

Luonnos 18.6.2020

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi tuloverolain sekä eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi tuloverolakia lisäämällä lakiin säännös, jonka mukaan kotimaiseksi yhteisöksi katsotaan Suomessa rekisteröity tai perustettu yhteisö. Esityksessä ehdotetaan tuloverolakia muutettavaksi lisäksi siten, että yleisesti verovelvollisena pidettäisiin ulkomaista yhteisöä, jos ulkomaisen yhteisön tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee täällä. Ulkomaisen yhteisön tosiasiallinen johtopaikka sijaitisi paikassa, jossa yhteisön tärkeimmät ylintä päivittäistä johtamista koskevat päätökset tehdään. Muutoksen myötä kotimainen sääntely yleisestä verovelvollisuudesta yhteisöjen osalta vastaisi sääntelyä useissa muissa valtioissa.

Verosopimusta sovellettaessa luonnollinen tai oikeushenkilö voi olla molempien sopimusvaltioiden kansallisen lainsäädännön mukaan valtiossa verotuksellisesti asuva eli niin kutsuttu kaksoisasuja. Suomen tekemissä verosopimuksissa yhteisön kaksoisasujatilanne ratkaistaan pääsääntöisesti tosiasiallisen johtopaikan perusteella tai toimivaltaisten viranomaisten keskinäisellä sopimuksella. OECD:n malliverosopimuksen 4 artiklan 3 kohdassa on määräys kaksoisasujan verosopimuksen mukaisesta asuinpaikasta. Määräyksen mukaan asuinpaikka ratkaistaan toimivaltaisten viranomaisten keskinäisellä sopimuksella ottaen huomioon tosiallinen johtopaikka, perustamispaikka sekä muut relevantit seikat. OECD:n malliverosopimuksen vuoden 2017 kommentaarissa muun kuin luonnollisen henkilön kaksoisasujatilanteissa asuinvaltio ratkaistaan toimivaltaisten viranomaisten keskinäisellä sopimusmenettelyllä, jossa otetaan huomioon samankaltaisia seikkoja kuin tosiasiallisen johtopaikan sijainnin arvioinnissa.

Muutoksella pyritäisiin myös rajoittamaan ja estämään tilanteita, joissa yleinen verovelvollisuus Suomessa pyritäisiin välttämään perustamalla yhtiö ulkomaille, vaikka sen omistus, johto ja toiminta olisivatkin kokonaan Suomessa.

Lisäksi muutettaisiin elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia, konserniavustuksesta verotuksessa annettua lakia ja elinkeinon harjoittamisen oikeudesta annettua lakia.

Ehdotetut lait on tarkoitettu tulemaan voimaan 1.1.2021.

SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ.....	1
PERUSTELUT	4
1 Asian tausta ja valmistelu	4
2 Nykytila ja sen arviointi.....	4
2.1 Alueellinen verotusvalta – yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus	4
2.2 Yhteisön käsite	5
2.3 Yhteisetuudet	8
2.4 Yhteisön tuloverovelvollisuuden laajuuden määrittely.....	8
2.5 Yhteisön kotipaikan määrittely	9
2.5.1 Yleistä	9
2.5.2 Yhtiöoikeudellinen kotipaikka	9
2.5.3 Yhteisön kotipaikan määrittely tuloverolainsäädännössä	10
2.5.4 Yhteisön kotipaikan määrittely verosopimuksissa ja OECD:n malliverosopimuksessa	11
2.6 Kiinteän toimipaikan muodostuminen johtopaikan perusteella	13
2.7 Väliyhteisölainsäädäntö	15
2.8 Euroopan unionin perustamissopimuksen säännökset	15
2.9 Verosopimusten väärinkäytön estäminen sekä syrjäntäkieltosäännökset	16
2.9.1 Verosopimusten väärinkäytön estäminen.....	16
2.9.2 Verosopimusten syrjäntäkielto	17
2.10 Varojen arvostaminen yleisen verovelvollisuuden alkaessa	17
2.11 Perusilmoituksen antaminen kaupparekisteriin ulkomaisen yhteisön toimesta	17
3 Tavoitteet	18
4 Ehdotukset ja niiden vaikutukset	19
4.1 Yleistä	19
4.2 Yleisen verovelvollisuuden laajennus tosiasiallisen johtopaikan perusteella	19
4.2.1 Suomessa asuva yhteisö	19
4.2.2 Yleisen tuloverovelvollisuuden laajennus ulkomaisiin yhteisöihin, joiden tosiasiallisen johtopaikka sijaitsee Suomessa	20
4.2.3 Ulkomaiset rahastot.....	21
4.2.4 Varustamotoiminta.....	23
4.3 Tosiasiallisen johtopaikan perusteella yleisesti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön tuloverotukseen liittyviä kysymyksiä.....	23
4.3.1 Yleistä	23
4.3.2 Tappioiden vähentäminen	24
4.3.3 Suomessa aiemmin sijainnut kiinteä toimipaikka	24
4.4 Ehdotetun muutoksen vaikutus kiinteän toimipaikan syntymiseen johtopaikan perusteella	25
4.5 Ehdotetun muutoksen vaikutus konserniavustuksesta verotuksessa annettuun lakiin.....	26
4.6 Suhde ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annettuun lakiin	27
4.7 Suhde SEUT:n ja verosopimusten sisältämään syrjäntäkieltoon.....	27
4.8 Varojen arvostaminen tuloverovelvollisuuden alkaessa	27
4.9 Perusilmoituksen antaminen kaupparekisteriin.....	28
4.10 Yhteisetuuksien rajaaminen tuloverovelvollisuuden laajennuksen ulkopuolelle.....	30

4.11 Pääasialliset vaikutukset.....	30
4.11.1 Taloudelliset vaikutukset	30
4.11.2 Hallinnolliset vaikutukset.....	31
5 Ulkomaiden lainsäädäntö.....	31
6 Lausuntopalaute	40
7 Säännöskohtaiset perustelut	41
7.1 Tuloverolaki	41
7.2 Laki elinkeinotulon verottamisesta	44
7.3 Laki konserniavustuksesta verotuksessa	45
7.4 Laki elinkeinon harjoittamisen oikeudesta.....	45
8 Voimaantulo	45
LAKIEHDOTUKSET	46
1. Laki tuloverolain muuttamisesta	46
2. Laki elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta.....	47
3. Laki konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain 2 ja 7 §:n muuttamisesta	48
4. Laki elinkeinon harjoittamisen oikeudesta annetun lain 2 §:n muuttamisesta	49
LIITE	50
RINNAKKAISTEKSTIT	50
1. Laki tuloverolain muuttamisesta	50
2. Laki elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta.....	52
3. Laki konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain 2 ja 7 §:n muuttamisesta	54
4. Laki elinkeinon harjoittamisen oikeudesta annetun lain 2 §:n muuttamisesta	55

PERUSTELUT

1 Asian tausta ja valmistelu

Pääministeri Sanna Marinin hallituksen hallitusohjelman liitteessä 5 listataan kansainvälisen veronkierron ja aggressiivisen verosuunnittelun vastaisia toimia. Liitteen 5 kohdassa 4 todetaan, että otetaan käyttöön säännös, jonka mukaan yhteisö tai yhteisötyyppi katsotaan kotimaiseksi, jos se on perustettu Suomen lainsäädännön mukaan, sen kotipaikaksi rekisteröity Suomi tai sen tosiasiallinen johtopaikka on Suomessa.

Vuonna 2013 valmistuneessa elinkeinoverotuksen asiantuntijatyöryhmän muistiossa (Valtiovarainministeriön julkaisuja 16/2013) ehdotettiin Suomen verotusvallan laajentamista siten, että yhteisö olisi Suomessa yleisesti verovelvollinen myös sillä perusteella, että sillä on Suomessa tosiasiallinen johtopaikka. Tosiasiallisen johtopaikan lisääminen yhteisön verotuksellisen asuinvaltion perusteeksi Suomessa olisi muistion mukaan perusteltua, koska kansainvälisesti on yleistä, että sekä yhteisön rekisteröitymispaikka että tosiasiallinen johtopaikka muodostavat yhteisölle yleisen verovelvollisuuden. Myös verosopimuksissa kaksoisasujatilanteiden ratkaisuna käytetyssä sopimusvaltioiden toimivaltaisten viranomaisien keskinäisessä sopimuksessa tosiasiallisella johtopaikalla on yleensä suuri merkitys. Suomen kansallisen kotipaikkasääntelyn muuttamista voidaan muistion mukaan pitää perusteltuna siksi, että Suomen alueellinen verotusvalta laajenisi muutoksella samanlaiseksi kuin useiden muiden valtioiden ja se soveltuisi nykyistä paremmin verosopimusten kaksoisasujatilanteiden ratkaisemiseen. Kotipaikkasääntelyn muuttamisen vaikutus kiinteän toimipaikan syntymiseen lähinnä johtopaikan perusteella sekä konserniverotukseen olisi lisäksi otettava huomioon.

Hallituksen esityksestä on pyydetty lausunnot...

Lausunnon antoivat... Lausunnoista on laadittu lausuntotiivistelmä.

Hallituksen esityksen valmisteluasiakirjat ovat julkisessa palvelussa osoitteessa <https://vm.fi/hankkeet> tunnuksella [VM111:00/2019](https://vm.fi/hankkeet).

2 Nykytila ja sen arviointi

2.1 Alueellinen verotusvalta – yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus

Tuloverolain (1535/1992, jäljempänä *TVL*) 9 §:ssä säädetään yleisestä ja rajoitetusta verovelvollisuudesta. Pykälän 1 momentin 1 kohdan mukaan velvollinen suorittamaan veroa tulon perusteella on verovuonna Suomessa asunut henkilö, kotimainen yhteisö, yhteisötyyppi ja kuolinpesä täältä ja muualta saamastaan tulosta (*yleinen verovelvollisuus*). Yleisesti verovelvollinen eli Suomessa asuva on Suomessa verovelvollinen maailmanlaajuisista tuloistaan. Yleisesti verovelvollisen tulon veronalaisuuteen ei kansallisen lainsäädännön osalta vaikuta se, saadaanko tulo Suomesta vai muualta. Suomessa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyt sopimukset, jäljempänä *verosopimukset*, voivat rajoittaa Suomen verotusoikeutta, mutta ne eivät kuitenkaan muuta kansalliseen lainsäädäntöön perustuvaa verovelvollisasemaa.

Yleisesti verovelvollista pidetään Suomessa asuvana, toisin sanoen Suomea pidetään mainitun laisen luonnollisen tai oikeushenkilön verotuksellisenä asuinvaltiona. Asuinvaltion käsitettä käytetään vakiintuneesti kansainvälisen vero-oikeuden alalla niin valtioiden kansallisissa säännöksissä kuin verosopimuksissakin. Sillä tarkoitetaan sitä valtiota tai muuta lainkäyttöaluetta, jossa verosubjekti on yleisesti verovelvollinen. Kansainvälisessä vero-oikeudessa sovelletaan

luonnollisten henkilöiden ja erillisinä verosubjekteina pidettävien oikeushenkilöiden asuinvaltion määräämisessä vakiintuneita periaatteita. Esimerkiksi oikeushenkilön asuinvaltio määräytyy pääsääntöisesti sen perusteella, että se on perustettu tai rekisteröity kyseisessä valtiossa tai sen tosiasiallinen johtopaikka on siellä.

TVL 9 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan velvollinen suorittamaan veroa tulon perusteella on henkilö, joka ei ole verovuonna asunut Suomessa, sekä ulkomainen yhteisö täältä saamastaan tulosta (*rajoitettu verovelvollisuus*). Pykälän 3 momentin mukaan, jos henkilöllä, joka ei asu Suomessa, tai ulkomaisella yhteisöllä tai yhteenliittymällä on Suomessa elinkeinon harjoittamista varten kiinteä toimipaikka, on tällainen henkilö, yhteisö tai yhteenliittymä 9 §:n 1 momentin 2 kohdan ja 2 momentin estämättä velvollinen suorittamaan veroa tulon perusteella kaikesta tähän kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi luettavasta tulosta.

TVL 10 § sisältää esimerkkiluettelon tuloista, joita on pidettävä Suomesta saatuina. TVL 13 a §:ssä säädetään kiinteästä toimipaikasta. Lainkohdan mukaan kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan paikkaa, jossa elinkeinon pysyvää harjoittamista varten on erityinen liikepaikka tai jossa on ryhdytty erityisiin järjestelyihin, kuten paikkaa, jossa sijaitsee liikkeen johto, sivuliike, toimisto, teollisuuslaitos, tuotantolaitos, työpaja tai myymälä taikka muu pysyvä osto tai myyntipaikka. Kiinteäksi toimipaikaksi luetaan myös käytössä oleva kaivos tai muu löydös, kivilouhos, turvesuo, soranotto- tai muu siihen verrattava paikka taikka palstoitettujen tai palstoitettaviksi tarkoitettujen kiinteistöjen elinkeinotoimintaan kuuluvassa myynnissä nämä kiinteistöt ja rakennusurakoinnissa paikka, jossa sellaista urakointia on huomattavassa määrässä harjoitettu, sekä linjaliikenteen harjoittamisessa myös liikkeen huoltopaikka tai muu erityinen, liikennettä palveleva pysyvä liikepaikka.

2.2 Yhteisön käsite

Kotimaista yhteisöä ei ole määritelty lainsäädännössä. Käytännössä kotimaisena yhteisönä on vakiintuneesti pidetty yhteisöä, joka on perustettu tai rekisteröity Suomen lainsäädännön mukaan. Ulkomaisena yhteisönä on vakiintuneesti pidetty muuta kuin kotimaista yhteisöä. Ulkomaisen yhteisön verotuksellisen aseman määrittely edellyttää yhteisön käsitteen tarkastelua eli sen ratkaisua, onko ulkomainen oikeushenkilö Suomessa yhteisö.

Yhteisöllä tarkoitetaan TVL 3 §:n nojalla valtiota ja sen laitosta, kuntaa ja kuntayhtymää, seurakuntaa ja muuta uskonnollista yhdyskuntaa, osakeyhtiötä, osuuskuntaa, säästöpankkia, sijoitusrahastoa, erikoissijoitusrahastoa, yliopistoa, keskinäistä vakuutusyhtiötä, lainajyvästöä, aatteellista tai taloudellista yhdistystä, säätiötä ja laitosta, ulkomaista kuolinpesää tai edellä tarkoitettuihin yhteisöihin verrattavaa muuta oikeushenkilöä tai erityiseen tarkoitukseen varattua varallisuuskokonaisuutta.

Kotimainen yhteisö on TVL 9 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan Suomessa asuva eli yleisesti verovelvollinen. Kotimaisen yhteisön käsitettä ei kuitenkaan ole määritelty lainsäädännössä. TVL 8 a §:n mukaan eurooppayhtiöön sovelletaan osakeyhtiötä koskevia säännöksiä ja eurooppaosuuskuntaan osuuskuntaa koskevia säännöksiä. Eurooppayhtiö ja -osuuskunta ovat Suomessa yhteisöjä – ja ne ovat Suomessa yleisesti verovelvollisia, kun niillä on rekisteröity kotipaikka Suomessa.

Suomessa yleisesti verovelvollisen yhteisön käsite vastaa Suomessa asuvan yhteisön käsitettä. Kotimainen yhteisö voi olla Suomen lainsäädännön mukaan perustettu tai rekisteröity yhteisö, joka voi olla joko yleisesti verovelvollinen eli Suomessa asuva tai rajoitetusti verovelvollinen yhteisö. Viimeksi mainitussa tilanteessa kyse on käytännössä verosopimuksen mukaan toisessa valtiossa asuvasta, Suomen lainsäädännön nojalla perustetusta tai rekisteröidystä yhteisöstä.

Ratkaistaessa sitä, miten ulkomaista oikeushenkilöä verotetaan Suomessa, on ensin ratkaistava, onko ulkomainen oikeushenkilö Suomessa yhteisö. Yhteisöt ovat itsenäisiä verosubjekteja ja niitä verotetaan niiden omista tuloista. TVL 3 §:n 7 kohdan mukaan yhteisönä pidetään lainkohdassa lueteltuihin yhteisöihin verrattavaa muuta oikeushenkilöä tai erityiseen tarkoitukseen varattua varallisuuskokonaisuutta. Tällä perusteella TVL 3 §:n 1–7 kohdissa mainittuun kotimaiseen oikeushenkilöön verrattava ulkomainen oikeushenkilö tai erityiseen tarkoitukseen varattu varallisuuskokonaisuus on Suomessa yhteisö.

Hallituksen esityksessä HE 68/2019 vp eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta ja siihen liittyviksi laeiksi todetaan, että lähtökohtaisesti ulkomaisen yksikön ominaisuuksia verrataan erilaisten suomalaisten yksiköiden ominaisuuksiin ja verokohtelu perustuu lähimmin rinnastettavissa olevan kotimaisen toimijan verotukseen. Kun yksikkö ei ole sijaintivaltiossaan erillinen verovelvollinen, verotus perustuu tyypillisesti siihen, että rakenne on verotuksellisesti läpinäkyvä (transparent) eli tulo virtaa verotettavaksi yksikön omistajatahoille. Verotuksellinen läpinäkyvyys voidaan teknisesti toteuttaa useilla eri tavoilla ja käytännöt vaihtelevat maittain. Suomen verolainsäädännössä ei ole yleisiä säännöksiä läpivirtausperiaatteesta tai verotuksellisesti läpinäkyvän rakenteen määrittämisestä. Myöskään terminologia ei ole täysin vakiintunut, ja transparenteista rakenteista voidaan käyttää nimitystä läpinäkyvä yksikkö tai esimerkiksi läpivirtausyksikkö. Oikeus- ja verotuskäytännössä läpivirtausperiaatteen soveltuminen ulkomaisiin yksiköihin on perustunut tapauskohtaiseen arviointiin, jossa on voitu ottaa huomioon kunkin rakenteen yksityiskohtaiset ominaisuudet esimerkiksi yksikön voitonjakosääntöihin liittyen. Ulkomaisen yksikön verokohtelu sen omassa sijaintivaltiossa ei yksinään tyypillisesti ole ollut ratkaisevaa. Ulkomaisen yksikön verokohtelun määrittelyyn Suomessa voi vaikuttaa myös se, onko kyse Suomesta saadun tulon verotuksesta vai Suomessa yleisesti verovelvollisen tulonsaajan verotuksesta. Myös kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen eli niin sanotun verosopimuksen määräyksillä on tässä arvioinnissa yleensä merkitystä. Mikäli ulkomaisen yksikön katsotaan vastaavan suomalaista elinkeinoyhtymää ja kyse on Suomessa yleisesti verovelvollisen verotuksesta, sovellettavaksi tulee tuloverolain 16 a §, jossa säädetään ulkomaisen yhtymän osakkaiden tulo-osuuksien verottamisesta Suomessa.

Ulkomaisen yhteisön käsitettä on pohdittu myös väliyhteisölain (1217/1994, jäljempänä *VYL*) yhteydessä. Aiemmin voimassa olevan *VYL*:n säännöksen mukaan väliyhteisönä voidaan pitää vain ulkomaista yhteisöä. Lailla 1364/2018 on implementoitu saatettu voimaan säännökset sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta annetun neuvoston direktiivin (EU) 2016/1164, jäljempänä *veronkiertodirektiivi*, väliyhteisösääntelyä koskevat säännökset. Hallituksen esityksessä HE 218/2018 vp todetaan, että väliyhteisön oikeudellisen muodon osalta väliyhteisönä on nykyisen kansallisen sääntelyn nojalla soveltuvin osin pidetty TVL 3 §:ssä tarkoitettuja yhteisöjä vastaavia ulkomaisia yhteisöjä. Väliyhteisönä on pidetty paitsi yhtiömuotoisia yksiköitä, myös esimerkiksi rahastoja, säätiöitä, laitoksia, trusteja tai oikeudellisesti erillisiä varallisuusmassoja. Veronkiertodirektiivin mukaan väliyhtiönä voidaan pitää yksikköä (entity) tai kiinteää toimipaikkaa ja verotuksen tason vertailua koskevaan säännökseen sisältyy viittaus yhteisöverovelvollisuuteen. Hallituksen esityksen mukaan laissa käytetty termi yhteisö olisi perusteltua korvata termillä yksikkö, jotta laista itsestään kävisi ilmi, ettei ulkomaisen yksikön oikeudellinen muoto ole ratkaiseva.

TVL 20 a §:ssä on säädetty ulkomaisen, kotimaista sijoitusrahastoa vastaavan sopimusperusteisen ulkomaisen avoimen sijoitusrahaston sekä ulkomaisen, kotimaista erikoissijoitusrahastoa vastaavan sopimusperusteisen erikoissijoitusrahaston verokohtelusta. Sijoitusrahasto tai sitä vastaava sopimusperusteinen ulkomainen avoin sijoitusrahasto, jolla on vähintään 30 osuudenomistajaa, on tulon perusteella suoritettavasta verosta vapaa. Tuloveroista vapaa on myös vaihtoehtorahastojen hoitajista annetussa laissa (162/2014) tarkoitettu erikoissijoitusrahasto ja sitä

vastaavaa ulkomainen sopimusperusteinen erikoissijoitusrahasto, jos rahasto on avoin ja sillä on vähintään 30 osuudenomistajaa. Mikäli erikoissijoitusrahastolla on vähemmän kuin 30 osuudenomistajaa tai erikoissijoitusrahastoa ei voida pitää avoimena, verovapaudelle on asetettu TVL 20 a §:ssä eräitä lisäedellytyksiä.

Ulkomaisten rahastojen verokohtelun määrittämisestä on kuvattu hallituksen esityksessä laeiksi tuloverolain ja rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 3 §:n muuttamisesta HE 304/2018 vp. Hallituksen esityksessä todetaan, että sijoitusrahastodirektiivi 2009/65/EY, jäljempänä myös *UCITS-direktiivi*, mahdollistaa yhteissijoitusyritykselle kolme oikeudellista rakennetta: sopimusperusteinen sijoitusrahasto, vaihtuvapääomainen sijoitusyhtiö ja trustimuotoinen rahasto. Direktiivin yläkäsite näille eri rahastoille on yhteissijoitusyritys. Suomessa perustettavat sijoitusrahastot voivat olla pelkästään sopimusperusteisia sijoitusrahastoja. Eri valtioissa on myös erilaisia rahastoja, jotka eivät ole sijoitusrahastodirektiivin mukaisia sijoitusrahastoja, vaan niin sanottuja vaihtoehtorahastoja, kuten erityissijoitusrahastot. Lisäksi voi olla muita kuin vaihtoehtorahastoksi luokiteltavia rahastoja, kuten kolmansien maiden rahastot. Tällaisten rahastojen juridinen muoto riippuu kunkin valtion lainsäädännöstä. Ulkomaisen sijoitusrahaston verokohtelua arvioitaessa on keskeistä määrittää, mihin suomalaiseseen toimijaan ulkomainen sijoitusrahasto rinnastuu. Käytännössä ulkomainen sijoitusrahasto rinnastetaan suomalaiseen osakeyhtiöön, sijoitusrahastoon tai yhtymään. Oikeuskäytännössä suomalaisiin sijoitusrahastoihin verrattavia sijaintivaltiossaan verovelvollisia saksalaisia sopimusperusteisia sijoitusrahastoja on pidetty verosopimusvaltiossa asuvina verosopimussubjekteina. Verosopimusten näkökulmasta ulkomaista sijoitusrahastoa voidaan pitää myös läpinäkyvänä, jolloin sovellettavaksi voi tulla sijoitusrahaston sijoittajien ja sijoituksen kohdevaltion välinen verosopimus.

TVL 3 §:n 7 kohdassa säädetään pykälän aiemmissa kohdissa tarkoitettuihin yhteisöihin verrattavasta muusta oikeushenkilöstä tai erityiseen tarkoitukseen varattua varallisuuskokonaisuudesta. Yhteisömuotoa on tarkastelut korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 2015:9, jossa todettiin, että mainittu yhteisömuoto on erittäin harvinainen. Kansainvälisissä tilanteissa saattaa olla epäselvää, onko vieraan valtion oikeudessa säänneltyä yhteenliittymää pidettävä erillisenä oikeushenkilönä vai ei. Trusti oikeudellisen yksikön käsitteenä on kehittynyt Englannin oikeudessa ja otettu käyttöön kaikissa Common law -maissa. Trustit ovat olleet lähes tuntemattomia Manner-Euroopan niin sanottujen romaanisgermaanisten oikeusjärjestelmien piirissä. Trusti on kolmen osapuolen eli perustajan (settlor), edunvalvojan (trustee) ja edunsaajan (beneficiary) välinen taloudellinen rakenne. Trustissa perustajan ja edunsaajan välille on edunvalvojan suostumuksella perustettu yksipuolisella oikeustoimella järjestely, jossa perustaja siirtää trustin kohteena olevan omaisuuden täysin omistusoikeuksin ja määräysvaltuuksin edunvalvojalle. Suomessa ei ole trustia vastaavaa sääntelyä. Oikeuskäytännössä on kuitenkin esimerkiksi ratkaisussa KHO 2015:9 yhdysvaltalainen Delaware Statutory Trust -tyyppinen trusti rinnastettu kotimaiseen julkiseen osakeyhtiöön.

Oikeuskäytännössä on arvioitu ulkomaisten yksikköjen rinnastumista suomalaiseen toimijaan ulkomaisen yksikön verokohtelun määrittämiseksi. Oikeuskäytännössä on yhtäältä ollut kyse siitä, onko ulkomainen yksikkö ollut rinnastettavissa sijoitusrahastoon tai erikoissijoitusrahastoon vai osakeyhtiöön, esimerkiksi ratkaisut KHO 2010:15, KHO 2015 T 61, KHO 2018 T 4926 sekä KHO 2020 T 413. Niin kutsuttujen trust-muotoisten yksikköjen osalta oikeuskysymyksenä on ollut myös rajanveto sen suhteen, rinnastuuko yksikkö TVL 3 §:n 4 kohdan mukaiseen sijoitusrahastoon tai erikoissijoitusrahastoon vai TVL 3 §:n 7 kohdan mukaiseen erityiseen tarkoitukseen varattuun varallisuuskokonaisuuteen, esimerkiksi ratkaisut KHO 2015:9 sekä KVL 2016/44. Oikeuskäytännössä on arvioitu myös sitä, onko ulkomaisen toimijan yksikön osalta kyse verosopimusetuuksiin oikeutetusta verosopimussubjektista vai läpivirtausyksiköstä eli yksiköstä, jonka tulo verotetaan osakkaiden tulona, esimerkiksi ratkaisut KHO 2004:111, KHO

2004:116, KVL 2002:61, KVL 2006:1, KVL 2009:72, KVL 2017:57. Lisäksi ulkomaisen yksikön oikeudellista muotoa on arvioitu VYL:n soveltamisen yhteydessä muun muassa ratkaisuiissa KHO 2002:26 ja KHO 2003:49.

2.3 Yhteisetuudet

Yhteisetuutena pidetään TVL 5 §:n mukaan yhteismetsää, tiekuntaa, kalastuskuntaa ja jakokuntaa sekä muuta niihin verrattavaa yhteenliittymää. Niitä verotetaan TVL 18 §:n 1 momentin nojalla niiden moniosakkaisuudesta johtuen erillisinä verovelvollisina. Yhteismetsästä säädetään yhteismetsälaissa (109/2003). Yhteismetsä on tarkoitettu käytettäväksi kestävä metsätalouden harjoittamiseen yhteismetsän osakkaiden hyväksi. Osakas on se, jonka omistamaan tilaan kuuluu osuus yhteismetsään.

