös perustellusti tarkastella kriittisesti. Yhtäältä sijainnin määrittelyssä painotetaan ylimmän toimeenpanevan johdon kokousten

sijaintipaikkaa, ja toisaalla, mikäli tuo kokousten sijaintipaikka on mahdoton määrittellä, painotetaan yrityksen organisatorisesti ja taloudellisesti tosiasiallisen toiminnan painopisteen sijaintia. Etenkin hajautetun johtorakenteen tilanteissa nämä eri määrittelykriteerit voivat näyttäytyä jopa ristiriitaisessa valossa. Rehellisyyden nimissä on todettava, että tämä epäjohtonmukaisuus ei ole ainutlaatuista, vaan sisältyy laajasti nykyisiin tosiasiallisen johtopaikan (tai sitä vastaavan käsitteen) sijaintia käsitteleviin määrittelyihin eri valtioiden sisäisissä lainsäädännöissä.

Lähtökohtaisesti valtaosassa valtioista, jotka ovat tosiasiallisen johtopaikan tai siihen verrattavissa olevan käsitteen sisällyttäneet sisäiseen lainsäädäntöönsä, perustuu käsitteen määrittelmä pitkälti yrityksen ylimmän toimeenpanevan johdon sijaintiin ja/tai päätöksentekopaikkaan. Kuitenkin, kuten Baker toteaa, COVID-19-pandemian aikana jo varsin laajasti ja yksimielisesti todettiin, että ylimmän toimeenpanevan johdon sijainnille heidän hoitaessaan tehtäviään etänä ei annettu juuri painoarvoa, vaan tarkastelu keskittyi ennemminkin yrityksen tosiasiallisen liiketoiminnan sijaintiin. Baker kysyy aiheellisesti, olisiko tämä pandemian aikainen arvioinnin painopisteen muutos syytä ottaa pysyväksi osaksi tosiasiallisen johtopaikan määrittelykriteerejä¹⁵¹.

Yrityksen tosiasiallisen johtopaikan määrittely tarvitsee sisäsyntyisesti jonkun tietyn maantieteellisen paikan määrittelyyn. Vaikuttaisi kuitenkin siltä, että johtohenkilöiden sijainnin sijaan olisi aika keskittyä tarkastelemaan paikkaa, jossa yrityksen varsinainen liiketoiminta tosiasiallisesti tapahtuu. Tähän kiinnittää huomiota myös Lipniewicz, joka arvioi, että perusteet yrityksen verotuksellisen asuinvaltion määrittelemiselle johdon prosessien kautta näyttää murenevan nykytodellisuudessa¹⁵². Hän huomauttaa, että tosiasiallisen johtopaikan määrittelemisen ylimmän johdon päätöksentekopaikaksi johtaa käytännössä siihen, että muuttaakseen verotuksellista asuinvaltiotaan yrityksen tarvitsee vain siirtää hallintonsa (tai osa siitä) haluamaansa valtioon ilman, että yrityksen varsinaisen liiketoiminnan tarvitsee siirtyä. Tämä ei ole kovin kaukaa haettua nykymaailmassa, jossa yrityksen johtamistoimintojen suorittaminen etänä erilaisten teknisten apujen avulla on täysin mahdollista ja monissa tilanteissa jo ainakin osittain arkipäiväistä. Kun ottaa huomioon, että yrityksen varsinainen liiketoiminta on sitä toimintaa, joka luo yritykselle verotettavaa arvoa, alkaa tosiasiallisen johtopaikan ja sitä myötä verotuksellisen asuinvaltion määrittelemisen yrityksen johdon

¹⁵¹ Baker (2020)

¹⁵² Lipniewicz (2020)

sijaintipaikaksi näyttäytyä kyseenalaisessa valossa. Erityisesti taloudellisen liittymän periaate teoreettisena pohjana verovelvollisuuden muodostumiselle voidaan nähdä kyseenalaistuvan.

Baker puolestaan pohtii osuvasti, kuinka monta lentoa vuosittain hallituksen kokouksiin matkustavat yritysjohtajat ovat lentäneet vain, jotta on voitu varmistaa, että yrityksen keskitetty johtaminen on tapahtunut tietyssä valtiossa. Tällaisissa tilanteissa verotuksen näkökulmasta on hankala nähdä käytännön eroa sillä, matkustavatko yrityksen ylimpään toimeenpanevaan johtoon kuuluvat henkilöt paikan päälle kokouksiin, vai liittyvätkö he niihin etänä videokonferenssilaitteiden välityksellä. Aivan erillisiä ovat luonnollisesti ne tilanteet, joissa yritys on perustettu tiettyyn valtioon verotuksellisista syistä ja joissa pyritään keinotekoisesti pitämään verotus toisessa valtiossa, kuin missä yrityksen toiminta tosiasiallisesti tapahtuu. Viimeksi mainittujen tilanteiden suitsiminen on täysin mahdollista, vaikka yrityksen toimeenpanevan johdon päätöksentekopaikan sijainti hylättäisiin tosiasiallisen johtopaikan sijainnin määrittelykriteerien joukosta.

Lipniewicz näkee tosiasiallisen johtopaikan käsitteen ongelmallisuuden juontuvan muuttuneista johtamisprosesseista sekä erityisesti teknisen kehityksen mukanaan tuomista ratkaisuksista, joiden avulla johtotehtäviä hoitavien ihmisten ei tarvitse olla tavanomaisesti läsnä yrityksen liiketoiminnan harjoittamispaikassa eikä edes saman pöydän ääressä tehdessään yrityksen liiketoimintaan oleellisesti vaikuttavia päätöksiä. Hänen mukaansa testi, joka nojaa yrityksen johdon sijaintipaikkaan, viittaa hierarkkiseen (lineaariseen) organisaatorakenteeseen, joka ei vastaa välttämättä lainkaan monien nyky maailman yritysten todellisuutta. Muun muassa systemaattinen päätösvallan jakaminen, madalletut organisaatorakenteet ja huipputeknologian käyttäminen johtamis- sekä kommunikointiprosesseissa ovat tekijöitä, jotka rapauttavat sitä perustaa, jonka mukaan verotusvallan jakaminen on perustunut yrityksen johtajien maantieteelliseen päätöksentekopaikkaan. Lipniewicz siteeraa Puolan valtiovarainministeriön ohjeita, joissa aiheellisesti todetaan, että paikka, jossa yritystä johdetaan, ei välttämättä ole pysyvä. Toisaalta määritelmä, joka tekisi yrityksen tosiasiallisesta johtopaikasta helposti liikuteltavan, ei millään tavalla vastaa käsitteen alkuperäistä tarkoitusta. Näin ollen on aiheellista pohtia koko tosiasiallisen johtopaikan sijainnin määrittelykriteereitä uudessa valossa, ja tämä kritiikki vakiintuneita kansainvälisiä määrittelykriteerejä kohtaan liittyy mitä suurimmassa määrin myös kansainvälisen etätyöskentelyn tarkasteluun.