Yhteisalueain (758/1989) 2 §:n 1 momentin mukaan yhteinen alue on kahdelle tai useammalle kiinteistölle yhteisesti kuuluva maa- tai vesialue. Lain 3 §:n 1 momentin mukaan yhteisen alueen osakkaita ovat osakaskiinteistöjen omistajat. Osakkaat muodostavat osakaskunnan. Kalastuslaissa (379/2015) tarkoitettuna kalastuskuntana toimii yhteisalueain mukainen osakaskunta. TVL:ssa yhteisalueain mukaista osakaskuntaa vastaa käsite jakokunta, joksi yhteisalueain mukaista osakaskuntaa yhä yleisesti kutsutaan. Tiekunta voidaan perustaa yksityistielain (560/2018) mukaisessa tietoitutuksessa, tiekunnan perustamiskokouksessa tai muulla vastaavalla lain sallimalla toimella. Tiekunta voi tehdä tienpitoa varten tarpeellisia sitoumuksia, hankkia irtainta omaisuutta, päättää kiinteistöä tai yhdyskuntaa palvelevan maahan sijoitettavan johdon ja sellaiseen liittyvän vähäisen laitteen sijoittamisesta tiealueelle sekä kantaa ja vastata oikeudessa. Tiekunta voi hankkia, ostaa tai tarjota tiekunnan jäsenille myös muita palveluja, joista on määrätty tiekunnan säännöissä. Tieosakkaat päättävät päätäntävaltansa rajoissa tienpidosta ja muista tiekuntaa koskevista asioista tiekunnan kokouksessa.

2.4 Yhteisön tuloverovelvollisuuden laajuuden määrittely

Ulkomainen yhteisö on TVL 9 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan Suomessa rajoitetusti verovelvollinen. Nykylainsäädännön nojalla ulkomaista yhteisöä ei voida pitää Suomessa yleisesti verovelvollisena, vaikka sillä olisi täällä niin kutsuttu tosiasiallinen johtopaikka.

Valtiot määrittelevät kansallisissa säännöksissään eri tavalla, milloin oikeushenkilön katsotaan asuvan kyseisessä valtiossa. Monessa valtiossa oikeushenkilön verotuksellinen asuin- tai kotipaikka määräytyy sekä perustamis- tai rekisteröintipaikan että tosiasiallisen johtopaikan perusteella. Tällainen sääntely on voimassa esimerkiksi Isossa-Britanniassa, Alankomaissa, Saksassa, Irlannissa, Tanskassa ja Norjassa. Tosiallisen johtopaikan määrittely vaihtelee valtioitain, mutta se voi olla esimerkiksi päivittäisen johdon paikka tai perustua toiminnan kokonaisarvioon.

Suomessa voimassa olevan lainsäädännön nojalla ulkomaisen yhteisön johtopaikka voi kuitenkin luoda TVL 13 a §:ssä tarkoitettun kiinteän toimipaikan, mistä saadun tulon osalta ulkomainen yhteisö on Suomessa rajoitetusti verovelvollinen. Kiinteän toimipaikan synnyttävää johtopaikkaa käsitellään tarkemmin kohdassa 2.6. Verosopimusten mukaan esimerkiksi toisessa sopimusvaltiossa asuvan yhteisön toisesta sopimusvaltiosta saama liiketulo voidaan verottaa toisessa valtiossa vain, jos yhteisöllä on kiinteä toimipaikka toisessa valtiossa.

Yhteisön verotuksellisen asuinvaltion määrittelyn sekä kiinteän toimipaikan syntymisen arvioinnin lisäksi kolmas verostatuksen liittyvä keskeinen säännöstö on kansallinen väliyhteisölain säädäntö. Suomessa väliyhteisösäätely sisältyy VYL:iin. Lain soveltuessa ulkomaisen yhteisön tulo verotetaan Suomessa verotuksellisesti asuvien väliyhteisön osakkeenomistajien tai

kiinteän toimipaikan tulona. Väliyhteisölaissa verovelvollinen on väliyhteisön osakkeenomistaja eikä ulkomainen väliyhteisö.

2.5 Yhteisön kotipaikan määrittely

2.5.1 Yleistä

Yhteisön kotipaikalla voidaan tarkoittaa yhteisön yhtiöoikeudellista kotipaikkaa tai kotivaltioita, kansallisen verolainsäädännön mukaista verotuksellista asuinvaltiota tai verosopimuksessa tarkoitettua asuinvaltiota.

2.5.2 Yhtiöoikeudellinen kotipaikka

Osakeyhtiölain (624/2006) 2 luvun 3 §:n 1 momentin 2 kohdassa osakeyhtiön kotipaikalla tarkoitetaan yhtiöjärjestyksessä mainittua yhtiön kotipaikkana olevaa Suomen kuntaa. Yhtiöjärjestyksessä on mainittava yhtiön kotipaikkana oleva Suomen kunta. Yhtiö voi harjoittaa toimintaansa usean kunnan alueella ja myös ulkomailla, mutta sen kotipaikka voi olla vain yhdessä Suomen kunnassa. Kotipaikka on periaatteessa täysin valinnanvarainen. Paikaksi tulisi kuitenkin yleensä valita kunta, jossa yhtiön keskushallinto eli yleensä pääkonttori sijaitsee tai jossa hallitus tavallisesti kokoontuu, tai se paikkakunta, josta käsin toimitusjohtaja toimii.

Yhtiöoikeudellisella kotipaikalla on suora vaikutus esimerkiksi Euroopan Unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen, jäljempänä *SEUT*, määräysten soveltamiseen. SEUT 49 artikla sisältää määräykset sijoittautumisoikeudesta. Sen mukaan, jäljempänä olevien määräysten mukaisesti kielletään rajoitukset, jotka koskevat jäsenvaltion kansalaisen vapautta sijoittautua toisen jäsenvaltion alueelle. Myös kielletään rajoitukset, jotka estävät jäsenvaltion alueelle sijoittautuneita jäsenvaltion kansalaisia perustamasta kauppaedustajan liikkeitä, sivuliikkeitä ja tytäryhtiöitä. Jollei pääomia koskevan luvun määräyksistä muuta johdu, sijoittautumisvapauteen kuuluu oikeus ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia sekä oikeus perustaa ja johtaa yrityksiä, erityisesti 54 artiklan toisessa kohdassa tarkoitettuja yhtiöitä, niillä edellytyksillä, jotka sijoittautumisvaltion lainsäädännön mukaan koskevat sen kansalaisia. Jäsenvaltion lainsäädännön mukaan perustetut yhtiöt, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on yhteisön alueella, voivat SEUT:n mukaan vedota sijoittautumisoikeuteen. Vastaavat määräykset ovat Euroopan talousalueesta tehdyssä sopimuksessa.

SEUT 63 artiklan mukaan kiellettyjä ovat kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä. Pääomaan vapaaseen liikkuvuuteen voivat vedota myös muualle kuin Euroopan unionin jäsenvaltioihin ja Euroopan talousalueen valtioihin sijoittautuneet niin sanottuihin kolmansien valtioihin sijoittautuneet yhtiöt. Vapausoikeuksiin vetoaminen on sidottu yhtiöoikeudelliseen kotipaikkaan eikä verotukselliseen kotipaikkaan, vaikka vapausoikeus vaikuttaisi kansallisten verosäännösten soveltamiseen.

EU-tuomioistuimen ratkaisun C-210/06, *Cartesio* mukaan yhteisön oikeuden nykytilassa EY 43 artiklan kanssa ristiriidassa ei ole EU-valtion lainsäädäntö, jossa estetään valtion kansallisen oikeuden mukaan perustettua yhtiötä siirtämästä kotipaikkaansa toiseen EU-valtioon siten, että yhtiö säilyttää asemansa yhtiönä, joka kuuluu yhtiön sen valtion kansallisen oikeuden soveltamispiiriin, minkä lainsäädännön mukaan se on perustettu.

Yhtiöoikeudellisen kotipaikan osalta EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntö voidaan tiivistää siten, että perustamissopimuksessa säädetyn sijoittautumisvapauden perusteetonta rajoittamista

on sen edellyttäminen, että yhtiön yhtiöoikeudellinen rekisteröity kotipaikka ja yhtiöoikeudellinen tosiasiallinen johtopaikka ovat samassa jäsenvaltiossa. Suomen kansainvälisen yksityisoikeudellisen yhtiöoikeuden lainvalintasäännöt ovat EU-tuomioistuinkäytännön mukaisia, eli osakeyhtiölaissa ei edellytetä tosiasiallista johtopaikkaa tai pääkonttoria Suomessa, eikä muusta jäsenvaltiosta tulevan yhtiön tunnustamisen kannalta ole merkitystä sillä, missä yhtiöoikeudellinen tosiasiallinen johtopaikka tai pääkonttori sijaitsee.

Yhtiöoikeudellisesti kotipaikan siirtäminen toiseen valtioon ei ole aiemmin ollut mahdollista muiden kuin eurooppayhtiöiden osalta. Direktiivin (EU) 2017/1132 muuttamisesta annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EU) 2019/2121 rajatylittävien yhtiömuodon muutosten, sulautumisten ja jakautumisten osalta on annettu marraskuussa 2019. Muutoksen seurauksena osakeyhtiön sääntömääräisen kotipaikan siirto toiseen jäsenvaltioon mahdollistuu. Direktiivin muutos on implementoitava tammikuun 2023 loppuun mennessä.

2.5.3 Yhteisön kotipaikan määrittely tuloverolainsäädännössä

Asuinvaltion käsitettä käytetään vakiintuneesti kansainvälisen vero-oikeuden alalla niin valtioiden kansallisissa säännöksissä kuin verosopimuksissakin. Kansainvälisesti on yleistä, että valtiot määrittelevät yhteisön verotuksellisen asuinvaltion kansallisten säännösten mukaan siten, että verotuksellinen asuinvaltio muodostuu valtioon, jossa yhtiöllä on yhtiöoikeudellinen rekisteröintipaikka tai tosiasiallinen johtopaikka. Yleensä verotuksellisen asuinvaltion määräytyminen kahdella edellä kuvatulla tavalla on säännöksissä toisiinsa nähden vaihtoehtoisia. Verotuksellinen asuinvaltio on valtiossa, jos jompikumpi edellytyksistä täyttyy. Jäljempänä kohdassa 5.2 Ulkomaiden lainsäädäntö sekä muut ulkomailta käytetyt keinot on käyty läpi eräiden maiden säännöksiä verotuksellinen asuinvaltion muodostumisesta.

Tuloverotuksesta on hyväksytty eräitä direktiivejä, joiden soveltamiseen vaikuttaa verotuksellinen asuinvaltio ja erityisesti verosopimusten määräykset sopimuksen mukaisesta asuinvaltiosta. Neuvoston eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, jakautumisiin, osittaisjakautumisiin, varojensiirtoihin ja osakkeiden vaihtoihin sekä eurooppayhtiön (SE) tai eurooppaosuuskunnan (SCE) sääntömääräisen kotipaikan siirtoon jäsenvaltioiden välillä sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä annetun direktiivin 2009/133/EY, jäljempänä *yrittäjäjärjestelydirektiivi*, soveltaminen edellyttää muun muassa, että yhtiöllä on jäsenvaltion verolainsäädännön mukaan verotuksellinen kotipaikka jäsenvaltiossa. Yhtiön verotuksellinen kotipaikka ei myöskään saa olla kolmannen valtion kanssa tehdyn verosopimuksen mukaan EU:n ulkopuolella.

Vastaavat säännökset kotipaikasta on eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä neuvoston direktiivissä 2011/96/EU, jäljempänä *emo-tytäryhtiödirektiivi*, sekä eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- ja rojaltimaksuihin sovellettavasta yhteisestä verotusjärjestelmästä neuvoston direktiivissä 2003/49/EY, jäljempänä *korko-rojaltidirektiivi*.

Komissio antoi vuonna 2016 ehdotukset neuvoston direktiiviksi yhteisestä yhteisöveropohjasta COM(2016) 685 final, jäljempänä *CCTB-ehdotus*, sekä neuvoston direktiiviksi yhteisestä yhdistetystä yhteisöveropohjasta COM(2016) 683 final, jäljempänä *CCCTB-ehdotus*. Niillä korvattiin aikaisemmin annettu ehdotus neuvoston direktiiviksi yhteisestä yhdistetystä yhtiöveropohjasta COM (2011) 121 lopullinen. Kotipaikka määritellään myös CCCTB-direktiiviehdotuksessa. Sen mukaan yhtiöllä, jolla on verotuksellinen kotipaikka useammassa kuin yhdessä jäsenvaltiossa, katsotaan olevan verotuksellinen kotipaikka jäsenvaltiossa, jossa on tosiasiallinen johto.

2.5.4 Yhteisön kotipaikan määrittely verosopimuksissa ja OECD:n malliverosopimuksessa

Verosopimuksen määräysten soveltaminen edellyttää verovelvollisen verosopimuksen mukaisen asuinvaltion tunnistamista. Lähtökohta on, että verovelvollinen asuu verosopimuksen mukaan siinä valtiossa, joka on sopimusvaltion kansallisen verolainsäädännön mukainen asuinvaltio eli valtiossa, jossa verovelvollinen on velvollinen maksamaan veroja maailmanlaajuisista tuloistaan. Verosopimusta sovellettaessa luonnollinen tai oikeushenkilö voi olla molempien sopimusvaltioiden kansallisen lainsäädännön mukaan valtiossa verotuksellisesti asuva. Tällöin on kyse niin sanotusta kaksoisasujasta. Oikeushenkilö on verosopimuksen mukaan niin sanottu kaksoisasuja, jos sillä on kahden valtion kansallisten säännösten mukaan verotuksellinen asuinpaikka kummassakin valtiossa, eli se on yleisesti verovelvollinen molemmissa sopimusvaltiossa.

OECD:n malliverosopimuksen 4 artiklan 1 kohdan mukaan oikeushenkilön katsotaan asuvan siinä valtiossa, jossa se on kyseisen valtion kansallisen lainsäädännön mukaan verovelvollinen domisiilin, asumisen, johdon sijaintipaikan tai muun luonteeltaan samanlaisen kriteerin nojalla. Domisiililla tarkoitetaan tässä yhteydessä kotipaikkaa. OECD:n malliverosopimuksen soveltamisessa keskeisenä lähtökohtana on verosopimuksen 3 artiklassa määritellyn henkilön verotuksellinen asema sopimusvaltion kansallisen lainsäädännön mukaan. Kotipaikka, asuinpaikka ja johtopaikka ovat esimerkkejä perusteista, joilla henkilö voi olla sopimusvaltiossa yleisesti verovelvollinen sisäisen lainsäädännön mukaan.

OECD:n malliverosopimuksen 4 artiklan 3 kohdassa on määräys oikeushenkilömuotoisen kaksoisasujan verosopimuksen mukaisen asuinpaikan määrittämisestä. Vuonna 2017 OECD:n malliverosopimusta muutettiin siten, että muiden kuin luonnollisten henkilökaksoisasujien asuinvaltio määritetään toimivaltaisten viranomaisten keskinäisellä sopimusmenettelyllä. Sopimusmenettelyssä otetaan huomioon mainittujen toimijoiden tosiasiallisen johtopaikan sijainti, rekisteröitymis- tai perustamispaikka sekä muut relevantit seikat. Mikäli sopimusta asuinpaikasta ei saavuteta, nämä toimijat eivät ole oikeutettuja verosopimuksen tarkoittamaan veroetuuteen tai -vapauteen muutoin kuin toimivaltaisten viranomaisten sopimuksessa sovitussa määrin ja laajuudessa. Useimmat Suomen tekemät verosopimukset pohjautuvat OECD:n malliverosopimukseen.

Malliverosopimuksen kommentaarissa todetaan 4 artiklan 3 kohdan osalta, että kohtaa sovelletaan yhtiöihin ja muihin henkilöiden yhteenliittymiin, riippumatta siitä, ovatko ne oikeushenkilöitä. Toimivaltaiset viranomaiset ratkaisevat kaksoisasujatilanteet muiden kuin luonnollisten henkilöiden osalta keskinäisellä sopimusmenettelyllä. Kommentaarin mukaan viranomaisten tulee tässä menettelyssä ottaa huomioon sellaisia seikkoja kuten hallituksen tai vastaavan toimielimen kokouspaikka, missä toimitusjohtaja muu ylin johto yleensä toimii, missä kokoneempi johto hoitaa päivittäisiä asioita, missä päätoimipaikka on, minkä valtion lainsäädäntö määrittää oikeudellisen aseman sekä missä kirjanpito säilytetään. Lisäksi otetaan huomioon se, voisiko oikeushenkilön määrittäminen toisen sopimusvaltion mutta ei toisen mahdollistaa verosopimuksen säännösten epäasiallisen soveltamisen. Ennen OECD:n malliverosopimuksen muutosta vuonna 2017 muun kuin luonnollisen henkilön kaksoisasujatilanne ratkaistiin malliverosopimuksen mukaan siten, että verosopimusta sovellettaessa asuinvaltio on valtio, jossa henkilöllä on tosiasiallinen johtopaikka.

Vastaava määräys muiden kuin luonnollisten henkilöiden kaksoisasujatilanteiden ratkaisemisesta sisältyi myös osana OECD:n ja G20-valtioiden käynnistämän veropohjan rapautumista ja voitonsiirtoa estävän, niin kutsuttua BEPS-hankkeen (Base Erosion and Profit shifting, jäljempänä *BEPS*) puitteissa vuonna 2016 tehtyyn, monenväliseen niin kutsuttuun MLI-yleissopimuk-

seen (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, jäljempänä *MLI-yleissopimus*). Mainitulla sopimuksella toteutettiin verosopimukseen liittyvät BEPS-toimenpiteet mahdollistamalla lukuisten kahdenvälisen verosopimusten mukauttaminen yhdellä monenvälisellä sopimuksella ilman jokaisen kahdenvälisen sopimuksen erillistä muuttamista. Suomi ei hyväksynyt mainittua valinnaista määräystä allekirjoittaessaan yleissopimuksen, joten Suomen sopimuksissa noudatetaan yksittäisten sopimusten aikaisempia määräyksiä kaksoisasujatilanteiden ratkaisemisesta. Useassa Suomen sopimuksessa on kuitenkin määräys, jonka mukaan toimivaltaiset viranomaiset ratkaisevat muiden kuin luonnollisten henkilöiden kaksoisasujatilanteet. Säännös soveltuu oikeushenkilöiden lisäksi kaikkiin muihin verosopimuksessa tarkoitettuihin henkilöihin paitsi luonnollisiin henkilöihin.

Vuoden 2017 malliverosopimuksen muutoksesta huolimatta valtiot edelleen ratkaisevat kaksoisasumisen suoraan tosiasiallisen johtopaikan perusteella, jos yksittäisessä sopimuksessa niin sovitaan. Suomen tekemissä verosopimuksissa yhteisön kaksoisasujatilanne ratkaistaan tosiasiallisen johtopaikan perusteella 36 sopimuksessa, toimivaltaisten viranomaisten keskinäisellä sopimuksella 36 sopimuksessa ja perustamispaikan perusteella yhdessä verosopimuksessa. Lisäksi yhdessä sopimuksessa on niin kutsuttu tie-breaker-säännös eli asuinvaltio ratkaistaan sopimuksen asuinpaikka-artiklan perusteella määrättyjen kriteereiden mukaisessa järjestyksessä. Näitä ovat ensin kansallisuus, sitten tosiasiallinen johtopaikka ja lopulta toimivaltaisten viranomaisten keskinäinen sopimus.

Voimassa olevan kansallisen lainsäädännön nojalla ulkomainen yhteisö ei voi olla yleisesti verovelvollinen, joten ulkomaisille yhteisöille ei yleensä synny kaksoisasumistilanteita Suomessa. Esimerkiksi Iso-Britanniassa, Norjassa ja Tanskassa suomalainen yhtiö voi olla yleisesti verovelvollinen, jos yhtiöllä on siellä tosiasiallinen johtopaikka.

Kotimainen yhteisö säilyy Suomessa edelleen kansallisen lainsäädännön mukaan yleisesti verovelvollisena, vaikka yhteisö asuisi verosopimuksen mukaan toisessa valtiossa. Päätöksessä KHO 2003:33 suomalaisen yhtiön katsottiin asuvan Tanskassa Pohjoismaisen verosopimuksen mukaan. Tällöin konserniavustusta ei voitu antaa kotimaiselle osakeyhtiölle, koska se verosopimuksen mukaan asui toisessa valtiossa. Näin siitä huolimatta, että yhtiö oli edelleen Suomessa yleisesti verovelvollinen. Sitä vastoin esimerkiksi Ison-Britannian lainsäädännön mukaan isobritannialainen yhteisö muuttuu rajoitetusti verovelvolliseksi, jos se asuu verosopimuksen mukaan toisessa valtiossa. Norjassa toisessa valtiossa verosopimuksen mukaan asuvaa yhtiötä ei kuitenkaan pidetä Norjassa yleisesti verovelvollisena, vaikka sitä olisi tosiasiallisen johtopaikan perusteella lähtökohtaisesti pidetty yleisesti verovelvollisena Norjassa.

Verosopimusten 8 artiklassa määrätään merenkulun, sisävesikuljetusten ja ilmakuljetusten verotuksesta. Tulosta, joka saadaan laivan tai ilma-aluksen käytöstä kansainväliseen liikenteeseen, verotetaan vain siinä sopimusvaltiossa, jossa yrityksen tosiasiallisen johdon sijaintipaikka on. Tulosta, joka saadaan veneen käytöstä sisävesikuljetukseen, verotetaan vain siinä sopimusvaltiossa, jossa yrityksen tosiasiallisen johdon sijaintipaikka on. Jos merenkulkua tai sisävesikuljetusta harjoittavan yrityksen tosiasiallisen johdon sijaintipaikka on laivassa tai veneessä, johdon katsotaan olevan siinä sopimusvaltiossa, jossa laivan tai veneen kotisatama on, tai jos niillä ei ole kotisatamaa, siinä valtiossa, jossa niiden käyttäjä asuu. Vuoden 2017 malliverosopimuksessa artiklasta on poistettu sisävesikuljetus ja viittaus siihen, että tulo verotetaan tosiasiallisen johtopaikan valtiossa.

Verosopimuksen mukaisen tosiasiallisen johtopaikan siirtymistä toiseen sopimusvaltioon on oikeuskäytännössä arvioitu myös verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995, jäljempänä *VML*) 28 §:n veronkiertosäännöksen nojalla. Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisussa 18.5.2016 nro

16/0592/4 oikeuskysymyksenä oli se, oliko A Holding Oy:n tosiasiallisen johtopaikan siirtämisellä Isoon-Britanniaan luotu keinotekoisesti sellainen järjestely, jonka avulla yhtiö vapautui tytäryhtiön osakkeiden kauppahintasaatavalle kertyneen koron verottamisesta Suomessa. Asiassa esitetyn selvityksen perusteella oli katsottava, että yhtiön tosiasiallinen johto oli yrityskaupan jälkeen ollut Isossa-Britanniassa. Tästä johtuen yhtiö oli katsottava siellä verosopimuksen mukaan asuvaksi. Sillä seikalla, että Iso-Britannia ei ollut tosiasiallisesti verottanut yhtiötä sen saamasta korkotulosta, ei ollut verosopimuksen mukaisen kotipaikan määräytymisen kannalta merkitystä. Mikäli A Holding Oy:lle määrättäisiin sen saamasta korkotulosta vero Suomessa samanaikaisesti, kun Iso-Britannia katsoo korkotulon kuuluvan sen verotusvallan piiriin, olisi tällainen toimenpide omiaan estämään yhtiötä käyttämästä SEUT-sopimuksessa tarkoitettua sijoittautumisvapautta ja olisi siten rajoitus sijoittautumisvapaudelle. A Holding Oy:n sijoittautumista Isoon-Britanniaan ei voitu objektiivisten tekijöiden perusteella katsoa puhtaasti keinotekoiseksi järjestelyksi. Johtopaikan siirtämiselle Isoon-Britanniaan ja sitä seuranneelle fuusiolle katsottiin esitetyn verotuksesta riippumattomia liiketaloudellisia perusteita, mistä johtuen VML 28 §:ää ei tilanteessa voitu soveltaa.

Erityisesti kehitysmaat nojautuvat omissa sopimusneuvotteluissaan YK:n laatimaan malliverosopimukseen, jonka määräykset poikkeavat osittain OECD:n malliverosopimuksesta. YK:n malliverosopimuksessa kaksoisasujatilanteet ratkaistaan tosiasiallisen johtopaikan avulla kuten OECD:n malliverosopimuksessa ennen vuoden 2017 muutosta.

2.6 Kiinteän toimipaikan muodostuminen johtopaikan perusteella

Säännökset kiinteästä toimipaikasta sisältyvät TVL 13 a §:ään. Verosopimusten 5 artiklassa on määräykset kiinteästä toimipaikasta. Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan ulkomaisen yrityksen rajoitettua verovelvollisuutta kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa.

OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklassa määritellään kiinteä toimipaikka. Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan kiinteää liikepaikkaa, josta yrityksen toimintaa kokonaan tai osaksi harjoitetaan. Erityisesti kiinteänä toimipaikkana pidetään yrityksen johtopaikkaa, sivuliikettä, toimistoa, tehdasta, työpajaa ja kaivosta, öljy- tai kaasulähdettä, louhosta tai muuta paikkaa, josta otetaan luonnonvaroja. Tämä malliverosopimuksen luettelo ei ole tyhjentävä. Malliverosopimuksessa on niin kutsuttu positiivinen lista eli esimerkkiluettelo paikoista, joita voidaan pitää kiinteinä toimipaikkoina. Kiinteän toimipaikan määrittely Suomen tekemissä verosopimuksissa perustuu OECD:n mallisopimukseen. Eri verosopimukset saattavat kuitenkin yksityiskohdissaan poiketa mallisopimuksesta. Verosopimusten artiklassa 7 on määräykset liike-tulon verotuksesta. Sen mukaan sopimusvaltiossa asuvan yrityksen voittoja voidaan verottaa lähdevaltiossa vain siinä tapauksessa, että toimintaa harjoitetaan tässä toisessa valtiossa artiklan 5 mukaisesta kiinteästä toimipaikasta. Jos toimintaa harjoitetaan kiinteästä toimipaikasta, toimipaikan sijaintivaltio saa verottaa liike-tulosta ainoastaan sen osan, jonka on luettava kuuluvan kiinteään toimipaikkaan.

OECD:n vuoden 2017 malliverosopimuksen päivityksessä esimerkiksi edustaja voi muodostaa entistä useammin kiinteän toimipaikan silloin, kun päämiehen ja agentin välillä on läheinen yhteys agentin tai komissionäarin toimiessa yksinomaan tai lähes yksinomaan tällaisen yhden tai useamman niin kutsutun lähiyhtiön lukuun. Muutos ei vaikuta Suomen verosopimukseen MLI-yleissopimuksen perusteella, koska Suomi ei ole hyväksynyt yleissopimuksen muutosta tältä osin.

Verohallinnon ohjeessa Ulkomaisen yhteisön tuloverotus Suomessa – Liiketulo ja muut ulkomaisen yhteisön Suomesta saamat tulot (A70/200/2018) todetaan, että malliverosopimuksen 5

artiklan 2 kappaleeseen sisältyvän esimerkkiluettelon mukaan johtopaikka voi muodostaa kiinteän toimipaikan pääsäännön perusteella. Siten myös johtopaikalta edellytetään pysyvyyttä. Ohjeessa viitataan ratkaisuun KHO 1999/1031, jossa katsottiin, että johtopaikka voi olla esimerkiksi toisen yrityksen tiloissa. Johtopaikan on voitu katsoa olevan esimerkiksi myös yrityksen johtohenkilön kotona. Ohjeessa todetaan, että johtopaikka on paikka, jossa tehdään koko yritystä tai yrityksen useita toimipisteitä koskevia päätöksiä. Päätösten on oltava aktiivisia ja itsenäisiä yrityksen liiketoimintaa koskevia päätöksiä. Arvio siitä, millainen päätöksenteko on johtamistoimintaa, on kokonaisharkintaa, jossa on otettava huomioon muun muassa yrityksen koko ja sen toiminnan laatu. Yksinomaan yhtiökokousten tai hallituksen kokousten pitopaikka ei ohjeen mukaan ole ratkaisevaa johtopaikan muodostumista määritettäessä. Yrityksellä voi olla useita johtopaikkoja eri maissa. Sen sijaan tosiasiallisia johtopaikkoja malliverosopimuksen 4 artiklan mukaan voi olla vain yksi. Kiinteän toimipaikan voi kuitenkin muodostaa myös muu johtopaikka kuin tosiasiallinen johtopaikka.

Ulkomaisten yritysten verovelvollisuudesta on säädetty TVL 9, 10 ja 13 a §:ssä sekä VML 83 §:ssä. TVL 10 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saamaa tuloa on muun muassa täällä harjoitetusta liikkeestä tai ammatista saatu tulo. Rajoitetusti verovelvolliset ovat yleensä velvollisia suorittamaan veroa Suomeen vain Suomesta saaduista tulosta, kuten täällä harjoitetusta liikkeestä tai ammatista saadusta tulosta. Jos ulkomaisella yhteisöllä on Suomessa kiinteä toimipaikka, yhteisö on velvollinen suorittamaan veroa kaikesta kiinteään toimipaikkaan kuuluvasta tulosta.

Johtopaikan perusteella syntyvän kiinteän toimipaikan luova johtopaikka sekä tosiasiallinen johtopaikka ovat kaksi eri käsitettä. Johtopaikan perusteella syntyviä kiinteitä toimipaikkoja yrityksellä voi olla useita, mutta tosiasiallisia johtopaikkoja on vain yksi, vaikkakin käsitteet voivat olla päällekkäisiä. Johtopaikassa tehtyjen päätösten pitää olla merkittäviä yritykselle. Johtopaikan perusteella syntyvä kiinteä toimipaikka perustuu verosopimustilanteissa verosopimusten määräykseen. Kansallisen lainsäädännön määräykset eivät ole ratkaisevia käsitteen tulokinnassa. Koska verosopimus ei voi laajentaa kansallisten säännösten mukaista verotusoikeutta, verosopimuksen johtopaikka ei luo kiinteän toimipaikan verotusoikeutta, jos liikeluoto ei voida verottaa kansallisten säännösten mukaan. OECD:n malliverosopimuksen 4 artiklan 1 kohdan verosopimuksellisen asuinvaltion määrittävä johtopaikka on puhtaasti sopimusvaltion kansalliseen lainsäädäntöön perustuva käsite. Tosiasiallinen johtopaikka on pääsääntöisesti ylemmän johdon, kuten hallituksen tai muun ylemmän johdon, päätöksentekopaikka, mutta kiinteän toimipaikan luova johtopaikka voi olla myös muun toimivan johdon päätöksentekopaikka.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 1999:25 Suomeen katsottiin muodostuvan kiinteä toimipaikka, kun ulkomailla Caymansaarilla toimivan yhtiön johto ja hallinto olivat Suomessa. Caymansaarilla rekisteröity X Ltd oli kuulunut 23.10.1989 lähtien Y konserniin kokonaan omistettuna konserniyhtiönä. X Ltd, jonka toimialana oli alusten vuokraaminen, oli Suomessa rajoitetusti verovelvollinen liiketoimintaa harjoittava yhteisö. X Ltd:n liikeluotot olivat peräisin kolmen Bahaman alusrekisteriin merkityn aluksen vuokraamisesta bareboat charter -sopimuksella suomalaiselle emoyhtiölle Y. Emoyhtiö oli vuokrannut alukset edelleen bareboat-ehdoin tytäryhtiölleen. Yhtiön osoite oli Caymansaarilla toimiva lakiasioita hoitava yritys, jonka johtoon kuulunut B oli toiminut myös X Ltd:n asianhoitaja-sihteerinä. B:n ja caymansaarelaisen lakiasioita hoitavan yrityksen palveluista oli maksettu korvaus tälle yritykselle. B:n ei ollut osoitettu osallistuneen X Ltd:n hallituksen työskentelyyn. B:tä lukuun ottamatta kaikki X Ltd:n hallituksen jäsenet olivat suomalaisia Y:tä edustavia tai Y:n palveluksessa olevia Suomessa asuvia henkilöitä. X Ltd:tä koskevat päätökset oli tehty Helsingissä, ja yhtiön toiminta oli yleisesti tapahtunut Suomessa Y:n henkilökuntaa ja toimitiloja käyttäen. X Ltd:n kirjanpito ja tilintarkastus oli hoidettu Suomessa. KHO kiinnitti huomiota siihen, että Caymansaarille re-

kisteröidyllä X Ltd:llä ei ollut Caymansaarilla toimitiloja tai henkilökuntaa eikä se ollut maksanut siellä palkkoja. X Ltd:tä koskevat päätökset oli tehty Helsingissä ja yhtiön toiminta oli yleisesti tapahtunut Suomessa suomalaisen konsernin henkilökuntaa ja toimitiloja käyttäen. X Ltd:n kirjanpito ja tilintarkastus oli hoidettu Suomessa. KHO katsoi, että X Ltd:n Suomessa olevalle hallitukselle oli kuulunut paitsi konsernin emoyhtiön edustaminen yhtiössä ja huolehtiminen yhtiön hallinnon ja toiminnan järjestämisestä, myös yhtiön operatiivinen johtaminen ja juoksevan hallinnon hoitaminen.

2.7 Väliyhteisölainsäädäntö

VYL:lla pyritään ehkäisemään verotettavan tulon siirtämistä matalan verotuksen valtioon perustettuun yhteisöön. Sääntely liittyy tilanteeseen, jossa ulkomainen yhteisö tai kiinteä toimipaikka on Suomessa verotuksellisesti asuvan henkilön tai asuvien henkilöiden määräysvallassa. Sääntelyn soveltaminen edellyttää lisäksi ulkomaisen yhteisön tai kiinteän toimipaikan verotuksen tasoon liittyvien edellytysten täyttymistä. Väliyhteisösäännöksen soveltuessa koko ulkomaisen yhteisön tulo verotetaan omistajien tulona riippumatta siitä, jakaako ulkomainen yhteisö osinkoa omistajilleen vai ei. Väliyhteisölakia on muutettu vuonna 2019 voimaan tulleella lailla 1364/2018. Lainmuutoksella on Suomessa toimeenpantu veronkiertodirektiivin artiklojen 7 ja 8 väliyhteisöjä koskevat säännökset. Direktiivin toimeenpanon yhteydessä väliyhteisölakia muutettiin myös eräiltä muilta osin.

Väliyhteisölain nojalla väliyhteisötulo on veronalaista tuloa Suomessa yleisesti verovelvollisille luonnollisille henkilöille ja oikeushenkilöille. VYL 1 §:n mukaan osuus ulkomaisen väliyhteisön tuloon on rajoitetusti verovelvollisen veronalaista tuloa, jos osuus liittyy rajoitetusti verovelvollisen Suomessa olevaan TVL 13 a §:ssä tarkoitettuun kiinteään toimipaikkaan.

Väliyhteisönä voidaan pitää ulkomaista yhteisöä tai esimerkiksi ulkomaista yhtiötä, rahastoa, säätiötä tai trustia. Lain mukaan väliyhteisönä voidaan pitää myös ulkomaisen yhteisön kolmannessa valtiossa sijaitsevaa kiinteää toimipaikkaa, jos kiinteä toimipaikka itsenäisenä yrityksenä täyttäisi väliyhteisön määritelmän. Kiinteää toimipaikkaa ei kuitenkaan pidetä väliyhteisönä, jos sen tuloa on verotettu ulkomaisen yhteisön asuinvaltiossa. Yleisen tuloverovelvollisuuden laajentaminen ulkomaisiin yhteisöihin, joilla on tosiasiallinen johtopaikka Suomessa, voisi joissain tilanteissa johtaa siihen, että aiemmin väliyhteisöinä pidettyjä ulkomaisia yhteisöjä lainmuutoksen myötä pidettäisiin yleisesti verovelvollisina Suomessa.

2.8 Euroopan unionin perustamissopimuksen säännökset

SEUT:een sisältyy säännökset kansalaisuuteen perustuvalla syrjintäkiellosta (18 artikla), vapaasta liikkumis- ja oleskeluoikeudesta (21 artikla), työvoiman vapaasta liikkuvuudesta (45 artikla), vapaasta sijoittautumisoikeudesta (49 artikla), palveluiden vapaasta tarjonnasta (56–62 artiklat) sekä pääomien vapaasta liikkuvuudesta (artiklat 63–66). SEUT 107 artikla sisältää valtiontukien lähtökohtaisen kiellon.

SEUT:n neljä perusvapautta ovat tavaroiden, palveluiden, henkilöiden ja pääoman vapaa liikkuvuus. Perusvapaudet sisältävät oikeuden päästä markkinoille ja nauttia markkinoiden tasa-arvosta. Markkinoiden tasa-arvo tarkoittaa kansalaisuuteen tai alkuperään perustuvan syrjinnän estämistä. Sekä suora että epäsuora syrjintä on kiellettyä. Syrjinnän kieltämisen lisäksi tärkeä periaate on tasa-arvoinen kohtelu. SEUT 12 artiklan yleiseen syrjintäsäännökseen turvautuminen ei ole yleensä ollut tarpeen EU-tuomioistuimen verotusta koskevissa ratkaisuisa, koska syrjintä on estetty perustamissopimuksen erityisartiklojen avulla. Tuomioistuimen ratkaisulinjassa on lähdetty siitä, että yleistä syrjintäsäännöstä sovelletaan itsenäisesti vain, jos erityinen syrjintäsäännös ei sovellu tilanteeseen. Päätöksissään EU-tuomioistuin on katsonut, että

SEUT:n vastaista syrjintää on, kun samanlaisia tilanteita kohdellaan eri tavalla tai erilaisia tilanteita kohdellaan samalla tavalla. Syrjinnän edellytysten katsotaan täyttyvän silloin, kun tilanteet ovat vertailukelpoisia ja niiden keskeiset ominaisuudet ovat samanlaisia.

EU:n oikeuskäytännössä on lähdetty siitä, että yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisia voidaan verottaa eri tavalla. Erilainen verotus on kuitenkin kiellettyä syrjintää muun muassa silloin, jos objektiivisesti tarkastellen samanlaisia tilanteita verotetaan eri tavalla. Tässä tarkastelussa on arvioitava myös sitä, ovatko esimerkiksi kotimainen ja ulkomainen yhteisö riittävässä määrin rinnastettavassa tilanteessa, jotta säännöstä olisi sovellettava ulkomaiseen yhteisöön, jos se olisi kotimainen. Jos kyseessä on syrjintä, kysymykseen voivat tulla oikeuttamisperusteet (rule of reason), joihin kuuluvat muun muassa valtion verojärjestelmän johdonmukaisuuden ylläpitäminen, tehokkaan verovalvonnan turvaaminen sekä verotuksen kiertämisen torjuminen. Tämä edellyttää myös suhteellisuusperiaatteen toteutumista. Tällöin säännösten pitää olla kohtuullisessa suhteessa suojeltavaan yleiseen etuun. Jos yleinen etu voidaan turvata säännöksillä, jotka rajoittavat vähemmän, suhteellisuusperiaate ei täyty.

2.9 Verosopimusten väärinkäytön estäminen sekä syrjintäkieltosäännökset

2.9.1 Verosopimusten väärinkäytön estäminen

MLI-yleissopimuksen 7 artiklassa on määräykset sopimuksen väärinkäytösten estämisestä. Määräykset perustuvat OECD:n BEPS toimenpiteeseen 6, jolla pyrittiin estämään niin kutsuttuja treaty shopping -tilanteita. Treaty shopping -tilanteesta on kyse esimerkiksi silloin, kun henkilö, joka ei ole kummassakaan sopimusvaltiossa asuva, tekee järjestelyn, esimerkiksi perustaa niin kutsutun postilaatikkoyhtiön, jonka avulla hän pääsee hyötymään yksittäisestä verosopimuksesta.

Pääsääntö on, että väärinkäytöksiä voidaan estää joko pääasiallisen tarkoituksen testillä (Principal Purpose Test, jäljempänä *PPT-testi*) tai etujen rajoitussäännöksellä (Limitation on Benefits, *LOB-määräys*). Näiden väärinkäytössäännösten soveltuessa sopimuksessa tarkoitettu henkilö eli henkilö, johon sopimusta sovelletaan, ei voi esimerkiksi tietyn tulotyyppin osalta hyötyä sopimuksen eduista. PPT-testin mukaan sopimusetuja ei myönnetä tietyn tulon osalta, jos edun saaminen on ollut yksi etuun johtaneen järjestelyn tai toimenpiteen pääasiallinen tarkoitus. Etu voidaan kuitenkin myöntää, jos voidaan osoittaa, että edun myöntäminen olisi verosopimuksen määräysten tarkoituksen mukaista. Etujen rajoittamista koskeva LOB-määräys voi olla joko suppea tai laaja. Esimerkiksi Suomen ja Amerikan Yhdysvaltojen välisessä sopimuksessa on LOB-määräys, joka vastaa pitkälti MLI-yleissopimuksen laajaa LOB-määräystä.

BEPS-projektissa verosopimusetujen rajoitusmääräys on minimistandardi ja Suomi on valinnut rajoituskeinoksi PPT-testin. Suomella on jo joissain voimassa olevissa verosopimuksissa määräyksiä sopimusetujen väärinkäytösten estämiseksi.

MLI-yleissopimuksessa on lisäksi määräys kolmannessa valtiossa olevien kiinteiden toimipaikkojen väärinkäytösten estämisestä. Näissä tilanteissa väärinkäytöksiä voi syntyä silloin, kun kiinteän toimipaikan tulo vapautetaan verosta sopimusvaltiossa. Suomi ei ole hyväksynyt tätä määräystä liittyessään yleissopimukseen. Suomi käyttää verosopimuksissaan kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa päämenetelmänä hyvitysmenetelmää. Säännöksen merkitys ei ole Suomelle merkittävä silloin, kun molemmat sopimusvaltiot käyttävät kaksinkertaisen verotuksen poistamisen menetelmänä sopimuksissaan hyvitysmenetelmää. Vapautusmenetelmän soveltamisesta on sovittu vain vanhemmissa verosopimuksissa, jotka ovat Egyptin (220/1966, SopS 12) ja Ranskan (184/1972, SopS 8) kanssa sovitut sopimukset. Vapautusmenetelmää sovellettaessa kiinteään toimipaikkaan liittyvä tulo on verovapaata Suomessa.

2.9.2 Verosopimusten syrjintäkielto

Verosopimuksiin sisältyvä syrjintäkielto merkitsee muun muassa sitä, ettei valtio saa samoissa olosuhteissa verottaa toisen sopimusvaltion kansalaisia ankarammin kuin oman valtion kansalaisia. Asiasta on määräyksiä sopimusten 24 artiklassa. Artiklassa on kansalaisuuteen perustuva syrjintäkielto, kiinteän toimipaikan syrjintäkielto ja korkojen ja muiden vastaavien tuloerien vähennyskelpoisuuteen perustuva syrjintäkielto. Verosopimukset sallivat verovelvollisten jaottelun yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisiin sekä tästä jaottelusta riippuvan verokohtelun. Verosopimusten syrjintäkielto edellyttää, mikäli ulkomainen yhtiö rinnastetaan kotimaiseen tai se pitäisi rinnastaa, ulkomaista yhtiötä tulisi verottaa samalla tavalla. Jos ulkomainen yhtiö rinnastetaan kotimaiseen, molempien verokohtelun tulisi määräytyä samalla tavalla, sillä verosopimusten syrjintäkieltosäännöksissä ei ole oikeuttamisperustetta.

2.10 Varojen arvostaminen yleisen verovelvollisuuden alkaessa

Elinkeinoverotuksen asiantuntijatyöryhmän muistiossa 16/2013 todetaan, että kotipaikkasääntelyn muuttaminen lisäisi tarvetta säätää varojen arvostamisesta tilanteissa, joissa ulkomaisesta yhteisöstä tulee Suomessa verovelvollinen. Työryhmä katsoi, että mikäli yhteisöjen verotuksellisen asuinvaltion sääntelyä muutetaan, lainsäädäntöön olisi otettava säännökset varojen arvostamisesta maahanmuuttotilanteissa.

Lailla 1577/2019 on implementoitu säännökset veronkiertodirektiivin 5 artiklassa säädetyn maastapoistumisverotuksen osalta. Lailla 1577/2019 elinkeinotulon verottamista annettuun lakiin (360/1968, jäljempänä *EVL*) lisättiin uusi 51 f §, jonka mukaan siirrettäessä varoja, verotuksellinen kotipaikka tai kiinteän toimipaikan harjoittama liiketoiminta Suomeen, siirtyneiden varojen hankintamenoksi katsotaan lähtöjäsenvaltiossa vahvistettu 51 e §:n 3 momentissa tarkoitettu niin kutsuttu maastapoistumisarvo, jos siirtävässä jäsenvaltiossa varat on arvostettu mainitun momentin mukaiseen arvoon. *EVL* 51 e §:n 3 momentin mukaan maastapoistumisarvolla tarkoitetaan sitä määrää, jolla varat voidaan vaihtaa tai keskinäiset velvoitteet täyttää suorassa liiketoimessa sellaisten liiketoimeen halukkaiden ostajien ja myyjien välillä, jotka eivät ole etuyhteydessä toisiinsa. Pykälän mukaan säännös soveltuu tilanteeseen, jossa verotuksellinen kotipaikka tai kiinteän toimipaikan harjoittama liiketoiminta siirretään Suomeen toisesta jäsenvaltiosta, eli kyse on EU:n sisäisestä relaatiosta.

Hallituksen esityksessä HE 76/2019 vp todetaan, että direktiivin mukaan maastapoistumisverotuksesta on säädettävä tilanteessa, jossa verovelvollinen siirtää verotuksellisen kotipaikkansa toiseen valtioon paitsi niiden varojen osalta, jotka edelleen tosiasiallisesti liittyvät ensimmäisessä valtiossa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan. Hallituksen esityksessä on katsottu perustelluksi säätää maastapoistumisverotuksesta myös tilanteessa, jossa kotipaikan katsottaisiin verosopimuksen nojalla siirtyvän toiseen valtioon, vaikka kansallisen lainsäädännön nojalla yhteisö säilyy edelleen Suomessa yleisesti verovelvollisena.

EVL 52 g §:n 5 momentin mukaan sääntömääräisen kotipaikkansa toisesta jäsenvaltiosta Suomeen siirtäneen eurooppayhtiön tai eurooppaosuuskunnan verotuksessa Suomeen siirtyneiden varojen hankintamenoa määriteltäessä sovelletaan, mitä 51 f §:ssä säädetään.

2.11 Perusilmoituksen antaminen kaupparekisteriin ulkomaisen yhteisön toimesta

Kaupparekisterilain (129/1979) 3 §:n 1 momentin 4 kohdassa säädetään ulkomaisen yhteisön tai säätiön velvollisuudesta antaa kaupparekisteriin perusilmoitus, jos yhteisö tai säätiö perustaa Suomeen sivuliikkeen, tai kyse on rajat ylittävstä kombinaatiosulautumisesta ja jakautumisesta, jossa uusi yhteisö rekisteröidään Suomeen.

Sivuliikkeen rekisteröinnistä säädetään myös elinkeinon harjoittamisen oikeudesta annetussa laissa (122/1919), jäljempänä *elinkeinolaki*, jonka 1 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan laillista ja hyvän tavan mukaista elinkeinoa saa harjoittaa Suomessa sivuliikkeen rekisteröinyt ulkomainen yhteisö ja säätiö, joka on perustettu jonkin Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön mukaan ja jolla on sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka jossakin Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa. Patentti- ja rekisterihallitus voi 2 momentin nojalla myöntää luvan harjoittaa elinkeinoa myös muulle kuin 1 momentissa tarkoitettulle sivuliikkeen rekisteröivälle ulkomaiselle yhteisölle ja säätiölle.

Sivuliike on määritelty elinkeinolain 2 §:ssä, jonka 1 momentin mukaan sivuliikkeellä tarkoitetaan tässä laissa ulkomaisen yhteisön tai säätiön osaa, joka harjoittaa Suomessa tässä maassa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta käsin jatkuvaa liike- tai ammattitoimintaa ulkomaisen yhteisön tai säätiön nimiin ja lukuun. Pykälän 2 momentin mukaan vakuutusyhtiön sekä luotto- ja rahoituslaitoksen sivuliikkeestä säädetään erikseen.

Palvelujen tarjoamisesta annetun lain (1166/2009) 5 §:n 2 momentin 2 virkkeen mukaan palveluntarjoajalla, joka on perustettu toisen Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön mukaan ja jolla on sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka toisessa Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa, on myös oikeus elinkeinon harjoittamisen oikeudesta annetun lain 1 §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettua sivuliikettä perustamatta tarjota tilapäisesti palvelua Suomessa.

Hallituksen esityksen HE 162/1995 vp elinkeinolain 2 §:n 1 momenttia koskevien perustelujen mukaan vain ulkomaisen yhteisön tai säätiön eli ulkomaisen elinkeinonharjoittajan toiminnan osa voisi olla sivuliike. Sivuliikkeellä on paikallinen ja itsenäinen hallinto, jolla tarkoitetaan varsinaisen ja tavanomaisen liike- tai ammattitoiminnan hoitamista varten tarpeellista johtoa ja muuta henkilökuntaa. Sivuliikkeen liike- tai ammattitoiminnan itsenäisyys ilmenee käytännössä siten, ettei sivuliike liike- tai ammattitoiminnassaan ole välittömästi riippuvainen ulkomaisen elinkeinonharjoittajan ohjaus- ja johtamisjärjestelmistä.

Edelleen hallituksen esityksen HE 162/1995 vp mukaan sivuliike olisi ehdotetun määritelmän mukaan osa ulkomaisen yhteisön tai säätiön organisaatiota. Sivuliikkeellä on yleensä velvollisuuksia noudattaa yhteisön tai säätiön hallinnollisia sisäisiä ohjeita ja määräyksiä. Juridisesti ja liiketaloudellisesti ulkomaisen elinkeinonharjoittajan sivuliike on elinkeinonharjoittajan pääliikkeen hallinnon alainen. Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan pysyvää liikepaikkaa, josta ulkomaisen elinkeinonharjoittajan sivuliike harjoittaa liike- tai ammattitoimintaa.

Ulkomaisella yhteisöllä ja säätiöllä on siten elinkeinolain nojalla oikeus harjoittaa jatkuvaa elinkeinotoimintaa Suomessa rekisteröimällä elinkeinolain 2 §:ssä tarkoitettu sivuliike kaupparekisteriin. Voimassa olevan elinkeinolain sivuliikkeen määritelmän ei voida kuitenkaan katsoa kattavan ulkomaisen yhteisön tosiasiallista johtopaikkaa.

3 Tavoitteet

Esityksen tavoitteena on laajentaa Suomen verotusoikeutta sekä varmistaa, että riittävät siteet Suomeen omaavia yhteisöjä pidetään kotimaisina ja siten täällä yleisesti verovelvollisina. Tavoitteena on myös tältä osin turvata yhteisöverotuottojen kertyminen. Esityksen tavoitteena on myös parantaa Suomen lainsäädännön soveltuvuutta yhteisöjen kaksoisasujatilanteiden ratkaisemiseen sekä lisätä mahdollisuuksia ratkaista näitä tilanteita Suomen eduksi. Muutoksella pyritäisiin myös estämään sekä rajoittamaan tilanteita, joissa yleinen verovelvollisuus Suomessa pyrittäisiin välttämään perustamalla yhtiö ulkomaille, vaikka sen omistus, johto ja toiminta olisivatkin kokonaan Suomessa.

4 Ehdotukset ja niiden vaikutukset

4.1 Yleistä

Esityksessä Suomen verotusoikeutta ehdotetaan laajennettavaksi nykyisestä siten, että yhteisö olisi Suomessa yleisesti verovelvollinen myös sillä perusteella, että sillä on Suomessa tosiasiallinen johtopaikka. Nyt ehdotetulla lainsäädäntömuutoksella on tavoitteena laajentaa Suomen verotusoikeutta sekä varmistaa, että riittävät siteet Suomeen omaavia yhteisöjä pidetään täällä yleisesti verovelvollisina.

Tosiasiallisen johtopaikan lisääminen yhteisön verotuksellisen asuinvaltion perusteeksi Suomessa olisi perusteltua, jotta Suomen sääntely vastaisi monessa muussa valtiossa voimassa olevaa sääntelyä. Tällöin Suomen alueellinen verotusvalta laajenisi samanlaiseksi kuin useissa muissa valtioissa.

Lainsäädäntömuutoksella olisi lisäksi merkitystä erityisesti verosopimusten kaksoisasujatilanteissa, jollainen syntyy yleensä silloin, kun yhdessä valtiossa perustetulla tai rekisteröidyllä yhteisöllä on toisessa valtiossa tosiasiallinen johtopaikka. Muutoksen myötä Suomen lainsäädäntö soveltuisi nykyistä paremmin kaksoisasujatilanteiden ratkaisemiseen, erityisesti tilanteissa, joissa sopimusvaltio määrittää asuinvaltion vain rekisteröitymis- tai perustamispaikan mukaan ja yhteisöllä on Suomessa tosiasiallinen johtopaikka.

Harmaan talouden selvitysyksikön selvityksen 7/2019 (Verovilppi kansainvälisessä sijoitustoiminna) mukaan veronvälttämistarkoituksessa ulkomaille perustettujen sijoitusyhtiöiden kohdalla tyypillisesti yrityksen johto ja hallinto on hoidettu Suomessa kiinteästä liikepaikasta käsin, joka on voinut muodostua esimerkiksi yhtiön ainoan omistajan ja johtohenkilön kotiin. Muutoksella pyritäisiin siten myös rajoittamaan niitä tilanteita, joissa yleinen verovelvollisuus Suomessa pyritään välttämään perustamalla ulkomaille yhtiö, jonka omistus, johto ja toiminta ovat kokonaan Suomessa.

Esityksessä ehdotetaan, että TVL 9 §:n 1 momentin 1 kohdassa säädettäisiin, että yleisesti verovelvollisena pidettäisiin myös ulkomaista yhteisöä, jonka tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee täällä. TVL 9 §:n 1 momentin 2 kohtaa ehdotetaan muutettavaksi siten, että rajoitetusti verovelvollisena pidettäisiin muuta kuin momentin 1 kohdassa tarkoitettua ulkomaalaista yhteisöä. TVL 9 §:ään ehdotetaan lisättäväksi uusi 7 momentti, jonka mukaan kotimaisena yhteisönä pidetään Suomen lainsäädännön mukaisesti perustettua tai rekisteröityä yhteisöä. 9 §:ään ehdotetaan lisättäväksi uusi 8 momentti, jossa ehdotetaan säädettäväksi ulkomaisen yhteisön tosiasiallisen johtopaikan määräytymisestä. Edellä mainittua yhteisöä pidetään yleisesti verovelvollisena Suomessa sijaitsevan tosiasiallisen johtopaikan toteamista seuraavan verovuoden alusta. Jotta haasteellinen 'kotimainen ulkomainen yhteisö' käsitteistä voitaisiin välttää, ulkomaista yhteisöä, jolla on tosiasiallinen johtopaikka Suomessa, ei ehdoteta säädettäväksi kotimaiseksi yhteisöksi, vaan yleisesti verovelvolliseksi ulkomaalaiseksi yhteisöksi. Selvyyden vuoksi TVL 9 §:ään ehdotetaan lisättäväksi uusi 9 momentti, jonka mukaan mitä muussa lainsäädännössä on säädetty suomalaisten yhteisöjen osalta sovellettaisiin 9 §:n 1 momentin 1 kohdassa ja 8 momentissa tarkoitettuihin ulkomaisiin yhteisöihin.