Yhä useammin ylimmän johdon päätöksentekopaikkaan perustuvat vakiintuneet kansainväliset määrittelykriteerit tosiasiallisen johtopaikan sijainnille ja sitä myöten yrityksen verotuksellisen asuinvaltion määräytymiselle eivät kuvasta yrityksen todellista läsnäoloa kyseisessä valtiossa, eivätkä tuota tulokseksi sitä maantieteellistä paikkaa, jossa yritys varsinaisen liiketoimintansa avulla luo arvoa ja tuottaa tulosta. Itse asiassa Lipniewicz toteaa erittäin osuvasti, että nykyinen tosiasiallisen johtopaikan kriteeristö voi olla pätevä vain, mikäli hyväksymme OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin aiemman version sisältämän oletuksen siitä, että yrityksellä voi olla vain yksi tosiasiallinen johtopaikka. Kuten yllä on todettu, tämä ei vastaa monen nyky maailman yrityksen todellisuutta etenkin korkean teknologian ja digitalisaation sekä matalan organisaatorakenteen omaksuneissa yrityksissä, joissa päätöksiä tehdään laajasti eri osissa organisaatiota ja joissa johtamis- ja päätöksentekotoiminnot eivät edellytä fyysistä läsnäoloa samassa maantieteellisessä paikassa.

Vaikuttaa siltä, että kansainvälisesti vakiintuneita yrityksen verotuksellisen asuinvaltion määräytymiskriteereitä on arvioitava kriittisesti nyky maailman todellisuudessa. Yrityksen verotuksellisen asuinvaltion määräytymisen kytkeminen siihen maantieteelliseen paikkaan, jossa yrityksen varsinaiset liiketoimintaprosessit tapahtuvat ja tuottavat yritykselle verotettavaa tuloa, vaikuttaisi tarkoituksenmukaisemmalta kuin johdon päätöksentekopaikkojen jäljittäminen. Huomion arvoista on, että moni viimeaikainen muutos ohjeistuksiin tosiasiallisen johtopaikan sijainnin arvioinnissa on jo ottanut askeleen pois päin vanhoista vakiintuneista käsityksistä. OECD:n malliverosopimuksen uusimmassa versiossa (2017) on jo hylätty tosiasialliseen johtopaikkaan liittyvä tie breaker -sääntö yrityksen kaksoisasumiskonfliktien ratkaisemisessa, ja painotetaan nyt toimivaltaisten viranomaisten yhteistyötä tilannekohtaisessa tarkastelussa. Myös hallituksen esityksessä tuloverolain muuttamisesta (HE 136/2020) mainitaan, että tosiasiallisen johtopaikan määrittelyssä tulee ottaa huomioon myös muita yrityksen organisointiin sekä liiketoimintaan liittyviä olosuhteita ja huomioida se maantieteellinen paikka, jossa yrityksen organisatorisesti ja taloudellisesti tosiasiallinen toiminnan painopiste sijaitsee. Tästä huolimatta kansainvälisesti laajasti vakiintuneet yrityksen verotuksellisen asuinvaltion määrittelykriteerit kiistatta yhä perustuvat ylimmän toimeenpanevan johdon päätöksentekopaikkaan, mikä aiheuttaa oleellista epävarmuutta yrityksille, jotka ovat jo omaksuneet ketterästi toimivia organisaatorakenteita ja (ainakin osittain) etänä tapahtuvia johtamisprosesseja.

3.3.6 Etätyö ja tosiasiallinen johtopaikka

Lähtökohtaisesti jokaisella yrityksellä on tosiasiallinen johtopaikka. Perinteisesti tosiasiallisen johtopaikan tarkastelulla pyritään selvittämään, missä ja kenen toimesta yritystä tosiasiallisesti johdetaan, eli missä yhteisön tärkeimmät, ylintä päivittäistä johtamista koskevat päätökset tehdään ja kenen toimesta. Tällä tarkastelulla pyritään tunnistamaan keinotekoiset usein verojen välttelyyn tähtäävät järjestelyt. Lähtökohtaisesti tosiasiallisen johtopaikan käsitteen tarkoituksena ei ole yrityksen asuinvaltion vaihtuminen minkä tahansa valtiossa suoritettun johtajatasoisen työtehtävän seurauksena, vaan tosiasiallisen johtopaikan sijainnin määrittelyn tulisi olla laajamittainen tosiasiallisiin olosuhteisiin painottuva kokonaisharkinta, jossa painotetaan sitä maantieteellistä paikkaa, jossa yhteisön organisatorisesti ja taloudellisesti tosiasiallinen toiminnan painopiste sijaitsee. Hallituksen (tai muun ylimmän päätöksentekaelimen) kokousten sekä ylimmän toimeenpanevan johdon sijainnin lisäksi tosiasiallisen johtopaikan sijaintia arvioitaessa otetaan huomioon myös muut yrityksen organisointiin ja liiketoimintaan liittyvät olosuhteet, joilla tarkoitetaan etupäässä yrityksen pääkonttorin sijaintipaikkaa tai muuta paikkaa, jossa yrityksen toimeenpaneva johto sijaitsee. Tosiasiallisen johtopaikan sijainnin arviointikriteerit voivat kuitenkin vaihdella yrityksen liiketoiminnan luonteen sekä yritystyyppin mukaan, sillä päätöksentekomekanismit voivat vaihdella näiden tekijöiden vaihtuessa. Tosiasiallisen johtopaikan käsitteen määritelmä ja tulkinta myös vaihtelevat eri valtioiden verolainsäädännöissä, eikä OECD:n malliverosopimuksesta tai sen kommentaarista löydy sille kovin yksityiskohtaisia tulkintakriteerejä. Näin ollen hallituksen jäsenten tai muuhun ylimpään toimeenpanevaan johtoon kuuluvien henkilöiden tekemänä etätöiden mukanaan tuomia verotuksellisia seurauksia on vaikeampi arvioida näin yleisellä tasolla.