4.2 Yleisen verovelvollisuuden laajennus tosiasiallisen johtopaikan perusteella

4.2.1 Suomessa asuva yhteisö

Yhteisön käsite tuloverotuksessa on määritelty TVL 3 §:ssä. Määrittely on varsin laaja kattaen muun muassa erityisiin tarkoituksiin varatut varallisuuskokonaisuudet. TVL 9 §:n 1 momentin

1 kohdassa tarkoitettuna yleisesti verovelvollisena ulkomaisena yhteisönä pidettäisiin TVL:n 3 §:n 4 ja 7 kohdissa tarkoitettuihin yhteisöihin rinnastuvia ulkomaisia yhteisöjä, joiden tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee uudessa TVL 9 §:n 8 momentissa tarkoitettulla tavalla Suomessa. Lisäksi edellytettäisiin, että ulkomaisen yhteisön tulisi olla rekisteröitymis- tai perustamisvalti- onsa lainsäädännön nojalla itsenäinen verosubjekti.

4.2.2 Yleisen tuloverovelvollisuuden laajennus ulkomaisiin yhteisöihin, joiden tosiasiallisen johtopaikka sijaitsee Suomessa

Valmistelun yhteydessä on selvitetty niiden tärkeimpiin verrokkimaiden sääntelyä, joilla on tosiasiallinen johtopaikka -säännös käytössä, eli Tanskan, Norjan, Saksan, Iso-Britannian ja Irlannin sääntelyä. Verrokkimaiden säännöksissä oli havaittavissa jaottelu niin kutsuttua päivittäisjohtamista painottavien manner-eurooppalaisten maiden ja Central management and control -käsitetä painottavien Common-law maiden välillä.

Tanskassa tosiasiallisen johtopaikan sijainnin määrittämisessä korostetaan yrityksen päivittäistä johtamista, minkä osalta tarkastellaan hallituksen sijaintia sekä pääkonttorin sijaintia. Siltä osin, kuin hallitus on vastuussa yhtiön varsinaisesta päivittäisestä johtamisesta, hallituksen sijainnilla on merkittävä merkitys sille, että tosiasiallisen johtopaikan katsottaisiin sijaitsevan Tanskassa. Norjassa vastaavassa säännöksessä tarkastelun kohteena on paikka, jossa hallituksen tasoinen johtaminen sekä päivittäisjohtaminen tapahtuvat. Lisäksi huomioidaan muut yrityksen organisointiin ja toimintaan liittyvät olosuhteet. Norjassa päivittäisjohtaminen on määritelty hallituksen välittömässä alaisuudessa työskentelevien henkilöiden toimesta tapahtuvaksi johtamiseksi. Saksassa tosiasiallisen johtopaikan sijainnissa merkityksellistä on yhtiön ylimmän johdon liikepaikkaa eli paikka, jossa yhtiötä edustamaan valtuutetut henkilöt suorittavat johtotehtäviä ja jossa hoidetaan päivittäistä liiketoimintaa (Tagesgeschäfte). Käytännössä Saksassa arvioinnissa painotetaan pääkonttorin sijaintia.

Päivittäisen johtamiseen osallistuminen -termiä käytetään osakeyhtiölain (624/2006, OYL) 6 luvun 16 c §:ssä sekä osuuskuntalain (421/2013) 6 luvun 16 c §:ssä. Lainkohdissa todetaan, että tarkastusvaliokunnan jäsen ei saa osallistua osakeyhtiön tai osuuskunnan tai niiden konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän yhteisön tai säätiön päivittaiseen johtamiseen. Lainkohtaan liittyvän hallituksen esityksen HE 70/2016 vp mukaan kyseisellä säännöksellä on implementoitu tilinpäätösdirektiivin 2006/43/EY asianomainen säännös, jonka mukaan tarkastusvaliokunnan jäsenen on oltava yhteisön ”toimivaan johtoon kuulumattomia”. Hallituksen esityksessä todetaan, että toimivan johdon käsite ei ole Suomessa vakiintunut, joten pykälään ehdotetaan ilmaisuun päivittaiseen johtamiseen osallistumisesta. Termiä ”päivittaiseen johtamiseen osallistuminen” ei kuitenkaan hallituksen esityksessä tarkemmin määritellä. Päivittäinen johtaminen tai päivittaiseen johtamiseen osallistuminen -termejä ei muutoin sisälly yhtiöoikeudelliseen kansalliseen lainsäädäntöön.

Yhtiöoikeudellisesti yhteisön johto muodostuu hallituksesta sekä mahdollisista toimitusjohtajasta sekä hallintoneuvostosta osakeyhtiössä, osuuskunnassa sekä säätiössä. Osakeyhtiöllä, osuuskunnalla ja säätiöllä on oltava hallitus, minkä lisäksi mainituilla yhteisöillä voi olla toimitusjohtaja sekä hallintoneuvosto. Näistä säännökset sisältyvät osakeyhtiölain 6 luvun 1 §:ään, säätiölain (487/2015) 3 luvun 1 §:ään sekä osuuskuntalain 6 luvun 1 §:ään. OYL 6 luvun 2 §:n mukaan hallitukselle kuuluu yhtiön hallinnon ja sen toiminnan sekä yhtiön kirjanpidon ja varainhoidon valvonnan asianmukainen järjestäminen, eli hallitukselle kuuluu niin kutsuttu yleistoimivalta. Vastaavat säännökset sisältyvät säätiölain 3 luvun 2 §:ään ja osuuskuntalain 6 luvun 2 §:ään. Mikäli yhteisössä on toimitusjohtaja, toimitusjohtajalle kuuluu OYL 6 luvun 17 §:n mukaan yhtiön juoksevan hallinnon hoitaminen hallituksen antamien ohjeiden ja määräysten mukaisesti yleistoimivaltansa puitteissa Vastaava säännös on osuuskuntalain 6 luvun 17 §:ssä.

Säätiölain 3 luvun 15 §:n mukaan toimitusjohtaja huolehtii säätiön tarkoituksen toteuttamisesta ja hoitaa säätiön muuta päivittäistä hallintoa hallituksen antamien ohjeiden ja määräysten mukaisesti toimitusjohtajan yleistoimivallan puitteissa. Hallintoneuvosto valvoo hallituksen ja toimitusjohtajan vastuulla olevaa yhtiön hallintoa (OYL 6:21, osuuskuntalaki 6:21 ja säätiölaki 3:19). Asianomaisissa laeissa on joitakin eroavaisuuksia hallintoneuvostolle kuuluvien tehtävien osalta. Osakeyhtiössä voi lisäksi olla yhtiöjärjestyksen tai yhtiön sisäisen päätöksen perusteella johtoryhmä. Tällaisella elimellä ei ole yhtiöoikeudellista päätösvaltaa ja vastuuta, vaan se on ainoastaan valmisteleva ja neuvoa antava elin, joka avustaa toimitusjohtajaa yhtiön juoksevien asioiden hoidossa.

Valmistelun tavoitteena on ollut löytää yhteisömuodosta ja yhteisön johto- ja hallintorakenteesta riippumaton, riittävän yleisesti muotoiltu ja yleispätevä käsite tosiasialliselle johtopaikan sijainnille ja sen arvioinnille. Tähän on pyritty sen vuoksi, että muotoilu kattaisi moninaiset ulkomaiset, mahdollisesti hyvinkin erilaisilla johto- tai hallintorakenteilla varustetut yhteisöt. Valmistelussa ei ole pidetty tarkoituksenmukaisena irtautua kansainvälisesti käytössä olevista tosiasiallisen johtopaikan käsitteistä ja luoda kokonaan uusi oma tosiasiallisen johtopaikan käsite. Asiaan liittyy myös verosopimuksessa tarkoitettujen kaksoisasujatilanteiden ratkaisemista koskevat näkökohdat. OECD:n malliverosopimukseen mukaan yhteisöjen kaksoisasujatilanteet ratkaistaan toimivaltaisten viranomaisten keskinäisellä sopimuksella ottaen huomioon muun muassa hallituksen tai vastaavan toimielimen kokouspaikka, missä toimitusjohtaja tai muu ylin johto yleensä toimii, missä kokeneempi johto hoitaa päivittäisiä asioita, missä päätoimipaikka on, minkä valtion lainsäädäntö määrittää oikeudellisen aseman sekä missä kirjanpito säilytetään.

Esityksessä ehdotetaan TVL 9 §:ään lisättäväksi uusi 8 momentti, jonka mukaan yhteisön tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee paikassa, jossa yhteisön tärkeimmät, ylintä päivittäistä johtamista koskevat päätökset tehdään. Tämän arvioinnissa lähtökohtana pidettäisiin hallituksen tai muun vastaavan ylimmän päätöksentekuelimen päätöksentekopaikkaa ja pääkonttorin sijaintia. Käytännössä painotettaisiin hallituksen tai muun vastaavan ylimmän päätöksentekuelimen päätöksentekopaikkaa. Valmistelussa on arvioitu, että termi ”tärkeimpien ylintä päivittäistä johtamista koskevien päätösten tekopaikka” kattaisi merkittävässä määrin OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa mainitut seikat, jotka toimivaltaisten viranomaisten tulisi ottaa huomioon ratkaistessaan yhteisöjen kaksoisasujatilanteita.

EU-oikeuden ensisijaisuusperiaatteesta eli etusijaperiaatteesta johtuen EU-oikeudellinen säännös saa etusijan soveltamistilanteessa jäsenvaltioiden ja yhteisön oikeuden ollessa ristiriidassa. Näin ollen TVL 9 §:n 1 momentin 1 kohdan ja 8 momenteilla ei voida säätää esimerkiksi vero-oikeudellisiin direktiiveihin sisältyvistä kotipaikkasäännöksistä poikkeavasti. Mainitun laisia direktiivejä olisivat yritysjärjestelydirektiivi, emo-tytäryhtiödirektiivi sekä korko-rojaltidirektiivi. Yritysjärjestelydirektiivin, emo-tytäryhtiödirektiivin sekä korko-rojaltidirektiivin soveltamistilanteissa mainittuihin direktiiveihin sisältyvät kotipaikkasäännökset ovat siten ensisijaisia suhteessa uusiin TVL 9 §:n 1 momentin 1 kohtaan ja 8 momenttiin.

4.2.3 Ulkomaiset rahastot

Oikeuskäytännössä ulkomaisia rahastoja on arvioitu verotuksessa tapauskohtaisesti. Niitä on pidetty esimerkiksi sijoitusrahastoihin rinnastuvina, muihin yhteisöihin kuten osakeyhtiöihin rinnastuvina tai niihin on voitu soveltaa myös yhtymäverotuksen periaatteita. Vuoden 2020 alusta TVL 3 §:n ja TVL 20 a §:n perusteella kotimaisen sijoitusrahaston ja erikoissijoitusrahaston verovapautta koskevia säännöksiä sovelletaan tietyin edellytyksin myös niitä vastaaviin sopimusperusteisiin ulkomaisiin rahastoihin.

Mikäli ulkomaista rahastoa voidaan edellä kohdassa 4.2.1 tarkoitetulla tavalla pitää TVL 3 §:ssä tarkoitettuna yhteisönä, siihen voisi lähtökohtaisesti soveltua ehdotettu sääntely yleisestä verovelvollisuudesta tosiasiallisen johtopaikan perusteella. Rahaston tosiasiallinen johtopaikka sijaitsisi paikassa, jossa yhteisön tärkeimmät ylintä päivittäistä johtamista koskevat päätökset tehdään. Kuten muidenkin yhteisöjen kohdalla, myös rahastojen osalta tosiasiallisen johtopaikan sijainnin arviointi perustuisi tapauskohtaiseen arviointiin.

Kansainvälisissä yhteyksissä erotetaan rahastotyytit usein viittaamalla joko sijoitusrahastodirektiiviin tai AIFM-direktiiviin riippumatta siitä, mikä on rahaston oikeudellinen muoto. Suomessa sääntelytaustasta johtuu, että sijoitusrahaston ja erikoissijoitusrahaston nimet viittaavat nimenomaisesti rahaston juridiseen muotoon sopimusperusteisina rahastoina. Lisäksi sijoitusrahastosta ja erikoissijoitusrahastosta on säädetty erikseen tuloverolaissa.

Ulkomaisten rahastojen oikeudelliset rakenteet saattavat olla hyvin vaihtelevia. Esimerkiksi yhtiömuotoisilla rahastoilla on tyypillisesti oma hallitus, kun taas sopimusperusteisilla rahastoilla on lähtökohtaisesti oltava erillinen hallinnointiyhtiö, jolla on oma hallituksensa tai muu vastaava päätösvaltaa käyttävä taho. Lisäksi rahastojen hallinnointi voidaan järjestää usealla eri tavalla eli rahastojen hoitamiseen liittyviä tehtäviä, kuten salkunhoitoa, voidaan ulkoistaa myös ulkopuoliselle taholle (esimerkiksi varainhoitajayhteisölle) tai rahaston toiminnassa voidaan käyttää apuna erilaisia neuvonantoyhtiöitä. Rahaston toimintaan saattaa siten liittyä useita eri tahoja eri valtioista. Esimerkiksi UCITS- että AIFM-direktiiveissä on tunnustettu mahdolliseksi hoitaa toiseen jäsenvaltioon perustettua rahastoa.

Rahastojen toimintaan liittyvät päätökset ovat myös moninaisia ja niitä voivat tehdä monet eri tahot rahastorakenteessa. Edellä todetun mukaisesti rahaston tosiasiallinen johtopaikka sijaitsisi paikassa, jossa rahaston tärkeimmät ylintä päivittäistä johtamista koskevat päätökset tehdään. Tässä tarkastelussa kiinnitettäisiin huomiota ulkomaisen rahaston perustamisvaltion lainsäädäntöön sekä sen sääntöihin, jotka on kirjattu yhtiöjärjestykseen, perustamiskirjaan tai muuhun vastaavaan dokumenttiin. Esimerkiksi sijoitusstrategiaa koskevat päätökset ovat tyypillisesti ylimmän päätösvaltaa käyttävän tahon tekemiä, kun taas sijoitusstrategian ja -sääntöjen mukaisesti toteuttavaa salkunhoitoa ei tyypillisesti voida pitää ylimpänä johtamisena, vaikka esimerkiksi salkunhoitoon kuuluvia sijoituskohteiden myyntipäätöksiä sinänsä tehtäisiin päivittäin. Ulkoistamistilanteissa tulisi kuitenkin ottaa huomioon myös ulkoistettujen toimintojen laajuus ja niiden suhde muuhun päätöksentekoon. Näin ollen voisi olla mahdollista, että esiintyisi myös tilanteita, joissa varainhoitajayhteisö tekisi rahaston tärkeimmät ylintä päivittäistä johtamista koskevat päätökset, jolloin merkityksellistä tosiasiallisen johtopaikan sijainnin kannalta olisi paikka, jossa varainhoitajayhteisö tekee mainitut rahastoa koskevat päätökset.

Jos ulkomaisella rahastolla katsottaisiin olevan tosiasiallinen johtopaikka Suomessa, mutta TVL 20 a §:n soveltamiskriteerit täyttyisivät, rahasto olisi kuitenkin Suomessa verovapaa yhteisö.

Valmistelun yhteydessä on arvioitu mahdollisuutta sisällyttää säännökseen vastaava poikkeussäännös tai -sääntely kuin esimerkiksi Irlannilla, Iso-Britanniassa ja Alankomailla. Viimeksi mainitut ovat poikkeussääntelyllä rajoittaneet tosiasiallista johtopaikkaa koskevan säännöksen soveltumista joko suoraan ulkomaisiin UCITS- tai AIFM-rahastoihin taikka rajoittaneet tosiasiallisen johtopaikan syntymistä sillä perusteella, että mainitun laisella ulkomaisella rahastolla on kotimainen varainhoitajayhteisö. Sen sijaan esimerkiksi Tanska ja Norja soveltavat tosiasiallista johtopaikkaa koskevaa säännöstä lähtökohtaisesti myös ulkomaisiin rahastoihin. Toisaalta esimerkiksi Tanskassa on oikeuskäytäntöä rahastorakenteista, joissa tosiasiallisen johtopaikan kriteerit eivät ole täyttyneet. Mainitun laisen poikkeussäännöksen sisällyttämistä uuteen TVL 9 §:n 1 momentin 1 kohtaan ja 8 momenttiin ei kuitenkaan valmistelun yhteydessä pidetty perus-

teltuna. Tällainen säännös voisi aiheuttaa kilpailuvääristymiä rahastosektorille. Rahastosektorilla voidaan myös arvioida olevan käytössä rahastojen hallinnointimalleja, joiden myötä riskit tosiasiallisen johtopaikan syntymiselle jäänevät siinä määrin vähäiseksi, ettei sillä liene merkittävää vaikutusta suomalaiseseen varainhoitosektoriin. Lisäksi perusteluna tälle voidaan pitää sitä, ettei kaikille ulkomaisille rahastoille ole myöskään erityistä verovapautta sisältävää poikkeussäännöstä TVL 20 a §:ssä. Tiettyjen yhteisöjen kategorinen sulkeminen tosiasiallista johtopaikkaa koskevan TVL 9 §:n 1 momentin 1 kohdan ja 8 momentin sääntelyn ulkopuolelle voisi olla myös ongelmallinen suhteessa SEUT 107 artiklan 1 kohtaan sisältyvän, kiellettyä valtiontukea koskevaan säännökseen.

4.2.4 Varustamotoiminta

Tonnistoverotuksesta säädetään tonnistoverolaissa (476/2002). Lain 1 §:n mukaan Suomessa yleisesti verovelvollinen, kansainvälistä meriliikennettä harjoittava osakeyhtiö voi valita tonnistoverotettavan toiminnan tuottaman voiton verottamisen sijasta alusten vetoisuuteen perustuvan tonnistoverotuksen tonnistoverokaudeksi siten kuin tässä laissa säädetään. Säännökset koskevat soveltuvin osin myös kansainvälistä meriliikennettä harjoittavaa toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa asuvan yhteisön Suomessa olevaa kiinteää toimipaikkaa.

Tosiasiallista johtopaikkaa koskevaa säännöstä ehdotetaan sovellettavaksi myös varustamotoimintaa harjoittaviin ulkomaisiin yhteisöihin. Yhtenä soveltamisedellytyksenä on tonnistoverolain 2 §:n mukaan se, että yhtiötä tosiasiallisesti johdetaan Suomesta. Siten varustamotoimintaa Suomessa aiemmin sijainneesta kiinteästä johtopaikasta harjoittava ulkomainen yhteisö katsottaisiin uusien TVL 9 §:n 1 momentin ja 9 §:n 1 momentin 1 kohdan ja 8 momentin nojalla Suomessa yleisesti verovelvolliseksi. Mikäli edellytykset yleiselle verovelvollisuudelle tällä perustella täyttyvät, yhteisön mahdollisuus valita tonnistoverotus verotuksen perusteeksi määräytyy yleisten periaatteiden nojalla.

4.3 Tosiasiallisen johtopaikan perusteella yleisesti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön tuloverotukseen liittyviä kysymyksiä

4.3.1 Yleistä

Tosiasiallisen johtopaikan perusteella yleisesti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön tuloverovelvollisuus määräytyisi kuten muillakin yleisesti verovelvollisilla yhteisöillä. Usein ulkomainen yhteisö on yleisesti verovelvollinen rekisteröitymis- tai perustamisvaltiossaan. Tämän seurauksena tosiasiallisen johtopaikan perusteella yleisesti verovelvollinen ulkomainen yhteisö olisi tällöin verosopimuksen mukaan niin sanottu kaksoisasuja, jos sillä on kahden valtion kansallisten säännösten mukaan verotuksellinen asuinpaikka kummassakin valtiossa, eli se on yleisesti verovelvollinen molemmissa sopimusvaltiossa. Tällöin yhteisön verosopimuksen mukainen asuinvaltio ratkaistaan verosopimuksen mukaisesti.

Rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain säännökset eivät soveltuisi tosiasiallisen johtopaikan perusteella yleisesti verovelvollisiin ulkomaisiin yhteisöihin, koska ne eivät ole rajoitetusti verovelvollisia.

Uuden TVL 9 §:n 9 momentin seurauksena yleisesti verovelvolliseen ulkomaiseen yhteisöön sovellettaisiin mitä tuloverolainsäädännössä säädetään suomalaisesta yhteisöstä.

4.3.2 Tappioiden vähentäminen

EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä on otettu kantaa oikeuteen vähentää lähtöjäsenvaltioissa syntyneet tappiot, kun yhtiön verotuksellinen kotipaikka on siirtynyt toiseen jäsenvaltioon.

EU-tuomioistuimen ratkaisussa asiassa C-405/18, AURES Holdings a.s., oli kyse tappioiden vähentämisestä tilanteessa, jossa alankomaalaisen yhtiön verotuksellinen kotipaikka siirtyi Alankomaista Tšekkeihin. Tapauksessa alankomaalaiselle yhtiölle oli syntynyt verotuksellisia tappioita Alankomaissa vuonna 2007. Vuonna 2008 yhtiö oli perustanut kiinteän toimipaikan Tšekkiin, johon johtopaikka siirtyi vuonna 2009. EU-tuomioistuimen mukaan yhtiö, joka on muuttanut verotuksellisen asuinpaikkansa ja jolle on aiheutunut tappioita toisessa jäsenvaltiossa asuessaan, ei ole EU-tuomioistuimen mukaan rinnasteinen sellaiseen yhtiöön, jolle on kotivaltiossaan asuessaan syntynyt aiempina vuosina tappioita ja joka edelleen asuu samassa valtiossa. EU-tuomioistuin perustaa arvioinnin jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon ja tappioiden kaksinkertaisen vähentämisen välttämistä koskeviin tavoitteisiin. Päätöksessä EU-tuomioistuin toteaa, että asiassa C-650/16, Bevola ja Jens W. Trock, tehty ratkaisu koski tilannetta, jossa yhtiö ja sen kiinteä toimipaikka sijaitsivat samalla verokaudella kahdessa eri jäsenvaltiossa, kun taas tässä kotipaikan siirtoa koskevassa asiassa tappiot lähtöjäsenvaltiossa ovat syntyneet verokaudella, jossa yhtiö ei ollut vielä perustanut kiinteää toimipaikkaa vastaanottavaan valtioon. Lisäksi EU-tuomioistuin toteaa myös, että Bevola-tapauksen soveltaminen kotipaikan siirtotilanteisiin olisi myös ristiriidassa maastapoistumisveroa koskevan EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön kanssa. EU-tuomioistuin on katsonut, ettei SEUT 49 artikla ole esteenä sille, että lähtöjäsenvaltio verottaa kyseisen yhtiön varallisuuteen liittyviä piileviä arvonnousuja. EU-tuomioistuin katsoi, ettei lähtöjäsenvaltion vahvistettuja tappioita tarvitse hyväksyä vähennettäväksi uudessa kotipaikassa, sillä jäsenvaltio, johon yhtiö siirtää tosiasiallisen johtonsa sijaintipaikan, ei voi olla velvollinen ottamaan huomioon ennen kyseistä siirtämistä aiheutuneita tappioita, jotka liittyvät sellaisiin verokausiin, joiden osalta tällä jäsenvaltiolla ei ollut verotusvaltaa kyseiseen yhtiöön nähden.

Edellä kuvatusta ratkaisusta ilmenevän oikeusohjeen mukaan tosiasiallisen johtopaikan perusteella yleisesti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön aiemmassa verotuksellisessa asuinvaltiossa syntyneet verotukselliset tappiot eivät ole vähennyskelpoisia veroalaisesta tulosta Suomessa TVL:n V osan säännösten mukaisesti.

4.3.3 Suomessa aiemmin sijainnut kiinteä toimipaikka

TVL 9 §:n 1 momentin 1 kohdan ja 8 momentin perusteella yleisesti verovelvollisella ulkomaisella yhteisöllä on saattanut aiemmin ennen verovelvollisuuden alkua sijaita Suomessa kiinteä toimipaikka. Juridisesti ulkomainen yhteisö ja Suomessa sijainnut kiinteä toimipaikka ovat yhtä yksikköä. Siten aiemmin Suomessa kiinteässä toimipaikassa harjoitettua elinkeinotoimintaa pidettäisiin tosiasiallisen johtopaikan perusteella yleisesti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön elinkeinotoimintana. EVL:iin ehdotetaan lisättäväksi uusi 51 g §, jonka mukaan TVL 9 §:n 1 momentin 1 kohdassa ja 8 momentissa tarkoitetun ulkomaisen yhteisön Suomessa ennen yleisen verovelvollisuuden alkua sijainneeseen TVL 13 a §:ssä tarkoitetun kiinteän toimipaikan tulos luettaisiin ulkomaisen yhteisön EVL 1 §:n 1 momentin mukaisesti laskettavaan tulokseen yhteisön yleisen verovelvollisuuden alkaessa. Mainitun yhteisön Suomessa sijainneen kiinteän toimipaikan verotuksessa vähentämättä olevat hankintamenot ja muut menot vähennettäisiin ulkomaisen yhteisön verotuksessa samalla tavalla kuin ne olisi vähennetty kiinteän toimipaikan verotuksessa. Kiinteään toimipaikkaan kohdistuvat varaukset ja oikaisuerät luetaan ulkomaisen yhteisön veronalaiseksi tuloksi samalla tavalla kuin ne olisi luettu kiinteän toimipaikan veronalaiseksi tuloksi.

EU-tuomioistuimen ratkaisussa C-28/17, NN A/S kyse oli tanskalaisen emoyhtiön ruotsalaisten tytäryhtiöiden Tanskassa sijainneiden kiinteiden toimipaikkojen yhdistämisestä syntyneen tappion vähennyskelpoisuudesta Tanskan konserniverojärjestelmässä. Konserniverotusta koskevan sääntelyn mukaan Tanskassa sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen tappiot voitiin vähentää tanskalaisen konserniyhtiön tuloksesta, jos tappioita ei voitu hyödyntää tytäryhtiön asuinvaltiossa. Tappion vähentäminen Tanskassa evättiin, koska katsottiin, että tappiot voitiin vähentää tytäryhtiön asuinvaltiossa Ruotsissa. EU-tuomioistuin arvioi tapausta sijoittautumisvapautta koskevan SEUT 49 artiklan perusteella. Oikeuttamisperusteen osalta EU-tuomioistuin kiinnitti ratkaisun 47 ja 48 kohdissa huomiota siihen, että Pohjoismaisen verosopimuksen nojalla kaksinkertainen verotus poistetaan hyvitysmenetelmällä. Tämän myötä ruotsalaista yhtiötä, jolla on kiinteä toimipaikka Tanskassa, ei velvoiteta maksamaan tulostaan veroa kahteen kertaan. Tanskalaisen konsernin, johon ruotsalainen yhtiö kuului, vaatima mahdollisuus vähentää tällaisen toimipaikan tappiot kahteen kertaan, eli molemmissa kansallisissa verojärjestelmissä ei vaikuttanut EU-tuomioistuimen mielestä oikeutetulta. Tuomioistuimen mukaan Tanskan asianomaisen säännöksen tarkoituksena on nimenomaan estää kyseistä konsernia hyödyntämästä samaa tappiota kahteen kertaan. Tällaisen säännöksen puuttuessa rajat ylittävässä tilanteessa saataisiin perusteetonta hyötyä verrattuna vastaavaan kotimaiseen tilanteeseen, jossa tappion vähentäminen kahteen kertaan ei ole mahdollista. EU-tuomioistuin totesi, että kansallisella lainsäädännöllä aikaan saatu erilainen kohtelu vaikuttaa siten oikeutetulta. Oikeasuhtaisuuden osalta EUT arvioi, että Tanskan lainsäädännöllä mentiin kuitenkin pidemmälle kuin oli tarpeen, koska Ruotsissa syntyneen tappion vähentäminen Tanskassa ei ollut mahdollista. Edellisen johdosta tuomioistuin katsoi, että SEUT 49 artikla oli esteenä lainsäädännölle, jos sen soveltamisen vaikutuksena on, että mainitulla konsernilla ei ole mitään todellista mahdollisuutta vähentää mainittuja tappioita yhteisverotettavasta tulostaan, jos näiden samojen tappioiden vähentäminen kyseisen tytäryhtiön tulosta ei ole mahdollista sen asuinjäsenvaltiossa. Tuomioistuin toteaa ratkaisussa, että oikeasuhtaisuuden periaatetta sitä vastoin noudatettaisiin, jos ulkomaisen tytäryhtiön Tanskassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tappion vähentäminen tanskalaisen konsernin tuloista olisi sallittua silloin, kun konserni osoittaisi, että edellä mainitun tappion vähentäminen sen tytäryhtiön tuloista on todellakin mahdotonta toisessa jäsenvaltiossa.

TVL 9 §:n 1 momentin 1 kohdan ja 8 momentin nojalla yleisesti verovelvollinen ulkomainen yhteisö voisi vähentää Suomessa ennen yleisen verovelvollisuuden alkua sijainneelle kiinteälle toimipaikalle vahvistetut tappiot. Tappioiden kaksinkertaisen vähentämisen estämiseksi edellytyksenä kiinteälle toimipaikalle vahvistettujen tappioiden vähentämisoikeudelle olisi se, että verovelvollinen esittäisi selvityksen siitä, ettei kiinteän toimipaikan tappioita ole vähennetty mainitun ulkomaisen yhteisön aiemmassa verotuksellisessa asuinvaltiossa toimitetussa verotuksessa. TVL:iin ehdotetaan lisättäväksi uusi 123 c §, jonka mukaan yleisesti verovelvollisella olisi oikeus vähentää Suomessa ennen verovelvollisuuden alkua sijainneen kiinteälle toimipaikalle vahvistetut tappiot sillä edellytyksellä, että ulkomainen yhteisö esittää selvityksen siitä, että kiinteän toimipaikan tappioita ei ole vähennetty ulkomaisen yhteisön aiemmassa verotuksellisessa asuinvaltiossa toimitetussa verotuksessa.

4.4 Ehdotetun muutoksen vaikutus kiinteän toimipaikan syntymiseen johtopaikan perusteella

TVL sisältää säännökset yleisestä ja rajoitetusta verovelvollisuudesta. TVL:ssa verovelvollisuuden arvioinnissa lähtökohtana pidetään verotusvallan yleisen ulottuvuuden eli TVL 9 §:n mukaisten yleisen verovelvollisuuden kriteereiden täyttymisen arviointia. Rajoitetusti verovelvollisia ovat ne, jotka eivät täytä yleisen verovelvollisuuden tunnusmerkkejä. Mikäli edellytykset TVL 9 §:n 1 momentin 1 kohdassa ja 8 momentissa §:ssä tarkoitettulle yleiselle verovelvollisuudelle ovat olemassa ja yhteisö sen myötä katsotaan yleisesti verovelvolliseksi Suomessa

sijaitsevan tosiasiallisen johtopaikan perusteella, tarvetta tarkastella kiinteän toimipaikan synnyttävää johtopaikkaa ja siihen perustuvaa rajoitettua verovelvollisuutta ei ole.

Mikäli yhteisöllä on Suomessa johtopaikka, joka ei kuitenkaan täytä edellä tarkoitettuja tosiasiallisen johtopaikan kriteereitä, on edelleen mahdollista, että tällainen johtopaikka synnyttää Suomeen kiinteän toimipaikan kuten tähänkin asti. Se, onko luonnollinen henkilö tai yhteisö Suomessa yleisesti vai rajoitetusti verovelvollinen, ratkaistaan aina yksinomaan Suomen kansallisen lainsäädännön perusteella. Siten mahdollisen verosopimuksen määräyksillä ei ole merkitystä tässä rajanvedossa.

4.5 Ehdotetun muutoksen vaikutus konserniavustuksesta verotuksessa annettuun lakiin

Laki konserniavustuksen antamisesta verotuksessa (825/1986), jäljempänä *konserniavustuslaki*, mahdollistaa avoimen tuloksentasauksen konsernissa laissa tarkoitettujen yhtiöiden kesken siten, että yhden konserniyhtiön tappio voidaan käyttää toisen konserniyhtiön voittoa vastaan. Konserniyhtiöt voivat konserniavustuslain mukaisten edellytysten täytyessä vaikuttaa siihen, missä yhtiössä tulo verotetaan. Laissa säädetyin edellytyksin konserniavustuksen antaja saa vähentää verotuksessa suorittamansa avustuksen ja se luetaan saajan veronalaiseksi tuloksi. Konserniavustus on mahdollinen osakeyhtiölle ja osuuskunnalle ja sen hyväksyminen verotuksessa edellyttää, että sekä konserniavustuksen antajan että saajan verotuksessa sovelletaan EVL:ää.

Konserniavustusta ei voida antaa suomalaisen ja ulkomaisen yhteisön välillä, koska konserniavustuslakia sovelletaan vain kotimaisten yhteisöjen välisiin konserniavustuksiin. Ulkomaisena yhteisönä pidetään konserniavustussäännöksiä sovellettaessa myös kaksoisasuvaa yhteisöä, jonka verosopimuksellinen asuinvaltio ei ole Suomessa. Päätöksessä KHO 2003:33 suomalaisen yhtiön katsottiin asuvan Tanskassa Pohjoismaisen verosopimuksen mukaan. Tällöin konserniavustusta ei voitu antaa kotimaiselle osakeyhtiölle, koska se verosopimuksen mukaan asui toisessa valtiossa.

Konserniavustuksen osapuolena voi tietyissä tilanteissa olla myös ulkomainen yhteisö. SEUT:n sekä verosopimukseen sisältyvän syrjintäkiellon vuoksi ulkomaisen yhtiön Suomessa sijaitseva kiinteä toimipaikka on voitu KHO 2003:79 nojalla rinnastaa suomalaiseen yhtiöön ja se on voinut olla osapuolena konserniavustuksessa. Ratkaisussa KHO 2003:79 katsottiin, että ulkomaisen yhteisön Suomessa oleva kiinteä toimipaikka voi maksaa tai saada konserniavustusta, kun konserniavustuksen osapuolina olivat alankomaalaisen emoyhtiön Suomessa toimiva tytäryhtiö sekä emoyhtiön ruotsalaisen tytäryhtiön Suomessa toimiva sivuliike. Konserniavustus voi olla mahdollinen myös silloin, kun konserniavustuslain edellyttämä omistus syntyy ulkomaisten yhtiöiden kautta, kuten esimerkiksi ratkaisussa KHO 1992 B 509. Ratkaisussa KHO 26.1.2017 T 316 konsernisuhdetta ei voitu kuitenkaan johtaa passiivisessa roolissa olevan kanadalaisen emoyhtiön kautta.

Mikäli ulkomaisella yhteisöllä katsottaisiin olevan Suomessa tosiasiallinen johtopaikka ja sen siten olevan yleisesti verovelvollinen Suomessa, se voisi antaa ja saada konserniavustusta Suomessa harjoittamansa liiketoiminnan osalta konserniavustusjärjestelmän normaalien soveltamisedellytysten täytyessä. Tällöin tulisi kuitenkin edellyttää, että tosiasiallisen johtopaikan perusteella Suomessa yleisesti verovelvollinen ulkomainen yhteisö rinnastuisi kotimaiseen osakeyhtiöön ja osuuskuntaan. Ehdotetaan, että konserniavustuslain 2 §:ään lisättäisiin uusi 2 momentti, jonka mukaan TVL 9 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettu yleisesti verovelvollinen, TVL 3 §:n 4 kohdassa tarkoitettuun osakeyhtiöön tai osuuskuntaan rinnastuva ulkomainen yhteisö voisi olla konserniavustuksen antajana ja saajana.

Konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain 7 §:n 1 kohdan mukaan edellytyksenä avustuksen käsittelemiselle konserniavustuksena on lisäksi se, että 3 §:ssä tarkoitettu konsernisuhte antajan ja saajan kesken on kestänyt koko verovuoden. 7 §:n 1 kohtaa ehdotetaan muutettavaksi siten, että lain uuden 2 §:n 2 momentin tarkoittamassa tilanteessa konsernisuhteen katsotaan olleen olemassa vain sen ajan, jona ulkomainen yhteisö oli Suomessa yleisesti verovelvollinen.

4.6 Suhde ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annettuun lakiin

VYL 1 §:n nojalla yleisesti verovelvollisen veronalaista tuloa on osuus ulkomaisen väliyhteisön tuloon siten kuin VYL:ssä säädetään. Tosiasiallisen johtopaikan perusteella Suomessa yleisesti verovelvollinen ulkomainen yhteisö ei VYL:n mukaan itse voi olla väliyhteisö. Mikäli ulkomainen yhteisö on Suomessa yleisesti verovelvollinen täällä sijaitsevan tosiasiallisen johtopaikan perusteella, sovelletaan siihen väliyhteisön osakkaana VYL:iä lain soveltamisedellytysten täyttyessä. Tällöin yleisesti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön veronalaisena tulona voidaan pitää sen osuutta ulkomaiseen väliyhteisöön.

4.7 Suhde SEUT:n ja verosopimusten sisältämään syrjäntäkieltoon

SEUT:n ja verosopimusten sisältämät syrjäntäkiellot edellyttävät samankaltaisessa tilanteessa olevien samanlaista kohtelua. Tosiasiallisen johtopaikan perusteella yleisesti verovelvolliset ulkomaiset yhteisöt olisivat SEUT:n ja verosopimusten sisältämien syrjäntäkieltosäännösten nojalla oikeutettuja saamaan vastaavat edut verotuksessa kuin vastaavat yleisesti verovelvolliset kotimaiset yhteisöt.

4.8 Varojen arvostaminen tuloverovelvollisuuden alkaessa

Lailla 1577/2019 EVL:iin lisättiin uusi 51 f §, jonka mukaan siirrettäessä varoja, verotuksellinen kotipaikka tai kiinteän toimipaikan harjoittama liiketoiminta Suomeen, siirtyneiden varojen hankintamenoksi katsotaan lähtöjäsenvaltiossa vahvistettu 51 e §:n 3 momentissa tarkoitettu maastapoistumisarvo, jos siirtävässä jäsenvaltiossa varat on arvostettu mainitun momentin mukaiseen arvoon. EVL 51 e §:n 3 momentin mukaan maastapoistumisarvolla tarkoitetaan sitä määrää, jolla varat voidaan vaihtaa tai keskinäiset velvoitteet täyttää suorassa liiketoimessa sellaisten liiketoimeen halukkaiden ostajien ja myyjien välillä, jotka eivät ole etuyhteydessä toisiinsa. Lainkohdan tarkoittamissa tilanteissa lähtöjäsenvaltiossa käytetty arvo hyväksytään siten varojen hankintamenoksi verotuksessa. Silloin kun kyse on poistokelpoisesta omaisuuserästä, kyseinen arvo otetaan poistopohjaksi. Varojen alkuarvon tulisi kuitenkin aina vastata direktiivin mukaista markkina-arvoa, jolloin on mahdollista riitauttaa lähtöjäsenvaltion käyttämä arvo ja käyttää vastaanottavan EU-jäsenvaltion lainsäädännön mukaista markkina-arvoa.

Ulkomaisen yhteisön tuloverovelvollisuusaseman määrittäminen edellyttää ensin TVL 9 §:n mukaisen verostatuksen määrittämistä. Jos ulkomaisen yhteisön perustamis- tai rekisteröitymisvaltion taikka sellaisen valtion, joka katsoo ulkomaisen yhteisöllä olevan valtiossa tosiasiallinen johtopaikka, kanssa on tehty verosopimus, verovelvollisuusaseman määrittäminen edellyttää verosopimuksen mukaisen asuinvaltion ratkaisemista verosopimuksen nojalla. Mikäli tämän arvon perusteella tosiasiallisen johtopaikan perusteella yleisesti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön katsotaan verotuksellisesti asuvan Suomessa ja verotuksellisen kotipaikan katsotaan siten siirtyvän Suomeen toisesta jäsenvaltiosta, varojen siirtymiseen sovelletaan EVL 51 f §:n säännöstä. Lainkohdan tarkoittamissa tilanteissa lähtöjäsenvaltiossa käytetty arvo hyväksytään siten varojen hankintamenoksi verotuksessa.

EVL 51 f § kuuluu kokonaisuuteen, jolla veronkiertodirektiivin säännökset on implementoitu, ja siten se soveltuu EU-jäsenvaltioiden keskinäiseen maastapoistumisrelaatioon. Jos kuitenkin

mainitun ulkomaisen yhteisön perustamis- tai rekisteröitymisvaltio taikka tosiasialliseen johtopaikkaan yhteisön yleisen verovelvollisuuden perustava valtio ei ole EU:n jäsenvaltio, eli valtio on ETA-valtio tai EU:n ulkopuolinen valtio, näitä tilanteita varten siirtyvien varojen arvostamisesta on tarpeen säätää. EVL 51 f §:ään ehdotetaan lisättäväksi uusi 2 momentti, jonka mukaan, jos aiemmin muussa kuin Euroopan Unionin jäsenvaltioissa verotuksellisesti asuneesta ulkomaisesta yhteisöstä tulee tuloverolain 9 §:n 1 momentin 1 kohdan ja 8 momentin nojalla Suomessa yleisesti verovelvollinen, mainitun ulkomaisen yhteisön verotuksessa Suomeen siirtyvien varojen hankintamenoksi katsotaan niiden hankintamenon poistamatta oleva osa siinä valtiossa, josta varat katsotaan siirretyn. Jos siinä valtiossa, josta varat katsotaan siirrettyksi, varojen todennäköinen luovutushinta on luettu veronalaiseksi tuloksi, siirtyneiden varojen hankintamenoksi katsotaan varojen todennäköinen luovutushinta. Jos käytetty hinta poikkeaa Suomessa todennäköiseksi luovutushinnaksi katsottavasta hinnasta, katsotaan lähtöhankintamenoksi Suomessa todennäköisenä luovutushintana pidettävää arvoa.

4.9 Perusilmoituksen antaminen kaupparekisteriin

Elinkeinon harjoittamisen oikeudesta annetun lain 1 §:n 1 momentin 3 kohdan nojalla elinkeinoa saa Suomessa harjoittaa Euroopan talousalueella perustettu yhteisö, jolla on sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka jossakin Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa ja joka on rekisteröinyt sivuliikkeen Suomeen. Euroopan talousalueen ulkopuolisen yhteisön on saman pykälän 2 momentin nojalla lisäksi saatava lupa harjoittaa elinkeinotoimintaa Patentti- ja rekisterihallitukselta. Elinkeinolain 2 §:n 1 momentissa on määritelty sivuliikkeellä tarkoitettavan ulkomaisen yhteisön tai säätiön osaa, joka harjoittaa Suomessa tässä maassa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta käsin jatkuvaa liike- tai ammattitoimintaa ulkomaisen yhteisön tai säätiön lukuun.

Ehdotetun tuloverolain 9 §:n 1 momentin 1 kohdassa ja 8 momentissa tarkoitettujen ulkomaisen yhteisön tosiasiallinen johtopaikka perustuisi paikkaan, jossa yhteisön tärkeimmät ylintä päivitystä johtamista koskevat päätökset tehdään. Tällaista yhteisöä pidettäisiin verotuksessa yleisesti verovelvollisena ulkomaisena yhteisönä. Pelkän ulkomaisen yhteisön Suomessa sijaitsevan johtamisfunktion osalta olisi katsottava olevan epäselvää, onko siinä kyse elinkeinolaissa tarkoitettusta Suomessa harjoitetusta elinkeinotoiminnasta tilanteessa, jossa johtaminen kohdistuisi kokonaisuudessaan Suomen ulkopuolelle. Jos sen sijaan johtaminen kohdistuisi Suomessa olevaan toimintaan tai henkilöihin, olisi tällöin selkeämmin kyse täällä harjoitetusta elinkeinotoiminnasta.

Jos ulkomaista yhteisöä johdettaisiin Suomesta, on todennäköistä, että yhteisöllä olisi Suomeen myös muita liityntöjä kuin pelkästään johto. Näistä keskeisin olisi varsinaisen liiketoiminnan harjoittaminen, jolloin yhteisön etabloituminen mahdollisesti täyttäisi voimassa olevan elkeinolain 2 §:n 1 momentin sivuliikkeen määritelmän kuitenkin sillä merkittävällä erotuksella, että tällaisessa tilanteessa koko yhteisöä eli pääliikettä, ei sen osaa, johdettaisiin Suomessa.

Valmistelun aikana on selvitetty mahdollisuutta rekisteröidä ehdotetun tuloverolain 9 §:n 1 momentin 1 kohdassa ja 8 momentissa tarkoitettu ulkomainen yhteisö perustamisilmoituksella vain Verohallinnon kantarekistereihin ja yritys- ja yhteisötunnusrekisteriin, jonne yritys- ja yhteisötietolain nojalla rekisteröidään perustiedot Verohallinnon ja Patentti- ja rekisterihallituksen ylläpitämiin kantarekistereihin rekisteröitävästä yksiköstä. Edeltä ilmenevästi ulkomaisen yhteisön olisi ainakin pääsääntöisesti katsottava harjoittavan jatkuvaa elinkeinotoimintaa Suomessa tai vähintään Suomesta käsin silloin, kun yhteisön tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee täällä. Näin ollen epäselvyyden välttämiseksi olisi perusteltua ulottaa rekisteröitymisvelvollisuus kaupparekisteriin koskemaan ulkomaista yhteisöä, jolla on tosiallinen johtopaikka Suomessa.

Vaihtoehtoina olisi joko säätää ulkomainen yhteisö tosiasiallisen johtopaikan perusteella erilliseksi rekisteröitäväksi yksiköksi tai laajentamalla elinkeinolaissa tarkoitettua sivuliikkeen määritelmää.

Ehdotetun tuloverolain 9 §:n 1 momentin 1 kohdassa ja 8 momentissa tarkoitettun ulkomaisen yhteisön lisääminen elinkeinolain 1 §:än erilliseksi yksiköksi vaatisi useita muutoksia ja lisäyksiä ainakin kaupparekisterilakiin sekä tällaisen ulkomaisen yhteisön rekisteröimisen teknisen toteuttamisen. Kaupparekisterin tarkoituksen ja koherenttiuden näkökulmasta tulisi myös välttää sellaisia erillisiä rekisteröintiyksiköitä, joiden merkitys käytännössä jäisi vähäiseksi. Tällä hetkellä ei voida luotettavasti arvioida, kuinka paljon tosiallisen johtopaikan perusteella ulkomaisia yhteisöjä ilmoitettaisiin rekisteröitäväksi. Ulkomaisten yhteisöjen ja säätiöiden sivuliikkeitä oli rekisteröity 2.1.2020 kaupparekisteriin 1 224 kappaletta. Vuosina 2015–2019 sivuliikkeiden rekisteröintimäärä on vaihdellut 101–130 kappaleen välillä.

Näin ollen esitetään, että elinkeinolain 2 §:n 1 momentin sivuliikkeen määritelmää laajennetaan koskemaan myös ulkomaisen yhteisön Suomessa sijaitsevaa ehdotetun tuloverolain 9 §:n 1 momentin 1 kohdan ja 8 momentin mukaista tosiasiallista johtopaikkaa. Tämä vaikuttaisi laajentavasti myös siihen, mitä kaupparekisterilaissa ja yritys- ja yhteisötietolaissa (244/2001) sivuliikkeellä tarkoitetaan.

Ulkomaisella yhteisöllä, jonka tosiallinen johtopaikka olisi Suomessa, voisi olla Suomessa myös keskushallinto ja päätoimipaikka. Sen sijaan ulkomaisen yhteisön sääntömääräistä kotipaikkaa (*registered office*) ei olisi mahdollista siirtää Suomeen, koska kyse olisi ulkomaisen yhteisön Suomessa sijaitsevasta sivuliikkeestä. Näin ollen ulkomaisen yhteisön sääntömääräinen kotipaikka olisi joko elinkeinolain 1 §:n 1 momentin 3 kohdan edellyttämällä tavalla toisessa Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa tai saman pykälän 2 momentissa tarkoitetussa tilanteessa sen ulkopuolella.

Esityksessä ehdotetaan laajennettavaksi elinkeinolain sivuliikkeen määritelmää. Sivuliikkeen rekisteröintiperustetta ei kuitenkaan rekisteröitäisi kaupparekisteriin, mutta perustamisilmoituksella tai sen liitelomakkeilla yhteisön tulisi ilmoittaa, jos se katsoo tosiasiallisen johtopaikan sijaitsevan Suomessa. Sivuliikkeen rekisteröinti perustuisi perustamisilmoitukseen ja rekisteröinnin muodollisten edellytysten täyttymiseen, eikä tosiasiallisen johtopaikan olemassaoloa tutkittaisi rekisteröimisvaiheessa laajemmin.

Elinkeinolain 2 §:n 2 momentin mukaan vakuutusyhtiön sekä luotto- ja rahoituslaitoksen sivuliikkeestä säädetään erikseen. Edellä esitetty laajennus sivuliikkeen määritelmään ei siten koskisi erityislaeissa määriteltyjä sivuliikkeitä. Sivuliike on määritelty ainakin sijoituspalvelulaissa (747/2012), sijoitusrahastolaissa (213/2019), laissa luottolaitostoiminnasta (610/2014), laissa vaihtoehtorahastojen hoitajista (162/2014) sekä laissa ulkomaisista vakuutusyhtiöistä (398/1995). Ottaen huomioon, että edellä mainituissa laeissa tarkoitettu toiminta, mukaan lukien tällaista toimintaa Suomessa harjoittavien ulkomaisten yhteisöjen toiminta ja etabloituminen Suomeen, on säänneltyä ja valvottua, ei esitetyn elinkeinolain 2 §:n 1 momentin sivuliikkeen yleismääritelmän laajennusta vastaavalle muutokselle katsota olevan tarvetta.

Työ- ja elinkeinoministeriössä valmistellaan parhaillaan esitystä uudeksi kaupparekisterilaiksi, minkä yhteydessä on tarkoitus uudistaa myös elinkeinolaki. Samalla on mahdollista arvioida ulkomaisten yhteisöjen rekisteröimistarve osana kokonaisuutta.

4.10 Yhteisetuksien rajaaminen tuloverovelvollisuuden laajennuksen ulkopuolelle

Yhteisetuksia on pidettävä kiinteistöihin liittyvien yhteisten alueiden hallintaa tai hallinnointia varten muodostettavina yhteenliittyminä, jotka moniosakkuudesta johtuen ovat erillisiä verovelvollisia. Yhteisetuksilla voi olla sekä yksityisoikeudellisia että julkisoikeudellisia velvollisuuksia ja ne osin ovat lakisääteisiä yhteistyöelimiiä toimialueellaan.

OECD:n malliverosopimuksessa sijaintivaltioilla on lähtökohtaisesti oikeus verottaa kiinteistöstä saatua tuloa. Jos Suomessa asuva omistaa kiinteää omaisuutta ulkomailla, verosopimusten mukaan kiinteistöstä saatu tulo, esimerkiksi puun myyntitulo, kalastusoikeuksista saatu tulo tai muu vastaava tulo voidaan pääsääntöisesti aina verottaa kiinteistön sijaintivaltiossa. Suomessa kaksinkertainen verotus poistetaan vapautus- tai hyvitysmenetelmällä riippuen siitä, kumpi menetelmä sopimuksessa on päämenetelmänä. Sopimusvaltiossa olevan yrityksen sopimusvaltiossa omistamastaan kiinteistöstä voidaan verottaa kiinteistön sijaintivaltiossa silloinkin, kun yritys ei harjoita viimeksi mainitussa valtiossa liiketoimintaa kiinteästä toimipaikasta.

Yhteisetuksien osalta kyse on kiinteistöjen yhteisten alueiden hallintaan ja hallinnointiin liittyvistä organisoitumismuodoista. Toiminnan voidaan arvioida olevan jakokuntia, tiekuntia ja kalastuskuntia koskevalta osin pääsääntöisesti lähinnä paikallista ja pienimuotoista. Näiden yksiköiden osalta niiden saamia tuloja olisi pidettävä kiinteistöstä saatuina tuloina, joiden osalta sijaintivaltioilla on pääsääntöisesti verotusoikeus. Käytännössä verotuottoja syntyisi vain siltä osin, kuin sijaintivaltion verotuksen taso jäisi Suomen verotuksen tasosta ja kaksinkertainen verotus poistettaisiin hyvitysmenetelmällä. Lisäksi todennäköisesti tietojen saaminen toisesta valtiosta olisi haasteellista erityisesti tilanteissa, joissa asianomaisen valtion lainsäädäntö ei tunnista tällaisia yhteenliittymiä. Yleisen tuloverovelvollisuuden laajentaminen yhteisetuutta vastaaviin ulkomaisiin yksiköihin tosiasiallisen johtopaikan perusteella ei voida pitää perusteltuna verotuottovaikutusten sekä tietojen saantiin liittyvien haasteiden vuoksi. TVL 3 §:n yhteisön käsite on laaja kattaen lainkohdassa lueteltuihin yhteisöihin verrattavat muut oikeushenkilöt sekä erityiseen tarkoitukseen varatut varallisuuskokonaisuudet, joten myöskään tästä syystä yleisen tuloverovelvollisuuden laajentamista yhteisetuutta vastaaviin ulkomaisiin yksiköihin ei pidetä perusteltuna.

4.11 Pääasialliset vaikutukset

4.11.1 Taloudelliset vaikutukset

Taloudellisten vaikutusarvioiden esittäminen edellyttäisi tietoa niistä ulkomaalaisista yhteisöistä, joihin uusi TVL 9 §:n 1 momentin 1 kohta ja 8 momentti soveltuisivat, sekä tietoa niiden maailmanlaajuisista tuloista. Ulkomaisten yhteisöjen johtopaikan perusteella syntyneistä kiinteistä toimipaikoista Suomessa osa on todennäköisesti sellaisia, että ne täyttävät tosiasiallisen johtopaikan edellytykset ja olisivat lakimuutoksen myötä tosiasiallisen johtopaikan perusteella yleisesti verovelvollisia. Tältäkin osin Suomella on nykyisin verotusoikeus kiinteän toimipaikan tuloon ja tämän osan osalta esityksen myötä ei tule muutosta.

Verohallinnon tietojärjestelmissä kiinteitä toimipaikkoja oli 3 674 kappaletta huhtikuussa 2020. Tällä hetkellä johtopaikkaa kiinteän toimipaikan perusteena ei erikseen kirjata Verohallinnon tietojärjestelmiin. Kiinteän toimipaikan tuloverotuksen toimittamisen tai kiinteän toimipaikan rekisteröinnin yhteydessä kiinteän toimipaikan tiedot täytetään, jos tapaus nousee tutkittavaksi. Johtopaikan perusteella syntyneiden kiinteiden toimipaikkojen seulominen Verohallinnon tietojärjestelmistä edellyttäisi kiinteiden toimipaikkojen manuaalista läpikäyntiä. Siinäkin tapauksessa, että johtopaikan perusteella syntyneet kiinteät toimipaikat voitaisiin seuloa, tietoa kyseis-

ten yhteisöjen maailmanlaajuisista tuloista ei ole saatavilla. Siten Verohallinnon tietojärjestelmistä ei ole saatavilla tietoa, joista arvioita esityksen taloudellisista vaikutuksista voitaisiin johdattaa. Voidaan kuitenkin arvioida, että esityksen myötä yhteisöverotuotot tulevat jonkun verran nousemaan.

4.11.2 Hallinnolliset vaikutukset

Ehdotetun muutoksen myötä ulkomaisista yhteisöistä tulisi Suomessa sijaitsevan tosiasiallisen johtopaikan myötä Suomessa yleisesti verovelvollisia. Yleisesti verovelvollisina niitä koskisi muun muassa velvollisuus antaa veroilmoitus Suomeen maailmanlaajuisista tuloistaan sekä vähennyskelpoisista menoista. Mainittujen velvollisuuksien täyttämisestä aiheutuisi kustannuksia tässä tarkoitetuille ulkomaalaisille yhteisöille. Voidaan kuitenkin arvioida, että merkittävä osa sääntelyn piiriin tulevista ulkomaisista yhteisöistä ovat Suomessa rajoitetusti verovelvollisia kiinteän toimipaikan perusteella ja siten jo ilmoitusvelvollisia.