Etätöidenäkökulmasta yrityksen verotuksellisen asuinvaltion vaihtuminen ollee melko harvinaista, mutta se on silti huomioitava, mikäli yrityksessä olennaista päätäntävaltaa tavanomaisesti käyttävä henkilö tekee töitensä toisessa valtiossa, kuin missä yritys sijaitsee eikä työskentely toisessa valtiossa ole väliaikaista tai satunnaista luonteeltaan. Olennaista on myös huomioida, että mikäli yrityksellä on toisessa valtiossa johtopaikka, joka ei täytä tosiasiallisen johtopaikan

muodostumiskriteerejä, on mahdollista, että tuo johtopaikka muodostaa kuitenkin kiinteän toimipaikan, mikä luo yritykselle rajoitetun verovelvollisuuden.

4 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tässä tutkielmassa on käsitelty vapaaehtoisuuteen perustuvaa ja valtioiden rajat ylittävää etätyöskentelyä sekä sen seurauksena työnantajayritykselle mahdollisesti koituvaa verovelvollisuuden muodostumista etätyöskentelyvaltioon. Talouden ja koko yhteiskunnan digitalisoitumisen mukanaan tuomia haasteita kansainvälisen verotuksen alalla on tunnistettu jo hyvän aikaa. Teknologinen kehitys on jo pitkään mahdollistanut yhä useamman työtehtävän suorittamisen ajasta ja paikasta riippumatta. COVID-19-pandemian aikana näistä ratkaisuista tuli äkillisesti yhä suuremman joukon joka päiväistä työarkea. Vaikka pandemiasta johtuvat matkustusrajoitukset on jo pääasiassa purettu, etätöiden merkitys työelämässä vaikuttaa kasvavan. Tässä tutkielmassa käsitelty vapaaehtoisuuteen ja ihmisten helppoon liikkuvuuteen perustuva etätyöskentely on yksi monista digitalisoituvan yhteiskunnan ilmiöistä, joilla tulee olemaan laajoja ja kauaskantoisia vaikutuksia myös kansainväliseen verotukseen.

Tutkielmassa näkökulmana on ensinnäkin vapaaehtoisuuteen perustuva etätö. Sillä tarkoitetaan tässä yhteydessä etätöitä, jonka voisi yhtä hyvin suorittaa työnantajan osoittamalla varsinaisella työpaikalla, mutta joka työntekijän omasta halusta ja työntekijän ja työnantajan yhteisestä sopimuksesta suoritetaan muualla. Toisekseen näkökulmana on nimenomaan valtioiden rajat ylittävät etätötilanteet. Yrityksen ja sen osoittamien työtehtävien velvoittaessa työntekijän työskentelemään varsinaisen työpaikan ulkopuolella on helpompi nähdä myös verovelvollisuuden syntyminen lähtökohtaisesti tarvittavan taloudellisen liittymän muodostuminen työskentelyvaltion ja työnantajayrityksen välillä. Sen sijaan työntekijän omasta halusta tapahtuva etätyöskentely, jonka voisi suorittaa yhtä hyvin työnantajan tarjoamalla työpaikalla, luo kansainvälisen verotuksen näkökulmasta kompleksisemmän tilanteen, jossa verovelvollisuuden muodostumisen perustaksi katsottu taloudellisen liittymän muodostuminen on usein tulkinnanvaraisempaa.

Työnantajayritykselle voi muodostua verovelvollisuus toiseen valtioon etätöiden tekemisen seurauksena. Käytännössä verovelvollisuus toiseen valtioon voi muodostua joko kiinteän toimipaikan tai tosiasiallisen johtopaikan muodostumisen myötä. Tässä tutkielmassa on käyty läpi näiden käsitteiden muodostumisen perusteita vapaaehtoisen etätyöskentelyn näkökulmasta ja pyritty muodostamaan käsitys, millaisissa tilanteissa verovelvollisuus toiseen valtioon etätyöskentelyn seurauksena voi muodostua.

Kiinteä toimipaikka on yksi haastavimmista ja samalla mielenkiintoisimmista kansainvälisen verotuksen käsitteistä. Se on syntynyt aikana, jolloin liiketoiminnan harjoittaminen toisen valtion alueella lähtökohtaisesti vaati fyysistä läsnäoloa. Kiinteän toimipaikan käsitteen tarkoituksena on ollut selkeyttää verotusoikeuden jakamista kahden valtion välillä tilanteissa, joissa liiketuloa saadaan oman tavanomaisen asuinvaltion ulkopuolelta. Kiinteän toimipaikan muodostuminen tarkoittaa käytännössä sen tunnustamista, että toisella valtiolla on oikeus verottaa liiketuloa, joka on syntynyt sen alueella. Digitaalisen kehityksen mahdollistamat uudet liiketoimintamallit sekä työskentelytavat ovat tuoneet haasteita tämän kansainvälisesti hyvin olennaisen käsitteen tulkinnassa nyky-yhteiskunnassa. Tässä tutkielmassa on pyritty liittämään kiinteän toimipaikan käsitteen alkuperäinen tarkoitus ja päämäärä mahdollisiin tulkintavaihtoehtoihin, ja sitä kautta löytämään "lain hengen" mukaisia tulkintoja käsitteelle, jonka väistämättä tulee uudistua yhteiskunnan muuttuessa.

Samalla tavalla on lähestytty myös tosiasiallisen johtopaikan käsitettä. Tosiasiallinen johtopaikka käsitteenä pyrkii paikallistamaan sen maantieteellisen paikan, jossa yrityksen asioita tosiasiallisesta hoidetaan ja johdetaan. Tosiasiallinen johtopaikka (tai siihen verrattavissa olevat käsitteet) käytännössä tarkoittavat, että yrityksen katsotaan olevan niin kiinteästi läsnä kyseisessä valtiossa, että yleisen verovelvollisuuden muodostuminen on katsottu oikeutetuksi. Kynnys yleisen verovelvollisuuden muodostumiseen on luonnollisesti suurempi kuin kiinteän toimipaikan myötä muodostuvaan rajattuun verovelvollisuuteen. Täten yrityksen tosiasiallisen johtopaikan siirtyminen etätyöskentelyn seurauksena on harvinaisempaa kuin kiinteän toimipaikan muodostuminen. Tämän hetkisten tulkintamallien valossa se on kuitenkin mahdollista.