Hallinnollisia kustannuksia aiheutuisi Verohallinnolle veroilmoitusten käsittelystä ja muista tarpeellisista näiden yhteisöjen verotuksen toimittamiseen liittyvistä toimista sekä tarvittavista muutoksista tietojärjestelmiin. Toisaalta Verohallinnon hallinnollisen työmäärän voidaan arvioida myös vähenevän siltä osin, kun ulkomaalaisen yhteisön katsotaan olevan tosiasiallisen johtopaikan perusteella Suomessa yleisesti verovelvollinen, jolloin Suomella on yhteisön maailmanlaajuisten tulojen verotusoikeus. Tällöin esimerkiksi johtopaikan perusteella syntyneen kiinteän toimipaikan tulojen kohdentamiseen liittyvää työtä ei ole tarpeen suorittaa, mikä vähentää hallinnosta työmäärää tältä osin.

5 Ulkomaiden lainsäädäntö

Kansainvälisen vertailun laatiminen on toteutettu tärkeimmiksi todetuille verrokkimaille, joilla on jo vastaavaa sääntelyä, osoitettulla kyselytutkimuksella, johon vastanneilta saatujen vastausten perusteella on pääosin laadittu Tanskan, Norjan, Saksan, Iso-Britannian sekä Irlannin lainsäädännön ja oikeuskäytännön kuvaukset. Jakson loppupuolella on lyhyesti kuvattu muiden maiden lainsäädäntöä ja oikeuskäytäntöä.

Tanska

Tanskassa yhteisöjen tuloverovelvollisuus perustuu rekisteröitymiseen tai tosiasiallisen johtopaikan sijaintiin Tanskassa. Tuloverovelvollisuudesta on säädetty yhteisöjen verolaissa (*selskabsskatteloven*). Sääntely perustuu mainitun lain 1 ja 6 §:iin. Lain 1 §:ssä säädetään yhteisöistä ja yhdistyksistä, joita on pidettävä kotimaisina (*hjemmehørende*). Lain 6 §:n mukaan lain 1 §:ssä lueteltuja pidetään kotimaisina, jos yhteisö tai yhdistys on rekisteröity Tanskassa tai jos sen tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee Tanskassa. Tämä ei kuitenkaan sovellu yhteisöön tai yhdistykseen, joka on täysimääräisesti tuloverovelvollinen toisessa valtiossa, jos tuon valtion ja Tanskan välillä tehdyn verosopimuksen mukaan tässä toisessa valtiossa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta saadun tulon perusteella Tanskassa määrättävää veroa on alennettava enemmän kuin mitä toisessa valtiossa on kiinteästä toimipaikasta saadun tulon perusteella maksettu veroa. Mikäli kotimaiseksi yhteisöksi kansallisen lain nojalla katsottu yhteisö katsotaan verosopimuksen nojalla toisessa valtiossa asuvaksi, sitä kohdellaan kansallisen lain näkökulmasta ei-kotimaisena, toisin sanoen ei verotuksellisesti Tanskassa asuvana. Lain 9 §:n 1 momentin mukaan vain veronalaiseen tulonlähteeseen liittyvät menot ovat vähennyskelpoisia. Yhteisöt ja yhdistykset, jotka katsotaan toisessa valtiossa, Fär-saarilla tai Grönlannissa asuviksi verosopimuksen nojalla, voivat vähentää ainoastaan ne menot, jotka liittyvät Tanskassa veronalaiseen tuloon.

Ulkomaisen yhteisön tosiasiallinen johtopaikka määritellään tapauskohtaisesti ottamalla huomioon tosiasialliset olosuhteet yhteisöjen päätöksenteossa. Muun muassa päivittäisjohtamisen paikka on ratkaiseva arvioinnissa. Sääntelyn tulkintaan liittyy runsaasti oikeuskäytäntöä. Sääntely ei ole sektorikohtaista ja siten se lähtökohtaisesti soveltuu muun muassa sijoitusrahastoihin, joiden osalta kuitenkin oikeuskäytännössä on otettu tulkintalinjaus. Yhteisöjen tuloverolain 1 §:n 2–6 momenteissa on lueteltu yhteisöt, joihin yhteisöjen kotipaikkasäännöksiä sovelletaan.

Tanskassa ei ole erityisiä konserniyhtiöitä koskevia säännöksiä suhteessa tosiasiallista johtopaikkaa koskevaan sääntelyyn. Tanskassa on kuitenkin kansalliset säännökset pakollisesta yhteisverotuksesta Tanskassa asuville konserniyhtiöille. Velvollisuus yhteisverotukseen kohdistuu myös ulkomaisiin, tosiasiallisen johtopaikan perustella yleisesti verovelvollisiin yhteisöihin. Tosiasiallista johtopaikkaa koskevat säännökset eivät erottele, minkä konserniin kuuluvan yhteisön tosiasiallisesta johtamisesta on kyse toisin sanoen. onko kyseessä emoyhtiön, tytäryhtiön vai konsernin tosiasiallisesta johtamisesta. Jos kyse on holding-yhtiöstä tai sijoitusrahastosta, toisin sanoen yhteisön ainoana toimintana on toisten yhtiöiden omistaminen, olennainen kriteeri näiden yhteisöjen osalta on se, missä muut yhtiön johtamista koskevat päätökset tehdään. Ratkaisevaa on se, missä osakkeisiin liittyviä oikeuksia käytetään ja missä yhtiön rahoituspäätöksiä koskevat neuvottelut käydään. Arvioitaessa tosiasiallisen johtopaikan sijaintia, myös nykyteknologian mahdollistamat keinot esimerkiksi kokousten järjestämisen osalta otetaan huomioon.

Tosiasiallisen johtopaikan perusteella yleisesti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön ei ole välttämätöntä rekisteröityä Tanskassa. Käytännössä voi olla, että yhteisöjen on rekisteröidyttävä Tanskassa oikeudellisten velvoitteiden vuoksi ja koska tanskalainen sähköinen verojärjestelmä ja kaupparekisteri ovat integroituja, toisin sanoen verojen maksaminen Tanskassa yleensä edellyttää rekisteröitymistä Tanskan kaupparekisteriin.

Pääsääntöisesti ulkomaisia, tosiasiallisen johtopaikan perusteella yleisesti verovelvollisia verotetaan samalla lailla kuin kotimaisia yhteisöjä. Poistokelpoiset varat katsotaan hankituiksi tosiasiallisena hankinta-ajankohtanaan tosiasiallisella hankintahinnallaan poistettuina maksimaalisilla poistoilla siten, kuin tanskalaiset menon poistamista koskevat säännökset sallivat. Tanskan verovelvollisuuden alkamishetken mukaista käypää hintaa käytetään, mikäli mainittu arvo on alempi kuin edellä mainittu arvo tai jos verotuksellisen asuinpaikan vaihdos on johtanut ulkomaiseen verotukseen poistojen, luovutusvoittojen tai -tappioiden osalta, mukaan lukien, jos verotuksellisen asuinpaikan vaihtuminen on johtanut maastapoistumisverotukseen veronkiertodirektiivin mukaisesti.

Jos ulkomaalaista yhteisöä pidetään verovelvollisena Tanskassa, siihen sovelletaan Tanskan yleisiä veronkiertosäännöksiä. Tosiasiallista johtopaikkaa koskevaan säännökseen ei sisälly varsinaisia veronkiertosäännöksiä. Edellä mainittua poistokelpoisia varoja koskevaa säännöstä laajennettiin veronkiertodirektiivin implementoinnin yhteydessä ottamalla käyttöön edellä mainittu poistokelpoisia varoja koskeva säännös. Tällä tavoitellaan poistojärjestelmän tasapainoa, koska poisto on oikeutettu vain, jos kyseinen hyödyke on verotettu lähtömaassa.

Tanskan lainsäädännössä sijoitusrahastoja (*værdipapirfonde*) pidetään erillisinä taloudellisina, mutta ei itsenäisinä oikeushenkilöinä. Sijoitusrahasto perustetaan ja sitä hallinnoidaan rahastonhoitajayhteisön (*investeringsforvaltningsselskaber*) tai hallinnointiyhteisön (*administrationselskaber*) toimesta. Rahastoa koskevat päätökset tekee sitä hallinnoiva rahastonhoitajayhteisö tai hallinnointiyhteisö. Rahastoina pidetään neuvoston UCITS-direktiivissä 2009/65/EY tarkoitettuja sijoitusrahastoja. Siviilioikeudellisesti sijoitusrahaston muotoon perustettua UCITS-rahastoa ei voida pitää itsenäisenä oikeushenkilönä. Verohallinto on muuttanut kan-

taansa ja muuttuneen tulkinnan myötä sijoitusrahastoa pidetään kuitenkin verosubjektina. Tanskalaisten rahastonhoitoyhteisöjen tai hallinnointiyhtiöiden toimesta hallinnoiduilla ja verosubjekteina pidettävillä sijoitusrahastoilla katsotaan olevan tosiasiallinen johtopaikka Tanskassa. Tämä on seurausta siitä, että sijoitusrahastolla itsellään ei ole hallinto- tai johtoelimiä ja että kaikki oikeustoimia koskevat päätökset tehdään siten rahastonhoitajayhteisön tai hallinnointiyhtiön toimesta.

Oikeuskäytännöstä voidaan mainita seuraavat tapaukset:

- Yhteisön kaikki yhtiön hallituksen jäsenet olivat Tanskassa asuvia luonnollisia henkilöitä. Yhtiön rakennusvaihetta, operatiivisia vaiheita sekä rahoitusta koskevat päätökset tehtiin Tanskassa pidettävissä hallituksen kokouksissa. Yhtiön tosiasiallinen johtopaikka oli Tanskassa.

- Grönlannissa rekisteröidyn investeringsforening-tyyppisen yhteisön katsottiin Tanskassa asuvaksi tosiasiallisen johtopaikan perusteella, sillä kaikki merkittävät sijoituspäätökset katsottiin tehdyksi Kööpenhaminassa.

- Tosiasiallisen johtopaikan ei voitu katsoa sijaitsevan Tanskassa tapauksessa, jossa tanskalainen pankki suunnitteli johdonnaisten liikkeelle laskemista kansainvälisille pääomamarkkinoille. Liikkeellelasku oli määrä tapahtua itsenäisen irlantilaisen yhtiön kautta. Sen johdon ei voitu katsoa sijaitsevan Tanskassa, koska päivittäiset operaatiot mukaan lukien aloitetut johtamispäätökset tehtiin Irlannissa asuvien luonnollisten tai oikeushenkilöiden toimesta Irlannissa.

- Tosiasiallisen johtopaikan ei katsottu sijaitsevan Tanskassa, sillä päivittäisjohtamisen sekä päivittäiseen toimintaan liittyvien päätösten ei katsottu tapahtuvan siellä. Yhtiö oli rekisteröity Isoon-Britanniaan, jossa sillä oli pääkonttori, toimistotilat sekä toimipaikka Lontoossa. Yhtiön hallitus muodostui yhdestä henkilöstä, joka yhdessä yhtiön toimitusjohtajan kanssa asuivat Isoon-Britanniassa ja työskentelivät sieltä käsin. Hallinnolliset toiminnot, päivittäisjohtamiseen liittyvät toimet sekä suurin osa teknisestä työstä tehtiin Lontoossa sijaitsevasta toimistosta käsin. Yhtiön yleisjohtajalla (general manager) Tanskassa ei ollut päätösvaltaa laaja-alaisissa tai strategisissa päätöksissä, sillä nämä päätökset tehtiin hallituksen tai toimitusjohtajan toimesta Lontoossa. Kyseisen Tanskassa asuvan henkilön rooli yhtiön ydinliiketoiminnan osalta oli siinä määrin merkittävä, että toimintoja Tanskassa ei voitu pitää valmistavina tai avustavina, minkä johdosta ei voitu poissulkea, etteikö yhteisöllä olisi kiinteää toimipaikka Tanskassa.

- Irlantilaista julkisesti noteeratun yhtiömuotoisen rahaston osalta tanskalaisen rahastonhoitajan ei katsottu muodostavan rahastolle tosiasiallista johtopaikkaa Tanskaan, sillä rahasto oli Irlannissa itsenäinen oikeushenkilö ja verosubjekti, sen operatiivisesta johdosta vastasi hallitus tehden päätöksensä Irlannissa ja kukaan rahaston hallituksen jäsenistä ei asunut Tanskassa. Tanskalainen rahastonhoitaja toimi samassa tehtävässä myös muiden sijoitusinstrumenttien osalta. Varojenhoitoa ei lähtökohtaisesti ole katsottava johtamiseksi, vaan erityiseksi asiantuntijoilta ostettavaksi palveluksi, jossa asiantuntijat tekevät sijoituksia rahastonhoitosopimuksen puitteissa jokaisen sijoitusrahaston johdon määrittämällä tavalla. Ratkaisussa irlantilaiselle rahastolle ei myöskään katsottu syntyneen kiinteää toimipaikkaa Tanskaan tanskalaisen rahastonhoitajayhtiön johdosta.

- Yhteisöä ei voitu pitää Tanskassa asuvana tosiasiasiallista johtopaikkaa koskevien säännösten perusteella, vaikka hallitus muodosti yhteisön ainoan hallintoelimen ja vaikka hallituksen kaikki kolme jäsentä olivat Tanskassa asuvia. Ratkaisussa katsottiin, että yhteisön toimintojen rahoitusta koskevat neuvottelut tapahtuivat toisessa valtiossa pidettävissä hallituksen kokouksissa ja että rahoituksesta ei neuvoteltu hallituksen kokousten ulkopuolella. Lähtökohtaolettamuksena oli, että hallituksen jäsenet eivät voi tehdä yhteisön johtoa koskevia päätöksiä Tanskassa.

- Yhtiöllä ei katsottu olevan tosiasiallista johtopaikkaa Tanskassa, kun yhtiö oli perustettu ja sen kotipaikka oli Englannissa. Yhtiön johtamisesta vastasi hallitus, jonka neljästä jäsenestä kaksi olivat Tanskassa asuvia. Päätökset katsottiin tehdyksi Englannissa.

Tosiasiallista johtopaikkaa koskevaa säännöstä sovelletaan myös varustamatoimintaa harjoittaviin yhteisöihin.

Norja

Norjan tuloverolain (*skatteloven*) 2 §:n 1 momentissa säädetään yhtiöistä ja muista yksiköistä, jotka ovat tuloverovelvollisia Norjassa. Näitä ovat muun muassa yksityiset osakeyhtiöt (*allmennaksjeselskap*) sekä julkiset osakeyhtiöt (*aksjeselskap*). 2 §:n 7 momentissa säädetään, että 1 momentissa tarkoitetut yhtiöt ja muita yksiköistä pidetään Norjassa asuvina, jos ne on rekisteröity Norjan lainsäädännön nojalla tai jos niillä on tosiasiallinen johtopaikka Norjassa. Tosiasiallista johtopaikkaa arvioitaessa otetaan huomioon, missä yhtiökokouksen tasoinen johtaminen sekä päivittäinen johtaminen tapahtuvat sekä lisäksi muut yhtiön organisointiin ja liiketoimintaan liittyvät olosuhteet. Norjassa päivittäisjohtaminen on määritelty hallituksen välittömässä alaisuudessa työskentelevien henkilöiden toimesta tapahtuvaksi johtamiseksi. 2 §:n 8 momentissa todetaan kuitenkin, että 7 momentissa tarkoitettua yhtiötä ei kuitenkaan pidetä Norjassa asuvana, jos yhtiötä pidetään verosopimuksen nojalla toisessa valtiossa asuvana. Lainsäädäntöä on muutettu vuoden 2019 alusta.¹

Sääntelyä sovelletaan muun muassa sijoitusrahastoihin. Lakimuutoksen esitöissä todetaan, että lain valmisteluvaiheessa eräät etujärjestöt ehdottivat erityisen säännöksen ottamista lakiin sijoitusrahastojen osalta, jonka myötä ulkomailla perustettu perustettuja ja valvottuvalvottuja, mutta Norjassa hallintoituja sijoitusrahastoja ei olisi pidetty yleisesti verovelvollisina Norjassa. Koska mahdollisimman yleistä sääntelyä mahdollisimman vähillä poikkeuksella pidettiin tärkeänä järjestelmän toimivuudelle, ennustettavuudelle, neutraaliudelle sekä tasapuoliselle kohtelulle, ehdotettua rajausta ei otettu lakiin.

Tosiasiallista johtopaikkaa arvioidaan erikseen kunkin yhtiön kohdalla riippumatta siitä, kuuluuko yhtiö konserniin. Tosiasiallisen johtopaikan sijainnin arviointi tapahtuu tapauskohtaisen arvioinnin perusteella. Arvio tosiasiallisesta johtopaikasta tapahtuu yhden yhtiön toiminnan ja liiketoiminnan perusteella. Laajemmilla strategisilla päätöksillä konsernitasolla ei pääsääntöisesti ole merkitystä. Lainsäädäntöön ei sisälly erityisiä säännöksiä suhteessa holding-yhtiöiden tosiasiallisen johtopaikan arvioinnista.

Lakimuutoksen esitöissä todetaan, että tosiasiallisen johtopaikan arvioinnissa tarkastellaan, missä yhtiön yhtiökokoustasoinen päätöksenteko tapahtuu, eli missä materiaalisesti arvioiden hallitukselle kuuluvaa toimivaltaa Norjan yhtiöoikeuden ja normaalin liiketoimintakäytännön perusteella harjoitetaan. Luonteva lähtökohta tälle arvioinnille on katsoa, missä yhtiökokoukset tavanomaisesti pidetään, mutta tämä ei aina anna oikeaa kuvaa, missä yhtiökokoukset johtamista tosiasialla harjoitetaan. Lisääntynyt kansainvälistyminen ja parantuneet kommunikointiyhteydet ovat johtaneet siihen, että ei ole epätavanomaista, että yhtiön hallituksen jäsenet asuvat eri maissa ja yhtiökokoukset pidetään ilman fyysistä kokoontumista tai pidetään eri paikoissa. Parempi viestintäteknologia on myötävaikuttanut myös lisääntyneeseen joustavuuteen sen suhteen, missä yhtiön hallituksen jäsenet voivat täyttää velvoitteensa. Sen vuoksi ei ole tarpeen olettaa, että paikka, jossa yhtiökokoukset muodollisesti pidetään, olisi myös paikka, jossa

¹ <https://www.statsbudsjettet.no/Statsbudsjettet-2019/Dokumenter1/Budsjettdokumenter/Skatte--avgifts/Prop-1-LS-/Del-2-Narmere-om-forslagene-/8-Hjemmehorendebegrepet-for-selskap/>

yhtiökokoustasoista johtamista harjoitetaan. Kun tämän paikan sijaintia arvioidaan, arvioinnissa tulee ottaa huomioon myös muita relevantteja olosuhteita yhtiökokousten muodollisten kokoon-
tumispaikkojen lisäksi. Yksi tällainen relevantti seikka on se, missä yhtiön hallituksen jäsen suorittaa velvoitteensa sekä oleskelee.

Tosiasiallisen johtopaikan perusteella yleisesti verovelvollista ulkomaista yhteisöä verotetaan samoin kuin Norjassa rekisteröityä yhteisöä.

Saksa

Yhteisön (*Körperschaft*) verotuksellinen kotipaikka määritellään menettelylain (*Abgabeordnung*) 10 ja 11 §:issä. Menettelylain 11 §:ssä säädetään kotipaikasta (*Sitz*). Lainkohdan mukaan yhteisön, yhdistyksen (*Personenvereinigung*) tai omaisuusmassan (*Vermögensmasse*) kotipaikka sijaitsee laissa, yhtiösopimuksessa, yhtiöjärjestyksessä tai säätiön perustamiskirjassa säädettyssä paikassa. 11 § määrittelee kotipaikan puhtaasti oikeudellisesti lain, yhtiösopimuksen tai -järjestyksen mukaiseksi kotipaikaksi. Tosiasiallisia olosuhteita, erityisesti se, missä tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee, ei kotipaikan määrittelyssä tarkastella. Pääsääntöisesti kotipaikan määrittely yhtiöjärjestyksessä tai -sopimuksessa lain nojalla pakollista.

Menettelylain 10 §:ssä määritellään liikkeenjohdon sijaintipaikka (*Geschäftsleitung*), jossa todetaan, että liikkeenjohto on liiketoiminnan ylimmän johdon keskipiste. Liiketoiminnan ylimmän johdon keskipiste on siellä, jossa liikkeenhoidolle ratkaiseva tahto muodostetaan, toisin sanoen paikka, jossa jatkuvasti liikkeenhoidolle vähänkin tärkeämmät, tarpeelliset toimenpiteet suoritetaan tai järjestetään. Yhteisöjen osalta kyse on paikasta, jossa yhteisöä edustamaan oikeutetut henkilöt käyttävät yhteisön liikkeenhoidollista toimivaltaansa ja jossa niin kutsuttu päivittäisliiketoiminta tapahtuu. Siten arvio riippuu siitä, missä yrityksen johtoa tosiasiallisesti harjoitetaan. Ylimmän johdon keskipiste määritetään yksittäistapauksessa tosiasiallisten olosuhteiden perusteella, eli on siten tosiseikkojen arviointia. Tosiasiallisen johtopaikan sijainnin yhteydessä liikkeenjohdon sijainti määritetään toiminta- ja paikkasidonnaisesti. Arvioinnissa ei ole merkitystä sillä, missä ylimmän johdon keskipiste oikeudellisesti sijaitsee. Arvioinnissa merkityksellisiä ovat erityisesti yrityksen olemus ja laajuus sekä rakenne ja ominaisuudet. Ratkaisevaa se paikka, jolla olosuhteiden kokonaiskuvan perusteella organisatorisesti ja taloudellisesti on suurin merkitys. Johtopaikkana pidetään siten paikkaa, jossa kokouskuvan perusteella organisatorisesti ja taloudellisesti tosiasiallisesti tärkein paikka sijaitsee, ja jossa myös liikkeenhoidollisen toiminnan painopiste sijaitsee. Oikeuskäytännön perusteella tosiasiallisena johtopaikkana pidetään paikkaa, jossa liikkeenhoidosta vastaavien toimihenkilöiden toimisto sijaitsee, mikä voi olla myös näiden henkilöiden asunto. Käytännössä arviossa painotetaan yhteisön pääkonttorin sijaintia.

Sääntelyä tosiasiallisesta johtopaikasta sovelletaan kaikkiin toimialoihin. Tosiasiallista johtopaikkaa koskevaa sääntelyä ei sovelleta sijoitusrahastoihin, vaan niiden osalta merkityksellistä on niihin sovellettava siviilioikeus. Mikäli rahastonhoitajan ja sijoittajan välisiin oikeussuhteisiin soveltuu saksalainen siviilioikeus, on kyse kotimaisesti sijoitusrahastosta. Muussa tapauksessa kyse on ulkomaisesta sijoitusrahastosta.

Holding-yhtiöiden osalta ei ole erityisiä säännöksiä. Konzerniverotussäännökset (*ertragssteuerliche Organschaft*) mahdollistavat Saksassa konserninsisäisen tuloksentasauksen sallimalla tytäryhtiön tulojen laskemisen emoyhtiölle. Tytäryhtiöllä tulee olla kotipaikka (*Sitz*) EU tai ETA-jäsenvaltiossa sekä tosiasiallinen johtopaikka Saksassa. Tunnusmerkistön suhteen kotipaikalla ja tosiasiallisella johtopaikalla ei ole erityissäännöksiä, vaan niihin soveltuvat edellä mainitut yleiset kriteerit. Emoyhtiönä voivat toimia kaikki Saksassa verovelvolliset, elinkeinotoimintaa harjoittavat yritykset, kunhan emoyhtiön kotimaiselle kiinteälle toimipaikalle voidaan

laskea konserniosakkuus (*Beteiligung an der Organgesellschaft*). Kotimainen kiinteä toimipaikka tässä suhteessa on olemassa, mikäli kiinteälle toimipaikalle laskettavat tulot sekä kotimaisen oikeuden ja verosopimuksen mukaan verotetaan Saksassa.

Tosiasiallisen johtopaikan perusteella yhteisöä pidetään yleisesti verovelvollisena ja siten sen tulovero kohtelu on sama kuin muilla yleisesti verovelvollisilla yhteisöillä. Verovelvollisuuden alkaessa siirtyvien varojen arvona pidetään käypää arvoa.

Iso-Britannia

Yhteisöä pidetään Isossa-Britanniassa verotuksellisesti asuvana, mikäli yhteisö on perustettu Isossa-Britanniassa tai jos yhtiön keskusjohto ja valvonta (*central management and control*) on Isossa-Britanniassa. Jälkimmäinen perustuu oikeuskäytäntöön (*case-law*). Keskusjohdon ja valvonnan sijaintipaikkaa arvioidaan oikeuskäytännössä kehitetyn testin perusteella. Sen mukaan yhteisö asuu siellä, missä sen aitoa liiketoimintaa harjoitetaan. Aitoa liiketoimintaa harjoitetaan paikassa, jossa tosiasiallista johtaminen ja kontrolli tapahtuvat. Tätä arvioidaan puhtaasti liiketoiminnan ja kaupankäyntiin liittyvien faktojen pohjalta.

Tarkastelussa keskitytään määrittämään, missä ja kenen toimesta yhtiön yhtiöjärjestyksen nojalla sekä asiaomaisen valtion lainsäädännön nojalla yhtiötä johdetaan ja valvotaan. Jos poikkeuksellisesti ne ihmiset, joille yhtiön johtaminen ja valvonta on uskottu, eivät näin toimi, kenen toimesta nämä toiminnot hoidetaan? Valvontavallan katsotaan olevan siellä, missä yhtiön johdotehtäviä hoitavat johtajat ovat. Yhtiön päivittäisten asioiden hoitoa ei pidetä valvontavallan käyttönä. Yhtiöllä katsotaan olevan kolme johtotasoa: Ensimmäisenä on paikallinen esimerkiksi myymälän johto. Toisena on pääkonttori tai paikka, jossa ylimmässä asemassa olevat sekä muut johtoon kuuluvat henkilöt toimivat vastaten yhtiön operatiivisesta toiminnasta. Kolmannella tasolla on koko yhtiön keskeisistä toimintalinjauksista vastaava ydin, joka voidaan tai ei voida erottaa yhtiön toisen tason johdosta. Tämä taso voi olla passiivisesti valvova tai hyvin aktiivinen taho.

Varsinaista tosiasiallisen johtopaikan (*place of effective management*) testiä ei Ison-Britannian lainsäädäntöön sisälly. Tosiasiallisen johtopaikan käsite on merkityksellinen ainoastaan verosopimuksen mukaisen asuinvaltion määrittelyssä, mikäli muu kuin luonnollinen henkilö asuu sekä Isossa-Britanniassa että toisessa valtiossa ja näiden valtioiden välillä on verosopimus, joka sisältää tosiasiallista johtopaikkaa koskevan, OECD:n mallisopimuksen 4 artiklan 3 kohtaa vastaavan tie-breaker-säännön. Kotimaisen lainsäädännön nojalla Isossa-Britanniassa asuvaa yhteisöä, mutta verosopimuksen nojalla toisessa valtiossa verotuksellisesti asuvaa ja Iso-Britanniassa ei-asuvaa pidetään verotuksellisesti Isossa-Britanniassa ei-asuvana kotimaisen lainsäädännön nojalla.