4.1 Vapaaehtoinen etätyö ja kiinteä toimipaikka

Kiinteän toimipaikan muodostuminen perustuu siihen, että yritys harjoittaa liiketoimintaa toisessa valtiossa kuin mikä sen tavanomainen asuinvaltio on, jolloin ulkomaisen yrityksen ja tulon lähdevaltion välille voidaan tulkita syntyvän riittävän voimakas taloudellinen liittymä, ja lähdevaltion verotusoikeus kiinteän toimipaikan luomaan tuloon on katsottu olevan perusteltu. Kiinteä toimipaikka luo yritykselle rajoitetun verovelvollisuuden tulon lähdevaltioon. Kiinteä

toimipaikka voi syntyä kiinteän liikepaikan muodostumisen seurauksena tai epäitsenäisen edustajan toimien myötä.

Etätyöskentelyn on katsottu voivan muodostaa työnantajayritykselle kiinteän liikepaikan. Käytännössä kiinteän liikepaikan muodostuminen vaatii maantieteellistä ja ajallista pysyvyyttä, mikä voidaan myös etätyötilanteissa usein näyttää toteen suhteellisen helposti. On myös oleellista, että kiinteäksi liikepaikaksi tulkittavassa tilassa suoritettavat työtehtävät liittyvät oleellisesti yrityksen ydinliiketoimintaan, eivätkä ole puhtaasti avustavia ja/tai valmistelevia luonteeltaan. Sen sijaan kiinteän liikepaikan muodostumiseen liitetty vaatimus paikan olemisesta yrityksen käytettävissä on erityisen ongelmallinen vapaaehtoisuuteen perustuvan etätyöskentelyn näkökulmasta. Usein tällaisissa tilanteissa etätyöskentelytilat ovat paikkoja, joihin työnantajayrityksellä ei varsinaisesti ole yleistä pääsyä tai sellaista kontrollia kuin perinteisellä työnantajan tarjoamalla työpaikalla. Käytännössä näyttää siltä, että erityisesti, mikäli työnantajayritys erityisesti edellyttää kotitoimiston käyttöä tai osallistuu jollakin tavalla sen kuluihin, on mahdollista, että sen tulkitaan olevan työnantajan käytettävissä. Oikeuskäytäntö sekä esimerkiksi eräät OECD:n julkaisemat tulkintaohjeet kuitenkin osoittavat, että jopa työntekijän kotitoimiston voidaan tietyin ehdoin katsoa olevan työnantajayrityksen käytettävissä¹⁵³. Ensisijainen ohje työntekijän kotona sijaitsevan etätyöskentelytilan kohdalla on, että mikäli työnantaja edellyttää tilan käyttämistä työtehtävien suorittamiseen, tilan voidaan katsoa olevan työnantajan käytettävissä ja siten sen voidaan tulkita olevan työnantajayrityksen kiinteä liikepaikka¹⁵⁴. Vaikuttaa siis ilmeiseltä, että kotitoimisto voi muodostaa kiinteän liikepaikan, jos etätyöskentely siellä on jatkuvaa, ja työnantaja ei tarjoa varsinaista työntekopaikkaa. Tämä ensisijainen tulkintaohje ei kuitenkaan auta tämän tutkielman käsittelemiä vapaaehtoisuuteen perustuvia etätyötilanteita tulkittaessa, sillä silloin lähtökohtana on, että työnantaja ei etätyöskentelyä edellytä.

Toinen oleellinen huomio on, että mikäli työnantaja jollakin tavalla osallistuu etätyöskentelytilan kuluihin, sen voidaan helpommin tulkita olevan työnantajayrityksen käytettävissä siinä mielessä, että kiinteä liikepaikka syntyy¹⁵⁵. Esimerkkinä tällaisesta on tilanne, jossa työnantaja maksaa etätyöskentelytilan vuokran. Nykyään on kuitenkin täysin arkipäiväistä, että etätyöskentelytila voi muodostua mihin tahansa paikkaan, johon työntekijä vain voi laskea kannettavan tietokoneensa ja älypuhelimensa. Tällöin nousee kysymys, riittääkö etätyöskentelytilan kuluihin

¹⁵³ OECD (2011)

¹⁵⁴ OECD MTC 2017: Commentary on Article 5 para. 1 (18) ja (19)

¹⁵⁵ OECD (2011)

osallistumiseksi se, että työnantaja on osallistunut tietokoneen ja puhelimen kuluihin, mikä kuitenkin on varsin yleinen käytäntö¹⁵⁶.

Näin ollen, vaikka etätyöntekijä työskentelisi säännöllisesti kotitoimistossaan ja hänen suorittamat työtehtävät eivät olisi puhtaasti avustavia ja/tai valmistelevia luonteeltaan, mikäli varsinainen työntekopaikka on tarjottu (toisessa valtiossa), ei työnantajan voida katsoa edellyttävän etätyöskentelytilan käyttöä, ja täten ratkaiseva ehto tilan tulkitsemisesta yrityksen käytettävissä olevaksi jää täyttymättä. Tästä seuraa, että vapaaehtoisuuteen perustuvissa etätyötilanteissa etätyöskentelytilan tulkitseminen työnantajayrityksen käytettävissä olevaksi jää pitkälti sen varaan, *millainen osallistuminen työskentelytilan kuluihin katsotaan riittäväksi, jotta kiinteän liikepaikan voidaan katsoa yritykselle muodostuvan*. Tämän suhteen on selvästi tarvetta tarkemmille tulkintaohjeille. Toisaalta huomiota on kiinnitettävä myös siihen, että kiinteän liikepaikan muodostumiseen varsin yleisesti liitetty vaatimus tilan olemisesta työnantajayrityksen käytettävissä ei sisälly varsinaiseen malliverosopimustekstiin, ja malliverosopimuksen eri versioiden kommentaarit eivät ole olleet yhtenäisiä tämän vaatimuksen osalta. Etenkään etätyöskentelyn osalta tätä vaatimusta ei malliverosopimuksen kommentaarista löydy. Näin ollen oikeudelliset päätökset, jotka nojaavat kiinteän toimipaikan muodostumiseen sen perusteella, että etätyöskentelytila on ollut työnantajayrityksen käytettävissä (“at the disposal”), voidaan nähdä tulkinnallisesti varsin ongelmallisina. Kuten Báez Moreno huomauttaa, tämä on osa suurempaa ongelmallisuutta, jossa kiinteän toimipaikan muodostumiskriteerien yhteydessä ei juuri keskustella käsitteen perimmäisestä tarkoituksesta, jolloin sen sisällyttäminen tulkintaperusteisiin jätetään tietyllä tavalla avoimeksi.¹⁵⁷

Kiinteä toimipaikka voi muodostua myös niin sanotun epäitsenäisen edustajan toimien myötä. Epäitsenäiseksi edustajaksi on katsottu henkilö, joka toimii toisessa valtiossa kuin missä yrityksen tavanomainen asuinpaikka on. Epäitsenäinen edustaja on taloudellisesti riippuvainen yrityksestä ja solmii yritystä sitovia sopimuksia (tai osallistuu oleellisiin tavoin neuvotteluihin, joiden tuloksena syntyy yritystä velvoittavia sopimuksia). Vapaaehtoisuuteen perustuvan etätyöskentelyn näkökulmasta nousee perustavanlaatuinen kysymys siitä, että tulisiko kiinteän toimipaikan muodostumiseen vaikuttaa se, missä maassa solmitut sopimuksen työnantajayritystä velvoittavat? Kuten aikaisemmin on todettu, kiinteän toimipaikan muodostumisen juridis-teoreettinen tausta liittyy riittävän taloudellisen liittymän muodostumiseen

¹⁵⁶ Kts. esim. Beretta (2022)

¹⁵⁷ Kts. Báez Moreno (2020)

yrityksen ja liiketulon lähdevaltion välille. Käsitteen alkuperäisen tarkoituksen ja päämäärän valossa epäitsenäinen edustaja on ollut henkilö, joka on fyysisesti läsnä toisen valtion alueella ja siellä neuvottelee ja/tai solmii sopimuksia, jotka velvoittavat yritystä (sen toisen valtion alueella). Näin ollen perinteisesti epäitsenäisen edustajan tekemä etätyö tuon toisen valtion alueella on voitu tulkita olevan työnantajayrityksen velvoittamaa. Mikäli etätyöskentely toisen valtion alueella perustuu kuitenkin vapaaehtoisuuteen, eli samat työtehtävät voisi aivan hyvin suorittaa myös työnantajayrityksen omassa asuinvaltiossaan tarjoamalla työpaikalla, tulee tulkintaan mukaan epävarmuutta. Lisäksi, mikäli solmitut sopimukset eivät millään tavalla velvoita työnantajayritystä etätyöntekijän sijaintivaltiossa, onko pelkkä etätyöntekijän sijainti riittävä luomaan taloudellisen liittymän yrityksen ja valtion välille? Tämän tutkielman kirjoittaja on taipuvainen tulkitsemaan, että kiinteän toimipaikan alkuperäisen tarkoituksen ja päämäärän valossa perusteita kiinteän toimipaikan muodostumiselle ei edellä kuvatussa tilanteessa ole, eikä kirjoittaja ole yksin päättelynsä kanssa¹⁵⁸. Joiden maiden oikeuskäytännön valossa tällainen tilanne on kuitenkin kiistatta tulkittu riittäväksi taloudelliseksi liittymäksi kiinteän toimipaikan muodostumiseksi¹⁵⁹.

Kynnys kiinteän toimipaikan muodostumiselle on laskenut selvästi viimeisen 10 vuoden aikana eri maiden oikeuskäytännöissä¹⁶⁰. OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa painotetaan etätyöskentelyn seurauksena syntyvän kiinteän toimipaikan muodostumisen tulkinnassa tilannekohtaista tarkastelua, ja siten etenkin vapaaehtoisuuteen perustuvan etätyöskentelyn tilanteissa tulkintaohjeet näyttävät jäävän melko epämääräisiksi. Näin ollen vaikuttaa siltä, että *vapaaehtoisuuteen perustuvan etätyöskentelyn näkökulmasta tarvetta tarkempaan huomion kiinnittämiseen sekä lisäohjeistukseen tilanteiden tulkitsemiseksi on tarvetta*. Yhtenäisemmillä ja selkeillä tulkintaohjeilla voidaan vähentää hallinnollista taakkaa, joka yhä yleistyvien tilanteiden tulkitseminen case-by-case aiheuttaa. Lisäksi yhtenäisemmät ja selkeämmät tulkintaohjeet lisääisivät oikeudellista ennakoitavuutta, minkä voidaan nähdä olevan yksi hyvän verojärjestelmän kulmakivistä. Lisäohjeistuksen tarpeen tunnistamisen ohella *tulkintaohjeissa olisi tärkeää ottaa selkeämmin huomioon kiinteän toimipaikan käsitteen perimmäinen tarkoitus*. Yhteiskunnan, yritysten toimintalogiikoiden ja työskentelytapojen muuttuessa myös kiinteän toimipaikan käsitteen on välttämätöntä kehittyä ja muuttua. Tässä muutoksessa ei tule unohtaa sen alkuperäistä tarkoitusta ja päämäärää.¹⁶¹

¹⁵⁸ Kts. esim. Báez Moreno (2020) tai Bendlinger (2021)

¹⁵⁹ Bendlinger (2021)

¹⁶⁰ Kts. esim. Bendlinger (2021) ja Ditz & Quilitzsch (2012)

¹⁶¹ Kts. esim. Báez Moreno (2020)

Toisaalta, kuten Bendlinger (2021) toteaa, on myös mahdollista lähestyä asiaa siten, että lähtökohtaisesti vapaaehtoisuuteen perustuvan etätyöskentelyn ei tulisi kiinteää toimipaikkaa muodostaa. Verotusoikeuden sirpaloittaminen pahimmillaan useisiin eri valtioihin ei vastaa käsitteiden alkuperäistä päämäärää tai tarkoitusta, eikä ole minkään osapuolen etu. Myös kiinteään toimipaikkaan erottamattomasti liittyvä tulon allokointi on äärimmäisen vaikeaa, mikäli esimerkiksi yhdessä asiakasprojektissa työskentelevät henkilöt sattuisivat tekemään työnsä enimmäkseen etätyönä eri valtioiden alueilla.