Mainitut käsitteet palvelevat eri tarkoituksia. Keskusjohtoa ja valvonta voidaan harjoittaa useammasta paikasta ja siten yhteisö voi olla yleisesti verovelvollinen Isossa-Britanniassa, vaikka sitä harjoitettaisiin vain osin Isossa-Britanniassa. Verosopimuksen mukaista tosiasiallisen johtopaikan testiä sen sijaan käytetään ainoastaan määriteltäessä verosopimuksen mukaista asuinvaltiota määritettäessä. Verosopimuksen mukainen asuinvaltio voi olla vain yhdessä verosopimuksen solmineista valtioista. Voi olla tapauksia, joissa ulkomaisessa valtiossa rekisteröityä valtioita pidetään yleisesti verovelvollisena Isossa-Britanniassa tosiasiallisen johdon ja kontrollin perusteella, mutta sitä ei kuitenkaan pidetä verotuksellisesti Isossa-Britanniassa asuvana, koska verosopimuksen mukaisen tosiasiallisen johtopaikan kriteerin vuoksi yhteisöä pidetään verosopimuksen tehneessä toisessa valtiossa verotuksellisesti asuvana.

Keskusjohto ja valvonta -kriteeriin liittyy runsaasti oikeuskäytäntöä ja veroviranomaiset ovat antaneet runsaasti ohjeista sen soveltamisesta.² Keskusjohto ja valvonta -kriteeriä sovelletaan kaikkiin yhteisöihin toimialasta riippumatta. Yhteisömuotoisia sijoitusrahastoja pidetään pääsääntöisesti Isossa-Britanniassa yleisesti verovelvollisena, jos mainitun lainen yhteisö on perustettu tai jos sen keskusjohto ja valvonta sijaitsee Isossa-Britanniassa, aivan kuten millä tahansa yhteisöllä. Niin kutsuttujen UCITS- ja AIF-rahastojen osalta on kuitenkin otettu käyttöön poikkeussäännös, jonka nojalla määrätyille, mainitun laisille rahastoille ei synny tosiasiallisen johtopaikan perusteella yleistä verovelvollisuutta Isossa-Britanniassa, mikäli niillä on Isossa-Britanniassa toimiva varojenhoitajayhteisö.³

Erityisiä holding-yhtiöitä koskevia säännöksiä ei ole. Konserneiden osalta tarkastellaan sitä, tehdäänkö tytäryhtiön toimintaa koskevat päätökset emoyhtiön toimesta siten, että tytäryhtiön toimivaltaiset toimielimet käytännössä vain kumileimasimen omaisesti hyväksyvät ja toteuttavat emoyhtiön tekemät päätökset vai käyttääkö tytäryhtiön päätöksentekuelimet itsenäistä päätösvaltaa toteuttaessaan emoyhtiön asettamia konserninsisäisiä linjauksia. Edellä mainitun tarkastelun perusteella arvioidaan sitä, saavuttaako emoyhtiön käyttämä määräysvalta keskusjohto ja valvonta -kriteerin siten, että tytäryhtiölle sen myötä saavuttaisi yleisen verovelvollisuuden Isossa-Britanniassa.

Veroviranomaiset tulkitsevat sekä keskusjohto ja valvonta -kriteeriä että verosopimuksen tosiasiallinen johtopaikka kriteeriä puhtaasti tosiseikkojen pohjalta. Siten esimerkiksi modernin teknologian mahdollistamien välineiden hyödyntämisestä yhteisön päätöksenteossa arvioitaisiin yksittäistapauksen faktojen perusteella. Esimerkiksi mikäli hallituksen kokous pidettäisiin niin kutsuttuna verkkoyhteyksien mahdollistaman online-kokouksena, veroviranomaiset Isossa-Britanniassa tulkitsevat kokouksen tapahtuneen kaikilla niillä alueilla, joista käsin hallituksen jäsenet liittyivät online-kokoukseen. Kaikkien faktojen ja olosuhteiden perusteella arvioidaan, sijaitseeko keskusjohto ja valvonta tai tosiasiallinen johtopaikka Isossa-Britanniassa, mikäli yksi tai useampi yhtiön hallituksen jäsen liittyy hallituksen kokoukseen Isosta-Britanniasta.

Ulkomaista, keskusjohto ja valvonta -kriteerin perusteella yleisesti verovelvollista kohdellaan tuloverotuksessa samoin kuin muitakin yleisesti verovelvollisia yhteisöjä. Kun ulkomaisesta yhteisöstä tulee yleisesti verovelvollinen keskusjohto ja valvonta -kriteerin perusteella, varojen arvostus riippuu varojen tyypistä. Aineeton sekä rahoitusvarallisuus arvostetaan kirjanpitoarvoonsa. Koneet ja kalusto, pörssiosakkeet arvostetaan käypään arvoon. Muu käyttöomaisuus arvostetaan pääsääntöisesti hankintamenoonsa. Poikkeuksena on tilanteet, joissa soveltuu veronkiertodirektiivissä säädetty maastapoistumisverotusta koskeva säännös, minkä johdosta varat arvostetaan direktiivissä tarkoitettuun arvoon.

Irlanti

Vuoden 2015 alusta Irlannissa rekisteröityä yhtiötä pidetään verotuksessa Irlannissa asuvana, jollei sitä verosopimuksen nojalla pidetä toisessa valtiossa asuvana. Vuoden 2020 loppuun asti ennen 2015 Irlannissa rekisteröityihin yhtiöihin sovelletaan aiemmin voimassa olevia, yleistä verovelvollisuutta koskevia säännöksiä. Poikkeuksena edelliseen ovat tilanteet, joissa on ollut

² <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm120000>

³ <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/investment-funds/ifm12110>; https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/224333/130705_Draft_con-doc_s363a_extension_final_draft_2_.pdf

sekä omistussuhteiden muutos että huomattava muutos liiketoiminnan luonteessa, jolloin sovelletaan uusia säännöksiä.⁴

Irlannissa määritetään yhteisön verovelvollisuus keskusjohdon ja kontrolli -käsitteen avulla ottaen huomioon edellä mainitut muutokset. Keskusjohtoa ja kontrollia koskevat periaatteet on määritetty oikeuskäytännössä. Tarkastelussa arvioidaan ylimmän tason kontrollia mukaan lukien yhtiön toimintalinjojen määrittely, merkittävät investointipäätökset sekä liiketoiminnan hankinta ja myynti. Arvio perustuu tosiseikkoihin, joita arvioidaan oikeuskäytännössä kehitettyjen periaatteiden nojalla. Oikeuskäytännössä kehitettyjen periaatteiden mukaan yhtiön kotipaikka on siellä, missä sen tosiasiallista liiketoimintaa harjoitetaan, mikä puolestaan sijaitsee siellä, missä keskusjohto ja kontrolli tosiasiaassa sijaitsee. Arviossa keskitytään siihen, missä yhtiön valvova tai johtava auktoriteetti toimii. Tarkastelussa kiinnitetään huomiota siihen, missä yhtiön toimintapolitiikan tärkeät kysymykset päätetään, missä enemmistö yhtiön johtajista asuu, missä merkittävien sopimusten neuvottelut tapahtuvat, missä yhtiön hallituksen kokoukset pidetään sekä missä yhtiön pääkonttori sijaitsee.

Irlannissa ei ole toimialakohtaisia säännöksiä keskusjohto ja kontrolli -kriteerin osalta. Sijoitusrahastot katsotaan Irlannissa asuviksi, jos niitä säännellään Irlannin keskuspankin toimesta, riippumatta johtopaikan sijainnista. Toisessa EU-jäsenvaltioissa muodostettua UCITS-muotoista sijoitusrahastoa ei ole verovelvollinen Irlannissa vain sen johdosta, että sillä on Irlannissa toimiluvan saanut varojenhoitajayhtiö. Ulkomaisen valtion lainsäädännön nojalla perustettua vaihtoehtorahasto eli niin kutsuttua AIF-rahastoa ei pidetä Irlannissa verovelvollisena vain sen johdosta, että sillä on Irlannissa toimiluvan saanut vaihtoehtoisten sijoitusrahastojen hoitaja.

Suhteessa konserniyhtiöihin ei ole erityisiä säännöksiä. Yhtiön asema konsernissa ei määrittele verovelvollisstatusta Irlannissa, vaikkakin se saattaa olla tekijänä arvioitaessa keskusjohdon ja kontrollin sijaintia. Jokaista yhteisöä tarkastellaan erillisenä yksikkönä. Siten mikä tahansa yhteisö voi olla Irlannissa verotuksellisesti asuva, mikäli keskusjohtoa ja kontrollia koskevat edellytykset täyttyvät. Sen sijaan aiemmin voimassa olleissa säännöksissä otettiin huomioon suhteet toisiin yhteisöihin sekä sen, missä määrin yhteisöä välittömästi tai välillisesti kontrolloitiin toisista valtioista käsin arvioitaessa keskusjohdon ja kontrollin sijaintia. Arvioitaessa keskusjohdon ja kontrollin sijaintia modernin teknologian välineet voidaan ottaa huomioon.

Keskusjohdon ja kontrolli -kriteerin perusteella yleisesti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön tulee antaa määrätty tiedot määräajassa verohallinnolla. Keskusjohdon ja kontrolli -kriteerin perusteella yleisesti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön tuloverotuskohtelu ei eroa muiden yleisesti verovelvollisten tuloverokohtelusta. Tuloverovelvollisuuden alkaessa siirtyvät varat arvostetaan kirjanpitoarvoon, joka niillä on ensimmäisen tilikauden alussa.

Alankomaat

Yleisesti verovelvollisia ovat osakeyhtiöt (NV), yksityiset osakeyhtiöt (BV) ja osuuskunnat. Vastaavista ulkomaisista yhteisöistä kannetaan veroa vain siltä osin kuin ne ovat peräisin tiettytyypisistä alankomaalaisista tuloista.

Alankomaiden lainsäädännön mukaan Alankomaissa perustettujen yhteisöjen katsotaan yleensä asuvan Alankomaissa ja olevan yhteisövero- ja osingoista perittävän lähdeverovelvollisia. Poik-

⁴ <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-02/02-02-03.pdf>

keuksen tähän sääntöön muodostavat esimerkiksi omistusoikeuteen perustuva vapautusjärjestelmä (participation exemption). Ulkomaisen lainsäädännön nojalla perustettujen yhtiöiden osalta yrityksen asuinpaikka on määriteltävä tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella, minkä osalta merkityksellinen on paikka, jossa yritystä tosiasiallisesti johdetaan.

Alankomaiden lainsäädännön nojalla perustettujen yritysten ja eurooppalaisten yritysten katsotaan asuvan Alankomaissa (*incorporatieleer*) ja siten olevan yhteisövero- sekä osingoista perittävän lähdeveron osalta verovelvollisia varten. Tätä sääntöä ei yleensä sovelleta omistusoikeuteen perustuvien vapautusten osalta (participation exemption), oikeudellisiin sulautumisiin ja jakautumisiin eikä konserniverotukseen (fiscal unity regime).

Yhtiöitä voidaan verotuksellisesti pitää Alankomaiden asuvina, jos niiden katsotaan tosiasiallisesti sijaitsevan Alankomaissa tosiasioiden ja olosuhteiden perusteella riippumatta siitä, ovatko ne sijoittautuneet Alankomaihin vai eivät. Näitä käsitteitä ei ole määritelty verolaissa, mutta laaja oikeuskäytäntö on määritellyt useita merkityksellisiä seikkoja tämän määrittämiselle. Yleisesti ottaen keskeinen tekijä on paikka, jossa tosiasiallinen johto sijaitsee. Muita olennaisia tekijöitä ovat johtajien ja hallintoneuvoston jäsenten asuinpaikka, osakkeenomistajien yhtiökokousten sijaintipaikka, osakkeenomistajan asuinpaikka, yhtiön varojen sijainti, kirjanpidon sijainti sekä liiketoiminnan luonne ja sijainti. Tältä osin poikkeuksen muodostaa yritysjärjestelydirektiivi, emo-tytäryhtiödirektiivi sekä korko-rojalitidirektiivi, joiden nojalla yhtiön katsotaan asuvan toisessa jäsenvaltiossa, mikäli sitä pidetään tässä valtiossa asuvina asianomaisen jäsenvaltion lainsäädännön nojalla.

Alankomaiden tekemien verosopimusten sisältämän tie-breaker-säännön soveltamisen kannalta merkityksellistä on se, onko yhtiö verovelvollinen Alankomaissa siellä sijaitsevan tosiasiallisen johtopaikan vuoksi. Joissakin verosopimuksissa, kuten Iso-Britannian kanssa tehdyssä verosopimuksessa, kaksoisasujina pidettävien yhtiöiden asuinpaikka määritetään toimivaltaisten viranomaisten keskinäisellä sopimuksella.

Sijoitusrahastot, sijoitusyhtiöt ja muut yhteistä sijoitustoimintaa harjoittavat vastaavat tahot ovat velvollisia maksamaan yhteisöveroa, mikäli niitä pidetään ei-transparentteina eli ne eivät ole verotuksessa ns. läpivirtausyksiköitä. Asuinpaikkaa koskevaan sääntöön on ulkomaisten rahastojen osalta yksi poikkeus, jonka mukaan Alternative Investment Fund Managers Directive 2011/61/EU -direktiiviä implementoitaessa säädettiin säännös, jonka mukaan EU:n vaihtoehtoisen sijoitusrahaston asuinpaikkaa määritettäessä asuinpaikkana pidetään sen lähtövaltiota (state of origin).

Ruotsi

Ruotsin sääntely yhteisöjen verotuksellisesta kotipaikasta on pitkälti samanlainen kuin Suomen. Yhteisöä pidetään ruotsalaisena, jos se on perustettu tai rekisteröity Ruotsin säännösten mukaan. Rekisteröimätön oikeushenkilö on Ruotsissa yleisesti verovelvollinen, jos sen hallituksella tai oikeushenkilöllä itsellään on sääntöjen mukainen toimipaikka Ruotsissa tai sitä voidaan muulla vastaavalla perusteella pitää ruotsalaisena oikeushenkilönä. Ruotsissa selvitettiin 1990-luvulla mahdollisuutta ottaa lainsäädäntöön tosiasiallinen johtopaikka (*verklig ledning*) yhteisön verotuksellisen asuinvaltion perusteeksi (SOU 1995:134). Ruotsin lainsäädäntöä ei kuitenkaan muutettu eikä tosiasiallista johtopaikkaa sovelleta yhtiöiden yleisen verovelvollisuuden perusteena.

Ruotsissa laaditussa mietinnössä kaavailtiin, että tuloverolain (*inkomstskattelag*) 16 §:n 2 momentissa olisi säädetty ulkomaisen oikeushenkilön määritelmästä. Luonnoksen mukaan ulkomaisena yhteisönä olisi pidetty association-yhteenliittymää, jolla olisi sen valtion lainsäädännön nojalla, jossa se rekisteröity tai perustettu, oikeuksia tai velvollisuuksia sekä joka voisi ajaa

kannetta tuomioistuimessa tai viranomaisessa ja jonka varoja yksittäiset osakkaat eivät voisi vapaasti vallita. Lisäksi 2 momentissa olisi säädetty, mikäli tosiasiallinen johto olisi sijainnut Ruotsissa, yhteisön ei katsottaisi olevan ulkomainen, vaan kotimainen yhteisö.

Ranska

Ranskan lainsäädäntöön ei sisälly säännöstä yhteisöjen yleisestä verovelvollisuudesta. Veroviranomaisten antaman määräyksen nojalla yleisesti verovelvollisina yhteisinä pidetään yhteisöjä, joilla on rekisteröity kotipaikka (*siège social*) Ranskassa tai joilla on tosiasiallinen johtopaikka (*siège réel*) Ranskassa. Toiminnan harjoittamisaikaa ratkaisee yhteisöjen tuloverovelvollisuuden kansallisen lainsäädännön nojalla. Yhteisöverovelvollisuus koskee sekä yleisesti verovelvollisia yhteisöjä että rajoitetusti verovelvollisia yhteisöjä, kunhan tuotoilla on alueperiaatteen mukainen yhteys Ranskaan. Määrätyt yhtiömuodot ovat suoraan oikeudellisen muodon perusteella yhteisöverovelvollisia. Näitä ovat SA, SAS, SARL sekä rajavastuuyhtiöt sekä osuuskunnat.

Espanja

Espanjan lainsäädännön mukaan yhtiön asuinpaikka on Espanjassa, mikäli se on perustettu Espanjan lainsäädännön mukaan, sen sääntömääräinen toimipaikka sijaitsee Espanjassa tai sen tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee Espanjassa. Lisäksi veroviranomaisten on mahdollista katsoa, että yhtiön asuinpaikka on Espanjassa, mikäli se on perustettu niin kutsutussa veroparatiisissa tai alueella, jossa on nollaverotus ja sen pääasiallinen omaisuus sijaitsee suoraan tai välillisesti Espanjassa. Mikäli yhtiöllä katsotaan olevan asuinpaikka kahdessa verosopimusvaltiossa, sen asuinpaikka määritetään yleensä johtopaikan perusteella.

Italia

Italian lainsäädännön mukaan yhtiön asuinpaikka on Italiassa, mikäli yhtiöllä on suurimman osan verovuodesta sääntömääräinen kotipaikka, johtopaikka tai pääasiallinen liiketoiminta Italiassa. Tässä suhteessa ei ole merkityksellistä, missä yhtiö on perustettu. Ulkomaisen yhtiön asuinpaikan voidaan katsoa sijaitsevan Italiassa, mikäli se hallitsee italialaista yhtiötä ja on suoraan tai välillisesti italialaisen luonnollisen henkilön tai oikeushenkilön hallinnassa taikka sitä hallinnoi hallintoneuvosto, jonka jäsenenä toimivista luonnollisista henkilöistä tai oikeushenkilöistä enemmistö asuu Italiassa.

Portugali

Jotta yhtiön asuinpaikan voidaan katsoa sijaitsevan Portugalissa, yhtiön sääntömääräisen toimipaikan tai tosiasiallisen johtopaikan tulee sijaita Portugalissa. Verosopimustilanteissa yhtiöillä on yleensä asuinpaikka maassa, jossa tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee.

6 Lausuntopalaute

Täydennetään lausuntokierroksen jälkeen.

7 Säännöskohtaiset perustelut

7.1 Tuloverolaki

9 §. *Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus.* Pykälän 1 momentin 1 kohdassa säädetään yleisesti verovelvollisista. Kohtaan lisättäisiin ulkomainen yhteisö, jonka tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee täällä. Momentin 2 kohdassa säädetään rajoitetusti verovelvollisista. Kohtaan lisättäisiin muu kuin 1 kohdassa tarkoitettu ulkomainen yhteisö.

Pykälän 7 momentissa säädettäisiin kotimaisesta yhteisöstä. Kotimaisena yhteisönä pidettäisiin Suomen lainsäädännön mukaisesti perustettua tai rekisteröityä yhteisöä.

Pykälän 8 momentissa säädettäisiin ulkomaisen yhteisön tosiasiallisen johtopaikan määräytymisestä. Momentissa todettaisiin lisäksi, että edellä mainittua yhteisöä pidettäisiin yleisesti verovelvollisena Suomessa sijaitsevan tosiasiallisen johtopaikan toteamista seuraavan verovuoden alusta. TVL 9 §:n 1 momentin 1 kohdan ja 8 momentissa tarkoitettuna ulkomaisena yhteisönä pidettäisiin sellaista ulkomaista yhteisöä tai muuta varallisuuskokonaisuutta, joka rinnastuu 3 §:ssä tarkoitettuihin yhteisömuotoihin. Käytännössä tältä osin kyseeseen tulevat pääsääntöisesti TVL 3 §:n 4 kohdassa tarkoitettuihin yhteisöihin rinnastuvat ulkomaiset yhteisöt. Tulkittaessa sitä, onko ulkomainen yhteisö tai varallisuusmassa rinnastettavissa TVL 3 §:ssä lueteltuihin yhteisöihin lähtökohtana pääsääntöisesti olisi se, vastaako ulkomaisen yhteisön siviilioikeudellinen asema pääosin kotimaisen yhtiömuodon asemaa. Esimerkiksi ulkomainen yhtiö voitaisiin rinnastaa osakeyhtiöön, jos se vastaa yhtiöoikeudellisesti suomalaista osakeyhtiötä. Lisäksi edellytettäisiin, että ulkomaisen yhteisön tulisi olla rekisteröitymis- tai perustamisvaltionsa lainsäädännön nojalla itsenäinen verosubjekti. Niin kutsuttujen trustien osalta tarkastelu perustuisi oikeuskäytännössä omaksuttuun rinnastusteoriaan, jonka mukaan tarkastellaan sitä, vastaako ulkomaisen yhteisön siviilioikeudellinen asema pääosin kotimaisen yhtiömuodon asemaa. Oikeuskäytännössä esimerkiksi ratkaisussa KHO 2015:9 trusti on rinnastettu kotimaiseen julkiseen osakeyhtiöön.

Uudessa 8 momentissa tarkoitettuna tosiasiallisena johtopaikkana pidettäisiin paikkaa, jossa koko yhteisön toimintaa koskevat yhteisön tärkeimmät, ylintä päivittäistä johtamista koskevat päätökset tehdään. Tärkeimpien, ylintä päivittäistä johtamista koskevien päätösten tekopaikalla tarkoitettaisiin käytännössä hallituksen tai muun vastaavan ylimmän päätöksentekuelimen päätöksentekopaikkaa ja yhteisön pääkonttorin sijaintia. Pääkonttorilla tarkoitetaan vakiintuneesti fyysistä rakennusta, jossa yhteisön keskushallintopaikka tai muu vastaava tosiasiallinen hallintopaikka sijaitsee. Mikäli yhteisön hallituksen tai muun vastaavan päätöksentekuelimen kokoukset pidetään Suomessa ja yhteisön pääkonttori sijaitsee täällä, yhteisön tärkeimpien ylintä päivittäistä johtamista koskevien päätösten päätöksentekopaikan katsottaisiin sijaitsevan Suomessa ja täällä olisi siten yhteisön tosiasiallinen johtopaikka. Hallituksen tai vastaavan päätöksentekuelimen kokouksen sijaintipaikka Suomessa on yleensä merkittävä indikaatio siitä, että yhteisön tärkeimpien, ylintä päivittäistä johtamista koskevien päätösten osalta päätöksenteko tapahtuu Suomessa, ja siten tosiasiallisen johtopaikan voitaisiin katsoa sijaitsevan Suomessa. Tällöin kuitenkin edellytyksenä on se, että hallituksella tai vastaavalla päätöksentekuelimellä on koko yhteisön toiminnan kannalta kokonaisharkinnan perusteella yhteisön tärkeimpien, ylintä päivittäistä johtamista koskevien päätösten osalta päätösvalta ja se myös käyttää tuota oikeutta yksinomaan tai pääasiallisesti mainituissa kokouksissa. Tosiasiallisen johtopaikan määrittely voi olla ongelmallinen esimerkiksi silloin, kun yhteisön hallituksen tai vastaavan päätöksentekuelimen jäsenet ja muu johto tai pääkonttori ovat eri valtiossa. Tällaisissa jaetun johtorakenteen tilanteissa tosiasiallisen johtopaikan sijainnin määrittämisessä painotetaan paikkaa, jossa hallituksen tai muun vastaavan päätöksentekuelimen kokoukset pidetään.

Jos olosuhteista voidaan päätellä, että yhteisön tärkeimpien ylintä päivittäistä johtamista koskevien päätösten osalta päätösvaltaa käyttävän hallituksen tai muun päätöksentekaelimen päätöksentekopaikka on muodollinen ja päätökset tosiasiallisesti tehdään muualla, ratkaisevana tältä osin voidaan pitää todellista päätöksentekopaikkaa, eikä muodollista hallituksen tai muun päätöksentekaelimen päätösten tekopaikkaa. Hallituksen tai muun ylimmän päätöksentekaelimen kokousten pitopaikka ei yleensä ole ratkaiseva, jos hallituksen tai muun päätöksentekaelimen jäsenet toimivat jonkun muun tahon antaman ohjeistuksen nojalla tai jos he pitävät hallituksen tai vastaavan päätöksentekaelimen kokoukset paikassa, joka on toinen kuin se, jossa he yhdessä tosiasiaassa käyttävät yhteisön tärkeimpien ylintä päivittäistä johtamista koskevien päätösten osalta päätösvaltaansa. Hallituksen tai muun vastaavan päätöksentekaelimen hyväksyessä rutiniinomaisesti toimeenpanevan johdon päätökset, toimeenpanevan johdon päätöksentekopaikka on tärkeä määritettäessä tosiasiallisen johdon paikkaa. Toimeenpanevana johtona pidetään vaikiintuneesti toimitusjohtajaa tai muuta vastaavaa johtajaa sekä toimitusjohtajan tai muun vastaavan johtajan välittömässä alaisuudessa toimivia henkilöitä, jotka toimivat yhteisön ylimmissä johtotehtävissä. Toisaalta on tarpeen tarkastella myös sitä, mitä tapahtuu hallituksen tai sitä vastaavan päätöksentekaelimen kokousten välillä. Tarkastelulle tarpeellista dokumentaatiota ovat esimerkiksi hallituksen tai muiden yhteisön päätöksentekaelinten kokousten pöytäkirjat sekä muu relevantti dokumentaatio.

Yhteisön tärkeimpien ylintä päivittäistä johtamista koskevien päätösten osalta päätösvaltaa käyttävän hallituksen tai muun päätöksentekaelimen jäsenet voivat olla eri valtioissa esimerkiksi silloin, kun päätökset tehdään videokokouksissa tai käyttäen muuta teknistä apuvälinettä. Mikäli yhtiön tosiasiallista päätösvaltaa käytetään hallituksen tai muun vastaavan päätöksentekaelimen kokouksissa video- tai muuta teknistä apuvälinettä käyttäen, tosiasiallisen johtopaikan sijaintia arvioitaessa tarkastellaan paikkaa, josta mainittuun videokokoukseen on maantieteellisesti liitytty.

Tosiasiallisen johtopaikan sijainnin arviointi perustuisi tosiseikkojen arviointiin sekä todellisiin olosuhteisiin kokonaisharkinnan perusteella. Vaikka tosiasiallisen johtopaikan sijainnin arviointi tapahtuisi tosiseikkojen perusteella, tarkastelussa olisi tarpeen huomioda myös ulkomaisen yhteisön perustamisvaltion lainsäädäntö, sillä yhteisön hallinnointi perustuu ensi sijassa perustamisvaltion lainsäädäntöön ja toissijaisesti yhteisön sääntöihin, jotka on kirjattu yhtiöjärjestykseen, perustamiskirjaan tai muuhun vastaavaan dokumenttiin. Tällä tarkastelulla pyritään ratkaisemaan se, missä ja kenen toimesta yhteisöä tosiasiallisesti johdetaan kyseisessä oikeudellisessa ja sääntelyviitekehyksessä. Useimmiten yhteisön hallituksen tai muun ylimmän päätöksentekaelimen vastuulla on sille kuuluvan yleistoimivallan puitteissa järjestää yhteisön hallinto ja toiminta. Tätä toimivaltaansa hallitus tai muu ylin päätöksentekaelin hallituksen tai muun vastaavan päätöksentekaelimen kokouksissa. Tarkastelun tulisi vastata kysymyksiin siitä, missä yhteisön tärkeimmät, ylintä päivittäistä johtamista koskevat päätökset tehdään ja kenen toimesta, ellei tämä tapahdu niiden tahojen toimesta, joille nämä tehtävät ovat yhteisön sääntöjen tai muun vastaavan tahdonilmaisun nojalla annettu tehtäväksi. Yhteisön johtorakenteen tarkka muotoutuminen vaihtelee valtioista toiseen sekä erilaisten yhteisömuotojen välillä eri maissa ja voi riippua yhteisön johtoa hallinnoivasta instrumentista. Joissakin yhtiöissä osakkeenomistajat itse voivat vastata johtamistoiminnoista.

Kansainvälisesti on melko yleistä, että yhteisön hallintoneuvosto tai muu sitä vastaava elin vastaa, valvoo ja ohjeistaa yhteisön hallitusta osakkeenomistajien puolesta sekä hallitus vastaa liiketoiminnan johtamisesta. Yhteisön hallintoneuvoston tai muun sitä vastaavan, yhteisön valvonnasta ja ohjeistamisesta vastaavan elimen päätöksentekopaikka ei ole tarkastelussa ratkaiseva. Tarkastelussa keskitytään siihen, missä yhteisön tärkeimmät, ylintä päivittäistä johtamista koskevat päätökset tehdään ja kenen toimesta.