4.3 Vapaaehtoinen etätyö ja tosiasiallinen johtopaikka

Tällä hetkellä kansainvälisesti vakiintuneiden määrittelykriteerien mukaan tosiasiallinen johtopaikka muodostuu sinne, missä ylintä toimeenpanevaa valtaa käyttävä henkilö tai yrityksen päätöselin tekee yrityksen liiketoimintaan oleellisesti vaikuttavat päätökset. Ongelmallista tässä tulkintaohjeessa on, että se ei välttämättä vastaa ollenkaan nykytodellisuutta. Madalletut organisaatorakenteet ja hajautettu päätöksentekovalta on arkitodellisuutta nykyajan ketterissä yrityksissä. Henkilöiden helppo liikkuvuus ja erilaiset tekniset ratkaisut etenkin kommunikaatiovälineiden osalta ovat arkipäivää. Yksi henkilö voi tehdä päätöksiä kotonaan, toinen lomamatkalla, ja kolmas lentokoneessa valtameren yläpuolella. Hallituksen ja johtoryhmä kokousten pitäminen erilaisten videokonferenssiapplikaatioiden välityksellä ei ole enää millään tavalla epätavallista. Henkilöiden ei tarvitse olla samassa tilassa, eikä edes samalla mantereella voidakseen kommunikoida tehokkaasti keskenään ja tehdä oleellisia yrityksen liiketoimintaan vaikuttavia päätöksiä. Kaikesta tästä seuraa, että yrityksen liiketoimintaan oleellisesti vaikuttavia päätöksiä tehdään varsin arkisesti ajasta ja paikasta riippumatta. Näin ollen, kuten Lipniewicz huomauttaa, muuttaakseen verotuksellista asuinvaltiota yrityksen tarvitsee vain sijoittaa tietty osa johtoa fyysisesti tiettyyn maantieteelliseen paikkaan täyttääkseen määrittelykriteerit ja saadakseen haluamansa verostatuksen, riippumatta siitä, missä yrityksen liike-tulo varsinaisesti muodostetaan. On kuitenkin täysin aiheellista kysyä, vastaako tämä enää millään tavalla tosiasiallisen johtopaikan käsitteen perimmäistä tarkoitusta.

Yrityksen verotuksellisen asuinvaltion kytkeminen ylimmän johdon päätöksentekopaikkaan ei vaikuta vastaavan nyky maailman ja nykyorganisaatioiden todellisuutta¹⁶². Oikeushenkilön verotuksellinen asuinvaltio tulisi liittää ennemmin sen varsinaiseen toimintapaikkaan, yrityksen ollessa kyseessä esimerkiksi valtioon, jossa sen liiketoiminnan pääpaino sijaitsee. Yrityksen verotuksellisen asuinvaltion oikeudenmukainen määräytyminen on oleellinen seikka kansainvälisen verotuksen näkökulmasta, ja siihen liittyvien kriteerien kriittinen tarkastelu vaikuttaa olevan tarpeellista.

4.4 Loppusanat

Vapaaehtoisuuteen perustuva etätyö sekä ketterät organisaatorakenteet haastavat perinteisiä näkökulmia myös kansainvälisen verotuksen alalla. Kun etätyöskentely ei perustu varsinaisesti liiketoiminnan tarpeisiin, vaan sama työ voitaisiin aivan hyvin tehdä myös yrityksen pääkonttorilla, vaikuttavat etätyöskentelyn seurauksena syntyvän kiinteän toimipaikan muodostumisen perusteet olevan helpommin horjutettavissa. Yhtenäisemmät ja selkeämmät tulkintaohjeet kiinteän toimipaikan muodostumiselle lisäisivät oikeudellista ennakoitavuutta sekä vähentäisivät hallinnollista taakkaa, jota nykyinen tilannekohtaiseen tarkasteluun painottuva ohjeistus aiheuttaa. Yhteiskunnan ja yritysten toimintalogiikoiden muuttuessa kiinteän toimipaikan muodostumisen tulkintaohjeissa olisi tärkeää palata selkeämmin käsitteen perimmäiseen tarkoitukseen, eli luoda lähdeverotusoikeus valtiolle, jonka alueella ja jonka infrastruktuuria hyödyntäen yritys luo tulosta. Tarvetta tarkemmalle analyysille on siitä, miten nyky-yhteiskunnassa voitaisiin luoda nykyaikainen kiinteän toimipaikan käsite, joka toisi oikeudenmukaisuutta kansainvälisen tuloverotuksen jakautumiseen, mutta ei loisi tarpeettomia esteitä kansainväliselle henkilöiden ja yritysten liikkuvuudelle.

Nyky-yhteiskunnassa paitsi henkilöiden liikkuvuus, myös madalletut organisaatorakenteet ja hajautettu päätöksentekovalta muuttavat myös kansainvälisen verotuksen todellisuutta. Sekä etätöitä että myös yrityksen liiketoimintaan oleellisesti vaikuttavia päätöksiä tehdään varsin arkisesti ajasta ja paikasta riippumatta. Näin ollen yrityksen tosiasiallisen asuinvaltion kytkeminen ylimmän johdon fyysiseen päätöksentekopaikkaan ei vaikuta enää

¹⁶² Kts. esim. Baker (2020) ja Lipniewicz (2020)

tarkoituksenmukaiselta. Yrityksen verotuksellinen asuinvaltio tulisi sijaita paikassa, jossa yrityksen liiketoiminnan pääasiallinen painopiste sijaitsee ja jossa sen liiketoiminta luo tulosta. Tämän paikan määrittelemisen nyky-yhteiskunnan ketterien ja kansainvälisten yritysten todellisuudessa ei välttämättä ole yksioikoista, ja verotuksellisen asuinvaltion määräytymiskriteerejä tulisikin tarkastella uudelleen kriittisesti.

LÄHTEET

Altig, D. (2020)

Firms Expect Working from Home to Triple

Federal Reserve Bank of Atlanta

<https://www.atlantafed.org/blogs/macroblog/2020/05/28/firms-expect-working-from-home-to-triple>

(vierailtu 19.10.2021)

Báez Moreno, Andrés (2020)

Unnecessary and Yet Harmful: Some Critical Remarks to the OECD Note on the Impact of the COVID-19 Crisis on Tax Treaties

INTERTAX, Volume 48, Issue 8 & 9, p. 814-830

Baker, Philip (2020)

International Tax in the Time of COVID-19

INTERTAX, Volume 48, Issue 8 & 9, p. 805-813

Belgian Ruling Commission, Ruling 2011.432 (29.11.2011)

<https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/public/fisconet/document/d22e10f7-fddd-4c48-869a-32513ec5a985/2011.432>

(vierailtu 30.5.2022)

Bendlinger, Stefan (2021)

Steuerlicher Nexus durch "digitale Nomaden" und der Unsinn der Homeoffice-Betriebsstätte

(Tax Nexus Due to "Digital Nomads" and the Folly of Home Office Permanent Establishments)

SWI (Steuer und Wirtschaft International) 09/2021, s. 450-463

https://www.icon.at/fileadmin/media/News_Publikationen/Fachpulikationen/2021/Bendlinger_Stefan_Steuerlicher_Nexus_durch_digitale_Nomaden_und_der_Unsinn_der_Homeoffice-Betriebsstaette_SWI_Seite_450-463.pdf

Beretta, Giorgio (2022)

"Work on the Move": Rethinking Taxation of Labour Income under Tax Treaties

IBFD: International Tax Studies 2022. Volume 5. No. 2.

Burrell, Darrell N. (2020)

Understanding the Talent Management Intricacies of Remote Cybersecurity Teams in Covid-19 Induced Telework Organizational Ecosystems

Land Forces Academy Review, Vol. XXV, No 3(99), 2020

<https://sciendo.com/pdf/10.2478/raft-2020-0028>

Byers (2020)

Mark Zuckerberg: Half of Facebook may work remotely by 2030, NBC Tech News

<https://www.nbcnews.com/tech/tech-news/mark-zuckerberg-half-facebook-may-work-remotely-2030-n1212081>

(vierailtu 20.10.2021)

Collier, R. & Pirlot, A. & Vella, J. (2020)

Tax Policy and the COVID-19 Crisis

INTERTAX, Volume 48, Issue 8 & 9, p. 794-804

Criscuolo, C. & Gal, P. & Leidecker, T. & Losma, F. & Nicoletti, G. (2021)

Telework after COVID-19: Survey evidence from managers and workers on implications for productivity and well-being

OECD Global Forum on Productivity

<https://oecdecoscope.blog/2021/07/28/telework-after-covid-19-survey-evidence-from-managers-and-workers-on-implications-for-productivity-and-well-being/>

Ditz, X. & Quilitzsch, C. (2012)

The Definition of Permanent Establishment: Current OECD and German Case Law Developments

INTERTAX, Volume 40, Issue 10, p. 556-565

Hallituksen esitys HE 136/2020

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

Hallituksen esitys annettu, päivämäärä 01.10.2020

https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/KasittelytiedotValtiopaivaasia/Sivut/HE_136+2020.aspx

Helminen Marjaana

Kansainvälinen verotus

AlmaTalent Pro - Päivittyvät hakuteokset

<https://fokus.almatalent.fi/>

(vierailtu 7.3.2022)

Hirvonen Ari (2011)

Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan

Helsingin yliopisto, oikeustieteellinen tiedekunta

https://helda.helsinki.fi/bitstream/handle/10138/225264/hirvonen_mitka_metodit.pdf?sequence=1&isAllo-%20wed=y

Holmes (2020)

How tech companies plan to reopen

Business Insider

<https://www.businessinsider.com/how-tech-companies-plan-to-reopen-facebook-google-microsoft-amazon-2020-5>

(vierailtu 19.10.2021)

International Labour Organisation (ILO), C177. Home Work Convention (1996)

https://www.ilo.org/dyn/normlex/en/f?p=NORMLEXPUB:12100:0::NO::P12100_INSTRUMENT_ID:312322

Ker, D. & Montagnier, P. & Spiezia, V. (2021)

Measuring telework in the COVID-19 pandemic

OECD Digital Economy Papers, No. 314, OECD Publishing

<https://doi.org/10.1787/0a76109f-en>

KPMG: Elinkeinoverotus 2021

Edita Publishing Oy

ISBN: 978-951-37-8085-2

[https://shop-edita-fi.libproxy.aalto.fi/digikirja/3780852#13\(20\)luku\(20\)Kansainv\(e4\)linen\(20\)verotus](https://shop-edita-fi.libproxy.aalto.fi/digikirja/3780852#13(20)luku(20)Kansainv(e4)linen(20)verotus)

KVL:2015/2

Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisu

Diaarinumero: A62/8210/2014

<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ennakkoratkaisut/54422/kv002201/>

Kostić, Svetislav V. (2021)

A Plea for a Workforce Presence PE Concept in a Post-Covid Digitalized World

InterTax, Volume 49, Issue 10, p. 758-770

Leduc, Sebastian & Michielse, Geerte (2021)

IMF eLibrary: Corporate Income Taxes under Pressure. Chapter 8 Are Tax Treaties Worth It for Developing Economies?

ISBN: 9781513511771

Publication Date: 26 Feb 2021

Publisher: International Monetary Fund

<https://www.elibrary.imf.org/view/books/071/28329-9781513511771-en/ch008.xml?tabs=fulltext>

Lipniewicz, Rafal (2020)

Place of Effective Management in the Digital Economy

INTERTAX, Volume 48, Issue 6 & 7, p. 602-615

Malmgren, Marianne (2008)

Väitöskirja: *Oikeushenkilön asuinvaltio verotuksessa ja yrityksen kansainvälistyminen*

Edita Publishing Oy.