Tosiasiallisen johtopaikan sijaintia arvioitaessa yhteisön sääntöjen mukainen kotipaikka ei ole keskeisessä asemassa, vaan arvioinnissa kiinnitettäisiin huomiota todellisiin olosuhteisiin. Ratkaisevaa ei ole, missä yhteisön tärkeimpiä, ylintä päivittäistä johtamista koskevia päätöksiä käytännössä toteutetaan, vaan missä ne tehdään.

Yhteisön kirjanpidon tai tilintarkastuksen hoitamisen perusteella ei voisi katsoa tosiasiallisen johtopaikan syntyneen Suomeen. Pelkkä pankkitili tai yhteisön rahavarojen hallinta ja juoksevien maksujen hoitaminen eivät voisi merkitä tosiasiallisen johtopaikan olemassaoloa Suomessa. Myöskään pelkät rutiininomaisesti hoidettavat tehtävät eivät yksinään luo tosiasiallista johtopaikkaa. Viimeksi mainitun merkitys tosiasiallisen johtopaikan sijaintia arvioitaessa on vähäinen.

Tarkastelussa ei tarkastella yhteisön hallituksen tai vastaavan päätöksentekaelimen jäsenten tai muun johdon asuinvaltioita, sillä ensinnäkin tämä merkitsisi sitä, että erillisen verovelvollisen kuten yhtiön verosopimuksen mukainen asuinvaltio määrättäisiin sen puolesta toimivien henkilöiden asuinvaltion perusteella. Toiseksi hallituksen tai muun vastaavan päätöksentekaelimen tai muun johdon asuinpaikkaa voi olla vaikeaa määrittää esimerkiksi silloin, kun henkilöt asuvat monessa eri valtiossa. Kolmanneksi voidaan katsoa, että yhteisön hallituksen tai vastaavan päätöksentekaelimen jäsenten tai muun ylimmän johdon asuinvaltio ei vastaa tosiasiallisen johtopaikan alkuperäistä tarkoitusta siitä, että ratkaisevaa olisi paikka, jossa toimintaa harjoitetaan.

Yhteisön yhtiö- tai muun vastaavien kokousten pitopaikka ei määritä yhteisön tosiasiallista johtopaikkaa. Siten pelkkä osakkeiden omistus ei ole ratkaisevaa arvioinnissa. Sen sijaan, mikäli osakkeenomistaja tosiasiaassa käyttää päätösvaltaa yhteisössä, osakkeenomistajan osalta paikka, jossa osakkeenomistaja päätösvaltaansa käyttää, voidaan ottaa huomioon arvioitaessa yhteisön tosiasiallisen johtopaikan sijaintia.

Toisinaan voi olla vaikeata erottaa osakkeenomistajan ominaisuudessa toimivan emoyhtiön toimia niistä emoyhtiön toimista, jotka koskevat tytäryhtiön liiketoiminnan johtamista ja valvontaa. Emoyhtiöltä kuitenkin yleensä odotetaan jonkinasteista tytäryhtiön toiminnan valvontaa, esimerkiksi raportoinnin muodossa. Raportointi tai konserninsisäisen esimerkiksi rahoitusta koskevan ohjeistuksen antamisen ei voitane katsoa indikoivan, että tytäryhtiölle syntyisi tosiasiallinen johtopaikka emoyhtiön yhteyteen. Pääsääntöisesti tosiasiallisen johtopaikan sijaintia tarkastellaan kunkin yksittäisen yhteisön oman toiminnan sekä omien yhtiöjärjestyksen tai muiden sitä vastaavien sääntöjen näkökulmasta. Rajanveto on tehtävä muun muassa siihen nähden, milloin kyseessä on konsernin toiminta ja milloin ulkomaisen tytäryhtiön toiminta. Jos ulkomaisella tytäryhtiöllä on oma yhtiön hallintoa hoitava henkilökunta, rajanveto on helpompaa kuin, jos kyseessä on passiivinen yhtiö, jonka toiminta ei vaadi erityistä johtamista. Kattavat, lähinnä strategiset päätökset konsernitasolla eivät olisi arvioinnissa merkityksellisiä. Konserniyhtiöiden kohdalla, mikäli kyseessä ei ole normaalisti konserniyhtiön päätösvallassa olevat asiat, arvioinnissa tarkasteltaisiin yhtiön keskeisiä johtamispäätöksiä ja kaupallisia päätöksiä tekevän, määräysvaltaa käyttävän tahon, kuten emoyhtiön tai konserniyhtiön päätöksentekopaikkaa. Jos yhtiön hallitus tai muu vastaava päätöksentekaelin hyväksyy rutiininomaisesti toimeenpanevan johdon päätökset, toimeenpanevan johdon päätöksentekopaikka on tärkeä määrittäessä yhtiön tosiasiallista johtopaikkaa.

Konsernissa holdingyhtiön toimintaan liittyvät olennaiset päätökset tehdään usein konsernijohdossa ja konsernin intressissä. Holding-yhtiöllä ei välttämättä ole omaa itsenäistä asemaa. Tarkasteltaessa yhteisön toimintaa koskevia päätöksiä on tärkeää selvittää, minkä yhteisön intressissä päätökset tehdään, eli minkä yhtiön päätöksistä ja toiminnasta on kyse. Tosiasiallinen johtopaikka ei voi syntyä pelkän omistamisen perusteella, eikä suomalaisen holding-yhtiön perusteella ulkomaisen samaan konserniin kuuluvan yhteisön tosiasiallisen johtopaikan voida katsoa

sijaitsevan Suomessa. Se voi syntyä ainoastaan, jos ulkomaisen yhtiön oma toiminta Suomessa on sellaista, että yhtiötä voidaan katsoa johdettavan Suomesta käsin. Jos yhtiön ainoana toimintona on osakkeiden omistus, tällöin tosiasiallisen johtopaikan arvioinnissa tulee huomioida muut yhteisöön johtamiseen liittyvät päätökset. Tällä tarkoitetaan sitä, että tosiasiallisen johtopaikan katsotaan sijaitsevan Suomessa, jos yhteisön toimintaa koskeva muu johtaminen, erityisesti rahoituspäätösten osalta, pääasiallisesti ja tosiasiallisesti tapahtuu Suomessa. Jos toiminta on passiivista omistamista, joka ei vaadi aktiivista johtamista, ulkomaisella yhtiöllä ei voida katsoa olevan tosiasiallista johtopaikkaa Suomessa. Vastaavasti ulkomaisen holding-yhtiön tosiasiallinen johtopaikka ei voi syntyä Suomeen pelkästään sen vuoksi, että sen omistaja on Suomessa.

Lyhytaikainen tai tilapäinen, vaikkakin koko yhteisön toimintaa kattava, tärkeimpien ylintä päivittäistä johtamista koskevan päätöksenteon harjoittaminen ei loisi Suomeen tosiasiallista johtopaikkaa. Uudessa TVL 9 §:n 8 momentissa todettaisiin, että ulkomaista yhteisöä, jolla tosiasiallinen johtopaikka Suomessa, pidettäisiin yleisesti verovelvollisena Suomessa sijaitsevan tosiasiallisen johtopaikan toteamista seuraavan verovuoden alusta.

Pykälään ehdotetaan lisättäväksi uusi *9 momentti*, jonka mukaan mitä muussa lainsäädännössä on säädetty suomalaisten yhteisöjen osalta, sovelletaan edellä 1 momentin 1 kohdassa ja 8 momentissa tarkoitettuihin ulkomaisiin yhteisöihin.

123 c §. *Yleisesti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön oikeus vähentää Suomessa sijainneelle kiinteälle toimipaikalle vahvistetut tappiot.* Jos 9 §:n 1 momentin 1 kohdan ja 8 momentin nojalla yleisesti verovelvollisella ulkomaisella yhteisöllä on ennen verovelvollisuuden alkua Suomessa sijainnut kiinteä toimipaikka, jolle on verotuksessa vahvistettu tämän luvun säännösten mukaisia tappioita, vahvistetut tappiot vähennettäisiin yleisesti verovelvollisen yhteisön verotuksessa. Tappioiden vähennysoikeus edellyttäisi, että ulkomainen yhteisö esittää selvityksen siitä, että kiinteän toimipaikan tappioita ei ole vähennetty ulkomaisen yhteisön aiemmassa verotuksellisessa asuinvaltiossa toimitetussa verotuksessa.

7.2 Laki elinkeinotulon verottamisesta

51 f §. Pykälän *2 momentissa* säädettäisiin, mikäli aiemmin muussa kuin Euroopan unionin jäsenvaltioissa verotuksellisesti asuneesta ulkomaisesta yhteisöstä tulee tuloverolain 9 §:n 1 momentin 1 kohdan ja 8 momentin nojalla Suomessa yleisesti verovelvollinen TVL 9 §:n 1 momentin 1 kohdan ja 8 momentin nojalla, Suomessa asuvan ulkomaisen yhteisön verotuksessa Suomeen siirtyvien varojen hankintamenoksi katsotaan niiden hankintamenon poistamatta oleva osa siinä valtiossa, josta varat katsotaan siirretyn. Jos siinä valtiossa, josta varat katsotaan siirretyksi, varojen todennäköinen luovutushinta on luettu veronalaiseksi tuloksi, siirtyneiden varojen hankintamenoksi katsotaan varojen todennäköinen luovutushinta. Jos käytetty hinta poikkeaa Suomessa todennäköiseksi luovutushinnaksi katsottavasta hinnasta, katsotaan lähtöhankintamenoksi Suomessa todennäköisenä luovutushintana pidettävää arvoa.

51 g §. Pykälässä säädettäisiin, että tuloverolain 9 §:n 1 momentin 1 kohdassa ja 8 momentissa tarkoitetun ulkomaisen yhteisön Suomessa ennen yleisen verovelvollisuuden alkua sijainneeseen tuloverolain 13 a §:ssä tarkoitetun kiinteän toimipaikan tulos luettaisiin ulkomaisen yhteisön tämän lain 1 §:n 1 momentin mukaisesti laskettavaan tulokseen yhteisön yleisen verovelvollisuuden alkaessa. Mainitun yhteisön Suomessa sijainneen kiinteän toimipaikan verotuksessa vähentämättä olevat hankintamenot ja muut menot vähennettäisiin ulkomaisen yhteisön verotuksessa samalla tavalla kuin ne olisi vähennetty kiinteän toimipaikan verotuksessa. Kiin-

teään toimipaikkaan kohdistuvat varaukset ja oikaisuerät luetaan ulkomaisen yhteisön veronalaiseksi tuloksi samalla tavalla kuin ne olisi luettu kiinteän toimipaikan veronalaiseksi tuloksi.

7.3 Laki konserniavustuksesta verotuksessa

2 §. Pykälän *2 momentissa* todettaisiin, mitä 1 momentissa säädetään osakeyhtiöstä ja osuuskunnasta, sovelletaan myös sellaiseen tuloverolain 9 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuun yleisesti verovelvolliseen ulkomaiseen yhteisöön, joka rinnastuu mainitun lain 3 §:n 4 kohdassa tarkoitettuun osakeyhtiöön tai osuuskuntaan. Eräät niin kutsutut SICAV-muotoiset ulkomaiset yhteisöt voivat rinnastua kotimaiseen osakeyhtiöön ja osuuskuntaan ja siten olla tosiasiallisen johtopaikan perusteella yleisesti verovelvollisina edellä tarkoitettulla tavalla konserniavustuksen saajana ja antajina. Tällöin kuitenkin mainittu SICAV-yhtiö olisi normaalisti kaikesta tulostaan yhteisöverovelvollinen. Vaikka osakeyhtiöön ja osuuskuntaan rinnastuva yhtiö olisi aiemmassa verotuksellisessa asuinvaltiossaan ollut alennetun verovelvollisuuden piirissä, Suomessa yleisesti verovelvollisena yhteisönä sitä verotettaisiin normaalin yhteisöverokannan mukaan.

7 §. Pykälän *1 kohtaa* ehdotetaan muutettavaksi siten, että edellä 2 §:n 2 momentin tarkoittamassa tilanteessa konsernisuhteen katsotaan olleen olemassa vain sen ajan, jona ulkomainen yhteisö oli Suomessa yleisesti verovelvollinen.

7.4 Laki elinkeinon harjoittamisen oikeudesta

2 §. Pykälän *1 momentin* sivuliikkeen määritelmää laajennetaan koskemaan myös ulkomaisen yhteisön Suomessa sijaitsevaa ehdotetun tuloverolain 9 §:n 1 momentin 1 kohdan ja 8 momentin mukaista tosiasiallista johtopaikkaa. Tämä vaikuttaisi laajentavasti myös siihen, mitä kaupparekisterilaissa ja yritys- ja yhteisötietolaissa sivuliikkeellä tarkoitetaan.

8 Voimaantulo

Esityksessä ehdotetaan, että ehdotetut lainsäädäntömuutokset tulisivat voimaan vuoden 2021 alusta.

Siirtymäsäännöksiä täydennetään myöhemmin.

Ponsi

Edellä esitetyn perusteella annetaan eduskunnan hyväksyttäviksi seuraavat lakiehdotukset:

1.

Laki

tuloverolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan tuloverolain (1535/1992) 9 §:n 1 momentti, sekä
lisätään 9 §:ään, sellaisena kuin se on osaksi laeissa 1549/1995 ja 292/2019, uusi 7–9 momentti, sekä lakiin uusi 123 c § seuraavasti:

9 §

Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus

Velvollinen suorittamaan veroa tulon perusteella on

1) verovuonna Suomessa asunut henkilö, kotimainen yhteisö, ulkomailla perustettu tai rekisteröity yhteisö, jonka tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee Suomessa, yhteisetuus ja kuolinpesä täältä ja muualta saamastaan tulosta (*yleinen verovelvollisuus*);

2) henkilö, joka verovuonna ei ole asunut Suomessa, sekä muu kuin 1 kohdassa tarkoitettu ulkomainen yhteisö täältä saamastaan tulosta (*rajoitettu verovelvollisuus*).

Edellä 1 momentissa tarkoitettulla kotimaisella yhteisöllä tarkoitetaan Suomen lainsäädännön nojalla perustettua tai rekisteröityä yhteisöä.

Edellä 1 momentissa tarkoitetun ulkomaisen yhteisön tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee paikassa, jossa yhteisön tärkeimmät ylintä päivittäistä johtamista koskevat päätökset tehdään. Edellä mainittua yhteisöä pidetään yleisesti verovelvollisena Suomessa sijaitsevan tosiasiallisen johtopaikan toteamista seuraavan verovuoden alusta.

Mitä muussa tuloverolainsäädännössä on säädetty suomalaisten yhteisöjen osalta, sovelletaan edellä 1 momentin 1 kohdassa ja 8 momentissa tarkoitettuihin ulkomaisiin yhteisöihin.

123 c §

Yleisesti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön oikeus vähentää Suomessa sijainneelle kiinteälle toimipaikalle vahvistetut tappiot

Jos 9 §:n 1 momentin 1 kohdan ja 8 momentin nojalla yleisesti verovelvollisella ulkomaisella yhteisöllä on ennen verovelvollisuuden alkua Suomessa sijainnut kiinteä toimipaikka, jolle on verotuksessa vahvistettu tämän luvun säännösten mukaisia tappioita, vahvistetut tappiot vähennetään yleisesti verovelvollisen yhteisön verotuksessa. Tappioiden vähennysoikeus edellyttää, että ulkomainen yhteisö esittää selvityksen siitä, että kiinteän toimipaikan tappioita ei ole vähennetty ulkomaisen yhteisön aiemmassa verotuksellisessa asuinvaltiossa toimitetussa verotuksessa.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lain §:ää sovelletaan ensimmäisen kerran xx kuuta 201x alkaen.

2.

Laki

elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
lisätään elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 51 f §:ään, sellaisena kuin se on laissa 1577/2019, uusi 2 momentti, sekä lakiin uusi 51 g § seuraavasti:

51 f §

Jos aiemmin muussa kuin Euroopan Unionin jäsenvaltioissa verotuksellisesti asuneesta ulkomaisesta yhteisöstä tulee tuloverolain 9 §:n 1 momentin 1 kohdan ja 8 momentin nojalla Suomessa yleisesti verovelvollinen, Suomeen siirtyvien varojen hankintamenoksi katsotaan niiden hankintamenon poistamatta oleva osa siinä valtiossa, josta varat katsotaan siirretyn. Jos siinä valtiossa, josta varat katsotaan siirretyksi, varojen todennäköinen luovutushinta on luettu veronalaiseksi tuloksi, siirtyneiden varojen hankintamenoksi katsotaan varojen todennäköinen luovutushinta.

51 g §

Tuloverolain 9 §:n 1 momentin 1 kohdan ja 8 momentin nojalla yleisesti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön Suomessa ennen yleisen verovelvollisuuden alkua sijainneen tuloverolain 13 a §:ssä tarkoitetun kiinteän toimipaikan tulos luetaan ulkomaisen yhteisön tämän lain 1 §:n 1 momentin mukaisesti laskettavaan tulokseen yleisen verovelvollisuuden alkaessa. Mainitun yhteisön Suomessa sijainneen kiinteän toimipaikan verotuksessa vähentämättä olevat hankintamenot ja muut menot vähennettäisiin ulkomaisen yhteisön verotuksessa samalla tavalla kuin ne olisi vähennetty kiinteän toimipaikan verotuksessa. Kiinteään toimipaikkaan kohdistuvat varaukset ja oikaisuerät luetaan ulkomaisen yhteisön veronalaiseksi tuloksi samalla tavalla kuin ne olisi luettu kiinteän toimipaikan veronalaiseksi tuloksi.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lain §:ää sovelletaan ensimmäisen kerran xx kuuta 201x alkaen.

3.

Laki

konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain 2 ja 7 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain (825/1986) 7 §:n 1 kohta ja
lisätään 2 §:ään, sellaisena kuin se on laissa 310/2019, uusi 2 momentti, seuraavasti:

2 §

Mitä 1 momentissa säädetään osakeyhtiöstä ja osuuskunnasta, sovelletaan myös sellaiseen tuloverolain 9 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuun yleisesti verovelvolliseen ulkomaiseen yhteisöön, joka rinnastuu mainitun lain 3 §:n 4 kohdassa tarkoitettuun osakeyhtiöön tai osuuskuntaan.

7 §

Edellytyksenä avustuksen käsittelemiselle konserniavustuksena on lisäksi:

1) että 3 §:ssä tarkoitettu konsernisuhde antajan ja saajan kesken on kestänyt koko verovuoden. Edellä 2 §:n 2 momentin tarkoittamassa tilanteessa konsernisuhteen katsotaan olleen olemassa vain sen ajan, jona ulkomainen yhteisö oli Suomessa yleisesti verovelvollinen;

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lain §:ää sovelletaan ensimmäisen kerran xx kuuta 201x alkaen.

4.

Laki

elinkeinon harjoittamisen oikeudesta annetun lain 2 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan elinkeinon harjoittamisen oikeudesta annetun lain (122/1919) 2 §:n 1 momentti, sellaisena kuin se on laissa 1717/1995, seuraavasti:

2 §

Sivuliikkeellä tarkoitetaan tässä laissa ulkomaisen yhteisön tai säätiön osaa, joka harjoittaa Suomessa tässä maassa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta käsin jatkuvaa liike- tai ammatti-toimintaa ulkomaisen yhteisön tai säätiön nimiin ja lukuun. Sivuliikkeellä tarkoitetaan tässä laissa myös ulkomaisen yhteisön Suomessa sijaitsevaa tuloverolain (1535/1992) 9 §:n 1 momentin 1 kohdan ja 8 momentin mukaista tosiasiallista johtopaikkaa.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .
Lain §:ää sovelletaan ensimmäisen kerran xx kuuta 201x alkaen.

Helsingissä x.x.20xx

Pääministeri

Sanna Marin

..ministeri Etunimi Sukunimi

1.

Laki

tuloverolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan tuloverolain (1535/1992) 9 §:n 1 momentti, sekä
lisätään 9 §:ään, sellaisena kuin se on osaksi laeissa 1549/1995 ja 292/2019, uusi 7–9 mo-
mentti, sekä lakiin uusi 123 c § seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

9 §

Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus

Velvollinen suorittamaan veroa tulon perus-
teella on

1) verovuonna Suomessa asunut henkilö,
kotimainen yhteisö, yhteisetuus ja kuolinpesä
tältä ja muualta saamastaan tulosta (*yleinen
verovelvollisuus*);

2) henkilö, joka verovuonna ei ole asunut
Suomessa, sekä ulkomainen yhteisö tältä
saamastaan tulosta (*rajoitettu verovelvolli-
suus*).

9 §

Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus

Velvollinen suorittamaan veroa tulon perus-
teella on

1) verovuonna Suomessa asunut henkilö,
kotimainen yhteisö, *ulkomailla perustettu tai
rekisteröity yhteisö, jonka tosiasiallinen joh-
topaikka sijaitsee Suomessa*, yhteisetuus ja
kuolinpesä tältä ja muualta saamastaan tu-
lostaa (*yleinen verovelvollisuus*);

2) henkilö, joka verovuonna ei ole asunut
Suomessa, sekä *muu kuin 1 kohdassa tarkoi-
tettu ulkomainen yhteisö tältä saamastaan tu-
lostaa (rajoitettu verovelvollisuus)*.

*Edellä 1 momentissa tarkoitettulla kotimai-
sella yhteisöllä tarkoitetaan Suomen lainsäädän-
nön nojalla perustettua tai rekisteröityä
yhteisöä.*

*Edellä 1 momentissa tarkoitetun ulkomaisen
yhteisön tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee
paikassa, jossa yhteisön tärkeimmät ylintä
päivittäistä johtamista koskevat päätökset teh-
dään. Edellä mainittua yhteisöä pidetään ylei-
sesti verovelvollisena Suomessa sijaitsevan
tosiasiallisen johtopaikan toteamista seuraav-
an verovuoden alusta.*

*Mitä muussa tuloverolainsäädännössä on
säädetty suomalaisten yhteisöjen osalta, so-
velletaan edellä 1 momentin 1 kohdassa ja 8*

Voimassa oleva laki

Ehdotus

momentissa tarkoitettuihin ulkomaisiin yhteisöihin.

123 c §

Yleisesti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön oikeus vähentää Suomessa sijainneelle kiinteälle toimipaikalle vahvistetut tappiot

Jos 9 §:n 1 momentin 1 kohdan ja 8 momentin nojalla yleisesti verovelvollisella ulkomaisella yhteisöllä on ennen verovelvollisuuden alkua Suomessa sijainnut kiinteä toimipaikka, jolle on verotuksessa vahvistettu tämän luvun säännösten mukaisia tappioita, vahvistetut tappiot vähennetään yleisesti verovelvollisen yhteisön verotuksessa. Tappioiden vähennys-oikeus edellyttää, että ulkomainen yhteisö esittää selvityksen siitä, että kiinteän toimipaikan tappioita ei ole vähennetty ulkomaisen yhteisön aiemmassa verotuksellisessa asuinvaltiossa toimitetussa verotuksessa.

*Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .
Lain §:ää sovelletaan ensimmäisen kerran
xx kuuta 201x alkaen.*

2.

Laki

elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
lisätään elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 51 f §:ään, sellaisena kuin se on laissa 1577/2019, uusi 2 momentti, sekä lakiin uusi 51 g § seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

51 f §

51 f §

Jos aiemmin muussa kuin Euroopan Unionin jäsenvaltioissa verotuksellisesti asuneesta ulkomaisesta yhteisöstä tulee tuloverolain 9 §:n 1 momentin 1 kohdan ja 8 momentin nojalla Suomessa yleisesti verovelvollinen, Suomeen siirtyvien varojen hankintamenoksi katsotaan niiden hankintamenon poistamatta oleva osa siinä valtiossa, josta varat katsotaan siirretyn. Jos siinä valtiossa, josta varat katsotaan siirretyksi, varojen todennäköinen luovutushinta on luettu veronalaiseksi tuloksi, siirtyneiden varojen hankintamenoksi katsotaan varojen todennäköinen luovutushinta.

51 g §

Tuloverolain 9 §:n 1 momentin 1 kohdan ja 8 momentin nojalla yleisesti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön Suomessa ennen yleisen verovelvollisuuden alkua sijainneen tuloverolain 13 a §:ssä tarkoitetun kiinteän toimipaikan tulos luetaan ulkomaisen yhteisön tämän lain 1 §:n 1 momentin mukaisesti laskettavaan tulokseen yleisen verovelvollisuuden alkaessa. Mainitun yhteisön Suomessa sijainneen kiinteän toimipaikan verotuksessa vähentämättä olevat hankintamenot ja muut menot vähennettäisiin ulkomaisen yhteisön verotuksessa samalla tavalla kuin ne olisi vähennetty kiinteän toimipaikan verotuksessa. Kiinteään toimipaikkaan kohdistuvat varaukset ja oikaisuerät luetaan ulkomaisen yhteisön veronalaiseksi tuloksi samalla tavalla kuin ne

Voimassa oleva laki

Ehdotus

olisi luettu kiinteän toimipaikan veronalaiseksi tuloksi.

*Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .
Lain §:ää sovelletaan ensimmäisen kerran
xx kuuta 201x alkaen.*

3.

Laki

konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain 2 ja 7 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain (825/1986) 7 §:n 1 kohta ja
lisätään 2 §:ään, sellaisena kuin se on laissa 310/2019, uusi 2 momentti, seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

2 §

2 §

Mitä 1 momentissa säädetään osakeyhtiöstä ja osuuskunnasta, sovelletaan myös sellaiseen tuloverolain 9 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuun yleisesti verovelvolliseen ulkomaiseen yhteisöön, joka rinnastuu mainitun lain 3 §:n 4 kohdassa tarkoitettuun osakeyhtiöön tai osuuskuntaan.

7 §

Edellytyksenä avustuksen käsittelemiselle konserniavustuksena on lisäksi:

1) että 3 §:ssä tarkoitettu konsernisuhde antajan ja saajan kesken on kestänyt koko verovuoden;

7 §

Edellytyksenä avustuksen käsittelemiselle konserniavustuksena on lisäksi:

1) että 3 §:ssä tarkoitettu konsernisuhde antajan ja saajan kesken on kestänyt koko verovuoden. *Edellä 2 §:n 2 momentin tarkoittamassa tilanteessa konsernisuhteen katsotaan olleen olemassa vain sen ajan, jona ulkomainen yhteisö oli Suomessa yleisesti verovelvollinen;*

*Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .
Lain §:ää sovelletaan ensimmäisen kerran
xx kuuta 201x alkaen.*

4.

Laki

elinkeinon harjoittamisen oikeudesta annetun lain 2 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan elinkeinon harjoittamisen oikeudesta annetun lain (122/1919) 2 §:n 1 momentti, sellaisena kuin se on laissa 1717/1995, seuraavasti:

Voimassa oleva laki

2 §

Sivuliikkeellä tarkoitetaan tässä laissa ulkomaisen yhteisön tai säätiön osaa, joka harjoittaa Suomessa tässä maassa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta käsin jatkuvaa liike- tai ammattitoimintaa ulkomaisen yhteisön tai säätiön nimiin ja lukuun.

Ehdotus

2 §

Sivuliikkeellä tarkoitetaan tässä laissa ulkomaisen yhteisön tai säätiön osaa, joka harjoittaa Suomessa tässä maassa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta käsin jatkuvaa liike- tai ammattitoimintaa ulkomaisen yhteisön tai säätiön nimiin ja lukuun. *Sivuliikkeellä tarkoitetaan tässä laissa myös ulkomaisen yhteisön Suomessa sijaitsevaa tuloverolain (1535/1992) 9 §:n 1 momentin 1 kohdan ja 8 momentin mukaista tosiasiallista johtopaikkaa.*

*Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .
Lain §:ää sovelletaan ensimmäisen kerran
xx kuuta 201x alkaen.*