ISBN: 978-951-37-5373-3

Malmgren, Marianne (2020)

Tosiasiallinen johtopaikka ulkomaisen yhteisön yleisen verovelvollisuuden kriteerinä Suomessa

Verotus 5 / 2020, s. 643-654

ISSN 0357-2331

<https://www-edilex-fi.libproxy.aalto.fi/verotuslehti/21619.pdf>

Malmgren, Marianne & Myrsky, Matti (2017)

Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus

Alma Talent Pro - Verkkokirjahylly

ISBN 978-952-14-2342-0

<https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.libproxy.aalto.fi/teos/CAEBDXCTEB#piste:b4>

Milasi, S. & González-Vázquez, I. & Fernández-Macías, E. (2020)

Telework in the EU before and after COVID-19: where we were, where we head to

The European Commission's science and knowledge service, Joint Research Centre

https://ec.europa.eu/jrc/sites/default/files/jrc120945_policy_brief_-_covid_and_telework_final.pdf

Ministry of Finance (Austria), Ruling EAS 3392

Bundesministerium Finanzen, EAS-Auskunft des BMF vom 06.11.2017,

BMF-010221/0333-IV/8/2017. EAS 3392; D Deutschland; 0500 Betriebstätte.

<https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e1s1>

(vierailtu 30.5.2022)

Nersesyan, Narine (2021)

IMF eLibrary: Corporate Income Taxes under Pressure. Ch. 3: The Current International Tax Architecture: A Short Primer

ISBN: 9781513511771

Publication Date: 26 Feb 2021

Publisher: International Monetary Fund

<https://www.elibrary.imf.org/view/books/071/28329-9781513511771-en/ch003.xml>

Nissinen, Mika (2019)

Väitöskirja: *Suomessa harjoitettavan yritystoiminnan kansallinen tuloverotusoikeus. Kontekstina nykytila ja hyvän verojärjestelmän kriteerit*

Publications of the University of Eastern Finland. Dissertations in Social Sciences and Business Studies. No 193.

ISBN: 978-952-61-3031-6 (PDF)

NY Court of Appeals, *Zelinsky v Tax Appeals Tribunal of the State of New York*. 24.11.2003.
2003 NY Slip Op 18774 [1 NY3d 85]

<https://law.justia.com/cases/new-york/court-of-appeals/2003/2003-18774.html>

(vierailtu 30.5.2022)

OECD (2021)

Updated Guidance on Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Pandemic

OECD Policy Responses to Coronavirus (COVID-19), 21.1.2021

<https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/updated-guidance-on-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-pandemic-df42be07/>

OECD (2020)

Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis

OECD Policy Responses to Coronavirus (COVID-19), 3.4.2020

https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=127_127237-vsdagpp2t3&title=OECD-Secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-COVID-19-Crisis&_ga=2.42819813.1360767582.1635333149-1576893081.1634724761

OECD MTC 2017

Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)

OECD Publishing

<https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

OECD MTC 2014

Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)

OECD Publishing

https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en#page1

OECD (2011)

Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the Model Tax Convention

<https://www.oecd.org/tax/treaties/48836726.pdf>

OECD (2001)

The Impact of the Communications Revolution on the Application of “Place of Effective Management” as a Tie Breaker Rule.

<https://www.oecd.org/ctp/treaties/1923328.pdf>

OYL Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624

<https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2006/20060624>

OKL Osuuskuntalaki 14.6.2013/421

<https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2013/20130421>

Penttilä, Seppo (1998)

Verotus tietoyhteiskunnassa (Sitra)

ISBN 951-563-581-0

<https://www.sitra.fi/app/uploads/2017/02/sitra181-2.pdf>

Pickering, Ariane (2013)

Why Negotiate Tax Treaties

United Nations, Department of Economic and Social Affairs

https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2013/05/20130530_Paper1N_Pickering.pdf

Soroui, Sarah T. (2021)

Understanding the drivers and implications of remote work from the local perspective: An exploratory study into the dis/reembedding dynamics

Technology in Society, Volume 64, February 2021, 101328

<https://www-sciencedirect-com.libproxy.aalto.fi/science/article/pii/S0160791X19305251>

Skaar, Arvid (2000)

Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce

InterTax, Volume 28, Issue 5.

Säätiölaki 487/2015

<https://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2015/20150487>

Tilastokeskus. Tietoa tilastoista. Käsitteet. Etätyö.

<https://www.stat.fi/meta/kas/etatyo.html>

(vierailtu 25.10.2021)

TVL Tuloverolaki 30.12.1992/1535

<https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1992/19921535>

Verohallinto (2020)

Syventävät ohjeet: Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen yhteisöjen verotuksessa

Diaarinumero: VH/3222/00.01.00/2020

<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/88122/kansainv%C3%A4lisen-kaksinkertaisen-verotuksen-poistaminen-yhteis%C3%B6jen-verotuksessa/>

(vierailtu 8.2.2022)

Verohallinto (2020_1)

Syventävät ohjeet: Verosopimusten artiklat

Diaarinumero: VH/2831/00.01.00/2020

<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/85707/verosopimusten-artiklat/>

(Vierailtu 23.3.2022)

Verohallinto (2020_2)

Syventävät ohjeet: Yhteisön yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus

Diaarinumero: VH/8343/00.01.00/2020

<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/95551/yhteis%C3%B6n-yleinen-ja-rajoitettu-verovelvollisuus/>

(Vierailtu 24.3.2022)

Verohallinto (2020_3)

Syventävät vero-ohjeet: Rajoitetusti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön tuloverotus Suomessa – Liiketulo ja muut Suomesta saadut tulot

Diaarinumero: VH/5426/00.01.00/2020

<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47806/rajoitetusti-verovelvollisen-ulkomaisen-yhteis%C3%B6n-tuloverotus-suomessa-liiketulo-ja-muut-suomesta-saadut-tulot/>

(Vierailtu 31.3.2022)

Verohallinto (2019)

Syventävät ohjeet: Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

Diaarinumero: VH/1161/00.01.00/2019

<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/77657/kansainv%C3%A4lisen-kaksinkertaisen-verotuksen-poistaminen/>

(Vierailtu 18.3.2022)

Verohallinto (2017)

Syventävät ohjeet: Ulkomaisen yhteisön tuloverotus Suomessa – Liiketulo ja muut ulkomaisen yhteisön Suomesta saamat tulot

Diaarinumero: A48/200/2017

https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47806/ulkomaisen_yhteison_tuloverotus_suome ss3/

(Vierailtu 30.3.2022)

Viitala Tomi (2018)

Kansainvälisen verotuksen murros ja Suomi

Elinkeinoelämän keskusliitto EK

https://ek.fi/wp-content/uploads/EK_veroraportti_WEB.pdf